

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA EKONOMICKÁ

Bakalářská práce

**Specifika auditu účetní závěrky u středních
podnikatelských subjektů**

**Specifics of final accounts audit in medium-sized
entrepreneurial subjects**

Petra Těšínská

Plzeň 2016

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Petra TĚŠÍNSKÁ**
Osobní číslo: **K14B0053K**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**
Název tématu: **Specifika auditu účetní závěrky u středních podnikatelských subjektů**
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 :

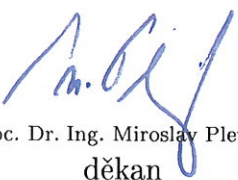
1. Vymezte význam auditu v České republice.
2. Charakterizujte právní úpravu auditu a auditorské standardy.
3. Provedte vymezení procesních náležitostí auditu účetní závěrky u středních podnikatelských subjektů.
4. Provedte praktickou aplikaci provedení auditu u konkrétního podniku.
5. Formulujte závěry a doporučení.

Rozsah grafických prací: **neuveden**
Rozsah kvalifikační práce: **40 - 60 stran**
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**
Seznam odborné literatury:


- **DVOŘÁČEK, Jiří.** *Audit podniku a jeho operací. 1. vydání. Praha: C.H. Beck, 2005. ISBN 807179-809-6*
- **HAKALOVÁ, Jana.** *Účetní závěrka a auditing. Brno: Tribun EU, 2011. ISBN 978-80-7399-144-9*
- **Komora auditorů ČR.** *Auditorská profese v České republice. Praha: 2013. ISBN 978-80-86679-25-9*
- **MÜLLEROVÁ, Libuše.** *Auditing pro manažery, aneb, Proč a jak se ověřuje účetní závěrka. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7357-988-3*
- **SEDLÁČEK, Jaroslav.** *Auditing. Brno : Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, 20012001. ISBN 802102527-1*

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Zdeněk Hruška, Ph.D.**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání bakalářské práce: **23. října 2015**
Termín odevzdání bakalářské práce: **25. dubna 2016**


Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný
děkan




Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc.
vedoucí katedry

V Plzni dne 23. října 2015

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma:

„Specifika auditu účetní závěrky u středních podnikatelských subjektů“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucího bakalářské práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

V Plzni 31. dubna 2016

.....

podpis autora

Poděkování

Mé poděkování patří Ing. Zdeňku Hruškovi, Ph.D. za cenné rady, věcné připomínky, vstřícnost a trpělivost při konzultacích a vypracování bakalářské práce.

Obsah

Úvod.....	7
1. Vymezení auditu	9
1.1. Historie auditu.....	9
1.2. Definice, funkce a cíl auditu	11
1.3. Povinnosti a práva auditora.....	11
1.4. Regulace činnosti auditora v ČR	13
1.5. Členění auditu	14
2. Právní úprava auditu	16
2.1. Komora auditorů ČR.....	16
2.2. Legislativní úpravy auditorské činnosti	17
2.3. Auditorské standardy	19
2.3.1. Ověřovací zakázky a s nimi související předpisy	19
2.3.2. Předpisy týkající se souvisejících služeb	20
2.3.3. Předpisy v kontextu ostatních služeb	21
2.4. Etický kodex	21
2.5. Podvody a trestní odpovědnost auditora	23
2.5.1. Podvody a důvod jejich spáchání.....	23
2.5.2. Trestní odpovědnost auditora.....	25
2.5.3. Světové skandály	26
3. Vymezení účetní závěrky u středních podnikatelských subjektů	29
3.1. Účetní závěrka	29
3.2. Střední podnikatelské subjekty	32
4. Specifika auditu účetní závěrky u středních podnikatelských subjektů	34
4.1. Audit z pohledu klienta.....	34

4.2.	Audit účetní závěrky z pohledu auditora	37
5.	Audit účetní závěrky společnosti Photo.....	40
5.1.	Charakteristika auditované společnosti	40
5.2.	Smlouva o zakázce.....	40
5.3.	Průběh auditu	40
5.4.	Dokumentace auditu	46
6.	Návrhy na úpravy postupů při provádění auditu	47
6.1.	Návrh standardizace auditu podniku.....	48
6.2.	Návrh metodiky pro zaměstnance podniku	49
	Závěr	51
	Seznam obrázků.....	53
	Seznam tabulek.....	54
	Seznam použitých zkratk	55
	Seznam použité literatury	56
	Seznam příloh	59

Úvod

Audit je často mylně považován za novodobou profesi. Jeho kořeny lze nalézt již v dávné historii, neboť první zmínky o auditu jsou datovány do středověku. I přes dlouhý vývoj je v této oblasti možné se setkat s problémy a nekalými praktikami, a to i kvůli špatné informovanosti zástupců účetních jednotek, kteří audit neradi podstupují a snaží se ho obejít. Důvodem bývá i skutečnost, že audit je často chápán jako kontrola a zatěžování zbytečnými požadavky ze strany auditora. Významnou roli zde zastává Komora auditorů ČR, která se snaží audit přenést do povědomí veřejnosti a představit ho jako činnost, při které je potřeba spolupráce dvou stran (auditora a klienta).

Účetní jednotky informují veřejnost o své roční činnosti pomocí účetní závěrky. Důvěryhodnost tohoto dokumentu nejen u středních a velkých podnikatelských subjektů stvrzuje auditor vydáním auditorské zprávy. Podle Komory auditorů ČR je cílem auditu účetní závěrky umožnit auditorovi vyjádřit jeho odborný názor, zda je účetní závěrka ve všech významných ohledech v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

Cílem této bakalářské práce je srozumitelná interpretace podstaty auditu účetní závěrky. Práce je rozdělena do dvou tematických celků.

První část se věnuje podrobnému rozboru auditu. Vymezuje význam auditu v České republice, jeho historii a členění, funkci a povinnost auditora. Charakterizuje právní úpravu auditu, auditorské standardy a etický kodex. Upozorňuje na podvody a trestní odpovědnost auditora. Vymezuje účetní závěrku u středních podniků a kritéria pro jejich zařazení do této skupiny.

Druhá část práce se věnuje praktickému provádění auditu účetní závěrky u středních podnikatelských subjektů. Je zde popsán audit z pohledu klienta i auditora a na tento pohled navazuje praktická aplikace postupů auditora při ověření účetní závěrky konkrétního podniku.

V závěru práce jsou navrženy postupy při provádění auditu.

Metodika bakalářské práce byla zvolena již podle předchozího rozdělení na teoretickou a praktickou část. K vypracování teoretické části bylo vycházeno z odborné literatury, odborných článků a specializovaných internetových zdrojů. Obrázky a číselné údaje byly čerpány z monografických publikací a webových stránek Komory auditorů ČR.

Praktická část byla sestavena na základě informací a podkladů, které poskytli nezávislý auditor a asistent auditora ze dvou různých společností a pomocí rešerší různých odborných zdrojů. Využití statistických metod výběru položek je v souladu s doporučením Komory auditorů ČR. Na základě metody deskripce dochází k představení podnikatelského subjektu pro provedení příkladové studie. Pomocí metody syntézy dochází k vytvoření příslušných závěrů a vytvoření návrhů standardizovaných postupů účetní jednotky v průběhu auditu.

1. Vymezení auditu

„Z podstaty auditu, jeho cílů a způsobu provádění vyplývá, jak velmi je spojen s vyspělostí tržního hospodářství a společnosti vůbec.“ [14, s. 7]

1.1. Historie auditu

Využívání funkce auditu je datován již ve středověku. Dříve audit plnil kontrolní funkci. Pomocí značek se ověřovali záznamy o ekonomické aktivitě. Tato činnost měla zabránit krádeži. Samotné slovo audit, má původ ve starém Římě ve 3. století před našim letopočtem z latinského slova **audire** neboli **poslouchat**. Římsí vládcí určovali **kvestory**, kteří měli na starost účetnictví ve všech provinciích. Kontrolu vykonávali před shromážděním, které se skládalo z **posluchačů**. [11]; [30]

Obr. č. 1: Faktory ovlivňující vznik auditorské profese



Zdroj: vlastní zpracování dle [26], 2015

Hospodářský a technický rozvoj způsobil vznik auditorské profese v polovině 19. století ve Velké Británii, která je podle Müllerové zákonitě **kolébkou auditu** [26]. Založením akciové společnosti jako nové právní formy podnikání, kde dochází k odtržení investorů od managementu, vyvolalo potřebu ochrany vloženého kapitálu investorů. Akcionáři

měli právo ze zákona kontrolovat účetní výkazy, knihy a klást otázky úředníkům vykonávajících účetnictví. [18]; [26]

Dalším významným mezníkem pro rozvoj auditu byl v USA **krach na newyorské burze** v roce 1929. Jedním ze základních problémů byla nedůvěryhodnost předložených účetních výkazů. Řešení vzniklých problémů započalo již v roce 1932, kdy byla založena nejvyšší burzovní instituce USA **burzovní dohled** (SEC). Hlavním úkolem burzovního dohledu bylo stanovení zásad, metod a formy sestavování účetních výkazů, týkající se společností, které měly registrované cenné papíry na newyorské burze. [26]

V České republice, byly účetní závěrky kontrolovány revizory. Následně vznikla auditorská profese, jejíž vývoj je spjat s transformací ekonomiky koncem osmdesátých let. Počátek současného auditu se datuje k roku 1989, kdy byla vydána právní norma FMF č. 63/1989 Sb., o ověřovateli a jejich činnosti, v níž je prvně ustanovena auditorská profese. Současně vznikla i první profesní organizace nazývaná **Unie auditorů**. Později byla tato právní vyhláška nahrazena zákonem č. 524/1992 Sb. o auditorech a Komoře auditoru České republiky, který se stal základem současného auditu. Tento zákon stanovoval základní pravidla a pojmy. Vymezoval postavení a poslání Komory auditorů České republiky. [4]; [30]

Přípravy České republiky na vstup do Evropské unie obsahovaly další úpravy původního zákona č. **524/1992 Sb.**, který byl zastoupen novým zákonem o auditorech č. 254/2000 Sb. Tento zákon platil do roku 2009, kdy na základě směrnic stanovených Evropskou unií bylo nutné reagovat změnou stávajícího zákona, novým zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů. [11]; [26]

Nový zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, již vymezoval ustanovení a pravidla, která evropské směrnice respektují. Nově zde vymezuje v souladu s evropskými normami základní pojmy z oblasti auditu, mimo jiné i subjekty veřejného zájmu. Vznikla zde zcela **nová oblast** kontroly kvality provádění auditorské činnosti. [5]; [26]

1.2. Definice, funkce a cíl auditu

V nejširším slova smyslu je audit považován za přezkoumání, zhodnocení a vyjádření názoru odborně kvalifikované osoby o věrohodnosti činností a vybraných dokumentů u dané účetní jednotky. Audit přímo neodpoví na otázku, zda je vše v účetních výkazech správně, ale může v určité míře sdělit názor, zda předložené účetní výkazy jsou pravdivé, věrné a zda jsou v souladu s odpovídajícími předpisy. Je mnoho důvodů, proč provádět audit. Důležité je však znát účel auditu a komu je určen. [3]; [14]; [19]; [26]

Prezident komory auditorů Petr Šobotník uvádí 2 základní funkce auditu, které přímo souvisí s ověřením pravdivosti a objektivnosti účetní závěrky, úplnosti, průkaznosti a správnosti účetnictví [14]:

- **primární funkcí** auditu je zvýšení důvěryhodnosti účetních výkazů, které podávají přehled o hospodaření firmy,
- **sekundární funkcí** auditu je předcházení výskytu chyb a podvodů, poskytování poradenské činnosti.

„Cílem auditu účetní závěrky je umožnit auditorovi vyjádřit názor, zda je účetní závěrka ve všech významných ohledech v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví (Mezinárodní auditorský standard ISA 200 Cíle a obecné principy auditu účetní závěrky).“ [13]

1.3. Povinnosti a práva auditora

Podle normy ČSN EN ISO 19011 je auditorem osoba s odbornou způsobilostí k provádění auditu. Funkci auditora může vykonávat každá fyzická osoba, která má ukončené vysokoškolské vzdělání s ekonomickým zaměřením, je bezúhonná, způsobilá k právním úkonům a podala žádost o zápis do seznamu asistentů. Dalším krokem je získání kvalifikace účetního znalce, přičemž minimálně po dobu 3 let musí aspirant vykonávat funkci asistenta auditora. Závěrem několikaleté snahy je složení zkoušky ze 7 tematických okruhů. Zkouška je složena z dílčích písemných a jedné závěrečné ústní zkoušky, která je hodnocena komisí složenou z auditorů a zástupců státních orgánů. Komora auditorů ČR po úspěšném vykonání zkoušky předává aspirantovi osvědčení a zapisuje jej do seznamu auditorů. Nový auditor skládá slib do rukou prezidenta nebo více prezidenta Komory auditorů. Zápis do seznamu není časově omezen. [3]; [11]; [14]

Obr. č. 2 : Postup pro získání oprávnění auditora



Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Auditor podle zákona č. 563/1191 Sb. o účetnictví § 20 odst. a zákona č. 93/2009 Sb. o auditorech musí prověřit, zda účetní závěrka nebo konsolidovaná účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz. Dále kontroluje, zda výroční zpráva nebo konsolidovaná výroční zpráva je v souladu s účetní závěrkou či konsolidovanou účetní závěrkou. Auditor se snaží přispět ke zvýšení důvěryhodnosti dané firmy, výsledkem jeho kontroly je **auditorská zpráva**. [5]; [25]

V této zprávě auditor vyjadřuje svůj názor prostřednictvím výroku, který musí mít podobu:

- **bez výhrad** – účetní závěrka obsahuje věrný a poctivý obraz skutečnosti,
- **s výhradou** – účetní závěrka obsahuje poctivý obraz skutečnosti s výjimkou nedostatků, které ve zprávě popíše,
- **záporný výrok** – účetní závěrka podle auditora neodpovídá reálnému a poctivému obrazu skutečnosti,
- **odmítnutí výroku** – auditor odmítá vydat svůj výrok z důvodu např. ovlivňování.

Profese auditorů je mezinárodně uznávaná a v rámci EU regulovaná. Auditori musí být při své činnosti nezávislí, musí se řídit auditorskými standardy a etickým kodexem a svou činnost dokumentovat vedením **auditorského spisu**. Pokud dojde k porušení povinnosti, hrozí auditorovi sankce upravená zákonem. [11]; [15]

Služeb auditora využívají především subjekty, které potřebují ověřit informace od svého managementu. Auditor vydáním své zprávy ujišťuje, že informace jsou pravdivé a management správně vykonává svou činnost. Subjekty využívající zprávu jsou především majitelé, akcionáři, společníci ale také banky, klienti, dodavatelé, daňové orgány či státní správa a mnoho dalších. Jelikož auditor s těmito subjekty není v žádném vztahu a nelze ovlivnit jeho chování, je zde na řadě **regulace činnosti auditora**. [5]; [8]; [38]

1.4. Regulace činnosti auditora v ČR

Regulace činnosti auditora zajišťuje kvalitu, důvěryhodnost a spolehlivost výkonu auditora. Důležitou součástí regulace povinného auditu účetních závěrek je **způsob určení auditora**. [38] Auditora určuje podle předpisů nejvyšší orgán účetní jednotky např. valná hromada, akcionáři. Regulace přejímá jednu důležitou oblast z etického kodexu – nezávislost auditora. Pohled auditora musí být nestranný a nesmí být ovlivněn dalšími faktory než jen zjištěnými informacemi při provádění auditu. Etický kodex je podle č. 93 /2009 Sb. §13 minimálním standardem profesní etiky auditora. Je vydáván Komorou auditorů jako vnitřní předpis.

Nejnovějším aspektem v regulaci auditorské profese je zpřísnění regulace především ve finančním sektoru a u velkých obchodních korporací, a to na základě zájmu veřejnosti o finanční informace. Zákon požaduje zveřejňování dodatečných zpráv o průhlednosti a dodržování nezávislosti ze strany auditora. [13]; [38]

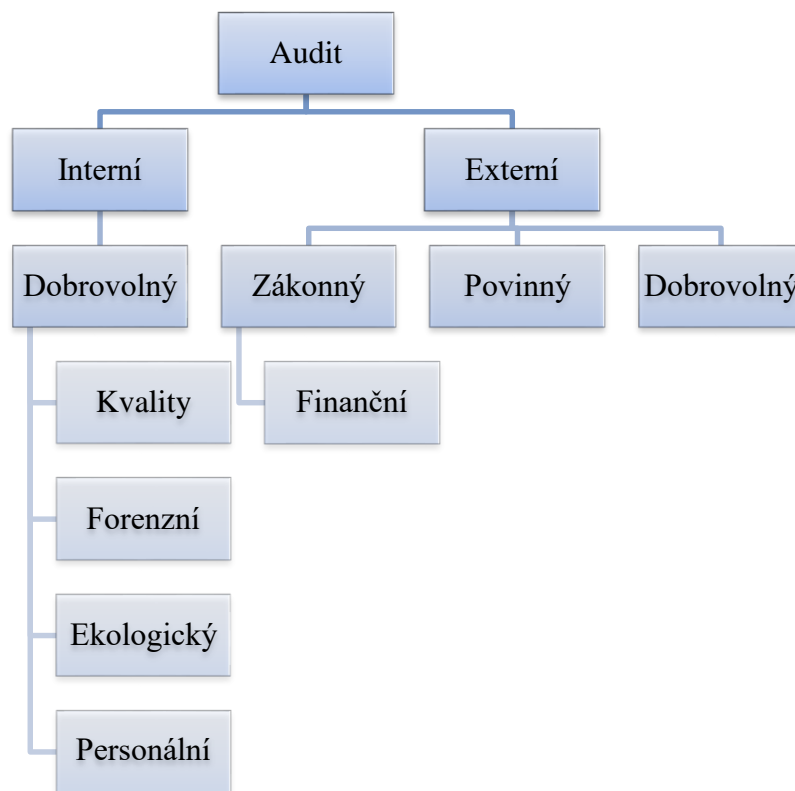
Ustanovení veřejného dohledu v roce 2009 bylo významnou změnou v regulaci auditorské činnosti. V České republice je zastoupen Radou pro veřejný dohled nad auditem. Hlavní úkol spočívá v ochraně veřejného zájmu a uspokojování jeho potřeby kvalitní a spolehlivou prací. [13]; [24]; [38]

I v budoucnu lze předpokládat další regulace v oblasti auditu. Evropská komise přišla v roce 2011 s legislativní iniciativou, navrhuje řadu nových regulačních prvků a dalších omezení pro auditory. [8]; [13]; [26]

1.5. Členění auditu

V roce 2015 je audit často využívaným termínem pro vykonávání různých kontrol, existuje široké spektrum forem auditu. Základní klasifikace rozlišuje interní a externí audit. Obecně taxonomii auditu je možné navrhnout následovně [3]; [26]:

Obr. č. 3: Členění auditu



Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Interní audit je prováděn interním prvkem, který je součástí organizační struktury, a jak již z názvu vyplývá, týká se zkoumání ekonomických procesů uvnitř účetních jednotek. [8]; [18]; [19]; [30]

Externí audit velmi často nazýván auditem účetní závěrky, je vykonáván externími subjekty, mezi něž řadíme auditory, auditorské společnosti nebo státní orgány. Úkolem externího auditu je zvýšit věrohodnost účetních závěrek zveřejněných organizací. [8]; [18]; [26]; [30]

Zákonný audit je vázán na určitou legislativu při ověřování účetních dokladů a vztahuje se na účetní jednotky, kterým to stanoví zákon, např. pojišťovny (zák. č. 185/91 Sb., o pojišťovnictví), banky a spořitelny (zák. č. 21/91 Sb., o bankách), politické strany (zák. 424/91 Sb., o sdružování v politických stranách a hnutích). [14] Zákonný audit je

také často nazýván finančním auditem nebo auditem účetních výkazů, vychází ze zákonů příslušné země nebo mezinárodního standardu. [11]; [15]; [26]

U dobrovolného auditu jde o kontrolu iniciovanou účetní jednotkou [26]; [34]:

- **audit kvality** prověřuje řízení kvality ve společnosti dle stanovených norem a získáním klasifikace podle mezinárodní organizace pro normalizaci (ISO),
- **ekologický audit** kontroluje činnost podniku a jeho dopadu na životní prostředí,
- **forenzní audit** je zaměřen nejen na odhalování účetních podvodů, ale i na hledání opatření, které by podvodům zabránilo,
- **personální audit** posuzuje úroveň personální zdroje a řízení ve firmě.

