

**ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI**

**FAKULTA EKONOMICKÁ**

Diplomová práce

**Audit zásob ve vybraném podniku**

**Audit of inventories in selected company**

Bc. Klára Kašparová

Plzeň 2012

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI  
Fakulta ekonomická  
Akademický rok: 2011/2012

**ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE**  
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Klára KAŠPAROVÁ**  
Osobní číslo: **K10N0077P**  
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**  
Název tématu: **Audit zásob ve vybraném podniku**  
Zadávající 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. Charakterizujte vybraný podnikatelský subjekt.
2. Analyzujte auditorské postupy používané v oblasti zásob.
3. Aplikujte vybrané postupy na konkrétním podnikatelském subjektu.
4. Zhodnoťte výsledky auditu a navrhněte doporučení.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **60 - 80 stran**

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

- **HAKALOVÁ, J.** *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2010. ISBN 978-80-7399-144-9
- **LOUŠA, F.** *Zásoby - komplexní průvodce účtováním i oceňováním*. 3. vydání. Praha: Grada, 2007. ISBN 978-80-247-2117-0
- *Příručka pro provádění auditu u podnikatelů*. Praha: Komora auditorů České republiky, 2000.
- *Zákon 93/2009 Sb., o auditorech a změně některých zákonů (zákon o auditorech)*.

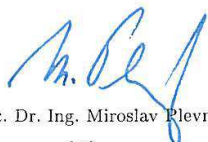
Vedoucí diplomové práce:

**Ing. Michaela Horová, Ph.D.**

Katedra financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **30. listopadu 2011**

Termín odevzdání diplomové práce: **27. dubna 2012**



Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný  
děkan



Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc.  
vedoucí katedry

V Plzni dne 30. listopadu 2011

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

*„Audit zásob ve vybraném podniku“*

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

V Plzni, dne

.....  
podpis autora

## **Poděkování**

Děkuji tímto vedoucí práce Ing. Michaele Horové, Ph.D. za cenné připomínky a rady při vypracovávání diplomové práce. Zvláštní poděkování patří statutárnímu auditorovi Ing. Jaroslavě Pechové za umožnění účastnit se auditu ve společnosti Bekaert Textiles CZ s.r.o. a dále také zaměstnancům této společnosti za vstřícnost a poskytnutí informací potřebných k vypracování práce. Velký dík patří i mé rodině za podporu během celého studia.

# Obsah

|   |    |
|---|----|
| Úvod.....   | 7  |
| 1. Úvod do teorie auditu .....  | 9  |
| 1.1 Pojem audit .....   | 9  |
| 1.2 Mezinárodní úprava auditorské činnosti.....   | 11 |
| 1.3 Vývoj auditorské profese v České republice .....  | 15 |
| 1.4 Analýza současné české legislativy v oblasti auditu .....                                 | 18 |
| 1.5 Etické aspekty auditorské činnosti.....   | 22 |
| 2. Průběh auditu .....  | 25 |
| 2.1 Činnosti před uzavřením zakázky.....  | 28 |
| 2.2 Předběžné plánovací postupy.....  | 30 |
| 2.2.1 Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta .....                                   | 31 |
| 2.2.2 Porozumění kontrolnímu prostředí .....  | 36 |
| 2.2.3 Porozumění účetnímu systému .....   | 38 |
| 2.2.4 Provádění předběžných analytických procedur .....                                       | 42 |
| 2.2.5 Stanovení plánovací hladiny významnosti .....   | 44 |
| 2.3 Vytvoření plánu auditu .....  | 47 |
| 2.3.1 Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a potenciálních nesprávností .             | 47 |
| 2.3.2 Plán auditorského přístupu.....   | 51 |
| 2.3.3 Plán testů vnitřních kontrol.....   | 52 |
| 2.3.4 Plán testů věcné správnosti .....   | 52 |
| 2.3.5 Shrnutí a projednání plánu auditu .....   | 55 |
| 3. Audit zásob .....  | 57 |
| 3.1 Poznání kontrolního systému.....  | 58 |
| 3.1.1 Kontrolní testy zásob .....   | 62 |
| 3.1.2 Poznání kontrolního systému v oblasti zásob v podniku Bekaert Textiles CZ<br>s.r.o..... | 63 |
| 3.1.3 Kontrolní testy u Bekaert Textiles CZ s.r.o. ....                                       | 64 |
| 3.2 Testy věcné správnosti.....   | 68 |
| 3.2.1 Sledování fyzické zásoby.....   | 69 |
| 3.2.2 Potvrzení zásob nenacházejících se v prostoru klienta.....                              | 75 |
| 3.2.3 Testování výsledné ceny zásob.....  | 76 |
| 3.2.4 Test uzavření zásob.....  | 76 |

|                                    |    |
|------------------------------------|----|
| 3.3 Analytické testy zásob .....   | 77 |
| 4. Závěr procesu auditu.....       | 81 |
| 4.1 Výsledky auditu zásob .....    | 84 |
| 4.2 Shrnutí výsledků auditu .....  | 85 |
| 5. Závěr .....                     | 87 |
| 6. Seznam tabulek a obrázků .....  | 89 |
| 7. Seznam použitých zkratk .....   | 90 |
| 8. Seznam použité literatury ..... | 91 |
| 9. Seznam příloh .....             | 95 |

## Úvod

Od 90. let minulého století se v České republice rozvíjí nová podnikatelská činnost, která má ve světě dlouholetou tradici, a to auditorská činnost. Jedná se o nezbytnou formu kontroly účetních výkazů, jež díky externímu auditu získávají větší důvěryhodnost a tím i vypovídací schopnost. Jelikož mě práce auditora zaujala a zajímalo mě, jak audit v praxi probíhá, rozhodla jsem se diplomovou práci věnovat právě analýze auditorských postupů. Díky spolupráci se statutárním auditorem Ing. Jaroslavou Pechovou jsem měla možnost se zúčastnit auditu účetní závěrky za rok 2011 ve společnosti Bekaert Textiles CZ s.r.o., v jednom z pokračovatelů tradiční textilní výroby v Aši.

Cílem této práce je analyzovat a ve zvoleném podniku aplikovat a zhodnotit postupy týkající se poznání kontrolního prostředí v oblasti zásob, provádění kontrolních testů a dále pak detailních a analytických testů věcné správnosti. Úvod práce se zaměří na obecný pohled na problematiku auditu, neboť je nutné vyjasnit některé základní pojmy a definice. Současně bude v úvodu pojednáno o procesu vzniku auditu v mezinárodním měřítku, na který naváže rozbor vývoje auditorské činnosti v České republice a základních povinností a práv auditora. V druhé kapitole budou nastíněny auditorské postupy, jež předcházejí vlastnímu testování. Jedná se především o poznávání prostředí auditovaného podniku, identifikování rizik a reakce na ně v podobě vytvoření plánu auditu. Již v této přípravné fázi je vhodné prezentovat ke každému teoretickému postupu příklad příslušné praktické aplikace.

Audit je samozřejmě nesmírně široký pojem, jehož celková analýza by přesahovala rozsah této práce. Kromě obecných postupů společných pro všechny audity, budou proto následující kapitoly zaměřeny převážně na analýzu a následnou praktickou aplikaci auditorských procedur v oblasti zásob, které jsou ve výrobním podniku klíčovou oblastí účetní závěrky.

Od dané problematiky se odvíjí i výběr pramenů, které budou zpracovány. Tématu se věnuje mnoho zahraničních odborných publikací, na něž navazují čeští autoři v 90. letech, kdy se audit jako profese začal rozvíjet. V té době rovněž vznikla samosprávná profesní organizace Komora auditorů České republiky, která na našem území odpovídá za vysokou kvalitu prováděných auditů. Komora proto vydává množství odborných příruček, vnitřních předpisů či sborníků z pořádaných konferencí, jež je rovněž vhodné



nastudovat. Mimo jiné vydává také auditorské standardy, které jsou nezbytným doplňkem k zákonu č. 93/2009 Sb., o auditorech a změně některých zákonů (zákon o auditorech). Jelikož je audit velmi úzce provázán s účetnictvím, další zkoumanou legislativou bude jistě i zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a jeho prováděcí vyhlášky a samozřejmě také České účetní standardy pro podnikatele. Nelze opomenout ani prameny, které je nutné shromáždit během působení na auditu u společnosti Bekaert Textiles CZ s.r.o., především materiály nezbytné k pochopení účetních a kontrolních postupů společnosti v oblasti zásob.

# 1. Úvod do teorie auditu

V této úvodní kapitole bude provedena analýza poznatků na základě dostupných pramenů z pohledu obecného auditu. Kapitola bude pojednávat především o vymezení pojmu auditu, komparaci jeho definic napříč teoretickými publikacemi a pokračovat bude stručným vymezením historického vývoje ve světě a České republice, které již bude věnována další pozornost. Nedílnou součástí úvodní kapitoly budou uvedeny vybrané nejdůležitější části z legislativní úpravy auditu v České republice.

## 1.1 Pojem audit

Pod slovem audit si lze v současnosti představit více významů, kterými se zabývá tato úvodní část práce. Původ tohoto slova bývá odvozován od latinského slova „audire“, znamenající „naslouchat, poslouchat“. Římsíí vládcové totiž pro účtování volili funkci tzv. kvestorů, na jejichž práci muselo dohlížet shromáždění, před kterým kvestor prováděl účtování, a shromáždění kvestorovi naslouchalo. Již v tomto významu tedy lze spatřovat určitou formu kontroly. [11]

Postupem času se pojem audit ustálil ve spojení s určitou kontrolou účetnictví nebo financí, ve 20. století se ale objevuje spojení auditu i s jinými disciplínami. Vzniká např. energetický audit, audit jakosti, životního prostředí apod. Tato práce se ale výhradně zaměří pouze na audit finanční<sup>1</sup>, který provádějí profesionálně vzdělaní auditoři.

Audit finanční lze dále rozdělit na externí a interní audit, podle toho, kdo je uživatelem výsledků auditu. Interní audit totiž slouží výhradně pro potřeby dané organizace, ale výsledek externího auditu zohledňují při svém rozhodování všichni uživatelé účetní závěrky. Externí audit je také vždy prováděn externí auditorskou společností, či statutárním auditorem, naproti tomu interní auditor je obvykle orgán, který vytváří sama auditovaná společnost. U obou typů auditu je důležitá nezávislost provádění kontroly a užívají dokonce podobné výzkumné metody. [35]

Pro přesné pochopení pojmu finanční audit je třeba uvést několik soudobých definic tohoto pojmu. Každý teoretik zabývající se finančním auditem sestavil vlastní definici pro audit, zde bude uveden výběr těch nepoužívanějších.

---

<sup>1</sup> Ricchiute [34] používá termín audit účetních (finančních) výkazů.

Podle Amerického institutu certifikovaných veřejných účetních je definice následovná: „*Audit je systematický proces objektivního získávání a vyhodnocování důkazů, týkajících se informací o ekonomických činnostech a událostech, s cílem zjistit míru souladu mezi těmito informacemi a stanovenými kritérii a sdělit výsledky zainteresovaným zájemcům.*“ Tuto definici uvádí ve své celosvětově uznávané publikaci o auditu D. N. Ricchiute. [34, s. 26]

Další pohled uvádí ve své publikaci Francouz Raffegau, který tvrdí, že audit je „*kritická analýza, která umožňuje ověřovat informace dodané podnikem a hodnotit operativní činnosti a systémy používané při jejich předávání.*“ [33, s. 11] Finanční audit potom upřesňuje jako: „*kritickou analýzu informačního účetního charakteru, prováděnou nezávislým znalcem, s cílem vyjádřit opodstatněný názor na finanční výkazy.*“ [33, s. 11] Zde již můžeme vyvodit závěr, že finanční audit zkoumá především informace obsažené v účetních výkazech a díky těmto informacím může usuzovat závěry i o účetních informacích jako celku. V úvodu své publikace navíc uvádí větu, kterou bychom mohli chápat jako pojetí auditu v tom nejširším slova smyslu. „*Pojem audit se stal synonymem pro objektivitu, účinnost a nástroj zkvalitňování řízení.*“ [33, s. 7]

Angličan Millichamp zdůvodňuje potřebu auditu tím, že je nutné zvýšit důvěryhodnost finančních výkazů, které předkládá management společnosti jejím vlastníkům. Výkazy mohou obsahovat chyby, zakrývat podvod, poskytovat zavádějící informace, ať již neúmyslně či záměrně, či neodpovídat zásadám regulace v daném státě. Tím, že se pověří auditem nezávislá třetí strana, se zvýší hodnověrnost výkazů. [28] Z tohoto pohledu na audit je opět zřejmé, že auditor musí být nezávislý a že zkoumá finanční výkazy, setkáváme se zde ale také s názorem, že audit slouží akcionářům společností, aby se mohli na výkazy více spolehnout. Zmínění těchto uživatelů auditorova výroku má jistě spojitost s velkou tradicí akciových společností v anglosaské oblasti.

Komora auditorů České republiky (dále též KAČR) potom definici upravuje takto: „*Posláním a smyslem auditu je vyjádřit názor nezávislé, kvalifikované osoby na věrohodnost účetních výkazů zveřejněných vedením účetní jednotky. Auditor ověřuje, zda údaje v účetních výkazech věrně zobrazují stav majetku a závazků, finanční situaci a výsledek hospodaření v souladu s pravidly předepsanými českými nebo jinými účetními předpisy, často s mezinárodními účetními standardy. Názor auditora má dostatečnou vypovídací schopnost pouze a jenom ve spojení s určitou úplnou účetní*

*závěrkou, ke které se auditor vyjadřuje. Názor auditora vytržený ze souvislosti s konkrétní účetní závěrkou je zmatečný.*“ [26] Tato definice opět podtrhuje důležitost účetní závěrky a můžeme říci, že jde o více konkrétní definici než v předchozích případech. Dozvídáme se z ní, že osoba provádějící audit musí být řádně kvalifikovaná a připouští, aby se účetní jednotka řídila českými i mezinárodními standardy.

Podle mezinárodních auditorských standardů, ze kterých česká Komora auditorů čerpá, je definicí cílů auditu: *„posílit důvěru předpokládaných uživatelů v účetní závěrku. Tomuto účelu slouží výrok auditora, v němž se auditor vyjadřuje k tomu, zda je účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.*“ [15] Podle mezinárodních auditorských standardů je opět důležité audit provádět s ohledem na účetní principy země a provádí se na účetní závěrce. Podstatné je, že auditor nemůže nabýt úplného přesvědčení o správnosti účetnictví, ale jen přesvědčení, že se auditovaná společnost nedopustila významných nesprávností.

Pro úplnost nyní uvedu definici auditu podle české legislativy. V České republice upravuje činnost finančních auditorů zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a změně některých zákonů (zákon o auditorech), který stanovuje, kdy jsou účetní jednotky působící na českém území povinni předložit své účetní výkazy ke kontrole auditorovi. Podle tohoto zákona je povinným auditem *„ověření řádných a mimořádných účetních závěrek nebo konsolidovaných účetních závěrek, pokud takové ověření vyžaduje jiný právní předpis; případně ověření mezitímní účetní závěrky, pokud takové ověření vyžaduje jiný právní předpis.*“ [40, § 2, odst. a)]

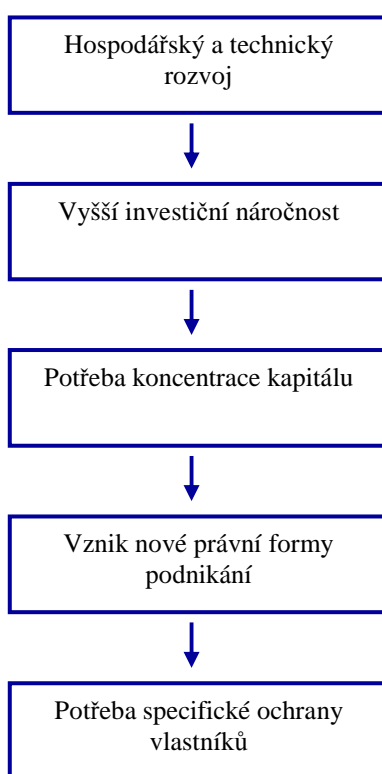
Ve všech zmíněných definicích můžeme nalézt určité shodné výrazy. Je jimi například objektivita, popř. nezávislost, kritičnost dále také vyhodnocování nebo analýza ekonomických informací. Z uvedených definic tedy vyplývá, že jde o nezávislé a tedy objektivní přezkoumání účetních výkazů, kterým se zvýší věrohodnost účetních informací, což je pro uživatele těchto informací žádoucí.

## **1.2 Mezinárodní úprava auditorské činnosti**

Moderní historie auditu je nedílně spojena s účetnictvím, které začalo nabírat na důležitosti v období 16. – 18. století v souvislosti s rozvojem průmyslové výroby. V té době se vyvíjí i moderní audit. Sedláček [35] uvádí, že vznik auditu byl zapříčiněn potřebou ochrany vlastníků kapitálových společností. K této potřebě zase došlo díky

historickým změnám ve společnosti. Technický pokrok zapříčinil, že se začala zvyšovat investiční náročnost výroby, což vedlo k potřebné akumulaci kapitálu a následně ke vzniku nové právní formy podnikání, kde investoři vkládali do podnikání kapitál, ale provoz podniku mohli ovlivnit pouze částečně. Tito investoři potřebovali tedy nějakým způsobem kontrolovat své investice a v důsledku toho vznikla auditorská profese. [35] Na následujícím obrázku č. 1 jsou tyto faktory, které podmínily vznik auditorské profese, přehledně znázorněny.

**Obr. 1: Faktory ovlivňující vznik auditorské profese**



**Zdroj: [35, s. 10]**

První legislativní úprava pochází z Velké Británie, kde byl v roce 1844 vydán tzv. Companies Act, upravující činnost britských akciových společností. V tomto zákoně bylo zakotveno právo akcionářů zkontrolovat na vlastní oči účetnictví podniku, kde vlastní akcie. Z původního práva majitelů společností zkontrolovat účetnictví se ale během necelých sta let stala zákonná povinnost, aby byla akciová společnost kontrolována profesionálním externím auditorem. První skutečnou povinnost auditu získaly britské akciové společnosti v roce 1948, kdy byl vydán nový Companies Act [11].

Po Velké Británii se audit začal prosazovat ve Spojených státech, kde se první oficiální zmínka objevila v bulletinu Jednotné účetnictví: prozatímní návrh předkládaný Sborem pro federální rezervní systém. Tento bulletin z roku 1917 je označován jako Memorandum o auditech rozvahy. Až v roce 1929 se působnost auditu rozšířila na ostatní finanční výkazy, což byla reakce na krach burzy a vzrůstající důležitost ukazatelů z výsledovky. Geneze auditu v USA pokračovala v roce 1936, kdy bulletin nesl název Zkoumání finančních výkazů nezávislymi veřejnými účetními. Současně v roce 1934 vyžadoval Zákon o burzách cenných papírů, aby všechny veřejné obchodní společnosti prováděly každým rokem audit v zájmu ochrany akcionářů. [34] V roce 1936, o více než 10 let dříve než ve Velké Británii, tedy vznikl důležitý požadavek nezávislosti auditu. Spojené státy byly sice z pohledu první zmínky o auditu pomalejší, ale zato během prakticky 20 let vznikl audit, jak ho známe dnes. V tomto ohledu jistě stojí za zmínku, že rychlejší vývoj byl podpořen právě hospodářskou krizí, díky níž byl kladen větší důraz na věrný a poctivý obraz účetnictví, a všechny podniky, jejichž akcie byly obchodovatelné na burze, již musely být objektivně hodnoceny, aby se předešlo dalšímu krachu burzy.

V USA se další úpravy auditu ujal Americký institut veřejných účetních (dále AICPA), který byl založen již koncem 19. století. Jak název institutu napovídá, byl zpočátku zaměřen na sdružování amerických účetních, ale jeho dnešní působnost spočívá ve vydávání publikací a vyhlášek nejenom pro účetní profesi, ale také pro auditory, finanční poradce, interní auditory a jiné poradce v oblasti managementu a daní. AICPA již od roku 1939 vydává auditorské standardy<sup>2</sup> prostřednictvím pro tyto účely speciálně zřízených orgánů. Prvním z nich byl Výbor pro auditorské postupy (tzv. CAP, Committee on Auditing Procedures), který například zavedl nové auditorské postupy jako je fyzická kontrola zásob nebo odsouhlasení pohledávek neboli konfirmaci. V roce 1972 se výbor přejmenoval na Výkonný výbor pro auditorské standardy (tzv. AudSEC, Auditing Standards Executive Committee) a vydávané vyhlášky začaly mít jednotnou formu a název Vyhláška o auditorských standardech s používanou zkratkou SAS. Kvůli kritice práce tohoto výboru v 70. letech byl v roce 1978 nahrazen dvěma orgány, Radou pro auditorské standardy, která prakticky navázala na vydávání standardů SAS, a Výborem pro účetní a kontrolní služby, jehož náplní práce je vydávání standardů pro

---

<sup>2</sup> Pojem standard je používán až od roku 1972, zpočátku šlo spíše o vyhlášky o postupech.

