

**ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI**

**FAKULTA EKONOMICKÁ**

Diplomová práce

**Finanční audit vybraného podnikatelského subjektu**

**Financial audit of an enterprise**

Bc. Iva Heidelbergová

Plzeň 2014

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Iva HEIDLBERGOVÁ**  
Osobní číslo: **K11N0059P**  
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**  
Název tématu: **Finanční audit vybraného podnikatelského subjektu**  
Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

### Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

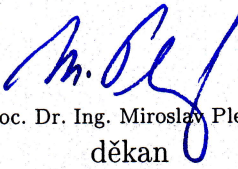
1. Defnujte audit a popište legislativní úpravu auditorské činnosti.
2. Charakterizujte vybraný podnikatelský subjekt.
3. Analyzujte účetní závěrku.
4. Vyhodnoťte získané výsledky.

Rozsah grafických prací: **neuveden**  
Rozsah pracovní zprávy: **60 - 80 stran**  
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**  
Seznam odborné literatury:


- **DVOŘÁČEK, Jiří.** *Audit podniku a jeho operací.* Praha: C. H. Beck, 2005.  
ISBN 80-7179-809-6
- **MÜLLEROVÁ, Libuše.** *Auditing pro manažery.* Praha: ASPI, 2007.  
ISBN 978-80-7357-308-9
- *Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů*

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Mgr. Dana Bárková, Ph.D.**  
Katedra finančního práva a národního hospodářství

Datum zadání diplomové práce: **1. června 2013**  
Termín odevzdání diplomové práce: **6. prosince 2013**

  
Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný  
děkan



  
Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc.  
vedoucí katedry

V Plzni dne 1. června 2013

## **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

*„Finanční audit vybraného podnikatelského subjektu“*

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

V Plzni, dne 23. dubna 2014

.....

podpis autora

## **Poděkování**

Tímto bych chtěla poděkovat vedoucí mé diplomové práce paní Ing. Mgr. Daně Bárkové, Ph.D. za její ochotu a odborné vedení, kterým mi pomohla ke zpracování této práce.

Děkuji také paní Bc. Radce Hronkové za její čas věnovaný odborným konzultacím a za poskytnutí všech potřebných informací a materiálů.

<b>ÚVOD</b> .....	<b>7</b>
<b>1 CHARAKTERISTIKA AUDITU</b> .....	<b>9</b>
1.1 Historie.....	9
1.1.1 Vývoj auditu ve světě .....	9
1.1.2 Vývoj auditu v České republice.....	10
1.2 Definice, cíl a funkce auditu .....	11
1.3 Legislativa auditu.....	14
1.3.1 Právní úprava auditu .....	14
1.3.2 Auditorské standardy .....	16
1.4 Komora auditorů České republiky a Etický kodex .....	18
1.4.1 Komora auditorů ČR .....	18
1.4.2 Výkon auditorské profese .....	19
1.4.3 Etický kodex Komory.....	20
<b>2 TECHNOLOGIE PROVEDENÍ AUDITU</b> .....	<b>22</b>
2.1 Činnosti před přijetím zakázky .....	23
2.2 Předběžné plánovací postupy.....	25
2.2.1 Porozumění činnosti klienta .....	25
2.2.2 Porozumění kontrolnímu prostředí.....	25
2.2.3 Porozumění účetnímu systému .....	26
2.2.4 Provádění předběžných analytických postupů .....	27
2.2.5 Stanovení plánovací hladiny významnosti .....	27
2.3 Sestavení plánu a strategie auditu .....	29
2.3.1 Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků.....	29
2.3.2 Plánování auditorského přístupu .....	31
2.3.3 Plán testů spolehlivosti vnitřních kontrol .....	31
2.3.4 Plán testů věcné správnosti.....	31
2.3.5 Shrnutí plánu auditu .....	32
2.4 Provedení auditu .....	32
2.4.1 Provedení testů spolehlivosti vnitřních kontrol.....	32
2.4.2 Provedení testů věcné správnosti.....	33
2.4.3 Vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti.....	34
2.4.4 Posouzení účetní závěrky .....	35

2.5	Závěr auditu a vydání zprávy auditora .....	35
2.5.1	Závěrečné činnosti auditu .....	35
2.5.2	Vydání zprávy auditora .....	36
<b>3</b>	<b>PŘEDSTAVENÍ VYBRANÉHO PODNIKATELSKÉHO SUBJETKU.....</b>	<b>39</b>
<b>4</b>	<b>AUDIT VYBRANÉHO PODNIKATELSKÉHO SUBJEKTU .....</b>	<b>43</b>
4.1	Předběžné plánování auditu .....	43
4.1.1	Porozumění činnosti klienta .....	43
4.1.2	Posouzení rizika zakázky.....	45
4.1.3	Porozumění prostředí vnitřních kontrol a účetnímu systému.....	45
4.1.4	Provedení předběžných analytických postupů .....	49
4.1.5	Stanovení hladiny významnosti.....	51
4.2	Sestavení plánu auditu .....	52
4.2.1	Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků.....	52
4.2.2	Plán testů věcné správnosti.....	53
4.2.3	Shrnutí plánu auditu .....	53
4.3	Provedení auditu .....	55
4.3.1	Testy věcné správnosti pohledávek .....	55
4.3.2	Testy věcné správnosti závazků .....	63
4.4	Závěr auditu .....	69
4.4.1	Shrnutí výsledků auditu .....	69
4.4.2	Výrok auditora.....	70
	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>71</b>
	<b>SEZNAM TABULEK.....</b>	<b>72</b>
	<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>74</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK .....</b>	<b>75</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>	<b>76</b>
	<b>SEZNAM PŘÍLOH.....</b>	<b>79</b>

## ÚVOD

Finanční audit neboli audit účetních výkazů znamená nezávislé ověření účetních výkazů auditorem, zda je účetnictví vedeno úplně, průkazným způsobem a zda je v souladu s odpovídajícími předpisy. Audit ve své současné podobě vznikl až v devatenáctém století. Jde tedy o relativně mladý obor. V České republice je vznik profese auditora spojen až s procesem transformace ekonomiky na tržní hospodářství na přelomu 80. a 90. let 20. století. Audit účetní závěrky je často chybně považován za součást účetnictví a to hlavně proto, že obě disciplíny spolu úzce souvisí. Toto je způsobeno především tím, že u většiny auditorů předchází výkonu auditorské profese znalost účetní praxe. Znalost účetnictví je však pouze jednou z nutných podmínek pro výkon této profese. Další je znalost souvisejících disciplín například ekonomiky, obchodního práva, daňového systému nebo podnikových financí.

Cílem této diplomové práce je analyzovat metody pro provedení auditu a následně nastínit proces auditu u vybraného podnikatelského subjektu, kterým je společnost TESAS TOP, s.r.o. Tento podnik byl zvolen proto, že v něm autorka měla možnost vykonávat svou praxi. Tím bylo umožněno získat informace, které byly využity pro zpracování této diplomové práce.

Jelikož audit představuje ve své podstatě velmi široký pojem a jeho celkové provedení by přesáhlo rozsah této práce, bude praktická část zaměřena na aplikaci auditorských procedur pouze v oblasti pohledávek a závazků. V závislosti na uvedeném cíli byla stanovena hypotéza, že účty pohledávek a závazků věrně a pravdivě zobrazují skutečný stav.

Hlavními zdroji informací během zpracování práce byly publikace českých autorů a dále také zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a změně některých zákonů (zákon o auditorech), zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Dále byly použity Mezinárodní auditorské standardy a Příručka pro provádění auditu u podnikatelských subjektů uveřejněné Komorou auditorů České republiky.



Diplomová práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část a skládá se ze čtyř kapitol. První kapitola zahrnuje obecný úvod do problematiky auditu. Zaměřuje se na definování tohoto pojmu a historii vzniku auditorské profese. Dále je v této kapitole popsána právní úprava auditu v České republice, mezinárodní standardy a Etický kodex. Druhá kapitola popisuje technologii provedení auditu. Nejprve jsou zde charakterizovány činnosti před uzavřením smlouvy a předběžné plánovací procedury, na které navazuje plán auditu. Poté následuje popis vlastní realizace auditu a vydání zprávy auditora, která je finálním výstupem celého procesu. Praktická část začíná třetí kapitolou, kde je vybraný podnikatelský subjekt představen. Čtvrtá kapitola se zabývá jednotlivými kroky provedení auditu. Závěr práce obsahuje vyhodnocení pravdivosti stanovené hypotézy.

# 1 CHARAKTERISTIKA AUDITU

První kapitola práce je zaměřena na analýzu pojmu audit, která byla provedena na základě dostupné literatury. Nejprve je stručně popsán historický vývoj auditu ve světě a v České republice, následuje vymezení tohoto pojmu a komparace jeho definic z různých teoretických publikací. Nedílnou část kapitoly tvoří charakteristika legislativní úpravy auditu v České republice.

## 1.1 Historie

### 1.1.1 Vývoj auditu ve světě

První zmínky o auditu pochází z dob počátků lidské civilizace. Jeho prapůvod lze najít ve starém Egyptě, kde bylo vyžadováno, aby o daňových příjmech referovali dva nezávislí úředníci. (Ricchiute, 1992) Ve třetím století před naším letopočtem římsí vládci určovali kvestory, kteří kontrolovali účetnictví ve všech provinciích. Účtování probíhalo slovně před shromážděním složeným z posluchačů. V tomto období byl také zaveden pojem audit, který byl odvozen z latinského slovesa „audire“ neboli poslouchat. (Raffegeau, 1996) Přes tyto rané záznamy existují před začátkem 19. století jen skromné důkazy o systematickém auditu. V 19. století došlo v průmyslově nejvyspělejších evropských zemích k mnoha významným ekonomickým, technickým a společenským změnám, což vyústilo ve vznik nové právní formy podnikání – akciové společnosti<sup>1</sup>. V ní došlo k oddělení investorů od managementu, což vyvolalo potřebu ochrany vloženého kapitálu. Dále došlo v důsledku růstu velikosti společností ke značnému zvýšení objemu účetních informací, a proto bylo nutné určit osobu se znalostmi, která bude ověřovat správnost informací obsažených v účetních dokumentech. (Müllerová, 2013)

Za kolébku auditu lze považovat Velkou Británii, kde byl v roce 1844 vydán Zákon o britských akciových společnostech. V zákoně bylo stanoveno, že jeden nebo více akcionářů<sup>2</sup> prověřuje rozvahu připravenou ředitelem společnosti. Akcionáři tak získali právo kontrolovat účetní knihy společností a výroční zprávy a klást otázky managementu a zaměstnancům v případě nutnosti. V roce 1855 bylo v Zákoně o společnostech stanoveno, že auditoři již nemusí být akcionáři. Ovšem až v Zákoně

---

<sup>1</sup> První akciová společnost byla založena v roce 1602, k rozšíření této právní formy došlo až v období průmyslové revoluce. (Sedláček, 2006)

<sup>2</sup> Nejednalo se o auditory v dnešním slova smyslu. (Ricchiute, 1992)

o společnostech z roku 1947 byla zavedena povinnost auditu v Británii. (Ricchiute, 1992) V roce 1967 došlo k dalšímu vývoji auditu zavedením principu „true and fair view“ neboli pravdivého a věrného zobrazení. Tento obecný princip se v podmínkách zvykového práva uplatňuje respektováním obecně uznávaných účetních principů, Generally Accepted Accounting Principles. V podmínkách kontinentálního práva<sup>3</sup> vyžaduje dodržení principu respektování vyhlášených právních norem<sup>4</sup>. Dalším stupněm vývoje auditu ve Velké Británii byl Zákon o společnostech z roku 1976, který nově obsahoval detailní ustanovení o jmenování, odvolání, odstoupení a kvalifikaci auditora. V roce 1985 došlo k rozšíření pravomocí auditora. (Sedláček, 2006)

Ve Spojených státech amerických se úprava auditu datuje od roku 1917, kdy byl na žádost Federální komise pro obchod sestaven bulletin s názvem „Memorandum o auditech rozvahy“, jehož cílem byla podpora jednotného účetního systému. V roce 1929 došlo ke změně jeho názvu na „Verifikace finančních výkazů“ a nadále se již nevyjadřoval pouze k rozvaze, ale souhrnně k finančním výkazům<sup>5</sup>. Na auditorské i účetní profesi má vliv také Komise pro burzy cenných papírů, Securities and Exchange Commission, která vznikla v roce 1934 s cílem usměrňovat registraci a směnu cenných papírů. Ve Spojených státech je zákonem stanoveno, aby všechny akciové společnosti, s jejichž akciemi se veřejně obchoduje, každoročně nechávaly ověřovat finanční výkazy nezávislým externím auditorem. (Ricchiute, 1992, Sedláček, 2006)

### **1.1.2 Vývoj auditu v České republice**

V České republice je auditorská profese relativně novou záležitostí spojenou s transformací ekonomiky koncem 80. a počátkem 90. let. Nelze ovšem tvrdit, že v období plánované ekonomiky neexistovala kontrola účetních závěrek. Ve státních podnicích byly účetní závěrky kontrolovány revizory, kteří byli jmenováni příslušným ministerstvem. Velmi často však byly tyto kontroly prováděny pouze prostřednictvím vedoucích útvarů a dostávaly tak formální charakter. První zmínka o auditorech v československé legislativě byla až v zákoně č. 173/1988 Sb., o podniku se zahraniční majetkovou účastí. V roce 1989 došlo poprvé k ověření účetních závěrek dvěma nezávislými znalci, ověřovateli, které jmenovalo Ministerstvo financí. Dalším právním

<sup>3</sup> Zvykové právo je uznáváno v Anglii a USA, kontinentální právo se využívá ve zbytku Evropy.

<sup>4</sup> Úkolem auditora je potom posoudit, zda účetní závěrky vyhovují platným právním normám. (Sedláček, 2006)

<sup>5</sup> Česká terminologie používá název účetní výkazy.

předpisem byla vyhláška federálního ministerstva financí č. 63/1989 Sb., o ověřovateli (auditorech) a jejich činnosti, která se nejprve užívala jako právní předpis upravující ověřování účetních závěrek podniků se zahraniční majetkovou účastí a od listopadu 1989 se užívala i na ověřování (audit) účetních závěrek dalších ekonomických subjektů. V tomto předpise byla poprvé oficiálně ustanovena profese auditora. Zároveň vznikla také první profesní organizace, Unie auditorů. Následoval zákon č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky, který vycházel z tzv. Osmé směrnice Rady 84/253/EHS, o schvalování osob pověřených prováděním povinného auditu účetních dokumentů. Tímto zákonem byly položeny základy současného auditu, byla definována základní pravidla a pojmy a došlo k vymezení postavení a poslání Komory auditorů ČR. Z důvodu plánovaného vstupu České republiky do Evropské unie byly veškeré právní předpisy podrobeny „screeningu“<sup>6</sup> a upraveny tak, aby nebyly v rozporu s platnou evropskou legislativou. V důsledku toho došlo k nahrazení zákona č. 524/1992 Sb. zákonem č. 254/2000 Sb. V současné době tuto oblast upravuje zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), který bude podrobněji popsán v podkapitole 1.5.1. (Sedláček, 2006, Králíček, 2009, Müllerová, 2013)

## **1.2 Definice, cíl a funkce auditu**

Je poněkud složité najít jedinou a přesnou definici termínu „audit“. Jak již bylo uvedeno, toto slovo je odvozené od latinského „audire“ neboli naslouchat či poslouchat. (Florián, 2001) Postupem času došlo k ustálení významu auditu ve smyslu kontroly informací obsažených v účetnictví. Během 20. století se pojem audit začal objevovat ve spojení i s jinými disciplínami. Rozvíjí se audit kvality, ekologický audit, informační audit, finanční audit, na který je zaměřena tato práce, a další.

Finanční audit lze rozdělit na externí a interní. Interní audit většinou představuje nezávislou hodnotící funkci, která je zavedena v rámci podniku za účelem zvýšení efektivnosti prováděných činností. Externí audit je naproti tomu vždy prováděn externí auditorskou společností nebo statutárním auditorem a jeho cílem je zvýšení věrohodnosti informací obsažených v účetních výkazech. I přes tyto odlišnosti je u obou typů auditu důležitá nezávislost prováděné kontroly a jsou použity podobné výzkumné metody. (Florián, 2001)

---

<sup>6</sup> Screeningem se v tomto smyslu rozumí proces porovnávání právních předpisů za účelem jejich sjednocení.

Mnoho světoznámých autorů se při definování audit zaměřilo na určitý aspekt této činnosti. Pro pochopení tohoto pojmu je tedy nutné uvést několik definic.

V nejširším smyslu slova lze audit chápat jako synonymum „pro objektivitu, účinnost a nástroj zkvalitňování řízení“. (Raffegaue, 1996, s. 7)

Autoři Dicksee, Montgomery a Ricchiute definují audit jako specifickou činnost. Dicksee<sup>7</sup> definuje audit jako přezkoušení účetních záznamů provedené s cílem zjistit, zda odrážejí přesně a úplně transakce, kterých se týkají. Podle Montgomeryho<sup>8</sup> je audit systematické zkoumání účetních knih a záznamů s cílem zjistit a ověřit, zda zaznamenané finanční operace odrážejí skutečnost. Ricchiute (1992, s. 26) charakterizuje audit následovně: „Audit je systematický proces objektivního získávání a vyhodnocování důkazů, týkajících se informací o ekonomických činnostech a událostech, s cílem zjistit míru souladu mezi těmito informacemi a stanovenými kritérii a sdělit výsledky zainteresovaným zájemcům.“

Z těchto definic je možné vyvodit obecný závěr, že se finanční audit zabývá především kontrolou informací obsažených v účetních výkazech a jeho cílem je zjistit, zda poctivě odrážejí skutečnost. Poslední uvedená definice zmiňuje uživatele výstupu auditu.

Dle Komory auditorů České republiky je audit definován takto: „Posláním a smyslem auditu účetní závěrky je vyjádřit názor nezávislé, kvalifikované osoby na věrohodnost účetní závěrky zveřejněné vedením účetní jednotky. Auditor ověřuje, zda údaje v účetní závěrce podávají věrný a poctivý obraz finanční pozice a výsledků hospodaření a peněžních toků v souladu s pravidly předepsanými českými nebo jinými účetními předpisy, často s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS). Názor auditora má dostatečnou vypovídací schopnost pouze a jenom ve spojení s určitou úplnou účetní závěrkou, ke které se auditor vyjadřuje. Názor auditora vytržený ze souvislosti s konkrétní účetní závěrkou je zmatečný.“ (Komora auditorů České republiky, 2014) Tato definice je již více konkrétní. Je v ní opět zmíněna důležitost účetních výkazů a nově je zde uvedeno, že osoba, která audit provádí, musí mít dostatečnou kvalifikaci.

„Při provádění auditu v souladu s ISA auditor získá přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významné nesprávnosti, ať z důvodu podvodu nebo

---

<sup>7</sup> Lawrence Robert Dicksee byl autorem účetních textů. Jeho první publikace, Audit: praktická příručka pro auditory byla vydána již v roce 1892.

<sup>8</sup> Robert Hiester Montgomery byl významnou osobností v oblasti účetnictví a auditu, prezidentem AICPA a jedním ze zakladatelů auditorské firmy PricewaterhouseCoopers.

chyby.“ (Mezinárodní standard ISA 200, s. 4) Dle tohoto standardu je důraz kladen na informace obsažené v účetních výkazech, jejichž věrohodnost je zvýšena výrokem auditora. Výrok obsahuje vyjádření, zda je účetní závěrka ve všech významných ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Podstatná je zde skutečnost, že auditor nabývá přesvědčení, že se auditovaná společnost nedopustila významných nesprávností<sup>9</sup>.

V České republice je činnost auditorů upravena zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech a změně některých zákonů (zákon o auditorech), který stanovuje, kdy jsou účetní jednotky působící na českém území povinny předložit své účetní výkazy ke kontrole auditorovi. Dle tohoto zákona se povinným auditem rozumí „ověření řádných a mimořádných účetních závěrek nebo konsolidovaných účetních závěrek, pokud takové ověření vyžaduje jiný právní předpis; případně ověření mezitímní účetní závěrky, pokud takové ověření vyžaduje jiný právní předpis“. (Zákon č. 93/2009 Sb., § 2, písm. a))

Předmět auditu vymezuje ve své definici Sedláček (2006, s. 19) následovně: „Auditor ověřuje, zda údaje uvedené v účetní závěrce a konsolidované účetní závěrce podávají věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky a zda výroční zpráva (konsolidovaná výroční zpráva) je v souladu s účetní závěrkou (konsolidovanou účetní závěrkou) a další skutečnosti.“

Předmětem auditu tedy je:

- účetní závěrka – rozvaha, výkaz zisků a ztrát a příloha, která obsahuje obecné údaje, informace o účetních metodách, o obecných účetních zásadách a způsobech oceňování, doplňující informace k rozvaze a výkazu zisků a ztrát a přehled peněžních toků;
- konsolidovaná účetní závěrka – sestavovaná za skupinu podniků, kapitálově propojených, kdy vyjádření majetkových podílů pouze mateřského podniku nemá potřebnou vypovídací schopnost. Její sestavení se váže na kritéria, při jejichž naplnění je nutné závěrku sestavit a následně auditorsky ověřit;
- výroční zpráva – navazující na údaje účetní závěrky a obsahující nefinanční informace.

---

<sup>9</sup> „Auditor nemůže získat absolutní jistotu, neboť v rámci auditu existují určitá přirozená omezení, která ovlivňují možnost auditora zjistit významné nesprávnosti.“ (Mezinárodní standard ISA 200, s. 5)

Z výše uvedených definic vyplývá, že základním cílem je zvýšení věrohodnosti účetních informací těch společností, které povinně zveřejňují účetní závěrky a výroční zprávy. Odvozeným cílem je pak morální a preventivní působení proti vzniku chyb a podvodů. Důležitá je také poradenská a výchovná funkce auditu, která vede ke zkvalitňování účetního systému podniku. (Florián, 2001)

Cíle auditu je nutné chápat v kontextu širších souvislostí. Činnost auditorů je ovlivněna nejen ekonomickým prostředím, v němž byla služba poskytnuta, ale především kulturní tradicí, která ovlivňuje účetní systémy a výkaznictví. Rozdíly mezi kontinentálním a anglosaským přístupem k účetnictví vedou k rozdílnému přístupu auditora při ověřování účetních závěrek. V anglosaské oblasti auditor ověřuje, zda byla účetní závěrka sestavena na základě účetnictví a byly dodrženy obecně uznávané účetní zásady. V oblasti kontinentální auditor ověřuje, zda bylo postupováno v souladu s platnou národní legislativou. V důsledku toho může dojít k situaci, kdy účetní závěrka jednoho podniku může vypadat různě, je-li sestavena podle jednoho či druhého konceptu, a v obou případech auditor může potvrdit, že věrně a poctivě zobrazuje skutečnost. V posledních letech dochází k harmonizaci právních, účetních i daňových systémů a tím k odstraňování rozdílů mezi oběma přístupy. Díky globalizaci dochází k finančnímu propojování společností a zvyšuje se tak požadavek na dostatek dostupných, srovnatelných a pravdivých informací. Z těchto důvodů roste význam auditu zejména u kapitálových společností. Globalizace však s sebou přináší i rizika. Jako příklad lze uvést krizi v účetnictví a auditu, kdy došlo k odhalení účetních podvodů, což způsobilo pokles důvěry v účetnictví a audit a investoři byli donuceni se rozhodovat na základě dalších podrobných analýz účetních informací. (Müllerová, 2013)

Funkcí auditu naopak není potvrzení správnosti účetnictví, odhalení případných podvodů, potvrzení dodržování veškerých právních norem a správnosti daňového přiznání, hodnocení efektivnosti řízení společnosti nebo potvrzení budoucí životaschopnosti účetní jednotky. (Sedláček, 2006)

### **1.3 Legislativa auditu**

#### **1.3.1 Právní úprava auditu**

V České republice práci auditora upravuje zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech). Předmětem právní úpravy je vymezení, postavení a činnost statutárních auditorů, auditorských společností a asistentů

auditora. Dále upravuje postavení a působnost Komory auditorů České republiky a nově je zde definována Rada pro veřejný dohled nad auditem (viz Tab. č. 1). (Králíček, 2009)

Výchozím zdrojem právní úpravy je směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, o změně směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a o zrušení směrnice Rady 84/253/EHS, dále zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1988 Sb. (Králíček, 2009)

**Tab. č. 1: Struktura zákona č. 93/2009 Sb.**

Hlava	Charakteristika	Obsah
Hlava I.	Úvodní ustanovení	předmět úpravy a vymezení pojmů
Hlava II.	Výkon auditorské činnosti	podmínky vydávání auditorského oprávnění zákaz výkonu auditorské činnosti a dočasné odebrání auditorského oprávnění
Hlava III.	Kárná opatření a kárné řízení	kárná opatření a řízení, zahlazení kárného opatření
Hlava IV.	Asistent auditora	asistent auditora a jeho odborná praxe
Hlava V.	Komora a její orgány	orgány komory, sněm, výkonný výbor, dozorčí komise a kárná komise
Hlava VI.	Veřejný dohled	Rada a její působnost, činnost Rady, orgány Rady a zasedání Prezidia
Hlava VII.	Spolupráce s orgány dohledu v ostatních členských státech	spolupráce s příslušnými orgány členských států a výměna informací mezi příslušnými orgány
Hlava VIII.	Zvláštní ustanovení pro povinný audit subjektů veřejného zájmu	zpráva o průhlednosti, výbor pro audit a další požadavky nezávislosti
Hlava IX.	Auditoři ze třetích zemí a spolupráce s příslušnými orgány třetích zemí	schvalování auditorů ze třetích zemí a jejich registrace, spolupráce s příslušnými orgány třetích zemí, odchylky v případě rovnocennosti
Hlava X.	Společná, přechodná a zrušovací ustanovení	společná, přechodná a zrušovací ustanovení

Zdroj: Zákon č. 93/2009 Sb., vlastní zpracování, 2014

Předmět účetnictví, postupy, rozsah vedení účetnictví, náležitosti účetních dokladů, účetních zápisů a účetní knihy či účetní závěrky jsou definovány v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Z tohoto zákona je pro účely auditu důležitý především § 20, který stanovuje subjekty s povinností auditu v České republice. Mezi ně patří (Zákon č. 563/1991 Sb., § 20):

- akciové společnosti, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za které se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jedno ze tří uvedených kritérií:



- aktiva celkem více než 40 mil. Kč (aktivy celkem se pro účely tohoto zákona rozumí úhrn zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o opravné položky a odpisy majetku<sup>10</sup>);
- roční úhrn čistého obratu více než 80 mil. Kč (ročním úhrnem se pro účely tohoto zákona rozumí výše výnosů snižená o prodejní slevy a dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobena dvanácti);
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50 (zjištěný způsobem stanoveným na základě zvláštního předpisu<sup>11</sup>);
- ostatní obchodní společnosti a družstva, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za něž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň dvou ze tří kritérií uvedených výše;
- účetní jednotky podle § 1 písm. b) téhož zákona, které jsou podnikateli, a účetní jednotky podle § 1 odst. 2 písm. d) až h) téhož zákona, a to za podmínek uvedených v předchozí odrážce;
- účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis.