Povinnému auditu podléhají účetní jednotky dosahující speciálních parametrů stanovených § 20 zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Účetní jednotky podléhají povinnosti ověřování účetní závěrky, pokud splňují dvě kritéria z výše uvedeného zákona, a to buď výše ročního úhrnu čistého obratu převyšuje 80 mil. Kč, bilanční suma převyšuje 40 mil. Kč nebo průměrný přepočtený stav zaměstnanců přesahuje více jak 50 lidí. [14]; [26]

2. Právní úprava auditu

Audit je vysoce specializovanou činností, zasahuje především do **veřejného zájmu**. Z tohoto důvodu nelze auditorskou profesi ponechat živelnému vývoji a činnost auditorů regulovat pouze neviditelnou rukou trhu, která se ne vždy shoduje s veřejnými zájmy. [11]; [18]; [26]

2.1. Komora auditorů ČR

Komora auditorů byla založena v roce 1993. Od 14. dubna roku 2009, její působnost je upravena zákonem č. 93/2009 Sb. o auditorech.

Komora auditorů je samosprávnou profesní organizací. Organizace je právnickou osobou, s povinným členstvím od samého počátku zákonné úpravy auditorské profese. Nepodléhá státní regulaci, s níž je často spojováno riziko zneužití. Samosprávný statut komory je realizován organizační strukturou a finanční nezávislostí. [14]; [18]

Hlavním posláním auditorské komory je zajistit **vysokou kvalitu této profese**, tak aby byla srovnatelná s úrovní auditorů ve vyspělých zemích. Tento požadavek se stává čím dál tím víc aktuálním v závislosti na liberalizaci auditorské profese v rámci zemí Evropské unie, který je přísně kontrolován kvalitou profese v mezinárodním měřítku. Auditorská komora si plnění požadavků zajišťuje prostřednictvím svých orgánů. [6]; [13]; [26]

Nejvyšším orgánem Komory auditorů je **sněm**, účastnit se sněmu mají právo všichni auditori zapsaní v seznamu auditorů. Sněm ze svých řad volí členy na sobě nezávislých orgánů, mezi které patří výkonný výbor, dozorčí komise a kárná komise. [5]; [14]

Dozorčí komise se skládá z jedenácti členů. Řídí se dozorčím řádem a jejím hlavní činností je kontrola kvality auditorů, plnění usnesení sněmu, dodržování právních předpisů Auditorské komory a zákona o auditorech. Zabývá se šetřením stížností doručených Auditorské komoře. [6]; [8]; [13]

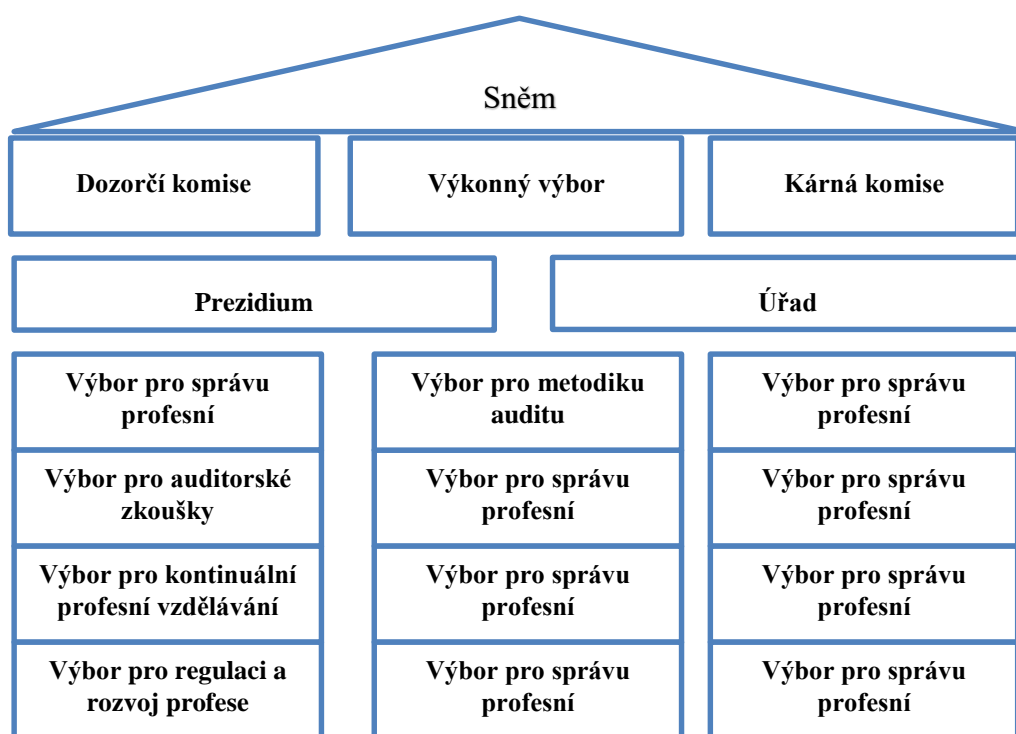
Výkonný výbor je složen ze čtrnácti členů v čele s prezidentem komory. Výkonný výbor volí ze svých řad prezidenta komory, viceprezidenta a ředitele úřadu. Schází se jednou za měsíc a řídí komoru mezi sněmy. [8]; [13]; [26]

Kárná komise má sedm členů. Vykonává kárná řízení podle zákona a v souladu s kárným řádem. Rozhoduje o tom, zda auditor porušil své povinnosti a je oprávněná ukládat kárná opatření v souladu se zákonem o auditorech. [5]; [13]

Úřad zajišťuje administrativní činnost Auditorské komory, který je veden ředitelem. K základním činnostem úřadu patří vedení seznamu auditorů, asistentů auditora, auditorských společností a organizace auditorských zkoušek. Úřad je dále rozdělen na oddělení metodiky auditu a účetnictví, oddělení vzdělávání a auditorských zkoušek, oddělení kontroly kvality auditorské činnosti, oddělení provozních a vnějších vztahů. [4]; [8]; [14]; [26]

Prezidium řídí a kontroluje činnost úřadu. Skládá se z prezidenta, víceprezidentů a ředitele úřadu. Hlavním úkolem prezidia je operativní řízení chodu Auditorské komory. [5]; [14]; [26]

Obr. č. 4: Organizační schéma Komory auditorů ČR



Zdroj: vlastní zpracování dle [14], 2015

2.2. Legislativní úpravy auditorské činnosti

Historie legislativního procesu v České republice je již zmíněná v 1. kapitole této práce

1.1. Historie auditu.

Zákonné normy upravující auditing lze rozdělit na dvě části [24]:

- normy **povinně stanovující** ověření účetní závěrky u účetních jednotek stanovené zákonem č. **513/1991** Sb., obchodní zákoník a zákonem č. **563/1991** Sb., zákon o účetnictví,
- normy upravující **vlastní provádění** auditu pomocí zákona č. **93/2009** Sb., o auditorech a o změně některých zákonů. [20]

Zákon č. **563/1191** Sb., o účetnictví vymezuje povinnost ověření řádné nebo mimořádné účetní závěrky auditorem. Povinnost ověření lze sledovat v několika etapách.

V letech **1992-2001** ukládá zákon povinně ověřovat účetní závěrku u všech akciových společností, obchodních společností a družstev, které ze zákona vytvářejí základní kapitál. V předcházejícím roce výše jejich čistého obratu činila více než 40 mil. Kč a obchodní jmění činilo více než 20 mil. Kč. [13]; [20]; [26]

Následující etapa v období **2002-2003** byla novelizována § 20 novelou zákona č. 353/2001 Sb. Došlo zde ke změně rozsahu kritérií. U rozvahy pokud činí více než 40 mil. Kč, čistý obrat překročí 80 mil. Kč a průměrný přepočtený stav zaměstnanců v účetním období je více než 50. [8]; [20]; [26]

Poslední etapa od roku **2004-2016** v souvislosti s největší novelou zákona o účetnictví č. 437/2003. Od doby jeho vzniku došlo i ke změně § 20. Tato změna se týkala převážně akciových společností, které měly povinnost auditu, pokud na konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, splňují alespoň jednu zásadu ze tří zásad uvedených v předcházející etapě. Další změna obsahovala rozsah povinnosti kontroly účetní závěrky všem účetním jednotkám i fyzickým osobám, které splňují dvě kritéria z předcházející etapy. [8]; [20]; [26]

Zákon č. **93/2009** Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, již vymezoval ustanovení a pravidla, která evropské směrnice respektují. Nově zde vymezuje v souladu s evropskými normami základní pojmy z oblasti auditu, mimo jiné i subjekty veřejného zájmu. Vznikla zde zcela **nová oblast** kontroly kvality provádění auditorské činnosti. [8]; [20]; [26]

2.3. Auditorské standardy

Auditoři jsou povinni podle zákona o auditorech č. 93/2009 Sb. § 18: „*Při provádění auditorské činnosti postupovat v souladu s mezinárodními auditorskými standardy upravenými právem Evropských společenství a s auditorskými standardy vydanými Komorou auditorů, které upravují postupy auditora při provádění auditorské činnosti neupravené mezinárodními auditorskými standardy.*“ [38]

Služby poskytované auditorem je obtížné regulovat. Velice častým problémem je u poskytované služby určit, jakému z profesních předpisů bude podléhat. Podle Auditorské komory [13] lze auditorské služby rozdělit na základní typy:

- ověřovací zakázky,
- související služby,
- ostatní služby.

Pro auditora je důležité znát, do jaké kategorie nabízené služby zařadit. Základní typy rozdělení napomáhá auditorovi rozpoznat, zda a v jakém rozsahu je povinen dodržovat zákon o auditorech, Etický kodex, ISQC a další konkrétní auditorské standardy. [6]; [10] [14]; [20]

2.3.1. Ověřovací zakázky a s nimi související předpisy

Mezi nejznámější ověřovací zakázky patří ověření účetní závěrky. Auditor při realizaci ověřovacích zakázek dodržuje nejvíce předpisů v porovnání s dalšími nabízenými službami. Mezi předpisy, které je povinen auditor dodržet, patří ustanovení zákona o auditorech, Etický kodex a standard upravující řízení kvality prováděných prací auditorem **ISQC**. [14]; [20]; [21]

Ověřovací zakázky lze rozdělit do dvou základních skupin [14]:

- **Ověřování historických finančních informací.** Zde auditor ověřuje dokumenty typu výroční zprávy, účetní závěrky a čerpání grantů jedná se o ověřování peněžních částek z minulého období - historické finanční informace.
- **Ověřování jiných než historických finančních informací** se týká ověření dodržení požadavků stanovených předpisy, smluvních podmínek nebo vnitřního účetního systému účetní jednotky.

Auditor dále rozlišuje zakázky na **audit** a **prověrky**, ve kterých ověřuje historické finanční informace. Rozdíl mezi těmito zakázkami je v ověření. Audit je ověřován s **přiměřenou jistotou** a prověrka je s **omezenou jistotou**. Audit je dražší a náročnější v porovnání s prověrkou. [8]; [10]; [14]

Zakázkové standardy vydávané IAASB¹ upravují činnost auditorů, provádění prověrek, ověřovací zakázky a zakázky s nimi související. Standardy vydané IAASB jsou nadřazeny právním předpisům jednotlivých zemí. [10]; [24]

Mezinárodní standardy pro řízení kvality (ISQC) se vztahují na veškeré služby auditorských firem, které spadají do působnosti zakázkových standardů IAASB. [10]; [14]; [20]; [30]

Mezinárodní standardy pro audit (ISA) jsou uplatňovány při **audit** historických finančních informací. Používají se na povinné ověření účetní závěrky auditorem, dosud ještě nebyly tyto standardy převzaty do evropské legislativy, a proto se uplatňují stávající standardy vydané IAASB a převzaté Komorou auditorů ČR, rozšířené o aplikační doložky např. ISA 700 (formulace zprávy auditora k účetní závěrce), 710 (srovnávací informace) a 720 (odpovědnost auditora ve vztahu k ostatním informacím). [6]; [20]; [24]; [30]

Mezinárodní standardy pro prověrky (ISRE) jsou využívány např. u dobrovolného ověření účetní závěrky, u vybraných částí výkazů nebo ověření zprávy o vztazích mezi propojenými osobami. Podobně jako ISA jsou používány pro ověření historických finančních informací. [5]; [14]; [20]

Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky (ISAE) se uplatňují u zakázek, u kterých se ověřují jiné než historické finanční informace např. ověření kontrol v servisní organizaci (ISAE 3400), ověření výkazů emisí skleníkových plynů (ISAE 3410) atd. Zprávy vypracované podle ISAE mohou později sloužit jako důkazní informace při auditu účetní závěrky uživatelské účetní jednotky. [5]; [10]; [14]

2.3.2. Předpisy týkající se souvisejících služeb

Související služby jsou označeny IAASB, neboť nemají vlastní definici. Při provádění zakázek je nutné dodržovat Etický kodex a ISQC. [8]; [10]; [13]

¹ Výbor pro mezinárodní auditorské a ujišťovací standardy založený Mezinárodní federací účetních se sídlem (IFAC) v New Yorku.

Mezinárodní standardy pro související služby (ISRS) jejichž účelem je stanovit normy a ukázat směr k problematice profesních povinností jako sestavení obsahu zprávy, kterou auditor na základě takové zakázky vypracuje. [5]; [20]; [24]

ISRS 4400 upravuje zakázky založené na dohodnutých postupech, které jsou blízké ověřovacím zakázkám, ale liší se v důležitých aspektech. Auditor neformuluje po ukončení své práce žádné závěry. Zpráva auditora je zde chápána jako soubor faktů. Auditor může uvést, že našel dokumentaci (smlouvu, fakturu apod.), ale závěr, zda pohledávka existuje, si musí uživatel zprávy určit sám. Auditor postupuje podle smlouvy, jejíž podmínky jsou stanovené klientem. Výsledná zpráva, ve které se uvádí postupy použité auditorem, náleží pouze straně, která tyto postupy stanovila. Třetí strany by nemusely závěry správně chápat. [5]; [20]; [24]

ISRS 4410 upravuje sestavení účetní závěrky. Neznamená však, že upravuje postup, jak sestavit účetní závěrku či jak vést účetnictví. Základním principem úpravy je, aby auditor neprováděl operace jako u auditu nebo prověrek. Auditor je povinen dodržovat část Etického kodexu už jen z důvodu, že smyslem účetní závěrky je sloužit veřejnému zájmu. [5]; [20]; [24]

2.3.3. Předpisy v kontextu ostatních služeb

Jsou všechny služby, které zákon o auditorech umožňuje auditorům poskytovat v ustanovení § 23 odst. 2. Těchto služeb nabízených auditorem je velice málo, jedná se především o poradenství, forenzní šetření, vypracování znaleckých posudků a due diligence (proces komplexního poznání, zmapování a zjištění přibližných informací o zkoumaném subjektu). [14]; [26]; [30]

Vypracování znaleckých posudků se řadí do služeb ověřovací zakázky, ale pro účely soudních řízení spadá do ostatních služeb. Koncepční rámec přímo stanoví mimo působnost profesních předpisů pro ověřovací zakázky. [5]; [14]

2.4. Etický kodex

Podle **zákona č. 93/2009 Sb. o auditorech § 13** je auditor povinen při provádění své činnosti dodržovat Etický kodex, který je minimálním standardem profesní etiky auditora. Etický kodex stanoví zejména bližší podmínky dodržování zásady bezúhonnosti, nezávislosti, nestrannosti, odborné způsobilosti a náležité péče, a to pro výkon auditorské

činnosti, jako činnosti ve veřejném zájmu. Etický kodex vydává Komora jako svůj vnitřní předpis. Při jeho zpracování respektuje mezinárodní etické požadavky, zejména Etický kodex Mezinárodní federace účetních (IFAC).

Auditoři jsou povinni dodržovat základní pravidla [6]; [8]; [26]:

- zachování etických pravidel při veškeré činnosti,
- objektivita auditora a pečlivý výkon auditorské činnosti,
- odborná kvalifikace auditora a její udržování,
- dodržování práva a auditorských standardů,
- mlčenlivost auditora o věcech zjištěných při výkonu činnosti,
- způsob propagace a získávání klientů,
- vztahy k ostatním auditorům,
- odměna za práci auditora,
- nezávislost auditora.

Auditor své služby poskytuje nejen svému klientovi ale i veřejnosti, proto se klade důraz na vysoce odborný přístup, ověřování dalších skutečností a **zachování etických pravidel při veškeré činnosti**. [6]; [8]; [24]; [26]

Auditor se může dostat do situace, kdy na něj může být vyvíjen nátlak ze strany klienta na výkon jeho činnosti. **Součástí výkonu auditorské činnosti** je i predikce jejich nástrah. [6]; [24]; [26]

Odborná klasifikace auditora je stanovena zákonem a profesními předpisy. Auditor si svou získanou odbornou kvalifikaci musí neustále udržovat a o nové změny rozšiřovat. [5]; [8]; [26]

Dodržování práva a auditorských standardů při použitých postupech by měl auditor popsat ve své dokumentaci, neboť je může později využít při obhajobě svého výsledku před účetní jednotkou nebo i před soudem jako důkaz svého správného jednání. [6]; [8]; [24]; [26]

Povinnost mlčenlivosti musí auditor držet i po ukončení své auditorské kariéry. Jediný, kdo je oprávněn zbavit auditora mlčenlivosti, je nezávislý soud a účetní jednotka. [13]; [24]

Propagace auditorské činnosti a získávání klientů by měla probíhat vhodným způsobem tak, aby nedošlo k poškození dobrého jména profese. [6]; [8]; [24]; [26]

Auditoři by měli vůči sobě dodržovat určitou **profesní úctu**. [6]; [8]; [26]

Výše odměny auditora je stanovená ve smlouvě uzavřené s klientem. Odměna by měla být adekvátní provedené službě auditora. [6]; [8]; [26]

Nezávislost auditora patří mezi nezákladnější etické požadavky a prolíná se všemi výše jmenovanými etickými pravidly. [6]; [8]; [26]

2.5. Podvody a trestní odpovědnost auditora

V letech 1948-1989 byly účetní jednotky zvyklé na dodržování stanovených pravidel z centra. Od roku 1990 jsou odkázány především na stanovení si vlastních pravidel, která jsou jen z části upravena zákonem. Pro některé účetní jednotky je to příliš složité a jiné ekonomické subjekty zase záměrně využívají mezer v nedokonalé legislativě a řídí se heslem: „Co není zakázáno, je povoleno.“ [12]; [25]; [26]

Protiprávní jednání v hospodářské oblasti je nazývané také protiprávním jednáním souvisejícím s lidskou činností a týká se také trestněprávní činnosti auditorů, účetních a daňových poradců. Jedná se o samostatnou skupinu protiprávního jednání týkajícího se účetnictví a daní. [12]; [18]; [25]

Protiprávní jednání v hospodářské oblasti je možné podle Molína [25, s. 30], rozdělit na:

- jednání proti účetní jednotce,
- protiprávní jednání podnikatele.

2.5.1. Podvody a důvod jejich spáchání

V účetní závěrce vznikají nesrovnalosti z důvodu chyby nebo podvodu. Podle citace ISA 240 [24]: „*Pojem **chyba** označuje neúmyslné uvedení nesprávných údajů v účetní závěrce, vynechání některé částky nebo nezveřejnění některých skutečností.*“ Nejčastější chybou je špatný odhad kvůli nesprávné interpretaci, zaúčtování, špatnému zpracování a shromáždění dat. [6]; [26]

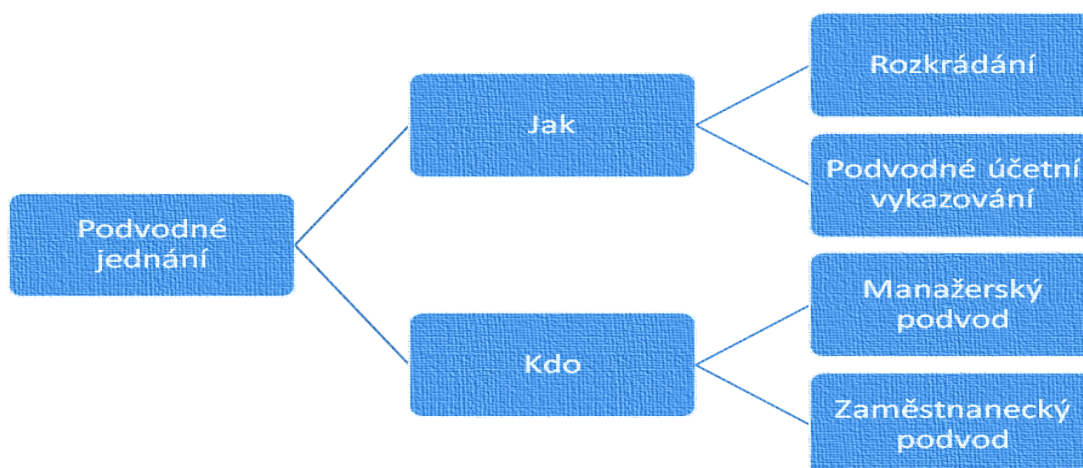
Podvod je záměrně spáchaný trestný čin, který je v auditorské oblasti upravován Mezinárodními standardy (ISA) zabývajícími se podvody zjištěnými při kontrole účetní závěrky. Trestní činnost podvodu je upravena v trestním zákoníku § 209 odst. 1, kde trestní odpovědnost nese osoba, která sebe nebo někoho jiného obohatí tím, že uvede jinou osobu v omyl, nebo naopak využije něčího omylu ve svůj prospěch. Dále tuto

odpovědnost nese osoba, jejíž podvodné jednání způsobí škodu na cizím majetku od 5 tisíc Kč. [2]; [18]; [24]; [25]

Podle Molína [25, s. 76], který vychází ze závěrů Dr. Donalda R. Cresseyho [1953], je podvodné jednání ovlivněno 3 základními faktory nazývanými **trojúhelníkem podvodu**. Základní taxonomií trojúhelníku podvodu je **příležitost**, **pohnutka** spáchat podvodné jednání a **zdůvodnění** podvodného jednání.