účetní a kontrolní služby neveřejných organizací. Obě tyto instituce fungují dodnes. [34]

S nárůstem globalizace a propojení jednotlivých ekonomik získává na důležitosti harmonizační proces účetnictví. S ním je spojeno i sjednocování auditorských standardů, kterým se zabývá Mezinárodní federace účetních (IFAC, International Federation of Accountants), která pro potřeby řešení tohoto problému zřídila Mezinárodní výbor pro auditorské standardy (IAASB, International Auditing and Assurance Standards Board) již v roce 1978.<sup>3</sup> Cílem výboru je „*pomáhat veřejnému zájmu tím, že vydává kvalitní auditorské standardy, napomáhá konvergenci mezinárodních a národních auditorských standardů, tím zvyšuje kvalitu i důvěryhodnost auditorské praxe po celém světě*“. [19] Tento výbor za období svého dosavadního působení vydal 36 mezinárodních auditorských standardů (ISA), jež v současné době používá zhruba 125 zemí světa, které je buď přímo používají jako národní standard, nebo na jejich základě své národní standardy připravují. S cílem zkvalitnit auditorskou profesi na českém území přijala i Komora auditorů standardy ISA jako závazné právní předpisy. [19]

Závěr této kapitoly je ještě vhodné doplnit o historický vývoj auditu v Evropské unii (dále také EU). Zde je harmonizační proces zaváděn pomocí pro všechny členské státy závazných směrnic. Téma auditu bylo zpracováno především v 8. směrnici o auditorech z roku 1984, která byla v roce 2006 zrušena a byla nahrazena a rozšířena směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, kde se uvádí, že: „*cílem této směrnice je podstatná, i když ne úplná, harmonizace požadavků na povinný audit*.“ [36] Sjednocuje tedy některá pravidla auditu, například požadavky na auditora a auditorskou společnost týkající se nezávislosti, kvalifikace, diskrétnosti, dodržování etických norem. Také je zde uvedeno, že v zájmu udržení vysoké kvality auditů, by měly být audity na evropském území prováděny podle mezinárodních auditorských standardů, které přijme Komise. Směrnice ovšem nebrání jednotlivým členským státům v zavedení některých dalších auditorských postupů, pokud je jejich národní legislativa vyžadují a nejsou již

---

<sup>3</sup> Do roku 2002 nesl název International Auditing Practices Committee (IAPC).

upraveny v přijatých mezinárodních standardech. Tuto směrnici musely členské státy promítnout do svých legislativ do roku 2008. [36]<sup>4</sup>

V současné době se také uvažuje o dalším pozměnění legislativy, která by vedla k úplnému sjednocení s mezinárodními auditorskými standardy, které stále některé členské země nepřijaly za vlastní. Tento krok by měl vést k „*žádoucímu sjednocení trhu a v konečném důsledku ke snížení nákladů na audit*.“ [10] Evropská unie chce také zlepšit kvalitu auditů subjektů veřejného zájmu, jejichž audity v posledních letech ztrácejí na hodnověrnosti a současně uvažuje o omezení vlivu velké čtyřky, tedy velkých auditorských společností<sup>5</sup>, díky nimž je trh velmi polarizovaný a právě tyto společnosti provádějí na území EU audity velkých na burze kotovaných firem ve více než 85%. Podle Evropské komise tyto společnosti ovlivňují kvalitu auditu a potenciálně omezují hospodářskou soutěž. Jedním z opatření, které chce komise zavést, je povinná rotace auditorských společností u jednotlivých klientů po maximálně 6 letech, čímž zamezí vytvoření „příliš dobrého vztahu“ mezi dvěma stranami a zvýší se objektivita auditu. Další potenciální opatření jsou tzv. společné audity, které by provádělo více firem a alespoň jedna z nich by nesměla být z velké čtyřky. [6] Komise chce u velké čtyřky také omezit výkon činností v EU pouze na auditorskou. To by znamenalo, že činnosti různých odborníků na oceňování nebo pojistné výpočty by tyto společnosti musely poptávat mimo řady svých zaměstnanců, což by logicky mohlo vést k zdražování služeb těchto společností. [10] Nutno dodat, že se jedná stále pouze o návrhy a nová směrnice může mít nakonec podobu odlišnou.

### **1.3 Vývoj auditorské profese v České republice**

Historie auditu v České republice je poměrně moderní záležitostí, audit jako profese totiž vznikl až po pádu komunismu a souvisel s přechodem k soukromému podnikání a obecnou transformací ekonomiky. Přesto nelze jednoznačně říci, že za předchozího režimu neexistovala kontrola účetních závěrek státních podniků. V té době kontrolu ale prováděli revizoři jmenovaní příslušným ministerstvem a kontrola probíhala spíše ve formální rovině. Byl kladen důraz převážně na formální náležitosti závěrek, na shodu

---

<sup>4</sup> Stejněho roku Evropská komise také vydala pozměňující směrnici 2008/30/ES, která již řeší pouze formální úpravy fungování jednotné regulace v EU. [37]

<sup>5</sup> Skupina 4 největších auditorských firem s největším podílem na trhu auditů. Do této skupiny se řadí společnosti: PricewaterhouseCoopers s podílem na světovém trhu 20%, Deloitte 18%, Ernst & Young 16% a KPMG 15%. Všechny jmenované společnosti mají sídlo ve Spojených státech amerických. [23]



údajů v závěrce a konečných stavů účtu a časové rozlišení výnosů a nákladů. Naopak nebyla dostatečně řešena problematika oceňování. [29]

V české legislativě se ovšem poprvé výraz audit objevil v roce 1988 v zákoně č. 173/1988 Sb., o podniku se zahraniční majetkovou účastí, které se začaly v České republice objevovat. Zákon určoval, že tyto podniky budou auditovány dvěma nezávislými ověřovateli a na jeho základě byla o rok později vydána vyhláška FMF č. 63/1989 Sb., o ověřovateli (auditorech) a jejich činnosti, která se opět zaměřila spíše na ověřování účetnictví podniků se zahraniční účastí. Touto vyhláškou se audit stal oficiální profesí. [29]

V roce 1992 zastarávající vyhlášku nahradil zákon č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů, který vymezil základní pojmy a postupy auditu a založil Komoru auditorů, jakožto „*samosprávnou profesní organizací (...) zřízenou za účelem správy auditorské profese na území České republiky.*“ [26] Cílem této organizace je dohlížet, aby byla auditorská profese v České republice vysoce kvalitní a zároveň odpovídala požadavkům globalizovaného trhu. [29]

Existenci takovéto samosprávné organizace podmínil fakt, že je audit „*vysoce odbornou specializovanou činností, jejíž provádění se dotýká především veřejného zájmu.*“ [29, s. 21] Není proto možné trh auditu ponechat volnému tržnímu mechanismu, který by rovnováhu mohl ustanovovat odlišně s veřejným zájmem. Na druhou stranu centrální vládní regulace by dávala prostor pro zneužívání moci, jelikož stát: „*často vystupuje jako jeden z uživatelů auditorských služeb a mohl by proto prosazovat takové, které by odpovídalo jeho (především fiskálním) zájmům*“ [29, s. 21]. Samosprávná profesní organizace je proto kompromisem mezi volným a centrálně regulovaným trhem a zdá se být vhodnou formou regulace, která se projevuje i v ostatních zemích a nadnárodních celcích.

Komora auditorů České republiky plní řadu funkcí, jako například [26]:

- vede seznam auditorů, auditorských společností, asistentů auditora
- organizuje auditorské zkoušky a rozdílové auditorské zkoušky,
- navrhuje členy zkušební komise Radě pro veřejný dohled nad auditem,
- vydává auditorské oprávnění,
- kontroluje provádění auditorské činnosti,
- vydává národní auditorské směrnice v souladu s obecně závaznými právními předpisy a mezinárodními auditorskými standardy,

- vydává vnitřní profesní předpisy Komory, zejména Statut, Jednací řád sněmu, Volební řád sněmu, Zkušební řád, Příspěvkový řád, Dozorčí řád, Kárný řád, Etický kodex, Vnitřní předpis pro kontinuální profesní vzdělávání auditorů, Směrnici pro odbornou praxi asistentů,
- rozhoduje o dočasném nebo trvalém zákazu auditorské činnosti,
- pořádá odborné semináře a klubové večery,
- vydává časopis Auditor a odborné příručky pro auditory,
- spolupracuje s tuzemskými i zahraničními profesními organizacemi a s institucemi státní správy,
- je aktivním členem mezinárodních profesních organizací IFAC a FEE.

Zákon z roku 1992 byl v průběhu posledních dvou desetiletí dvakrát přepracován, poprvé v roce 2000 a podruhé v roce 2009, kdy byl 14. dubna uveden v platnost současný zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a změně některých zákonů (zákon o auditorech), jehož důležité body budou rozvedeny v samostatné následující kapitole. Důvody k vytvoření nového zákona jsou spojeny s vývojem v Evropské unii. Ve sborníku z Mezinárodní konference Komory auditorů [23, s. 6] jsou uvedeny především následující:

- požadavek EU na zapracování 8. směrnice do českého právního řádu,
- respektování zavedených a fungujících struktur organizace auditorské profese,
- zapracování dílčích změn jiných právních předpisů,
- zachování přehlednosti a srozumitelnosti, které by nemuselo být novelizací zajištěno.

V návaznosti na 8. směrnici se tedy v českém zákoně objevují nové pojmy. Především se zpřísnil systém veřejného dohledu a zavedl se pojem subjekt veřejného zájmu, tedy velké podniky, kotované na burze, které jsou důležité pro ekonomiku regionů a státu.<sup>6</sup> Veřejný dohled nad auditem vykonává od roku 2009 Rada pro veřejný dohled nad auditem, což je subjekt nezávislý na auditorské profesi a dohlíží na fungování Komory. Rada sestává z 6 členů Prezidia, které volí ministr financí ve spolupráci s Českou národní bankou. Pouze 1 člen je zástupcem Komory auditorů, ostatní jsou odborníci z jiných oborů. [32]

---

<sup>6</sup> Zákon o auditorech [40] vymezuje subjekty veřejného zájmu jako právnické osoby, které emitují cenné papíry kotované na evropském regulovaném trhu, dále například banky, pojišťovny, obchodníci s cennými papíry, investiční společnosti a fondy, nebo obchodní společnosti, jejichž průměrný přepočtený stav zaměstnanců převýšil 4 tisíce osob.

Kromě tohoto základního právního předpisu musí auditoři samozřejmě dodržovat národní auditorské směrnice, které jsou v souladu s mezinárodními standardy od roku 2004. [23] Výkon auditorské profese navíc vyžaduje, aby se auditor orientoval v řadě dalších zákonů. Především je podstatná souvislost mezi auditem a účetnictvím. Za druhý nejdůležitější právní předpis z hlediska auditora bychom potom mohli považovat zákon 563/1991 Sb., o účetnictví a všechny související účetní standardy. Mezi další zákony patří dále například zákony daňové, o kolektivním investování, platebním styku a podobně.

Trh s auditorskými službami se od 90. let, kdy vznikaly nové firmy a byla udělována první auditorská oprávnění, ustálil a je možné ho popsat pomocí výzkumu agentury Brand Brothers z roku 2002 následovně. „*Auditorský trh nefinančních podniků je u nás rozdělen na tři rozdílné segmenty: šest největších auditorů (38%), 86 středních auditorů (24%) a 1200 malých auditorů (38%). Mezi největší auditory patří společnosti Ernst & Young Audit, PricewaterhouseCoopers audit, KPMG ČR, BDO CS, Deloitte & Touche, A&CE a HZ.*“ [1] Stejně podniky uvádí v čele trhu s auditu v roce 2005 i Česká tisková kancelář, která se zaměřila na fakt, že právě tyto velké firmy většinou auditují největší české podniky. Ze 100 největších podniků v tomto roce auditoři z PwC vydaly zprávu 37 subjektům, KPMG potom 22, Deloitte i Ernst & Young po 12. Menší podniky si naopak vybírají spíše menší auditorské kanceláře. [30] Novější takto seřazená data bohužel nejsou dostupná, přesto se dá očekávat, že nedošlo k výrazným změnám, neboť v roce 2002 agentura Brand Brothers pracovala s údaji o 1 292 subjektech a v současnosti je v České republice registrováno 1 294 oprávnění pro fyzické osoby a 362 auditorských společností. [26]

Audit je lákavý obor podnikání, ve kterém bylo v České republice za rok 2005 vyděláno 3.178 mil. Kč. Z toho 2.907 mil. Kč se objevilo v tržbách auditorských společností a 271 mil. utržili auditoři, kteří vykonávají činnost jako osoby samostatně výdělečně činné. Každá z pěti největších auditorských společností přitom dosáhla tržeb přes 100 mil. Kč. Dalších 20 společností již získalo tržby v rozmezí 10 a 50 mil. Kč a zbylých 315 společností v tomto roce vydělalo v průměru méně než 10 mil. Kč. [3]

#### **1.4 Analýza současné české legislativy v oblasti auditu**

Následující podkapitola bude zaměřena na vysvětlení nejpodstatnějších bodů zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a změně některých zákonů v platném znění (dále také

zákon o auditorech) z roku 2009. Některá důležitá fakta týkající se auditu, kterými je nutno analýzu problematiky doplnit, jsou ovšem ustanovena již v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále také zákon o účetnictví).

Vzhledem k tomu, že audit má chránit veřejný zájem a podle jeho výsledků se rozhoduje širší veřejnost, je právní úprava v tomto oboru nezbytná. Dalším důvodem existence zákonných předpisů v oboru je: *„informační nerovnováha, která spočívá v tom, že uživatelé informací, plynoucích z účetnictví i auditu, nejsou zpravidla schopni posoudit, zda byl audit proveden řádným způsobem“*. [35, s. 27] Je tedy nutné, aby existovala jakási norma, která výsledky standardizuje tak, aby byly pro uživatele spolehlivé. K nezbytnosti zákonné úpravy jistě také přispívá velká intelektuální i praktická náročnost práce auditora. [35]

Zákon o auditorech rozumí povinným auditem *„ověření řádných a mimořádných účetních závěrek nebo konsolidovaných účetních závěrek, pokud takové ověření vyžaduje jiný právní předpis; případně ověření mezitímní účetní závěrky, pokud takové ověření vyžaduje jiný právní předpis.“* [40, § 2, odst. a)]

Právě označení jiný právní předpis odkazuje na zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který v § 20 uvádí, za jakých podmínek podléhají účetní závěrky auditu. Celkově lze podmínky shrnout do tří skupin, podnik musí mít vhodnou právní formu podnikání, dále musí překročit určitá kritéria podle zákona a do třetice splňovat časové hledisko.

Od roku 2004, kdy vstoupila v platnost novela zákona o účetnictví, mají povinnost být auditovány jednak akciové společnosti a dále také ostatní účetní jednotky, kam spadají jak kapitálové společnosti<sup>7</sup>, družstva, tak osobní společnosti (veřejné obchodní a komanditní společnosti) i fyzické osoby, které jsou účetní jednotkou. Zajímavé je, že do roku 2004 se povinnost auditu vztahovala pouze na kapitálové a akciové společnosti.

Povinnost auditu dále určují 3 kritéria, která jsou přehledně zobrazena v následující tabulce č. 1. Je patrné, že důležité hodnoty vidí zákon o účetnictví v těchto položkách [20, § 20, odst. 1]:

- celkové sumě aktiv, která je zjištěna z rozvahy a neupravena o rezervy, opravné položky a odpisy majetku<sup>8</sup>, jedná se tedy o sloupec rozvahy brutto,

---

<sup>7</sup> Společnosti, které mají ze zákona povinnost tvořit základní kapitál.

<sup>8</sup> Rezervami se rozumí rezerva na rizika a ztráty, rezerva na daň z příjmů, rezerva na důchody a podobné závazky, rezerva na restrukturalizaci, technické rezervy nebo jiné rezervy podle zvláštních právních

- ročním úhrnu čistého obratu, který lze vyjádřit jako výše výnosů snížená o prodejní slevy a dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobená dvanácti,
- průměrném přepočteném stavu zaměstnanců v účetním období, jehož výpočet je určen zákonem č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě.

**Tab. 1: Kritéria pro povinnost auditu**

| Kritérium                            | Minimální hodnota |
|--------------------------------------|-------------------|
| Úhrn aktiv brutto                    | 40 mil. Kč        |
| Čistý obrat                          | 80 mil. Kč        |
| Průměrný přepočtený stav zaměstnanců | 50                |

**Zdroj: [39, § 20]**

Zatímco akciové společnosti podléhají auditu již při překročení jednoho ze tří uvedených kritérií, u druhé skupiny podniků, tedy kapitálových a ostatních osobních společností, družstev a fyzických osob, je nutné překročit dvě ze tří kritérií. Rovněž tato kritéria prodělala během posledních dvaceti let několik zásadních změn. Původně mezi ně například patřilo kritérium čistého obchodního jmění, které bylo pro obtížnou zjištělnost nahrazeno kritériem úhrnu aktiv. V roce 2002 se navíc z důvodu harmonizačního procesu kritérium ročního obratu zvýšilo ze 40 na 80 milionů korun. [29]

Posledním důležitým aspektem, na kterém závisí povinnost auditu, je časové hledisko. U všech podniků je nutné, aby splnily daný počet kritérií ve dvou po sobě následujících letech, přičemž auditu bude podléhat až závěrka za druhý rok. Touto změnou zákona se zamezilo tomu, aby účetní jednotka, která v jednom roce překročí limitní hranice, musela v druhém roce auditovat, i přesto, že v tomto druhém roce již limit nepřekročí. Na druhou stranu přetrvává nedostatek, že účetní jednotka nemusí tušit, zdali je povinná auditu, až do sestavení závěrky v druhém roce. V tomto momentě je ovšem pozdě kontaktovat auditora, neboť, jak bude vysvětleno v dalším textu, jeho práce začíná již mnohem dříve, než při ukončení účetního období. [29]

---

předpisů. Opravnými položkami se vyjadřuje přechodné snížení hodnoty majetku; odpisy majetku vyjadřují trvalé snížení jeho hodnoty. [39, § 26, odst. 3]

Pro úplnost je třeba říci, že zákon o účetnictví v závěru § 20 stanovuje, v jakém případě se povinnost na účetní jednotku nevztahuje. Je tomu tak v případě sestavení účetní závěrky v období konkursu, při zrušení konkursu z důvodu nedostatečného majetku podniku k uspokojení věřitelů, závěrky, po které následuje plánovaná reorganizace podniku, nebo případ, který uvede jiný právní předpis.

Další náležitosti auditu jsou již stanovené v zákoně č. 93/2009 Sb., o auditorech a změně některých zákonů (dále jen zákon o auditorech nebo zákon) [40]. Tento zákon nařizuje, aby povinný audit prováděli pouze auditoři, kterými jsou myšleni buď statutární auditoři, nebo auditorské společnosti. Zatímco statutární auditor je fyzická osoba, auditorská společnost je osoba právnická. Obě tyto právní formy musí mít auditorské oprávnění udělené Komorou auditorů a podmínky udělení oprávnění jsou v souladu se směrnicí Rady evropského společenství.

Zákon o auditorech dále v § 4 a § 5 upravuje podmínky, za kterých je možné těmto osobám udělit oprávnění. Důraz je kladen na několik skupin požadavků, kterými jsou například vysoká odbornost, praktické zkušenosti či bezúhonnost. Jelikož je audit vysoce odbornou specializovanou profesí, vyžaduje nejvyšší, tedy vysokoškolské vzdělání. Kromě toho musí budoucí auditor složit auditorskou zkoušku, jejíž obecné náležitosti konkretizuje § 8 a organizační podrobnosti potom Zkušební řád, který je vnitřním předpisem Komory. Podle aktuálního Zkušební řádu se zkouška skládá ze 14 dílčích písemných zkoušek obsahujících problematiku auditingu, finančního a manažerského účetnictví, daní, obchodního a insolvenčního práva, makroekonomie i mikroekonomie, či podnikových financí. K výkonu auditorské profese jsou ovšem užitečné i předměty jako informační systémy a výpočetní technika, či matematika a statistika, které jsou taktéž dílčími zkouškami. [25] Vysoká odbornost profese je dále zajišťována systémem povinného průběžného vzdělávání, jež opět upravuje vnitřní předpis Komory [24] stanovující pro kalendářní rok povinný limit vzdělávání v rozsahu 40 hodin, který může být splněn účastí na vzdělávacích akcích Komory či jiných institucí. Za průběžné vzdělávání se ale považuje také samostatná lektorská činnost či vlastní odborná publikační činnost. Dalšími požadavky pro auditorskou profesi jsou nabytí praktických zkušeností, splní-li minimálně tříletou praxi v oboru na pozici asistenta auditora, a požadavek bezúhonnosti doložený výpisem z Rejstříku trestů. Řadu požadavků doplňuje složení auditorského slibu, čestné prohlášení, že nevykonává

činnost, která znemožňuje vykonávat auditorskou profesi<sup>9</sup>, žadatel musí mít zaplacen poplatek a na druhou stranu nesmí mít nedoplatek na daních a pojistném a samozřejmě je způsobilý k právním úkonům. Povolení také nemůže být povoleno osobě vyškrtnuté v posledních 10 letech ze seznamu auditorů v souvislosti s udělením kárného opatření.

Na auditorské společnosti, jejímž jménem mohou audit provádět pouze registrovaní statutární auditoři podle předchozího odstavce, se dále vztahuje další množství požadavků. Ve zkratce je nutné, aby v takovéto společnosti měli většinový podíl hlasovacích práv auditoři, tj. statutární auditoři či auditorské společnosti. Ti také musí tvořit nadpoloviční většinu statutárního orgánu společnosti. Kromě dalších požadavků v § 5 je zajímavý požadavek, aby společnost měla dobrou pověst.

V dalších částech se zákon o auditorech zaměřuje na práva a povinnosti auditora. Ten musí podle zákona auditovat podle mezinárodních auditorských standardů upravených právem Evropských společenství a auditorských standardů vydávaných Komorou. Dále musí z každého auditu vydat zprávu obsahující povinné náležitosti a především výrok auditora, kterým se vyjadřuje ke skutečnosti, jestli účetní závěrka jeho klienta (účetní jednotky) podává věrný a poctivý obraz účetnictví. Auditor je také povinen být pojištěn pro případ odpovědnosti za škodu způsobenou výkonem své profese, postupovat podle vyhlášek Komory, platit členský poplatek, spolupracovat s Radou při výkonu veřejného dohledu nad auditem, stejně jako dodržovat při své činnosti Etický kodex, jehož vysvětlení si zaslouží vlastní následující kapitola.

Ostatní zákonné úpravy se zaměřují na činnost Komory auditorů a Rady pro veřejný dohled, jakož i na problematiku kárných opatření a kárného řízení, spolupráci s orgány veřejného dohledu v jiných zemích, či zvláštní úpravu pro subjekty veřejného zájmu. Jelikož se ovšem jedná o rozsáhlý komplexní obor, není s ohledem na rozsah a téma této práce možné analyzovat všechny tyto aspekty zákona o auditorech.

### ***1.5 Etické aspekty auditorské činnosti***

Jak již bylo v předchozí kapitole naznačeno, auditoři jsou povinni dodržovat při své činnosti Etický kodex, který zaručuje, že výsledek auditu bude na nejvyšší odborné úrovni. [13] V České republice byl do 31.12.2010 platný Etický kodex vydaný

---

<sup>9</sup> „Auditor nesmí vykonávat další výtěžnou činnost mající znaky podnikání.“ [40, § 23] Výjimkou je podle zákona správa vlastního majetku, členství v dozorčím orgánu, vědecká, pedagogická, umělecká či podobná činnost, vedení účetnictví, daňového poradenství, výkon insolvenčního správce nebo znalce.

Komorou auditorů České republiky. Od roku 2011 ale KAČR přijala mezinárodně uznávaný Etický kodex pro auditory a účetní znalce vydávaný mezinárodní federací účetních IFAC.

Podle platného Etického kodexu [18] jsou auditoři povinni dodržovat tyto základní principy:

- Integrita – být upřímný a čestný ve všech odborných a obchodních vztazích.
- Objektivita – nedovolit, aby zaujatost, střet zájmů nebo nepřípustný vliv jiných stran převážily nad profesním a odborným uvažováním.
- Odborná způsobilost a řádná péče – udržovat odborné znalosti a dovednosti na úrovni potřebné k tomu, aby klientovi nebo zaměstnavateli mohl poskytovat vysoce kvalifikované odborné služby na základě nejnovějších poznatků a vývoje v účetní praxi, legislativě a technických postupech, a postupovat odpovědně a v souladu s příslušnými odbornými a profesními standardy.
- Důvěrný charakter informací – zachovávat mlčenlivost o informacích získaných v rámci profesních a obchodních vztahů při poskytování odborných služeb, a proto nesdělovat takovéto informace třetím stranám bez náležitého a konkrétního oprávnění, s výjimkou případů, kdy existuje právo či povinnost podle zákona nebo podle profesních předpisů informace sdělit, ani nepoužívat důvěrné informace pro osobní užitek auditora nebo třetí strany.
- Profesionální jednání – dodržovat příslušné zákony a vyhlášky a vyhýbat se jakémukoliv jednání, které diskredituje profesi.