Ostatní subjekty mohou audit podstoupit na základě dobrovolného rozhodnutí. Pouze v případě, že se účetní jednotka zavázala při přijetí úvěru nebo půjčky k pravidelnému auditu a nesplněním by došlo k porušení smluvních podmínek, je nutný dobrovolný audit. Důvodem k dobrovolnému auditu může být také zvýšení věrohodnosti podnikatelského subjektu či vstup nového společníka.

### 1.3.2 Auditorské standardy

Auditoři a společnosti provádějící audit postupují při provádění auditu také podle platných auditorských standardů. Do 23. listopadu 2009 byly vydávány Komorou auditorů ČR. V rámci evropského harmonizačního procesu však došlo ke zrušení těchto standardů, vyjma standardů 52 a 56, a k jejich nahrazení standardy mezinárodně

---

<sup>10</sup> Rezervami se podle zákona o účetnictví rozumí rezerva na rizika a ztráty, rezerva na daň z příjmů, rezerva na důchody a podobné závazky, rezerva na restrukturalizaci. Rezervami se dále rozumí technické rezervy nebo jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů. Opravnými položkami se vyjadřuje přechodné snížení hodnoty majetku; odpisy majetku vyjadřují trvalé snížení jeho hodnoty. (Zákon č. 563/1991 Sb., § 26, odst. 3)

<sup>11</sup> Dle zákona č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů.

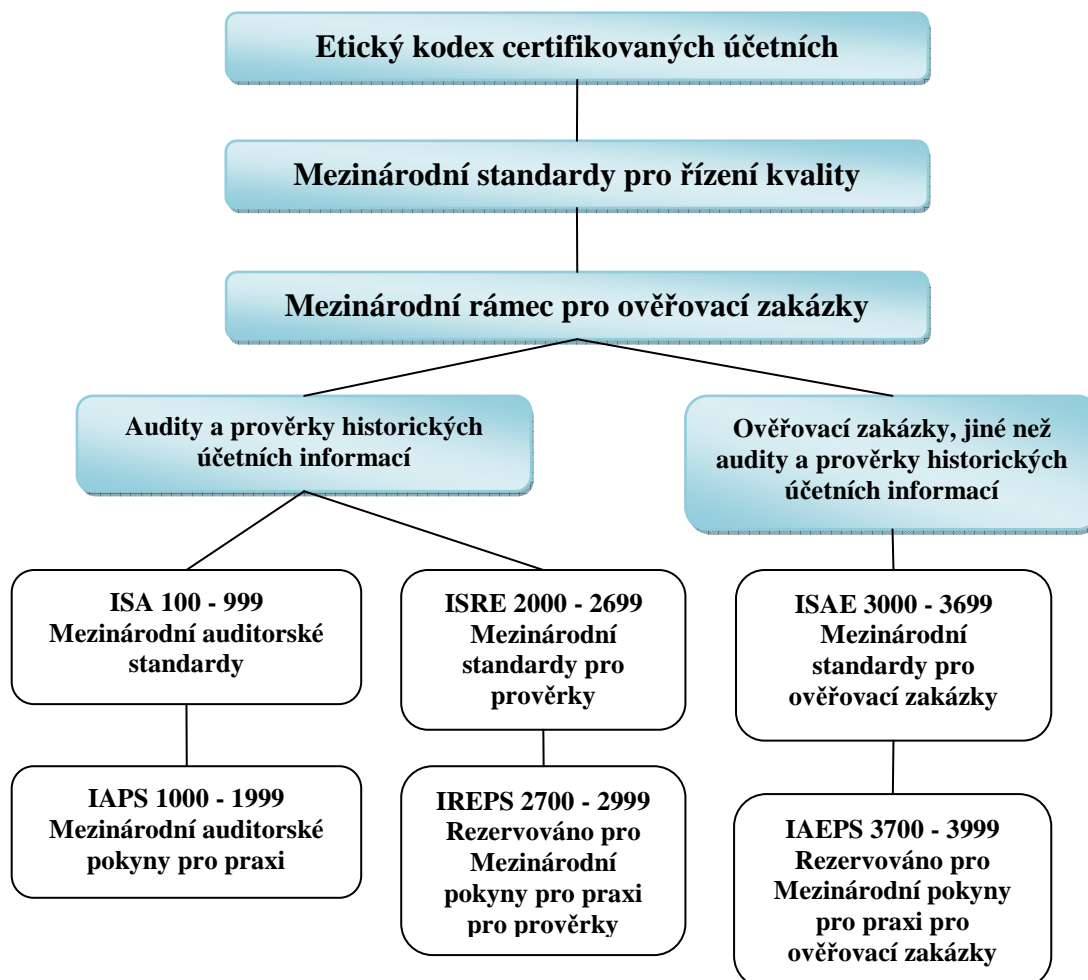
platnými, které byly přeloženy do češtiny Komorou auditorů. Seznam všech platných auditorských standardů pro rok 2013 je uveden v příloze A.

Mezinárodní standardy pro práci auditora vydává Výbor pro auditorské a ověřovací standardy IAASB a patří mezi ně (ACCA, 2006):

- Mezinárodní auditorské standardy (ISA) vydávané Mezinárodní federací účetních (IFAC);
- Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky (ISAE) určené pro ověřovací zakázky jiné než audity nebo prověrky historických účetních informací;
- Mezinárodní standardy pro finanční výkaznictví (IFRS), jež upravují sestavování a prezentaci finančních výkazů účetní závěrky;
- Mezinárodní standardy pro související služby (ISR) pro dohodnuté postupy v souvislosti s finančními informacemi a zakázky spočívající v sestavení finančních informací;
- Mezinárodní standardy pro řízení kvality (ISQC), jež jsou aplikované na všechny služby spadající pod ISA, ISAE a ISR;
- Mezinárodní auditorské pokyny pro praxi (IAPS) vydávané za účelem poskytnout doplňující vysvětlení a praktickou asistenci účetním při uplatňování standardů ISA.

Struktura mezinárodních standardů vydaných IAASB je znázorněna v následujícím schématu (Obr. č. 1).

Obr. č. 1: Struktura a hierarchie mezinárodních standardů



Zdroj: ACCA, 2006, s. 5, vlastní zpracování, 2014

## 1.4 Komora auditorů České republiky a Etický kodex

### 1.4.1 Komora auditorů ČR

„Regulaci auditorské profese odpovídá model samosprávné profesní organizace.“ (Müllerová, 2013, s. 25) Na území České republiky působí jako samosprávná profesní organizace s povinným členstvím Komora auditorů České republiky<sup>12</sup> již od počátku zákonné úpravy této profese. Jejím hlavním cílem je zajišťovat vysokou kvalitu auditorských služeb srovnatelnou s úrovní ve vyspělých zemích. Tohoto úkolu Komora dosahuje prostřednictvím svých orgánů stanovených ze zákona a vytvořených výborů. Mezi hlavní činnosti Komory patří rozvoj vzdělávání auditora před vstupem do profese i po něm, organizace auditorských zkoušek, vydávání

<sup>12</sup> Komora byla založena v roce 1993. Od 14. dubna 2009 je její působnost upravena zákonem č. 93/2009 Sb.

směrnic pro auditorské postupy a pro chování auditorů, tzv. etický kodex, a další. (Müllerová, 2013)

Nejvyšší orgán Komory představuje sněm, který se koná nejméně jednou za dva roky a právo účastnit se ho mají všichni statutární auditori, jež jsou zapsáni v seznamu auditorů vedeném Komorou. Mezi jeho činnosti přísluší schvalování statutu, vnitřních předpisů Komory, Etického kodexu či auditorských standardů. Výkonným orgánem je výkonný výbor, který má 14 členů. V jeho čele stojí prezident Komory. Kontrolním orgánem Komory je dozorčí komise, která dohlíží na dodržování zákona, plnění usnesení sněmu, dodržování vnitřních předpisů všemi statutárními auditory a auditorskými společnostmi. Je odpovědná sněmu Komory. Posledním orgánem je kárná komise, která rozhoduje ve věcech porušení povinností auditorů a ukládá kárná opatření, jež mají různou podobu (od písemného napomenutí, přes pokutu, dočasný zákaz výkonu činnosti až na dobu jednoho roku, až po trvalý zákaz výkonu auditorské činnosti). (Hakalová, 2010, Zákon č. 93/2009 Sb.)

#### **1.4.2 Výkon auditorské profese**

Podmínky pro získání kvalifikace auditora, které vychází z předpokladů pro kvalifikaci stanovených ve směrnici Rady evropského společenství, jsou v České republice definovány v zákoně č. 93/2009 Sb. Při vstupu do profese Komora ověřuje kvalifikační předpoklady uchazeče a zároveň organizuje průběh odborné zkoušky. Dále pak upravuje podmínky pro výkon auditorské profese, které zachovávají nezávislost auditora a brání střetu zájmů. (Müllerová, 2013)

Obsah auditorské zkoušky je upraven v § 8 zákona č. 93/2009 Sb. Je tvořena dílčími písemnými zkouškami, které jsou zaměřeny na všeobecnou účetní teorii a zásady, právní požadavky a standardy, které se vztahují k přípravě účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, mezinárodní účetní standardy, finanční analýzu, nákladové a manažerské účetnictví, řízení rizik a vnitřní kontrolu, profesní etiku a jiné. (Hakalová, 2010) Auditorská zkouška se kromě toho zaměřuje na znalosti dalších oborů, které jsou nezbytné pro provádění auditorské činnosti. Mezi nejdůležitější patří insolvenční právo, právo obchodních společností a jejich správa, finanční právo, občanské a obchodní právo, pracovní právo, podniková a finanční ekonomie, matematika a statistika, finanční řízení podniků a jiné. Velký důraz je také kladen na praktické zkušenosti a dovednosti, jež musí uchazeč prokázat před udělením osvědčení

k vykonávání auditorských služeb. K tomu slouží řízená praxe, kterou zájemce musí jako asistent auditora vykonávat po dobu tří let. (Müllerová, 2013)

Zcela samozřejmé je, že auditor musí být způsobilý k právním úkonům, bezúhonný<sup>13</sup> a nesmí vykonávat výdělečnou činnost mající znaky podnikání s výjimkami, které jsou jmenovitě uvedeny v zákoně č. 93/2009 Sb. Jde například o správu vlastního majetku, členství v dozorčím orgánu účetní jednotky, vědeckou, pedagogickou, publicistickou, literární nebo uměleckou činnost, vedení účetnictví nebo poskytování ekonomického či daňového poradenství, výkon funkce insolvenčního správce nebo činnost znalce. Dále musí být auditor při poskytování svých služeb zcela nezávislý. To znamená, že nesmí provádět audit v jednotce, kde je společníkem, statutárním orgánem, členem statutárního nebo dozorčího orgánu, ani pokud je k těmto osobám osobou blízkou. Nesmí také sám ani jako osoba blízká vést auditované účetní jednotce účetnictví či sestavovat její účetní závěrku nebo daňové přiznání, jelikož by kontroloval vlastní práci nebo práci osoby blízké. V takovémto případě by došlo k ohrožení jeho objektivnosti a nezávislosti. (Müllerová, 2013)

### **1.4.3 Etický kodex Komory**

Auditoři mají povinnost při výkonu své profese dodržovat Etický kodex, jehož cílem je poskytovat auditorské služby co nejvyšších měřítek profesionality a dosahovat co nejvyšších hodnot výkonnosti. (Müllerová, 2013)

Do konce roku 2010 byl v platnosti Etický kodex vydaný Komorou auditorů České republiky. Od 1. ledna 2011 byl přijat mezinárodně platný Etický kodex pro auditory a účetní znalce vydaný Mezinárodní federací účetních IFAC.

Dle tohoto Etického kodexu musí auditoři dodržovat následující základní principy<sup>14</sup>:

- Integrita – být upřímný a čestný ve všech odborných a obchodních vztazích.
- Objektivita – nedovolit, aby zaujatost, střet zájmů nebo nepřístupný vliv jiných stran převážily nad profesním a odborným uvažováním.
- Odborná způsobilost a řádná péče – udržovat odborné znalosti a dovednosti na úrovni potřebné k tomu, aby klientovi nebo zaměstnavateli mohl poskytovat vysoce kvalifikované odborné služby na základě nejnovějších poznatků a vývoje v účetní

---

<sup>13</sup> Bezúhonnost se dokazuje výpisem z Rejstříku trestů, jenž si Komora vyžádá při podání žádosti o zapsání do seznamu auditorů. (Müllerová, 2013)

<sup>14</sup> Jednotlivé základní principy jsou podrobněji popsány v sekcích 110 – 150 Etického kodexu.

praxi, legislativě a technických postupech, a postupovat odpovědně a v souladu s příslušnými odbornými a profesními standardy.

- Důvěrný charakter informací – zachovávat mlčenlivost o informacích získaných v rámci profesních a obchodních vztahů při poskytování odborných služeb, nesdělovat takovéto informace třetím stranám bez náležitého a konkrétního oprávnění, s výjimkou případů, kdy existuje právo či povinnost podle zákona nebo podle profesních předpisů informace sdělit, ani nepoužívat důvěrné informace pro osobní užitek auditora nebo třetí strany.
- Profesionální jednání – dodržovat příslušné zákony a vyhlášky a vyhýbat se jakémukoliv jednání, které diskredituje profesi.

Podmínky, ve kterých auditoři pracují, umožňují vznik mnoha různých situací, jež ohrožují dodržování základních principů, a proto není možné navrhnout univerzální postupy řešení. V případě, že auditor znalec zjistí skutečnosti, které mohou ohrožovat dodržování základních principů, musí rozhodnout, zda jsou k dispozici dostupné, odpovídající zabezpečovací prvky, které je možné uplatnit a které povedou k eliminaci nebo snížení vzniklých hrozeb na přijatelnou úroveň. Hrozby mohou spadat do jedné nebo více z následujících kategorií (Etický kodex):

- Hrozba vlastní zainteresovanosti – hrozba, že finanční nebo jiný podíl u klienta nepatřičně ovlivní úsudek a chování auditora.
- Hrozba kontroly po sobě samém – hrozba, že auditor nesprávně vyhodnotí předchozí závěr nebo službu poskytnutou auditorem nebo jinou osobou ze stejné firmy nebo organizace a tento závěr bude použit při poskytování současných služeb.
- Hrozba protekčního vztahu – hrozba, že auditor podporuje stanovisko klienta nebo zaměstnavatele natolik, že jeho objektivita bude zpochybněna.
- Hrozba spřízněnosti – hrozba, že auditor v důsledku dlouhodobého či blízkého vztahu s klientem nebo zaměstnavatelem bude příliš nakloněn zájmům zúčastněných a výsledkům jejich práce.
- Hrozba vydíratelnosti – hrozba, že auditor bude odrazen skutečnými nebo naznačovanými hrozbami, včetně pokusů o nepřípustný nátlak, od toho, aby jednal objektivně.

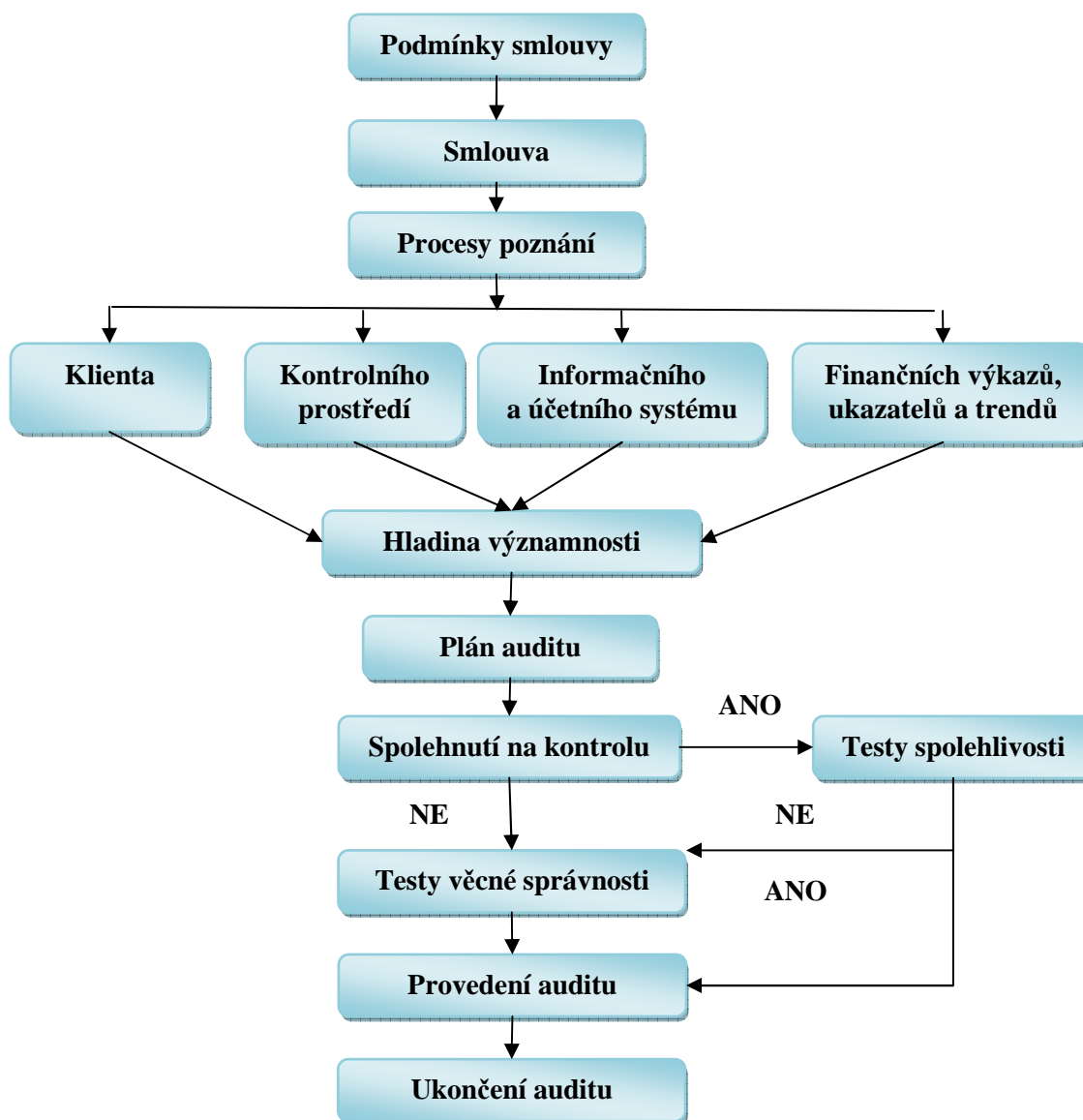
## 2 TECHNOLOGIE PROVEDENÍ AUDITU

Metodika pro provedení auditu účetních jednotek je sestavována Komorou v souladu se zákonem č. 93/2009 Sb. v platném znění a s Mezinárodními auditorskými standardy vydávanými IAASB. Metodika auditu je rozpracována v příručkách. Základní příručka byla vytvořena s cílem poskytnout auditorům praktickou pomůcku při reálném provádění auditu a tvorbě spisu auditora. V jejím úvodu jsou stanovena základní pravidla, která zahrnují pečlivé plánování auditorských procedur, řádnou dokumentaci auditorských činností, efektivní komunikaci s klientem a nutnost řídit se při provádění auditu platnou legislativou. V odborných publikacích je celý proces auditu dělen do několika fází, jejichž počet se mění dle jednotlivých autorů. V zásadě jde o fázi přípravy zakázky, sestavení plánu auditu, provedení auditu a sestavení závěrečné zprávy auditu. V následujícím schématu (Obr. č. 2) je nastíněn postup jednotlivých kroků auditu. Tato kapitola bude věnována detailnějšímu vysvětlení jednotlivých fází.

První fáze zahrnuje činnosti před samotným podepsáním smlouvy o provedení auditu, kdy je nezbytné posoudit riziko zakázky a stanovit její podmínky. Poté následuje fáze předběžného plánování, kdy se auditor seznámí s činností klienta a jeho kontrolním a účetním systémem a provádí tzv. předběžné analytické testy. Na její závěr se stanoví hladina významnosti. Na základě získaných informací je sestaven plán auditu, v jehož rámci je určeno riziko kontrolní, přirozené a auditorské, a jsou naplánovány testy kontrolní a věcné správnosti. Třetí fáze je zaměřena na samotné vykonání plánu auditu. Provádějí se auditorské testy, které se dokumentují a vyhodnocují. V závěru auditu je vydána zpráva auditora s výrokem a následně je klient informován o výsledcích auditu. Sled jednotlivých činností, jak je doporučuje Příručka pro provádění auditu, je zobrazen v příloze B.

V průběhu celého procesu je auditor povinen zaznamenávat jednotlivé kroky do spisu auditora. Obsah a forma spisu není stanovena žádným předpisem, pouze § 20 odst. 5 zákona č. 93/2009 Sb. „uvádí, že o průběhu povinného auditu vede auditor spis, který obsahuje informace dle auditorských standardů“. (Müllerová, 2013, s. 71)

Obr. č. 2: Proces auditu



Zdroj: Sedláček, 2006, s. 54, upraveno, vlastní zpracování, 2014

## 2.1 Činnosti před přijetím zakázky

Řádná příprava je důležitá především pro vyšší jistotu při vyslovení výroku auditorem a zároveň vyšší efektivnost v průběhu celé zakázky. Prvním krokem provedení auditu společnosti je uzavření smlouvy o provedení auditu. Ve fázi uzavírání smlouvy auditor posuzuje riziko zakázky a stanoví podmínky, za kterých je ochoten zakázku přijmout. Obsah a forma smlouvy se většinou liší pro každou účetní jednotku, protože jsou v ní jasně vymezena práva, povinnosti a odpovědnost auditora a účetní jednotky. Vzorová smlouva o provedení auditu je uvedena v příloze C.



Vzhledem k tomu, že auditor je na výsledcích auditu a na jeho kvalitě bytostně závislý, musí provést před uzavřením smlouvy posouzení míry rizika zakázky. Riziko zakázky ve vztahu k auditu lze chápat následovně (Florián, 2001):

- riziko, že auditor bude vystaven nepříznivým důsledkům svého vztahu s klientem (případný soudní spor či nepříznivá publicita);
- riziko, že účetní závěrka může obsahovat závažné chyby nebo může být uživateli nesprávně pochopena.