Vnitřní podvodné jednání lze podrobněji rozdělit podle podílejících se účastníků. Podvod uskutečněný manažery podniku se nazývá **podvod ze strany vedení** a podvod, na němž se podílejí zaměstnanci, je označován jako **podvod ze strany zaměstnanců**. [10]; [24]; [26]

Obr. č. 5: Členění podvodného jednání



Zdroj: vlastní zpracování dle [26], 2015

Zaměstnanci mohou okrádat podnik uváděním nesprávných údajů do svých výkazů. Při služebních cestách se uvádí vyšší ceny, než které byly v reálu zaplacený. Příkladem může být zakoupení jízdenky, letenky nebo jiného cestovního dokladu ve slevě a následné vyúčtování v plné ceně. [18]; [25]; [26]; [30]

Složitější forma podvodu pro odhalení auditorem je podvod **spáchaný vedením**. Mnohem jednodušší je odhalit nekalé jednání u zaměstnanců oproti manažerům, kteří své nezákonné praktiky ukrývají pomocí přímé nebo nepřímé **manipulace s účetními záznamy**. Nejčastěji dochází ke snižování zisku z důvodu odvodu nízkých daní, Schwarz systém, úplatky dodavatelům nebo vynechávání údajů v účetních výkazech. [12]; [18]; [24]; [26]

Velice často dochází k podvodům z avaritia², nespokojenosti se svou životní situací nebo z nátlaku od subjektů uvnitř nebo mimo účetní jednotku. Společnost by měla využívat všech možných prostředků, jejichž prostřednictvím odradí všechny přítomné od podvodu. Každý si musí být vědom toho, že podvod bude vždy **odhalen a potrestán**. Účetní jednotka by se měla snažit předcházet podvodům nejen trestem, ale i motivací zaměstnanců a zlepšením pracovního prostředí. [25]

2.5.2. Trestní odpovědnost auditora

Původně se trestní odpovědnost vztahovala jen na fyzické osoby (dále FO), což znamenalo, že i když FO spáchala trestný čin pod jménem a ve prospěch právnické osoby (dále PO), odpovědnost nadále nesla jen FO. [24]

Ke změně došlo přijetím nového zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti PO, ve znění pozdějších předpisů, který nabyl účinnosti od 1. ledna následujícího roku. Do právního řádu se mj. zavedla zásada kolektivní trestní právní odpovědnosti, trestní odpovědnosti nástupce PO a souběžné trestní odpovědnosti u FO a PO. Tímto zákonem došlo k **rozšíření profesní odpovědnosti** auditorských společností. [36]

Auditor je odpovědný za správné vyhotovení své konečné zprávy, jak již bylo v předchozích kapitolách zmíněno. Ustanovení § 259 trestního zákoníku se týká právě výkonu auditora: *„Kdo jménem banky nebo jiného podnikatele oprávněného k provozování finanční činnosti podle jiného právního předpisu vystaví jinému nepravdivé potvrzení o jeho finanční situaci nebo jeho majetkových poměrech, nebo kdo jako auditor vystaví jinému nepravdivou zprávu auditora nebo nepravdivé potvrzení o finanční situaci nebo majetkových poměrech, bude potrestán odnětím svobody až na dvě léta nebo zákazem činnosti.“* [36]

Podle Svobodové a Jílka [10, s. 66], byli na začátku 21. století v oblibě převážně auditoři, kteří úmyslně přehlíželi nesrovnalosti v účetních výkazech, jen aby si udrželi klienta.

Vyhotovením nepravdivé auditorské zprávy z důvodu zakrývání ztrát u firem v USA začalo docházet ke krachu kolosů jako Enron nebo WorldCom. Skandálům se nevyhnuly ani Evropské společnosti jako francouzská společnost Vivendi, holandský obchodní řetězec Ahold či italská společnost Parmalat. Česká republika měla také svůj „Enron“,

² Avaratia latinský význam pro chamtivost, touhu po majetku a hamižnost.

když v roce 2000 auditor nevaroval akcionáře, včetně státu, před blížícím se krachem. [10]; [25]; [28]; [33]

2.5.3. Světové skandály

Enron byla jednou z top 10 firem USA zabývajících se dodávkou elektřiny, zemního plynu a komunikace. Ještě v roce 2000 akcie společnosti dosahovaly rekordní ceny 90,52 dolarů a v účetnictví díky auditorům nebyly zaznamenány žádné pochybnosti o fungování a růstu společnosti. [25]; [28]; [33]

V roce 2001 se firma stala synonymem pro účetní skandály. Docházelo zde k podvodům ze strany manažerů, vedení společnosti a auditorů. Na podzim tohoto roku firma stále vysílala pozitivní zprávy, ale problémy začaly postupně vyplývat na povrch. V říjnu zaměřil burzovní dozor svou pozornost na vnitřní činnost firmy a zahájil vyšetřování, které vedení společnosti donutilo vyjít s pravdou na povrch. Firma již od roku 1997 své zisky nadhodnotila o celých 600 milionů dolarů, pomocí speciálně vytvořených firem a upraveného účetnictví klamala své investory. I když část jejích operací byla zisková, pokles kurzů na pouhých 61 centů nebyla schopna společnost ustát a skončila v konkurzu. [16]; [25]; [28]; [33]

Auditoři v USA ztratili důvěru díky protiprávnímu jednání, zamlžování, zkreslování a někdy i likvidování účetních údajů. V mírnějším podání jen přihlíželi a schvalovali účetní postupy. [10]; [16]

Oxleyův-Sarbanesův zákon (Sarbanes-Oxley act) byl přijat v srpnu 2002. Hlavním cílem tohoto zákona bylo obnovit důvěru amerických investorů, zvýšit jejich ochranu pomocí zavedení kontrolních prvků ve vedení firmy. Zákon vytvořil novou instituci, která měla za úkol dohlížet na auditory, a také omezil některé jejich poradenské činnosti. [10]; [29]

Ani Evropa se nevyhnula větším skandálům, které jsou zmíněné na začátku této podkapitoly. Patří sem případ holandského obchodního řetězce Ahold, který navýšil svůj zisk o miliardu eur. Větším skandálem, který měl podobnost s americkým Enronem, byla italská společnost Parmalat. [16]; [22]

Společnost **Parmalat** se zadlužila kvůli podpoře fotbalového klubu AC Parma. V září 2002 vykazovala upraveným účetnictvím pokladní hotovost ve výši 4,2 miliardy EUR, ale v tuto dobu byla sotva schopna dostát úhrady svých závazků. V listopadu byla zjištěna

investice za 500 milionů EUR do fondu na Kajmanských ostrovech. V prosinci byla u dceřiné společnosti zjištěna ztráta ve výši několika miliard v hotovosti a cenných papírech. Po tomto odhalení firma vstoupila do konkurzu a vyhlásila bankrot. Jelikož firma zaměstnávala kolem 36 000 zaměstnanců, vláda schválila právní úpravu, která se týkala záchranu velkých společností z důvodu zachování pracovních míst. Proti vedení firmy bylo zahájeno trestní řízení. [16]; [22]; [29]

Investiční a poštovní banka, a. s. (IPB) patřila mezi 3 největší banky v České republice. Banka vznikla sloučením Investiční a Poštovní banky na konci roku 1993. V tomto roce stát ztratil majoritní podíl v bance, neboť se nezúčastnil navyšování základního jmění IPB. V roce 1998 vláda rozhodla o prodeji svého podílu společnosti Nomura Europe za kupní cenu 3 miliardy korun. Při kontrole z České Národní banky v roce 1999 došlo ke zjištění zásadních problémů. Mezi nejzávažnější patřily nízká likvidita, podezření z kriminální činnosti a podvodné, tzv. **dravové úvěry**. Dravové úvěry jsou úvěry, které nejsou spláceny, banka je musí začít klasifikovat pomocí opravných položek, čímž přecházejí z aktiv banky do nákladů banky. Banka poskytla velké množství těchto úvěrů, a tím se její finanční situace začala zhoršovat a v roce 2000 vypukla **bankovní panika**. Klienti ztrácejí důvěru vůči bance a začíná probíhat **run na banku** (množstevní výběry vkladů z banky). Během 3 dnů klienti vybrali z banky kolem 17 miliard Kč a jednalo se o největší paniku v historii České republiky. Chybou auditora zde byla špatná a pozdní informovanost státu a akcionářů o blížícím se krachu banky. [9]; [23]; [33]

Profesor Miroslav Tučkom, který byl po převratu generálním ředitelem Investiční banky a později předsedou představenstva, uvedl: „*Každý auditor v této republice, který zkoumá banky, k tomu musí mít souhlas České národní banky. Ta schvaluje auditora. A žádný auditor nevynese výrok, který by byl v rozporu s jejím názorem.*“ [27]

Podvody v České republice jsou odhalovány spíše náhodou, než pomocí nástrojů k tomu určených. Je složité odhalit protiprávní činnost, která je předem plánovaná. Dokázání podvodu je velice složitou záležitostí. Nelze totiž vyloučit neúmyslné jednání (chybu), ale také nelze vždy prokázat, že se jedná o úmyslnou činnost ze strany auditora, účetní nebo vedení. [24]; [34]

Podle Molína [25, s. 175], je účinnou prevencí proti právnímu jednání snaha firem o vytvoření své celkové kultury postavené na základě Etických kodexů. Vhodně

rozdělené pravomoci a odpovědnosti jednotlivých zaměstnanců mohou snížit vnitřní podvodné jednání.

Trestněprávní postih za podvodné jednání auditora podle zákona č. 93/2009 Sb.

Podle zákona č. 93/2009 Sb. o auditorech hrozí auditorovi, který při svém výkonu **porušil** zákon, Etický kodex, standardy nebo předpisy Komory auditorů, u lehkého přestupku napomenutí nebo veřejné napomenutí. O obsahu a způsobu zveřejnění rozhoduje kárná komise. [24]; [38]

Při větším přestupku hrozí auditorovi peněžní pokuta až do výše 1 miliónu Kč, statutárnímu auditorovi do výše 2 milióny Kč a auditorské společnosti do výše 10 miliónu Kč. [38]

Komora auditorů může vydat i zákaz výkonu auditorské činnosti na dobu 5 let nebo trvalý zákaz výkonu. [38]

Výnosy z uložených pokut putují do kasy Komory auditorů. [10]

3. Vymezení účetní závěrky u středních podnikatelských subjektů

Podle Březinové: „Čtení účetních závěrek otevírá obzory, životy obchodních korporací - od jejich zrození po jejich zánik dokumentují každou jejich vteřinu. Tak jako Smetanova Vltava popisuje řeku od jejích pramínků, přes potůčky, říčky k silnému toku, tak zobrazuje analýza účetních výkazů elementární prvky, jejich vzájemné prolínání, seskupování až po přehledné, ucelené informační databáze zrcadlící skutečný život obchodní korporace.“ [2, s. 17]

3.1. Účetní závěrka

Účetní závěrka může být chápána i jako záznam, který má listinou, technickou nebo smíšenou podobu. Způsob formy zveřejnění musí být vždy upřesněn uživateli účetní závěrky, jimiž jsou finanční úřady a jiné kontrolní orgány, auditoři a veřejnost, neboť účetní závěrka je důležitým zdrojem informací. [2]; [3]; [8]; [17]

Účetní závěrka je upravena zákonem č. 563/1991 Sb., zákonem o účetnictví, vyhláškou č. 500/2002 Sb. upravující zákon č. 563/1991, Českými účetními standardy a kodexem legislativy Evropského hospodářského společenství.

Zákon č. 563/1991. Sb., o účetnictví dle § 18 definuje účetní závěrku jen okrajově. Stanovuje jednotlivé položky a jejich uspořádání, ze kterých se účetní závěrka skládá.

Účetní závěrka je tvořena: [1]; [8]; [17]:

- rozvahou,
- výkazem zisku a ztráty,
- přílohou s doplňujícími informacemi.

Účetní závěrka může být dále rozšířena přehledem o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu. Vzhledem k nové směrnici 2013/34/EU se výkazy pomalu rozvíjejí a stále se vedou diskuze, které výkazy pod pojem účetní závěrky zákonem zařadit a které vyřadit. Snahou této směrnice je ulehčit administrativu malým a středním subjektům. Otázkou je, zda dojde k plánovanému ulehčení. Odstraněný výkaz by mohli uživatelé informací významně postrádat. [2]; [17]; [30]

V České republice účetní závěrku zákon o účetnictví rozděluje na 3 základní druhy.

Řádná účetní závěrka je sestavena pravidelně po 12 po sobě jdoucích měsících k rozvahovému dni. Účetní období může být hospodářský nebo kalendářní rok. Základem pro sestavení řádné účetní závěrky je úplná inventarizace majetku a závazků (převážně porovnání skutečného stavu s účetním) a uzavření účetních knih. [1]; [5]; [8]

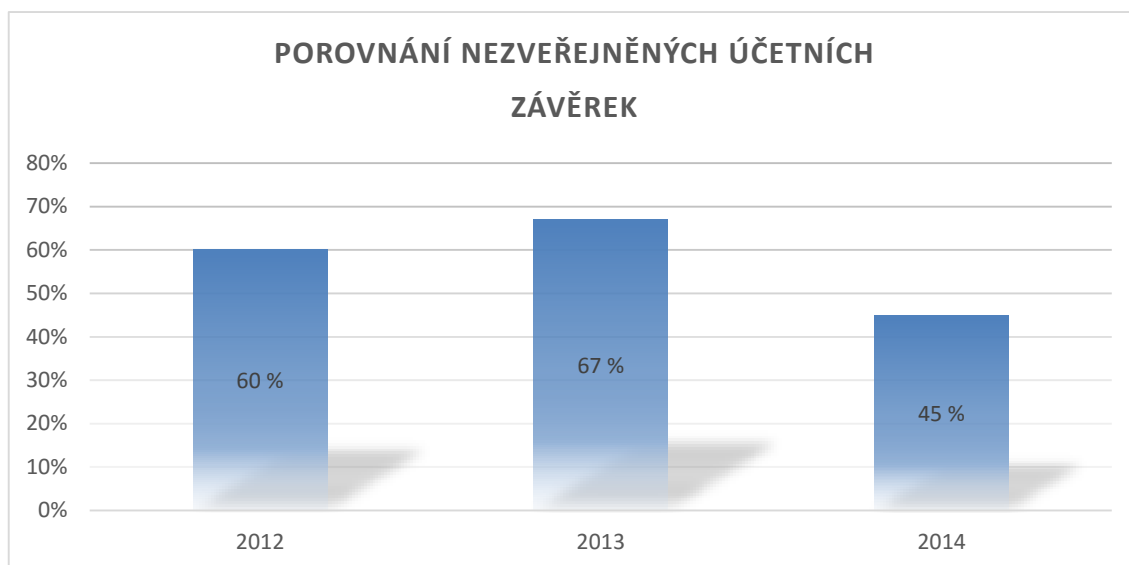
Za **mimořádnou účetní závěrku** se považuje účetní závěrka k jinému než řádnému rozvahovému dni. Tato účetní závěrka je sestavovaná např. z důvodu likvidace, reorganizace, vyhlášení konkurzu účetní jednotky. [2]; [11]; [17]

Narižením zvláštního zákona (např. zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení), se sestavuje **mezitímní účetní závěrka**, při které se vytvářejí výkazy s přílohou k jinému dni, než je konec účetního období. Při této závěrce se neprovádí úplná inventarizace, ale jen oceňování majetku a neuzavírají se účetní knihy. [2]; [8]; [17]

Podle metod konsolidace je upravována **konsolidovaná účetní závěrka** a zákon o účetnictví vymezuje případy, kdy se tato závěrka sestavuje povinně. Princip závěrky spočívá ve slučování stavu majetku, závazků a dosažených výsledků hospodaření konsolidující účetní jednotky s podílovou účastí v jiných subjektech i v zahraničních. Konsolidovaná účetní závěrka informuje jen akcionáře a společníky, kteří mají podstatný vliv v jiných společnostech, neslouží pro daňové účely nebo rozdělení výsledku hospodaření. [2]; [4]; [10]

Účetní jednotka zveřejňuje účetní závěrku po ověření auditorem a schválení příslušným orgánem (nejčastěji valnou hromadou). Zveřejnění účetní závěrky se musí uskutečnit do 30 ti dnů od ověření, následně je společností uložena do obchodního rejstříku, který je přístupný veřejnosti. Účetní jednotky jsou povinny zveřejnit i zprávu auditora. Pokud by společnost své povinnosti nedostála, hrozí jí pokuta do výše 3 % aktiv podniku. [8]; [13]; [26]

Obr. č. 6: Porovnání nezveřejněných účetních závěrek



Zdroj: vlastní zpracování dle [32], 2016

V letech 2012-2013 se počet nezveřejněných účetních závěrek pohyboval kolem 60 %, teprve rok 2014 se stal zlomovým a počet nezveřejněných účetních závěrek poklesl o 12 %.

Vybrané účetní jednotky musí ze zákona nechat ověřit kvalitu své účetní závěrky odbornou osobou, tj. auditorem. V České republice podléhají kontrole účetní závěrky auditorem subjekty splňující kritéria, jimiž jsou [38]:

- brutto aktiva více než 40 mil. Kč,
- roční úhrn čistého obratu činí 80 mil. Kč,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců více než 50.

Akciové společnosti jsou povinny podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 20 mít auditorem ověřenou účetní závěrku, pokud splňují ke konci účetnímu období, ke kterému je účetní závěrka ověřována a období bezprostředně předcházejícího, jedno z výše uvedených kritérií. Ostatní obchodní korporace musí povinně nechat účetní závěrku podrobit kontrole auditora za podmínek, že splňují alespoň 2 z výše uvedených kritérií za účetní období, za které se účetní závěrka ověřuje a období bezprostředně předcházející. Účetní závěrku je možné sestavit:

- v plném rozsahu,
- ve zjednodušeném rozsahu.