V praxi musí být tyto principy uplatňovány během celého auditu a jejich důkladná analýza by přesahovala rámec této práce. Pro představu lze ale uvést několik příkladů. Princip objektivity je nutné dodržovat především při rozhodování o přijetí zakázky, kdy hrozí, že auditor přes vlastní zainteresovanost na výsledku auditu, zakázku přijme. Princip integrity by mohl být například ohrožen při přijetí zakázky, u které by informace o klientovi naznačovaly, že vykonává pochybnou či dokonce nezákonnou činnost, a auditor by současně nepřijal zvláštní opatření pro zmírnění rizika zakázky. Objektivita by dále mohla být ohrožena, pokud by auditor za své služby žádal nepřiměřeně vysoký honorář. Naopak honorář nepokrývající dostatečně náklady zakázky, kterou tak nelze provést v souladu se zákonnými a etickými předpisy,



nasvědčuje nemožnosti dodržet princip řádné péče. Profesionální jednání musí auditor prokazovat také při propagaci svých služeb, ve které nesmí znevažovat auditorskou profesi, ani ostatní auditory, či vyzdvihovat své služby nad služby ostatních auditorů.

[18]

## 2. Průběh auditu

Již v úvodní kapitole bylo řečeno, že audit je systematický proces. Lze tedy říci, že jde o kontinuální činnost sestávající z více oddělených částí, které jsou ovšem navzájem velmi závislé. Metodiku pro každoroční proces auditu u účetních jednotek sestavuje Komora auditorů v souladu se zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech a mezinárodními auditorskými standardy vydávanými Výborem pro auditorské a ověřovací standardy IAASB.<sup>10</sup> Tento výbor vydává několik skupin mezinárodních standardů: mezinárodní auditorské standardy ISA, mezinárodní standardy pro prověrky ISRA, standardy pro ověřovací zakázky ISAE a standardy pro související služby ISR, které jsou souhrnně nazývány jako zakázkové standardy IAASB. Dále jsou součástí standardů také mezinárodní standardy pro řízení kvality (ISCQ), které jsou uplatňovány u služeb vycházejících ze zakázkových standardů. Auditorské služby se řídí standardy ISA, kterých je v současné době 36 a každý z nich upravuje určitý tematický okruh, jako například dokumentaci, plánování auditu, výběr vzorků nebo analytické testy. Celkový přehled mezinárodních standardů je součástí přílohy A v závěru práce. Obecně jsou označeny znakem ISA 100-999, ale v současné době je nejvyšší standard ISA 810 – Zakázky na vypracování zprávy o agregované účetní závěrce. [26]

Metodiku Komora dále rozpracovává v praktických příručkách. Za základní příručku bychom potom mohli považovat Příručku pro provádění auditu u podnikatelů, která obsahuje základní postupy pro jednotlivé auditorské procedury, jak v obecné rovině, tak v rovině jednotlivých účetních okruhů, a její nedílnou součástí je i příklad auditorské dokumentace, která musí být podle zákonné úpravy povinně vedena. V úvodu příručky jsou potom uvedena základní pravidla, kterými se její uživatel musí primárně řídit [22, s. 4]:

- auditorské procedury musí být pečlivě plánovány, plán se odvíjí od rizika konkrétní zakázky a individuální situace,
- auditorská práce musí být řádně zdokumentována, aby byly auditorovy závěry podložené a odůvodnitelné,

---

<sup>10</sup> Do 23. listopadu 2009 se metodika řídila podle standardů vydávaných Komorou auditorů. Vzhledem k evropskému harmonizačnímu procesu a neaktuálnosti původních „českých“ standardů došlo k tomuto datu k jejich zrušení a úplnému přijetí mezinárodních standardů.

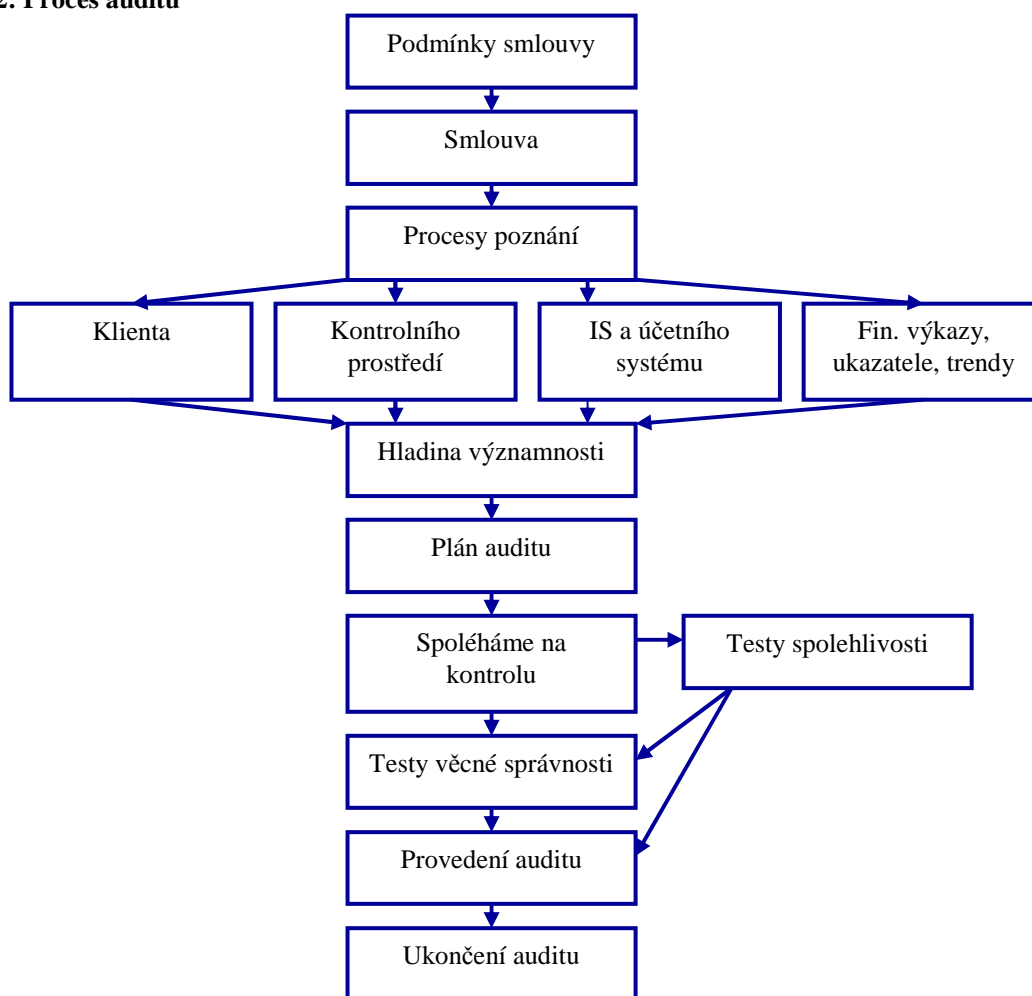
- auditor musí efektivně komunikovat s klientem, aby bylo možné audit provést včas, správně a v žádoucím rozsahu,
- auditor by se měl řídit zákonem o auditorech, auditorskými standardy a etickým kodexem KAČR.

Další příručky, které vydává KAČR jsou například Příručka pro využití výběru vzorků pro auditory nebo Příručka pro provádění auditu v počítačovém prostředí.

Podle příručky [22] je doporučený postup auditu následovný. Před podepsáním smlouvy je nutné provést určité činnosti, kterými se posoudí riziko zakázky a stanoví se její podmínky. Pokud dojde k podepsání smlouvy o auditu, nastává fáze předběžných plánovacích procedur, kde se auditor seznamuje s podnikáním klienta, jeho kontrolním systémem, účetnictvím, může provádět předběžné analytické testy a na závěr stanoví hladinu významnosti. Na základě zjištěných informací z první fáze sestaví plán auditu, v jehož rámci určuje riziko kontrolní, přirozené a auditorské, a plánuje testy kontrolní a věcné správnosti. Těmto fázím se bude věnovat tato kapitola. Následuje fáze provedení plánu, kdy se provádí auditorské testy, dokumentují a vyhodnocují se jejich výsledky. Praktickou aplikaci některých auditorských postupů nastíní třetí kapitola, která se bude s ohledem na omezený rozsah práce soustředit pouze na okruh zásob. Na závěr auditu auditor informuje klienta o zjištěných výsledcích a vydává zprávu auditora s auditorským výrokem. Tyto jednotlivé fáze budou v následujících kapitolách detailněji vysvětleny, součástí přílohy B je navíc přehledné zobrazení schématu auditorského postupu.

V postupovém diagramu lze nastínit proces auditu i na následujícím schématu (viz Obr. 2), který uvádí ve své publikaci Sedláček [35]. V zásadě se postup tohoto autora nemůže odlišovat od příručky vydávané Komorou, neboť jak bylo zmíněno, tento postup je daný mezinárodními auditorskými standardy. V tomto schématu je ale možné vyzorovat, jak auditor postupuje v případě, že spoléhá na vnitřní kontrolní systém klienta. V takovém případě provádí testy spolehlivosti kontrol a jestliže nezjistí nedostatky, je možné vynechat některé testy věcné správnosti.

**Obr. 2: Proces auditu**



**Zdroj: upraveno podle [35, s. 54]**

Z časového hlediska na postup auditorských operací hledí Ricchiute [34], jehož postup je nastíněn v následující tabulce č. 2, která vychází z předpokladu konce účetního období k 31.12. Jelikož se jedná o americkou publikaci, objevuje se zde pojem auditorský výbor, který se obvykle skládá z členů správní rady společnosti. Tento výbor je iniciátorem auditu, neboť provádí prvotní kontakt auditora a dále figuruje jako prostředník, který zkoumá rozsah i výsledky auditu a podobně. Pojem zakázkový dopis dále označuje běžnou smlouvu mezi auditorem a klientem. V období plánování první úrovně se auditor soustřeďuje na kontrolu auditorských prací v předchozím roce, na finanční výsledky společnosti v prvním čtvrtletí či na přípravu předběžného časového rozvrhu auditu. Další plánování již stanoví konečný časový rozvrh, jsou prováděny analytické práce a plán se koordinuje s externími pracovníky a s klientem. Během druhého pololetí se již mohou provádět některé postupy, které je třeba vykonat během účetního období, jako jsou kontrolní testy a poznání vnitřního kontrolního systému. S koncem účetního roku se provádějí substantivní testy a dále auditor získává potřebné

prezenční dopisy managementu a jiných stran, například právnických osob. Dopisy jsou ve formě písemných prohlášení a jsou důležité pro dokumentaci. Posledním krokem je vydání zprávy auditora.

**Tab. 2: Časový přehled auditorských operací**

| Přibližné datum | Činnost   |
|-----------------|---|
| březen          | Komunikace s auditorským výborem<br>Rozhodnutí přijmout zakázku nebo v ní pokračovat<br>Zakázkový dopis<br>Celkové poznání klientova podnikání a odvětví, ve kterém podniká |
| duben-květen    | Plánování první úrovně  |
| červen-srpen    | Plánování druhé úrovně  |
| září-listopad   | Auditorské práce během účetního období  |
| prosinec-únor   | Auditorské práce ke konci roku<br>Kontrola následných událostí  |
| poslední den    | Dopisy, prezentující management a dopisy právníků<br>Zprávy   |

Zdroj: [34, s. 218]

## 2.1 Činnosti před uzavřením zakázky

Jak bylo v předchozím textu vysvětleno, proces auditu začíná již před podepsáním smlouvy klienta a auditora. V této fázi je totiž nejprve nutné, aby podnik včas kontaktoval auditora s poptávkou po auditu a auditor dále zvážil tuto poptávku, posoudil její riziko a stanovil podmínky, za kterých je ochoten smlouvu podepsat.

Prvotním krokem procesu je tedy zkontaktování auditora, které musí podnik provést ještě před koncem účetního období. Zvlášť u auditů, které jsou prováděny prvním rokem, musí podnik kontrolovat, zda bude splňovat kritéria pro povinnost auditu a včas vyhledat auditora, který před uzavřením účetního roku musí naplánovat postupy, zvolit strategii auditu a seznámit se s podnikem klienta, aby byl schopen stanovit oblasti, na které bude brát zvláštní pozornost. Nedílnou součástí auditorských procedur je účast na inventarizaci klienta, která samozřejmě probíhá před účetní závěrkou, a i z tohoto důvodu je nutné audit včas naplánovat. [29]

Před podepsáním smlouvy musí auditor zvážít, jaké riziko by tímto podepsáním podstoupil. Uvedením svého jména v auditorské zprávě totiž může ohrozit svou dobrou pověst, na které „závisí jeho další schopnost pokračovat v auditorské činnosti.“ [11, s. 25] Riziko zakázky je možné chápat ve dvou rovinách [22]:

- riziko, že auditor bude vystaven nepříznivým důsledkům svého vztahu s klientem (např. soudní spory či nepříznivá publicita),

- riziko, že účetní závěrka může obsahovat závažné chyby nebo může být uživateli nesprávně pochopena.

Při posuzování rizika auditor zohledňuje, jestli je ke klientovi nezávislý, tedy zda není žádným způsobem zainteresován na výsledcích podnikání klienta a neposkytuje klientovi jiné služby, které by nezávislost mohly ohrozit. Nezávislost může být ohrožena, pokud by auditor byl zároveň účetním poradcem podniku, nebo pokud existuje osobní či rodinný vztah mezi auditorem a členem vedení společnosti. [11]

Riziko dále ovlivňuje důvěryhodnost vedení či organizační struktura společnosti. Ta by měla stanovovat jednoznačných systém odpovědností a pravomocí a rovněž by neměla být příliš složitá. Rizikovým faktorem může být také podnikatelské prostředí, jestliže je nestabilní, rychle se rozvíjející, má-li širokou veřejnou odpovědnost, nebo povaha podnikatelské činnosti, která je rizikovější u dlouhých výrobních cyklů, či u neobvyklých způsobů financování. [35] Riziko také poroste, zjistí-li auditor skutečnosti, které nasvědčují, že je ohrožen předpoklad nepřetržitého trvání podniku v budoucnu. Signály porušení tohoto předpokladu mohou být například opakované provozní ztráty, prodlení ve splácení závazků a půjček, nedostatek pracovního kapitálu, vysoké zadlužení či nízká likvidita. [11]

I přesto, že výčet rizikových faktorů je neúplný, je patrné, že jejich důkladné prověřování může být zdlouhavé a ve výsledku zbytečné, pokud si během auditorova rozhodování klient zvolí auditora jiného. Na druhou stranu, čím déle auditor rizika prověřuje, tím má vyšší jistotu, že jeho rozhodnutí bude nejlepší možné. Vzniká tedy rozpor, zda je vhodnější rychlé, či pomalejší rozhodování o přijetí zakázky. *„Čím dříve se rozhodne o přijetí zakázky, tím vyšší je pravděpodobnost, že při posuzování rizika zakázky neměl k dispozici všechny relevantní informace. Čím později se rozhodne o přijetí zakázky, tím vyšší je riziko, že klient uzavře smlouvu s jiným auditorem.“* [11, s. 25] Zvlášť důkladně je třeba toto riziko zkoumat u nových zakázek, kdy může auditor zjišťovat potřebné informace u bývalého auditora, představenstva společnosti, či z veřejných sdělovacích prostředků. [11]

Výsledkem tohoto prvotního prověření klienta je stanovení rizika zakázky, zdali je obvyklé, či vyšší než obvyklé, popřípadě také zamítnutí zakázky. I v případě vyššího rizika se ale auditor může rozhodnout zakázku přijmout. Tomuto výsledku ovšem musí přizpůsobit své další počínání. Vhodné je [22]:

- vytvořit pracovní tým, jehož členové mají potřebné obecné znalosti, zkušenosti a schopnosti i zkušenosti v příslušném odvětví,
- získat externí spolupracovníky (např. počítačové či právní experty),
- více zapojit vedoucí pracovníky auditorské firmy do procesu auditu,
- zvýšit kontrolní riziko,
- odmítnout nereálné termíny pro odevzdání zprávy auditora.

Pro úplnost je vhodné doplnit riziko zakázky a riziko ztráty dobré pověsti o riziko neuspokojení potřeb klienta [35], které může vzniknout, jestliže auditor přijme zakázku a v jejím průběhu zjistí, že jeho znalosti a zkušenosti nejsou dostačující pro vydání výroku. V takovém případě ale auditor vždy může najmout další členy auditorského týmu, kteří případně doplní potřebné znalosti.

Poslední fází před podepsáním smlouvy je jasná definice jejich podmínek, které musí být v souladu s představou klienta i službami, jež auditor skutečně poskytne, a které zároveň naplňují zákonné předpisy. [35] Součástí smlouvy by například měl být cíl auditu, odpovědnost vedení společnosti, rozsah auditu a především fráze, že *„v důsledku průvodních omezení auditu a systému vnitřní kontroly existuje možnost, že nebudou zjištěny významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou s poukazem na pravdivé a věrné zobrazení.“* [22, s. 2-3]<sup>11</sup>

## **2.2 Předběžné plánovací postupy**

Po podpisu auditorské smlouvy následuje série činností souvisejících s komplexním poznáním klienta. Tyto procesy poznávání jsou důležité především z hlediska správného odhadnutí rizik v podniku, kterým auditor následně uzpůsobí svůj plán auditu. Podle schématu uvedeného v příloze B se jedná o [22]:

- porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta,
- porozumění kontrolnímu prostředí,
- porozumění účetnímu systému,
- provádění předběžných analytických procedur,
- stanovení plánovací hladiny významnosti.

---

<sup>11</sup> Podrobnosti smlouvy a podmínky odstoupení od smlouvy upravuje zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech § 17 a standard ISA 210 Sjednávání podmínek auditních zakázek.

### **2.2.1 Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta**

V první fázi předběžných plánovacích postupů shromažďuje auditor informace o činnosti a oblasti podnikání klienta. Svou pozornost zaměřuje především na vnitřní a vnější faktory, které mohou mít vliv na podnikání klienta. Příručka pro auditory vymezuje [22] některé okruhy těchto faktorů, které je třeba brát v úvahu a které budou vysvětleny dále. Přesto se jedná pouze o doporučení a informace, které auditor shromažďuje, se mění podle individuálních potřeb auditu. Především u opakovaných auditů se proces poznávání omezuje spíše na aktualizace údajů zjištěných v předcházejících letech. [22]

Vnitřní faktory zahrnují oblast vlastnických práv, obchodních cílů, činností klienta, finanční i personální stránku podnikání, či neobvyklé účetní postupy. Součástí těchto faktorů jsou i obecné informace, které se mohou vyskytnout a ovlivní pak významně riziko. Takovými faktory jsou například soudní spory klienta či daňové problémy. Na druhou stranu vnější faktory se zaměřují na vlivy legislativní, makroekonomické a vlivy v daném odvětví. Jakým způsobem tyto oblasti mohou ovlivňovat riziko auditu a kterým skutečností auditor přizpůsobuje plán auditu, je možné znázornit v následující tabulce č. 3.



**Tab. 3: Faktory, které auditor zkoumá při seznamování se s podnikáním klienta**

|                        |                                       |   |
|------------------------|---------------------------------------|---|
| <b>Vnitřní faktory</b> | <b>Struktura vlastnictví a vedení</b> | Popis právní formy podnikání, seznam přidružených jednotek, rozhodujících akcionářů, členů vedení, identifikace osob se zvláštním vztahem <sup>12</sup> a transakcí mezi těmito osobami |
|                        | <b>Obchodní cíle</b>                  | Seznam všech provozoven klienta, obchodních činností a počty zaměstnanců, plány týkající se významných změn v podnikání společnosti   |
|                        | <b>Činnosti</b>                       | Hlavní zákazníci, dodavatelé, porozumění hlavním obchodním, výrobním, technickým, marketingovým, cenovým a obdobným aspektům podnikatelské činnosti klienta                             |
|                        | <b>Finance</b>                        | Porozumění finanční struktuře klienta, způsobům financování   |
|                        | <b>Personalistika</b>                 | Posouzení kvalifikace pracovníků, zvláště vedení a zaměstnanců finančních služeb, systému odměňování  |
|                        | <b>Účetní postupy</b>                 | Identifikace neobvyklých, složitých účetních postupů  |
|                        | <b>Všeobecné údaje</b>                | Právní spory, daňové problémy atd.  |
| <b>Vnější faktory</b>  | <b>Zákony a vyhlášky</b>              | Auditor se orientuje v systému právních norem, seznámí se specifickými vyhláškami týkajícími se odvětví   |
|                        | <b>Makroekonomické prostředí</b>      | Identifikace důležitých změn makroekonomických ukazatelů (úrokové míry, měnový kurs, inflace, HDP, nezaměstnanost)  |
|                        | <b>Prostředí v daném odvětví</b>      | Seznámení se s technickým a technologickým vývojem v odvětví, změnami konkurence, identifikace fúzí a akvizic, dodavatelské zdroje apod.  |

**Zdroj: vlastní zpracování podle [11] a [22]**

### 2.2.1.1 Seznámení se společností Bekaert Textiles CZ s.r.o.

IČO: 27962369

Sídlo: Lipová 622/1, 352 01 Aš

Společnost Bekaert Textiles je výrobce textilu pro matrace a zdravotní polštáře a jejím sídlem je město Aš. Jedná se o podnik relativně nový, založený v roce 2006, který navazuje na tradiční textilní výrobu v tomto okrese, která se zde začala rozšiřovat od začátku 20. století. Tehdy zde byla založena v roce 1904 textilní škola a v roce 1924 již ve městě se zhruba 23 tisíci obyvateli podnikalo více než 120 tkalcoven, 13 barvíren, 52 obecných pletáren a 129 pletáren punčoch. Vzhledem ke své blízkosti k německým hranicím bylo období okolo 2. světové války v Aši velmi bouřlivé. Ještě před podepsáním Mnichovské dohody byli díky velké podpoře nacistů ve městě vyhnáni čeští úředníci a antifašisté, aby se po oficiálním aktu podepsání Mnichovské dohody město připojilo jako část sudet k německé říši. České obyvatelstvo opustilo Aš a po válce je následovala německá část obyvatel. Během 10 let klesl počet obyvatel o více než polovinu na 11 378. Díky tomu musela být zavřena většina továren a ostatní továrny

<sup>12</sup> „Za osoby se zvláštním vztahem se považují osoby schopné významným způsobem ovlivňovat provozní a finanční rozhodnutí klienta.“ [35, s. 62]

byly zestátněny. Za období komunismu zde fungovaly národní textilní podniky Tosta, Ohara Aš, Krajka, Kovo a Metaz, i ty ovšem během 90. let minulého století zanikly. [5]

V jedné z historických budov bývalé textilky vznikl v 21. století nový provoz společnosti Bekaert Textiles, který původně sídlil za hranicemi v Německu. Vzhledem k uvolnění hranic po vstupu do Evropské unie se majitelé textilního koncernu rozhodli přesunout výrobu na západ Čech, kde je příhodná lokalizace s možností využití levnější pracovní síly.