Při posuzování rizika auditor musí zvážit a identifikovat rizikové faktory. (Sedláček, 2006) Mezi tyto faktory patří především důvěryhodnost vedení a organizační struktura společnosti, která stanovuje systém odpovědností a pravomocí. Riziko dále ovlivňuje podnikatelské prostředí, jeho nestabilita a rychlá proměnlivost. Auditor také posuzuje riziko, zda je na klientovi nezávislý<sup>15</sup>. Musí se ujistit, že není na činnosti společnosti nijak zainteresován ani není v osobním vztahu se žádným jejím členem a neposkytuje klientovi jiné služby. (Müllerová, 2013) Pro úplnost musí také posoudit míru rizika zakázky i související riziko ztráty pověsti auditora a riziko neuspokojení potřeb klienta, které nastane, jestliže auditor v průběhu zakázky zjistí, že jeho znalosti a zkušenosti nejsou dostačující pro vydání výroku. (Sedláček, 2006)

Na základě velikosti zjištěného rizika se pak rozhodne o přijetí či odmítnutí zakázky, jeho výše bude ovlivňovat plán auditu a následující auditorské postupy. Zakázka bude přijata bez problémů, pokud riziko zakázky vyjde jako obvyklé. Jestliže auditor riziko posoudí jako vyšší než obvyklé, a přesto bude zakázka přijata, musí se tato skutečnost projevit v plánování auditu. Auditor se bude méně spoléhat na vnitřní kontroly a odmítne nereálné termíny, jež by znemožnily důkladně provést všechny nezbytné postupy, stanoví nižší hladinu významnosti a zvýšenou pozornost bude věnovat pohledávkám a závazkům k osobám se zvláštním vztahem. (Florián, 2001)

Na základě představy klienta a auditorem poskytnutých musí být před podepsáním smlouvy stanoveny podmínky, které jsou v souladu s platnou legislativou. Posledním krokem této fáze je sepsání smlouvy o provedení auditu, v níž budou přesně vymezeny cíle, rozsah, podmínky zakázky a míra odpovědnosti jednotlivých stran. Jedná-li se o opakovaný audit, je nezbytné přehodnotit podmínky původní zakázky. Pokud došlo

---

<sup>15</sup> Jednou z podmínek přijetí zakázky je ověření nezávislosti auditora. (Müllerová, 2013)

k závažným změnám v situaci klienta během účetního období, musí auditor projednat nové podmínky, které tyto změny zohlední. (Müllerová, 2013)

## **2.2 Předběžné plánovací postupy**

### **2.2.1 Porozumění činnosti klienta**

Prvním krokem auditora po uzavření smlouvy je seznámení se s činností a oblastí podnikání klienta. Auditor získává potřebné informace prostřednictvím rozhovorů s vedoucími pracovníky a zaměstnanci odpovědnými za účetnictví, finance a další oblasti, nebo vlastním pozorováním. Zaměřuje se na porozumění vnějším a vnitřním faktorům. Mezi vnější patří skutečnosti týkající se odvětví, obecné podnikatelské prostředí a v neposlední řadě také zákony a vyhlášky upravující oblasti podnikání klienta. Vnitřní faktory zahrnují vlastnickou a organizační strukturu účetní jednotky, její obchodní cíle, používané účetní metody a personální politiku. Součástí vnitřních faktorů jsou také informace, které, pokud se vyskytnou, ovlivní riziko zakázky, jedná se například o soudní spory či daňové problémy klienta. (Müllerová, 2013)

### **2.2.2 Porozumění kontrolnímu prostředí**

Dle standardu ISA 315 je kontrolní prostředí definováno jako celkový postoj, informovanost a činnost statutárních orgánů a vedení účetní jednotky a návazně zaměstnanců účetní jednotky. Prostor kontroly ovlivňuje efektivnost konkrétních kontrolních postupů. Silné kontrolní prostředí může podpořit konkrétní postupy, ale není zárukou efektivnosti systému kontroly jako celku. Na druhou stranu nedostatek zájmu vedení společnosti o systém vnitřní kontroly může vést ke snížení jeho spolehlivosti. Mezi faktory ovlivňující kvalitu kontrolního systému patří filosofie vedení a styl řízení účetní jednotky, organizační struktura klienta, způsob a odpovědnost vedení za spolehlivost účetního a informačního systému a za správnost účetní závěrky. Velmi důležitým faktorem je zmíněná organizační struktura, ze které vyplývá, jakým způsobem jsou ve společnosti rozdělovány pravomoci a odpovědnost. (Florián, 2001) Rozhodujícím faktorem podle Mezinárodního auditorského standardu ISA 315 (s. 3) je samotný vnitřní kontrolní systém společnosti definovaný jako: „proces navržený, zavedený a vykonávaný osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky a jinými pracovníky za účelem poskytnutí přiměřeného ujištění o dosažení cílů účetní jednotky s ohledem na spolehlivost účetního výkaznictví, účelnost a hospodárnost operací a na soulad s příslušnými právními předpisy“. Jde vlastně o formalizovaný

system jednotlivých kontrolních postupů, mezi které patří inventury, kontrola dokumentace, systém podpisových vzorů a další. Vnitřní kontrolní systém může mít podobu interního auditu sloužícího ke zvýšení efektivity vnitřních kontrol. V případě, že je vnitřní audit na vysoké úrovni, může se externí auditor spolehnout na jeho výsledky. (Florián, 2001)

Porozumění vnitřnímu kontrolnímu systému je důležité hlavně pro určení, do jaké míry se auditor při ověřování účetní závěrky může na vnitřní kontroly spolehnout. Pro potřeby finančního auditu jsou hlavní kontroly v oblasti účetních postupů. Auditor proto není povinen porozumět všem kontrolám prováděným v podniku. Jeho pozornost by měla být zaměřena na kontroly v oblasti identifikace rizika vzniku významné nesprávnosti, kontroly v oblasti, kde testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují dostatečné informace a důkazní prostředky, a na kontroly, u kterých je porozumění nezbytné pro plánování dalších procedur. Vnitřní kontrolní systém úzce souvisí s informačním systémem používaným společností. Auditor proto musí zvážit, jak získá informace o vnitřních kontrolách, které jsou součástí počítačového systému, a jak vyhodnotí spolehlivost a bezpečnost tohoto systému, aby mohl odhadnout kontrolní riziko. (Sedláček, 2006)

### **2.2.3 Porozumění účetnímu systému**

Jelikož ověřovaná účetní závěrka je součástí účetnictví a představuje výstup celého účetního systému, je pro auditora nezbytně nutné poznat a porozumět účetnímu systému definovanému jako „souhrn účetních dokladů a ostatních účetních písemností, postupy jejich zpracování a vyhotovování, včetně kontrol, které účetní jednotka v rámci účetního systému provádí“. (Florián, 2001, s. 31) Hlavními zkoumanými oblastmi jsou vstupy do účetního systému, hlavní transakční cykly a výstupy ze systému, které jsou výsledkem účetních transakcí. Transakční cykly<sup>16</sup> jsou definovány jako „relativně uzavřený subsystém činností a postupů, které jsou součástí celkového systému podniku“. (Florián, 2001, s. 30) Jedná se o cyklus příjmu a zpracování objednávek, nákupu zboží či materiálu, zpracování závazků a plateb, účtování zásob či zpracování a účtování mezd a další. K jejich poznání slouží auditorovi vnitřní směrnice klienta. (Florián, 2001)

Účetní systém je ovlivněn i informačními technologiemi, které klient využívá při zpracování účetních dat. Pro činnost auditora je důležité posoudit, do jaké míry je účetní

---

<sup>16</sup> Transakční cykly existují v podniku nezávisle na jeho organizační struktuře a představují průřez celou organizační strukturou. (Sedláček, 2006)

system závislý na informačním systému, zda je vhodně upraven přístup k datům, zda osoby pracující se systémem mají dostatečnou kvalifikaci a zkušenosti, a jak se postupuje při opravě dat. Výsledkem tohoto poznání je zjištění, zda nedostatky v počítačových kontrolách ovlivňují spolehlivost zpracování účetních informací. V případě, že je v podniku složité prostředí informačních technologií, je vhodné do auditorského týmu přizvat i odborníka na tuto oblast. (Sedláček, 2006)

Využívá-li společnost k vedení účetnictví či určité jeho části a pro přípravu účetní závěrky servisní organizace, je nutné zjistit úroveň poskytovaných služeb a míru zodpovědnosti za ně. V případě potřeby tak může auditor tuto organizaci navštívit nebo získat informace z dalších zdrojů. (Müllerová, 2013)

#### **2.2.4 Provádění předběžných analytických postupů**

Předběžné analytické postupy se zaměřují na zůstatky účtů v hlavní knize, spočívají v aplikaci metod finanční analýzy, jejich účelem je stanovit, které zůstatky jsou neobvyklé a neočekávané, a kde tedy existuje možnost vzniku významné nesprávnosti. (Příručka pro provedení auditu) Auditor se v této fázi zaměřuje nejen na porovnání zůstatků běžného účetního období se zůstatky minulého účetního období a analýzu významných rozdílů plynoucích z tohoto porovnání, ale za účelem zjištění existence finančních problémů či závažných rozhodnutí a získání informací neúčetního charakteru se seznámí i se zápisy z valných hromad a podobně. (Müllerová, 2013) Nesmí také opomenout vyhodnotit změny v používaných účetních postupech a jejich zdůvodnění. Výsledky analýzy auditor nakonec projedná s vedením společnosti a identifikuje tak příčiny vzniku neočekávaných výsledků. (Příručka pro provedení auditu)

#### **2.2.5 Stanovení plánovací hladiny významnosti**

Jak již bylo v textu uvedeno, audit účetní závěrky neposkytuje záruku, že informace obsažené v účetní závěrce jsou naprosto bezchybné, ani není v silách auditora prověřit všechny účetní doklady a transakce uskutečněné za zkoumané období.

„Cílem auditora je identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky nebo tvrzení, ať již z důvodu chyby nebo podvodu, na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí, včetně jejího vnitřního kontrolního systému, což bude základem pro navržení a realizaci reakcí na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti.“ (Mezinárodní auditorský standard ISA 315, s. 3)

Dle standardu ISA 320 je významnost jako informace, jejíž opomenutí nebo zkreslení může ovlivnit ekonomické rozhodování uživatelů účetní závěrky, představuje určitou mezní hodnotu a závisí na velikosti položky posuzované v konkrétních podmínkách jejího opomenutí či zkreslení. Auditor proto musí to na základě svého profesního úsudku stanovit výši nesprávnosti, která bude považována za významnou, ve vztahu k účetní závěrce jako celku a ve vztahu k riziku zakázky.

Míra nesprávností se v odborné literatuře nazývá hladina významnosti a existuje mnoho doporučení, jak stanovit její výši. Dle standardu ISA 320 (s. 2) je určení její výše závislé na odborném úsudku auditora a „je ovlivněno představou auditora o potřebách finančních informací ze strany uživatelů účetní závěrky“.

Výše hladiny významnosti je stanovena pro celý audit. Většinou je odvozena od vybrané veličiny, o které se auditor domnívá, že se na ni uživatel zaměří a která je v čase stabilní. (Florián, 2001) Mezi vhodné patří tržby, zisk po zdanění, hodnota celkových aktiv, oběžná aktiva, vlastní kapitál a podobně. Tento výběr je ovlivněn i stádiem životního cyklu podniku, jeho vlastnickou strukturou či způsobem financování. (Mezinárodní auditorský standard ISA 320)

Příručka pro provádění auditu u podnikatelů stanovuje sazby pro výpočet výše hladiny významnosti následovně:

- 1 % až 3 % celkových aktiv,
- 3 % až 7 % hospodářského výsledku před zdaněním,
- 1 % až 3 % tržeb,
- 3 % až 5 % vlastního kapitálu.

Auditor může zvýšit či snížit plánovanou hladinu významnosti v závislosti na auditorském riziku. V případě nízkého auditorského rizika, nebo pokud zjistí vysokou spolehlivost vnitřního kontrolního systému, si může dovolit stanovit vyšší hladinu významnosti. Naopak v případě vysokého auditorského rizika či nízké spolehlivosti vnitřních kontrol stanoví nižší hladinu významnosti. (Müllerová, 2013) Pokud jsou některé položky citlivé či zvlášť významné, je možné hladinu významnosti snížit. U těchto položek dochází ke zvýšení auditorského rizika, což se projeví zvýšeným rozsahem auditorských postupů. (Sedláček, 2006)

## 2.3 Sestavení plánu a strategie auditu

### 2.3.1 Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků

Proces posuzování rizik na úrovni účetních zůstatků má zásadní význam pro odhalení nesprávností. Potenciální nesprávnosti se posuzují z hlediska pravidel stanovených zákonem o účetnictví. Ten požaduje, aby účetnictví bylo vedeno jako správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů (§ 8 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb.), dále aby o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, bylo účtováno do období, s nímž časově i věcně souvisí (§ 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb.). Nesprávnosti v účetnictví způsobují nesprávnosti v účetní závěrce. Za nejzávažnější se považuje nesprávné ocenění některých položek, jelikož oceňování patří k základním prvkům účetní metody a výrazně ovlivňuje informace obsažené v účetnictví a jeho výstupech. (Müllerová, 2013)

Auditor musí při posuzování rizik na úrovni účetních zůstatků vzít v úvahu faktory signalizující vznik potenciálních nesprávností. Mezi tyto faktory patří neobvyklé transakce, operace účtované ke konci účetního období na základě odhadů, operace představující opravy účtování, tlak na finanční výsledky ze strany vlastníků či vedení účetní jednotky vzhledem k jejich zainteresovanosti při odměňování či neobvyklé operace s propojenými osobami, jež nejsou podloženy smlouvami. (Müllerová, 2013)

Při posuzování rizik auditor využívá poznatky o klientovi získané v předchozích etapách. Velmi důležité jsou poznatky o riziku zakázky související s auditorským rizikem, které dle Sedláčka (2006, s. 62) „spočívá v tom, že auditor nemůže vydat neodpovídající výrok o účetní závěrce, která obsahuje významnou nesprávnost“.

Auditorské riziko ovlivňují tři druhy rizika. Prvním je přirozené riziko představující „náchylnost určitého tvrzení k nesprávnosti, která by mohla být významná, za předpokladu, že neexistují žádné odpovídající kontrolní mechanismy“. (Mezinárodní auditorský standard ISA 200) To znamená, že zůstatek účtu nebo účetní operace může být nesprávný, jestliže neexistuje adekvátní vnitřní kontrola. U některých účtů je přirozené riziko vyšší než u jiných, jedná se například o účty obsahující částky odvozené z účetních odhadů. Toto riziko ovlivňují také vnější okolnosti, mezi něž patří například technologický vývoj. Dalším je riziko kontrolní, na které mají vliv i faktory účetní jednotky a jejího kontrolního prostředí. Dle Mezinárodního auditorského standardu ISA 200 (s. 6) je definováno jako „riziko, že nesprávnost, která by se mohla

vyskytnout v určitém tvrzení, nebude včas odvrácena nebo zjištěna a napravena vnitřní kontrolou účetní jednotky“. Toto riziko existuje, protože vnitřní kontrolní systém má svá přirozená omezení. Pokud neexistuje účinná vnitřní kontrola, předpokládá se vysoké kontrolní riziko. Posledním je riziko zjišťovací, které vyjadřuje pravděpodobnost, že „auditor neodhalí nesprávnost, která se vyskytla v určitém tvrzení a která by mohla být sama o sobě nebo dohromady s jinými nesprávnostmi významná“. (Mezinárodní auditorský standard ISA 200, s. 5)

Nezávisle na auditu existuje riziko přirozené a kontrolní, auditor proto jejich výši pouze odhaduje. Auditorské riziko je možné ovlivnit pomocí rizika zjišťovacího. Princip jeho určení spočívá ve stanovení maximálního auditorského rizika. Následně je pak vyjádřena výše přípustného zjišťovacího rizika, přičemž platí nepřímá úměra. Čím vyšší je riziko přirozené a kontrolní, tím nižší musí být riziko zjišťovací. Výši auditorského rizika je možné stanovit využitím kvantitativních či kvalitativních metod. Kvantitativní metoda stanovuje auditorské riziko pomocí následující rovnice, do které se dosadí hodnoty dílčích rizik vyjádřené v procentech (Sedláček, 2006):

$$AR = PR \times KR \times ZR \quad (1)$$

kde: *AR* .....auditorské riziko  
*PR* .....přirozené riziko  
*KR*.....kontrolní riziko  
*ZR*.....zjišťovací riziko

Kvalitativní vyjádření rizika vychází ze stejných vztahů mezi jednotlivými riziky. Jejich vyjádření je však slovní. Matice vzájemných vztahů pro nízké auditorské riziko je zobrazena v následující tabulce č. 2, která udává, jaké zjišťovací riziko je vhodné zvolit při různých kombinacích přirozeného a kontrolního rizika.

**Tab. č. 2: Matice přípustného zjišťovacího rizika**

Přirozené riziko	Kontrolní riziko		
	Vysoké	Střední	Nízké
Vysoké	nízké	nízké	střední
Střední	nízké	střední	vysoké
Nízké	střední	vysoké	vysoké

Zdroj: Sedláček, 2006, s. 63, vlastní zpracování, 2014

### **2.3.2 Plánování auditorského přístupu**

Správné naplánování auditu zaručí klientovi i auditorovi, že audit bude proveden s náležitou péčí a přitom efektivním způsobem. Je také zásadní pro odhalení případných nedostatků a chyb v účetní závěrce. Plán auditu zahrnuje celkovou strategii, která bude použita při realizaci zakázky. Jeho součástí je popis povahy účetní jednotky, odhadované riziko zakázky, popis kontrolního prostředí a plán testů vnitřních kontrol, plán testů věcné správnosti, vytipované problémové oblasti, zvláštní auditorské postupy, dále míra závislosti klienta na výpočetní technice a časový průběh auditu včetně termínu vydání zprávy. Tento plán je nutné projednat s vedením účetní jednotky. (Müllerová, 2013)

### **2.3.3 Plán testů spolehlivosti vnitřních kontrol**

S kontrolním systémem se auditor seznámí již během předběžných plánovacích procedur. V případě, že se hodlá na tento systém spoléhat, musí naplánovat jeho testy a posoudit, zda kontrolní postupy mohou zabránit nebo odhalit významné nesprávnosti. Poté navrhne testy vnitřních kontrol tak, aby získal dostatečné důkazní informace o tom, jestli kontroly efektivně fungovaly během celého období, po které se na ně auditor spoléhal. (Müllerová, 2013) K tomu může využít metody doporučené v Příručce například vlastní pozorování, dotazování pracovníků, srovnávání s minulým obdobím, sledování pohybu jedné hospodářské operace celým kontrolním systémem, nebo posouzení nezávislou třetí stranou. Na základě výsledků testů věcné správnosti může auditor upravit stanovené kontrolní riziko. (Florián, 2001)

### **2.3.4 Plán testů věcné správnosti**

Testy věcné správnosti neboli substantivní testy definuje Ricchiute (1992, s. 785) jako „testy detailů a analytické postupy prováděné za účelem zjištění závažných chyb v zůstatcích účtů a informačních komponentech finančních výkazů“.

Analytické testy věcné správnosti se provádí obvykle v oblastech, kde existuje kumulace opakujících se podobných operací. Spočívají v porovnání skutečnosti s očekáváním. Při plánování těchto testů se nejprve vytipují zůstatky položek, u nichž budou provedeny, stanoví se očekávané či předpokládané hodnoty, poté se určí mezní hodnoty tolerovaného rozdílu ve vazbě na stanovenou hladinu významnosti, vyčíslí se významné rozdíly a provede se vyhodnocení výsledků a vyvození závěrů pro další postup. Detailní testy věcné správnosti ověřují zůstatky konkrétních účtů. Na základě



předpokládaného rizika auditor rozhodne a naplánuje prověření všech položek, které byly na vybraném účtu zaúčtované, nebo určitého vzorku položek. Test všech položek se provádí v případě, že se jedná o významný soubor nebo o soubor tvořený několika položkami. Test vybraných položek spočívá ve výběru položek s určitými charakteristikami na určitém účtu. Plánování detailních testů spočívá ve vymezení zůstatků účtů, u nichž budou tyto testy prováděny, stanovení metody, která bude použita, určení mezní hodnoty tolerovaného rozdílu ve vazbě na stanovenou hladinu významnosti, vyčíslení významných rozdílů převyšujících mezní hodnotu a jejich prověření a vyhodnocení výsledků a vyvození závěrů pro další postup. (Müllerová, 2013, Sedláček, 2006)

### **2.3.5 Shrnutí plánu auditu**

Etapa plánování auditu a jeho strategie je zakončena shrnutím plánu auditu a jeho projednáním s klientem. Shrnutí obvykle zahrnuje popis činnosti klienta, posouzení rizika zakázky a plán reakce na něj, popis vnitřního kontrolního systému, stanovení plánovací hladiny významnosti, popis účetního systému klienta, míry jeho závislosti na výpočetní technice a její úroveň, předpokládané spolupráce s jinými odborníky a ostatní významné skutečnosti zjištěné při plánování auditu. Součástí plánu bývá také harmonogram všech významných termínů. (Müllerová, 2013)

## **2.4 Provedení auditu**

### **2.4.1 Provedení testů spolehlivosti vnitřních kontrol**

Hlavním cílem těchto testů je zjistit, jak velké riziko nesprávností existuje a do jaké míry je možné se na vnitřní kontroly spolehnout. Na základě výsledků se upřesní plánovaný rozsah testů věcné správnosti. Pokud auditor dospěje k závěru, že vnitřní kontroly jsou účinné, provede pouze základní stupeň testů věcné správnosti. V případě, že existují nedostatečné vnitřní kontroly, budou provedeny detailní testy věcné správnosti u operací a potenciálních chyb, ke kterým se tyto kontroly vztahují. (Sedláček, 2006)

Testy spolehlivosti lze provádět přímo nebo nepřímo, v praxi se oba způsoby zpravidla prolínají. Přímé testování spočívá v pozorování, auditor je tedy přímo účastníkem některých procesů, například průběhu inventury. Nepřímé testování je založeno na diskusích s pracovníky, kteří kontroly provádějí či na ně dohlížejí. Mnoho kontrolních postupů je dnes realizováno pomocí výpočetní techniky. Auditor proto musí získat

důkaz o spolehlivosti automatizovaného účetního systému. Mezi jeho činnosti patří seznámení se s počítačovými kontrolami, kontrola počítačové bezpečnosti, jíž se rozumí ochrana počítačového zařízení, programů a dat před zničením, kontrola počítačového provozu, při které se sleduje, zda jsou programy provozovány v odpovídajícím prostředí, ve správnou dobu a správnými osobami, a zjištění, jakým způsobem probíhá kontrola a údržba programů a jejich aktualizace. (Müllerová, 2013)

#### **2.4.2 Provedení testů věcné správnosti**

Jak již bylo uvedeno, cílem testů věcné správnosti je určit „významné nesprávnosti, které by se mohly vyskytnout v účetní závěrce a nebyly opraveny vnitřními kontrolami“. (Müllerová, 2013, s. 87)

Předběžné analytické testy auditor provedl, aby zjistil neobvyklé změny v účetních výkazech, naproti tomu analytické testy věcné správnosti provádí za účelem „ujištění se, že existence významných nesprávností u účetních zůstatků není pravděpodobná“. (Florián, 2001, s. 50) Analytické testy věcné správnosti spočívají v porovnání vykazovaných skutečných zůstatků s plánovanými či rozpočtovanými hodnotami. Postup ověření zahrnuje výběr testovaných částek, odhad očekávané hodnoty vykazovaných položek, určení mezní hodnoty<sup>17</sup>, porovnání skutečně vykazovaných hodnot s očekávanými, prověření rozdílů přesahujících mezní hodnoty, vyhodnocení výsledků a závěrečné posouzení, zda byla dodržena požadovaná míra ujištění. (Sedláček, 2006)

Překročení mezní hodnoty tolerovaných rozdílů nemusí nutně znamenat nesprávnost, avšak dojde ke snížení auditorovy jistoty o správnosti vykazované položky. Stanovení její výše závisí na auditorově odborném úsudku, požadované míře ujištění a stanovené hladině významnosti. Obecně lze konstatovat, že čím vyšší míru ujištění auditor vyžaduje, tím nižší mezní hodnota bude. Dále platí, že čím nižší je stanovená hladina významnosti, tím nižší je mezní hodnota, a čím nižší je hodnota zkoumané položky, tím nižší je mezní hodnota, která by neměla překročit 15 % ověřované položky. Všechny rozdíly překračující stanovenou mezní hodnotu je nutné vysvětlit vlastním zkoumáním auditora nebo konzultací s vedoucími pracovníky. (Müllerová, 2013)

---

<sup>17</sup> Mezní hodnota udává maximální možný rozdíl mezi očekávanou a skutečně vykazovanou hodnotou.