Účetní závěrku v **plném rozsahu** sestavují účetní jednotky, které mají povinnost ověření účetní závěrky auditorem ze zákona. Akciové společnosti jsou povinny vždy sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu. [4]; [5]

Ve **zjednodušeném rozsahu** účetní závěrku sestavují účetní jednotky nepodléhající auditu, dobrovolně se tyto společnosti mohou rozhodnout i pro účetní závěrku v plném rozsahu. [11]; [26]

3.2. Střední podnikatelské subjekty

Podle místopředsedy a komisaře Evropské komise zodpovídajícího za oblast průmyslu Güntera Verheugena: *„Jsou malé a střední podniky motorem evropského hospodářství. Jsou základním zdrojem pracovních příležitostí, vytvářejí podnikatelského ducha a inovace v EU.“* [33, s. 3]

Kritéria rozhodující o velikosti podniku jsou harmonizována legislativou Evropské unie. Velikost středního podniku je vymezena **počtem zaměstnanců** neboli průměrným přepočteným počtem ke konci účetního období. **Čistým obratem**, kterým se zjišťuje pomocí čistého výnosu z vlastních výrobků a služeb po odečtení slev a daně při výstupu. **Bilanční sumou** roční rozvahy neboli souhrnem celkových aktiv a **nezávislostí**, tzn., že podniky jsou buď zcela nezávislé, nebo uskutečňují s jinými podniky jedno či více menšinových partnerství s podílem menším než 25 % na základním kapitálu. [21]; [31]; [37]

Podnikatelské subjekty patří do střední velikosti podniku, pokud splňují výše uvedená kritéria, zaměstnávají méně než 250 zaměstnanců, čistý obrat nepřesahuje 50 mil. EUR a souhrn aktiv nepřekročí 43 mil. EUR. [7]; [21]; [31]; [35]

Výhodou středních podnikatelských subjektů je podnikání v široké škále odvětví. Největší podíl svého podnikatelského záměru směřují firmy této velikosti do obchodu, pohostinství, služeb a průmyslu. [7]; [13]; [35]

Tab. č. 1: Kritéria pro vymezení velikosti podniku

Kategorie podniků	Počet zaměstnanců	Roční obrat	Roční bilanční
Střední	250	50 mil. EUR	43 mil. EUR
Malý	50	10 mil. EUR	10 mil. EUR
Mikropodnik	10	2 mil. EUR	2 mil. EUR

Zdroj: vlastní zpracování dle [7, s. 14], 2016

Kladnou stránkou středních podniků je jejich dynamičnost, pružnost v rozhodování díky menším kapitálovým zdrojům a citlivosti na výkyvy trhu oproti velkým podnikům. Manažeři středních podniků jsou více zainteresováni do inovace, neboť ta udržuje postavení podniku na trhu. Také díky velikosti je zde rychlejší přijímání podnikatelského rozhodnutí a odolnost proti hospodářské recesi díky možné rychlé reakci na změny. [21]; [35]

Záporem u středních podniků oproti velkým společnostem je menší finanční síla často navazující na špatnou dostupnost úvěrů. Intenzivnější práce a zhoršené pracovní podmínky při prosazování společnosti na trhu a při udržení své pozice. Firma je také omezená financemi na svou propagaci a reklamu. Při tvorbě objednávek materiálu musí střední podniky oproti velkým společnostem brát ohledy na finanční stránku podniku, uskladnění a spotřebu materiálu. Menší objednávkou získávají střední podniky hůře slevy a jiné výhody. [7]; [35]

Podnik ztrácí označení středního podniku, pokud limit počtu zaměstnanců a finanční limity jsou překročeny ve dvou po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích. Může nastat i situace, že období překročení limitu se střídá pravidelně s obdobími, kdy limity jsou splněny, poté je důležité zapátrat hlouběji v historii a nalézt první dvě shodná po sobě jdoucí období, která rozhodnou, zda podnik ponese status středně velké korporace nebo ne. [7]; [13]; [35]

4. Specifika auditu účetní závěrky u středních podnikatelských subjektů

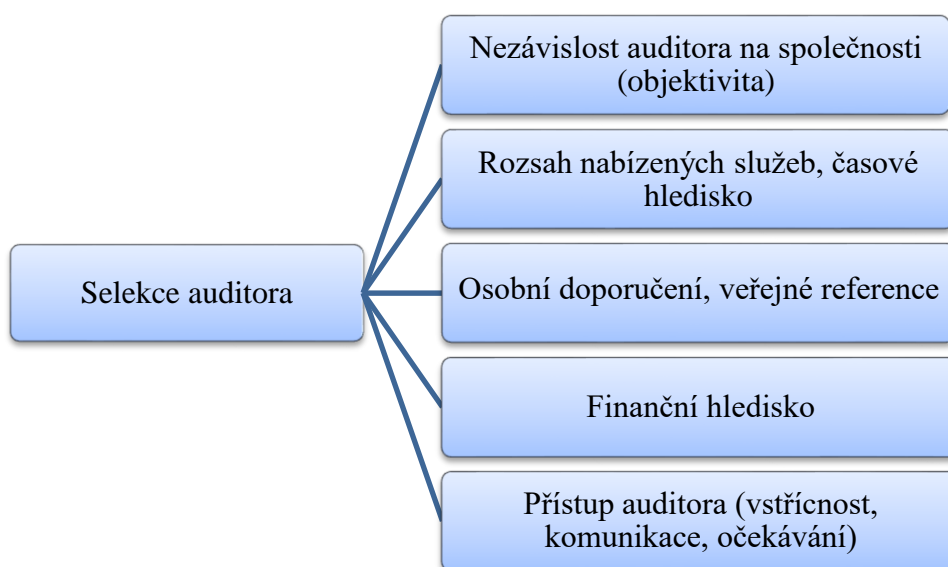
Při auditu účetní závěrky se střetávají dvě strany. Na jedné straně klient, který hledá osobu poskytující poradenství a kontrolu. Na straně druhé auditor poskytující právě tyto služby. Obě strany by měly být schopny společně spolupracovat, aby kontrola účetní závěrky byla efektivní, proto významným aspektem je připravenost obou dvou stran. [11]; [13]; [26]

4.1. Audit z pohledu klienta

Včasné uvědomění si, že účetní jednotka překročila limity pro povinný audit podle zákona č. 563/1191 Sb., o účetnictví, předchází případným pozdějším komplikacím při kontrole. Společnost by si měla uvědomit, že audit by neměl být prováděn jen ze zákona, ale měl by se brát jako možnost přínosu a vylepšení. [13]

Pečlivá selekce auditora by měla účetní jednotce navrátit náklady, které na samotný audit vynaloží. Selekcce auditora účetní jednotkou lze uskutečnit jen u dobrovolného auditu. V případě auditu stanoveného zákonem, rozhoduje o selekci auditora nejvyšší orgán společnosti, nejčastěji se jedná o valnou hromadu. Smlouvu s vybraným auditorem uzavírá statutární orgán společnosti. [8]; [26]

Obr. č. 7: Kritéria selekce auditora



Zdroj: vlastní zpracování, 2016

První schůzka s auditorem by měla proběhnout před uzavřením účetní závěrky. Je důležité seznámit auditora s dalšími odpovědnými pracovníky, kteří budou schopni odpovídat na některé dotazy auditora a budou mu při ověřování k dispozici. Nejbližším spolupracovníkem auditora bývá hlavní účetní. Měla by si vždy při první schůzce zjistit plán postupu auditora a připravit požadované dokumenty. [26]

Před uzavřením účetního období dochází k fyzickým inventurám, jimiž se dokazují konečné zůstatky vybraných rozvahových účtů za poslední 4 měsíce účetního období. Pokud je to žádoucí (např. u významných zásob), měl by být při těchto inventurách auditor přítomen. [26]

Účetní obeznámí auditora s firemním softwarem, ve kterém zpracovává účetnictví, také by měla auditora informovat, zda software umožňuje opravovat zpětně účetní zápisy nebo se vracet do uzavřených měsíců.

Klient předkládá auditorovi zejména tyto **dokumenty**:

- osvědčení o registraci k daním,
- úplné znění obchodních smluv,
- veškeré účetní doklady dle soupisu dokladových řad, účetní knihy, pokladní knihy,
- mzdové náklady za celé účetní období,
- rozhodnutí valné hromady o schválení účetní závěrky z předešlého účetního období a převodu hospodářského výsledku,
- přiznání k dani silniční a k dani z přidané hodnoty z daného roku,
- účetní závěrku daného účetního období, výkaz zisku a ztrát, přiznání k dani,
- zprávu o propojených osobách,
- návrh na výroční zprávu.

Roční účetní závěrku dokládá účetní jednotka sestavami, jako jsou aktiva a pasiva, náklady a výnosy, výkazem zisku a ztrát, rozvahou v plném rozsahu a přílohou. Výkazy mají předepsané vazby a navazují na účetnictví doložené sestavou (aktiva s pasivy za dané účetní období a náklady s výnosy od 1. do 12. měsíce daného roku). U počátečních stavů daného roku musí být vždy dodržena návaznost na konečné zůstatky předcházejícího období. Do přílohy se uvádí veškeré významné informace a zdůrazňují se všechny důležité okolnosti. Zákonem stanovené dokumenty účetní jednotka odesílá do sbírky listin Obchodního rejstříku.

Dále by měla účetní prokázat, zda **účetní doklady** obsahují náležitosti dle § 11 zákona o účetnictví, jestli je dodržována účetní osnova a účetní zápisy jsou prováděny srozumitelně, přehledně a umožňují přezkoumání účetnictví podle § 12 zákona o účetnictví. Taktéž je důležité prokázat, že časová souvislost nákladů a výnosů nevykazuje žádné nedostatky. Účetní jednotka musí mít vždy účetní závěrku podepsanou auditorem. [39]

Je nezbytné, aby auditor byl seznámen se způsobem vedení evidence **dlouhodobého hmotného majetku**, jeho zařazování, vyřazování a odepisování podle odpisového plánu. Auditor také kontroluje, zda je vyřazení dlouhodobého majetku v návaznosti na podklady vykázáno v účetnictví správně. U leasingových smluv na majetek se překládají vypracované karty leasingů, kde jsou podrobně stanoveny zůstatky nultých splátek (jedná se o splátku, která je navýšená oproti ostatním pravidelným splátkám) a daňových nákladů dle jednotlivých let.

Konečné stavy **pokladny** dle pokladní knihy musí souhlasit se skutečností a účetní jednotka předkládá auditorovi výčetku pokladní hotovosti podepsanou oprávněnými osobami.

Zůstatky prostředků na **bankovních účtech** by měly souhlasit s údaji v účetnictví. Účetní jednotka si vede pro každý bankovní účet analytickou evidenci. Účetní podle výpisů z bankovních účtů účtuje do nákladů nebo výnosů jen bankovní poplatky a úroky. Účetní umožňuje auditorovi prověřit zůstatek bankovních účtů porovnáním s bankovními výpisy.

Předmětem auditorova zájmu je také **inventarizace cenin** (stravenek, známek apod.), jejichž zjištěný stav je porovnáván s účetnictvím.

U zůstatků **pohledávek a závazků** z obchodního styku účetní jednotka prokazuje jejich výši a dobrou platební morálku dlužníků. Účetní jednotka rozesílá ověřovací dopisy k nezaplaceným pohledávkám a závazkům a vyžaduje jejich odsouhlasení protistranami v souladu se zákonem o účetnictví. K prokazování zůstatků pohledávek a závazků je vždy nutno provést dokladovou inventuru všech příslušných účtů.

Výše **základního kapitálu** uvedeného ve výpisu z obchodního rejstříku musí souhlasit se základním kapitálem vykazovaným v rozvaze.

Ke kontrole se předkládají i uzavřené **úvěrové smlouvy** a jejich splátkový kalendář.

Jednotlivé **nákladové a výnosové účty** jsou auditorem také namátkově prověřovány, proto je nutné, aby je účetní jednotka měla přehledné a v pořádku.

Mzdové oddělení předkládá evidenci vedení mezd za daný rok. V některých případech předkládá také potvrzení o bezdlužnosti od České správy sociálního zabezpečení a zdravotních pojišťoven.

Za vedení účetnictví, jeho úplnost, průkaznost, správnost a za sestavení a prezentaci účetní závěrky je zodpovědný **statutární orgán společnosti**. [13]

4.2. Audit účetní závěrky z pohledu auditora

Jedním z podkladů pro zpracování této části práce byl rozhovor s auditorem společnosti AUDIT s. r. o. Vzhledem k mlčenlivosti, kterou auditorům nařizuje zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, jsou postupy auditora prezentovány na fiktivním subjektu (společnost Photo a. s.) a všechny související údaje jsou ilustrovány. Na žádost auditora zde nebudou uvedeny ani identifikační údaje auditora a auditorské společnosti, pro kterou pracuje.

Auditor používá při výkonu své činnosti auditorské postupy, pomocí kterých dokáže odhalit neúmyslné chyby (nesprávnosti) v účetní závěrce. Auditorský standard ISA 240 zároveň doporučuje auditorovi přistupovat k auditu s tzv. profesním skepticismem. Tento přístup znamená zvažování možnosti, že v účetní jednotce dochází nejen k neúmyslným chybám, ale také k podvodům způsobeným jak vedením účetní jednotky, tak zaměstnanci. A protože k odhalení takových podvodů by auditorovi nemusely postačit běžné auditorské postupy, musí auditor nejprve určit a vyhodnotit rizika významné nesprávnosti způsobené podvodem a následně stanovit odpovídající postupy. [24]

Před zahájením auditní kontroly uzavírá auditorská společnost s klientem (účetní jednotkou) smlouvu, jejímž předmětem je ověření účetní závěrky za příslušné období. Současně je nutno v souladu se zákonem č. 253/2008 Sb. provést tzv. identifikaci klienta. Jedná se o opatření, které má zabránit zneužívání finančního systému k legalizaci výnosů z trestné činnosti a k financování terorismu. [15]

Smlouva obsahuje mimo jiné ujednání, zda bude audit proveden jednorázově či formou průběžných ověření (dohlídek) a závěrečného auditu.

Auditní kontrola probíhá v sídle či provozovně klienta a auditor při jejím zahájení hovoří s vedením účetní jednotky o skutečnostech důležitých pro získání přiměřené jistoty auditora. Na základě zjištěných skutečností stanovuje auditor rizika zakázky a také reakce na tato rizika v podobě konkrétních postupů. Následně provádí auditor analytický rozbor finančních údajů a stanovuje hladinu významnosti (materiality). Při výše uvedených úkonech využívá auditor převážně svého úsudku, svá zjištění zaznamenává do příslušných úvodních formulářů.

V další fázi auditní kontroly je prověřován vnitřní kontrolní systém, účetní a ostatní doklady klienta. Auditor i asistent jsou v přímém kontaktu s účetními pracovníky a obvykle za přítomnosti hlavního účetního pracovníka komunikují např. s právním oddělením, vedoucími projektů, mzdovou účetní, pokladní a dalšími pracovníky. Nezbytnou součástí komunikace je dotazování pracovníků, zda nejsou ze strany managementu nabádáni k podvodům.

V této souvislosti se auditor zmínil o několika zajímavostech, se kterými se při své práci setkává. V první řadě se jedná o rozdíly v informačních systémech používaných jednotlivými klienty. Auditor se v každé účetní jednotce musí seznámit zejména s účetním SW a jeho možnostmi, zorientovat se v předkládaných sestavách dat a také se způsobem ukládání účetních a ostatních dokladů u příslušného klienta. Další zajímavostí je přístup pověřených zaměstnanců k auditorovi. Řada účetních pracovníků považuje auditora za kontrolora, který zpochybňuje jejich práci a plýtvá jejich časem. Poskytovat auditorovi a asistentovi požadované údaje vnímají jako práci navíc a neskrývají svou nelibost. Také některé reakce pracovníků klienta na zjištěné účetní chyby bývají nepřijemné. Auditor se proto snaží hned na počátku své práce vysvětlit účetním pracovníkům, že není sankčním orgánem, ale své služby poskytuje v zájmu účetní jednotky. Snaha auditora a asistenta o pozitivní atmosféru je samozřejmostí.

I ve fázi prověřování účetnictví postupují auditor i asistent v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy i metodickými pokyny Komory auditorů. K výběru vzorků v rámci detailních testů využívá auditor převážně statistické metody, úsudek auditora spíše ustupuje do pozadí.

Své postupy a zjištění auditor průběžně zaznamenává do poznámek nebo přímo do příslušných formulářů, které budou spolu s ostatními důležitými dokumenty založeny v auditorském spisu.

Zjištěné nesprávnosti a způsob jejich opravy auditor projednává s vedením účetní jednotky. Pokud účetní pracovníci na pokyn managementu nesprávnosti opraví, zpráva nezávislého auditora obsahuje výrok bez výhrad. V případě neopravených nesprávností auditor vyhodnocuje vliv těchto nesprávností na účetní závěrku. Neopravené nesprávnosti převyšující hladinu významnosti mohou být důvodem např. pro výrok s výhradou.

Posledním úkolem auditora je kompletace auditorského spisu. Zjednodušeně lze říci, že se jedná o vyplnění příslušných formulářů a systematické seřídění všech dokumentů získaných při ověřování účetní závěrky. Úkony související s dokumentací auditu řeší Mezinárodní auditorský standard ISA 230. Podle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů je spis nutno uchovávat nejméně po dobu 10 let ode dne vyhotovení zprávy auditora.

5. Audit účetní závěrky společnosti Photo

Na žádost vedení společnosti byl její název a všechny údaje týkající se společnosti v této kapitole ilustrovány.

5.1. Charakteristika auditované společnosti

Obchodní společnost Photo a. s. vznikla v roce 2008 a zabývá se výrobou elektřiny ve vlastní fotovoltaické elektrárně (FVE), kterou vybudovala na pronajatém pozemku v Pardubickém kraji. Vyrobenu elektřinu dodává společnosti ČEZ. Základní kapitál společnosti činí 4 mil. Kč, akcie vlastní 2 akcionáři. Společnost Photo a. s. zaměstnává 2 kmenové pracovníky a příležitostně uzavírá dohody o provedení práce na sezónní údržbu FVE. Vlastnictví je v této obchodní společnosti odděleno od řízení, které zajišťuje statutární ředitel a tříčlenná správní rada. Vzhledem k tomu, že roční úhrn čistého obratu v letech 2013 a 2014 překročil částku 80 mil. Kč, je společnost povinna mít účetní závěrku v souladu s § 20 zákona o účetnictví ověřenou auditorem.

5.2. Smlouva o zakázce

Na auditorskou společnost AUDIT s. r. o. se v září roku 2014 obrátil statutární ředitel společnosti Photo a. s. se žádostí o provedení auditu účetní závěrky ke dni 31. 12. 2014. Na osobní schůzce provedl manažer auditorské společnosti v souladu se zákonem č. 253/2008 Sb. tzv. identifikaci klienta. Společně s auditorem získali od statutárního ředitele společnosti Photo a. s. informace důležité pro přijetí zakázky a sestavili program postupů vyhodnocení rizik ve formuláři 100 – Program postupů vyhodnocení rizik a 101 – Přijetí zakázky (příloha A). Na základě zjištěných skutečností zástupci obou stran uzavřeli smlouvu, ve které ujednali mj. jednorázové ověření účetní závěrky, vydání zprávy auditora nejpozději dne 31. 3. 2015 a cenu za poskytnuté služby.

5.3. Průběh auditu

V souladu s uzavřenou smlouvou kontaktoval auditor pověřené pracovníky společnosti Photo a. s. (účetní, statutární ředitel), stanovil termín provádění auditu a sdělil své požadavky k podkladům pro audit. Ve sjednaném termínu se auditor a asistent dostavili do sídla klienta k auditní kontrole a postupovali podle plánu auditu, ve kterém jsou pro každého z nich stanoveny úkoly a oblasti prověřování (příloha B).

Auditor zahájil vlastní kontrolu postupnými rozhovory se statutárním ředitelem a účetní společnosti. Účelem rozhovorů bylo zjistit maximum informací zejména o činnosti účetní jednotky, akcionářích, kompetencích a odpovědnosti pracovníků, politice řízení rizik, vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky, používaných účetních zásadách, účetním SW apod. Všechna svá zjištění auditor zaznamenal do formulářů 140 – Porozumění činnosti účetní jednotky (příloha C) a 150 – Porozumění vnitřní kontrole. Svou pozornost dále zaměřil na identifikaci možného rizika výskytu podvodů v účetní jednotce, a to rozhovorem s účetní bez přítomnosti statutárního ředitele. Po tomto rozhovoru auditor přistoupil k analytickému rozboru finančních údajů účetní jednotky, tzn., že z předložené obrátové předvahy ke dni 31. 12. 2014 zjišťoval stav majetku a závazků, strukturu aktiv a pasiv, hospodářský výsledek, míru zadluženosti aj. Aktuální finanční údaje porovnával s údaji předchozího období, identifikoval meziroční výkyvy a všechna svá zjištění zaznamenával do formuláře 160 – Předběžné analytické postupy. Dalším krokem auditní kontroly bylo stanovení hladiny významnosti (materiality), která určuje maximální přípustnou nesprávnost v účetní závěrce. Auditor na základě svého odborného úsudku stanovil hladinu významnosti ve výši 1 % z výnosů – viz formulář 170 – Stanovení významnosti (příloha D). Všechny zjištěné skutečnosti auditor shrnul ve formuláři 190 – Shrnutí plánu auditu (příloha E).

V další části auditu auditor a asistent (auditorská skupina) prověřovali účetní zápisy, účetní doklady, smlouvy a ostatní podpůrnou dokumentaci podle předem stanovených postupů. Všechna zjištění byla průběžně zaznamenávána do příslušných formulářů. Tato systematická a pečlivě naplánovaná činnost je další nezbytností k dosažení přiměřené jistoty auditora a k vydání výroku.

V rámci postupu auditu 2 - Výnosy (příloha F) auditorská skupina prověřovala úplnost výnosů z výroby a prodeje elektřiny, výkyvy oproti minulému období, vnitřní kontrolní systém oblasti výnosů, způsob fakturace a náležitosti vystavených daňových dokladů. Auditorská skupina zjistila, že fakturaci provádí 1krát měsíčně za klienta odběratel, a to podle opisu z měsíčního výkazu o výrobě z hodnoty z odečtu měřicího zařízení FVE (OZE). Vzhledem k tomu, že údaje o vyrobené elektrické energii jsou výstupem z měřicího zařízení FVE a měsíční výstupy jsou automaticky exportovány na portál odběratele, mohl auditor riziko úmyslného či neúmyslného podhodnocení výnosů ze strany klienta vyloučit. Z tohoto důvodu nestanovil auditor velikost vzorku pomocí statistického vzorce, ale vlastním úsudkem. Úplnost výnosů auditor prověřil tím,

že od odpovědného pracovníka vyžádal opisy dvou vybraných měsíčních výkazů a porovnal s fakturovanými údaji za příslušné období. Nesprávnost nebyla zjištěna.