Předmětem podnikání podle obchodního rejstříku je:

- Pronájem nemovitostí
- Specializovaný maloobchod
- Velkoobchod
- Výroba textilních vláken a tkanin
- Výroba textilního zboží

Její majoritním vlastníkem (99,9%) je německá společnost Deutsche Gamma GmbH, která je členem skupiny Gamma Holding NV sídlící v Nizozemsku. I česká textilka je tak členem této skupiny a musí podávat pravidelné měsíční reporty o hospodaření své mateřské společnosti. Skupina sestavuje konsolidovanou účetní závěrku, což klade požadavek i pro dceřinou českou textilku, která má povinnost odevzdávat účetní závěrku ke konsolidaci. V roce 2012 byl mezní termín odevzdání účetní závěrky ke konsolidaci stanoven na 23. ledna 2012.

Celá skupina Gamma Holding má sídlo v Nizozemsku, ale působí v 34 zemích světa a zaměstnává 4 500 zaměstnanců. Holding působí na 4 různých trzích se čtyřmi různými business units. Business unit Ammeraal Beltech je jedním z lídrů na trhu s transportními a výrobními pásy, Clear Edge Filtration je producentem filtračních zařízení pro průmyslovou výrobu, Dimension-Polyant je výrobcem plachtoviny a konečně Bekaert Textiles jsou lídry na trhu s lůžkovinami. Sídlo Bekaert Textiles je v Belgii a po celém světě má továrny v sedmi dalších zemích: České republice, Turecku, USA, Austrálii, Mexiku, Argentině a Číně. Pro přehlednější orientaci ve struktuře společnosti Gamma Holding je uveden následující obrázek č. 3.

Obr. 3: Struktura Gamma Holding



**Zdroj: vlastní zpracování**

Vzhledem k tomu, že společnost Bekaert Textiles CZ s.r.o. (dále také BTCZ) je významným výrobním článkem v koncernové struktuře v rámci business unit Bekaert Textiles, jejími výhradními odběrateli jsou společnosti ve skupině a hotové výrobky jsou prodávány za smlouvenou cenu, která je nižší, než by byla cena tržní. Díky tomu také společnost dlouhé roky nevytvářela kladný výsledek hospodaření, vše se ale v roce 2010 změnilo, neboť se společnost již zaběhla. V roce 2011 společnost ovšem opět vykázala ztrátu, jejíž příčiny lze pravděpodobně hledat v navýšení cen výrobního materiálu.

Mateřská společnost významně ovlivňuje i způsob financování české textilky, neboť své dceřiné společnosti poskytuje možnost financování pomocí několika otevřených cash-poolingových účtů. Cash pooling chápeme jako nástroj řízení hotovosti, „*který napomáhá, zpravidla ekonomicky spojeným subjektům, efektivně řídit jejich hotovostní pozice na bankovních účtech a snižovat úrokové náklady a poplatky spojené s bankovními službami*“. [7] Toto financování má významný vliv i na audit, neboť peněžní prostředky na cash poolingových účtech je nutné prověřit obdobným způsobem jako ostatní zůstatky na bankovních či úvěrových účtech.

Povinnost auditu se vztahuje na celý konsolidační celek a pro takovýto případ je v zákoně [40] připraven § 19 upravující povinný audit konsolidované účetní závěrky. Zde je stanoveno, že konsolidující účetní jednotka musí určit auditora skupiny, který získá plnou odpovědnost za zprávu auditora [40, § 19]. Auditor skupiny dále určuje rozsah auditu a způsob jeho provedení auditorům v ostatních zemích, kde jsou divize konsolidujícího celku.

Belgický Bekaert je divize, která je pověřená sestavovat konsolidovanou účetní závěrku za holding, a proto i audit skupiny provádí PricewaterhouseCoopers (dále PwC) v Belgii. Auditoři konsolidačního celku zasílají požadavky pro sestavení auditu jednotlivým auditorům v zahraničí. Česká společnost má tak povinnost být auditována již z principu této konsolidace.

Pokud bychom ale vycházeli ze zákona o účetnictví z § 20 odst. 1b), který stanovuje kritéria, při jejichž překročení je účetní jednotka povinna podrobit svou účetní závěrku auditu, Bekaert Textiles CZ by byl rovněž auditu povinný. Jakožto společnost s ručením omezeným musí překročit minimálně 2 ze 3 kritérií ve dvou po sobě následujících letech. Z následující tabulky č. 4 je zjevné, že Bekaert dosahuje dokonce všech tří kritérií. Vedle auditu, který je povinný pro konsolidaci, tak musí Bekaert CZ nechat ověřit účetní závěrku i statutárním auditem.

**Tab. 4: Plnění kritérií pro povinnost auditu ve společnosti Bekaert Textiles CZ s.r.o.**

| Kritérium                            | Limit dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví | Stav v Bekaert Textiles CZ k 31. 12. 2010 | Stav v Bekaert Textiles CZ k 31. 12. 2011 |
|--------------------------------------|--|---|---|
| Aktiva brutto                        | 40.000 tis. Kč                                 | 256.006 tis. Kč                           | 208 572 tis. Kč                           |
| Roční obrat                          | 80.000 tis. Kč                                 | 353.974 tis. Kč                           | 318 269 tis. Kč                           |
| Průměrný přepočtený stav zaměstnanců | 50   | 81  | 73  |

**Pozn. Údaje za rok 2011 jsou prozatímní, účetní závěrka podle českých účetních standardů se připravuje.**

**Zdroj: vlastní zpracování**

Vzhledem k tomu, že je audit ve společnosti prováděn opakovaně, je v novém roce prvním krokem auditora zjišťování nových skutečností, které mohly nějak významně podnikání ovlivnit. V roce 2011 Bekaert Textiles CZ s.r.o. prošel velice razantními změnami, v říjnu zde otevřeli novou výrobu – šicí dílnu, kde se vyrábějí zdravotní polštáře, a od závěru roku 2011 probíhá v oblasti informačních systémů přechod

z několika oddělených, již zastarávajících informačních systémů na integrovaný systém pro plánování podnikových zdrojů od společnosti SAP. Jedná se o složitou implementaci, při které je nutné reorganizovat řadu vnitropodnikových procesů v souladu s infrastrukturou SAP, proto ke konci roku 2011 nebyla implementace zdárně hotova a audit se konal v poměrně nestandardních podmínkách. Účetnictví za nový provoz šicí dílny je prozatím vedeno odděleně a až pro potřeby účetní závěrky se seče. Provádí se v podstatě audity dva a navíc účetní okruhy nákupů a skladů jsou vedeny v jiných informačních systémech, dokud nepřejdou na systém SAP.

### **2.2.2 Porozumění kontrolnímu prostředí**

Po obecném seznámení se s klientem následuje poznávání jeho kontrolního prostředí, což je „*celkový postoj, informovanost a činnost statutárních orgánů a vedení společnosti, pokud jde o kontrolu a její význam uvnitř společnosti.*“ [22, s. 4-2] Jde tedy o způsob, kterým vedení dbá o kontrolování činností společnosti. Jestliže má vedení striktní přístup ke kontrole, je logické, že kontrolní postupy zde uplatňované budou efektivnější než ve více benevolentním prostředí. Díky efektivním kontrolním postupům zase může auditor do jisté míry omezit detailní testování testy věcné správnosti a zefektivnit tak činnosti auditu.

Faktory, které mají vliv na účinnost vnitřních kontrol, jsou filosofie vedení a styl řízení účetní jednotky, dále organizační struktura a způsob určování pravomocí a odpovědnosti a samozřejmě také vnitřní kontrolní systém, případně interní audit. U první skupiny faktorů si auditor všímá, kolik lidí se podílí na vrcholovém vedení, jaký je přístup vedení k riziku, nebo má-li vedení zájem o řešení nedostatků účetního a kontrolního systému. Ze zkoumání organizační struktury zase vyplývá, jakým způsobem jsou rozdělovány pravomoci a odpovědnosti a jak je vykonáván dohled. [11] Podstatným faktorem je samotný vnitřní kontrolní systém, který Mezinárodní auditorský standard ISA 315 definuje jako: „*proces navržený, zavedený a vykonávaný osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky a jinými pracovníky za účelem poskytnutí přiměřeného ujištění o dosažení cílů účetní jednotky s ohledem na spolehlivost účetního výkaznictví, účelnost a hospodárnost operací a na soulad s příslušnými právními předpisy.*“ [16, s. 3] Jedná se tedy o jakýsi formalizovaný systém jednotlivých kontrolních postupů, kterými jsou například kontrola dokumentace, systém podpisových vzorů, inventury atd.

Formou kontrolního systému může být i interní audit, který používá obdobné auditorské metody jako audit externí, ale je prováděn interním auditorem, obvykle zaměstnancem společnosti. Tento audit slouží výhradně k potřebám společnosti, k zefektivnění vnitřních kontrol a tedy k ochraně akcionářů před možnými podvody. Pokud je vnitřní audit prováděn na vysoké úrovni, může jeho výsledky v konečném důsledku využít i externí auditor, kterému se tak výrazně sníží náklady i časová náročnost auditorských činností, stejně jako auditorské riziko. [29]

Výsledky činnosti poznávání kontrolního prostředí je nutné opět zaznamenávat a archivovat v rámci auditorského spisu. Vhodnou formou záznamu je auditorský dotazník, kde jsou předem určeny některé možné rizikové faktory. U těchto faktorů následně auditor určuje, zdali se v podniku vyskytují, či nikoliv, a z celkového výsledku vyvodí závěr, zda se může spolehnout na vnitřní kontrolní systém. Dokumentace formou dotazníku je používána i v jiných oblastech auditu, pro představu jsou příklady takovýchto dotazníků uvedeny v přílohách E a F.

### **2.2.2.1 Kontrolní systém v Bekaert Textiles CZ**

Ve společnosti BTCZ neexistuje formalizovaný účetní systém ani interní audit, přesto je po diskuzi s vedením možné identifikovat určité formy kontroly v různých oblastech podniku. Detailnímu poznávání kontrolního prostředí v oblasti zásob bude věnována podkapitola v třetí části práce. Pro potřeby seznámení se s obecným systémem společnosti BTCZ je nyní vhodné přestavit organizační strukturu, která pokládá základy systému odpovědností a pravomocí. Vzhledem k tomu, že je organizační struktura členitá, je zařazena v příloze C v závěru práce.

Nejvyšší odpovědnost má ve společnosti její jednatel Ing. Karel Ježek, který je současně finančním ředitelem a je tedy společně s hlavní účetní paní Dvořákovou zodpovědný za sestavování účetní závěrky. Organizační struktura se od ředitele větví na manažery jednotlivých funkčních celků. Má tedy funkcionální formu. Vedle finančního ředitele je zde vedoucí pletárny pan Kadlec, vedoucí výstupní kontroly paní Raiithelová, vedoucí logistiky pan Semerák, vedoucí nového provozu šicí dílny slečna Valesová, která je současně i nákupčí, jež je podřízena finančnímu řediteli.

Celkově je ve struktuře zahrnuto 73 zaměstnanců, což je o 8 zaměstnanců méně než v loňském roce. Příčinou poklesu zaměstnanců je redukce produkčních kapacit a také snížení zásob ve skladech.

### 2.2.3 Porozumění účetnímu systému

Proces předběžného plánování auditu pokračuje poznáním účetního systému, kterým je myšlen: „*souhrn účetních dokladů a ostatních účetních písemností, postupy jejich zpracování a vyhotovování, včetně kontrol, které účetní jednotka v rámci účetního systému provádí.*“ [11, s. 31] Poznání tohoto systému je pro audit účetní závěrky nezbytné, neboť účetní závěrka je výsledným obrazem celého účetnictví během roku a auditor nemůže podat výrok k této závěrce, pokud se nepřesvědčí o správném fungování celého účetního systému.

Auditor v této fázi zjišťuje, jaké jsou v podniku významné transakční cykly, za které se považuje „*relativně uzavřený subsystém činností a postupů, které jsou součástí celkového systému podniku.*“ [11, s. 30] Tyto cykly jsou například cyklus objednávek, příjmu a nákupu, cyklus závazků a plateb, cyklus objednávek, expedice a fakturace, cyklus mezd a podobně. Cílem poznání účetního systému je identifikace těchto důležitých cyklů, které vstupují do hlavní účetní knihy, jejich dokumentace a určení jejich spolehlivosti. Spolehlivost ovlivňují například následující faktory [22]:

- kvalita zpracování včetně původu případných chyb,
- je-li systém nový, nebo je výrazně změněn,
- zkušenosti a kompetence zaměstnanců pracujících se systémem,
- stupeň složitosti operací prováděných v systému.

Specifickou problematikou ovlivňující účetní systém jsou informační technologie (dále IT), především potom softwarové vybavení klienta používané při zpracování účetních dat. Podstatné je poznání, do jaké míry je účetní systém závislý na programovém vybavení. To může auditor například usoudit z toho, jestli je klient při výpadku těchto technologií schopen pokračovat v činnosti i po dobu např. týdne. Jestliže je ale použití počítačů nezbytné, auditor může vyvodit silnou závislost. V této oblasti je nutné dále posoudit, zda je vhodně ošetřen přístup k datům v systému, zda osoby mající oprávnění ke vstupu mají dostatečnou kvalifikaci a zkušenosti nebo jak se postupuje při opravě a úschově dat. Dalšími faktory pak mohou být také vlastnosti programového vybavení a jeho složitost. Výsledkem poznávání prostředí informačních technologií je pro auditora zjištění, „*zda případné nedostatky v počítačových kontrolách ovlivňují spolehlivost zpracování informací.*“ [35, s. 67] Zjistí-li se rovněž vysoká náročnost na pochopení prostředí informačních technologií, měl by auditor do svého auditorského týmu přizvat i odborníka na IT.

V dokumentaci z poznávání účetního systému by neměly chybět následující body [35, s. 68]:

- obecný popis účetního systému, seznam transakčních cyklů, jejich vztah k účetním zůstatkům a předběžný závěr o spolehlivosti účetního systému,
- popis každého transakčního cyklu s předběžným závěrem, týkajícím se jeho spolehlivosti,
- popis počítačového prostředí, programového vybavení a spolehlivosti počítačových kontrol,
- popis hlavních funkcí systému zpracování dat a jeho využívání,
- identifikaci kontrolního rizika.

### **2.2.3.1 Účetní postupy v Bekaert Textiles CZ**

Vzhledem k rozsáhlosti účetních postupů by bylo zbytečné se zde seznamovat se všemi. Tato práce se zaměřuje pouze na audit oblasti zásob, a proto bude nyní představen účetní systém právě v této oblasti. Postupy společnosti Bekaert Textiles CZ s.r.o. jsou v souladu s legislativou České republiky, tedy se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů [39], vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen vyhláška) [38] a českými účetními standardy (dále ČÚS), konkrétně ČÚS č. 015 Zásoby [9]. Zároveň se pro účely konsolidace řídí dokumentem Accounting Manual, podle kterého je nutné účetní závěrku ke konsolidaci převádět podle účetního systému IAS/IFRS metodou plné konsolidace [12].

Podle platné legislativy jsou ve třídě zásob řazeny tyto kategorie [9, část 1]:

1. Materiál
2. Nedokončená výroba a polotovary
3. Výrobky
4. Zvířata
5. Zboží
6. Poskytnuté zálohy na zásoby

Mezi materiál vyhláška [38] dále řadí suroviny, které tvoří podstatu výsledného výrobku, pomocné látky, látky, které jsou zapotřebí pro zajištění provozu, náhradní díly, obaly, pokusná zvířata nebo samostatné movité věci s dobou použitelnosti více než rok klasifikované jako drobný dlouhodobý majetek. Materiál se v podniku Bekaert Textiles



CZ s.r.o. vyskytuje například v podobě surovin špulí přízí či látek, dále jako pomocný materiál - nitě, zipy, šňůry a podobně. Mezi obalový materiál jsou řazeny například kartony, etikety, palety, kyblíky a mezi náhradní díly zásoby typu jehly, nože či nůžky. Drobný dlouhodobý majetek je podle účetní jednotky majetek v ocenění nižším než 40.000 Kč.

Součástí nedokončené výroby jsou v rozvaze pouze zásoby látek, které ještě neprošly procesem zušlechťování, které pro podnik Bekaert Textiles CZ provádí externí dodavatel. Po tomto posledním výrobním procesu již probíhá pouze výstupní kontrola zásob. Hotové výrobky z pletací dílny, které prošly výstupní kontrolou, se poté již naskladňují přímo na sklad belgického odběratele v rámci skupiny podniku Bekaert Textiles N.V.<sup>13</sup> Tento sklad se nachází v prostoru přilehlém pletací dílně. Znamená to tedy, že z výroby látek nejsou v podniku žádné hotové výrobky. Jediné hotové výrobky jsou pouze na skladě šicí dílny, kde lze nalézt polštáře různých velikostí a značek.

V účtování oblasti zásob je nutné se věnovat přístupům k oceňování. Podle ČÚS [9] je možné zásoby oceňovat pořizovacími cenami, reprodukčními pořizovacími cenami, nebo u zásob vlastní výroby vlastními náklady. Do pořizovací ceny v BTCZ zahrnují cenu, za kterou byly zásoby nakoupeny a rovněž náklady, které s pořízením souvisejí, například náklady za dopravu nebo clo. Vlastní výroba je oceňována vlastními náklady, vypočtenými podle kalkulace, která se každoročně aktualizuje podle výsledků v minulém roce. Do kalkulované ceny vlastních výrobků se započítávají přímé náklady, jako jsou náklady na použité materiály, chemikálie použité při zušlechťování, obaly, mzdové náklady pracovníků výroby a údržby a samozřejmě také náklady na spotřebu elektrické energie. Dále se připočítávají režie, které tvoří specifická režie mzdových nákladů odbytu a obecné režie, kam vstupují náklady na nepřímý materiál, např. žárovky, a ostatní nepřímé mzdy a energie. Kalkulovaná cena se následně násobí ziskovou přírůžkou stanovenou u všech výrobků na hodnotu 3,59 a výsledná hodnota již udává prodejní cenu.

Oceňování zásob při úbytku ze skladu je dále podle ČÚS [9] možné metodou váženého aritmetického průměru nebo metodou "první do skladu - první ze skladu" neboli metodou FIFO. Možný způsob je také účtovat o předem stanovené ceně a odchylce od

---

<sup>13</sup> Tento sklad bylo v rámci auditu rovněž nutno prověřit, ale výstup z tohoto auditu byl součástí výroku vztahujícího se k podniku Bekaert Textiles N.V. Potenciální nedostatky v tomto skladu tedy nemají vliv na audit v podniku BTCZ.

této předem stanovené ceny, která se při spotřebě rozpouští závazným způsobem stanoveným podle účetní jednotky. [27] Výrobce BTCZ používá metodu průměrných cen.

Jako vlastní postup účtování může účetní jednotka zvolit způsob A nebo B, případně oba současně, pokud je dodržen požadavek, aby v rámci jedné skupiny analytických účtů podle odpovědných osob byl použit pouze jeden způsob. [9] „*Dle způsobu A jsou prováděny souběžné zápisy ve skladové evidenci a na účtech zásob v hlavní knize.*“ [27, s. 13] O nákupu zásob se tedy účtuje na vrub účtu zásob a souvztažně ve prospěch příslušného účtu účtové třídy 2 nebo 3.

Způsob B, který používá společnost Bekaert Textiles CZ s.r.o., na druhou stranu účtuje při nákupu zásoby přímo do nákladů jako spotřebu. Během roku tedy nedochází k účtování zásob na účty třídy 1, ale je nutné současně vést důslednou skladovou evidenci. Na účtech zásob je pouze počáteční zůstatek, který se s koncem účetního období převede do nákladů. Současně se zjistí aktuální stav zásob na skladě formou porovnání skladové evidence s fyzickou inventurou a tento stav se zaznamená na účet zásob při současném snížení příslušných nákladových účtů. Rovněž o zásobách vlastní výroby se během roku neúčtuje na účet skupiny 12 – Zásoby vlastní výroby. Zde se pouze na konci roku počáteční zůstatek účtu skupiny 12 převede na účet skupiny 61 - Změny stavu zásob vlastní činnosti a zjistí se podle inventury platný stav těchto zásob, který je zaúčtován zpět na stranu má dáti účtu skupiny 12. Na straně dal je zápis na účet skupiny 61. [9]

Tímto účtováním ovšem může vznikat řada problémů. Při účtování do nákladů například nemusí být účetní známo, „*jak bude nakupovaný materiál použit, zda jako přímý či režijní, na jakou zakázku, na jaké středisko atp.*“ [27, s. 13] Vzhledem k tomu, že je výroba ve společnosti BTCZ zaběhnutá, opakující se a nedochází k nákupu materiálu, který by účetní neuměla správně zařadit, lze předpokládat, že se tento problém při účtování neobjevuje. Další problém může vznikat při časovém rozlišování splnění dodávky a zaúčtováním závazku, kdy je nutné se rozhodnout, „*zda budeme účtovat o nákladech v momentě přijetí faktury proti účtu dodavatelů, nebo v momentě doručení zásob.*“ [27, s. 13] Daný problém je ve valné většině případů v BTCZ vyřešen tím, že je faktura přiložena k dodacímu listu. V ostatních případech je o nákladech účtováno s přijetím faktury.

Způsob B je navíc velice přísný na důkladné vedení skladové evidence, a proto se doporučuje spíše účetním jednotkám s jednoduchou činností a nízkými náklady na spotřebu materiálu. [27] Bekaert Textiles CZ s.r.o. sice nemá výrazně vysoký podíl zásob na celkových aktivech, pouze cca 8%, přesto náklady na jejich spotřebu převyšují 170 mil. Kč. Protože nelze BTCZ charakterizovat jako podnik se zanedbatelnými náklady na spotřebu materiálu a jeho činnost také rozhodně není jednoduchá, zdá se, že důraz na audit skladové evidence je v případě tohoto podniku nezbytný.

Existuje také skupina zásob, kterou lze podle zvážení účetní jednotky účtovat přímo do spotřeby, ale na konci roku ji neinventarizovat jako u způsobu B. Tento problém řeší ČÚS 015 Zásoby v části 4.4.4. Jedná se především o kancelářské potřeby a drobný údržbářský materiál, kde by bylo jistě nelogické každý list papíru ke konci roku vracet na sklad. [27] V BTCZ takto účtují právě režijní a jiný pomocný materiál.

Problematiku účtování zásob materiálu na cestě ke konci roku či dohadných účtů pasivních řeší v Bekaert Textiles CZ s.r.o. obvyklým způsobem podle platné legislativy. Pokud byla přijata faktura, ale nikoliv zásoby, účtuje se na vrub účtu Materiál/Zboží na cestě a ve prospěch účtu Dodavatelé. Při obdržení nevyfakturovaných zásob je zase nutné provést záznam ve prospěch účtu Dohadné účty pasivní.