Pokud jsou hodnoty dostatečně přesné, auditor může dospět k závěru, že analytické testy jsou dostatečně spolehlivé a poskytují dostatečnou míru jistoty o správnosti vykazované hodnoty. (Müllerová, 2013)

Detailní testy věcné správnosti, na rozdíl od testů analytických, spočívají v ověřování jednotlivých zůstatků syntetických nebo analytických účtů, případně zúčtovacích operací. „Těmito testy by auditor měl získat dostatečnou míru jistoty, že účetní závěrka a jednotlivé její položky nevykazují významné nesprávnosti.“ (Sedláček, 2006, s. 69) Podle toho, zda je účelem detailních testů ověřit zůstatky účtů za pomoci prověření důkazních informací dokládajících některé nebo všechny položky tvořící daný zůstatek účtu, dělí se na testy všech položek, testy vybraných položek či testy vzorku. Testování všech položek je možné pouze u malých společností, nebo v případě, že vykázaný zůstatek účtu je výsledkem pouze několika účetních operací. Při testování vybraných položek auditor používá svůj profesionální úsudek a zaměřuje se na neobvyklost položky vzhledem k ostatním položkám. Poslední možností je metoda výběru vzorku. Ta může být statistická či nestatistická. Statistická metoda využívá náhodný, systematický či kumulovaný výběr dle velikosti. U nestatistických metod dojde k výběru položky na základě úsudku auditora. Výběr vzorku je určen modelem auditorského rizika, jelikož výše přijatelného rizika ovlivňuje požadovaný rozsah testů věcné správnosti. (Müllerová, 2013)

Při provádění detailních testů auditor identifikuje testované částky a stanoví míru desagregace, posoudí riziko potenciálních nesprávností, vybere položky k testování, prověří potenciální nesprávnosti, zvolí postup získávání důkazních informací a nakonec vyhodnotí získané výsledky a vysloví závěr. (Sedláček, 2006)

### **2.4.3 Vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti**

Po provedení testů je auditor schopen identifikovat známé, pravděpodobné a neznámé nesprávnosti. Poté rozhodne, zda rozsah auditu byl dostatečný k učinění přiměřených závěrů, na kterých může založit svůj výrok. O zjištěných nesprávnostech je auditor povinen okamžitě informovat vedení účetní jednotky a žádat nápravu. Vysoká četnost známých a pravděpodobných nesprávností může signalizovat existenci dosud neznámých nesprávností a auditor by proto měl zvážit optimálnost stanovené hladiny významnosti. (Müllerová, 2013)

#### **2.4.4 Posouzení účetní závěrky**

Posledním krokem fáze provedení auditu je posouzení účetní závěrky včetně přílohy jako celku. Po provedení testů jednotlivých položek je auditor schopen rozhodnout tom, zda „účetní závěrka podává věrný obraz o stavu majetku klienta, zdrojích jeho financování a o jeho hospodaření za auditované období“. (Sedláček, 2006, s. 75)

Povinnost ověření se týká i přílohy, jelikož je nedílnou součástí účetní závěrky. Auditor ověřuje především pravdivost uvedených údajů o použitých účetních metodách a jejich případných změnách, dodržování obecně uznávaných zásad a případných odchylkách a v neposlední řadě také zvolené způsoby oceňování jednotlivých rozvahových položek. Dále se zaměří na úplnost a pravdivost doplňujících informací k rozvaze, zvláště těch, které se týkají způsobu tvorby a čerpání rezerv, opravných položek, způsobu přepočtu cizích měn a změn v položkách vlastního kapitálu. Nesmí také opomenout zkontrolovat, zda byl v příloze uveden majetek, který není vykázan v rozvaze, a majetek v pronájmu, včetně uhrazených a neuhrazených splátek. (Sedláček, 2006)

V případě, že účetní jednotka má povinnost sestavit výroční zprávu, je nutné také její ověření. Auditor zjišťuje, zda zpráva obsahuje informace dle požadavků § 21 zákona č. 563/1991 Sb., zda tyto údaje jsou pravdivé, přesné a úplné, jednoznačné a srozumitelně prezentované a zda neobsahuje významné nesrovnalosti mezi účetní závěrkou a ostatními uvedenými informacemi. (Müllerová, 2013)

Při ověření výkazu peněžních toků kontroluje dodržení předepsané struktury toků v oblasti provozní, finanční a investiční, správný obsah dílčích položek výkazu a jejich vazbu na položky rozvahy a výkazu zisků a ztrát. (Sedláček, 2006)

Po provedení výše uvedených kroků má auditor dostatek znalostí a informací a může tedy vydat zprávu a vyjádřit svůj názor v podobně výroku. (Müllerová, 2013)

### **2.5 Závěr auditu a vydání zprávy auditora**

#### **2.5.1 Závěrečné činnosti auditu**

Po provedení jednotlivých testů následují závěrečné činnosti auditu, mezi které patří posouzení následných událostí. Dle standardu ISA 560 se za následné považují události, které mají významný vliv na účetní závěrku, mohou nastat nebo se stát známými po datu, k němuž byla účetní závěrka sestavena. (Mezinárodní auditorský standard ISA 560)

Z časového hlediska je lze rozlišit na následné události zjištěné do data vyhotovení zprávy auditora, po datu vyhotovení zprávy, ale před zveřejněním účetní závěrky a události zjištěné po zveřejnění účetní závěrky. Pokud jde o události, které nastaly do vydání zprávy auditora, provede auditor dodatečné auditorské postupy, aby se ujistil, že identifikoval všechny významné události a že jsou zohledněny v účetních výkazech či popsány v příloze odpovídajícím způsobem, a vydá výrok. Za události, které nastaly po datu vydání zprávy auditora, ale před schválením účetní závěrky valnou hromadou, není již auditor odpovědný. Přesto je vhodné posoudit, do jaké míry jsou tyto události významné a zda by měla být účetní závěrka upravena. Pokud bude účetní závěrka upravena, je nutné vydat novou zprávu s upozorněním na to, že tato skutečnost nastala. Jestliže události nastaly až po schválení účetní závěrky valnou hromadou, není auditor povinen získávat žádné další informace. Tyto události se promítnou v účetní závěrce následujícího účetního období a v příloze pak musí být tato skutečnost uvedena. (Müllerová, 2013)

Dalším krokem je získání prohlášení vedení společnosti. Za účetní jednotku je odpovědné její vedení a tuto odpovědnost by mělo uvést v prohlášení k účetní závěrce, které auditor získává po dokončení auditu. Prohlášení může mít podobu dopisu vedení podniku adresovaného auditorovi, zápisu ze zasedání vedení podniku, kde uznává odpovědnost za účetní závěrku, nebo kopie účetní závěrky podepsané vedením podniku<sup>18</sup>. V případě, že vedení společnosti odmítne vydat toto prohlášení, musí auditor zvážit, zda vydá jen výrok s výhradou, nebo odmítne výrok vydat. (Sedláček, 2006)

Shrnutí závěrů završuje auditorské postupy před vydáním zprávy auditora, obsahuje například auditorovy závěry týkající se identifikovaných specifických rizik a reakce na ně, hodnocení účetního systému, závěry týkající se vyhodnocení nesprávností, důležité informace plynoucí z kontroly účetní závěrky a výsledky auditorovy kontroly následných událostí a jeho závěrů týkajících se dopadu těchto událostí na účetní závěrku. (Florián, 2001)

### **2.5.2 Vydání zprávy auditora**

„Zpráva auditora je hlavním a nejdůležitějším výstupem jeho činnosti“, jelikož v ní sděluje svůj názor na účetní závěrku, nebo k jinému předmětu<sup>19</sup> činnosti auditora. (Sedláček, 2006, s. 83) Všem uživatelům by měla ověřená účetní závěrka podložená

---

<sup>18</sup> Varianta podepsané účetní závěrky je v praxi nejpoužívanější.

<sup>19</sup> V tomto případě je vydána tzv. zpráva pro jiné účely.

výrokem auditora poskytnout dostatečné ujištění o tom, zda se mohou na informace v ní obsažené spolehnout. Mezi formální náležitosti zprávy<sup>20</sup> patří označení příjemce zprávy, vymezení předmětu auditu, vymezení rozsahu auditu a především samotný výrok auditora, který je „koncentrovaným vyjádřením auditorova názoru na účetnictví klienta“. (Sedláček, 2006, s. 83) Výrok obsahuje především vyjádření o tom, zda auditovaná účetní závěrka je sestavena v souladu s účetními předpisy, zda účetnictví dané účetní jednotky je vedeno úplně, průkazným způsobem a správně a zda účetní závěrka věrně a poctivě zobrazuje stav majetku a závazků, finanční situaci a výsledek hospodaření. (Sedláček, 2006)

Výrok auditora může být bez výhrad, s výhradou, dále může auditor odmítnout vydat výrok či vydá záporný výrok. Přestože se ve zprávě uvádí jiné formulace, musí z ní být zcela zřejmé, který výrok byl vydán. (Müllerová, 2013)

Výrok bez výhrad je vydán v případě, že při ověřování účetnictví a účetních výkazů nebyly zjištěny žádné významné chyby nebo omezení. (Hakálová, 2010) Ukázka auditorské zprávy obsahující výrok bez výhrad je uvedena v příloze D.

Výrok s výhradou je vydán v případě, kdy je z nějakého důvodu nedobrovolně omezen rozsah auditu, nebo pokud „se vyskytly neshody s vedením klienta o správnosti či vhodnosti zvolených účetních postupů, metod jejich aplikace nebo přiměřenosti údajů zveřejněných v účetní závěrce“. (Sedláček, 2006, s. 85) Omezení činnosti je způsobeno v případě, že klient neumožní auditorovi provést určitý postup. Pro správné pochopení výhrady je nutné uvést důvod, který auditora vedl k jejímu vydání. (Sedláček, 2006)

Záporný výrok je vydán v případě, že nesouhlas auditora s vedením účetní jednotky je tak značný nebo se dotýká tak významné skutečnosti, že výrok s výhradou neodpovídá rozsahu zjištěných nedostatků, chyb a nesprávností. Všechny důvody, které vedly auditora k vydání tohoto výroku, jsou uvedeny v samostatném odstavci před odstavcem vyjadřujícím záporný výrok a současně jsou zde kvantifikovány možné dopady chyb, omylů a nesprávností na účetní závěrku. (Sedláček, 2006)

Poslední modifikací zprávy auditora je odmítnutí výroku. K odmítnutí výroku dojde v případě, pokud je omezení rozsahu auditu, tak zásadní, že auditor nebyl schopen získat dostatečné důkazní informace a nemůže proto vyjádřit svůj názor na věrnost a pravdivost zobrazení skutečnosti v účetní závěrce. Všechny podstatné důvody pro

---

<sup>20</sup> Struktura zprávy je upravena Mezinárodním auditorským standardem ISA 700.

odmítnutí výroku a vyčíslení jejich dopadů na hospodářský výsledek a vlastní jmění klienta, pokud toto vyčíslení je možné provést, je uvedeno v odstavci o rozsahu činnosti auditora. (Müllerová, 2013)

### 3 PŘEDSTAVENÍ VYBRANÉHO PODNIKATELSKÉHO SUBJETKU

V rámci praktické části bude nastíněn proces auditu u vybraného podnikatelského subjektu, kterým je společnost TESAS TOP, s.r.o.

Společnost TESAS TOP, s.r.o., působí na českém trhu od roku 1992. Hlavním předmětem její činnosti je prodej stavebních a lesnických strojů, dále poskytuje servis, opravy a technické prohlídky těchto strojů. Společnost neprovozuje žádnou vlastní výrobní činnost. Je přímým zástupcem společností AMMANN, WAY Industries, a.s., LKT, s. r. o., a dalších.

Předmětem podnikání společnosti je:

- pronájem, půjčení a prodej stavebních a lesnických strojů,
- prodej, servis a dodávky náhradních dílů ke strojům,
- poskytování technických prohlídek stavebních a lesnických strojů,
- provoz školicího střediska, které zajišťuje přípravu uchazečů o strojnický průkaz,
- provoz pneuservisu,
- demontáž a likvidace automobilů a strojů,
- opravy ostatních dopravních prostředků a pracovních strojů,
- podnikání v oblasti nakládání s nebezpečnými odpady,
- montáž, opravy, revize a zkoušky zdvihacích zařízení,
- hospodaření v lese, na pozemcích vlastních, pronajatých nebo užívaných na základě jiného právního důvodu.

Společnost má právní formu společnost s ručením omezeným a jejím majitelem je Ing. Jan Hronek. Společnost TESAS TOP, s.r.o., má své sídlo v Nepomuku, kde se nachází centrála společnosti, ústřední sklad náhradních dílů a strojů, servisní dílny a stanoviště vybavených servisních vozů. Její servisně-obchodní pobočky, které se nacházejí v Karlových Varech, Českých Budějovicích a v Rudné u Prahy, mají svou vlastní organizační strukturu. Ta se skládá z ředitele pobočky, sekretářky, dvou mechaniků a technika.



Pro zhodnocení finanční situace společnosti byla provedena finanční analýza účetních výkazů za období 2010 až 2013.

**Tab. č. 3: Vývoj aktiv a pasiv (v tis. Kč)**

Název položky	2010	2011	2012	2013 <sup>21</sup>
<b>Aktiva</b>	<b>50 159</b>	<b>46 514</b>	<b>41 544</b>	<b>36 839</b>
Dlouhodobý majetek	5 437	5 602	5 040	5 007
Oběžná aktiva	44 722	40 912	36 504	31 832
<b>Pasiva</b>	<b>50 159</b>	<b>46 514</b>	<b>41 544</b>	<b>36 839</b>
Vlastní kapitál	45 879	41 903	36 375	33 912
Cizí zdroje	4 611	4 280	5 169	2 927

Zdroj: Interní informace poskytnuté společností, vlastní zpracování, 2014

Tabulka č. 3 zobrazuje vývoj aktiv a pasiv od roku 2010 do roku 2013. Během tohoto období došlo k poklesu hodnoty aktiv, jejichž největší položkou jsou oběžná aktiva. Hodnota dlouhodobého majetku během uvedeného období postupně klesala, a to především z důvodu jeho opotřebení. Hodnota oběžného majetku klesala významně. Tento pokles byl způsoben poklesem objemu pohledávek i zboží. Z tabulky je zřejmé, že společnost je financována převážně z vlastních zdrojů. Během sledovaného období došlo k poklesu jak na straně vlastního kapitálu, tak i cizích zdrojů. K poklesu vlastního kapitálu došlo v důsledku ztráty, které společnost dosahovala ve všech uvedených letech. Na straně cizích zdrojů došlo ke snížení všech položek krátkodobých závazků. Společnost v uvedeném období nevyužívala žádné bankovní úvěry, ani jí nebyly poskytnuty dotace.

**Tab. č. 4: Vývoj výkazu zisků a ztrát (v tis. Kč)**

Název položky	2010	2011	2012	2013
Tržby z prodeje zboží	47 711	31 674	11 994	20 918
Náklady vynaložené na prodané zboží	40 638	27 858	9 851	18 185
Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb	12 039	11 651	9 298	7 033
Výkonová spotřeba	21 201	16 116	12 587	9 798
Výsledek hospodaření před zdaněním	-1 571	-3 908	-5 517	-2 458

Zdroj: Interní informace poskytnuté společností, vlastní zpracování, 2014

Vývoj výkazu zisků a ztrát je uveden v tabulce č. 4. Od roku 2010 docházelo k poklesu tržeb z prodeje zboží a v závislosti na tom i ke snížení nákladů vynaložených na prodané zboží. K tomuto poklesu došlo z důvodu snížení poptávky vyvolané finanční

<sup>21</sup> Účetní závěrka za rok 2013 se v době zpracovávání diplomové práce připravovala, údaje jsou proto prozatímní.

krizí, která se projevila ve značné míře. V roce 2013 je znatelný opětovný nárůst obou zmiňovaných položek. Tržby z prodeje služeb ve sledovaném období neustále klesají. Společnost dosahuje ve všech letech ztráty, která do roku 2012 narůstala, v roce 2013 došlo k jejímu snížení.

**Tab. č. 5: Vývoj výnosnosti ve sledovaném období**

Ukazatele výnosnosti	2010	2011	2012	2013
Rentabilita aktiv	-3,13 %	-8,40 %	-13,28 %	-6,67 %
Rentabilita vlastního kapitálu	-3,42 %	-9,33 %	-15,17 %	-7,25 %
Rentabilita obratu	-2,63 %	-9,02 %	-25,91 %	-8,79 %

Zdroj: Interní informace poskytnuté společností, vlastní zpracování, 2014

Vývoj hodnot ukazatelů výnosnosti je uveden v tabulce č. 5. Ve všech zkoumaných letech společnost dosahovala záporného výsledku hospodaření, a proto jsou i hodnoty pro zvolené ukazatele rentability záporné. Celkový vývoj ukazatelů kopíruje vývoj výsledku hospodaření v jednotlivých letech. V roce 2013 došlo k určitému zlepšení.

**Tab. č. 6: Vývoj aktivity ve sledovaném období**

Ukazatele aktivity	2010	2011	2012	2013
Obrat aktiv	1,19	0,93	0,51	0,76
Obrat zásob	2,22	1,99	0,91	1,32
Doba obratu pohledávek (ve dnech)	71	95	134	69
Doba obratu závazků (ve dnech)	26	39	89	38
Čistý pracovní kapitál (v tis. Kč)	40 442	36 301	31 335	28 905

Zdroj: Interní informace poskytnuté společností, vlastní zpracování, 2014

Ukazatel obratu aktiv (viz Tab. č. 6) společnosti v žádném roce nedosahuje doporučených hodnot<sup>22</sup> z důvodu vysokého stavu oběžných aktiv. Obrat zásob by měl být co nejvyšší, avšak společnost ve sledovaném období dosahovala velmi nízkých hodnot tohoto ukazatele. V roce 2013 byla doba obratu pohledávek 69 dní, zatím co ukazatel doby obratu závazků nabýval hodnoty 38 dnů. V celém sledovaném období je doba obratu pohledávek delší než doba obratu závazků, což ohrožuje solventnost organizace.

**Tab. č. 7: Vývoj likvidity ve sledovaném období**

Ukazatele likvidity	2010	2011	2012	2013
Běžná likvidita	2,72	2,45	1,52	1,81
Okamžitá likvidita	1,95	2,08	1,63	2,29

Zdroj: Interní informace poskytnuté společností, vlastní zpracování, 2014

<sup>22</sup> Doporučené hodnoty ukazatele obratu aktiv by se měly pohybovat v intervalu 1,6–3. Pokud jsou hodnoty menší než 1,5, je nezbytné prověřit možnost redukovat vložený majetek, nebo zvýšit tržby. (Růčková, 2010)

V tabulce č. 7 je zobrazen vývoj hodnot běžné a okamžité likvidity. Od roku 2011 společnost dosahuje doporučených hodnot běžné likvidity<sup>23</sup>. Hodnota ukazatele okamžité likvidity ve všech letech překračuje doporučenou hodnotu<sup>24</sup> a společnost je tedy schopna dostát svým právě splatným závazkům.

**Tab. č. 8: Vývoj zadluženosti ve sledovaném období**

Ukazatele zadluženosti	2010	2011	2012	2013
Celková zadluženost	9,19 %	9,20 %	12,44 %	7,95 %
Míra zadluženosti	10,05 %	10,21 %	14,21 %	8,63 %

Zdroj: Interní informace poskytnuté společností, vlastní zpracování, 2014

V tabulce č. 8 jsou uvedeny hodnoty ukazatelů zadluženosti. Ve sledovaném období společnost využívala velmi málo cizích zdrojů. Hodnota celkové zadluženosti nepřevyšuje po většinu období 10 % celkové bilanční sumy, pouze v roce 2012 dosáhla téměř 13 %. V roce 2013 došlo k jejímu opětovnému snížení. Míra zadluženosti je taktéž na nízké úrovni. Toto vypovídá o finanční stabilitě organizace.

Kritéria povinného auditu jsou zobrazena v následující tabulce č. 9. Společnost s ručením omezeným je dle § 20 odst. 1 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb. povinna mít auditorem ověřenou účetní závěrku, pokud dosáhne alespoň dvou ze tří uvedených kritérií ve dvou po sobě jdoucích letech. Z tabulky je zřejmé, že společnost TESAS TOP, s.r.o., měla povinnost každoročního auditu do roku 2010. Od roku 2011 již bylo splněno pouze jedno z kritérií pro povinný audit.

**Tab. č. 9: Kritéria pro povinnost auditu**

Kritérium	Hranice stanovena zákonem č. 563/1991 Sb.	Stav ve společnosti TESAS TOP, s.r.o.			
		2010	2011	2012	2013
Aktiva brutto	40 mil. Kč	70 mil. Kč	66 mil. Kč	62 mil. Kč	56 mil. Kč
Roční čistý obrat	80 mil. Kč	86 mil. Kč	59 mil. Kč	35 mil. Kč	39 mil. Kč
Průměrný přepočtený stav zaměstnanců	50	41	39	38	36

Zdroj: Interní informace poskytnuté společností, vlastní zpracování, 2014

<sup>23</sup> Hodnotu ukazatele běžné likvidity je doporučeno udržovat v rozmezí 1,5–2,5. (Růčková, 2010)

<sup>24</sup> Hodnota ukazatele okamžité likvidity by měla nabývat hodnot vyšších než 1. (Růčková, 2010)

## 4 AUDIT VYBRANÉHO PODNIKATELSKÉHO SUBJEKTU

Tato kapitola bude již prakticky zaměřena, bude v ní nastíněn proces finančního auditu společnosti TESAS TOP, s.r.o.

### 4.1 Předběžné plánování auditu

#### 4.1.1 Porozumění činnosti klienta

V tabulce č. 10 je zdokumentováno porozumění činnosti společnosti. Pro zpracování byly využity materiály vydané Komorou.

**Tab. č. 10: Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta**

<b>Vnitřní faktory</b>	
<b>Vlastnická práva a struktura vedení</b>	
Popis právní formy	Společnost s ručením omezeným
Seznam všech propojených osob	Dceřiné společnosti - Texas Medic spol. s r.o., Výrobní a obchodní sdružení II., spol. s r.o. oddělené účetnictví, stejný majitel
Seznam rozhodujících společníků	Ing. Hronek, 100 % majitel společnosti
Seznam členů vedení společnosti	Ing. Hronek, Bc. Hronková
Seznam osob odpovědných za účetnictví	Anna Recmanová, Dana Šimková
Závislost odměn vedení na výsledku hospodaření	Odměny nezávisí na výsledku hospodaření
<b>Popis činnosti</b>	
Seznam podnikatelských činností klienta	Nákup a prodej stavebních a lesnických strojů, jejich pronájem, prodej náhradních dílů a přídavných zařízení, poskytování servisní činnosti, opravy ostatních dopravních prostředků
Seznam všech provozoven klienta	Nepomuk, Č. Budějovice, K. Vary, Rudná u Prahy
Počet zaměstnanců	30
<b>Finance a účetnictví</b>	
Seznam zdrojů finančních prostředků	Vlastní zdroje Úvěry nejsou využívány
Využití zvláštních účetních postupů	Žádné
Seznam změn v účetních postupech od období minulého auditu	Žádné
<b>Vnější faktory</b>	
Faktory, které mají dopad na činnost klienta	Celosvětová ekonomická krize od roku 2009 Trhlík servis s. r. o. - bývalý zaměstnanec založil vlastní společnost (hlavní konkurent)

Zdroj: Formulář 140 - Porozumění činnosti účetní jednotky, upraveno, 2014

Hlavní činností společnosti je prodej stavebních a lesnických strojů. Dále poskytuje servis, opravy a technické prohlídky těchto strojů. Společnost provádí dvě základní ekonomické aktivity:

- Prodej strojů či náhradních dílů – činnost ve společnosti zajišťuje obchodní oddělení, začíná příjmem objednávky prostřednictvím emailu, faxu nebo telefonu. V případě objednávky stavebních strojů je se zákazníkem uzavřena kupní smlouva. Objednávka je po odsouhlasení data dodání zboží zanesena do systému. Pokud je přijata záloha, je vydán doklad o jejím přijetí. Stroj je po vystavení faktury předán zákazníkovi na základě předávacího protokolu. Kupující je povinen doplatit zbytek ceny stroje ve stanovené době. Společnost poskytuje záruční servis, jednotlivé servisní úkony jsou zaznamenávány v servisní knížce. V případě prodeje náhradních dílů je, po zanesení všech údajů do účetního systému a stanovení datumu dodávky. Na základě výdejky je pak žádaný náhradní díl vydán ze skladu a spolu s vystavenou fakturou odeslán zákazníkovi. Na dodané náhradní díly společnost poskytuje záruku dle platných právních předpisů.
- Poskytnutí servisu či provedení opravy – činnost začíná přijetím objednávky, následně je buď stroj dopraven na pobočku společnosti, nebo je uskutečněna návštěva technika u zákazníka, a je provedena objednaná služba. Technik na základě vykonané činnosti provede zápis do servisní knížky stroje a vyplní doklad o provedení práce. Podle tohoto dokladu je následně vystavena faktura s dobou splatnosti 10 dnů. V případě, že je zákazník s provedenou službou nespokojen, je oprávněn uplatnit reklamaci. V reklamačním řízení zkontroluje příslušný zástupce společnosti oprávněnost reklamace a provede zápis, na jehož základě se účtuje o dobropisu. Záruku na provedené opravy společnost poskytuje 24 měsíců nebo 1 800 motohodin podle toho, která skutečnost nastane dříve.

### 4.1.2 Posouzení rizika zakázky

Riziko zakázky bylo vyhodnoceno pomocí tabulky č. 11.

**Tab. č. 11: Kontrolní otázky pro posouzení rizika zakázky**

Kontrolní otázky pro posouzení rizika		ANO	NE	Komentář
1.	Charakteristika a důvěryhodnost vedení společnosti		X	
2.	Odpovědnost vedení společnosti za sestavení účetních výkazů		X	
3.	Odpovědnost vedení za vytvoření a udržování spolehlivého procesu účetnictví a informačního systému		X	
4.	Struktura vedení		X	
5.	Organizační struktura	X		*
6.	Vnitřní kontrolní proces	X		*
7.	Vliv IT prostředí		X	
8.	Podnikatelské prostředí		X	
9.	Tlak na finanční výsledky		X	
10.	Schopnost účetní jednotky pokračovat ve svých aktivitách	X		**
11.	Podmínky zakázky		X	
12.	Transakce mezi propojenými osobami		X	
13.	Nezávislost auditora		X	
14.	Konflikt zájmů		X	
15.	Faktory naznačující možnost podvodu		X	

Zdroj: Formulář 111A - Vyhodnocení rizik opakující se zakázky, upraveno, vlastní zpracování, 2014

\* Organizační struktura společnosti TESAS TOP, s.r.o., není složitá, i přesto zde existuje určité riziko z důvodu existence samostatných poboček v Českých Budějovicích, Karlových Varech a Rudné u Prahy, což zvyšuje nároky na vnitřní kontrolu.

\*\* Na základě předložené rozvahy a výsledovky za období 2010 až 2013 byla v předchozí kapitole provedena finanční analýza hospodářských výsledků společnosti. Z důvodu ztráty, které společnost v tomto období dosahovala, existuje riziko, že bude ohrožena schopnost jejího pokračování v činnosti v nadcházejících letech.

Vzhledem k tomu, že audit byl ve společnosti prováděn až do roku 2010 a nebyly nalezeny závažné nedostatky, ani nedošlo ke změnám vedoucích pracovníků či pracovníků na úseku účetnictví, lze vyhodnotit riziko zakázky jako obvyklé.

### 4.1.3 Porozumění prostředí vnitřních kontrol a účetnímu systému

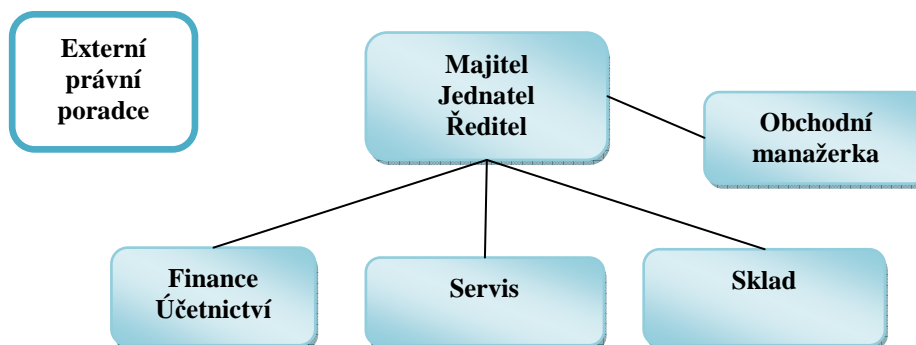
Jak již bylo v teoretické části uvedeno, je dle Mezinárodního auditorského standardu ISA 315 (s. 3) vnitřní kontrolní systém společnosti definován jako „proces navržený, zavedený a vykonávaný osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky

a jinými pracovníky za účelem poskytnutí přiměřeného ujištění o dosažení cílů účetní jednotky s ohledem na spolehlivost účetního výkaznictví, účelnost a hospodárnost operací a na soulad s příslušnými právními předpisy“.