Při prověřování nákladů za rok 2014 se auditorská skupina zaměřila na možné nadhodnocení nákladů, na správnost zaúčtování nákladů, jejich daňovou účinnost a výkyvy oproti minulému období. Auditor zároveň prověřoval formální správnost a náležitosti přijatých daňových dokladů. Jako nákladovou populaci zvolil auditor účtové skupiny 50 a 51 a za předpokladu středního přirozeného i kontrolního rizika vyhodnotil zjišťovací riziko taktéž jako střední – viz tabulka č. 2.

Tab. č. 2: Vyhodnocení rizika

Posouzení přirozeného rizika	Posouzení kontrolního rizika		
	vysoké 1,00	střední 0,56	nízké 0,32
vysoké 1,00	nízké 0,05	nízké 0,09	střední 0,16
střední 0,56	nízké 0,09	střední 0,16	vysoké 0,28
nízké 0,32	střední 0,16	vysoké 0,28	vysoké 0,50

Zdroj: vlastní zpracování dle [ISA 530³ výběr vzorků, 2009], 2016

Hodnoty v tabulce jsou doporučené Komorou auditorů ČR. Auditor si však může nastavit vlastní škálu hodnot pro vyjádření auditorského rizika, která vychází z hodnocení od 1-100 % závažnosti. Auditorské riziko (AR) je riziko, které je ochoten auditor přijmout, aby mohl být vydán výrok.

Velikost vzorku (počtu položek vzorku) stanovil auditor pomocí statistického vzorce pro střední zjišťovací riziko a použil výše uvedené doporučené hodnoty. Vzorec byl sestaven podle metodického doporučení podle mezinárodního standardu ISA 530 výběr vzorků.

³ ISA 530 „Výběr vzorků“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

Obr. č. 9 Výpočet velikosti vzorku podle ISA 530 výběr vzorků

$$n = \frac{PV * R}{V - ON}$$

kde: *n*.....počet položek vzorku,

PV.....peněžní velikost souboru (peněžní vyjádření kontrolovaného základního souboru), např. součet nákladů účtových tříd 50 a 51 v příloze G,

R.....faktor spolehlivosti, hodnota je doporučena mezinárodním standardem ISA 530,

V.....významnost (materialita); postup stanovení uveden v příloze D. Hladina významnosti je obvykle stanovena ve výši 1 % z výnosů nebo aktiv, a to z té základny, která je nižší. KA ČR doporučuje hodnotu 1-3 %,

ON.....očekávaná nesprávnost, výši stanoví auditor vlastním odborným úsudkem, obvykle se pohybuje v rozmezí 10-20 % materiality,

PHV.....prováděcí hladina významnosti je rozdíl mezi materialitou (*V*) a očekávanou nesprávností (*ON*).

K výběru položek vzorku použil auditor metodu systematického výběru. Při kontrole položek vzorku auditorská skupina zjistila nesprávnost ve výši 25 tis. Kč. Auditorská skupina dále mimo jiné prověřovala výši mzdových nákladů a odvodů zákonného pojištění. Všechna zjištění z kontroly nákladů jsou zaznamenána ve formuláři Postup auditu 3 – Náklady (příloha G), 230 – Nesprávnosti (příloha I) a 231 – Přeúčtování (příloha J).

Majetek klienta prověřoval auditor v rámci postupu auditu 5 – Hmotný majetek. Auditor se zaměřil zejména na soupis majetku v účetnictví a jeho soulad s výsledkem fyzické inventury (včetně fotodokumentace), na pohyby majetku v průběhu sledovaného období, na výši účetních odpisů a jejich soulad s vnitřním předpisem klienta a na zařídění majetku do odpisových skupin a správnost výše odpisů dle zákona o daních z příjmů. Auditor v oblasti dlouhodobého hmotného majetku neshledal žádnou nesprávnost, své zjištění popsal v příslušném formuláři.

V rámci postupu auditu 8 – Pohledávky prověřovala auditorská skupina existenci a výši pohledávek uvedených v rozvaze ke dni 31. 12. 2014. Stejným způsobem jako u nákladů stanovil auditor populaci pohledávek (v tomto případě účtovou skupinu 31) a statistickým

vzorcem vypočetl velikost vzorku. Vzhledem k tomu, že velikost vzorku převýšila skutečný počet pohledávek skupiny 31, prověřovala auditorská skupina všechny pohledávky z obchodních vztahů. Existenci většiny pohledávek bylo možno prokázat následnými úhradami v roce 2015, existenci zbývající části pohledávek ověřil auditor tzv. konfirmací (ověřovací dopis), kterou odeslal protistraně se žádostí o odsouhlasení. Postup auditu pohledávek zahrnuje také prověření věkové struktury a vymahatelnosti pohledávek po splatnosti, proto auditorská skupina kontrolovala vytvořené účetní a daňové opravné položky k pohledávkám. Předmětem kontroly byly také dohadné položky aktivní.

Prověřování finančního majetku zaznamenal auditor do formuláře Postup auditu 9 – Finanční majetek. V rámci tohoto postupu auditor prověřoval konečné zůstatky pokladní hotovosti, cenin a bankovních účtů. Auditor vyžádal u každé banky konfirmaci, ve které banka uvedla zůstatky účtů ke dni 31. 12. 2014, dále poskytnuté úvěry a jiné závazky a pohledávky ve vztahu ke klientovi. Uvedené informace využil auditor také při postupu auditu 13 – viz dále.

Klient ke dni 31. 12. 2014 vykazoval v rozvaze náklady příštích období na účtu 381. Jednalo se celkem o 2 položky, jejichž existenci auditorská skupina ověřila podle přijatých dodavatelských vyúčtování a souvisejících smluv (pojištění majetku na rok 2015). Zjištěné skutečnosti auditorská skupina zaznamenala do formuláře Postup auditu 10 – Časové rozlišení v aktivech.

V rámci postupu auditu 11 – Vlastní kapitál prověřil auditor správnost vykazovaného základního kapitálu porovnáním s údaji v obchodním rejstříku. Auditorská skupina dále zjišťovala, zda klient zaúčtoval vypořádání hospodářského výsledku za předchozí období podle rozhodnutí valné hromady, a zda vlastní kapitál klienta není záporný. I pro tuto oblast vyplňuje auditor samostatný formulář.

Klient splácí dlouhodobý bankovní úvěr poskytnutý Komerční bankou, a. s. (KB). Auditorská skupina zaměřila svou pozornost zejména na 3 skutečnosti, a to:

- ověření výše konečného zůstatku úvěru v rozvaze pomocí výpisu z úvěrového účtu a bankovní konfirmace;
- ověření správnosti zaúčtování nákladových úroků;
- prověření, zda klient dodržuje podmínky úvěrové smlouvy.

Ke zdokumentování výsledku tohoto prověřování využila auditorská skupina formulář Postup auditu 13 – Bankovní úvěry a výpomoci.

Postup auditu závazků zahrnuje ověření úplnosti a existence závazků. Auditorská skupina postupovala podobně jako v případě nákladů a pohledávek (volba populace, výpočet velikosti vzorku, stanovení metody výběru vzorku a ověření existence následnými úhradami v roce 2015 případně konfirmacemi protistran). Pro ověření úplnosti závazků auditor navíc vyžádal konfirmaci od dodavatelů s nejvyššími zůstatky závazků v den účetní závěrky. V rámci tohoto postupu auditorská skupina mimo jiné také prověřila všechny položky dohadných účtů pasivních s využitím podpůrné dokumentace (objednávky, smlouvy). Všechna zjištění auditorská skupina zaznamenala do formuláře Postup auditu 14 – Závazky.

Další oblastí prověřování byly daně, tj. daň z příjmů právnických osob včetně záloh a rezerv na daň, daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, daň z přidané hodnoty, silniční daň a daň z nemovitostí. Auditor se zaměřil zejména na správné stanovení daňových povinností, jejich úhrady a evidenci v rozvaze klienta. Tuto oblast popsal ve formuláři Postup auditu 15 – Daně.

V rámci postupu auditu 16 – Časové rozlišení v pasivech prověřila auditorská skupina zůstatky účtu 383 Výdaje příštích období. Jednalo se o několik nákladových položek roku 2014, které dodavatelé vyúčtovali až v roce 2015. Položky byly odsouhlaseny s uzavřenými smlouvami a následným vyúčtováním.

Po ukončení prověřování požádal auditorský tým o předložení finální obrátové předvahy, aby se přesvědčil, zda byla opravena nesprávnost v nákladech. Účetní klienta současně předložila opravný účetní doklad, rozvahu v plném rozsahu, výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu, přehled o peněžních tocích a přílohu k účetní závěrce ke dni 31. 2. 2014. Dále auditorský tým obdržel právní konfirmaci (osvědčení právního zástupce klienta o tom, zda a jaké soudní či mimosoudní spory klient vede) a prohlášení vedení účetní jednotky k účetní závěrce.

Na základě výše uvedených postupů získal auditor přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti, vyhotovil závěrečné formuláře (vybrané formuláře - příloha H, CH, I, J) a vydal zprávu nezávislého auditora (příloha K).

5.4. Dokumentace auditu

Po vydání zprávy nezávislého auditora následovala poslední část práce na auditorské zakázce, a to vyhotovení dokumentace podle standardu ISA 230. Auditorský tým dokončil záznamy v příslušných formulářích, seřadil získané dokumenty vzestupně podle jednotlivých postupů auditu, přiložil identifikaci klienta, smlouvu o zakázce a zprávu nezávislého auditora. Tuto finální verzi dokumentace uložil v archivu společnosti AUDIT s. r. o.

6. Návrhy na úpravy postupů při provádění auditu

Dle mezinárodního auditorského standardu ISA 200: „*Auditor je povinen při plánování a provádění auditu účetní závěrky uplatňovat odborný úsudek.*“ [24]

Jak již bylo řečeno v podkapitole 4. 2., auditor se v souladu se standardem ISA 200 řídí vlastním úsudkem v první části auditu, tj. při stanovení a vyhodnocení rizik a při stanovení hladiny významnosti. V závěrečné fázi auditu uplatňuje auditor svůj odborný úsudek např. při posuzování zvolených postupů a důkazních informací. Předpokladem pro správný úsudek je ve všech případech auditorova odborná příprava, zkušenosti a schopnost získané informace správně vyhodnotit. Mezi uvedenými úkony však existuje fáze shromažďování důkazních informací, při které auditor svůj úsudek používá jen omezeně. Např. při výběru vzorků k testování se na základě ISA 530 uplatňuje princip objektivního výběru položek vzorku tak, aby všechny položky měly stejnou šanci výběru. Z tohoto důvodu se v souladu s doporučením KA ČR využívají statistické metody výběru položek (náhodný výběr, systematický výběr apod.). Auditor často tyto metody kombinuje např. s výběrem specifických položek, u kterých na základě svého úsudku předpokládá určité riziko. Bohužel, zejména v případě prověřování rozsáhlých vzorků jsou uvedené postupy v praxi obtížné pro svou časovou náročnost. Z tohoto důvodu by členové auditorských skupin uvítali legislativní i metodickou podporu, která by shromažďování důkazních informací a celé provádění auditu zjednodušila a zefektivnila. V první řadě by mohly být zredukovány úvodní a závěrečné formuláře. Jednalo by se např. o sloučení úvodních formulářů (s výjimkou formuláře 100 a 110) do formuláře 190 a o sloučení některých závěrečných formulářů do formuláře 290. Dále by bylo vhodné ponechat na auditorově úsudku rozsah dokumentace, tzn. vyloučit podrobné popisování a zdůvodňování provedených auditorských postupů, včetně sepisování podrobných údajů o položkách vzorků. Zjednodušení administrativních úkonů by auditorovi umožnilo věnovat více času a pozornosti rizikům stanoveným na základě svého odborného úsudku.

Další návrh se týká podkladů pro audit. Z vlastní zkušenosti i podle informací od účetní svého zaměstnavatele vím, že podklady k auditu jsou připravovány vždy podle předchozího auditu. Občas se však stává, že auditor vyžaduje jiné podklady. Pokud průběžný nebo závěrečný audit probíhá v období zpracování mezd či měsíční účetní závěrky, dochází tak k časové tísní a zbytečným chybám ze strany účetních pracovníků.

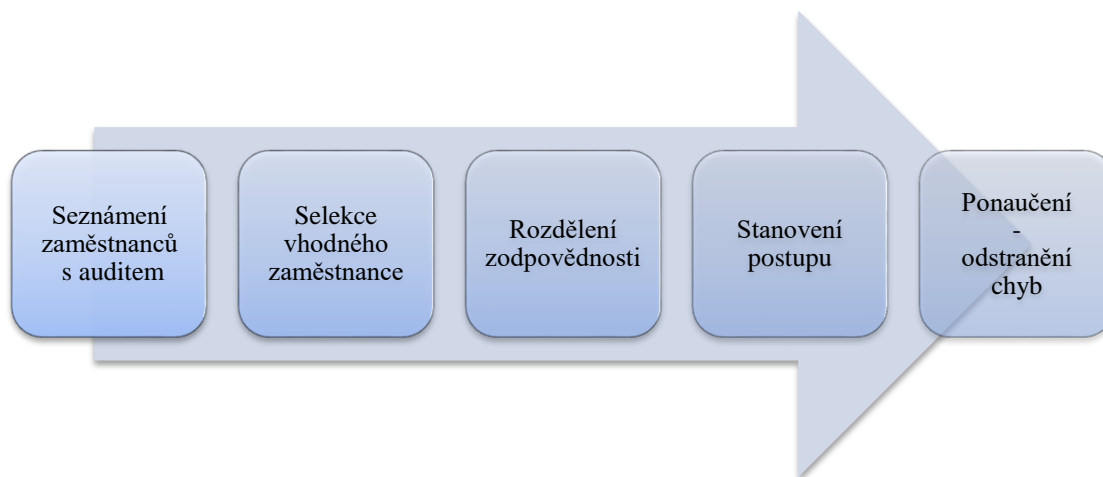
Z tohoto důvodu bych doporučovala, aby auditorská skupina v dostatečném předstihu vypracovala a poskytla dotčeným pracovníkům klienta podrobné pokyny k přípravě podkladů pro audit. Tyto pokyny by měly být systematicky rozčleněny a specifikovány tak, aby bylo možné většinu podkladů připravit předem.

Poslední doporučení je určeno členům auditorských skupin i odpovědným pracovníkům klienta. Auditor i asistenti by měli před zahájením auditorských prací dostatečně a s trpělivostí vysvětlit účetním a jiným dotčeným pracovníkům význam svých služeb pro klienta. Pokud klientovi pracovníci pochopí, že auditor je kromě kontrolora také odborný rádce a pomocník, jejich negativní postoje se mohou minimalizovat. Dobrá příprava, fungující komunikace a oboustranná vstřícnost obvykle bývají zárukou, že audit proběhne v příjemné atmosféře a bez zbytečných časových prodlev.

6.1. Návrh standardizace auditu podniku

Bezproblémový průběh auditu lze zajistit pomocí vytvoření metodiky v podniku, podle které se účetní jednotka bude řídit při návštěvě auditora.

Obr. č. 8: Základní metodika účetní jednotky při auditu



Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Vedení společnosti by mělo s průběhem auditu **seznámit zaměstnance**, kterých se audit bude týkat. V případě středních a velkých firem, jejichž organizační struktura je členitější oproti malým podnikům, musí auditor spolupracovat se širší skupinou zaměstnanců. Komunikace s hlavní účetní a vedením je nedostačující pro vytvoření závěrečného hodnocení auditora. Z tohoto hlediska je nutné, aby každá divize účetní jednotky měla základní přehled o tom, co audit obnáší.

Po seznámení zaměstnanců s průběhem auditu by měl být **selektován zaměstnanec**, který bude jmenován na pozici **koordinátora** po dobu průběhu auditu. Úkolem tohoto zaměstnance bude např.:

- zajištění vhodného místa pro práci s auditorem (např. zasedací místnost),
- zajištění techniky, kterou může auditor použít (kopírovací stroj, scanner),
- přivítání auditorského týmu s podnikem a zaměstnanci, kterých se bude audit týkat,
- součinnost při zajišťování vyžádaných podkladů,
- informování vedení podniku o průběhu auditu aj.

Před návštěvou auditora je **rozdělena zodpovědnost** mezi jednotlivá střediska podle jejich důležitosti v auditu. Vedoucí středisek je zodpovědný za správný chod a administrativu svého střediska, za dodržování zákona a vnitřních předpisů účetní jednotky.

Následuje **stanovení postupu**, jak se připravit na blížící se audit a jak reagovat na požadavky auditora.

Ponaučení ze zjištěných chyb a okamžitá jejich náprava. Zajištění opatření pro neopakování se objevených nedostatků a snaha o jejich předcházení v budoucnu.

6.2. Návrh metodiky pro zaměstnance podniku

Každá společnost by měla mít sestavenou metodiku pro své zaměstnance, tato metodika by jim měla ulehčit průběh auditu a pomoci vyhnout se problémům, které by mohly vzniknout z důvodu neznalosti postupu ze strany zaměstnance.

Metodika průběhu auditu ve společnosti Alfa:

- Kontrola a příprava všech dokladů, které auditor vyžaduje k předložení.
- Příprava pracoviště pro návštěvu auditora.
- Selekce vhodného zaměstnance na pozici koordinátora.
- Jaký druh informací poskytnout auditorovi. Vedoucí středisek by měl své zaměstnance připravit na požadavky auditora. Zaměstnanci by měli reagovat okamžitě a nebyť zaskočeni při dotazu auditora.

- Zaměstnanci k činnosti auditora přistupují kladně a spolupracují. Audit není kritika, ale pomoc upozorňující na případné nedostatky účetní jednotky. Není zde důvod k panice.
- Důležitá je celková spolupráce a předávání si důležitých informací.

Pokud všichni zúčastnění budou dodržovat předepsanou metodiku, je možné dosáhnout plynulé kontroly ze strany auditora s minimálním výskytem chyb.

Závěr

Audit je od samého svého základu vysvětlen v první kapitole, která podrobně seznamuje s činností auditora a právními předpisy, které je nutno znát k provádění této činnosti. Významnou pozici v oblasti auditu zaujímá Komora auditorů ČR, která metodicky doplňuje právní úpravu, jmenuje nové auditory a dohlíží na jejich činnost. Hlavním posláním této organizace je zajištění vysoké kvality auditorské profese v porovnání s ostatními vyspělými zeměmi.

V druhé kapitole jsou podrobně vysvětleny legislativní úpravy, kterými se auditor řídí a které jsou využívány při vypracování praktické části této práce. Jelikož praktická část je zaměřena na audit účetní závěrky společnosti, bylo nutné právní úpravě auditu věnovat celou kapitolu.

V další kapitole teoretické části je vymezena účetní závěrka u středních podnikatelských subjektů. Je zde vysvětlena důležitost účetní závěrky podnikatelských subjektů a upozornění na porušování zákonů ze strany podnikatelů, kteří neplní své povinnosti a účetní závěrku nezveřejňují. Ze statistiky zobrazené ve třetí kapitole vyplývá, že se počet nezveřejňovaných uzávěrek k roku 2014 snižuje.

Praktická část ve čtvrté kapitole informuje o průběhu auditu z pohledu auditora a klienta. Je zde popsána příprava na audit z pohledu účetní jednotky, tj. jaké dokumenty auditorovi předkládat, jak k auditu přistupovat a kdo je za předkládané dokumenty zodpovědný. Další částí je popsání činnosti auditora (jak postupuje při své kontrole) a zmínění několika zajímavostí, se kterými se auditor při své práci setkává. Cílem této kapitoly bylo i ukázat, že auditor není jen kontrolor, který záměrně hledá chyby, kritizuje a zpochybňuje činnost účetní jednotky, ale snaží se účetní jednotce pomoci a poradit, jak odstranit případné nedostatky.

Hlavním cílem praktické části byla ukázka kompletního procesu provádění auditu ÚZ v podniku, který se zabývá výrobou elektřiny ve vlastní fotovoltaické elektrárně. Úvod páté kapitoly je věnován popisu účetní jednotky. Ve zbylé části kapitoly jsou popsány jednotlivé kroky auditora při provádění auditu v dané firmě, doložené o potřebné formuláře, které auditor při svém výkonu vypisuje. Výsledkem této kapitoly je vyhotovená zpráva auditora.