Společnost také vytváří opravné položky k zásobám materiálu, který je zastaralý a jeho další využitelnost je omezená. V takovém případě se řídí pravidly ČÚS č. 005 Opravné položky [8], podle kterého mají být opravné položky zaúčtovány „*na vrub příslušného účtu účtové skupiny 55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů, souvztažně s příslušnými účty účtové skupiny 19 - Opravné položky k zásobám.*“ [8, část 4.2.1.]

Na závěr posouzení účetního systému nelze opomenout zmínit softwarové řešení účetnictví. V této oblasti jsou v BTCZ obrovské nedostatky, neboť neexistuje propojení účetního softwaru Money S3 se softwarem pro skladovou evidenci AS 400. Jakákoliv kontrola účetnictví a skladu je velice náročná a vzniká zde riziko, že případná chyba bude přehlédnuta. Pro audit je toto významné zjištění, které bude mít za následek zvýšení ostražitosti během detailního testování zásob.

## **2.2.4 Provádění předběžných analytických procedur**

Po seznámení se s klientovým kontrolním i účetním prostředím je vhodné provést předběžné analytické procedury, kterými auditor prověřuje zůstatky účtů v hlavní knize

a vzájemné vztahy mezi nimi. [35] Z pozorování vyplyne, které z těchto zůstatků jsou neobvyklé a neočekávané, a kde tedy vzniká potenciální prostor pro riziko významné nesprávnosti, tzv. přirozené riziko<sup>14</sup>. Díky analytickým postupům se auditor blíže seznámí s obsahem účetní závěrky i s podstatnými změnami v provozu a účetnictví podniku a v konečném důsledku prověří předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky. [22]

Před vlastní analýzou účetních zůstatků musí auditor tyto zůstatky získat za současný i minulý rok, vhodné jsou i výsledky z měsíčních závěrek. Dále se seznámí se zápisy ze zasedání představenstva, valných hromad a podobných důležitých porad, ze kterých zjistí, neřeší-li společnost nějaké finanční či jiné závažné problémy. Vlastní analýzu následně provede postupy typu analýza změn v účetních zůstatcích, analýza trendů či analýza poměrových ukazatelů. [11] Kromě samotných účetních zůstatků je vhodné zkoumat i změny v klíčových účetních vazbách. Těmito vazbami chápeme zůstatky účtů, které jsou obvykle zaúčtovány současně, například vazba pohledávky a tržby. [22]

Výsledky analýzy poté auditor projedná s vedením podniku, které mu může pomoci při identifikaci příčin vzniku neočekávaných výsledků. Zůstanou-li přesto některé neočekávané výsledky porovnávání nevysvětleny, určí auditor zůstatky účtů, které mohou být nepříznivě ovlivněny, a podle toho také stanoví, u kterých účtů existuje specifické riziko, tedy střední či vysoké přirozené riziko. [22]

#### **2.2.4.1 Meziroční porovnání účetních zůstatků v BTCZ**

Pro potřeby auditu pro konsolidační celek byla v roce 2011 použita analýza změn účetních zůstatků oproti předcházejícímu roku a analýza změn oproti plánovanému rozpočtu. V příloze D je příklad analýzy meziročních rozdílů. Výsledky z běžného roku jsou očištěny od vlivu zavedení nového provozu šicí dílny, hodnoty se tedy vztahují pouze k provozu původní výroby látek. Porovnávání bylo nutné provést v eurech, proto byl rozdíl nejprve vyčíslen v korunách a následně převeden směnným kurzem. Jako potenciálně nesprávné byly označeny rozdíly, které přesahovaly hladinu významnosti 200.000 EUR<sup>15</sup>, a dále byly tyto rozdíly projednány s vedením společnosti. Ke každému významnému rozdílu byl nalezen důvod, proč pravděpodobně k tak vysoké změně došlo.

---

<sup>14</sup> Příručka pro provádění auditu u podnikatelů [22] uvádí místo rizika přirozeného riziko specifické, které je „střední nebo vysoké přirozené riziko“ [22].

<sup>15</sup> Hladina významnosti bude důkladně vysvětlena v následující kapitole.

Rozdíly byly identifikovány například ve snížení zásob, vnitropodnikových půjček a závazků, které jsou zapříčiněny snahou o snížení čistého pracovního kapitálu. Vzrostla rovněž i hodnota softwaru a s ním souvisejících odpisů dlouhodobého majetku, neboť již v roce 2011 proběhly značné investice do implementace nového SAP systému. Další častou příčinou rozdílů je dopad změn směnných kurzů, který měl za následek rozdíly v zůstatcích finančních derivátů a rezerv na hedging rizika. Pokles čistého obrátu zase způsobilo zredukování produkčních kapacit. Z položek nákladů došlo k výraznému nárůstu nákladů na materiál, který je ovlivněn růstem jeho ceny. Na druhou stranu poklesly náklady na služby a další externí náklady, především díky nižším výdajům na zušlechťování výrobků, které pro BTCZ provádí externí dodavatel. Dodavatel ve své dílně provedl reorganizaci a náklady na zušlechťování tak mohly poklesnout.

Cílem práce je provedení auditu zásob. Vzhledem k tomu, že předběžné analytické testy naznačují, že na těchto účtech jsou významné změny, je detailní testování těchto účetních zůstatků příhodné a pro další postup lze pro tuto oblast identifikovat specifické riziko.

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

Vrátíme-li se nyní k cílům auditu uvedeným v úvodní kapitole, definice podle mezinárodních auditorských standardů říká, že cílem je „výrok auditora, v němž se auditor vyjadřuje k tomu, zda je účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.“ [15] Z této definice jasně vyplývá, že auditor se soustřeďuje pouze na významné nesprávnosti, neboť detailní audit všech účetních položek a dokladů by byl neefektivní. Míra nesprávností, kterou je auditor ochoten si připustit, se nazývá hladina významnosti.

Hladina významnosti je velice náročná a nepostradatelná kategorie auditu, a proto je samozřejmě rovněž upravena mezinárodními standardy, konkrétně standardem ISA 320 Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu. „Koncept významnosti (materiality) je auditorem použit jak při plánování a provádění auditu, tak při hodnocení dopadu odhalených nesprávností na audit a případných neopravených nesprávností na účetní závěrku a na formulování výroku auditora.“ [17, s. 3] Podle ISA slouží hladina jednak k posouzení, zda zjištěné nesprávnosti jsou významné a je nutno se jimi zabývat a přizpůsobit jim auditorský výrok, a dále také napomáhá stanovit rozsah auditu.

Problematiku stanovení významnosti řeší standard následovně: „*Určení významnosti (materiality) auditorem je záležitostí odborného úsudku a je ovlivněno představou auditora o potřebách finančních informací ze strany uživatelů účetní závěrky.*“ [17, s. 2]

Neexistuje žádné objektivní pravidlo, jak stanovit hladinu významnosti. Auditor se pouze řídí svým odborným úsudkem a volí hladinu významnosti podle toho, které účetní informace nejpravděpodobněji ovlivňují rozhodnutí uživatelů účetní závěrky. U těchto osob ovšem předpokládá, že mají přiměřené znalosti, jsou si vědomy vždy přítomné nejistoty a rozhodují se racionálně. [17]

Hladina významnosti se stanovuje pouze jedna platná pro celý audit. [11] Bývá odvozena od vybrané veličiny, podle které se pravděpodobně budou uživatelé závěrky rozhodovat a která je v čase stabilní. Výběr ovlivňuje také stadium životního cyklu podniku či jeho vlastnická struktura a způsob financování. [17]

Příručka pro auditory [22] doporučuje zvolit jedno z následujících kritérií, podle kterého se hladina významnosti vypočte:

- 0,5 - 1,5% celkových aktiv,
- 5 – 10% zisku před zdaněním z běžné činnosti společnosti,
- 0,5 – 1,5% tržeb.

Možné je ale také zvolit jako základnu položky typu marže, náklady nebo vlastní kapitál. [17]

Důležité je také uvědomit si vztah mezi hladinou významnosti a auditorským rizikem. Jestli auditor vnímá riziko jako vysoké, musí být hladina významnosti nižší. Naopak čím nižší je riziko, tím vyšší může být hladina materiality. [35]

#### **2.2.5.1 Hladina významnosti při auditu Bekaert Textiles CZ s.r.o.**

Jak již bylo vysvětleno dříve, audit ve společnosti Bekaert Textiles CZ s.r.o. řídí belgičtí auditoři skupiny, kteří také stanovují požadovanou hladinu významnosti. Každoročně rozesílají všem auditorům skupiny požadavky pro audit ve formě dokumentu Interoffice Audit Instructions [31], který kromě hladiny významnosti stanovuje cíle i rozsah auditu pro daný rok či povinnost provádět audit v souladu s mezinárodními auditorskými standardy ISA. V následující tabulce č. 5 je tento rozsah včetně hladiny významnosti naznačený pro všechny dceřiné společnosti skupiny Bekaert Textiles Group. Tabulka dále udává informace, zda je požadovaný i statutární audit či zda je audit proveden

auditem mimo PwC. Hladina významnosti je pro podniky s auditem v plném rozsahu stanovena na 200.000 EUR neboli 5.160.000 Kč<sup>16</sup>, což je částka vycházející z konsolidované účetní závěrky. PwC také uvádějí prahovou hodnotu pro individuální nesprávnost, která je významná, jestliže přesáhne hodnotu 100.000 EUR neboli 2.580.000 Kč.

**Tab. 5: Hladina významnosti dceřiných společností v rámci skupiny Bekaert Textiles Group**

| Podnik                                 | Povinný<br>statutární<br>audit | Rozsah    | Auditor<br>mimo<br>PwC | Hladina<br>významnosti | Prahová<br>hodnota pro<br>individuální<br>nesprávnost |
|--|--------------------------------|-----------|------------------------|------------------------|---|
| <b>Bekaert Textiles - konsolidace</b>  |                                | <b>FS</b> |                        | <b>€ 200.000</b>       | <b>€ 100.000</b>                                      |
| Bekaert Mattress Ticking               | A                              | FS        |                        | € 200.000              | € 100.000   |
| Bekaert (AU) Pty. Ltd.                 | A                              | FS        | A                      | € 200.000              | € 100.000   |
| Bekaert Textiles USA Inc.              |                                | FS        |                        | € 200.000              | € 100.000   |
| Bekaert Textiles (CN) Trading Co. Ltd. | A                              | S         | A                      |                        |   |
| Textiles y Disenos S.A., Argentina     | A                              | S         |                        |                        |   |
| <b>Bekaert Textiles CZ s.r.o.</b>      | <b>A</b>                       | <b>FS</b> | <b>A</b>               | <b>€ 200.000</b>       | <b>€ 100.000</b>                                      |
| Bekaert Textiles Mexico                | A                              | FS        |                        | € 200.000              | € 100.000   |
| Bekaert Turkey                         | A                              | FS        |                        | € 200.000              | € 100.000   |
| Bekaert Turkey Trading Company         | A                              | FS        |                        | € 200.000              | € 100.000   |

**Pozn.: FS = audit v plném rozsahu, S = bez skupinového reportu, pouze statutární audit**

**Zdroj: [31]**

Pro statutární audit mohou pověření auditoři zvolit hladinu významnosti podle svého uvážení. Vezmeme-li v úvahu doporučení Komory auditorů České republiky, pohybovala by se hladina významnosti v rozmezí hodnot, které uvádí následující tabulka č. 6. Vzhledem k tomu, že společnost v letošním roce nedosáhla kladného výsledku hospodaření, záměrně byly vynechány hodnoty určené podle tohoto kritéria. Porovnáme-li stanovenou hladinu významnosti a doporučené hodnoty, je zřejmé, že by hladina významnosti mohla být nižší. Nejbližší výsledek je potom dán horní hranicí hladiny významnosti vypočítané z tržeb. Vysoko stanovená hladina významnosti je pro audit nebezpečná, neboť může zakrýt vznikající problémy. Pro statutární audit by mohla být významnost stanovena níže, čímž by se současně zvýšila pracnost auditu. [11] Při nezměněné významnosti by během statutárního auditu měl být alespoň kladen zvláštní důraz na nesrovnalosti, které se ke stanovené hladině mohou přibližovat.

<sup>16</sup> K přepočtu byl použit kurz České národní banky k 30.12.2011.

**Tab. 6: Doporučené hodnoty hladiny významnosti**

|               |      |              |
|---------------|------|--------------|
| <b>Aktiva</b> | 0,5% | 1.042.860 Kč |
|               | 1,5% | 3.128.580 Kč |
| <b>Tržby</b>  | 0,5% | 1.591.345 Kč |
|               | 1,5% | 4.477.035 Kč |

**Zdroj: vlastní zpracování**

## **2.3 Vytvoření plánu auditu**

Z výsledků předběžného zkoumání činností společnosti, jejího účetního a kontrolního systému auditor vyvodí, do jaké míry se může spolehnout na vnitřní kontrolní systém a do jaké míry musí být důkladný v provádění detailních testů. Pro audit platí jednoduché pravidlo, „že audit musí být proveden kvalitně i efektivně zároveň. Není možné, aby byl kvalitní a neefektivní, nebo nekvalitní a efektivní.“ [23, s. 21] Mezi těmito vlastnostmi ale existuje nepřímá úměra, neboť čím kvalitněji neboli důkladněji auditor audit provádí, tím více času, pracovníků, znalostí je potřeba a tím se snižuje efektivita. Proto auditor nejprve proces auditu plánuje s cílem nalézt optimální kombinaci mezi efektivitou a kvalitou.

Plánovací proces rozděluje Příručka pro provádění auditu u podnikatelů [22] do následujících kroků, které podrobněji vysvětlí navazující podkapitoly [22]:

- posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a potenciálních nesprávností,
- plán auditorského přístupu,
- plán testů vnitřních kontrol,
- plán testů věcné správnosti,
- shrnutí a projednání plánu auditu.

### **2.3.1 Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a potenciálních nesprávností**

Před samotným testováním zůstatků v účetní závěrce auditor stanoví, jaké je očekávané riziko na úrovni těchto zůstatků. Riziko vyplývá ze vzniku potenciálních chyb, které příručka pro auditory [22] rozděluje do dvou skupin<sup>17</sup> na chyby spojené s vlastními účetními operacemi a chyby související s přípravou účetní závěrky. Jak znázorňuje následující tabulka č. 7, tyto skupiny se dále člení na 6 potenciálních chyb. Účetní zůstatky budou nesprávné, pokud dojde k opomenutí, nebo záměrnému nezaúčtování,

<sup>17</sup> Tyto chyby vlastně vycházejí již ze zákona o účetnictví [39], který požaduje, aby účetní případy byly zaúčtovány v období, se kterým věcně i časově souvisí (§ 3, odst. 1), a účetnictví musí být vedeno tak, aby bylo správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů (§ 8, odst. 1). Popřením těchto předpokladů vznikají chyby, které auditor zkoumá.



nebo naopak bude zaúčtován majetek, který neexistuje. Tak bude například porušeno kritérium platnosti. Nepřesné bude také zaúčtování v jiné výši, na nesprávné účty, či v nesprávném období. Chyby v účetní závěrce vzniknou při špatném ocenění položek, které se přeceňují v závěru účetního období, například při chybě ve výpočtech odpisů nebo při špatném použití metod ocenění zásob. Také může dojít k situaci, kdy účetní závěrka nebude odpovídat konečným stavům všech účtů a dojde k chybě prezentace.

**Tab. 7: Šest typů možných nesprávností**

|  |                                       |  |
|--|---------------------------------------|--|
| <b>Potenciální chyby spojené s operacemi</b>       | <b>Úplnost</b>                        | operace nejsou zaúčtovány  |
|  | <b>Platnost</b>                       | zaúčtované operace nejsou platné   |
|  | <b>Zaúčtování</b>                     | operace jsou zaúčtovány špatně (špatně klasifikovány, zaúčtovány ve špatné výši, vznikne chyba při součtu či převodu)  |
| <b>Potenciální chyby spojené s účetní závěrkou</b> | <b>Zaúčtování do správného období</b> | operace jsou zaúčtované na účtech ve špatném období  |
|  | <b>Ocenění</b>                        | majetek nebo závazky jsou nesprávně oceněny  |
|  | <b>Prezentace</b>                     | účetní zůstatky jsou prezentovány zavádějícím způsobem nebo nejsou uvedeny všechny informace, které jsou nezbytné pro věrnou prezentaci a soulad s účetními standardy a legislativou |

**Zdroj: zpracováno podle [22]**

Další potenciální prostor pro vznik chyb je u některých rizikových operací, kterým je také vhodné věnovat pozornost. Jedná se především o operace, které se v podniku běžně neúčtují, a proto je vyšší pravděpodobnost, že účetní těmito operacím dostatečně nerozumí. Problematické je, pokud současně představují značně vysokou hodnotu a významně tak ovlivňují účetní zůstatky. Méně časté je také účtování o odhadech, většinou k němu dochází pouze na konci účetního období. Zde se navíc otevírá prostor pro subjektivní ovlivnění účetních zůstatků, které je problematicky dokazatelné i díky nejednoznačné interpretaci účetních pravidel. [16] Rizikové transakce jsou rovněž ty, při nichž dochází k opravám, neboť se může jednat o chybnou opravu, nebo opravu za účelem zkreslení finanční situace či dokonce podvodu. Velmi časté opravy zase mohou signalizovat problematické fungování účetních systémů. Příručka pro provádění auditu [22] také dodává, že jsou rizika často spojena s nesystematickými účetními operacemi.

Informace, ze kterých vyvozuje závěry o existenci těchto specifických rizik, auditor již získal v předchozích etapách auditu. Z neočekávaných výsledků předběžných analytických testů například stanoví přirozené riziko jednotlivým účetním oblastem. Toto riziko „vyjadřuje náchyllost položek účetní závěrky k významné nesprávnosti za předpokladu, že neexistují žádné související vnitřní kontrolní postupy.“ [22, s. 8-7] Přirozené riziko je dané a auditor ho neovlivní. Může pouze konstatovat, že je u některých položek vyšší, a vzhledem k tomu upravit svůj další postup. Vyšší přirozené

riziko je možné stanovit například na základě zjištěných nepřesností v určité oblasti v minulém auditu, u složitých neobvyklých účetních případů, nebo v situaci, kdy dojde ke změně vedení. [22]

Podobně jako přirozené riziko i riziko kontrolní existuje nezávisle na auditorských pracích. Lze ho definovat jako riziko, „že kontrolní systém účetní jednotky nezabrání vzniku nesprávnosti nebo ji neopraví.“ [11, s. 36] Vyšší rizika auditor stanovuje opět na základě předběžných plánovacích procedur, při poznávání kontrolního systému, ale je možné riziko upravit i podle výsledků kontrolních testů, které budou probíhat v další etapě. [11]

Jediné riziko, které auditor může ovlivnit, je zjišťovací riziko, nebo také přirozené zjišťovací riziko, které vyjadřuje pravděpodobnost, že existující chyba nebude při auditu objevena. Všechna popsaná rizika ovlivňují celkové auditorské riziko, které vyjadřuje pravděpodobnost, s jakou auditor může vydat neodpovídající výrok. Vzhledem k tomu, že kontrolní a přirozené riziko je pevně dané, je možné auditorské riziko ovlivnit pouze rizikem zjišťovacím.

S ohledem k auditorskému riziku, které je auditor ochoten připustit, je třeba audit naplánovat. „Plán auditu je navržen tak, aby auditor získal přiměřené ujištění, že existují-li nesprávnosti významného charakteru, budou s dostatečnou pravděpodobností zjištěny.“ [11, s. 34] Princip určení zjišťovacího rizika u jednotlivých účetních okruhů vychází ze stanovení maximálního auditorského rizika, které auditor povoluje, a z vyhodnocení kontrolního a přirozeného rizika této oblasti. Následně se pomocí kvantitativních či kvalitativních metod vyjádří, jak vysoké je přípustné zjišťovací riziko. Přitom platí nepřímá úměra, neboť čím je přirozené a kontrolní riziko vyšší, tím nižší musí být zjišťovací riziko a tím důkladněji auditor bude oblast testovat, aby mohl konstatovat, že s nízkou pravděpodobností došlo k přehlédnutí chyby. V určité extrémní situaci by teoreticky mohlo nastat, že riziko kontrolní i přirozené bude nulové a auditor by pak nemusel provádět žádné dodatečné testy, aby se přesvědčil o správnosti účetní závěrky. V praxi to ovšem neplatí, neboť pro každý významný účet by mělo být vždy určité testování provedeno a zdokumentováno. [22]

Rizika lze vyjádřit kvantitativně, kdy jsou vyčíslována v intervalu od 0 do 1. Hodnoty blízké se 0 znamenají minimální riziko a naopak hodnoty konvergující k 1 představují maximální riziko. Auditorské riziko lze potom vyčísřit následujícím vzorcem:

$$AR = PR \times KR \times ZR$$

Kde:

*AR = auditorské riziko*

*PR = přirozené riziko*

*KR = kontrolní riziko*

*ZR = zjišťovací riziko*

Při určitých hodnotách auditorského, kontrolního a přirozeného rizika potom zjišťovací riziko vyjádříme následovně. I zde je zřetelná nepřímá úměra mezi jednotlivými riziky.

$$ZR = \frac{AR}{PR \times KR}$$

Při reálných auditech ovšem obvykle auditoři nepoužívají tento matematický model a dávají přednost kvalitativnímu vyjádření rizika, které sice vychází ze stejných vzájemných vztahů rizik, ovšem rizika jsou vyjadřována slovně, jako nízké, střední a vysoké. Při nízkém auditorském riziku je potom používána matice vzájemných vztahů jednotlivých rizik (viz Tab. 8), která udává, jaké by mělo být zvoleno zjišťovací riziko při různých kombinacích přirozeného a kontrolního rizika.

**Tab. 8: Matice rizik**

| Přirozené riziko | Kontrolní riziko |         |         |
|------------------|------------------|---------|---------|
|                  | Vysoké           | Střední | Nízké   |
| Vysoké           | Nízké            | Nízké   | Střední |
| Střední          | Nízké            | Střední | Vysoké  |
| Nízké            | Střední          | Vysoké  | Vysoké  |

Zdroj: [22]

### 2.3.1.1 Přirozené zjišťovací riziko třídy zásob ve společnosti BTCZ

Během předběžných analytických procedur bylo účtům třídy zásob přiřazeno potenciální specifické riziko. Vyšší pravděpodobnosti vzniku nesprávnosti při zaúčtování nasvědčuje také méně spolehlivý informační systém, a proto nyní stanovíme, že přirozené riziko musí být střední.

Podklady ke stanovení kontrolního rizika jsou uvedeny v hodnocení kontrolního systému celého podniku v kapitole 2.2.2 Porozumění kontrolnímu prostředí, ale především v kapitole 3.1 Poznání kontrolního systému zabývající se konkrétně kontrolou zásob. Z těchto podkladů vyplývá, že v kontrolním systému zásob nebyly nalezeny žádné problémy, které by nasvědčovaly, že je vysoká pravděpodobnost, že kontroly neodhalí chybu v zaúčtování. Současně by ale bylo vhodné, kdyby byl

kontrolní systém více formalizovaný, a proto i kontrolnímu systému stanovíme střední riziko.