Společnost TESAS TOP, s.r.o., nemá jasně formulovaný vnitřní kontrolní systém, přesto ale bylo možné identifikovat provádění určitých kontrol. Z organizační struktury, která je zobrazena na obrázku č. 3, je zřejmé, že nejvyšší odpovědnost a pravomoc má její majitel, jednatel a ředitel v jedné osobě, Ing. Jan Hronek. Dále se pak dělí mezi vedoucí jednotlivých funkčních celků, kterými jsou úsek financí a účetnictví, servis, sklad

a pozici obchodní manažerky vykonávanou dcerou majitele, Bc. Radkou Hronkovou. V současné době má společnost 30 zaměstnanců, což je o 6 méně než v loňském roce. Příčinou poklesu počtu zaměstnanců je snížení objemu zakázek.

**Obr. č. 3: Organizační struktura společnosti**



Zdroj: Interní informace poskytnuté společností, vlastní zpracování, 2014

Ve společnosti jsou vykonávány následující kontrolní činnosti:

- Při nákupu dlouhodobého majetku ředitelé jednotlivých poboček žádají o schválení nákupu prostřednictvím písemného požadavku, který je následně posuzován vedením společnosti. Inventarizace dlouhodobého majetku probíhá vždy v rámci řádné účetní závěrky. Hmotný a nehmotný dlouhodobý majetek se oceňuje v pořizovacích cenách.
- Pořizování zásob náhradních dílů a zboží je centralizováno v sídle společnosti. Vedoucí skladu zajišťuje nákup pro celou společnost na základě požadavků jednotlivých poboček. Výdej zásob ze skladu se provádí na základě souhlasu odpovědné osoby, která po přijetí objednávky od zákazníka prověří, zda jednotlivé položky jsou skladem, na základě výdejky pak dojde k jejich expedici.

Inventarizace náhodně vybraných položek je prováděna během účetního období a fyzické inventury všech položek zásob k datu účetní závěrky.

- Zaměstnanci odpovědní za hotovostní operace nesou hmotnou zodpovědnost. Hotovostní platbu schvalují na základě podpisového vzoru osoby oprávněné k provedení pokladní operace, účetní následně zaúčtuje pouze schválenou platbu. Bankovní operace se provádějí na základě předchozího schválení odpovědnou osobou oprávněnými pracovníci účetní jednotky, účetní kontroluje, zda byly realizovány pouze schválené platby. Stav bankovních účtů je denně porovnáván se stavem v účetnictví a případně rozdíly jsou okamžitě dohledávány.
- Společnost nemá žádný interní postup pro ověřování bonity odběratelů. Pohledávky jsou kontrolovány měsíčně z důvodu zjištění stavu jejich inkasa. U pohledávek po datu splatnosti jsou zaslány tři upomínky a poté dojde k předání pohledávky právnímu zástupci k vymáhání.

Jelikož je účetní i kontrolní systém ovlivněn informačními technologiemi, které společnost využívá, musí auditor posoudit, do jaké míry je účetní systém závislý na systému informačním.

Pro porozumění IT prostředí byla sestavena tabulka č. 12.

**Tab. č. 12: Porozumění IT prostředí**

Porozumění IT prostředí		NE	ANO	Komentář
1.	Došlo v IT prostředí k významným změnám od období minulého auditu?	X		
2.	Došlo ke změně využívaného účetního systému nebo jeho části?	X		
3.	Mohou zaměstnanci provádět změny nastavení účetního softwaru?	X		
4.	Je činnost klienta významně závislá na IT systému?	X		
5.	Došlo by k ohrožení podnikatelských aktivit, pokud by IT systém dlouhodobě nefungoval?		X	*

Zdroj: Interní informace poskytnuté společností, vlastní zpracování, 2014

\* Společnost TESAS TOP, s.r.o., nevyužívá ke svému řízení žádný speciálně vyvinutý software, své účetnictví zpracovává pomocí softwaru Ekosoft. V případě jeho dlouhodobé nefunkčnosti zde existuje riziko ovlivnění chodu podniku.

Jak již bylo uvedeno, společnost ke zpracování svého účetnictví využívá software Ekosoft, který umožňuje zadávat účetní informace na několika místech v podniku. Z jednodolých pracovišť jsou pak data do centrálního systému přenášena podle potřeby



podniku jednou měsíčně tzv. spojovacím souborem. Jednou ze zásad tohoto účetního programu je odpovědnost za soulad všech datových souborů a neměnnost zpětných výstupů, což je zajištěno prováděním měsíčních uzávěrek. Zpětné opravy jsou možné, avšak z důvodu odpovědnosti za data jsou svěřeny pouze proškoleným zástupcům. Každá změna je doložena datem opravy v rozhodujících datových souborech s kódem pracovníka, který příslušnou opravu požadoval. Program zajišťuje, že lze realizovat úhradu pouze těch faktur, které jsou v datech zadány, přičemž výše platby nemůže přesahovat jejich předpis s výjimkou tzv. tolerance plateb, která je nastavitelná do výše 10 Kč. Soulad účetního deníku, saldokonta a faktur zajišťuje klíč, který se skládá ze syntetického účtu, analytického účtu, roku vzniku faktury a čísla faktury.

Vzhledem k důležitosti systému vnitřních kontrol byl proveden test jeho spolehlivosti, výsledky testu jsou zobrazeny v tabulce č. 13.

**Tab. č. 13: Test spolehlivosti vnitřních kontrol**

Test spolehlivosti vnitřních kontrol	Ano	Ne	Komentář
Je účetnictví společnosti úplné?	X		
Je účetnictví společnosti v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb.?	X		
Jsou účetní záznamy doloženy účetními doklady?	X		
Jsou účetní zápisy uspořádány přehledně a jsou srozumitelné?	X		
Je zajištěna trvanlivost účetních záznamů?	X		
Jsou všechny doklady originálními písemnostmi?	X		
Obsahují doklady všechny předepsané náležitosti?	X		
Je účtový rozvrh společnosti v souladu se směrnou účtovou osnovou?	X		
Je účtový rozvrh každoročně aktualizován?		X	*
Je-li vedena analytická evidence, souhlasí součty se zůstatky na účtech v hlavní knize?	X		

Zdroj: Florián, 2001, s. 41, upraveno, vlastní zpracování, 2014

\* Účtový rozvrh nebyl od konce posledního účetního období aktualizován, jelikož v účetních postupech nedošlo k žádné změně.

Spolehlivost vnitřních kontrol byla dále ověřena testem spočívajícím ve sledování hospodářské operace. Byl proveden na pěti náhodně vybraných přijatých fakturách, ke kterým byly dohledány všechny související dokumenty. Během testu byl sledován jejich průchod účetním systémem od přijetí až po zápis v hlavní knize, zároveň bylo kontrolováno, zda tyto dokumenty a zápisy mají všechny předepsané náležitosti. Vzhledem k délce testu byla vybrána pouze jedna faktura, pro niž jsou související tabulky uvedeny v příloze E.

Hodnocení spolehlivosti vnitřních kontrol bylo provedeno pomocí rozhovorů s vedením podniku. Na základě zjištěných informací lze konstatovat, že zaměstnanci společnosti se jeví jako bezúhonní a dodržující etické chování. Povinnosti a odpovědnost zaměstnanců jsou rozděleny a jejich plnění je pravidelně kontrolováno. Vzhledem k výše uvedenému lze konstatovat, že vnitřní kontrola v podniku je dostačující. Na základě výsledků provedeného testu spolehlivosti vnitřních kontrol nebyla identifikována slabá místa.

#### 4.1.4 Provedení předběžných analytických postupů

Na základě změn účetních zůstatků v roce 2013 oproti předcházejícímu roku byly analyzovány změny v zůstatcích jednotlivých účtů. Výsledky jsou zobrazeny v následujících tabulkách.

Tab. č. 14: Změny zůstatků položek aktiv (v tis. Kč)

	Stav k 31. 12. 2013	Stav k 31. 12. 2012	Absolutní změna	Procentuální změna
<b>Dlouhodobý majetek</b>	5 007	5 040	-33	-1 %
<b>Zásoby</b>	21 186	22 466	-1 280	-6 %
<b>Krátkodobé pohledávky</b>	5 349	8 867	-3 518	-40 %
<b>Krátkodobý finanční majetek</b>	5 297	5 181	116	2 %

Zdroj: Interní informace poskytnuté společností, vlastní zpracování, 2014

V tabulce č. 14 jsou uvedeny změny součtových položek aktiv společnosti. Na základě rozhovoru s účetní podniku byly významné změny vysvětleny následovně:

- Zásoby poklesly o 1.280 tis. Kč z důvodu snížení objemu zboží, což souvisí s poklesem poptávky.
- Krátkodobé pohledávky poklesly o 3.518 Kč, tj. 40 %. Důvodem byl již zmíněný pokles poptávky a odchod zákazníků.

Tab. č. 15: Změny zůstatků položek pasiv (v tis. Kč)

	Stav k 31. 12. 2013	Stav k 31. 12. 2012	Absolutní změna	Procentuální změna
<b>Základní kapitál</b>	100	100	0	0 %
<b>Rezervní fondy</b>	177	182	-5	-3 %
<b>Výsledek hospodaření minulých let</b>	36 093	41 610	-5 517	-13 %
<b>Výsledek hospodaření běžného účetního období</b>	-2 458	-5 517	3 059	55 %
<b>Krátkodobé závazky</b>	2 927	5 169	-2 242	-43 %

Zdroj: Interní informace poskytnuté společností, vlastní zpracování, 2014

Významné změny součtových položek pasiv (viz Tab. č. 15) byly vysvětleny následovně:

- Pokles výsledku hospodaření minulých let je způsoben ztrátou, kterou společnost vykazuje od roku 2010. V roce 2013 došlo k jejímu snížení a výsledek hospodaření běžného účetního období vzrostl o 55 %.
- Krátkodobé závazky poklesly o 43 %. Hlavním důvodem je snížení závazků z obchodních vztahů, což souvisí s poklesem pohledávek, s útlumem podnikání společnosti a také snížením objemu prodávaného zboží a poskytovaných služeb.

Pro lepší zhodnocení vývoje položek aktiv a pasiv v období od roku 2010 do roku 2013 byly vytvořeny grafy (viz Obr. č. 4 a č. 5), které jsou uvedeny v příloze F.

Následující tabulka č. 16 zobrazuje změny zůstatků položek výkazu zisků a ztrát. Významné změny byly opět vysvětleny.

Tab. č. 16: Změny ve výkazu zisků a ztrát (v tis. Kč)

	Stav k 31. 12. 2013	Stav k 31. 12. 2012	Absolutní změna	Procentuální změna
<b>Tržby za prodej zboží</b>	20 918	11 994	8 924	74 %
<b>Náklady vynaložené na prodané zboží</b>	18 185	9 851	8 334	85 %
<b>Tržby z prodeje služeb</b>	7 033	9 298	-2 265	-24 %
<b>Výkonová spotřeba</b>	9 798	12 587	-2 789	-22 %
<b>Osobní náklady</b>	8 440	10 412	-1 972	-19 %
<b>Odpisy</b>	0	710	-710	-100 %
<b>Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu</b>	11 683	13 634	-1 951	-14 %
<b>Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu</b>	5 208	5 478	-270	-5 %
<b>Výsledek hospodaření za účetní období</b>	-2 458	-5 517	3 059	55 %

Zdroj: Interní informace poskytnuté společností, vlastní zpracování, 2014

Z tabulky je zřejmé následující:

- V roce 2013 došlo k nárůstu tržeb z prodeje zboží a současně nákladů vynaložených na prodané zboží, což je ovšem v nesouladu se zmíněným poklesem zisku. Důvodem této skutečnosti bylo snížení marží z důsledku konkurenčního boje o zákazníky a nárůst prodeje.

- Pokles tržeb z prodeje služeb a výkonové spotřeby byl způsoben tím, že společnost v roce 2013 poskytla méně služeb než v roce 2012 z důvodu poklesu objemu zakázek.
- Osobní náklady klesly z důvodu odchodu zaměstnanců a současného snížení průměrné mzdy ve společnosti.
- Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku poklesly o 100 %, jelikož v roce 2013 nebyly žádné zaúčtovány z důvodu snížení ztráty. Hodnota odpisů je proto nula.
- V roce 2013 došlo ke snížení tržeb z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu o 14 %, což bylo způsobeno poklesem objemu prodáváného materiálu.
- Výsledek hospodaření před zdaněním vzrostl o 55 %, jelikož v roce 2013 došlo ke snížení ztráty.

Vzhledem k tomu, že předběžné analytické testy naznačily významnou změnu zůstatků účtů pohledávek a závazků, je na místě provést testování těchto účetních zůstatků. Práce se proto zaměří na provedení testů věcné správnosti právě u těchto účtů.

#### 4.1.5 Stanovení hladiny významnosti

Při stanovení hladiny významnosti budou brána v úvahu doporučení Komory, která jsou uvedena v tabulce č. 17. Vzhledem k tomu, že společnost v roce 2013 dosáhla záporného výsledku hospodaření, nebyly doporučené hodnoty hladiny významnosti kritéria hospodářského výsledku před zdaněním stanoveny.

**Tab. č. 17: Doporučené hodnoty hladiny významnosti (v tis. Kč)**

Celková hodnota aktiv		Výnosy		Vlastní kapitál	
1 %	3 %	1 %	3 %	3 %	5 %
368	1 105	280	839	1 017	1 696

Zdroj: Vlastní zpracování, 2014

Výše hladiny významnosti (viz Tab. č. 18) pro společnost TESAS TOP, s.r.o., byla určena ve výši 1 % z celkové hodnoty aktiv, jelikož tento ukazatel je relativně nejstabilnější. U výnosů došlo k poměrně vysokému nárůstu oproti předchozímu období. Vzhledem k tomu, že společnost je financována převážně z vlastních zdrojů, nebylo pro stanovení výše hladiny významnosti kritérium vlastního kapitálu použito, protože i jeho spodní hranice dosahuje vysokých hodnot. Prováděcí významnost, která se využívá k identifikování významných účtů, byla stanovena ve výši 60 % významnosti. Hodnota

jednoznačně nepodstatné nesprávnosti byla nastavena na 5 % z významnosti, vzhledem k tomu, že hladina významnosti i prováděcí významnost byla vypočítána pomocí spodních hranic intervalů.

**Tab. č. 18: Stanovená hodnota významnosti, prováděcí významnosti a nepodstatné nesprávnosti (v tis. Kč)**

Veličina	Procento	Stanovená výše
Významnost	1 % z celkových aktiv	368
Prováděcí významnost	60 % z významnosti	221
Nepodstatné nesprávnosti	5 % z významnosti	18

Zdroj: Vlastní zpracování, 2014

Z výše uvedeného vyplývá, že testovány budou syntetické účty, u nichž byla změna mezi rokem 2013 a 2012 vyšší než 221 tis. Kč, a při testování nebude přikládán význam rozdílům převyšujícím 18 tis. Kč, jelikož tato částka není dle stanovených hodnot významná.

## 4.2 Sestavení plánu auditu

### 4.2.1 Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků

Výše rizik na úrovni potenciální nesprávnosti, která byla pro pohledávky a závazky stanovena, je uvedena v tabulce č. 19.

**Tab. č. 19: Matice rizika potenciálních chyb pro pohledávky a závazky**

Potenciální chyby	Matice auditorského rizika		
	PR	KR	ZR
Úplnost	nízké	vysoké	střední
Platnost	nízké	vysoké	střední
Zaúčtování	nízké	vysoké	střední
Zaúčtování do správného období	střední	vysoké	vysoké
Ocenění	nízké	vysoké	střední
Prezentace	nízké	vysoké	střední

Zdroj: Vlastní zpracování, 2014

Přirozené riziko bude nastaveno jako nízké z těchto důvodů:

- faktury jsou párovány s dodacími listy či přijímacími protokoly;
- faktury se zúčtovávají v okamžiku jejich přijetí nebo vystavení a v hodnotě na nich uvedené;
- zaúčtování faktur na přelomu účetních období je kontrolováno účetní;
- účtování faktur je v účetním systému přednastaveno.

Kontrolní riziko bude považováno za vysoké, přestože kontrolní systém společnosti byl vyhodnocen jako dostačující. Testy věcné správnosti však budou provedeny ve větším rozsahu vzhledem k tomu, že dojde k testování pouze účtů pohledávek a závazků. Pro dosažení nízkého auditorského rizika je tedy nutné stanovit úroveň zjišťovacího rizika, které musí být podle matice pro stanovení přípustného zjišťovacího rizika (viz Tab. č. 2) na střední úrovni.

#### **4.2.2 Plán testů věcné správnosti**

Pro oblast pohledávek a závazků budou za účelem pokrytí potenciálních chyb provedeny následující testy věcné správnosti:

- Matematická verifikace
- Konfirmace zůstatků
- Test zaúčtování do správného období a test neevidovaných závazků
- Kontrola opravných položek
- Kontrola přepočtu na domácí měnu
- Kontrola správnosti vykázání v rozvaze

V rámci analytického testování bude provedena analýza meziročních změn zůstatků účtů pohledávek a závazků vyšších než zvolená prováděcí významnost, tj. 221 tis. Kč. Pro detailní testování budou vybrány všechny položky s hodnotou vyšší než 20 % stanovené prováděcí významnosti, tedy položky nad 44 tis. Kč. V případě, že by vybraný vzorek nebyl dostatečný, bude hodnota snížena na 22 tis. Kč, což činí 10 % stanovené prováděcí významnosti.

#### **4.2.3 Shrnutí plánu auditu**

Posledním krokem fáze plánování auditu je shrnutí plánu auditu. Vzhledem k obvyklé délce tohoto dokumentu a k tomu, že všechny informace jsou v textu již uvedeny, je provedené shrnutí plánu auditu uvedeno v tabulce č. 20.

Tab. č. 20: Shrnutí plánu auditu

<b>Předmět podnikání účetní jednotky</b>	Společnost TESAS TOP, s.r.o., má právní formu společnost s ručením omezeným. Hlavním předmětem její činnosti je nákup a prodej stavebních a lesnických strojů, jejich pronájem, prodej náhradních dílů a přídatných zařízení, poskytování servisní činnosti a opravy ostatních dopravních prostředků.
<b>Riziko zakázky</b>	Riziko bylo stanoveno jako obvyklé.
<b>Riziko výskytu podvodu</b>	Nebyla identifikována hrozba podvodu ze strany majitele ani zaměstnanců společnosti. Riziko podvodu není vyšší než obvyklé.
<b>Změny ve významných účetních metodách</b>	Ve společnosti nedošlo ke změnám v účetních metodách.
<b>Problémy z předchozích let</b>	Společnost byla auditovaná každoročně do roku 2010. V roce 2011 nedosáhla minimálního počtu kritérií stanovených pro povinný audit a to z důvodu poklesu ročního čistého obrátu pod 80 mil. Kč.
<b>Účetní systém</b>	K vedení účetnictví společnost využívá software Ekosoft.
<b>Informační technologie</b>	IT prostředí společnosti nebylo identifikované jako složité, v případě dlouhodobé nefunkčnosti informačního systému by však došlo k ohrožení podnikání.
<b>Vnitřní kontroly</b>	Systém vnitřních kontrol byl vyhodnocen jako dostačující.
<b>Předběžné analytické postupy</b>	Byl proveden analýza změn účetních zůstatků v roce 2013 oproti předcházejícímu roku. Na základě jejich výsledků byly vybrány účty pohledávek a závazků pro provedení testů věcné správnosti.
<b>Hladina významnosti (materiality)</b>	Hladina významnosti byla stanovena ve výši 1 % z hodnot aktiv, tedy 368 tis. Kč.
<b>Významná rizika</b>	Nebyla identifikována žádná významná rizika.
<b>Plán testů kontrol a testů věcné správnosti</b>	Testy věcné správnosti budou provedeny u účtů pohledávek a závazků.

Zdroj: Formulář 190 - Shrnutí plánu auditu, upraveno, vlastní zpracování, 2014

### 4.3 Provedení auditu

#### 4.3.1 Testy věcné správnosti pohledávek

Pohledávky představují právo věřitele na finanční plnění za poskytnuté zboží či provedené služby. Tato oblast je velmi rozmanitá. Spadají sem pohledávky z obchodních vztahů, poskytnuté provozní zálohy, pohledávky za propojenými osobami, pohledávky za zaměstnanci a ostatní pohledávky. Pro vykazování pohledávek v účetní závěrce je klíčové jejich dělení podle doby splatnosti na krátkodobé a dlouhodobé. (Müllerová, 2013)

Auditu pohledávek se přikládá velká důležitost, jelikož jejich špatné vykazování může ohrozit chod podniku. Cílem auditu této oblasti je tedy „získat přiměřenou jistotu, že pohledávky existují, jsou správně oceněny, přesně zaúčtovány, do správného účetního období a jsou dostatečně správně uvedeny a klasifikovány v účetní závěrce“. (Florián, 2001, s. 89)

Testování se provádí na vzorku, který by měl zahrnovat všechny významné položky, a je zaměřeno především na nadhodnocení pohledávek. Pohledávky společnosti jsou nadhodnocené, pokud jsou vykazovány ve vyšší hodnotě, než je jejich skutečná, pokud jsou v účetnictví vedeny pohledávky, které reálně neexistují, nebo pokud jsou zaúčtovány v období, do kterého nespádají. (Florián, 2001)

Tabulka č. 21 uvádí typické substantivní testy pro oblast pohledávek, které budou dále prakticky aplikovány.

**Tab. č. 21: Substantivní testy pohledávek**

<b>Procedury</b>
Verifikace matematické přesnosti pohledávek.
Odsouhlasení zůstatků pohledávek s dlužníky.
Testem uzavření určit, zda jsou zaevidovány ve správném období.
Provést přepočty pohledávek v cizí měně na domácí měnu.
Zkontrolovat splatnost pohledávek a určit přiměřenost rezerv.
Zkontrolovat finanční výkazy s cílem určit, zda jsou pohledávky správně vykázány.

Zdroj: Ricchiute, 1992, s. 465, upraveno, vlastní zpracování, 2014



Nejdříve je nutné identifikovat účty pohledávek (Tab. č. 22), které budou testovány.

**Tab. č. 22: Výběr účtů pohledávek pro testování (v tis. Kč)**

Číslo účtu	Název	Stav k 31. 12. 2013	Stav k 31. 12. 2012	Absolutní změna	Procentuální změna	Komentář
311	Odběratelé	9 195	12 972	-3 777	-29 %	Ano
314	Krátkodobé poskytnuté zálohy	387	353	34	10 %	Ne
335	Pohledávky za zaměstnanci	24	27	-3	-11 %	Ne
378	Jiné pohledávky	428	531	-103	-19 %	Ne
391	Opravné položky	4 685	5 016	-331	-7 %	Ano

Zdroj: Interní informace poskytnuté společností, vlastní zpracování, 2014

Na základě stanovené prováděcí významnosti ve výši 221 tis. Kč bylo vyhodnoceno, že substantivní testy pohledávek (viz Tab. č. 20) budou provedeny pouze u účtů 311 – Odběratelé a 391 – Opravné položky. Účty číslo 314 – Krátkodobé poskytnuté zálohy, 335 – Pohledávky za zaměstnanci a 378 - Jiné pohledávky testovány nebudou, protože u nich během účetního období nedošlo k hodnotově významným změnám.

### Matematická verifikace

Základní metodou pro určení matematické přesnosti je přepočítání částek vypočtených klientem. Prvním krokem je získání kontrolní bilance pohledávek. Auditor provede součtové kontroly této bilance a porovná výsledný kontrolní součet se zůstatkem v hlavní účetní knize. Kontrola matematické přesnosti je zvláště důležitá, protože se kontrolní bilance používá jako zdroj pro ostatní testy pohledávek. V případě, že by byly zjištěny nesrovnalosti, mohou být provedeny dodatečné testy v podobě kontroly vzorku dlužníků v detailu vybraných účtů pomocné účetní knihy. (Ricchiute, 1992)

Matematická verifikace vykazovaných pohledávek byla provedena na základě detailního rozpisu účtu, který byl poskytnut účetní společnosti. Celková suma tohoto detailu, která se skládá z nezaplacených faktur k 31. prosinci 2013, byla odsouhlasena se sumou uvedenou v hlavní knize. Výsledek testu je zobrazen v tabulce č. 23.

**Tab. č. 23: Matematická verifikace pohledávek (v Kč)**

	Stav k 31. 12. 2013
Zůstatek účtu 311 dle hlavní knihy	9 194 526
Celková hodnota pohledávek dle položkového rozpisu účtu 311	9 194 526
Rozdíl	0

Zdroj: Interní informace poskytnuté společností, vlastní zpracování, 2014

Při porovnání salda se zůstatkem dle hlavní knihy nebyl nalezen žádný rozdíl. Pokud by byl objeven významný rozdíl, bylo by nutné požádat o jeho vysvětlení a následné opravení.

### **Konfirmace pohledávek**

Konfirmace neboli potvrzení zůstatků pohledávek je metoda s vysokou vypovídací hodnotou, jelikož se nepředpokládá, že by odběratelé potvrdili svůj závazek ve vyšší hodnotě, než skutečně dluží, čímž je zaručeno odhalení případného nadhodnocení pohledávek. Tato metoda současně zaručuje, že pohledávky skutečně existují a představují právo na finanční plnění. Konfirmace pohledávek probíhá na základě rozeslání ověřovacích dopisů. Podle toho, zda je žádáno zaslání odpovědi s potvrzením správnosti či nesprávnosti výše pohledávky, se dělí na pozitivní či negativní. Pozitivní dopisy se využívají u odběratelů s vyššími účetními zůstatky. (Ricchiute, 1992) Ověřovací dopis by měl obsahovat detailní strukturu pohledávek, což usnadní položkové odsouhlasení odběratelem a případnou identifikaci rozdílů. (Florián, 2001) Vzorový konfirmační dopis je uveden v příloze G.