Provádění auditu ve zmiňované společnosti jsou odhalena některá úskalí při výkonu činnosti auditora. Na tuto problematiku se zaměřuje šestá kapitola, kde jsou vypsány zjištěné nedostatky při auditu a současně navrhovaná změna, která by mohla průběh celého auditu usnadnit. Další část šesté kapitoly poukazuje na usnadnění procesu auditu z pohledu účetní jednotky, kde jsou navrhovány standardizované postupy podniku a návrh metodiky pro zaměstnance v průběhu auditu.

Seznam obrázků

Obr. č. 1: Faktory ovlivňující vznik auditorské profese	9
Obr. č. 2 : Postup pro získání oprávnění auditora.....	12
Obr. č. 3: Členění auditu	14
Obr. č. 4: Organizační schéma Komory auditorů Č	17
Obr. č. 5: Členění podvodného jednání	24
Obr. č. 6: Porovnání nezveřejněných účetních závěrek	31
Obr. č. 7: Kritéria selekce auditora	34
Obr. č. 8: Základní metodika účetní jednotky při auditu	48

Seznam tabulek

Tab. č. 1: Kritéria pro vymezení velikosti podniku 33

Tab. č. 2: Vyhodnocení rizika..... 42

Seznam použitých zkratk

AR	auditorské riziko
ČSN	české technické normy
EN	přejímaná norma
FMF	federálního Ministerstva financí
FVE	fotovoltaická elektrárna
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
IPB	Investiční a poštovní banka
ISA	International Standards on Auditing
ISAE	International Standard on Assurance Engagements
ISO	International Organization for Standardization
ISRE	International Standard on Review Engagements
ISRS	International Stereotactic Radiosurgery Society
ISQC	International Standard on Quality Control
KA ČR	Komora auditorů České republiky
OZE	obnovitelné zdroje energie
SEC	Security and Exchange Commission
SW	software
ÚZ	Účetní závěrka

Seznam použité literatury

- [1] BÁRKOVÁ, Dana a Jana, HINKE. *Účetnictví 2: pokročilé aplikace*. 1. vyd. Praha: Grada, 2010. ISBN 978-80-247-3516-0
- [2] BŘEZINOVÁ, Hana. *Rozumíme účetní závěrce podnikatelů*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-640-2
- [3] DUŠEK, Jiří. *Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech: snadno a rychle*. 1. vyd. Praha: Grada, 2005. ISBN 80-247-1231-8
- [4] DUŠEK, Jiří. *Vyhnete se chybám v účetnictví rady, řešení, praktické příklady*. Praha: Grada, 2014. ISBN 978-80-247-5433-8
- [5] DVOŘÁČEK, Jiří. *Audit podniku a jeho operací*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2005. ISBN 807179-809-6
- [6] DVOŘÁČEK, Jiří. *Interní audit a kontrola*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2003. ISBN 80-7179-805-3
- [7] EU, Evropská komise. *Nová definice malých a středních podniků: Uživatelská příručka a vzor prohlášení*. Lucemburk: EUR-OP, 2006. ISBN 9289479175
- [8] HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2011. ISBN 978-80-7399-144-9
- [9] JÍLEK, Josef. *Finance v globální ekonomice I: peníze a platební styk*. 1. vydání, Praha: Grada, 2013. ISBN 978-80-247-3893-2
- [10] JÍLEK, Josef a Jitka, SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vydání. Praha: Grada, 2013. ISBN 978-80-247-4710-1
- [11] KAFKA, Tomáš. *Průvodce pro interní audit a risk management*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-121-5
- [12] KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2014. ISBN 978-80-7380-442-8
- [13] Komora auditorů České republiky. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha, 2016 [cit. 2016]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/eticky-kodex-komory-auditoru-ceske-republiky>

- [14] Komora auditorů ČR. *Auditorská profese v České republice*. Praha: Komora auditorů České republiky, 2013. ISBN 978-80-86679-25-9
- [15] Komora auditorů České republiky, Deloitte. *Příručka pro provádění auditu*. 3. vydání. Praha: A. R. Garamond s.r.o., 2012. stránky 120-130. ISBN 978-80-86679-18-1
- [16] KÖNIGOVÁ, Martina a Roman, ZUZÁK. *Krizové řízení podniku*. 2. vydání. Praha: Grada, 2007. ISBN 978-80-247-3156-8
- [17] KRAJČOVÁ, Jiřina a kolektiv. *Účetní souvztažnosti podnikatelských subjektů*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-486-6
- [18] KRÁLÍČEK, Vladimír a Jan, MOLÍN. *Vnější a vnitřní kontrola z pohledu managementu*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-557-3
- [19] KUMAR, Ravinder a Virender SHARMA. *Auditing principles and practice*. Third edition. Delhi: PHI Learning Privated and Limited, 2015. ISBN 978-81-203-5098-4
- [20] LASÁK, Jan. *Právní předpisy Evropské unie s judikaturou. Právo obchodních společností*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. ISBN 978-80-7357-611-0
- [21] MALACH, Antonín a kolektiv. *Jak podnikat po vstupu do EU*. Praha: Grada, 2005. ISBN 80-247-090-66
- [22] MALLYA, Thaddeus. *Základy strategického řízení a rozhodování*. 1. vydání. Praha: GRADA, 2007. ISBN 978-80-247-1911-5
- [23] MEJSTRŮK, Michal a kolektiv. *Bankovníctví v teorii a praxi. Banking in Theory and Practice*. Praha: univerzita Karlova, 2014. ISBN 978-246-2870-7
- [24] Mezinárodní standardy přijaté KA ČR, vydání 2014 [online]. Dostupné na: <http://www.kacr.cz>
- [25] MOLÍN, Jan. *Protiprávní jednání z pohledu profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2011. ISBN 978-80-7357-600-4
- [26] MÜLLEROVÁ, Libuše. *Auditing pro manažery, aneb, Proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7357-988-3

- [27] PEČÍNKOVÁ, Ivana. Bankovníctví devadesátých let – kauza IPB. *Revue Politika* [online]. 2001 [cit. 2015-12-20]. ISSN 1803-8468. Dostupné z: <http://www.revuepolitika.cz/clanky/1080/bankovnictvi-devadesatych-let-kauza-ipb>
- [28] ROUBÍČKOVÁ, Michaela a Petra, RŮČKOVÁ. *Finanční management*. 1. vydání. Praha: Grada, 2012. ISBN 978-80-247-4047-8
- [29] ŘEHÁČEK, Oldřich. *Představenstvo akciové společnosti a postavení jeho členů*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010. ISBN 978-80-7400-346-2
- [30] SEDLÁČEK, Jaroslav. *Auditing*. Brno, 2001. ISBN 80-210-2527-1
- [31] SKÁLOVÁ, Petra. *Podniková ekonomika 1*. 3. vyd. V Plzni: Západočeská univerzita, 2012. ISBN 978-80-261-0049-2
- [32] SOBOTKOVÁ, Michaela. *Firmy nezveřejňují účetní závěrku a výroční zprávu* [online]. 2015 [cit. 2016-01-13]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/firmy-nezverejnuji-ucetni-zaverku-a-vyrocnizpravu>
- [33] TYL, Tomáš. *10 způsobů, jak se (ne)nechat připravit o peníze*. 1. vydání. Praha: Grada, 2013. ISBN 978-80-247-4467-4
- [34] VÁCHAL, Jan a kolektiv. *Podnikové řízení*. Praha: Grada, 2013. ISBN 978-80-247-4642-5
- [35] VEBER, Jaromír a kolektiv. *Podnikání malé a střední firmy*. 2. vydání. Praha: Grada, 2008. ISBN 978-80-247-2409-6
- [36] *Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník* [online]. 2009 [cit. 2016-01-09]. Dostupné na: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/trestni-zakonik>
- [37] *Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích* [online]. 2012 [cit. 2015-12-03]. Dostupné na: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/obchodni-korporace>
- [38] *Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech* [online]. 2009 [cit. 2015-12-03]. Dostupné na: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/smart-governance/externi-audit/novela-zakona-c-93-2009-sb-o-auditorech-20179>
- [39] *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví* [online]. 1991 [cit. 2016-01-09]. Dostupné na: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto>

Seznam příloh

Příloha A: Přijetí zakázky – 110

Příloha B: Plán auditu účetní závěrky ke dni 31. 12. 2014 – statutární audit

Příloha C: Porozumění činnosti účetní jednotky – 140

Příloha D: Stanovení významnosti (materiality) – 170

Příloha E: Shrnutí plánu auditu – 190

Příloha F: Auditorské postupy, 2 – Výnosy

Příloha G: Auditorské postupy, 3 – Náklady

Příloha H: Program postupů přípravy zprávy – 200

Příloha CH: Předpoklad nepřetržitého trvání – 201

Příloha I: Vyhodnocení nesprávností – 230

Příloha J: Úpravy a přeúčtování – 231

Příloha K: Zpráva nezávislého auditora Photo, a. s. ke dni 31. 12. 2014

Příloha: A

Účetní jednotka: Photo a.s.

Připravil: Auditor

Datum: 8. 9. 2014

Období: 2014

Revidoval: Auditor

Datum: 8. 9. 2014

110 – PŘIJETÍ ZAKÁZKY

Následující dotazník obsahuje příklady otázek, které je třeba vyhodnotit před přijetím či pokračováním smluvního vztahu (tj. nutno vyplnit každoročně u opakujících se auditů).

Jedná se o základní dokument pro jednodušší zakázky. Auditor k němu připojí další vhodnou dokumentaci. U složitějších zakázek je možné využít podpurný dokument 111 – Vyhodnocení rizik zakázky.

POSTUP	Komentář / Odkaz
1. Došlo u zakázky ke změně rozsahu požadovaných služeb nebo jiných podmínek?	Ne, rozsah dle smlouvy
2. Byly dodrženy všechny požadavky pro přijetí nové zakázky či pokračování smluvního vztahu, které jsou uvedeny ve vnitřních pravidlech auditorské společnosti, které souvisí s kontrolou kvality v souladu s ISQC 1 a zákonem č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu?	Ano, dodrženy
3. Existují skutečnosti ohrožující nezávislost? Zvážit rodinné/ osobní vztahy s klíčovými pracovníky účetní jednotky, poskytnuté služby jiné než auditorské, finanční propojenost a jiné obchodní vztahy.	Nezjištěny
4. Existují okolnosti, které by mohly zpochybnit integritu vlastníků či vedení účetní jednotky? Zvážit případné regulační řízení, pokuty a sankce, podezření nebo usvědčení z nezákonné činnosti nebo podvodu, policejní vyšetřování nebo negativní publicitu.	Nezjištěny
5. Máme dostatečnou časovou kapacitu a jiné zdroje a znalosti, které umožňují realizovat zakázku v souladu s odbornými a firemními standardy?	Ano
6. Vyžaduje audit určité specializované znalosti, jež mohou vyžadovat zapojení specialistů?	Nezjištěno
7. Existují nějaké záležitosti zjištěné při předchozích auditech nebo jiných zakázkách realizovaných pro tuto účetní jednotku, které je třeba zvážit před přijetím zakázky?	Nezjištěny
8. Vyskytly se nějaké zvláštní či nové okolnosti, které zvyšují riziko zakázky?	Nezjištěny
9. Bude si účetní jednotka moci dovolit platit naši odměnu?	Ano, dle smlouvy

Závěr

Celkové vyhodnocení rizika zakázky

Riziko zakázky jsme nezjistili.

Podpis:

Auditor

Příloha: B

Účetní jednotka: Photo a.s.

Připravil: Auditor

Datum: 9. 3. 2015

Období: 2014

Revidoval: Auditor

Datum: 9. 3. 2015

Plán auditu účetní závěrky ke dni 31. 12. 2014 - statutární audit

Předmět	Program auditu	1. dohlídka	2. dohlídka	Účast na inventurách	Závěrečný audit	Provede
Určení rizik zakázky	100				ANO	Auditor
Získání klíčových informací o činnosti klienta	140				ANO	Auditor
Účetní systém	150				ANO	Auditor
Analýza účetních informací	160				ANO	Auditor
Hladina významnosti (materialita)	170				ANO	Auditor
Rizika, shrnutí plánu	180, 186, 190				ANO	Auditor
Ověření počátečních zůstatků rozvahových účtů	audit ke dni 31. 12. 2014				ANO	Auditor
Ověření zůstatků rozvahových a výsledkových účtů	V rámci auditorských postupů				ANO	Auditor, Asistent
Účetní a daňové problémy; dotazy klientů	průběžně				ANO	Auditor, Asistent
Shrnutí závěrů auditu, závěrečné vyjádření	Závěrečné dokumenty 200 - 206, 221, 230/231, 290				ANO	Auditor
Dopisy vedení	při zjištění závažných nedostatků				ANO	Auditor, Asistent
Zpráva nezávislého auditora					ANO	Auditor

Smluvní termíny:

dohlídky
inventury
audit
Zpráva
auditora**netýká se**
netýká se
16.-20. 3. 2015
do 31. 3. 2015

Auditorský tým:

Auditor
AsistentZpracoval:
Dne:Auditor
9. 3. 2015

Příloha: C

Účetní jednotka: Photo a.s.

Připravil: Auditor

Datum: 16. 3. 2015

Období: 2014

Revidoval: Auditor

Datum: 16. 3. 2015

140 - POROZUMĚNÍ ČINNOSTI ÚČETNÍ JEDNOTKY

Zde je zdokumentováno auditorovo porozumění činnosti účetní jednotky a následně identifikovaná rizika.

Jedná se o základní dokument pro jednodušší zakázky. Auditor k němu připojí další vhodnou dokumentaci. U složitějších zakázek je možné využít podpůrný dokument 141 – Porozumění procesu.

	Komentář / Odkaz
Vlastnická práva a struktura vedení účetní jednotky	
1. Popis právní formy (pokud lze, získat výpis z obchodního rejstříku).	Akciová společnost
2. Seznam všech propojených osob.	Prověřen, souhlasí
3. Seznam rozhodujících akcionářů nebo společníků i s majetkovými podíly v procentech.	Uvedeno v OR
4. Seznam hlavních členů vedení účetní jednotky (jméno, funkce).	Uvedeno v OR
5. Informace, zda odměny vedení závisí na hospodářském výsledku.	Prověřeny
6. Klíčové informace, které vedení účetní jednotky používá při řízení účetní jednotky a kontrole účetního systému.	Měsíční reporty, přehledy o majetku a závazcích, přehledy o hospodaření
Obchodní cíle a strategie účetní jednotky	
7. Seznam všech provozoven účetní jednotky, obchodních činností (včetně výrobků a služeb) a počty zaměstnanců.	Fotovoltaická elektrárna, Pardubický kraj
8. Všechny plány týkající se významných změn v podnikání účetní jednotky (např. nové výrobky a služby, nová zařízení, akvizice) a očekávané zdroje financování.	Plány na změny – netýká se; Financování – výnosy z provozování FVE
Činnosti	
9. Charakter účetní jednotky (provozní činnosti, uskutečněné a plánované investice).	Fotovoltaická elektrárna
10. Hlavní zákazníci s udáním obratu v Kč.	ČEZ, a.s. (100 %)
11. Hlavní dodavatelé s udáním obratu v Kč.	RS s.r.o. (50 %); AB a.s. (25 %)
Finance	
12. Seznam hlavních zdrojů finančních prostředků (např. banky, leasing, dlouhodobé závazky).	Zisk, bankovní úvěry
13. Seznam všech zastavených aktiv, hypoték, zástavních práv a omezení vyplývajících z úvěrových smluv.	FVE

14. Měření a posuzování finanční výkonnosti účetní jednotky.	Zisk
Personalistika	
15. Schopnosti a zkušenosti vedení účetní jednotky a klíčových zaměstnanců pro řízení účetní jednotky.	Přiměřené
Výběr a použití účetních pravidel	
16. Zvláštní a neobvyklé účetní postupy (např. vztahující se, k určitému průmyslovému odvětví).	Netýká se
17. Seznam změn v účetních postupech oproti minulému období.	Netýká se
Účetní a informační systém	
18. Informační systém používaný účetní jednotkou, který se týká účetního výkaznictví a souvisejících podnikových procesů včetně skupin transakcí, které se vyskytují v účetní jednotce. Postupy, které jsou součástí manuálních systémů a informačních technologií. Proces účetního výkaznictví při sestavování účetní závěrky. Kontroly v oblasti účetních zápisů. Způsob řešení rizik spojených s použitím informačních technologií.	SW RST
Vnější faktory	
19. Všechny faktory, které mohou mít vliv na účetní jednotku (např. změny technologií, zahraniční konkurence, problémy s dodávkou zboží a služeb, faktory působící negativně na odvětví průmyslu, ve kterém účetní jednotka podniká, specifické daňové zatížení pro určité odvětví průmyslu, ekologická a další opatření).	Výše výkupní ceny elektřiny, daňové zatížení
20. Všechny vlivy prostředí, ve kterém účetní jednotka podniká (např. změny poptávky jako následek vysokých úrokových měr nebo recese, nová nebo připravovaná daňová legislativa, ekologické problémy nebo problémy se spolehlivostí výrobků).	Klimatické podmínky – intenzita slunečního svitu
21. Všechny další významné údaje (např. právní spory, daňové problémy).	Likvidace solárních panelů v budoucnosti

IDENTIFIKOVANÁ RIZIKA

Riziko jsme nezjistili.

Identifikovaná rizika přenést do formuláře 180 – Shrnutí rizik.

Podpis:

Auditor

Příloha: D

Účetní jednotka: Photo a.s.

Připravil: Auditor

Datum: 16. 3. 2015

Období: 2014

Revidoval: Auditor

Datum: 16. 3. 2015

170 – STANOVENÍ VÝZNAMNOSTI (MATERIALITY)

VÝZNAMNOST (MATERIALITA)

Zvolená významnost (určit pomocí odborného úsudku, zvolená kritéria jsou pouze pomůckou).

Možné kritérium	Možné procento	Hodnota základny (tis. Kč)	Použité procento	Významnost (materialita) (tis. Kč)
HV před zdaněním	3-7 %			
Výnosy	1-3 %	120.645.070,00	1	1.206.451,00
Celková aktiva	1-3 %			
Vlastní kapitál	3-5 %			

Významnost (materialita) **1.206.000,00**

Důvody pro výběr kritéria (např. obor podnikání účetní jednotky) a zvolené celkové hladiny významnosti

Jako kritérium jsme zvolili výnosy, neboť plynou ze specifické činnosti a pro tento účel byla obchodní společnost založena.

PROVÁDĚCÍ VÝZNAMNOST (MATERIALITA)

Zvolená prováděcí významnost - materialita (obvykle 60–90% významnosti, ale může být vyžadována i nižší úroveň, zejména pokud očekáváme, že na konci auditu zůstanou v účetní závěrce zjištěné a neopravené nesprávnosti).

Prováděcí významnost (materialita) **964.800,00**

Důvody a stanovení prováděcí významnosti (materiality):

Prováděcí významnost jsme na základě úsudku auditora stanovili ve výši 80 % materiality.

JEDNOZNAČNĚ NEPODSTATNĚ NESPRÁVNOSTI

Hodnoty, do kterých budou nesprávnosti považovány za jednoznačně nepodstatné (obvykle 1-5 % významnosti), a tudíž nebudou shromažďovány v přehledu nesprávností (formulář 230) ani dále vyhodnocovány.

Hranice jednoznačně nepodstatných nesprávností **12.000,00**

Důvody a stanovení hranice jednoznačně nepodstatných nesprávností:

Jednoznačně nepodstatnou nesprávnost jsme stanovili na hranici 1 % materiality.

SPECIFICKÁ VÝZNAMNOST (MATERIALITA)

(Je-li relevantní). Nastavení hranic specifické významnosti – materiality (nižší, než je celková úroveň významnosti) pro konkrétní skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje, u nichž lze reálně předpokládat, že i menší nesprávnost (nižší, než je celková úroveň významnosti) by mohla ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů.

Oblast účetní závěrky	Specifická významnost (materialita) (tis. Kč)	Specifická prováděcí významnost (materialita) (tis. Kč)
Netýká se		

Důvody a způsob stanovení specifické úrovně významnosti pro určité oblasti účetní závěrky.

Netýká se

Podpis:

Auditor

Příloha: E

Účetní jednotka: Photo a.s.

Připravil: Auditor

Datum: 16. 3. 2015

Období: 2014

Revidoval: Auditor

Datum: 16. 3. 2015

190 – SHRNU TÍ PLÁNU AUDITU

1. Předmět podnikání účetní jednotky

Předmětem podnikání účetní jednotky dle OR je:

1. výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona.