Hodnotu zjišťovacího rizika lze nyní vyjádřit pomocí matice rizik, uvedené v tabulce č. 8. Při středním kontrolním i přirozeném riziku je potom zřejmé, že i hodnota zjišťovacího rizika bude střední. Tato informace bude dále při auditu využívána při provádění testů věcné správnosti v kapitole 3.2.1 Sledování fyzické zásoby, kde hodnota zjišťovacího rizika bude ovlivňovat velikost testovaného vzorku. Pro tyto účely je ale potřeba kvalitativní hodnocení rizika převést na kvantitativní. K převádění je možné využít upravenou matici rizik, která při nízkém auditorském riziku 5% stanovuje hodnoty zjišťovacího rizika uvedené v následující tabulce č. 9.

**Tab. 9: Upravená matice rizik**

| Přirozené riziko | Kontrolní riziko |                |              |
|------------------|------------------|----------------|--------------|
|                  | Vysoké = 1,00    | Střední = 0,56 | Nízké = 0,32 |
| Vysoké = 1,00    | 0,05             | 0,09           | 0,16         |
| Střední = 0,56   | 0,09             | 0,16           | 0,28         |
| Nízké = 0,32     | 0,16             | 0,28           | 0,50         |

Zdroj: [22]

Nyní je možné konstatovat, že zjišťovací riziko v oblasti zásob bude rovno hodnotě 0,16 neboli 16%. Vysvětlíme-li nyní zjištěné skutečnosti verbálně, zjistíme, že po záúčtování může být 56% položek chybně, z chybných položek bude 44% opraveno při kontrole a ze zbývajících chybných položek musí 84%<sup>18</sup> opravit auditor, aby dodržel nízké auditorské riziko.

### 2.3.2 Plán auditorského přístupu

Nyní nastává fáze, kdy je nutné ze získaných informací z předchozích činností auditora vyvodit odpovídající plán auditu. „*Správné naplánování auditu zaručí oběma stranám (klientovi a auditorovi), že audit bude zorganizován tak, aby byl proveden s náležitou péčí a přitom efektivním způsobem.*“ [29, s. 76] Auditor se nyní rozhoduje, jak bude reagovat na specifická rizika.

Podle příručky pro auditory [22] existují u identifikovaného specifického rizika dvě strategie postupu. Pokud se auditor bude spoléhat na kontrolní systém, který lze efektivně prověřit kontrolními testy, je možné dále provést pouze základní úroveň testů věcné správnosti. Druhá možnost nastává, pokud se na kontroly nespolehá, a provede proto zaměřené testy věcné správnosti. Rozhodnutí auditora také může souviset

<sup>18</sup> Přípustné riziko, že auditor chybu neodhalí, je 16%. Minimálně 84% chyb proto musí odhalit.

s velikostí účetní jednotky, neboť obecně platí, že větší podniky mají efektivnější a komplexnější kontrolní systém a detailní testování by zde bylo naopak velmi náročné. Naopak v malých podnicích jsou spíše prováděny detailní testy věcné správnosti, jelikož je zde méně vnitřních kontrol.

Dokumentací z této fáze auditu je nastíněn postup, který auditor zvolí v jednotlivých oblastech. Detaily těchto postupů, tedy definicí kontrolních testů a testů věcné správnosti, se již zabírají další podkapitoly.

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

Testy vnitřních kontrol neboli také testy spolehlivosti či kontrolní testy, ověřují správné fungování kontrolního systému, jak je systém v podniku zaveden a zda jej odpovědní pracovníci v auditovaném období dodrželi. Aby bylo možné vůbec začít posuzovat kontrolní systém, musí se s ním auditor detailně seznámit a pochopit jej během předběžných plánovacích procedur. Následně se rozhoduje, jak testování provede. Využít může několik doporučených metod, jako jsou vlastní pozorování, dotazování pracovníků, srovnávání s minulým obdobím, sledování pohybu jedné hospodářské operace celým kontrolním systémem, či ověří kontrolu prostřednictvím posouzení nezávislou třetí stranou. [22]

Testy ve své podstatě slouží také k úpravě kontrolního rizika. Pokud se při testování objeví nové skutečnosti, může auditor dodatečně kontrolní riziko upravit a získá tak odlišnou úroveň zjišťovacího rizika, kterému přizpůsobí další testy věcné správnosti. [11]

Jelikož se tato práce zaměřuje na praktickou aplikaci metod v oblasti zásob, budou zde představeny právě metody používané v souvislosti se zásobami. Další praktické aplikace jsou uvedeny v kapitole 3. Audit zásob.

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

V předminulé kapitole bylo vysvětleno, jak auditor zachází s auditorským rizikem, a následovala podkapitola o kontrolních testech, které ovlivňují velikost kontrolního rizika. V této fázi již auditor přesně zná úroveň potřebného zjišťovacího rizika, kterou naplní prostřednictvím testů věcné správnosti. V plánu auditu potom určí, zda provede detailní test, střední stupeň testů, nebo pouze základní rozsah. Detailní testy znamenají důkladnou prověrku na širokém rozsahu testovacího souboru a provádějí se při nízkém přijatelném zjišťovacím riziku. Tedy pokud je vysoké či střední přirozené riziko,

kontrolní systém nefunguje správně a auditor nemůže připustit, že přehlédne závažné chyby. Střední stupeň testování volí při nízkém přirozeném riziku, ale horší spolehlivosti vnitřních kontrol, zatímco základní testování bude zvoleno při nízkém přirozeném i kontrolním riziku.

Testy věcné správnosti<sup>19</sup> lze dále podle metodiky rozdělit na analytické testy věcné správnosti a testy detailních údajů. Obě tyto metody používají rozdílné přístupy testování a jsou prováděny v odlišných případech. Analytické testy vyhodnocují účetní zůstatky na základě vztahů mezi finančními i nefinančními informacemi a podvojnosti účetnictví. Principem této metody je srovnávání účetních zůstatků či poměrových ukazatelů s hodnotami, které auditor předpokládá na základě údajů z minulých období, průběžných měsíčních, čtvrtletních či pololetních výsledků, či informací o vývoji daného podnikatelského odvětví, jakož i z nefinančních informací typu podílu na trhu. Při analytickém testování si auditor kromě očekávané hodnoty musí stanovit mezní hodnoty, které představují maximální rozdíl mezi očekávanou a skutečnou hodnotou, který bude auditor ještě tolerovat. Při stanovení mezních hodnot bere v úvahu zvolenou hladinu významnosti, neboť maximální možný rozdíl nemůže být větší než hladina významnosti. V takovém případě by totiž mohl tolerovat rozdíl, který je větší než maximální přípustný objem nesprávností. Následuje vlastní porovnání skutečných, očekávaných a mezních hodnot. Pokud se výsledek odlišuje více, než jsou zvolené mezní hodnoty, musí auditor tyto rozdíly projednat s pracovníky klienta a pokusit se rozdíly přijatelně vysvětlit. Nevysvětlené rozdíly je třeba dále prověřovat pomocí detailních testů. Analytické testy<sup>20</sup> se používají především jako základní testy věcné správnosti nebo také při středně detailním testování jako doplněk detailních testů. [22]

Druhou skupinu testů věcné správnosti tvoří detailní testy, které jsou nejdůkladnější auditorskou metodou testování. Používají se proto u operací s vysokým přirozeným či kontrolním rizikem jakožto nástroj kontroly zjišťovacího rizika. [11] Rozsáhlé testy jsou kromě toho používány také tam, kde je menší počet transakcí nebo kde analytické testy naznačily potenciální nesprávnost. Jejich cílem je zjistit závažné chyby v účtech a získat důkaz o skutečné existenci těchto chyb. Testování probíhá formou „*prověření důkazních informací dokládající některé nebo všechny položky tvořící daný zůstatek*“

---

<sup>19</sup> Ricchiute [34] používá označení substantivní testy.

<sup>20</sup> Zde je vhodné poukázat na rozdíl mezi předběžnými analytickými postupy a analytickými testy věcné správnosti. Předběžné testy zjišťují neobvyklé změny v účetních výkazech, které poukážou na potenciální specifické riziko. Na druhou stranu testy věcné správnosti prověřují konkrétní účet, zda je nepravděpodobné, že obsahuje významnou nesprávnost. [22]

účtu.“ [11, s. 52] Jde v podstatě o prověřování jednotlivých transakcí, které tvoří zůstatek testovaného účtu. Tyto transakce lze testovat v plném rozsahu, nebo pouze vybrané položky. Existuje přitom mnoho metod výběru, o kterých pojednává další příručka pro auditory, konkrétně Příručka pro využití výběru vzorků pro auditory [21], která definuje výběr vzorků jako „*použití testů věcné správnosti a spolehlivosti na méně než 100% položek zůstatků účtu nebo druhu operace s cílem umožnit auditorovi získat a zhodnotit důkazní informace o určitém jevu, zůstatku účtu či druhu operace a zároveň formovat či napomáhat formovat závěr o tomto jevu.*“ [21, s. 5] Základní možnosti při detailním testování jsou [21]:

- provést 100% prověrku všech položek, jež tvoří zůstatek účtu,
- provést 100% prověrku dostatečného počtu položek daného zůstatku, tak aby zbývající počet položek byl zanedbatelný (pouze významné položky),
- provést prověrku reprezentativního vzorku.

Pro stanovení reprezentativního vzorku jsou auditorovi k dispozici metody pro výběr vzorků, které se v zásadě člení podle toho, jestli je známá pravděpodobnost vybrání jednotlivých položek souboru, na pravděpodobnostní a nepravděpodobnostní metody.

Mezi pravděpodobnostní se řadí metody [21]:

- výběr pomocí náhodných čísel,
- systematický výběr,
- vícestupňový výběr,
- oblastní výběr.

První metoda náhodných čísel příkládá jednotlivým prvkům souboru stejnou pravděpodobnost, že budou vybrány, a vybírá položky pomocí výběru náhodných čísel. Další metoda, označovaná jako systematický výběr, již dělí soubor počtem výběrů na stejně velké skupiny a v každé skupině provede výběr položky se stejným náhodným pořadovým číslem. Vícestupňový výběr podle názvu provádí více výběrů. První například vybere faktury od určitých dodavatelů a druhý výběr potom konkrétní faktury od těchto vybraných dodavatelů. Konečně oblastní výběr člení základní soubor do „oblastí“ s podobnými hodnotami vybrané charakteristiky a v rámci těchto oblastí se dále provádí náhodný výběr.

Mezi nepravděpodobnostní metody jsou potom řazeny [21]:

- typický výběr,

- náhodný výběr,
- systematický výběr na základě úsudku.

Metoda typického výběru spoléhá na odborný úsudek auditora. Ten podle uvážení vybere položky, které podle něj reprezentují celkový soubor. Náhodný výběr je v podstatě obdobou výběru náhodných čísel, ovšem méně dokonalou, neboť není použito softwaru pro výběr, který zajistí absolutně shodnou pravděpodobnost. Poslední základní metodou je systematický výběr na základě úsudku, který opět napodobuje podobnou pravděpodobnostní metodu. Zde ovšem nedochází k náhodnému výběru pořadí položky ve skupině.

Vedle metody je podstatným problémem při výběru vzorku určení jeho velikosti. Rovněž pro tuto činnost existuje řada přístupů, které doporučují různé zahraniční příručky či přímo interní materiály auditorských společností. Ani při řešení tohoto problému se auditor neobejde bez použití svého odborného úsudku, obecně lze ale říci, že čím více se potřebuje auditor na výsledek testu spolehnout, rozšiřuje výběrový vzorek. Příklad výpočtu vzorku pomocí statistické výběrové metody bude vysvětlen přímo při provádění testu věcné správnosti v následující kapitole.

### **2.3.5 Shrnutí a projednání plánu auditu**

Závěrem plánovacích prací musí auditor své myšlenky shrnout a zaznamenat plán auditu, který mu poskytne důkazní prostředek, že provedl plánování a vzal v úvahu všechny skutečnosti, které ovlivňují audit. V plánu by měla být zohledněna velikost podniku, popis jeho činnosti, riziko zakázky a auditorova reakce a další významné informace objevené v předběžných plánovacích postupech. Plán dále obsahuje shrnutí specifických rizik na úrovni jednotlivých účetních zůstatků a samozřejmě strategii a postupy, kterými auditor hodlá riziko prověřit testy spolehlivosti a věcné správnosti. Takovéto shrnutí je důležité především u rozsáhlých auditů, kterých se účastní více auditorských firem, neboť zajišťuje shrnutí nejpodstatnějších dosud zjištěných informací, kterými se informují ostatní kanceláře.

Součástí plánu by měl být i harmonogram informující o všech významných plánovaných postupech a termínech. V harmonogramu nesmí chybět termíny, kdy by měl klient dodat potřebné informace, kdy bude plánována inventura, jednání s klientem a kdy je cílový termín pro vydání auditorských zpráv. Shrnutí je také rozpočet auditu a členové auditorského týmu.



Plán auditu by měl být projednán se všemi členy auditorského týmu a také s klientem, čímž jej auditor informuje o připravovaných akcích. Auditor se také ujistí, že plán odpovídá klientovým potřebám a očekáváním. [22]

### 3. Audit zásob

Následující kapitola bude již více prakticky zaměřená, neboť bude pojednávat o specifikách auditu v oblasti zásob. Aby bylo možné zásoby auditovat, je potřeba důkladně porozumět účetním postupům v této oblasti. Ty byly vysvětleny v minulé kapitole jako součást poznávání účetního prostředí. Nyní se již budeme věnovat jednotlivým auditorským testům, nejprve kontrolním, které prověřují správnou funkci kontrolního systému klienta, následně testům věcné správnosti, jak detailním, tak analytickým testům. Tato kapitola bude také samozřejmě prokládána praktickou aplikací vybraných testů v podniku Bekaert Textiles CZ s.r.o.

Zásoby jsou často klíčovou položkou účetnictví [28]. Jejich audit proto může být velmi složitou oblastí s vysokým rizikem a měl by být prováděn zkušenými členy auditorského týmu. [22] Rizika vznikají především díky těmto třem specifikám. Jelikož je většinou stav zásob zjišťován na konci roku sčítáním při inventuře, je velice snadné dopustit se omylu. V závěru roku bývá také hodnocen stav zásob a na základě osobního názoru se tvoří opravné položky. I zde tedy vzniká prostor pro vznik chyb či podvodů. Další nevýhodou zásob je, že v této oblasti existuje mnoho rozdílných oceňovacích metod, kde je opět snadné způsobit chybu. [28]

Podle analýzy podvodů provedené v mezinárodním reportu Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse z roku 2010<sup>21</sup> jsou každoročně nejčastější právě podvody v oblasti aktiv, v roce 2010 byly objeveny u 86,3% podvodných případů. Do této kategorie spadají především podvodné praktiky týkající se peněžních případů, ale v 16,3% se jedná právě o chybné údaje nepeněžních aktiv, kam spadají právě zásoby a fixní aktiva. Tyto problémy byly odhaleny u 156 případů v průměrné hodnotě 90.000 \$, čili zhruba 1.705.320 Kč<sup>22</sup>. Jako častý příklad podvodu je v této oblasti uveden případ zaměstnanců zcizujících zásoby z podnikového skladu. [2] Mezi nejčastější chyby je také nutné uvést nedostatečně vysoké opravné položky u zastaralých či bezobrátkových položek, které následně nadhodnocují výsledek hospodaření. [14]

U zásob vzniká nebezpečí, že budou nadhodnoceny, tedy že jich podnik vykáže více a ve vyšším ohodnocení, tím vzroste položka aktiv a je zpochybněn princip věrného

---

<sup>21</sup> Report vyhodnocoval 1.843 případů podvodů objevených během let 2008 a 2009.

<sup>22</sup> Přepočteno podle kurzu ČNB platného k 18.4.2012.

a poctivého zobrazení. K nadhodnocení může dojít, jestliže klient nadhodnotí přírůstek zásob, nebo naopak podhodnotí jejich úbytek. K prvnímu případu dochází, je-li zboží zaúčtováno, ale nebylo přijato na sklad, nebo když je zaúčtována vyšší částka. Pokud je špatně účtováno o časovém rozlišení, když zásoby přijaté v novém roce zaúčtuje klient do roku předchozího, budou zásoby v roce předchozím taktéž nadhodnoceny. Analogické případy lze jmenovat u podhodnocení úbytků. Opět může dojít k zaúčtování úbytku v nižší hodnotě, nebo se výdej nezaznamená, či je výdej zaúčtován až v novém roce.

Aby byl výčet chyb vedoucích k nadhodnocení kompletní, může k němu dojít také díky nesprávně (výše) oceněným zásobám vlastní výroby a nedokončené výroby, nebo díky špatné prezentaci v účetních výkazech. Poslední častý případ nastává při účtování vrácených zásob. Jestliže se vrácení opomene zaúčtovat, či je dobropis zaúčtován v nižší hodnotě, nebo až v novém roce, i když by správně měl být zaúčtován v rozhodném období, budou testované zásoby rovněž nadhodnoceny. [22]

Otázka podhodnocení je samozřejmě také přípustná, ale auditor tento problém testuje nepřímou s testováním podhodnocení závazků, kdy ověřuje, jestli jsou všechny přijaté faktury zaúčtovány ve prospěch závazkového účtu.

### **3.1 Poznání kontrolního systému**

Auditor v průběhu plánovacích příprav pro samotný audit určuje potenciální rizika nebo účetní okruhy, kde je vyšší pravděpodobnost vzniku chyb či podvodů. V předchozí kapitole bylo vysvětleno, že při takovémto plánování určuje stupeň auditorského, přirozeného, kontrolního a zjišťovacího rizika. Především s určením kontrolního rizika souvisí provedení kontrolních testů neboli testů kontrolního systému.

U zásob, stejně jako u jiných účetních oblastí, tedy provádí určité předběžné procedury, které začínají poznáním kontrolního systému zásob, jehož cílem je získat znalosti a pochopení klientova vnitřního kontrolního systému [34]. Po poznání následuje jeho testování a nakonec hodnocení kontrolního rizika.

David Ricchiute [34] ve své publikaci uvádí, že poznání kontrolního systému sestává ze čtyř dílčích částí: předběžného zkoumání, dokumentace systému, sledování postupu hospodářské operace systémem a dále následuje konečné rozhodnutí o tom, zda je stávající kontrola potenciálně spolehlivá pro ocenění kontrolního rizika na maximum a vyvozují se budoucí auditorovy kontrolní postupy.

Na začátku tohoto procesu se auditor seznamuje s vnitřními předpisy auditované organizace, v tomto případě těmi, které se týkají kontrolního systému zajišťujícího bezpečnou manipulaci se zásobami. Jestliže nejsou písemně zpracovány, popř. jsou nepřesně formulovány, auditor přistupuje k osobnímu dotazování zaměstnanců, kteří jsou pověřeni jakoukoliv formou manipulace se zásobami.

Následuje fáze dokumentace, která je důležitá jako podklad pro budoucí rozhodování auditora, které musí být doloženo řádnými argumenty. „*Kontrolu zásob v organizaci a metody účtování zásob je možno dokumentovat pomocí postupových diagramů, dotazníků nebo popisů.*“ [34, s. 591] Ricchiute však postupové diagramy považuje za v praxi nepoužívané a staví do centra pozornosti dokumentaci formou dotazníků. V případě zásob je nutné dokumentovat, jak probíhá kontrola zásob, jejich stálá evidence a účtování o nákladech na zásoby. V těchto oblastech si auditor připraví otázky, na něž existuje odpověď ano/ne a následně formou dotazování a pozorování v organizaci vyplňuje dotazník. Každá záporná odpověď svědčí o určitém nedostatku v kontrolním systému, kde vzniká potenciální prostor pro chybu či podvod.

Pro další pochopení kontrolního systému klienta slouží sledování průběhu hospodářských operací. Principem tohoto postupu je výběr konkrétní položky zásob a sledování jejího pohybu napříč podnikem.

Na základě výsledků z poznávání systému navrhne auditor kontrolní testy. Součástí této procedury je nejprve stanovení cílů, které by kontrolní systém měl plnit, chyb, ke kterým může dojít, nebude-li splněn cíl, a kontrolních postupů, které používá auditovaná organizace a díky nimž je možné chybám zabránit. Příklad takovýchto cílů, chyb a kontrolních postupů je uveden v následující tabulce č. 10. Celkem lze cíle rozdělit do 4 okruhů: schvalování hospodářských operací, provádění, evidence a přístup k aktivům. Schvalování hospodářských operací znamená, že management určuje rozsah výroby, který ovlivňuje velikost zásob. Cíl provádění se zaměřuje na užívání a fyzické pohyby zásob a cíl přístup k aktivům souvisí s ochranou zásob před krádežemi.