V případě, že by test odhalil významný rozdíl mezi částkou evidovanou v účetnictví klienta a částkou potvrzenou odběratelem, bylo by nutné identifikovat důvod tohoto rozdílu. Nejčastějším důvodem rozdílu porovnávaných hodnot je časový nesoulad mezi odesláním platby odběratelem a připsáním částky na účet věřitele. Pokud by odběratel nepotvrdil svůj závazek vůči auditované společnosti vůbec, bylo by nutné provést alternativní testování, které spočívá v doložení existence pohledávek před koncem roku jinými důkazními informacemi. V praxi může jít o prověření bankovních výpisů s cílem prokázat zaplacení nepotvrzených pohledávek. Existence pohledávek může být dokázána také na základě vystavených faktur či dodacích listů. (Příručka pro provedení auditu)

Pro test konfirmace pohledávek byl použit položkový výpis zůstatků účtu 311. Vzhledem k celkovému počtu dlužníků společnosti byly pro tento test vybrány vystavené faktury v hodnotě 44 tis. Kč a vyšší. Vybraným odběratelům byl zaslán konfirmační dopis za účelem potvrzení zůstatku evidovaného v účetnictví k 31. prosinci 2013. V tabulce č. 24 je uveden seznam odběratelů, kteří byli pro test vybráni, dále hodnoty pohledávek evidovaných v účetnictví společnosti a částky potvrzené na základě konfirmačních dopisů.

Tab. č. 24: Konfirmace pohledávek (v Kč)

Doklad číslo	Odběratel	Hodnota k 31. 12. 2013		Rozdíl	Výsledek testu
		dle účetnictví	dle konfirmace		
3054900906	SUBTERRA a. s.	1 095 878	1 095 878	0	souhlasí
3052400151	STROM PRAHA a. s.	786 500	786 500	0	souhlasí
3052100462	Maňovická zemědělská, a. s.	296 946	296 946	0	souhlasí
3052100463	ČNES dopravní stavby, a. s.	227 639	227 639	0	souhlasí
3052100487	Vojenské lesy a statky ČR, s. p.	182 486	182 486	0	souhlasí
3054900809	Jitka Dudová	145 119	145 119	0	souhlasí
3052500276	HM pro CZ s. r. o.	115 797	-	-	*
3052100344	Ing. Ladislav Krulich - La Bohéme	81 946	81 946	0	souhlasí
3054900786	Zemědělské družstvo Merklín	62 920	0	62 920	**
3052100366	AFR - zemní práce, s. r. o.	61 377	61 377	0	souhlasí
3052100478	WEKO s. r. o.	56 952	56 952	0	souhlasí
3052100439	Příkosocká zemědělská a. s.	56 363	56 363	0	souhlasí
3054900788	LB MINERALS, s. r. o.	55 524	55 524	0	souhlasí
3052100301	KOČÍ a. s.	52 426	52 426	0	souhlasí
3052400159	Technická služba Nová Role, s. r. o.	50 931	50 931	0	souhlasí
3052100056	Petr Kosnar	50 094	50 094	0	souhlasí

Zdroj: Interní informace poskytnuté společnostmi, vlastní zpracování, 2014

Z tabulky je zřejmé, že ve dvou případech byl odhalen rozdíl mezi hodnotou pohledávky dle účetnictví společnosti TESAS TOP, s.r.o., a hodnotou odsouhlasenou odběratelem. U těchto pohledávek bylo podáno následující vysvětlení:

\* Odběratel HM pro CZ s. r. o. nepotvrdil svůj závazek k 31. prosinci 2013, proto bylo nutné výši této pohledávky ověřit jiným způsobem. Pohledávka ve výši 115.797 Kč byla splatná k 10. lednu 2014, proto byl prověřen výpis z bankovního účtu za leden. Odběratel uhradil dlužnou částku v plné výši dne 9. ledna 2014, čímž byla ověřena její existence.

\*\* K 31. prosinci 2013 společnost evidovala ve svém účetnictví pohledávky za odběratelem Zemědělské družstvo Merklín ve výši 62.920 Kč. Odběratel ovšem uvedl, že jeho dluh činil 0 Kč. Rozdíl ve výši 62.920 Kč byl způsobem časovým zpožděním mezi zaplacením závazku odběratelem a připsáním platby na účet společnosti TESAS TOP, s.r.o. Zákazník platbu odeslal dne 30. prosince 2013, na účet společnosti byla částka připsána dne 2. ledna 2014, což bylo ověřeno na základě bankovního výpisu z ledna.

Na základě výsledků provedené confirmace lze konstatovat, že zůstatek účtu pohledávek není významným způsobem zkreslen.

#### **Test na zaúčtování pohledávek do správného období<sup>25</sup>**

Cílem testu je získat vhodné důkazní informace, že pohledávky související s auditovaným obdobím nebyly významně zkresleny. Jedná se o snížení rizika vzniku chyby při zaúčtování pohledávek do správného období. Největší riziko je spojeno s koncem účetního období. Test probíhá na základě výběru faktur za určité období před a po konci účetního období vystavených na částku vyšší než stanovená hodnota a získání podpůrné dokumentace. Po porovnání auditor rozhodne, zda jsou pohledávky zaúčtovány do správného období. Podpůrnou dokumentací mohou být dodací listy či kupní smlouvy. (Ricchiute, 1992)

Test, jehož výsledky jsou zobrazeny v tabulce č. 25, byl proveden na základě seznamu faktur vystavených od 1. prosince 2013 do 31. ledna 2014, ze kterého byly opět vybrány faktury s hodnotou vyšší než 44 tis. Kč. Z prosince roku 2013 bylo vybráno sedm a z ledna roku 2014 také sedm faktur. Na základě tohoto výběru byla ke stanovení správného období pro zaúčtování vyžádána podpůrná dokumentace skládající se z dodacích listů ke stanovení.

---

<sup>25</sup> Ricchiute ve své publikaci Audit (1992) uvádí pojem test uzavření. Dále se používá termín „cut-off“ test.

Tab. č. 25: Zaúčtování pohledávek do správného období (v Kč)

Faktura číslo	Odběratel	Hodnota	Datum zaúčtování	Účetní období dle podpůrné dokumentace	Výsledek testu
3054900906	SUBTERRA a. s.	1 095 878	30. 12. 2013	12/2013	souhlasí
3052400151	STROM PRAHA a. s.	786 500	16. 12. 2013	12/2013	souhlasí
3052100462	Maňovická zemědělská, a. s.	296 946	11. 12. 2013	12/2013	souhlasí
3052100487	Vojenské lesy a statky ČR, s. p.	182 486	31. 12. 2013	12/2013	souhlasí
3052500276	HM pro CZ s. r. o.	115 797	19. 12. 2013	12/2013	souhlasí
3052100478	WEKO s. r. o.	56 952	19. 12. 2013	12/2013	souhlasí
3052400159	Technická služba Nová Role, s. r. o.	50 931	20. 12. 2013	12/2013	souhlasí
4054900046	Maňovická zemědělská, a. s.	905 080	24. 1. 2014	1/2014	souhlasí
4052500016	ZVÁNOVEC a. s.	102 850	31. 1. 2014	1/2014	souhlasí
4052100027	Dřevovýroba HEPA s. r. o.	93 638	31. 1. 2014	1/2014	souhlasí
4052100018	REKKA s. r. o.	54 609	28. 1. 2014	1/2014	souhlasí
4052100026	CEMEX Czech Republic, s. r. o.	51 256	31. 1. 2014	1/2014	souhlasí
4052500012	SWIETELSKY staveb. s. r. o.	49 019	22. 1. 2014	1/2014	souhlasí
4052100017	SEG s. r. o.	46 364	28. 1. 2014	1/2014	souhlasí

Zdroj: Interní informace poskytnuté společnostmi, vlastní zpracování, 2014

Během testování zaúčtování pohledávek do správného období nebyla odhalena žádná pochybení. Všechny vybrané faktury byly zaúčtovány do správného účetního období.

Pokud by byla odhalena chyba, bylo by nutné rozšířit výběr a test zopakovat. Případné pochybení může znamenat nadhodnocení pohledávek. To by nastalo, pokud by byla faktura zaúčtována do běžného období, avšak zboží by bylo odesláno v následujícím období.

#### Přepočet pohledávek v cizí měně

Pohledávky v cizí měně je nutné evidovat také v měně domácí. Při oceňování k okamžiku uskutečnění účetního případu<sup>26</sup> je možné použít kurz aktuální k tomuto okamžiku nebo kurz pevný, který si účetní jednotka stanoví vnitřním předpisem na základě kurzu devizového trhu vyhlášeného ČNB. Přeceňování k rozvahovému dni probíhá pouze kurzem aktuálním k tomuto dni. (Brychta, 2009)

Společnost TESAS TOP, s.r.o., eviduje pohledávky jak v Kč, tak i v EUR, a proto je nutné ověřit správnost jejich přepočtu ke konci roku. Přecenění pohledávek je zobrazeno v tabulce č. 26.

<sup>26</sup> Přepočet pohledávek v cizí měně na měnu českou je upraven v § 24 odst. 6 až 8 zákona č. 563/1991 Sb.

Tab. č. 26: Přepočet pohledávek v cizí měně

Měna	Kurz ČNB k 31. 12. 2013	Hodnota v EUR	Přepočtená hodnota v Kč	Částka dle účetnictví	Rozdíl
EUR	27,425	2 552,47	70 001	70 001	0

Zdroj: Interní informace poskytnuté společností, vlastní zpracování, 2014

Test přecenění neodhalilo žádný rozdíl, pohledávky jsou tedy správně přeceněny na českou měnu.

Případný rozdíl zjištěný během tohoto testu může signalizovat, že při přepočtu na konci účetního období nebyl použit správný kurz ČNB platný k 31. prosinci daného roku<sup>27</sup>.

### Věková struktura pohledávek

Konfirmace pohledávek nemůže vyloučit riziko, že některé z nich nebudou splaceny. Pohledávka po lhůtě splatnosti ztrácí na hodnotě, protože s prodlužující se dobou uplynulou od data splatnosti se snižuje pravděpodobnost jejího inkasa. Podle zásady věrného zobrazení a opatrnosti je nutné na toto snížení hodnoty pohledávky reagovat. V účetní praxi je možné hodnotu pohledávek snížit dočasně nebo trvale. Vytvoření opravné položky představuje snížení hodnoty pohledávky pouze dočasného charakteru a využívá se v případě, že ještě existuje určitá pravděpodobnost úhrady celé jmenovité hodnoty pohledávky. V případě, že dojde ke splacení pohledávky, je opravná položka zrušena. Pokud se snížení hodnoty pohledávky jeví jako trvalé a šance na vymožení pohledávky již neexistuje, dojde k jejímu odpisu. K rozvahovému dni je nutné vyhodnotit stav pohledávek a použít těchto nástrojů ke správnému vyjádření jejich hodnoty, neboť je v rozporu se základními účetními zásadami ponechat pohledávku, která je po lhůtě splatnosti, oceněnou původní jmenovitou hodnotou bez korekce v podobě opravné položky. Výši účetních opravných položek si každá společnost stanoví sama v rámci vnitropodnikové účetní směrnice. Výše daňově uznatelných opravných položek je stanovena v § 8a zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. (Pilařová, 2010)

V tabulce č. 27 je zobrazen přehled pohledávek společnosti k 31. prosinci 2013 dle jejich věkové struktury.

<sup>27</sup> Pokud je účetní závěrka sestavována k jinému datu než 31. prosince, je nutné použít pro přepočet kurz ČNB platný ke dni účetní závěrky.

Tab. č. 27: Věková struktura pohledávek k 31. 12. 2013 (v Kč)

Do splatnosti	Po splatnosti (ve dnech)				Celkem
	do 90	91 až 180	181 až 270	více než 271	
2 094 806	2 282 646	178 616	54 149	4 584 309	9 194 526

Zdroj: Interní informace poskytnuté společností, vlastní zpracování, 2014

Výše opravných účetních položek k pohledávkám dle svých interních směrnic společnost TESAS TOP, s.r.o., je uvedena v tabulce č. 28.

Tab. č. 28: Tvorba opravných položek

Splatnost pohledávek (ve dnech)	Výše opravné položky
do 90	0 %
91 až 180	35 %
181 až 270	70 %
více než 271	100 %

Zdroj: Interní informace poskytnuté společností, vlastní zpracování, 2014

Na základě výše stanovených pravidel byly vypočteny opravné položky k 31. prosinci 2013 a porovnány s uvedenými hodnotami v hlavní knize, což je zobrazeno v tabulce č. 29.

Tab. č. 29: Porovnání výše opravných položek (v Kč)

	Stav k 31. 12. 2013
Zůstatek účtu 391 dle hlavní knihy	4 684 705
Celková hodnota opravných položek dle vnitropodnikových směrnic	4 684 729
Rozdíl	24

Zdroj: Interní informace poskytnuté společností, vlastní zpracování, 2014

Zjištění rozdíl ve výši 24 Kč je vzhledem ke stanovené hodnotě nepodstatné nesprávnosti ve výši 18 tis. Kč zanedbatelný. Hodnota opravných položek není významným způsobem zkreslena.

### Správnost pohledávek vykázaných v rozvaze

Nejčastější chybou při vykazování pohledávek v rozvaze bývá jejich nesprávné vykázání na základě doby splatnosti. Krátkodobé pohledávky nesplacené ve stanovené lhůtě, jsou krátkodobé, přestože od lhůty splatnosti uplynul více než jeden rok.

Společnost TESAS TOP, s.r.o., nevykazuje žádné dlouhodobé pohledávky, proto není možné ověřit správnost jejich vykázání.

### 4.3.2 Testy věcné správnosti závazků

Závazky představují povinnost podniku zaplatit oprávněnému subjektu dlužnou částku. Z časového hlediska se dělí na závazky krátkodobé a dlouhodobé<sup>28</sup>. Nejčastějším typem závazků, které podnik vykazuje, jsou závazky z obchodního styku. Dále sem spadají krátkodobé i dlouhodobé závazky vůči propojeným osobám, závazky k zaměstnancům a k institucím sociálního a zdravotního pojištění, závazky vůči státu, přijaté zálohy a ostatní závazky. (Müllerová, 2013) Závazky tvoří významnou část pasiv podnikatelských subjektů, a proto je nutné při jejich testování dbát především na odhalení nepřesností, které způsobují jejich podhodnocení. V praxi se může stát, že společnost závazek nevykáže za účelem zlepšení svých finančních výsledků a tím postavení na trhu či při žádání úvěrů u bank. (Florián, 2001) Tabulka č. 30 uvádí plán substantivních auditorských testů vhodných pro oblast závazků v případě, že během účetního období nedošlo ke změně metod jejich aplikace. Jelikož jsou substantivní testy velmi podobné testům v oblasti pohledávek, budou testy prakticky aplikovány bez dalšího detailnějšího popisu.

**Tab. č. 30: Substantivní testy závazků**

<b>Procedury</b>
Verifikovat matematickou přesnost závazků.
Zvážit nutnost odsouhlasit závěrečné závazky přímo s věřiteli.
Provést přepočty závazků v cizí měně na domácí měnu.
Zkontrolovat splatnost závazků.
Provést test na nevidované závazky.
Prověřit finanční výkazy s cílem určit, zda jsou správně vykázány v rozvaze.

Zdroj: Ricchiute, 1992, s. 532, upraveno, vlastní zpracování, 2014

Nejprve byly na základě obrátové předvahy stanoveny účty, které budou testovány. V tabulce č. 31 je uveden provedený výběr.

<sup>28</sup> Stejně jako u pohledávek je hranice pro rozřazení závazku 1 rok.



Tab. č. 31: Výběr účtů závazků pro testování (v tis. Kč)

Číslo účtu	Název	Stav k 31. 12. 2013	Stav k 31. 12. 2012	Absolutní změna	Procentuální změna	Testováno
321	Dodavatelé	1 705	3 603	-1 898	-53 %	Ano
331	Zaměstnanci	382	417	-35	-8 %	Ne
336	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	228	245	-17	-7 %	Ne
342	Daň z příjmů	44	32	12	36 %	Ne
343	Zúčtování DPH	57	86	-29	-34 %	Ne
379	Jiné závazky	2	19	-17	-90 %	Ne

Zdroj: Interní informace poskytnuté společností, vlastní zpracování, 2014

Pro testování v sekci závazky byl vybrán účet číslo 321 – Dodavatelé. Hodnota závazků z obchodního styku poklesla oproti minulému období o 1.898 tis. Kč, což je více než stanovená prováděcí významnost ve výši 221 tis. Kč. Tento pokles byl způsoben snahou o celkové snížení nákladů. Účty 331 – Zaměstnanci, 336 – Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, 342 – Daň z příjmů, 343 – Zúčtování DPH a 379 – Jiné závazky nebudou testovány vůbec, jelikož jejich konečný zůstatek i absolutní změna jsou hodnotově zanedbatelné.

### Matematická verifikace

Matematická verifikace (Tab. č. 32) byla provedena na základě položkového rozpisu účtu 321, který je tvořen nezaplacenými přijatými fakturami k 31. prosinci 2013.

Tab. č. 32: Matematická verifikace závazků (v Kč)

	Stav k 31. 12. 2013
Zůstatek účtu 321 dle hlavní knihy	1 704 703
Celková dlužná částka dle položkového rozpisu účtu 321	1 704 703
Rozdíl	0

Zdroj: Interní informace poskytnuté společností, vlastní zpracování, 2014

Při porovnání salda se zůstatkem dle hlavní knihy nebyl nalezen žádný rozdíl.

### Konfirmace závazků

Test konfirmace závazků není na rozdíl od pohledávek běžně využíván. Cílem tohoto testu je především odhalit, zda zůstatek účtu není významně podhodnocený. K tomu může dojít v případě, že závazky vůči dodavatelům nejsou evidovány, avšak konfirmace závazků není účinným prostředkem pro odhalení neevidovaných závazků. Není-li

závazek evidován, jeho existence není známá a žádost o konfirmaci tudíž nemůže být odeslána. V určitých případech může být zůstatek účtu nadhodnocen. Důvodem bývá snaha vyhnout se daním. (Ricchiute, 1992)

Vzhledem k celkovému počtu a hodnotě jednotlivých dluhů bylo na základě položkového výpisu účtu 321 vybráno následujících šest věřitelů (viz Tab. č. 33), u nichž je závazek vyšší než 22 tis. Kč, kterým byl zaslán konfirmační dopis za účelem potvrzení zůstatku evidovaného v účetnictví společnosti TESAS TOP, s.r.o., k 31. prosinci 2013.

**Tab. č. 33: Konfirmace závazků (v Kč)**

Doklad číslo	Dodavatel	Hodnota k 31. 12. 2013		Rozdíl	Výsledek testu
		dle účetnictví	dle konfirmace		
3019901129	YANMAR C. E. Europe S. A. S.	364 549	729 098	364 549	*
3019901130	YANMAR C. E. Europe S. A. S.	283 976	283 976	0	souhlasí
3019901414	Benzina s. r. o.	40 284	40 284	0	souhlasí
3019901412	Kanalizace a vodovody Starý Plzenec	33 428	33 428	0	souhlasí
3019901411	PROBEZ OOPP, s. r. o.	30 095	30 095	0	souhlasí
3019901417	ELIOD servis, s. r. o.	22 270	22 270	0	souhlasí

Zdroj: Interní informace poskytnuté společností, vlastní zpracování, 2014

\* K 31. prosinci 2013 byla evidovaná hodnota závazku k dodavateli YANMAR ve výši 364.549 Kč. Dle zasláné konfirmace byla výše dluhu k tomuto datu 729.098 Kč, proto bylo požadováno vysvětlení po účetní společnosti. Rozdíl v uvedené hodnotě byl způsoben časovým zpožděním mezi odesláním platby a připsáním částky na bankovní účet věřitele. Splátka byla odeslána 29. prosince 2013, což bylo zkontrolováno prostřednictvím bankovního výpisu z prosince. Částka ve výši 364.549 Kč byla připsána věřiteli dne 2. ledna 2014. Na základě tohoto vysvětlení lze konstatovat, že hodnota závazku není podhodnocena.

Při testování nebyly objeveny žádné nevysvětlené rozdíly a lze tedy konstatovat, že zůstatek na účtu 321 se nezdá být významným způsobem zkreslen.

#### **Přepočítání závazků v cizí měně**

Jelikož společnost neeviduje k 31. prosinci 2013 pouze závazky v domácí měně, ale také v cizí, je nutné provést jejich přepočítání k tomuto dni. Cílem testu je, obdobně jako u pohledávek, zjistit, zda evidované závazky jsou správně přepočteny. Test byl

proveden na základě položkového rozpisu závazků a jeho výsledek je zobrazen v následující tabulce č. 34.

**Tab. č. 34: Přepočet závazků v cizí měně**

Měna	Kurz ČNB k 31. 12. 2013	Hodnota v EUR	Přepočtená hodnota v Kč	Částka dle účetnictví	Rozdíl
EUR	27,425	40 960,25	1 123 335	1 123 335	0

Zdroj: Interní informace poskytnuté společností, vlastní zpracování, 2014

Konečný zůstatek závazků v eurech byl převeden na české koruny kurzem ČNB k 31. prosinci 2013. Provedený test neodhalil žádný rozdíl, vykazované závazky jsou správně přepočteny na českou měnu.

#### Věková struktura závazků

U závazků je možné provést analýzu na základě jejich splatnosti podobně jako u pohledávek. Na základě položkového rozpisu účtu 321 byla sestavena věková struktura závazků (Tab. č. 35).

**Tab. č. 35: Věková struktura závazků k 31. prosinci 2013 (v Kč)**

Do splatnosti	Po splatnosti			Celkem
	do 150 dní	151 dní až 1 rok	nad 1 rok	
394 125	1 058 457	251 121	1 000	1 704 703

Zdroj: Interní informace poskytnuté společností, vlastní zpracování, 2014

Následně byla porovnána s věkovou strukturou závazků k 31. prosinci 2012, která je zobrazena v následující tabulce č. 36.

**Tab. č. 36: Věková struktura závazků k 31. prosinci 2012 (v Kč)**

Do splatnosti	Po splatnosti			Celkem
	do 150 dní	151 dní až 1 rok	nad 1 rok	
3 427 589	124 302	50 052	1 000	3 602 943

Zdroj: Interní informace poskytnuté společností, vlastní zpracování, 2014

Z tabulek je zřejmý jednak celkový meziroční pokles hodnoty závazků, který je způsoben celkovým útlumem podnikání a snahou snížit náklady, a také určité zhoršení platební morálky, která je závislá na platební morálce zákazníků společnosti. Firma se zabývá hlavně zprostředkováním prodeje strojů, a proto nezaplatí-li zákazník za objednaný stroj včas, dojde ke zpoždění při úhradě závazku společnosti.

**Test na nezaúčtované závazky a test uzavření**

Jak již bylo uvedeno, pasiva mohou být podhodnocena z důvodu nezaevidovaných závazků. Test na zjištění existence těchto závazků je velmi podobný testu uzavření, jelikož může odhalit položky zaevidované do nesprávného účetního období. Za předpokladu, že účetní období končí 31. prosince, zkontroluje auditor úhrady provedené v lednu a na základě podpůrné dokumentace zjistí, zda byla dodávka přijata do konce roku. Pokud ano, položkový rozpis účtu 321 by měl odrážet tento závazek. (Ricchiute, 1992) Test uzavření má velmi podobnou logiku jako test uzavření u pohledávek. Cílem je určit, zda jsou závazky zaevidovány do správného období.

Vzhledem k tomu, že za nejrizikovější se v tomto ohledu považuje konec účetního období, pro byly pro test na nezaúčtované závazky vybrány účetní případy z prosince roku 2013 a ledna 2014. V tabulce č. 37 jsou zobrazeny náhodně vybrané platby provedené v lednu 2014, ke kterým byla vyžádána podpůrná dokumentace, na jejímž základě bylo určeno, zda byl závazek skutečně zaúčtován.

**Tab. č. 37: Test na nezaúčtované závazky (v Kč)**

Zaplaceno dne	Číslo faktury	Dodavatel	Hodnota	Období zaúčtování	Účetní období dle podpůrné dokumentace	Výsledek testu
10. 1. 2014	3019901400	Ing. Petr Bouda	7 857	12/2013	12/2013	souhlasí
5. 1. 2014	3019901402	MEWA Textil-Service s. r. o.	1 619	12/2013	12/2013	souhlasí
5. 1. 2014	3019901420	Telefónica O2 Czech Republic, a. s.	4 447	12/2013	12/2013	souhlasí
10. 1. 2014	4019900005	HCP CZ, s. r. o.	9 774	1/2014	1/2014	souhlasí
16. 1. 2014	4019900020	Pro Truck autopříslušenství s. r. o.	14 497	1/2014	1/2014	souhlasí

Zdroj: Interní informace poskytnuté společností, vlastní zpracování, 2014

Pro provedení testu uzavření byl opět vybrán vzorek faktur z prosince 2013 a ledna 2014 s hodnotou vyšší než 22 tis. Kč. Z posledního měsíce roku 2013 bylo vybráno pět faktur a z ledna roku 2014 dvanáct faktur. Na základě tohoto výběru byla ke stanovení správného období pro zaúčtování závazků vyžádána podpůrná dokumentace, která se skládala z bankovního výpisu za obě období a dodacích listů. Výsledek tohoto testu zobrazuje tabulka č. 38.