Hlavní a jedinou činností je v současnosti provozování fotovoltaické elektrárny.

2. Riziko zakázky

Řízení účetní jednotky je odděleno od vlastnictví.

Riziko této zakázky jsme stanovili jako normální.

3. Riziko výskytu podvodu

Na základě provedených procedur se nedomníváme, že by hrozilo riziko podvodu ze strany vedení společnosti.

4. Změny ve významných účetních metodách

Netýká se.

5. Problémy z předchozích let

Nezjištěny.

6. Účetní systém

Účetní jednotka vlastní licence k SW RST.

7. Informační technologie

Systémové zásahy může provádět pouze dodavatel SW, účetní jednotka provádí průběžnou archivaci dat – informační technologie jsme neshledali jako rizikový faktor.

8. Vnitřní kontroly

Kontrolní systém je stanoven vnitřní směrnici účetní jednotky, přímou konečnou kontrolu provádí management účetní jednotky. S výjimkou inventur se na kontrolní systém nebudeme plně spoléhat.

9. Předběžné analytické postupy

Analytický rozbor jsme provedli v rámci Formuláře 160, významné změny v hospodaření účetní jednotky jsme nezjistili.

10. Hladina významnosti (materiality)

Hladinu významnosti (materiality) jsme naplánovali na základě výnosů na 1.206.000,00 Kč. Prováděcí významnost činí 80 % hladiny významnosti, tj. 964.800,00 Kč. Jednoznačně nepodstatnou nesprávnost jsme stanovili na hranici 12 tis. Kč.

11. Významná rizika

Z výsledků provedených procedur nevyplývá významná rizika. Nedomníváme se, že by hrozilo riziko v oblasti výnosů, neboť z důvodu specifické činnosti nedochází ke sporům při dodávkách energie jedinému odběrateli.

12. Plán testů kontrol a testů věcné správnosti

Na základě plánu auditu provedeme ve dnech 16.–20. 3. 2015 testy kontrol a testy věcné správnosti. Zaměříme se zejména na fakturaci podle odečtů z měřicích zařízení a dále prověříme vazbu mezi vykázanými tržbami a srážkovou ekologickou daní, kterou propočítává odběratel.

13. Časový rozvrh auditu

Začátek auditu je stanoven na 16. březen 2015, zpráva nezávislého auditora by měla být vydána do konce března 2015.

14. Kontaktní adresy

Kontaktní adresy jsou uloženy u smlouvy.

15. Rozpočet a cena

Rozpočet a cena jsou stanoveny ve smlouvě.

16. Auditorovi odborníci

Není naplánováno využití služeb odborníků.

Podpis:

Auditor

Příloha: F

Účetní jednotka: Photo a.s.

Připravil: Auditor

Datum: 16. 3. 2015

Období: 2014

Revidoval: Auditor

Datum: 26. 3. 2015

Auditorské postupy 2 - VÝNOSY

	Připravil:	Odkaz:
<p>1. Úvodní rozpis Získat nebo připravit rozpis všech relevantních zůstatků účtů ve formě, ve které budou prezentovány ve výkazech a podle potřeby podpůrné rozpisy, analyzující každou položku:</p> <ul style="list-style-type: none">(a) Odsouhlasit, každou položku a mezisoučet na obratovou předvahu(b) Vytvořit odkazy k příslušným částkám z úvodního rozpisu na podpůrné rozpisy a naopak (křížové odkazy).(c) Vytvořit křížové odkazy na položky testované v jiných částech auditorské dokumentace	Asistent	Viz bod 1.
<p>2. Realizace výnosů Získat popis klientových postupů schvalování a účtování výnosů (pro všechny významné zdroje výnosů), posoudit a ověřit, zda:</p> <ul style="list-style-type: none">(a) Postupy jsou přiměřené a jsou v souladu s příslušnými předpisy.(b) Postupy jsou konzistentně aplikovány.	Asistent	Viz bod 2
<p>3. Testy věcné správnosti <i>Poznámka: Testování některých výnosů jako například změny stavu rezerv, opravných položek a výnosů přímo souvisejících s dlouhodobým a krátkodobým finančním majetkem je obsaženo v plánech auditu souvisejících rozvahových položek.</i></p>		
<p>3.1. Analytické testy věcné správnosti</p> <ul style="list-style-type: none">(a) Na základě nezávislých údajů provést odhad očekávané částky výnosů, které by měly být zaúčtovány(b) Určit mezní hodnotu(c) Identifikovat rozdíly vyžadující další prověření (rozdíly mezi částkou výnosů zaúčtovanou a částkou očekávanou, které jsou větší než mezní hodnota).(d) Získat a ověřit vysvětlení rozdílů	Asistent	Viz bod 3.1.
<p>3.2. Detailní testy Pokud není možné či efektivní provést analytické testy věcné správnosti, provést detailní testy ověřující, že faktury nebo účty za poskytnuté služby nebo za dodané zboží jsou vždy zaúčtovány, a že jsou zaúčtovány, např.:</p> <p>Vybrat vzorek výnosů ze zdrojové dokumentace (např. z dodacích listů) a:</p> <ul style="list-style-type: none">(i) Zkontrolovat, zda výnosy vyplývají z činností (prodej zboží, služeb apod.), které je účetní jednotka oprávněna provádět.(ii) Porovnat zdrojové záznamy s prodejními fakturami a zkontrolovat, že bylo fakturováno správné množství správnému zákazníkovi.(iii) Zkontrolovat součty a shrnutí na fakturách.(iv) Zkontrolovat, že prodejní ceny a slevy jsou v souladu s patřičně potvrzenými ceníky a podmínkami pro udělení slev. Zvláštní pozornost věnovat transakcím s propojenými osobami.(v) Zkontrolovat prodejní faktury na podpůrnou evidenci (kniha vydaných faktur, soupisy) odsouhlasenou s hlavní knihou.(vi) Zkontrolovat, že daň z přidané hodnoty byla správně vypočtena a zaúčtována.(vii) Zkontrolovat, že výnos a daň z přidané hodnoty byly zaúčtovány na správný účet a ve správném období.	Asistent	Viz bod 3.2.
<p>3.3. Snížení výnosů Vybrat vzorek zápisů snížení (dobropisy nebo jiné položky) účtu výnosů a:</p> <ul style="list-style-type: none">(i) Provéřit dobropisy a ostatní podpůrnou dokumentaci a zkontrolovat, zda byla řádně schválena.(ii) Zkontrolovat aritmetickou správnost dobropisů a ověřit, zda byly řádně zaúčtovány.(iii) Jestliže bylo zboží vráceno, ověřit, zda bylo zaúčtováno jako přírůstek zásob.	Asistent	Netýká se

	Připravil:	Odkaz:
<p>3.4. Ostatní výnosy Na základě porozumění činnosti klienta identifikovat další zdroje výnosů a zkontrolovat, zda byly výnosy správně zaznamenány a zaúčtovány provedením detailního testu popsaného v části 3.2.</p>	Asistent	Viz 3. 4.
<p>3.5. Ocenění Posoudit přiměřenost používané metody pro účtování výnosů v cizích měnách a na vybraném vzorku výnosů v cizích měnách zkontrolovat užití správného kurzu dle vnitřních postupů účetní jednotky, zkontrolovat přijatou platbu za realizované výnosy a zkontrolovat správnost zaúčtovaného kurzového rozdílu.</p>	Asistent	Netýká se
<p>3.6. Zaúčtování do správného období</p> <p>Zaúčtování výnosů do správného období (a) Vybrat vzorek z nezávislé dokumentace (například výdeje ze skladu) vystavené před koncem účetního období, odsouhlasit s prodejní fakturou, která byla vystavena na základě této nezávislé dokumentace a posoudit, zda byla zaúčtována ve správné částce a do správného období nebo (b) Vybrat vzorek z výnosů zaúčtovaných po konci účetního období, odsouhlasit s podpůrnou dokumentací a posoudit, zda byl výnos zaúčtován ve správné částce a do správného období.</p> <p>Zaúčtování dobropisů do správného období (a) Vybrat vzorek z nezávislé dokumentace (například záznamy o reklamacích a vratkách) vystavené po konci účetního období, odsouhlasit vystavený dobropis, zda byl ve správné částce zaúčtován do správného období ve spojení s výnosy, ke kterým se vztahuje nebo (b) Vybrat vzorek z dobropisů zaúčtovaných před koncem účetního období, odsouhlasit s podpůrnou dokumentací a posoudit, zda bylo snížení výnosu zaúčtováno ve správné částce a do správného období s ohledem na výnosy, ke kterým se dobropis vztahuje.</p>	Asistent	Souhlasí – prověřeno v rámci detailních testů
4. Dodatečné procedury		
Dodatečné procedury se použijí v případě, že auditor najde účinnější metodu, která by směřovala k odhalení potencionálních chyb nebo auditor identifikuje specifické riziko, které nelze otestovat standardními procedurami	Asistent	Nejsou použity
5. Nesprávnosti		
Vyčíslit a přenést všechny nesprávnosti do souhrnného přehledu nesprávností.	Asistent	Nejsou zjištěny
<p>6. Prezentace v účetní závěrce Získat přiměřené ujištění, že auditorská dokumentace obsahuje dostatek informací dokládajících příslušné částky, poznámky a ostatní údaje uvedené v účetní závěrce.</p> <p>(a) uvedeny v souhrnném přehledu nesprávností (b) jsou uvedeny křížové odkazy na auditorskou dokumentaci poskytující vysvětlení k provedeným úpravám (c) neproučtované úpravy jsou jasně označeny na souhrnném přehledu nesprávností (d) neproučtované úpravy jsou jasně označeny na souhrnném přehledu nesprávností</p> <p>Odsouhlasit všechny údaje v účetní závěrce a získat přiměřené ujištění, že všechny údaje zahrnuté v účetní závěrce byly auditovány.</p>	Asistent	Souhlasí
		Souhlasí

1. Úvodní rozpis

Položkové rozpisy výnosových účtů a jejich zůstatky jsme porovnali s obrátovou předvahou ke dni 31. 12. 2014 – souhlasí.

2. Realizace výnosů

Obchodní společnost vyrábí elektrickou energii ve FVE v Pardubickém kraji a dodává ji společnosti ČEZ a. s. na základě uzavřené smlouvy. Fakturaci provádí 1krát měsíčně za klienta odběratel, a to podle opisu z měsíčního výkazu o výrobě z OZE (hodnoty z odečtu měřícího zařízení FVE). Klient v roce 2014 žádnou další činnost nerealizoval.

Test kontrol

K prověření spolehlivosti kontrolního systému v oblasti výnosů jsme si vyžádali odečet z měřicího zařízení FVE za květen 2014 a porovnali s fakturací za květen 2014:

Id výrobního zdroje: xxxxxxxxxx
ID OPM: yyyyyyyyyy
Datum od: 01.05.2014
Datum do: 31.05.2014
Číslo verze dat: 1
Datum výkazu: 07.06.2014
Čas výkazu: 09:15
Status výkazu: Nespecifikováno
Výkaz za OPM:

Typ hodnoty: GCR_1
Hodnota: 5.00000
Jednotka: MW

Typ hodnoty: GCR_2
Hodnota: 617.191
Jednotka: MWH

Za měsíc květen klient vyfaktoval odběrateli 617,191 MWH – kontrolní systém jsme prověřili na 1 položce – nesprávnost jsme nezjistili. Kontrolní systém lze považovat za spolehlivý.

3. 1. Analytický test

Porovnáním výnosů 2014 s předchozím obdobím jsme zjistili jejich meziroční nárůst o cca 10 %. Tento nárůst je způsoben klimatickými podmínkami v roce 2014 (více sluneční intenzity). Klient nemůže výkyv ovlivnit.

3. 2. Detailní testy

Z výše uvedených skutečností vyplývá, že klient nemůže podhodnotit výnosy záměrně ani omylem – riziko je nulové, proto jsme v rámci detailních testů nestanovili rozsah vzorku statistickým výpočtem. Prověřili jsme výnosy za září 2014, a to stejným způsobem jako při testování kontrol (slepý výběr prověřovaného období z plánovacího kalendáře). Zároveň jsme prověřili režim daně z přidané hodnoty (sazba, výše daně, náležitosti daňového dokladu). Nezjistili jsme nesprávnost.

Fotokopie smluv mezi klientem a odběratelem jsou založeny ve spisu.

3. 4. Ostatní výnosy

Ostatní výnosy tvoří úroky z běžného účtu – prověřili jsme podle bankovních výpisů.

Závěrečné hodnocení: nesprávnosti v oblasti výnosů jsme nezjistili, výnosy jsou úplné.

Příloha: G

Účetní jednotka: Photo a.s.

Připravil: Auditor

Datum: 16. 3. 2015

Období: 2014

Revidoval: Auditor

Datum: 26. 3. 2015

Auditorské postupy 3 - NÁKLADY

	Připravil:	Odkaz:
<p>1. Uvodní rozpis Získat nebo připravit rozpis všech relevantních zůstatků účtů ve formě, ve které budou prezentovány ve výkazech a podle potřeby podpůrné rozpisy, analyzující každou položku:</p> <p>(a) Odsouhlasit každou položku a mezisoučet na obratovou převahu</p> <p>(b) Vytvořit odkazy k příslušným částkám z úvodního rozpisu na podpůrné rozpisy a naopak (křížové odkazy).</p> <p>(c) Vytvořit křížové odkazy na položky testované v jiných částech auditorské dokumentace</p>	Asistent	Viz bod 1
<p>2. Testy věcné správnosti <i>Poznámka:</i> Testování některých nákladů jako například změny stavu rezerv, opravných položek a nákladů přímo souvisejících s dlouhodobým a krátkodobým finančním majetkem je obsaženo v plánech auditu souvisejících rozvahových položek.</p> <p>2.1. Analytické testy věcné správnosti</p> <p>(a) Na základě nezávislých údajů provést odhad očekávané částky nákladů, které by měly být zaúčtovány</p> <p>(b) Určit mezní hodnotu</p> <p>(c) Identifikovat rozdíly vyžadující další prověření (rozdíly mezi částkou nákladů zaúčtovanou a částkou očekávanou, které jsou větší než mezní hodnota).</p> <p>(d) Získat a ověřit vysvětlení rozdílů</p>	Auditor	V rámci 160
<p>2.2. Detailní testy Pokud není možné či efektivní provést analytické testy věcné správnosti, provést detailní testy s následujícími postupy:</p> <p>(a) Zkontrolovat součty výpisů účtů, ze kterých jsou vybrány položky k testování. V případě, že položky budou vybírány z jiných než nákladových účtů (např. pořízení materiálu nebo zboží), provést navázání těchto účtů s nákladovými (počáteční stav sklad, objemy nákupů a spotřeba, konečný stav skladu).</p> <p>(b) Pro vybrané položky získat příslušnou podpůrnou dokumentaci (faktury, dodací listy a jiné) a u každé vybrané faktury/dokladu provést následující:</p> <p>(i) zkontrolovat, zda je faktura/doklad adresován klientovi,</p> <p>(ii) odsouhlasit cenu a množství s objednávkou (existuje-li), zvláštní pozornost věnovat kontrole přiměřenosti cen u transakcí s propojenými osobami,</p> <p>(iii) zkontrolovat, zda fakturované zboží (nebo služby) bylo skutečně obdrženo a že bylo obdrženo v běžném účetním období,</p> <p>(iv) zkontrolovat, zda se nejedná o náklad související s pořízením dlouhodobého majetku, který by měl být aktivován,</p> <p>(v) zkontrolovat správnost součtů a shrnutí faktur, a že tyto faktury byly pracovníky klienta zkontrolovány,</p> <p>(vi) zkontrolovat, že daň z přidané hodnoty byla správně vypočtena a zaúčtována,</p> <p>(vii) zkontrolovat, že nákup/náklad a daň z přidané hodnoty byly zaúčtovány na správný účet a ve správném období.</p>	Asistent	Viz bod 2.2.
<p>2.3. Snížení nákladů</p> <p>(a) Vybrat významné položky z přijatých dobropisů nebo z korespondence s dodavateli (oznámení slev apod.) a odsouhlasit je se zaúčtováním do hlavní knihy.</p> <p>(b) Identifikovat ostatní položky, které vedou ke snížení nákladů vynaložených na prodané zboží a kontrolou příslušných účtů hlavní knihy se ujistit, že byly správně zaúčtovány.</p>	Asistent	Netýká se
<p>2.4. Osobní náklady Mzdové náklady – Souhrnný test Použít v případě malého počtu zaměstnanců: Získat soupis zaměstnanců a celkovou částku mezd vyplacených za účetní období, ujistit se, že</p>		

	Připravil:	Odkaz:
počet zaměstnanců a celkové vyplacené mzdy jsou přiměřené a srovnat celkovou částku mezd se zaúčtovanými osobními náklady. Soupis předložit ke kontrole a podpisu členovi vrcholového vedení, který není zodpovědný za oblast mezd.		
<p>Mzdové náklady - analytické testy věcné správnosti</p> <p>(i) Propočítat očekávanou hodnotu zaúčtovaných osobních nákladů. (ii) Určit mezní hodnotu přijatelného rozdílu. (iii) Identifikovat rozdíly vyžadující další prověření. (iv) Získat a prověřit vysvětlení rozdílů mezi očekávanou a zaúčtovanou hodnotou.</p>	Asistent	Viz 2. 4.
<p>Mzdové náklady – detailní testy Pokud není možné nebo efektivní provést jeden z výše uvedených testů, provést následující detailní testy:</p> <p>(a) Vybrat vzorek účetních zápisů na účtech mzdových a ostatních souvisejících osobních nákladů v hlavní knize, zkontrolovat součty ve mzdové evidenci a odsouhlasit ho na záznamy ve mzdové evidenci.</p> <p>(b) Vybrat vzorek zaměstnanců ze mzdové evidence a u něj:</p> <p>(i) získat doklad o pracovním poměru (prostřednictvím pracovní smlouvy, potvrzení, dotazem u nezávislých pracovníků nebo prověřením nezávislých personálních údajů), (ii) prověřit záznamy o výplatách za vybraná období a u vybraných zaměstnanců se ujistit, že nedošlo k opakování zápisu, (iii) prověřit hrubé mzdy vybraných zaměstnanců s platebním výměrem nebo s pracovním výkazem apod., (iv) prověřit, že nezdanitelné částky byly správně propočítány a u dobrovolných srážek zkontrolovat jejich oprávněnost a správnost podle dokladu o souhlasu zaměstnance, (v) odsouhlasit čisté vyplacené mzdy vybraných pracovníků na podpůrné doklady (bankovní výpis, pokladní doklad, výplatnice).</p> <p>Poznámka: Je vhodné ve vzorku zaměstnanců vybrat některé zaměstnance zapojené do evidence a zpracování mezd.</p>		
<p>Odměny vedení Získat dostatečné informace a podpůrnou dokumentaci a posoudit přiměřenost vykazovaných odměn a dalších výhod členů vedení a statutárních orgánů společnosti a identifikovat možné neobvyklé položky.</p>		
<p>Další osobní náklady Vypočítat podíl mezi celkovou částkou sociálního a zdravotního pojištění a celkovou částkou mzdových nákladů a ujistit se o přiměřenosti tohoto poměru. Prošetřit případné rozdíly. Posoudit přiměřenost ostatních sociálních nákladů s ohledem na celkové mzdy a výhody poskytované zaměstnancům.</p>		
<p>2.5. Ocenění Posoudit přiměřenost používané metody pro účtování nákladů v cizích měnách a na vybraném vzorku nákladů v cizích měnách zkontrolovat užití správného kurzu dle vnitřních postupů účetní jednotky, zkontrolovat platbu za nákupy a zkontrolovat správnost zaúčtovaného kurzového rozdílu.</p>	Asistent	Netýká se
<p>2.6. Zaúčtování do správného období</p> <p>Zaúčtování nákladů do správného období</p> <p>(a) vybrat vzorek z nezávislé dokumentace (například příjmy do skladu, dodavatelské faktury, předávací protokoly) obdržené po konci účetního období, odsouhlasit účetní zápis vycházející z dokumentace a posoudit, zda byl náklad / nákup zaúčtován ve správné částce do správného období, nebo</p> <p>(b) vybrat vzorek zaúčtovaných nákladů / nákupů před koncem účetního období, odsouhlasit na podpůrné doklady (například dodavatelská faktura, smlouva) a posoudit, zda byl náklad zaúčtován do správného období.</p> <p>Zaúčtování dobropisů do správného období</p> <p>(a) vybrat vzorek z nezávislé dokumentace (například záznamy o reklamacích, vratkách, slevách) obdržené před koncem účetního období, odsouhlasit přijatý dobropis, zda byl zaúčtován ve správné částce do správného období ve spojení s náklady, ke kterým se vztahuje, nebo</p> <p>(b) vybrat vzorek z dobropisů zaúčtovaných po konci účetního období, odsouhlasit s podpůrnou dokumentací a posoudit, zda bylo snížení nákladu zaúčtováno ve správné částce a do správného období s ohledem na náklady, ke kterým se dobropis vztahuje.</p>	Asistent	<p>Prověřeno v rámci detailních testů</p> <p>Netýká se</p>

3. Dodatečné procedury Dodatečné procedury se použijí v případě, že auditor najde účinnější metodu, která by směřovala k odhalení potenciálních chyb nebo auditor identifikuje specifické riziko, které nelze otestovat standardními procedurami.	Asistent	Nejsou použity
4. Nesprávnosti Vyčíslit a přenést všechny nesprávnosti do souhrnného přehledu nesprávností.	Asistent	Viz 4.
5. Prezentace v účetní závěrce Získat přiměřené ujištění, že auditorská dokumentace obsahuje dostatek informací dokládajících příslušné částky, poznámky a ostatní údaje uvedené v účetní závěrce	Asistent	Souhlasí
Získat přiměřené ujištění, že všechny úpravy jsou správně provedeny a: (a) uvedeny v úvodních rozpisech, které musí být navázány na konečnou obratovou předvahu, (b) uvedeny v souhrnném přehledu nesprávností, (c) jsou uvedeny křížové odkazy na auditorskou dokumentaci poskytující vysvětlení k provedeným úpravám, (d) neproučtované úpravy jsou jasně označeny na souhrnném přehledu nesprávností,	Asistent Asistent Asistent Asistent	Uvedeny Form. 230, 231 Souhlasí proučtováno
Odsouhlasit všechny údaje v účetní závěrce a získat přiměřené ujištění, že všechny údaje zahrnuté v účetní závěrce byly auditovány.	Asistent	Souhlasí

1. Úvodní rozpis

Položkové rozpisy nákladových účtů a jejich zůstatky jsme porovnali s obratovou předvahou ke dni 31. 12. 2014 – souhlasí.