Další z potenciálních problémů je špatná evidence zásob. K té může dojít, i když jsou správně uplatňovány postupy pro užívání a přesun zásob, ale chybí metodika pro evidenci zásob. Vzniku této chyby je možné se vyhnout, pokud management stanoví jednotný a závazný postup pro evidování pohybu zásob. Například zavede systém číslování formulářů pro výdej a výrobní příkazy, systém kontroly dokumentů a rovněž se povedou systematické záznamy pohybů zásob mezi sklady a výrobou. V souvislosti

se správnou evidencí je třeba také provádět pravidelné inventury, které porovnají skutečný stav na skladě s evidencí. V případě nesrovnalostí zjištěných během inventur musí následovat nápravná opatření. Opravy evidence ovšem přináší riziko, že budou zneužity k utajení krádeže. Proto je nutné, aby součástí metodiky byly i pokyny pro opravy, jakým způsobem budou schvalovány a kontrolovány. Podle stavu, ve kterém se nachází tyto vnitřní kontrolní postupy, může auditor usuzovat, zdali je cíl správné evidence naplňován. [34]

**Tab. 10: Cíle, potenciální chyby a podvody a kontrolní postupy v cyklu zásob**

|                            | <b>Cíl</b>  | <b>Potenciální chyby</b>  | <b>Kontrolní postupy</b>  |
|----------------------------|---|---|---|
| <b>Schvalování operací</b> | Produkce by měla být schvalována v souladu s kritérii managementu.  | Je možné vyrábět neschválené množství nebo nepotřebné výrobky, což může vést k zastaralým nadměrným zásobám a nadměrným skladovacím nákladům.                         | Vypracování kritérií, pomocí nichž se určuje, které výrobky a v jakém množství se budou vyrábět.  |
| <b>Provádění</b>           | Je třeba stanovit v souladu se schválením managementu postupy pro užívání a přesun zásob                    | Nepověření zaměstnanci mohou obejít stávající postupy, což může vést ke krádežím nebo zneužití zásob.<br><br>Zásoby lze špatně umístit, což vede k nevyužívání aktiv. | Přípravit příručky pro zacházení se zásobami, včetně postupů pro kontrolu veškerého pohybu zboží.<br><br>Omezit přístup k zásobám.  |
| <b>Evidence</b>            | Užívání nebo přesun zásob je nutno evidovat ve správném množství, období a je nutno je správně klasifikovat | Zásoby převedené do výroby nemusí být evidovány, což může vést k špatné dokumentaci zásob a nákladů na prodej zboží.  | Stanovit metodiku pro evidenci zásob.<br><br>Předem číslovat výdejky a výrobní příkazy.<br><br>Vést záznamy o pohybu zásob v jednotlivých etapách výroby.<br><br>Provádět periodické vyčíslování zásob a zjišťovat rozdíl mezi evidovaným a skutečným množstvím.<br><br>Omezit přístup k zásobám a nepoužitým formulářům.             |
|                            | Úpravy evidence a odepisování zastaralých zásob jsou schvalovány podle zásad managementu                    | Je možné provádět neschválené úpravy evidence zásob tak, aby bylo možné zatajit fyzické krádeže.<br><br>Výsledkem mohou být nevyužitá a špatně evidovaná zásoby.      | Zavést postupy pro schvalování a evidování úprav.<br><br>Předem očíslovat a kontrolovat formuláře pro úpravy zásob.   |
| <b>Přístup k aktivům</b>   | Je třeba omezit přístup k zásobám na zaměstnance, kteří jsou pověřeni managementem.                         | Zásoby je možno ukrást, ztratit nebo zpronevěřit, což vede k nesprávnému použití aktiv a chybným účetním stavům.  | Zavést fyzickou ochranu zásob (ploty, zámky, kontrolní personál...)<br><br>Zaměstnanci, přicházející do styku s cennými zásobami, by měli být vázáni ručením.<br><br>Zásoby jsou kryty pojištěním.<br><br>Oddělit zodpovědnost za manipulaci se zásobami od odpovědnosti za jejich evidenci, účtování nákladů a všeobecné účetnictví. |
|                            | Přístup k výrobě, účtování nákladů a stále evidenci zásob by měl být omezen na osoby pověřené managementem. | Zásoby lze zneužít, zničit nebo ztratit. Výsledkem může být špatná evidence a špatné použití zásob.   | Zavést fyzickou kontrolu nepoužitých formulářů a záznamů.<br><br>Zavést soubory podpisových vzorů.<br><br>Provádět periodický inspekční audit.  |

**Zdroj: [34, s. 583]**

Po posouzení všech aspektů uvedených v tabulce auditor určí, jak účinně je kontrolní systém v organizaci nastaven. Pokračuje plánováním kontrolních testů, které prověří uplatňování kontroly v praxi. [34]

### **3.1.1 Kontrolní testy zásob**

*„Kontrolní testy v oblasti zásob se soustřeďují na fakt, jsou-li přesuny zásob během výrobního procesu řádně schvalovány a evidovány.“* [34, s. 593] Ricchiute určuje dva směry kontrolních testů, testování stálé evidence a evidence nákladů. Auditor ovšem testy provádí na základě svého odborného úsudku, proto jsou následující postupy pro auditora spíše doporučením a auditor vybírá, které z nich a v jakém rozsahu použije.

Stálá evidence zásob spočívá v jejich fyzickém sledování od nákupu, přes sklad, výrobu a expedici hotových výrobků. Testuje se na vzorku zásob, jestli odpovídá stav v evidenci množství a ceně vykázané v dodavatelské faktuře, na kterou byla zásoba pořízena. Další testování může směřovat k přesunům zásob surovin do nedokončené výroby. V tomto ohledu se doporučují sledovat materiálové žádanky. Ověřuje se tedy, jestli byl přesun podložen žádankou o materiál, která splňuje formální prvky, např. je podepsána pověřenou osobou. Následně se opět ověří shoda množství a jednotkové ceny na žádance a v evidenci zásob na skladě. Do třetice je zkontrolováno správné zaúčtování přesunu zásob. Podobně se mohou testovat i přesuny nedokončené výroby do hotových výrobků a expedice hotových výrobků. U expedice se musí shodovat údaje o ceně a množství na expedičních dokumentech a úbytky z evidence zásob. Jestliže auditor na základě těchto výběrových testování zjistí nesrovnalosti či chyby, je nutné je zdokumentovat a v dalším plánování zohlednit.

Druhým testovacím okruhem je evidence nákladů, která spočívá v kontrole nákladů na zásoby, což ovlivňuje oceňování zásob v pokročilém stadiu výroby. Vzhledem k tomu, že v každém podniku se liší systém kalkulací, musí se auditor před prováděním testů s tímto jedinečným systémem v organizaci seznámit a pochopit ho. U kalkulací si současně všímá i poměru, v jakém je zahrnována do kalkulace režie a osobní náklady. Prvním krokem testování je tedy získat od klienta informace o způsobu, jakým provádí kalkulace nedokončené výroby a výrobků. Dále se zaměří na složku přímých mezd, kde ověří souvislost evidence přímých mezd určitých oddělení a evidence zásob. Kontrolou režijní složky nákladové kalkulace se ověří, zda jsou režie reálné a zda souhlasí se standardními náklady. Také se zhodnotí vhodnost stanovené základny pro výpočet

režie. Hodnotí se tedy přiměřenost režie, jestli odpovídá režím v minulém období a skutečným vynaloženým nákladům.

Z vyhodnocení kontrolních testů auditor získá podklad pro rozhodnutí o výši kontrolního rizika. Zohledňuje při tom, jaké chyby a podvody mohou v důsledku špatně fungujícího kontrolního systému vzniknout, jestli klient používá obranné mechanismy, které zabraňují vzniku chyb a jestli mají tyto mechanismy nějaké nedostatky. Jestliže zjistí, že se může na stávající klientovy kontrolní postupy spolehnout, sníží úroveň kontrolního rizika. Díky nepřímé úměře vysvětlené v předchozí kapitole, úroveň zjišťovacího rizika, při nezměněném přirozeném riziku, bude nad jeho minimální úrovní, což má důležitý dopad na omezení testů věcné správnosti. V opačném případě neprokáží-li kontrolní postupy spolehlivost, kontrolní riziko bude hodnoceno na maximální úrovni. [34]

### **3.1.2 Poznání kontrolního systému v oblasti zásob v podniku Bekaert Textiles CZ s.r.o.**

Nedílnou součástí hodnocení kontrolního prostředí u klienta je jeho poznání. Ve společnosti Bekaert Textiles CZ není kontrolní systém nijak kodifikován, přesto se ale dodržují některá základní opatření, která lze považovat za kontrolní systém. Z hlediska zásob je důležitý především systém nákupu zásob a také systém pohybu zásob ze skladu do výroby.

První z uvedených, tedy systém nákupu zásob, je v podniku iniciován ve výrobě, kde dělníci, při zjištění potřeby materiálu nebo jeho úbytku na signální úrovni, specifikují nákupní objednávku a předají ji k potvrzení svému vedoucímu. Tento proces probíhá denně a ve velké většině případů pouze ústní formou. Vedoucí výrobního oddělení předává schválenou objednávku nákupčí slečně Valesové, která je zodpovědná za sjednání objednávky s dodavatelem, sepsání smlouvy a celkový proces realizace objednávky. Přijaté zboží je dále kontrolováno na skladě a je porovnáván příjem s dodacím listem, který bývá přiložen ke zboží. Zároveň s tím se také kontroluje, jestli dodací list odpovídá objednavce. Do třetice nákupní oddělení kontroluje shodu objednávky s přijatou fakturou, kterou následně předává ke schválení jednatelem společnosti Ing. Ježkovi. Schválená faktura dále putuje do účtárny, kde se ještě kontrolují její formální náležitosti a je zaúčtováno její přijetí. Tyto operace jsou v podniku rutinou a probíhají denně. Jednou za týden jsou vystavovány platební příkazy, které opět schvaluje jednatel. Po přijetí bankovních výpisů a potvrzení



zaplacení objednávky se tyto výpisy archivují spolu s uhrazenými fakturami. Jednou měsíčně navíc při sestavování měsíčního reportu probíhá v účetárně kontrola všech účetních dokladů. Tento výstup schvaluje jednak vedoucí účetárny a dále také jednatel, vedení holdingu a v konečném důsledku také auditor, kterého se ovšem týkají pouze roční závěrky.

Cyklus výroby a stavu skladových zásob začíná přijetím zboží na sklad, kdy skladník kontroluje zboží a jeho shodu s dodacím listem. Výstupem je vystavení příjemky, které jednou týdně kontroluje vedoucí skladu a současně schvaluje dodací listy. Výdeje ze skladu jsou náhodné podle potřeby a jsou konkretizovány na výdejkách, které opět vystavuje skladník denně. Zásoby jsou následně použity ve výrobě a již jako hotové výrobky jsou schvalovány výstupní kontrolou. Specifikem tohoto podniku je to, že v podstatě nemá zásoby vlastní výroby. Výrobky jsou totiž ihned po výrobě a výstupní kontrole expedovány do skladu belgického Bekaertu, který je výhradním odběratelem českých výrobků. Sklad je součástí areálu výrobní, ale právně již náleží belgické divizi. Z toho skladu je zboží odesíláno po určitém množství do Belgie a v případě účetních závěrek jsou schvalovány konfirmační dopisy o stavu zásob na skladě. Zmiňované úkony se již ale fakticky netýkají českého Bekaert Textiles a vykonávají je zaměstnanci belgického Bekaert Textiles N.V. Vrátime-li se však ke kontrolnímu systému české strany, ten pokračuje přípravou údajů pro vystavení faktury, které schvaluje vedoucí výstupní kontroly. Na základě podkladů z výstupní kontroly vedoucí účetárny následně vystaví fakturu, kontroluje její splacení a jednou měsíčně kontroluje účetní doklady podobně jako v případě nákupu zásob. Na skladě dále probíhá kontrola formou pololetních inventur, za které je zodpovědná inventurní komise, která sestavuje a schvaluje inventurní soupis. Tento soupis dále schvaluje jednatel a v případě roční inventury také auditor.

### **3.1.3 Kontrolní testy u Bekaert Textiles CZ s.r.o.**

Jelikož se práce auditora dceřiné společnosti odvíjí od požadavků auditora skupiny, auditorka Bekaert Textiles CZ s.r.o. dostává pokyny od belgických PwC, kteří mají zodpovědnost za konsolidovanou účetní závěrku. Vzhledem k tomu, že prověřování kontrolního systému všech dceřiných společností bylo jedním z cílů auditu za rok 2010, v roce 2011 se již neklade na prověřování kontrolního systému takový důraz a v rámci zefektivnění činností proběhne spíše formální prověření, jestli systémy fungují stejně

nebo lépe než v předchozím roce a jestli nenastaly skutečnosti, díky nimž by kontrolní riziko mělo vzrůst.

V roce 2010 připravil belgický PwC pro auditory divizí v ostatních zemích jednotný dotazník vnitřních kontrol, který bylo nutno vyplnit. Byl zaměřen na okruhy kontrolního systému, jako jsou prostředí IT, cyklus hlavní účetní knihy, cyklus prodeje, pohledávek, úvěrů a plateb, cyklus výplat a podobně. U jednotlivých dotazů se zjišťovalo, jestli je kontrola zavedena, jestli má ruční nebo automatickou formu a také jaká je četnost kontrol<sup>23</sup>. V dotazníku následuje popis kontrolní činnosti, tak jak je aplikována v kontrolované divizi a na závěr je u každé činnosti stanoven výsledek a priorita, zda je naléhavá, vysoká, střední, nebo nízká.

Z hlediska zásob jsou nejdůležitější výsledky v cyklu výroby a stavu skladových zásob a cyklus nákupu a plateb závazků. První zmíněný obsahoval dotazy v následujících oblastech:

- Přímé doklady o příjmu materiálu na sklad mohou být akceptovány pouze na základě řádně autorizované a otevřené nákupní objednávky.
- Fyzická inventura je prováděna v pravidelných intervalech nezávislými pracovníky, kteří srovnají výsledky inventury s údaji v hlavní účetní knize. Případné úpravy stavu skladových zásob kontrolují odpovědné osoby.
- Provádí se pravidelné analýzy, srovnávající stavy zastaralých nebo nepoužitelných skladových položek se záznamy o skladových rezervách v hlavní účetní knize.
- Veškeré odpisy skladových zásob schvalují odpovědní pracovníci.
- V pravidelných intervalech se provádějí a kontrolují odchylky od cenových a užívacích standardů (včetně jejich přiřazení k rozvaze a výkazu příjmů).
- Srovnání údajů v účetní knize skladových zásob a údajů v hlavní účetní knize se provádí v pravidelných intervalech.

---

<sup>23</sup> Četnost byla vyjádřena způsobem: A = jednou ročně, Q = jednou za čtvrt roku, M = jednou za měsíc, W = jednou za týden, D = každodenně, MD = několikrát za den.

- Existuje řádné oddělení práv a povinností osob odpovědných za zpracování skladových příjmových dokladů, dohled nad skladovými zásobami, provádění fyzických inventur a udržování příslušných účetních záznamů.

Všechny tyto kontroly jsou ve společnosti Bekaert Textiles CZ s.r.o. zavedeny a mají většinou formu ručních kontrol. Četnost se již ale výrazně liší podle časové náročnosti operací. Zatímco na příjmy do skladu podle schválené objednávky dohlíží nákupčí denně, značně časově náročná inventura je realizována pouze pololetně a analýzy zastaralých zásob a odpisy zásob probíhají pouze jedenkrát do roka. Jednou měsíčně potom finanční manažer kontroluje odchylky od cenových a užívacích standardů a porovnává údaje ve skladové evidenci s hlavní knihou. Během výše zmíněných kontrol nebyly zjištěny nedostatky, malé nesrovnalosti při inventuře byly upraveny a rovněž bylo podle oběhu dokladů zkontrolováno, že existuje řádné oddělení práv a povinností osob odpovědných za zpracování skladových příjmových dokladů, dohled nad skladovými zásobami, provádění fyzických inventur a udržování příslušných účetních záznamů. V cyklu výroby a skladových zásob tedy nebyly zjištěny nedostatky. Přehledná podoba tohoto dotazníku je uvedena jako součást přílohy E.

U cyklu nákupu a platby závazků se dotazník zaměřil na následující kontroly:

- Odpovědné osoby provádějí kontrolu zařazování nových a změny existujících dodavatelů v hlavním souboru dodavatelů.
- Autorizace/uvolnění k nákupu schvalují odpovědní pracovníci.
- Před zaplacením se faktury přiřazují k příslušným platným nákupním objednávkám a dokladům o příjmu zboží.
- Před placením za nezbožové nákupy (např. za služby) se faktury přiřazují k příslušným platným objednávkám nebo smlouvám, aby je následně zkontrolovaly a schválily odpovědné osoby.
- Srovnání údajů v účetní knize závazků s údaji v hlavní účetní knize se provádí v pravidelných intervalech.
- Pracovníci vytvářející soubor plateb nemohou takový soubor uvolnit, přičemž platební soubor je dostačujícím způsobem zajištěn proti manipulaci mezi systémem, kde se vytváří položkový seznam plateb, a systémem elektronického bankovníctví.

- Provedení veškerých plateb podléhá schválení několika osob, vybavených pravomocemi schvalovat platby.
- Existuje řádné oddělení práv a povinností osob odpovědných za správu hlavního souboru dodavatelů, zpracování nákupních objednávek, schvalování nákupních objednávek, příjem zboží, přípravu a vydávání faktur, autorizaci plateb a provádění hotovostních plateb.

Tyto kontroly jsou opět v organizaci uplatňovány a probíhají ruční formou. Ve všech případech, kromě srovnávání údajů v knize závazků a hlavní knize, probíhají operace denně. Zmíněné srovnávání potom provádí finanční účetní jedenkrát za měsíc. Ani v cyklu nákupu nebyly zjištěny nedostatky, jak je doloženo v příloze F.

Audit v roce 2011 již jen prověřil, zda je kontrolní systém stále dobře uplatňován. Byl proveden kontrolní test nákupu zásob formou sledování pohybu hospodářské operace systémem. Sledovalo se pět náhodně vybraných nakupovaných položek zásob a vyhledávaly se k těmto položkám příslušející doklady, tedy žádanka materiálu ze skladu, objednávka vystavená nákupčí, dále přijatá faktura s dodacím listem a konečně příjemka na sklad. Všechny tyto doklady musí souhlasit jak po formální stránce, musí být odsouhlaseny a podepsány oprávněnou osobou, tak po stránce věcné, obsahují-li stejné údaje o názvu položky, dodavatele a množství.

Následující tabulka č. 11 popisuje výsledky testu. Všechny položky zásob byly přijaty na sklad na základě příjemky materiálu, pouze objednávka folií od firmy Verpa dorazila ve dvou dodávkách, proto byly k této položce evidovány faktury, dodací listy i příjemky dvakrát. První a čtvrté položce nepříslušela zaevidovaná žádanka. U první položky, kde se jedná o palety, tedy zásoby s vysokou fluktuací, probíhá žádost o objednávku pouze telefonicky podle aktuálních potřeb. Čtvrtou položku zase bylo nutné objednat akutně, neboť se jednalo o náhradní nože, které ve výrobě vysadily. Vzhledem k akutní potřebě byly zásoby dodány na dobírku a zaplacený ihned při převzetí. U této zásoby byla tedy zaevidována pouze příjemka na sklad. K druhé položce, dodávce jehel, nepříslušel žádný dodací list. Byla přijata pouze s fakturou, která v tomto případě nahradila i druhý dokument.

Ze sledování těchto několika hospodářských operací je zjevné, že oblast nákupu probíhá dosti individuálně podle aktuálních potřeb výroby v podniku. Můžeme ale konstatovat, že kontrolní systém zde obecně funguje a všechny zjištěné nepřesnosti byly logicky

vysvětleny. Nic tedy nenasvědčuje tomu, aby bylo potřeba pro audit v roce 2011 zvýšit kontrolní riziko.

**Tab. 11: Kontrolní test cyklu nákupu zásob**

| Příjemka                        | Zboží           | Dodavatel     | Datum dodání       | Množství | $\sigma$ | $\xi$ (číslo)     | $\varsigma$ | $\pi$ (číslo) | $\psi$ | $\tau$ | $\phi$ |
|---------------------------------|-----------------|---------------|--------------------|----------|----------|-------------------|-------------|---------------|--------|--------|--------|
| 2.11.0119.006                   | palety          | Pila Herkules | 17.1.11            | 3533     | N        | A č. 720.515/Z317 | A           | A č. 71       | A      | A      | A      |
| 2.11.0302.005                   | jehly           | Groz Beckert  | 2.3.11             | 8000     | A        | A č. 720.617/Z312 | A           | A č. 348      | A      | A      | A      |
| 2.11.0609.005/<br>2.11.0621.006 | folie           | Verpa         | 9.6.11<br>/21.6.11 | 50800    | A        | A č. 721.881/E308 | A           | A č. 834, 850 | A      | A      | A      |
| 2.11.0809.002                   | náhradní nože   | Strima        | 8.8.11             | 5        | N        | A č. 722.292/Z322 | A           | N             | N      | N      | A      |
| 2.11.0801.004                   | kartony pro RMC | ABC Pack      | 28.7.11            | 3000     | A        | A č. 722.507/Z458 | A           | A č. 972      | A      | A      | A      |

**Pozn.:  $\sigma$  = Je evidována žádanka?  $\xi$  = Je evidována objednávka?  $\varsigma$  = Schválila objednávku zodpovědná osoba?  $\pi$  = Je evidovaná faktura?  $\psi$  = Je faktura schválena jednatelem?  $\tau$  = Je evidován dodací list?  $\phi$  = Souhlasí dodací list, faktura a objednávka?**

**Zdroj: vlastní zpracování**

### 3.2 Testy věcné správnosti

V oblasti zásob testy věcné správnosti směřují k testování existence, úplnosti, vlastnických práv, oceňování, správnému zaúčtování, včetně zaúčtování do správného období a konečně prezentování a zveřejňování údajů o zásobách ve finančních výkazech. [22] Podle Ricchiuta [34] je nejdůležitějším auditorským postupem fyzické sledování zásob, což dokládá následující citát, kde tvrdí, že pro auditora je „přesvědčivý důkaz, který auditor získá přímým pozorováním. Nikdy není toto pozorování tak důležité, jako v případě zásob.“ [34, s. 605] Další auditorské postupy jsou uvedené v následující tabulce č. 12, která přehledně uvádí sled těchto postupů. Podrobný popis postupů bude dále rozveden.

**Tab. 12: Substantivní testy: Zásoby**

| Postupy:  |
|---|
| 1. Sledovat fyzické zásoby (počty).   |
| 2. Potvrdit zásoby skladované mimo vlastní prostory.  |
| 3. Získat evidenci o výsledných cenách zásob pomocí těchto kroků: <ul style="list-style-type: none"> <li>a) propočít fakturované částky, součet všech částek, křížová kontrola součtu,</li> <li>b) ověření cen na jednotku zboží,</li> <li>c) odsouhlasení celkové zásoby vypočtené jako součet výsledných cen zásob s hlavní účetní knihou.</li> </ul> |
| 4. Provést test uzavření zásob, koordinovat jej s testy objemů tržeb a výše pohledávek testy objemů nákupů a výše závazků.  |
| 5. Realizovat analytické postupy.   |
| 6. Prověřit finanční výkazy s cílem zjistit, zda: <ul style="list-style-type: none"> <li>a) zásoby a náklady na prodej zboží jsou řádně klasifikovány a popsány.</li> <li>b) došlo ke zveřejnění správných výsledků.</li> </ul>   |

**Zdroj: [34, s. 605]**

V českých poměrech se testování zásob soustřeďuje na účty uvedené v tabulce č. 13.

**Tab. 13: Účty testované v sekci Zásoby**

| Položka rozvahy                 | Řádek č. | Účet – brutto | Účet - korekce |
|---------------------------------|----------|---------------|----------------|
| Materiál                        | 30       | 111, 112, 119 | 191            |
| Nedokončená výroba a polotovary | 31       | 121, 122      | 192, 193       |
| Výrobky                         | 32       | 123           | 194            |
| Zvířata                         | 33       | 124           | 195            |
| Zboží                           | 34       | 131, 132, 139 | 196            |
| Poskytnuté zálohy na materiál   | 35       | 314A          | 391A           |

**Zdroj: [22]**

### 3.2.1 Sledování fyzické zásoby

Prvním a zásadním krokem je skutečné sledování zásob, které se provádí formou účasti na inventuře, ke které je auditor oprávněn v souladu s § 21 odst. 2 zákona o auditorech [40]. Zákon stanovuje, že auditor a jím pověřené osoby jsou oprávněni být přítomni při inventarizaci majetku a závazku účetní jednotky, popřípadě si statutární auditor může v odůvodněném případě vyžádat provedení mimořádné inventarizace.