Tab. č. 38: Zaúčtování do správného období (v Kč)

Faktura číslo	Dodavatel	Hodnota v Kč	Datum zaúčtování	Účetní období dle podpůrné dokumentace	Výsledek testu
3019901348	Oil Hydraulika	57 717	10. 12. 2013	12/2013	souhlasí
3019901343	EBF	44 165	6. 12. 2013	12/2013	souhlasí
3019901412	Kav Starý Plzenec	33 428	31. 12. 2013	12/2013	souhlasí
3019901370	Castrol	22 337	18. 12. 2013	12/2013	souhlasí
3019901417	Eliod	22 270	31. 12. 2013	12/2013	souhlasí
4019900049	Kooperativa a. s.	154 729	21. 1. 2014	1/2014	souhlasí
4019900051	UNIQA pojišťovna a. s.	110 711	22. 1. 2014	1/2014	souhlasí
4019900068	OIL HYDRAULIKY s. r. o.	85 850	31. 1. 2014	1/2014	souhlasí
4019900092	Subterra a. s.	84 700	31. 1. 2014	1/2014	souhlasí
4019900064	KOVACO	72 129	23. 1. 2014	1/2014	souhlasí
4019900058	Castrol lubricants (CR), s. r. o.	59 413	27. 1. 2014	1/2014	souhlasí
4019900048	ATP Motor s. r. o.	55 610	21. 1. 2014	1/2014	souhlasí
4019900022	Montabert	54 528	8. 1. 2014	1/2014	souhlasí
4019900062	SNAP	48 266	28. 1. 2014	1/2014	souhlasí
4019900082	Benzina s. r. o.	46 431	31. 1. 2014	1/2014	souhlasí
4019900132	LIEBHERR-STAVEBÍ STROJE CZ s. r. o.	43 994	31. 1. 2014	1/2014	souhlasí
4019900014	WAY Industries a. s.	40 723	10. 1. 2014	1/2014	souhlasí

Zdroj: Interní informace poskytnuté společnostmi, vlastní zpracování, 2014

Z tabulek je zřejmé, že testování neodhalilo žádné nedostatky. Nebyly nalezeny žádné závazky, které by nebyly zaevidovány, všechny závazky byly zaúčtovány do správného období.

#### Správnost vykázání v rozvaze

Obdobně jako u pohledávek je i u závazků potřeba prověřit jejich rozdělení na krátkodobé a dlouhodobé. Společnost TESAS TOP, s.r.o., nevykazuje žádné dlouhodobé závazky, proto není možné ověřit správnost jejich vykázání, má však krátkodobé závazky více než rok po lhůtě jejich splatnosti ve výši 1.000 Kč. V příloze k účetní závěrce není tato skutečnost komentována.

## 4.4 Závěr auditu

### 4.4.1 Shrnutí výsledků auditu

Před vydáním výroku auditora je nutné zhodnotit výsledky provedených testů. V předchozí části byly provedeny substantivní testy v oblasti pohledávek a závazků, jejichž výsledky jsou zobrazeny v tabulce č. 39.

**Tab. č. 39: Shrnutí výsledků auditu**

Provedené testy	Výsledek testu
Matematická verifikace pohledávek	souhlasí
Konfirmace pohledávek	rozdíl vysvětlen
Zaúčtování pohledávek do správného období	souhlasí
Přepoččet pohledávek v cizí měně	souhlasí
Věková struktura pohledávek	souhlasí
Správnost vykázání pohledávek v rozvaze	neproveden
Matematická verifikace závazků	souhlasí
Konfirmace závazků	rozdíl vysvětlen
Přepoččet závazků v cizí měně	souhlasí
Věková struktura závazků	souhlasí
Test na nezaúčtované závazky	souhlasí
Zaúčtování do správného období	souhlasí
Správnost vykázání závazků v rozvaze	neproveden

Zdroj: Vlastní zpracování, 2014

Během provádění výše uvedených bylo zjištěno testů několik nesprávností, které byly dostatečně vysvětleny. V případě, že by během testů byly odhaleny nevysvětlitelné nesprávnosti, bylo by nutné je vyčíslit a přenést do souhrnného přehledu. Po provedení výše uvedených testů je možné konstatovat, že pohledávky a závazky společnosti TESAS TOP, s.r.o., jsou pravdivě a věrně zobrazeny v účetní závěrce společnosti a jejich stav není významně nadhodnocen ani podhodnocen.

Společnost má i přes dosahovanou ztrátu své místo na trhu, její obrat se oproti předchozímu roku zvýšil. Během auditu nebyla zjištěna žádná skutečnost, která by naznačovala ukončení její činnosti. Společnost TESAS TOP, s.r.o., dodala během auditu potřebné informace a je tedy možné vydat výrok.

**4.4.2 Výrok auditora**

Jak již bylo uvedeno v teoretické části, výrok auditora je hlavním výstupem procesu auditu. Během testování pohledávek a závazků nebyly zjištěny žádné významné nesprávnosti. Lze tedy konstatovat, že pohledávky a závazky společnosti TESAS TOP, s.r.o., věrně a poctivě zobrazují skutečnost k 31. prosinci 2013.

Pro vydání výroku auditora je nutné předpokládat ověření účetní závěrky jako celku. Jelikož během testování nebyly objeveny žádné skutečnosti, které by naznačovaly riziko zkreslení informací obsažených v účetní závěrce, je vydán výrok bez výhrad. Konkrétní formulace výroku by tedy zněla:

„Na základě provedeného ověření účetní závěrky k 31. prosinci 2013 za období od 1. ledna do 31. prosince 2013 nezávislý auditor konstatuje, že účetní závěrka ve všech významných ohledech věrně zobrazuje finanční pozici společnosti TESAS TOP, s.r.o., k 31. prosinci 2013 v souladu s účetními standardy.“

## ZÁVĚR

Cílem této diplomové práce byla analýza metod auditu a jeho následné nastínění u vybraného podnikatelského subjektu, kterým byla společnost TESAS TOP, s.r.o.

Práce se dělí na dvě části. První obsahuje dvě kapitoly, které se zabývají teoretickým úvodem do problematiky. Na tuto teoretickou část navazuje část praktická skládající se opět ze dvou kapitol.

V první kapitole byl nejprve uveden historický kontext vývoje auditu ve světě a na území České republiky. Následně byl definován audit a jeho předmět a byly popsány cíle a funkce auditu. Dále byla uvedena legislativa, kterou se audit v České republice řídí, a podmínky, které musí auditor splňovat pro výkon své profese. V této kapitole byl také rozebrán Etický kodex. Druhá kapitola byla věnována vlastní podstatě auditu, jeho etapám a principům. Byl zde teoreticky popsán postup auditu, který se skládá z fází od poznávání klienta a přípravy smlouvy, přes sestavení plánu auditu, jeho provedení až po závěrečné činnosti auditu. Na konci kapitoly bylo popsáno vydání základního výstupu auditu, který představuje zpráva auditora a v ní obsažený výrok v různých variantách.

Praktická část začíná třetí kapitolou, ve které je vybraný podnikatelský subjekt nejprve představen. Následující čtvrtá kapitola se věnuje poznání podnikatelských činností, účetního systému a systému vnitřních kontrol vybrané společnosti. Následně byly provedeny předběžné analytické postupy a stanovena hladina významnosti. V rámci realizace auditu byly provedeny testy věcné správnosti, které byly aplikovány pouze na účtech pohledávek a závazků. Během testování nebyly zjištěny žádné významné nesprávnosti a lze tedy konstatovat, že pohledávky a závazky společnosti věrně a poctivě zobrazují skutečnost k 31. prosinci 2013.

Stanovená hypotéza, že účty pohledávek a závazků věrně a pravdivě zobrazují skutečný stav, byla tedy potvrzena.

Praktickým přínosem této diplomové práce je vytvoření uceleného pohledu na problematiku finančního auditu. Práce může sloužit k přiblížení tohoto pojmu, vysvětlení postupů a vybraných metod používaných v oblasti pohledávek a závazků na skutečném příkladu z praxe. V neposlední řadě je tato práce přínosná též pro vedení společnosti TESAS TOP, s.r.o., jelikož byla nezávisle ověřena skutečnost, že účetní závěrka k 31. prosinci 2013 podává věrný a poctivý obraz jejího účetnictví.



**SEZNAM TABULEK**

Tab. č. 1: Struktura zákona č. 93/2009 Sb. ....	15
Tab. č. 2: Matice přípustného zjišťovacího rizika .....	30
Tab. č. 3: Vývoj aktiv a pasiv (v tis. Kč) .....	40
Tab. č. 4: Vývoj výkazu zisků a ztrát (v tis. Kč) .....	40
Tab. č. 5: Vývoj výnosnosti ve sledovaném období .....	41
Tab. č. 6: Vývoj aktivity ve sledovaném období .....	41
Tab. č. 7: Vývoj likvidity ve sledovaném období .....	41
Tab. č. 8: Vývoj zadluženosti ve sledovaném období .....	42
Tab. č. 9: Kritéria pro povinnost auditu .....	42
Tab. č. 10: Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta .....	43
Tab. č. 11: Kontrolní otázky pro posouzení rizika zakázky .....	45
Tab. č. 12: Porozumění IT prostředí .....	47
Tab. č. 13: Test spolehlivosti vnitřních kontrol .....	48
Tab. č. 14: Změny zůstatků položek aktiv (v tis. Kč) .....	49
Tab. č. 15: Změny zůstatků položek pasiv (v tis. Kč) .....	49
Tab. č. 16: Změny ve výkazu zisků a ztrát (v tis. Kč) .....	50
Tab. č. 17: Doporučené hodnoty hladiny významnosti (v tis. Kč) .....	51
Tab. č. 18: Stanovená hodnota významnosti, prováděcí významnosti a nepodstatné nesprávnosti (v tis. Kč) .....	52
Tab. č. 19: Matice rizika potenciálních chyb pro pohledávky a závazky .....	52
Tab. č. 20: Shrnutí plánu auditu .....	54
Tab. č. 21: Substantivní testy pohledávek .....	55
Tab. č. 22: Výběr účtů pohledávek pro testování (v tis. Kč) .....	56
Tab. č. 23: Matematická verifikace pohledávek (v Kč) .....	56
Tab. č. 24: Konfirmace pohledávek (v Kč) .....	58
Tab. č. 25: Zaúčtování pohledávek do správného období (v Kč) .....	60
Tab. č. 26: Přepočtení pohledávek v cizí měně .....	61
Tab. č. 27: Věková struktura pohledávek k 31. 12. 2013 (v Kč) .....	62
Tab. č. 28: Tvorba opravných položek .....	62
Tab. č. 29: Porovnání výše opravných položek (v Kč) .....	62
Tab. č. 30: Substantivní testy závazků .....	63
Tab. č. 31: Výběr účtů závazků pro testování (v tis. Kč) .....	64
Tab. č. 32: Matematická verifikace závazků (v Kč) .....	64
Tab. č. 33: Konfirmace závazků (v Kč) .....	65
Tab. č. 34: Přepočtení závazků v cizí měně .....	66
Tab. č. 35: Věková struktura závazků k 31. prosinci 2013 (v Kč) .....	66
Tab. č. 36: Věková struktura závazků k 31. prosinci 2012 (v Kč) .....	66
Tab. č. 37: Test na nezaúčtované závazky (v Kč) .....	67
Tab. č. 38: Zaúčtování do správného období (v Kč) .....	68
Tab. č. 39: Shrnutí výsledků auditu .....	69
Tab. č. 40: Mezinárodní standardy pro řízení kvality ISQC .....	80
Tab. č. 41: Mezinárodní standardy pro prověrky ISRE .....	80
Tab. č. 42: Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky ISAE .....	80
Tab. č. 43: Mezinárodní standardy pro související služby ISRS .....	80
Tab. č. 44: Další standardy přijaté Komorou auditorů České republiky .....	80
Tab. č. 45: Mezinárodní auditorské standardy ISA .....	81
Tab. č. 46: Fáze auditorského postupu .....	82

Tab. č. 47: Přijatá faktura č. 1301427 .....	89
Tab. č. 48: Kupní smlouva č. KS-PDOO/012.1/2013 .....	89
Tab. č. 49: Kupní smlouva č. 01/903/05-VZ/2013 .....	89
Tab. č. 50: Přijatá zálohová faktura č. 1300377 .....	90
Tab. č. 51: Bankovní výpis č. 8 .....	90
Tab. č. 52: Bankovní výpis č. 9 .....	90
Tab. č. 53: Přejímka č. 3094900270 .....	90
Tab. č. 54: Vystavená zálohová faktura č. 3194900001 .....	91
Tab. č. 55: Vystavená faktura č. 3054900353 .....	91
Tab. č. 56: Předávací protokol .....	91
Tab. č. 57: Bankovní výpis č. 28 .....	92
Tab. č. 58: Bankovní výpis č. 29 .....	92

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

Obr. č. 1: Struktura a hierarchie mezinárodních standardů .....	18
Obr. č. 2: Proces auditu.....	23
Obr. č. 3: Organizační struktura společnosti.....	46
Obr. č. 4: Vývoj položek aktiv (v tis. Kč).....	93
Obr. č. 5: Vývoj položek pasiv (v tis. Kč) .....	93

**SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK**

<b>AICPA</b>	Americký institut certifikovaných veřejných účetních
<b>AR</b>	Auditorské riziko
<b>ČNB</b>	Česká národní banka
<b>IAASB</b>	Mezinárodní výbor pro auditorské standardy
<b>IFAC</b>	Mezinárodní federace účetních
<b>ISA</b>	Mezinárodní auditorský standard
<b>ISAE</b>	Standardy pro ověřovací zakázky
<b>ISCQ</b>	Mezinárodní standardy pro řízení kvality
<b>ISR</b>	Standardy pro související služby
<b>ISRA</b>	Mezinárodní standardy pro prověrky
<b>KR</b>	Kontrolní riziko
<b>PR</b>	Přirozené riziko
<b>ZR</b>	Zjišťovací riziko

**SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**

ACCA, *Audit and Assurance Services*. Kaplan Publishing Foulks Lynch, Berkshire 2006/07. ISBN 978-1-84390-845-8

DVOŘÁČEK, Jiří. *Audit podniku a jeho operací*. 1 vydání. Praha: C. H. Beck, 2005, s. 165. ISBN 80-7179-809-6

FLORIÁN, Zdeněk. *Účetní auditing*. České Budějovice: Jihočeská Univerzita, 2001. 121 s. ISBN 80-7040-476-0

HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU s. r. o., 2010. 146 s. ISBN 978-80-7399-144-9

KRÁLÍČEK, Vladimír. *Zákon o auditorech. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009, s. 140. ISBN 978-80-7357-464-2

MÜLLEROVÁ, Libuše. *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. 176 s. ISBN 978-80-7357-988-3

RAFFEGEAU, Jean, de MÉNONVILLE, Pierre Dufils a Didier. *Finanční audit*. 1. vydání. Praha: HZ Praha, spol. s r. o., 1996. 119 s. ISBN 80-86009-02-5

RICCHIUTE, David. N. *Audit*. Praha: VICTORIA PUBLISHING, a. s., 1994, s. 792. ISBN 80-85605-86-4

RŮČKOVÁ, Petra. *Finanční analýza – metody, ukazatele, využití v praxi*. 3. rozšířené vydání, Praha: GRADA Publishing, a. s., 2010, 144 s., ISBN 978-80-247-3308-1

SEDLÁČEK, Jaroslav. *Základy auditu*. 1. vydání. Brno, Masarykova univerzita, 2006, s. 169. ISBN 80-210-4168-4

**Internetové zdroje**

BRYCHTA, Ivan. *Daňové a účetní souvislosti pohledávek a závazků*. [online] Účetní kavárna, 2009 [cit. 2014-03-30]. Dostupné z WWW: <<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d7788v10419-danove-a-ucetni-souvislosti-pohledavek-a-zavazku/>>

*Teorie auditu účetní závěrky* [online]. Praha: Finanční řízení, 2011–2014 [cit. 2014-03-15]. Dostupné z WWW: <<http://www.financni-rizeni.cz/content/uploaded/1296292768teorie%20audit%20ucetni%20zaverky.pdf>>

IFAC [online]. 2014 [cit. 2014-03-10]. About IFAC . Dostupné z WWW: <<http://www.ifac.org/IAASB/>>

*Komora auditorů České republiky*. [online] Komora auditorů České republiky, 2012–2014, [cit. 2014-03-12] Dostupné z: <<http://www.kacr.cz/>>

*Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: Komora auditorů České republiky, 2012–2014 [cit. 2014-03-12]. Příručka pro provádění auditu. Dostupné z WWW: <<http://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-auditu>>

*Mezinárodní auditorský standard ISA 200 Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy*. [online] Komora auditorů České republiky, 2012–2014, [cit. 2014-03-10] Dostupné z: <[http://www.kacr.cz/file/1766/ISA%20200\\_HB%202013.pdf](http://www.kacr.cz/file/1766/ISA%20200_HB%202013.pdf)>

*Mezinárodní auditorský standard ISA 315 Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí*. [online] Komora auditorů České republiky, 2012–2014, [cit. 2014-03-17] Dostupné z: <[http://www.kacr.cz/file/1716/ISA%20315\\_final.pdf](http://www.kacr.cz/file/1716/ISA%20315_final.pdf)>

*Mezinárodní auditorský standard ISA 320 Významnosti (materialita) při plánování a provádění auditu*. [online] Komora auditorů České republiky, 2012–2014, [cit. 2014-03-20] Dostupné z: <[http://www.kacr.cz/data/Methodika/Auditing/Handbook%202010/17\\_ISA%20320.pdf](http://www.kacr.cz/data/Methodika/Auditing/Handbook%202010/17_ISA%20320.pdf)>

*Mezinárodní auditorský standard ISA 560 Události po datu účetní závěrky*. [online] Komora auditorů České republiky, 2012–2014, [cit. 2014-03-22] Dostupné z: <[http://www.kacr.cz/data/Methodika/Auditing/Handbook%202010/17\\_ISA%20560.pdf](http://www.kacr.cz/data/Methodika/Auditing/Handbook%202010/17_ISA%20560.pdf)>

PILAŘOVÁ, Ivana. *Účetní a daňový pohled na pohledávky po lhůtě splatnosti - účetní a zákonné opravné položky*. [online] Účetní kavárna, 2010 [cit. 2014-03-29]. Dostupné z WWW: <<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d28525v35676-ucetni-a-danovy-pohled-na-pohledavky-po-lhute-splatnosti-ucetni-a/>>

### **Právní předpisy**

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

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

**Ostatní zdroje**

Hlavní kniha společnosti TESAS TOP, s.r.o., sestavena k 31. prosinci 2013

Předvaha společnosti TESAS TOP, s.r.o., sestavena k 31. prosinci 2013

Účetní závěrka společnosti TESAS TOP, s.r.o., k 31. prosinci 2012

Účetní závěrka společnosti TESAS TOP, s.r.o., k 31. prosinci 2011

Výroční zpráva společnosti TESAS TOP, s.r.o., k 31. prosinci 2010

## **SEZNAM PŘÍLOH**

**Příloha A:** Auditorské standardy 2013

**Příloha B:** Fáze auditorského postupu

**Příloha C:** Vzorová smlouva o provedení auditu

**Příloha D:** Zpráva auditora s výrokem bez výhrad

**Příloha E:** Test spolehlivosti vnitřních kontrol

**Příloha F:** Vývoj položek aktiv a pasiv

**Příloha G:** Vzor konfirmačního dopisu



## **PŘÍLOHY**

---

### **Příloha A: Auditorské standardy 2013**

**Tab. č. 40: Mezinárodní standardy pro řízení kvality ISQC**

<b>ISQC 1</b>	Řízení kvality u společností provádějících audity a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby
---------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Zdroj: Komora auditorů České republiky, vlastní zpracování, 2014

**Tab. č. 41: Mezinárodní standardy pro prověrky ISRE**

<b>ISRE 2400</b>	Prověrky historických účetních závěrek
<b>ISRE 2410</b>	Prověrka mezitímních účetních informací provedená nezávislým auditorem účetní jednotky

Zdroj: Komora auditorů České republiky, vlastní zpracování, 2014

**Tab. č. 42: Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky ISAE**

<b>ISAE 3000</b>	Ověřovací zakázky jiné než audit nebo prověrky historických finančních informací
<b>ISAE 3400</b>	Prověrka předpokládaných finančních informací
<b>ISAE 3402</b>	Ověřovací zprávy o kontrolách v servisní organizaci
<b>ISAE 3410</b>	Zakázky spočívající v ověření výkazů emisí skleníkových plynů
<b>ISAE 3420</b>	Ověřovací zakázky na vypracování zprávy k sestavení pro forma finančních informací uvedených v prospektu

Zdroj: Komora auditorů České republiky, vlastní zpracování, 2014

**Tab. č. 43: Mezinárodní standardy pro související služby ISRS**

<b>ISRS 4400</b>	Dohodnuté postupy v souvislosti s finančními informacemi
<b>ISRS 4410</b>	Zakázky spočívající v sestavení finančních informací

Zdroj: Komora auditorů České republiky, vlastní zpracování, 2014

**Tab. č. 44: Další standardy přijaté Komorou auditorů České republiky**

<b>AS 52</b>	Auditorský standard č. 52 Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků
<b>AS 56</b>	Auditorský standard č. 56 Ověřování zprávy o vztazích mezi propojenými osobami

Zdroj: Komora auditorů České republiky, vlastní zpracování, 2014

## PŘÍLOHY

Tab. č. 45: Mezinárodní auditorské standardy ISA

<b>ISA 200</b>	Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy
<b>ISA 210</b>	Sjednávání podmínek auditních zakázek
<b>ISA 220</b>	Řízení kvality auditu účetní závěrky
<b>ISA 230</b>	Dokumentace auditu
<b>ISA 240</b>	Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky
<b>ISA 250</b>	Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky
<b>ISA 260</b>	Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky
<b>ISA 265</b>	Předávání informací o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky a vedení
<b>ISA 300</b>	Plánování auditu účetní závěrky
<b>ISA 315</b>	Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí
<b>ISA 320</b>	Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu
<b>ISA 330</b>	Reakce auditora na vyhodnocená rizika
<b>ISA 402</b>	Zvažované skutečnosti týkající se účetní jednotky využívající služeb servisní organizace
<b>ISA 450</b>	Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu
<b>ISA 500</b>	Důkazní informace
<b>ISA 501</b>	Důkazní informace - specifické aspekty vybraných položek
<b>ISA 505</b>	Externí confirmace
<b>ISA 510</b>	První auditní zakázka - počáteční zůstatky
<b>ISA 520</b>	Analytické postupy
<b>ISA 530</b>	Výběr vzorků
<b>ISA 540</b>	Audit účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejících zveřejněných údajů
<b>ISA 550</b>	Spřízněné strany
<b>ISA 560</b>	Události po datu účetní závěrky
<b>ISA 570</b>	Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky
<b>ISA 580</b>	Písemná prohlášení
<b>ISA 600</b>	Zvláštní aspekty - auditu účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)
<b>ISA 610</b>	Využití práce interních auditorů
<b>ISA 620</b>	Využití práce auditorova experta
<b>ISA 700</b>	Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce
<b>ISA 705</b>	Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora
<b>ISA 706</b>	Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora
<b>ISA 710</b>	Srovnávací informace - srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka
<b>ISA 720</b>	Odpovědnost auditora ve vztahu k ostatním informacím v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku
<b>ISA 800</b>	Zvláštní aspekty - auditu účetních závěrek sestavených v souladu s rámcem pro zvláštní účely
<b>ISA 805</b>	Zvláštní aspekty - auditu jednotlivých účetních výkazů a specifických prvků, účtů nebo položek účetního výkazu
<b>ISA 810</b>	Zakázky na vypracování zprávy o agregované účetní závěrce

Zdroj: Komora auditorů České republiky, vlastní zpracování, 2014

## **PŘÍLOHY**

---

### **Příloha B: Fáze auditorského postupu**

**Tab. č. 46: Fáze auditorského postupu**

<b>Činnosti před uzavřením smlouvy</b>	Posouzení rizika zakázky a reakce na něj Stanovení podmínek zakázky
<b>Předběžné plánovací postupy</b>	Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta Porozumění kontrolnímu prostředí Porozumění účetnímu systému Provádění předběžných analytických procedur Stanovení plánovací hladiny významnosti
<b>Vytvoření plánu auditu</b>	Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a potencionálních nesprávností Plánování auditorského přístupu Plán testů vnitřních kontrol Plán testů věcné správnosti Shrnutí a projednání plánu auditu
<b>Provedení auditu</b>	Provádění testů spolehlivosti Provádění analytických testů věcné správnosti Provádění testů detailních údajů Vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti Posouzení účetní závěrky
<b>Závěr a vydání zpráv</b>	Posouzení následných událostí Získání prohlášení vedení společnosti Příprava shrnutí závěrů a auditu Zprávy auditora

Zdroj: Příručka pro provádění auditu u podnikatelů, Komora auditorů České republiky, vlastní zpracování 2014

## **PŘÍLOHY**

---

**Příloha C:** Vzorová smlouva o provedení auditu

# **SMLOUVA o provedení auditu**

uzavřená ve smyslu  
§ 269 odst. 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku,  
§ 17 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech,  
a na základě určení auditora nejvyšším orgánem společnosti  
(valnou hromadou) konanou dne xx. xx. 20x

mezi

JMÉNO A SÍDLO AUDITORA (dále jen auditor)  
Registrovaného u Komory auditorů ČR pod číslem oprávnění  
IČ.....DIČ.....  
zastoupený JMÉNO ZÁSTUPCE

a

JMÉNO SPOLEČNOSTI (dále jen společnost)  
IČ.....DIČ.....  
zastoupená JMÉNO ZÁSTUPCE

## **I. Předmět smlouvy**

Předmětem smlouvy je:

- ověření (audit) účetní závěrky společnosti k 31. prosinci 20XX, kterou společnost sestaví v souladu s právními předpisy České republiky (v souladu s Mezinárodními účetními standardy);
- ověření (audit) souladu výroční zprávy s ověřenou účetní závěrkou a ověření ostatních informací obsažených ve výroční zprávě za rok 20XX, kterou společnost sestaví v souladu s právními předpisy České republiky;
- ověření zprávy o vztazích mezi ovládající a ovládanou osobou a o vztazích mezi ovládanou osobou a ostatními osobami ovládanými stejnou ovládající osobou za rok 20XX, kterou společnost připraví v souladu s právními předpisy České republiky.

## **II. Rozsah prací, práva a povinnosti smluvních stran**

### **Způsob provedení auditu**

Ověření bude provedeno v souladu se zákonem o auditorech, Mezinárodními auditorskými standardy a souvisejícími aplikačními doložkami Komory auditorů České republiky. Tyto standardy vyžadují, aby auditor naplánoval a provedl audit tak, aby získal přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti, že

## **PŘÍLOHY**

výroční zpráva je v souladu s ověřenou účetní závěrkou a že zpráva o vztazích mezi propojenými osobami je úplná a správná.