2. 1. Analytický test

Porovnáním nákladů 2014 s předchozím obdobím jsme nezjistili významné výkyvy. Náklady se pohybují přibližně ve stejné výši, jako v roce 2013. Struktura nákladů je taktéž beze změn.

2. 2. Detailní testy

V rámci detailních testů se zaměřujeme na nadhodnocení nejvyšších nákladů, a to nákladů v účtových skupinách 50 a 51. Velikost vzorku jsme vypočetli statistickým vzorcem.

V rámci kontroly dále prověříme režim uplatňování odpočtu daně z přidané hodnoty, náležitosti daňových dokladů a dodržování schvalovacího procesu nákladů.

Výpočet velikosti vzorku:

Přirozené riziko považujeme za střední → hodnota 0,56

Kontrolní riziko považujeme za střední → hodnota 0,56

V souladu s metodickým doporučením jsme vyhodnotili **zjišťovací riziko** jako **střední** s hodnotou 0,16 resp. **0,15** a pomocí odpovídajícího faktoru spolehlivosti jsme vypočetli velikost vzorku.

$$(5\,250\,000 \cdot 1,9) / (1\,206\,000 - 241\,200) = \mathbf{10 \text{ položek}}$$

Položky jsou vybrány formou systematického výběru z přijatých faktur:

Celkový počet přijatých faktur:	113
Velikost vzorku:	10
Výběrový interval:	113/10 = 11
Počáteční bod (první položka vzorku)	2.

V rámci detailních testů jsme vybrali každou 11 položku resp. přijatou fakturu počínaje fakturou č. 2. Soupis položek vzorku včetně vyčíslení nákladů skupin 50 a 51 je uložen ve spisu.

U faktury č. 101 jsme zjistili, že klient neprovedl časové rozlišení nákladu – nájemné kancelářských prostor fakturováno předem na leden 2015, klient zaúčtoval do nákladů roku 2014. Nesprávnost jsme vyčíslili na 25 tis. Kč a doporučili klientovi opravit účtování.

Mimo vzorek jsme dále prověřili všechny položky účtu 511 – Opravy a udržování. Na tomto účtu jsou evidovány převážně náklady spojené s údržbou a servisními opravami FVE. Ani v jednom případě se nejedná o technické zhodnocení majetku, výše a zaúčtování nákladů je v souladu se servisní smlouvou a účetními předpisy. Fotokopie smlouvy s poskytovatelem servisních služeb je založena ve spisu. Nesprávnost jsme nezjistili.

Z ostatních nákladů jsou nejvýznamnější nákladové úroky z přijatého bankovního úvěru – řešili jsme v rámci Auditorských postupů 13 – Bankovní úvěry.

2. 4. Osobní náklady

Mzdové náklady roku 2014 jsme prověřili pomocí analytického testu, a to porovnáním nákladů 2014 s náklady předchozího období. Zjistili jsme, že v obou obdobích se hrubé příjmy pohybují přibližně ve stejné výši (absolutní rozdíl je nevýznamný).

Odvody sociálního a zdravotního pojištění jsme též prověřili pomocí analytického testu:

Hrubé příjmy dle rekapitulace mezd:	640.000,00 Kč
Odvody sociálního pojištění: = 23,9 %	153.000,00 Kč
Odvody zdravotního pojištění: = 12,9 %.	82.620,00 Kč

Odvody jsou nižší než hrubé příjmy z důvodu dohod o provedení práce v měsících 06, 07, 08 a 09/2014 (DPP do 10 tis. Kč/měsíc – prověřili jsme), které nepodléhají sociálnímu a zdravotnímu pojištění. Odvodovou povinnost účetní jednotka plní řádně a včas, u náhodně vybraných 3 měsíců jsme prověřili oznamovací povinnost a úhrady na bankovních výpisech. Odvody za prosinec 2014 účetní jednotka uhradila dne 13. ledna 2015. Nesprávnosti jsme nezjistili.

4. Nesprávnosti

Časové rozlišení nájmu 2015 – doporučená oprava účtování:

A (381) / N (518) 25 tis. Kč klient opravil účtování dokladem.

Závěrečné hodnocení: nezjistili jsme neopravené nesprávnosti.

Příloha: H

Účetní jednotka: Photo a.s.

Připravil: Auditor

Datum: 16. 3. 2015

Období: 2014

Revidoval: Auditor

Datum: 26. 3. 2015

200 – PROGRAM POSTUPŮ PŘÍPRAVY ZPRÁVY

V tomto programu jsou popsány auditorské postupy vztahující se k přípravě zprávy auditora. Jejich součástí by měly být formuláře řady 200.

POSTUP	Komentář / Odkaz
ZÁVĚREČNÉ PRÁCE	
1. Posoudit vhodnost předpokladu neomezeného trvání účetní jednotky. Formulář 201 – Předpoklad nepřetržitého trvání	Formulář 201
2. Provést posouzení následných událostí, včetně pročtení zápisů z porad vedení účetní jednotky (v průběhu účetního období i po jeho konci). Formulář 202 – Následné události	Formulář 202
3. Ujistit se, že byly dodrženy všechny požadavky týkající se spřízněných osob. Formulář 203 – Spřízněné strany	Formulář 203
4. Ujistit se, že byly dodrženy všechny požadavky týkající se účetních odhadů a oceňování reálnou hodnotou. Formulář 204 – Účetní odhady	Formulář 204
5. Provést posouzení (neobvyklých) účetní zápisů v hlavní knize, předpojatosti účetních odhadů a transakcí vymykajících se běžné obchodní činnosti.	
6. Ujistit se, že byly dodrženy všechny ostatní požadavky týkající se rizik podvodu a reakcí na ně. Formulář 205 - Podvod	Formulář 205
7. Ujistit se, že byly dodrženy všechny požadavky týkající komunikace s osobami pověřenými správou a řízením včetně informování o významných zjištěních vyplývajících z auditu (např. názory na významné kvalitativní aspekty účetních postupů, významné obtíže během auditu, významné nedostatky ve vnitřních kontrolách, zjištěné podvody či podezření na ně, neopravené nesprávnosti, atd.). Formulář 206 – Komunikace	Formulář 206
8. Provést vyhodnocení právních záležitostí, včetně případných ověřovacích dopisů od právních poradců.	
VYHODNOCENÍ NESPRÁVNOSTÍ	
9. Znovu vyhodnotit významnost (materialitu).	Vyhodnocena
10. Shrnout a vyhodnotit všechny zjištěné nesprávnosti (včetně těch, které byly následně opraveny). Zvážit, zda byly získány dostatečné důkazní informace ohledně neexistence významných nesprávností anebo zda není nutno provést dodatečné procedury.	Nesprávnosti nezjištěny
11. Vyzvat vedení, aby nesprávnosti opravilo. V případě odmítnutí vedení opravit nesprávnosti, nechat si od vedení vysvětlit důvody, proč požadované úpravy neprovedlo. Formulář 231 – Úpravy a přeúčtování	Netýká se
12. Shrnout a vyhodnotit neopravené nesprávnosti. Stanovit, zda jsou neopravené nesprávnosti významné, a to jednotlivě či v součtu. Formulář 230 – Vyhodnocení nesprávností	Netýká se

<p>POSOUZENÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY</p> <p>13. Provést závěrečné analytické postupy spočívající v porovnání informací za běžný rok se srovnatelnými údaji, analyzovat výsledky a vysvětlit významné změny ve vazbě na provedené auditní postupy.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Zvážit, zdali výsledky těchto postupů podporují závěry, které vyplynuly z auditu jednotlivých složek nebo prvků účetní závěrky, a nejsou v rozporu s ostatními důkazními materiály získanými během auditu. • Zvážit, zdali výsledky těchto postupů neodhalují dříve neznámé riziko významné nesprávnosti. V takovém případě je nutno odpovídajícím způsobem revidovat vyhodnocení rizik významné nesprávnosti a provést další auditorské postupy. <p>14. Posoudit účetní závěrku s cílem zjistit, zda:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Údaje uvedené v účetní závěrce odpovídají důkazním informacím získaným v průběhu auditu (údaje v účetních výkazech navazují na auditovanou obrátovou předvahu, údaje v příloze souhlasí s dalšími informacemi získanými během auditu). • Účetní postupy použité při přípravě účetní závěrky jsou přiměřené a byly náležitě popsány v účetní závěrce. • Účetní závěrka je připravena v souladu s platnými účetními předpisy. Formulář 221 – Kontrolní formulář pro přílohu 	<p>Provedeny, bod 13</p> <p>Souhlasí</p> <p>Nezjištěno</p> <p>Odpovídají</p> <p>Přiměřené</p> <p>V souladu</p>
<p>VYDÁNÍ ZPRÁVY</p> <p>15. Připravit a projednat s vedením prohlášení vedení účetní jednotky. Formulář 240 – Prohlášení vedení k auditu</p> <p>16. Připravit zprávu auditora a projednat ji s vedením a statutárním orgánem účetní jednotky. Formulář 251 – Modifikace zprávy auditora</p> <p>17. Získat účetní závěrku a prohlášení adekvátně podepsané vedením účetní jednotky. Vydát zprávu auditora.</p>	<p>Připraveno, projednáno</p> <p>Připravena, projednána</p> <p>Provedeno, výrok bez výhrady</p>
<p>DALŠÍ ZPRÁVY (je-li relevantní)</p> <p>18. Provést prověrku zprávy o vztazích. Formulář 281 – Prověření zprávy o vztazích</p> <p>19. Provést posouzení souladu údajů ve výroční zprávě s údaji v účetní závěrce. Ujistit se, že informace ve výroční zprávě nejsou významně zkreslené. Formulář 282 – Ověření výroční zprávy</p> <p>20. Získat potřebná prohlášení vedení ke zprávě o vztazích, resp. výroční zprávě.</p> <p>21. Vydát zprávu auditora k výroční zprávě a ke zprávě o vztazích.</p>	<p>Formulář 281</p> <p>Formulář 282</p> <p>V souladu s předpisy</p> <p>Zpráva vydána</p>

13. Provedli jsme znovu rozbor vývoje účetní jednotky porovnáním hodnot roku 2014 s předchozím účetním obdobím. Společnost dosahuje vyššího zisku a výnosy jsou přímo závislé na klimatických podmínkách v auditovaném období.

Podpis:

Auditor

Příloha: CH

Účetní jednotka: Photo a.s.

Připravil: Auditor

Datum: 16. 3. 2015

Období: 2014

Revidoval: Auditor

Datum: 26. 3. 2015

201 – PŘEDPOKLAD NEPŘETRŽITÉHO TRVÁNÍ

POSTUP	Komentář / Odkaz
1. Zjistit, zda vedení vyhodnotilo schopnost nepřetržitého trvání účetní jednotky, a prodiskutovat s vedením, zdali vedení identifikovalo události a okolnosti, které mohou jednotlivě nebo v souhrnu zásadním způsobem zpochybnit schopnost dané účetní jednotky nepřetržitě trvat.	Účetní jednotka má smluvně zajištěné příjmy z prodeje elektřiny
2. Posoudit vyhodnocení provedené vedením včetně: <ul style="list-style-type: none"> • procesu, podle něhož vedení postupovalo, • předpokladů, z nichž vedení vycházelo, • plánů vedení týkajících se budoucích opatření a jejich proveditelnosti v dané situaci. 	Výroba a prodej elektřiny po dobu životnosti FVE
3. Posoudit, zdali během auditu byly získány informace, jež mohou svědčit o událostech nebo okolnostech, které by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. Zvážit například: <ul style="list-style-type: none"> • opakující se provozní ztráty, • platební neschopnost a předluženost, • neschopnost plnění podmínek úvěrových smluv, • ztráta klíčových zaměstnanců, • ztráta významného zákazníka, • záporný vlastní kapitál, • neplnění legislativních a licenčních podmínek apod. 	Informace o uvedených okolnostech jsme nezaznamenali
4. Pokud byly identifikovány události a okolnosti, které mohou zásadním způsobem zpochybnit trvání účetní jednotky: <ul style="list-style-type: none"> • jestliže vedení ještě nevyhodnotilo schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, vyzvat vedení, aby toto vyhodnocení provedlo, • vyhodnotit plány vedení na budoucí opatření a posoudit, zda je pravděpodobné, že realizace těchto plánů přinese zlepšení, a zda jsou plány vedení za dané situace realizovatelné, • jestliže účetní jednotka zpracovala prognózu peněžních toků, vyhodnotit spolehlivost podkladových údajů a použitých předpokladů, • vyhodnotit, zdali existuje významná nejistota ohledně schopnosti účetní jednotky nepřetržitě trvat, a zvážit, zdali je tato nejistota přiměřeně popsána v účetní závěrce, • posoudit, zda od data, kdy vedení vyhodnocení provedlo, se neobjevila nějaká další fakta nebo informace, • vyžádat si písemná prohlášení týkající se plánů a jejich proveditelnosti. 	Uvedené události a okolnosti jsme nezjistili

Závěr v případě závěrky sestavené na základě předpokladu nepřetržitého trvání:

 předpoklad je správný a neexistuje žádná významná nejistota ~~předpoklad je správný, ale existuje významná nejistota, která v závěrce je přiměřeně popsána~~ ~~předpoklad je správný, ale existuje významná nejistota, která není v závěrce přiměřeně popsána~~ ~~předpoklad není nepřiměřený~~ ~~vedení neprovedlo dostatečné posouzení předpokladu~~ ~~.....~~

Závěr v případě závěrky sestavené na základě jiného předpokladu:

Podpis: **Auditor**

Příloha: I

Účetní jednotka: Photo a.s.

Připravil: Auditor

Datum: 16. 3. 2015

Období: 2014

Revidoval: Auditor

Datum: 26. 3. 2015

230 - VYHODNOCENÍ NESPRÁVNOSTÍ (údaje v tis. Kč)

Nesprávnost		Účet		Finanční dopad				Kvalitativní aspekty**	Opraveno
Popis	Typ*	MD	Dal	Aktiva	Pasiva	VK	HV	Jiný komentář	(ANO/NE)
Časově nerozlišený náklad	faktická	518		-25			-25	opomenutí	ANO
Nesprávnosti zjištěné během auditu celkem:				-25			-25		
Nesprávnosti opravené vedením:				25			25		
Neopravené nesprávnosti celkem:				0			0		
								Hladina významnosti (materiality):	1 206

Závěr:

Auditor nezjistil neopravené nesprávnosti.

Vyhotovil:

Auditor

**Typ nesprávnosti*

- Faktická nesprávnost (konkrétní zjištěná nesprávnost)
- Nesprávnost v úsudku (účetní odhad)
- Odhadovaná nesprávnost (extrapolace vzorku, analytický test)

*** Kvalitativní aspekty:*

- potenciální známky výskytu podvodu?
- možnost dalších nesprávností?
- existence neidentifikovaného rizika?

Příloha: J

Účetní jednotka: Photo a.s.

Připravil: Auditor

Datum: 16. 3. 2015

Období: 2014

Revidoval: Auditor

Datum: 26. 3. 2015

231 – ÚPRAVY A PŘEÚČTOVÁNÍ

(v tis. Kč)

NAVRŽENÁ ÚPRAVA					DOPAD ÚPRAVY			
Popis úpravy	Odkaz	Částka	Účet MD	Účet Dal	Aktiva	Pasiva	VK	HV
Časově rozlišit náklad	3; 230	25	381	518	+25			+25
Celkem		25	381	518	+25			+25

Podpis:

Auditor

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

o ověření účetní závěrky společnosti

**Photo a. s.
ke dni 31. 12. 2014**

Provedli jsme audit přiložené účetní závěrky společnosti Photo a. s., která se skládá z rozvahy ke dni 31. 12. 2014, výkazu zisku a ztráty za rok končící 31. 12. 2014, přehledu o změnách vlastního kapitálu za rok končící 31. 12. 2014 a přehledu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 2014 a přílohy této účetní závěrky, která obsahuje popis použitých podstatných účetních metod a další vysvětlující informace. Údaje o společnosti Photo a. s. jsou uvedeny v bodě 1. přílohy účetní závěrky.

Odpovědnost statutárního orgánu účetní jednotky za účetní závěrku

Statutární orgán společnosti Photo a. s. je odpovědný za sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s českými účetními předpisy, a za takový 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 vyjádřit na základě našeho auditu výrok k této účetní závěrce. Audit jsme provedli v souladu se zákonem o auditorech, 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 rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky podávající věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti používaných 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 výroku.

Výrok auditora

Podle našeho názoru účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech podává věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv společnosti Photo a. s. k 31. prosinci 2014 a nákladů a výnosů a výsledku jejího hospodaření a peněžních toků za rok končící 31. 12. 2014 v souladu s českými účetními předpisy.

V Pardubicích dne 26. března 2015

AUDIT s.r.o.
číslo oprávnění 55555

Auditor
číslo oprávnění 66666

Abstrakt

TĚŠÍNSKÁ, Petra. *Specifika auditu účetní závěrky u středních podnikatelských subjektů*. Plzeň, 2016. 59 s. Bakalářská práce. Západočeská univerzita v Plzni. Fakulta ekonomická.

Klíčová slova: audit, auditor, účetní závěrka

Cílem bakalářské práce je analyzovat audit a jeho metody, které jsou následně aplikovány na vybrané účetní jednotce. Práce je rozdělena na dvě části. Teoretická část obsahuje základní charakteristiku včetně právní úpravy a jednotlivé fáze auditu, které auditor vykonává při své činnosti. Upozorňuje na podvody a trestní odpovědnost auditora. Vymezuje účetní závěrku u středních podniků a kritéria pro jejich zařazení do této skupiny. Druhá část práce je zaměřena na samotný audit účetní závěrky u středních podnikatelských subjektů. Audit je zde popsán z pohledu klienta i auditora. Na tento pohled navazuje praktická aplikace postupů auditora při ověřování účetní závěrky konkrétního podniku. V závěru jsou navrhované standardizované postupy podniku v průběhu auditu.

Abstract

TĚŠÍNSKÁ, Petra. *Specifics of final accounts audit in medium-sized entrepreneurial subjects*. Pilsner, 2016. 59 s. Bachelor Thesis. University of West Bohemia. Faculty of Economics.

Keywords: audit, auditor, financial statement

The aim of the bachelor's thesis is to analyze audit and its methods and to apply this to the selected accounting entity. There are two parts of the thesis. The theoretical part contains basic characteristic including legislation and single steps of auditing process performing by auditor. It warns about frauds and liability of auditor. There is a definition of financial statement for medium-sized enterprises and criteria for their classification. The second part of the thesis is focused on the particular audit of the financial statements for medium-sized enterprises. The audit is described from dual perspective here, client's and auditor's as well. The practical application of the auditor's procedures during verification of the particular enterprise's financial statement follows. In conclusion there are suggested standardized procedures for the enterprise practised during the audit