Audit zahrnuje výběrovým způsobem provedené ověření úplnosti a průkaznosti částek a informací uvedených v účetní závěrce. Audit též zahrnuje posouzení použitých účetních metod významných odhadů provedených vedením a dále zhodnocení vypovídací schopnosti účetní závěrky. Vzhledem k výběrovému způsobu provedení auditu a jiným přirozeným omezením auditu, spolu s přirozeným omezením vnitřní kontroly existuje riziko, že i některé významné nesprávnosti mohou zůstat neodhaleny.

### **Povinnosti a odpovědnost auditora**

Úkolem auditora je vydat na základě provedení auditu výrok k účetní závěrce k 31. 12. 20XX. Při provádění auditorských služeb je auditor vázán pouze zákony a dalšími obecně závaznými předpisy a v jejich mezích pokyny a příkazy společnosti.

Auditor se zavazuje provádět audit nestranným způsobem a o výsledku své činnosti předávat výhradně písemné zprávy. Zvláštní pozornost auditora bude zaměřena na účinnost vnitřního kontrolního systému společnosti s tím, že případné nedostatky, které bude považovat za významné, uvede v dopise vedení společnosti a v případě nutnosti projedná s vedením společnosti s doporučení jejich nápravy.

Součástí zprávy auditora bude výrok, který vyjádří názor, ke kterému auditor dospěje při ověřování výše uvedených skutečností včetně jeho odůvodnění; názor bude vycházet i z poznatků získaných při ověření významných účetních případů nebo skutečností, které nastaly i v období od sestavení účetní závěrky do data zpracování zprávy o auditu.

### **Povinnosti a odpovědnost společnosti**

Za sestavení účetní závěrky k 31. 12. 20XX, za sestavení výroční zprávy za rok 20XX a za sestavení zprávy o vztazích mezi propojenými osobami za rok 20XX odpovídá vedení společnosti.

Společnost je povinna vést správné a průkazné účetnictví a zpracovat účetní závěrku tak, aby věrně a poctivě odrážela stav majetku a závazků, vlastní kapitál, finanční situaci a výsledek hospodaření společnosti. Vedení společnosti je také odpovědné za kvalitu vnitřního kontrolního systému včetně ochrany majetku společnosti.

Společnost se zavazuje zajistit auditorovi přístup k účetním knihám, účtům a ostatním dokumentům společnosti za jakékoli časové období a v požadovaném čase, rozsahu a podrobnosti, a to současně s informacemi a vysvětlením od zodpovědných pracovníků společnosti, o kterých auditor usoudí, že jsou pro prováděný audit významné.

Společnost zajistí auditorovi volný přístup do veškerých prostor a k veškerým aktivům společnosti pro ověření fyzické existence vykazovaných hodnot, které jsou předmětem auditu. Společnost se dále zavazuje poskytnout auditorovi veškeré podklady a vysvětlení nezbytné pro výkon jeho činnosti a nezatajit žádné skutečnosti související s účetnictvím a hospodařením společnosti.

Společnost projedná s auditorem v dostatečném předstihu harmonogram prací, podobu, rozsah a termíny předložení potřebných dokladů, písemností a vysvětlení. Zajistí auditorovi odpovídající prostory včetně materiálního zabezpečení nutného pro provedení auditu.

## **PŘÍLOHY**

### **Povinnost mlčenlivosti, ochrana informací**

Auditor se zavazuje, že všechny dokumenty a informace, které mu společnost předá v souvislosti s plněním smlouvy, zachová v tajnosti, a zavazuje se využít je pouze pro svoji odbornou potřebu ke splnění účelu smlouvy.

Smluvní strany se zavazují zachovat mlčenlivost o všech skutečnostech, týkajících se druhé smluvní strany minimálně po dobu pěti let po ukončení smlouvy, s výjimkou informací, které jsou obecně známy. Pro informace, které společnost prohlásila za přísně důvěrné, platí závazek mlčenlivosti bez omezení. Důvěrné informace nesmí být použity k jiným účelům, než k plnění předmětu této smlouvy (při porušení závazku diskretnosti má poškozená strana právo na náhradu škody).

Auditor je oprávněn vydat třetí osobě zprávy, znalecké posudky a jiné písemné dokumenty týkající se činnosti společnosti výhradně s jejím souhlasem, a je-li k tomu písemně zmocněn.

### **III. Čas plnění smlouvy**

Zahájení prací na auditu účetní závěrky se předpokládá na základě plánu auditu tak, aby měl auditor dostatek času seznámit se s posledním vývojem společnosti za ověřované účetní období, a následně se podílet na průběhu inventarizací a ostatních přípravných prací na účetní závěrce.

Vlastní audit účetní závěrky, výroční zprávy a zprávy o vztazích mezi propojenými osobami bude probíhat po vzájemné dohodě tak, aby byl ukončen projednáním a předáním zprávy o auditu nejpozději do jednoho měsíce po předání auditorovi konečné verze účetní závěrky, výroční zprávy a zprávy o vztazích mezi propojenými osobami podepsané statutárním orgánem společnosti.

### **IV. Cena a způsob placení**

Mezi stranami je sjednána cena v závislosti na čase stráveném při auditu a na náročnosti úkonů, které musí auditor učinit ke splnění smlouvy. Cena je stanovena ve výši XXX XXX Kč (plus DPH). Společnost dále uhradí náklady spojené s výkonem činnosti auditora, pokud vzniknou a budou doloženy.

Auditor je oprávněn předložit společnosti požadavek na složení zálohy, a to do výše 50% sjednané odměny.

Cena bude uhrazena na základě fakturace auditora ve stanovené lhůtě splatnosti bezhotovostním převodem na účet auditora. Konečné vyúčtování bude potvrzeno do 15 dnů po uzavření auditu. Při opožděné úhradě se sjednává smluvní úrok z prodlení ve výši 0,5% denně z částky, se kterou je společnost v prodlení.

Nedojde-li k plnění smlouvy zaviněním ze strany společnosti, má auditor nárok na odměnu v plné výši, vykoná-li řádně činnosti, k nimž se smluvně zavázal, a to bez ohledu na to, zda bylo dosaženo požadovaného výsledku či nikoliv.

Nedojde-li k plnění smlouvy prokazatelným zaviněním ze strany auditora, a to ze závažných důvodů, které nemá možnost změnit i přes vynaložení veškerého úsilí, má auditor nárok jen na část odměny, odpovídající jeho dosavadnímu výkonu. Tím není dotčeno právo na náhradu nutně a účelně vynaložených nákladů.

## **PŘÍLOHY**

---

### **V. Rozhodné právo**

Právní poměry této smlouvy a případné spory se řídí českými právními předpisy a pravidly řízení. Nebude-li možné vzájemné eventuální spory urovnat dohodou smluvních stran, budou předloženy k projednání a rozhodnutí příslušnému soudu.

Smlouva se uzavírá na dobu určitou, a to do termínu ukončení auditorských služeb, které jsou předmětem smlouvy. V případě zájmu obou stran bude na auditorské služby následujícího účetního období uzavřena smlouva nová.

Obě strany mají právo tuto smlouvu písemně vypovědět s měsíční výpovědní lhůtou, která začne běžet doručením písemné výpovědi druhé smluvní straně.

Ostatní práva a povinnosti touto smlouvou přímo neupravené se řídí obchodním zákoníkem a ostatními právními předpisy České republiky.

### **VII. Všeobecná ustanovení**

Smlouva je vyhotovena ve dvou exemplářích v českém jazyce, z nichž jeden po podpisu obdrží společnost a jeden auditor.

Každá změna smlouvy musí být provedena písemně formou dodatku k této smlouvě, který bude vypracován ve stejném počtu exemplářů jako vlastní smlouva.

Smlouva nabývá účinnost dnem podpisu oběma smluvními stranami. Smluvní strany prohlašují, že smlouva byla podepsána podle jejich pravé a svobodné vůle a s jejím obsahem souhlasí.

V Praze dne XX. XX. 20XX

Podpisy:

.....  
statutární zástupce společnosti

.....  
auditor

Zdroj: Müllerová, 2013, s. 137

### **Příloha D: Vzorová zpráva auditora k účetní závěrce (s výrokem bez výhrad)**

## **Zpráva auditora k účetní závěrce (s výrokem bez výhrad)**

(příjemce zprávy)

Provedli jsme audit přiložené účetní závěrky společnosti (JMÉNO SPOLEČNOSTI), k 31. 12. 20XX, která se skládá z rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přehledu o peněžních tocích, přehledu o změnách vlastního kapitálu a přílohy této účetní závěrky, která obsahuje popis použitých podstatných účetních metod s další vysvětlující informace. Údaje o společnosti (JMÉNO SPOLEČNOSTI) jsou uvedeny v bodě X přílohy této účetní závěrky.

### **Odpovědnost statutárního orgánu účetní jednotky za účetní závěrku**

Statutární orgán společnosti JMÉNO SPOLEČNOSTI je odpovědný za sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s českými účetními předpisy (popř. v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví) a za vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

### **Odpovědnost auditora**

Naší odpovědností je vydat na základě našeho auditu výrok k této účetní závěrce. Audit jsme provedli v souladu se zákonem o auditorech a Mezinárodními auditorskými standardy a souvisejícími aplikačními doložkami. Komory auditorů České republiky. V souladu s těmito předpisy jsme povinni dodržovat etické požadavky a naplánovat a provést audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v účetní závěrce. Výběr postupů závisí na úsudku auditora, zahrnujícím i vyhodnocení významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro účetní závěrku podávající věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout vhodné auditorské postupy, nikoliv vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti použitých účetních metod, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace účetní závěrky.

Jsme přesvědčeni, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho názoru a vydání výroku.



## **PŘÍLOHY**

---

### **Výrok auditora**

Podle našeho názoru účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv, společnosti (JMÉNO SPOLEČNOSTI) k 31. 12. 20XX, nákladů a výnosů a výsledku jeho hospodaření (a peněžních toků) za rok končící 31. 12. 20XX v souladu s českými účetními předpisy (popř. s mezinárodními standardy účetního výkaznictví).

*(V případě auditorské společnosti):*

Obchodní firma

Sídlo

Číslo auditorského oprávnění

Jména auditorů (auditora), kteří jménem společnosti vypracovali zprávu

Číslo jejich auditorských oprávnění

Datum zprávy: XX. XX. XXXX

.....

Podpisy auditorů (auditora)

*(V případě auditora OSVČ):*

Jméno auditora

Bydliště nebo provozovna

Číslo auditorského oprávnění

Datum zprávy: XX. XX. XXXX

.....

Podpis auditora

## PŘÍLOHY

---

### Příloha E: Test spolehlivosti vnitřních kontrol

Tab. č. 47: Přijatá faktura č. 1301427

Faktura číslo	1301427
Kód zboží	DWGCWLAWVD1010023
Fakturované množství	1
Cena celkem bez DPH	106 800,00
Sazba DPH	21%
Cena celkem s DPH	129 228,00
Datum dodání	4. 6. 2013
Datum uskutečnění zdanitelného plnění	4. 6. 2013
Datum splatnosti	12. 6. 2013
Datum vystavení	5. 6. 2013
Jméno odpovědného pracovníka	Recmanová
Účtovací předpis	343, 131/321
Datum zaúčtování	4. 6. 2013
Odpočet zálohy číslo	1300377
Zbývá uhradit	103 334,00

Zdroj: Interní informace poskytnuté společností, vlastní zpracování, 2014

Tab. č. 48: Kupní smlouva č. KS-PDOO/012.1/2013

Kupní smlouva číslo	KS-PDOO/012.1/2013
Kód zboží	DWGCWLAWVD1010023
Množství	1
Cena celkem bez DPH	106 800,00
Sazba DPH	21%
Cena celkem	129 228,00
Měna	EUR
Datum dodání	do 4 měsíců od data kupní smlouvy
Datum podpisu smlouvy	26. 2. 2013
Jméno odpovědného pracovníka	Ing. Hronek

Zdroj: Interní informace poskytnuté společností, vlastní zpracování, 2014

Tab. č. 49: Kupní smlouva č. 01/903/05-VZ/2013

Kupní smlouva číslo	01/903/05-VZ/2013
Kód zboží	DWGCWLAWVD1010023
Množství	1
Cena celkem bez DPH	114 900,00
Sazba DPH	21%
Cena celkem	139 029,00
Měna	EUR
Datum dodání	11. 6. 2013
Datum podpisu smlouvy	11. 6. 2013
Jméno odpovědného pracovníka	Ing. Hronek

Zdroj: Interní informace poskytnuté společností, vlastní zpracování, 2014

## PŘÍLOHY

---

**Tab. č. 50: Přijatá zálohová faktura č. 1300377**

Zálohová faktura číslo	1300377
Kód zboží	DWGCWLAWVD1010023
Cena celkem bez DPH	21 400,00
Sazba DPH	21%
Cena celkem	25 894,00
Měna	EUR
Datum splatnosti	5. 3. 2013
Datum vystavení	28. 2. 2013
Jméno odpovědného pracovníka	Divišová
Datum zaúčtování	4. 3. 2013
Datum zaplacení	4. 3. 2013

Zdroj: Interní informace poskytnuté společností, vlastní zpracování, 2014

**Tab. č. 51: Bankovní výpis č. 8**

Číslo bankovního účtu	2390790237 EUR
Číslo výpisu z bankovního účtu	8
Připsaná částka	27 225,00
Měna	EUR
Datum připsání	1. 3. 2013
Účtovací předpis	221/324
Variabilní symbol	3194900001

Zdroj: Interní informace poskytnuté společností, vlastní zpracování, 2014

**Tab. č. 52: Bankovní výpis č. 9**

Číslo bankovního účtu	2390790237 EUR
Číslo výpisu z bankovního účtu	9
Připsaná částka	25 894,00
Měna	EUR
Variabilní symbol	1300377
Datum připsání	4. 3. 2013
Účtovací předpis	314/221

Zdroj: Interní informace poskytnuté společností, vlastní zpracování, 2014

**Tab. č. 53: Přejímka č. 3094900270**

Přejímka číslo	3094900270
Kód zboží	DWGCWLAWVD1010023
Množství	1
Měna	EUR
Cena celkem bez DPH	106 800,00
Datum převzetí	4. 6. 2013
Jméno odpovědného pracovníka	Divišová
Účtovací předpis	132/131

Zdroj: Interní informace poskytnuté společností, vlastní zpracování, 2014

## PŘÍLOHY

---

**Tab. č. 54: Vystavená zálohová faktura č. 3194900001**

Zálohová faktura číslo	3194900001
Kód zboží	DWGCWLAWVD1010023
Cena celkem bez DPH	22 500,00
Sazba DPH	21%
Cena celkem	27 225,00
Měna	EUR
Datum splatnosti	3. 3. 2013
Datum vystavení	26. 2. 2013
Jméno odpovědného pracovníka	Divišová
Datum zaúčtování	1. 3. 2013
Datum zaplacení	1. 3. 2013

Zdroj: Interní informace poskytnuté společností, vlastní zpracování, 2014

**Tab. č. 55: Vystavená faktura č. 3054900353**

Faktura číslo	3054900353
Kód zboží	DWGCWLAWVD1010023
Fakturované množství	1
Cena celkem bez DPH	114 900,00
Sazba DPH	21%
Cena celkem s DPH	23. 8. 2280
Datum dodání	11. 6. 2013
Datum uskutečnění zdanitelného plnění	11. 6. 2013
Datum splatnosti	21. 6. 2013
Datum vystavení	11. 6. 2013
Jméno odpovědného pracovníka	Divišová
Účtovací předpis	343, 311/604
Datum zaúčtování	11. 6. 2013
Odpočet zálohy číslo	3194900001
Zbývá uhradit	111 804,00

Zdroj: Interní informace poskytnuté společností, vlastní zpracování, 2014

**Tab. č. 56: Předávací protokol**

Kód zboží	DWGCWLAWVD1010023
Množství	1
Datum převzetí	11. 6. 2013
Jméno odpovědného pracovníka	Divišová
Místo předání	Nepomuk
Účtovací předpis	504/132

Zdroj: Interní informace poskytnuté společností, vlastní zpracování, 2014

## **PŘÍLOHY**

---

**Tab. č. 57: Bankovní výpis č. 28**

<b>Číslo bankovního účtu</b>	2390790237 EUR
<b>Číslo výpisu z bankovního účtu</b>	28
<b>Připsaná částka</b>	111 804,00
<b>Měna</b>	EUR
<b>Datum připsání</b>	13. 6. 2013
<b>Účtovací předpis</b>	221/311
<b>Variabilní symbol</b>	3054900353

Zdroj: Interní informace poskytnuté společností, vlastní zpracování, 2014

**Tab. č. 58: Bankovní výpis č. 29**

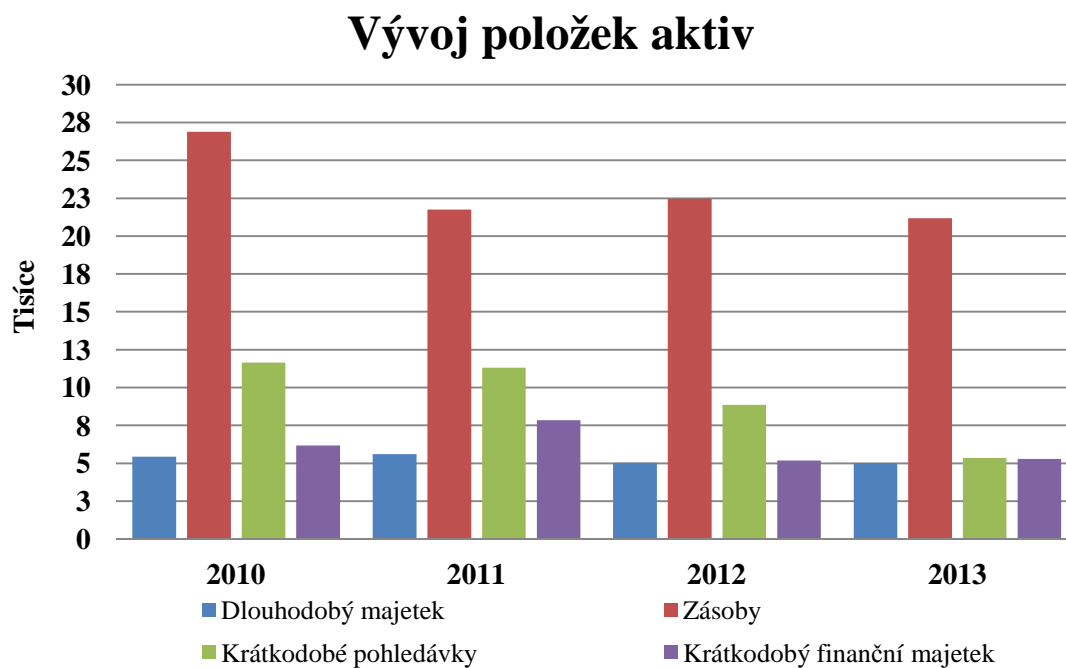
<b>Číslo bankovního účtu</b>	2390790237 EUR
<b>Číslo výpisu z bankovního účtu</b>	29
<b>Připsaná částka</b>	103 334,00
<b>Měna</b>	EUR
<b>Datum odeslání</b>	17. 6. 2013
<b>Účtovací předpis</b>	321/221
<b>Variabilní symbol</b>	8. 3. 5463

Zdroj: Interní informace poskytnuté společností, vlastní zpracování, 2014

## PŘÍLOHY

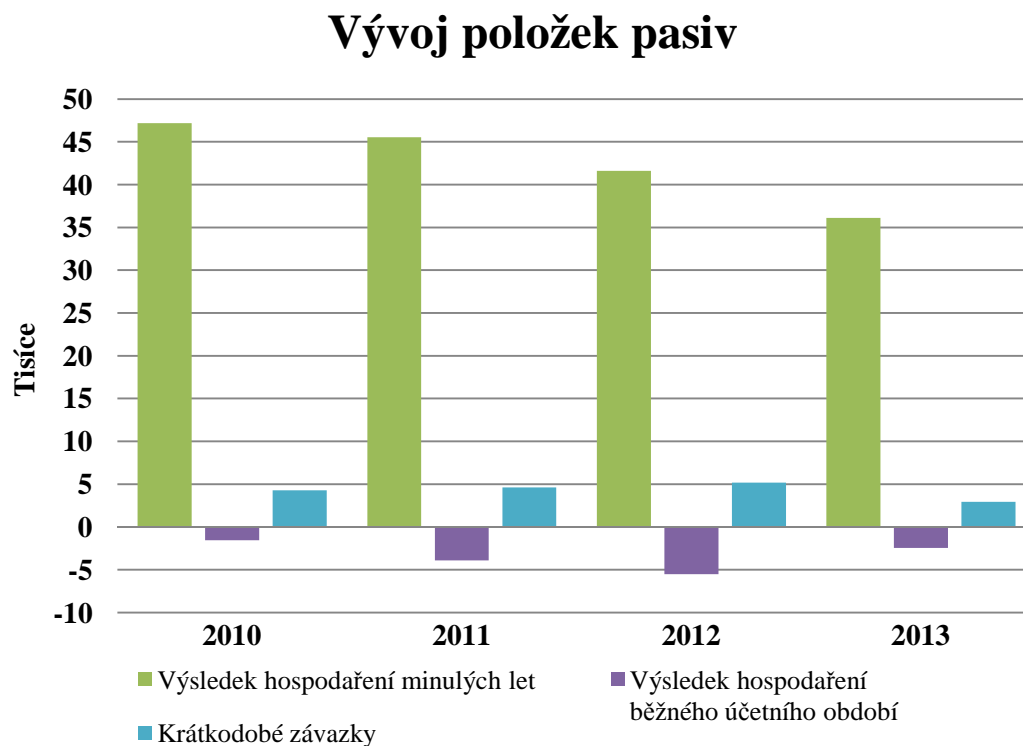
### Příloha F: Vývoj položek aktiv a pasiv

Obr. č. 4: Vývoj položek aktiv (v tis. Kč)



Zdroj: Interní informace poskytnuté společnostmi, vlastní zpracování, 2014

Obr. č. 5: Vývoj položek pasiv (v tis. Kč)



Zdroj: Interní informace poskytnuté společnostmi, vlastní zpracování, 2014

## **PŘÍLOHY**

---

### **Příloha G: Vzor konfirmačního dopisu**

ADRESA DLUŽNÍKA  
Společnost NÁZEV SPOLEČNOSTI  
Se sídlem SÍDLO SPOLEČNOSTI

V Praze dne XX. XX. XXXX

### **Věc: Žádost o odsouhlasení našich pohledávek**

Vážený,

Ve smyslu zákona č. 93/2009 SB., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů provádějí auditoři firmy XYZ, s. r. o., ověření účetní závěrky společnosti ABC, s. r. o. (dále jen „naše společnost“) k 31. 12. 20XX. Součástí auditu je též ověření pohledávek na naší společnost. V souvislosti s tímto auditem si vás proto dovoluujeme požádat o zaslání níže uvedených informací auditorům XYZ, s. r. o.

V účetnictví naší společnosti jsou k 31. 12. 20XX evidovány pohledávky za vaši společnost ve výši

**(Částka v Kč)**

a to na základě seznamu našich faktur uvedených v příloze k tomuto dopisu.

Pozn.: Zůstatek uváděný v tomto ověřovacím dopise nemusí být úplný.

Žádáme vás o odsouhlasení této skutečnosti a v případě zjištění rozdílu o upřesnění výše vámi evidovaného závazku k 31. 12. 20XX. Jakékoliv rozdíly mezi vaším potvrzením a údaji v účetnictví naší společnosti budou předmětem okamžitého prověření.

Prosíme o zaslání odpovědi do XX. XX. 20XX nebo v nejkratším možném termínu přímo auditorům XYZ, s. r. o., na níže uvedenou adresu a předem děkujeme za včasné dodání požadovaných informací.

S pozdravem

Podpis odpovědné osoby:

.....

Jméno

Zdroj: Müllerová, 2013, s. 142

## ABSTRAKT

---

### **ABSTRAKT**

HEIDLBERGOVÁ, I. *Finanční audit vybraného podnikatelského subjektu*. Diplomová práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 96 s., 2014.

**Klíčová slova:** finanční audit, účetní závěrka, ověřování, účetnictví, pohledávky, závazky

Tato diplomová práce se zabývá finančním auditem vybraného podnikatelského subjektu. Cílem práce bylo provést finanční audit účetní závěrky společnosti TESAS TOP, s.r.o.

První část je věnována teorii související s danou problematikou. Je zde definován pojem audit, dále je popsána legislativa upravující tuto oblast a uvedena metodika pro zpracování auditu.

Praktická část diplomové práce byla zpracována na základě poskytnutých interních materiálů a konzultací s účetní a obchodní manažerkou společnosti. Obsahem praktické části je charakteristika společnosti TESAS TOP, s.r.o., a audit účetní závěrky, v jehož rámci byly provedeny detailní testy v oblasti pohledávek a závazků.



## **ABSTRACT**

---

### **ABSTRACT**

HEIDLBERGOVÁ, I. *Financial audit of an enterprise*. Diploma thesis. Pilsen: Faculty of Economics, University of West Bohemia, 96 p., 2014.

**Key words:** financial audit, final accounts, verification, accounting, receivables, liabilities

This diploma thesis deals with financial audit of an enterprise. Audit of financial statements of TESAS TOP, s.r.o., was the main target of the thesis.

The first part is dedicated to the theory connected to this issue. At the beginning audit is defined, subsequently the legislation related to audit field is described and the methodology for audit accomplishment is stated here.

The practical part of the thesis was based on the internal materials provided by the company and on consultations with the chief accountant and sales manager. Then it consists of introduction of TESAS TOP, s.r.o., and the audit of the financial statements, where the detailed tests on trade receivables and liabilities were made.