Auditor se s klientem domluví na stanoveném termínu, kdy se inventury zúčastní jako pozorovatel, nikoliv jako osoba provádějící inventuru ani člen inventarizační komise. Termín se plánuje s ohledem na spolehlivost kontrolního systému klienta, na způsob a spolehlivost evidence zásob. Nejvhodnější je účast na inventuře na konci účetního období, ale v případě, že je spolehlivě prováděna stálá evidence zásob a auditor se

spoléhá na vnitřní kontrolu klienta, připadá v úvahu i inventura prováděná během účetního období. Naopak je tomu, jestliže klient eviduje zásoby pouze periodicky, stálou evidenci provádí nespolehlivě nebo je vysoké kontrolní riziko. [34] Příručka pro provádění auditu u podnikatelů upřesňuje, že pokud nelze inventuru provést ke konci roku: „*může být inventarizace provedena 3 měsíce před nebo 1 měsíc po datu sestavení účetní závěrky. V případě, že výše zásoby je významná, měl by auditor provést takové postupy, aby získal přiměřené ujištění o pohybech mezi datem účetní závěrky a datem inventarizace.*“ [22]

Naopak jestli klient vede přiměřenou průběžnou skladovou evidenci, mohou být inventury prováděny během roku s pravidelnými rozestupy, kdy se v jednotlivých cyklech klient zaměřuje na jinou část zásob. V tomto případě se auditor musí minimálně jedné inventury zúčastnit a provést jako obvykle kontrolní propočty. Poté usuzuje závěry i o ostatních inventurách a rovněž, zda je možné se na průběžný inventurní systém spolehnout. [22]

Na inventuru se auditor musí samozřejmě připravit. V první řadě jí předchází nastudování klientových inventarizačních postupů, které by měly zabezpečit následující body [34]:

- Kontrolu pohybu zásob nebo zastavení pohybu zásob ke dni provádění inventury.
- Skladování nebo uspořádání zásob způsobem, který umožní snadné sčítání množství zásob (například do řad o stejném množství, jasně odlišit od sebe různé druhy zásob.)
- Předem ověřit nástroje, používané k měření množství (například váhy).
- Oddělit zásoby, které se nebudou zahrnovat do inventurních počtů, například zásoby svěřené dodavatelem do komise (konsignační).
- Určit zásoby, které jsou mimo vlastní skladovací prostory a budou započteny do inventurního množství (například zásoby svěřené do komise zákazníkovi).
- Připravit si tištěné inventurní materiály používané při sčítání, například vícestranné visačky, sčítací archy nebo děrné štítky.
- Doložit poškozené nebo zastaralé zásoby.

Dále by mělo být před inventurou specifikováno, kdy přesně se bude konat, kdo se jí bude účastnit a jakým způsobem bude docházet k měření a dokumentaci.

Při inventuře musí být všichni pracovníci auditora seznámeni s úkoly a specifickými informacemi, které mají při auditu získat. Základním krokem, kterým dochází k fyzické kontrole, je sledování, jak zaměstnanci auditované organizace provádějí inventuru. Dále auditor a jeho tým realizují kontrolní součty a výsledky dokumentují. Třetím úkolem je sledování poškozených či pomaluobrátkových zásob, které bude třeba přecenit.

Hodnotí se provádění inventury zaměstnanci, jestli správně počítají a dokumentují výsledky, jakým způsobem jsou zásoby řazeny, zda má inventura logický systém a je omezeno dvojímu započítávání jedné položky zásob, což by vedlo k nadhodnocení celkové hodnoty zásob. Zda je sčítání přesné, ověřuje sám auditor nebo jeho zaměstnanci tím, že vzorek zásob přepočítá a porovná s inventurním soupisem. Výsledky tohoto testování se opět samozřejmě dokumentují, uvádí se například číslo inventurního lístku, název zboží, dále součet podle klientových zaměstnanců i podle auditora a rozdíl mezi těmito součty. [34]

Kontrolu součtů vzorku je vhodné provádět dvěma směry, jak ze záznamu do skutečnosti, tak ze skutečnosti do záznamu. Nejprve tedy auditor vybere položky zásob z inventurního soupisu a ty následně vyhledá na skladě a přepočítá. Opačný směr znamená, že si auditor vyhlédne konkrétní zásoby na skladě, přepočte je a porovná výsledek se soupisem. [22]

Při sčítání se ovšem musí dávat pozor, aby byly odděleny zásoby, které již klientovi nepatří a nemohou být tedy vykážány v jeho rozvaze. Jde o zboží nebo výrobky, které již byly prodány, ale nedošlo k jejich fyzické expedici. Na druhou stranu může nastat situace, kdy zásoba na skladě není, ale přitom již byla vyfakturována. Pro takovéto případy se mohou také kontrolovat faktury přijaté i vydané. [34]

Ze zjištěných rozdílů musí auditor vyvodit závěry a řádně je prodiskutovat s klientem, aby zjistil příčinu jejich vzniku. Pokud bude odsouhlasena náprava chyb, je povinností auditora zkontrolovat, zda byly tyto rozdíly skutečně záúčtovány. Nevysvětlené rozdíly musí být zdokumentovány a podle jejich významnosti může auditor rozšířit výběrový vzorek. [22]

Výstupem z fyzického sledování zásob neboli sledování inventury musí být závěrečná dokumentace, kde jsou shrnuty vyzorované nepřesnosti nebo odchylky od písemných



inventarizačních postupů a vyvozují se závěry o přesnosti inventur. Přednostně se samozřejmě dokumentují ty nedostatky a chyby, které jsou významné. [34]

Testování fyzické zásoby ve společnosti Bekaert Textiles CZ s.r.o. proběhlo 22. prosince 2011, kdy byl auditorský tým účasten na inventuře podniku. Ve stejný den byla pozastavena výroba a znovu se rozběhla až 2. ledna 2012. Stav zásob na skladě k datu inventury byl tedy stavem zásob na konci účetního období. Již během příprav inventury bylo ale nutné sledovat, zda nepřijely kamiony s novými zásobami. Dále bylo hodnoceno, zda je inventarizační tým kompetentní či zda je inventura naplánována ve všech skladech. Při samotné inventuře potom bylo nutné kontrolovat, zda je zboží přehledně počítáno, zda není možné některou položku započítat vícekrát či zda nejsou ve skladu ukryty nějaké poškozené zastaralé zásoby.

Pro potřeby vlastních kontrolních součtů bylo nutné zjistit, jaká bude velikost testovacího vzorku, neboli kolik položek zásob bude kontrolně přepočteno. Již v kapitole o provádění testů věcné správnosti bylo zmíněno, že pro výpočet počtu položek vzorku existuje mnoho metod. Níže uvedená metoda je doporučena Příručkou pro provádění auditu u podnikatelů [22], která vychází z přístupů aplikovaného Americkým institutem veřejných účetních (AICPA). Pro výpočet vzorku metoda používá následující vzorec:

$$n = \frac{PV \times R}{V - (ON \times FR)}$$

Kde:

$n$  = počet položek vzorku

$PV$  = peněžní velikost populace

$R$  = faktor spolehlivosti

$V$  = významnost

$ON$  = očekávaná nesprávnost

$FR$  = faktor rozšíření

Před samotným výpočtem je nezbytné stanovit některé proměnné, které jsou při výpočtu použity. Faktor spolehlivosti je hodnota vycházející ze statistické teorie a zjišťovacího rizika, které bylo v dřívějším textu stanoveno na 16%. Převod se provádí pomocí tabulky č. 14, která udává hodnotu  $R = 1,9$ . Očekávaná nesprávnost je definována jako peněžní částka nesprávnosti očekávaná v celém souboru a je na auditorově uvážení, jakou hodnotu bude očekávat. Bere přitom v úvahu chybovost v předchozích letech i informace získané při plánování auditu. Tuto hodnotu stanovíme o velikosti 150.000 Kč. Očekávaná nesprávnost musí být dále upravena o faktor rozšíření, veličinu

závislou na zjišťovacím riziku podobně jako byl faktor spolehlivosti. Hodnotu faktoru rozšíření opět udává tabulka č. 14, kde  $FR = 1,4$ .

**Tab. 14: Hodnoty faktoru spolehlivosti a faktoru rozšíření**

| Zjišťovací riziko | 1%   | 5%   | 10%  | 15%  | 20%  | 30%  | 50%  |
|-------------------|------|------|------|------|------|------|------|
| <b>R</b>          | 4,61 | 3,00 | 2,31 | 1,90 | 1,61 | 1,21 | 0,70 |
| <b>FR</b>         | 1,90 | 1,60 | 1,50 | 1,40 | 1,25 | 1,20 | 1,00 |

Zdroj: [22]

Nyní si stanovíme ostatní proměnné. Peněžní velikost populace je 26.874.753 Kč, což je hodnota všech zásob na skladě. Významnost zvolíme podle doporučení auditorů PwC na úrovni prahové hodnoty pro individuální nesprávnost, která je po přepočtu 2.580.000 Kč a je nižší než souhrnná hladina významnosti. Po dosazení těchto hodnot do vzorce získáme počet položek vzorku.

$$n = \frac{26.874.753 \times 1,9}{2.580.000 - (150.000 \times 1,4)} = 21,55 \cong 22$$

Testovaný vzorek tedy bude obsahovat 22 položek. V rámci požadavků pro audit konsolidovaného celku byly také stanoveny minimální hodnoty položek souboru. U zásob bylo stanoveno minimálně 20 položek pro přepočet, což přibližně odpovídá hodnotám zjištěným výpočtem.

Testování je nutné provést oběma směry, jak ze záznamu do skutečnosti, tak ze skutečnosti do záznamu. V obou směrech bylo tedy vybráno 22 vzorků, které byly přepočteny a výsledek byl porovnán s hodnotami v inventurních soupisech. Nejprve byl proveden výběr ze seznamu všech skladových položek s použitím metody systematického výběru, při kterém se celkový testovaný soubor rozdělí do skupin se stejným počtem položek. V každé skupině je pak vybrána položka se stejným pořadovým číslem. Počet skupin bude dán podílem počtu všech skladových položek a počtu položek výběru. Ve výrobě BTCZ bylo identifikováno zhruba 580 položek. Počet položek v jedné skupině bude tedy přibližně 26 jednotek. Dále zvolíme libovolné číslo od 1 do 26, například 19, a toto číslo bude pořadím vybraného vzorku v rámci skupiny. První položka bude mít tedy pořadové číslo 19, druhá 42, třetí 68 atd. Dokumentace k tomuto testování je uvedena v příloze G.

Testování ve směru ze skutečnosti do záznamu v praxi znamená, že jsou při kontrole skladu zvoleny konkrétní zásobové položky, které se následně přepočítají, a zkontroluje se, zda hodnota v inventurních soupisech odpovídá skutečnosti. Tak se současně

kontroluje, zda všechny zásoby na skladě jsou uvedeny v inventurním soupise. V tomto případě připadá v úvahu metoda náhodného výběru. Dokumentace z tohoto testování je rovněž uvedena v příloze G.

Z výsledků uvedených v dokumentaci vyplynulo, že ve vybraném souboru byly nalezeny chyby v hodnotě přibližně 10.000 Kč, které podhodnocují reálnou hodnotu zásob. Tyto nalezené chyby byly klientem ihned opraveny. Zůstává zde ovšem prostor pro pravděpodobné nesprávnosti, které nemusely být odhaleny. Pokud bychom uvažovali, že v celkovém souboru bude chybovost i dvacetšestkrát<sup>24</sup> vyšší než ve výběrovém souboru, dostaneme se k neopraveným nesprávnostem v hodnotě 250.000 Kč. Porovnáme-li ovšem tuto hodnotu s hladinou významnosti, která je 5.160.000 Kč, dojdeme k názoru, že i suma pravděpodobných nesprávností je mnohonásobně nižší než tato úroveň. Můžeme tedy konstatovat, že nesprávnosti zjištěné při fyzické inventuře nejsou významné a není nutné se jimi více zabýrat.

Účast na inventuře je nutné zdokumentovat. Kromě kontrolních soupisek se během inventury pozorovaly skutečnosti, které jsou odsouhlaseny v níže uvedené dokumentaci (viz Tab. 15). U položek 3a, 3b, 3c je připojen odkaz na seznam kontrolních propočtů, který je součástí přílohy G. Během testování fyzické zásoby nebyly zjištěny významné nedostatky.

---

<sup>24</sup> Testovali jsme 1/26 souboru. Znamená to tedy, že 25/26 souboru nebylo zkontrolováno a můžeme uvažovat, že ve zbylých výběrech by byla nalezena v průměru stejná chybovost.

**Tab. 15: Dokumentace k účasti na inventurách**

| Dotaz |  | ANO/NE | Komentář               |
|-------|--|--------|------------------------|
| 1a    | Jsou klientovy postupy provádění inventarizací vhodné?   | A      |                        |
| 1b    | Byli zaměstnanci seznámeni s postupem inventarizace?   | A      |                        |
| 1c    | Existuje rozpis nebo plánec s rozmístěním zásob?   | A      |                        |
| 1d    | Je inventarizace vhodně personálně zajištěna?  | A      |                        |
| 2a    | Účastnili se pracovníci auditora inventury?  | A      |                        |
| 2b    | Uvádí se v účetní závěrce metoda ocenění?  | A      |                        |
| 2c    | Jsou inventarizační postupy dodržovány a je znemožněno počítat zásoby dvakrát nebo jejich započtení opomenout? | A      |                        |
| 3a    | Byly vybrány položky z inventurních soupisů a přepočítány?   | A      | Viz kontrolní propočty |
| 3b    | Byly vybrány položky ze skutečnosti a přepočítány?   | A      |                        |
| 3c    | Souhlasil fyzický stav zásob s inventurními soupisy? Pokud ne, byly vysvětleny rozdíly?                        | A      |                        |
| 4a    | Byly prohlédnuty všechny skladové prostory?  | A      |                        |
| 4b    | Byly během prohlídky sledovány pomaluobrátkové a zastaralé zásoby?   | A      |                        |
| 4c    | Byly položky nepatřící klientovi identifikovány a nezahrnuty do inventury?                                     | A      |                        |
| 4d    | Byly pohyby na skladě během inventur vhodně řízeny?  | A      |                        |

Zdroj: vlastní zpracování

### 3.2.2 Potvrzení zásob nenacházejících se v prostoru klienta

U zásob, které se nenacházejí v prostoru klienta, je třeba prověřit jejich existenci. K tomu slouží konfirmační dopisy, které odesílá zpravidla klient osobám, u nichž je zboží uloženo, s žádostí o přepočtení fyzického stavu zásob a urychlené zaslání informací auditorovi. Auditora kromě součtu může zajímat, jestli byl součet zjištěn na základě inventury, nebo jen ze stálé evidence. Také je důležitý stav těchto zásob, proto je nutné zkontrolovat, jestli nejsou zásoby poškozené a jestli není třeba je přecenit v účetnictví na jinou hodnotu.

Může ale nastat situace, kdy zásoby mimo sklad klientova podniku tvoří výrazný podíl na celkových zásobách. V takovém případě je na auditorově uvážení, co znamená významný podíl a prověří-li zásoby více než pouze konfirmačním dopisem. Může například prověřit právnické či fyzické osoby, v jejichž skladě jsou zásoby klienta uloženy. Dále se může zajímat o způsoby kontroly zásob v těchto skladech a má dokonce právo účastnit se „externí“ inventury, tedy inventury, kterou provádí osoba vlastnící sklad, kde jsou uskladněny zásoby klienta. [34]

Společnost BTCZ neměla k datu inventury zásoby na skladě jiném než vlastním. Výjimkou byly samozřejmě zásoby na cestě, ke kterým byla získána faktura, ale nikoliv dodací list. Při auditu byly tyto faktury ověřeny a bylo odsouhlaseno, že zásoby dosud nedorazily na sklad.

### **3.2.3 Testování výsledné ceny zásob**

Cena zásob se vypočte již jednoduše vynásobením inventurního součtu, tedy množství, s jednotkovou cenou. Výsledné hodnoty pro jednotlivé položky se srovnávají se stálou evidencí a při nesrovnalostech se opraví. Tyto výpočty se mohou také testovat. Po klientovi se přepočítávají násobky a výsledný součet hodnoty zásob.

Navíc je třeba otestovat, jestli je správně použita zvolená metoda oceňování, a tedy správně stanovená jednotková cena. U způsobu FIFO se může kontrolovat vzorek faktur, kde je uvedena cena zboží, které je momentálně na skladě. U váženého aritmetického průměru lze tento průměr přepočítat. [34]

Bekaert Textiles CZ používají právě metodu aritmetického průměru, a proto bylo při auditu vhodné přesvědčit se o správnosti jejího použití. K testování byly zvoleny dvě náhodné položky zásob a k nim vyžádána veškerá dokumentace týkající se nákupů a spotřeby. Následovaly propočty, zda výsledná hodnota ocenění je správně stanovená. Přehledně znázorněné výpočty jsou k nahlédnutí v příloze H. Výpočet vycházel z ceny zásob na začátku období. Zásoby se dále během roku spotřebovávaly a obnovoval se jejich stav na skladě. Během roku nebylo třeba počítat hodnotu skladu, neboť se veškerý nakoupený materiál účtoval přímo do nákladů. Na konci roku se tedy zjišťovalo, kolik zásob je stále na skladě a z průměrné ceny těchto zásob se spočetla jednotková průměrná cena. Výsledné hodnoty byly shodné se skladovou evidencí a můžeme tedy usuzovat o správnosti použití metody oceňování.

### **3.2.4 Test uzavření zásob**

Tento test se týká pohybu zásob v okolí rozvahového dne, tedy zásob, které přicházejí do skladu a zásob vyskladňovaných. V zahraniční literatuře se pro tento typ testů uvádí také označení „cut off test“ [28]. U dané problematiky je nutné sledovat fyzické stavy na skladě, které musí odpovídat údajům z dokumentace, jako jsou např. expediční doklady a zprávy o příjmu zboží. Auditor během fyzické inventury musí zjistit, „že je příjem a odeslání zboží pod kontrolou, aby se předešlo jeho dvojímu započtení

*(v případě odesílaného zboží) nebo k podhodnocení množství (v případě nezapočtení přijatého zboží).“ [34, s. 610]*

Vhodné je, aby již při inventuře získával dokumentaci k testování zaúčtování do správného období. Doklady, které si auditor vyžádá, jsou poslední příjmy na sklad, které byly vystaveny před inventurou, stejně jako poslední dodací listy, které klient vydal v souvislosti s prodejem svých výrobků či zboží. Výdejky i příjmy jsou důležité i z období těsně po inventuře. [22]

Při inventuře provedené v BTCZ byly v souladu s uvedenými teoretickými doporučeními vyžádány poslední příjmy a výdejky ze skladu roku 2011. V lednu roku 2012 se potom vyžádaly ještě první příjmy a výdejky v novém roce. Následně bylo prověřeno jejich zaúčtování do správného období. Ani v tomto ohledu nebyly zjištěny žádné nepřesnosti či chyby v zaúčtování. Pro auditorský spis byly také vyhotoveny kopie těchto formulářů.

### **3.3 Analytické testy zásob**

Podobně jako předběžné analytické testy popsané ve 2. kapitole, i analytické testy věcné správnosti využívají zkoumání agregovaných účetních zůstatků a také účetní podvojnost. Podle Ricchiuta [34] se u zásob používají analytické postupy, aby auditor „zjistil úplnost a rozhodl o tom, zda na základě substantivních testů dospěl k racionálním závěrům.“ [34, s. 610] Zatímco detailní testování je u zásob nutností, analytické testování můžeme brát jako jakési doplňkové. Ověří se díky němu, zda kontrolní vzorek podal odpovídající informaci. [28]

Vzhledem k účetní podvojnosti musí obraty na jednotlivých účtech zásob odpovídat obrátům na účtech nákladů spotřeby zásob. V následujících tabulkách jsou vyjmuty z obrátové předvahy společnosti Bekaert Textiles CZ s.r.o. účty zásob a účty nákladů, které se zásobami souvisí. Díky účtování zásob způsobem B jsou všechny nákupy zásob účtovány přímo do nákladů a na konci roku se podle inventury zjistí hodnota zásob na skladě, která se vyjme z nákladů a převede se na účty zásob. Analytický účet 112500 Balicí materiál má počáteční zůstatek 791.082 Kč. V průběhu roku bylo ale dále o balicím materiálu účtováno rovnou do nákladů na analytický účet 501001, odkud se na konci roku převedla na účet 112500 hodnota zásob zjištěná z inventury, která převyšovala hodnotu na začátku roku. V důsledku zavedení nového provozu šicí dílny

vzrostly i zásoby tohoto balicího materiálu. Podvojnost účtování je zřejmá z obratu účtu zásob na straně má dáti a úbytku na nákladovém účtu, tedy hodnoty na straně dal.

Jak uvádí následující tabulky č. 16 a 17, lze obdobně podvojnost účtování nalézt i u ostatních zůstatků třídy zásob.

**Tab. 16: Obratová předvaha: Účty třídy 1 Zásoby**

| Účet   |                                      | Počáteční stav |   | Obrat     |            | Konečný stav |   | Pozn. |
|--------|--------------------------------------|----------------|---|-----------|------------|--------------|---|-------|
|        |                                      | MD             | D | MD        | D          | MD           | D |       |
| 112100 | Materiál na skladě - příze           | 44 138 730     | 0 | 0         | 19 800 948 | 24 337 782   | 0 | ok    |
| 112300 | Materiál na skladě - chemikálie      | 144 040        | 0 | 0         | 1 938      | 142 102      | 0 | ok    |
| 112500 | Materiál na skladě - balicí materiál | 791 082        | 0 | 378 628   | 0          | 1 169 710    | 0 | ok    |
| 112600 | ND na skladě                         | 0              | 0 | 1 225 159 | 0          | 1 225 159    | 0 | ok    |
| 119000 | Materiál na cestě                    | 0              | 0 | 797 210   | 0          | 797 210      | 0 | ok    |
| 11xxxx |                                      | 45 073 852     | 0 | 2 400 997 | 19 802 886 | 27 671 963   | 0 |       |
| 121100 | Nedokončená výroba                   | 7 745 638      | 0 | 1 037 696 | 4 945 251  | 3 838 083    | 0 | ok    |
| 12xxxx |                                      | 7 745 638      | 0 | 1 037 696 | 4 945 251  | 3 838 083    | 0 |       |
| 191000 | Opravná položka k materiálu          | -925 006       | 0 | 0         | 3 186 462  | -4 111 468   | 0 | ok    |
| 191300 | Opravná položka k chemii             | 0              | 0 | 0         | 142 101    | -142 101     | 0 | ok    |
| 19xxxx |                                      | -925 006       | 0 | 0         | 3 328 563  | -4 253 569   | 0 |       |
| 1xxxxx |                                      | 51 894 484     | 0 | 3 438 693 | 28 076 70  | 27 256 477   | 0 |       |

**Zdroj: účetnictví společnosti Bekaert Textiles CZ s.r.o., Ing. Pechová a vlastní zpracování**

**Tab. 17: Obrátová předvaha: Souvztažné účty k zásobám**

| Účet   |                                       | Počáteční stav |   | Obrat       |            | Konečný stav |            |
|--------|---------------------------------------|----------------|---|-------------|------------|--------------|------------|
|        |                                       | MD             | D | MD          | D          | MD           | D          |
| 501001 | Balící materiál                       | 0              | 0 | 6 561 860   | 378 628    | 6 183 232    | 0          |
| 501003 | Náhradní díly                         | 0              | 0 | 2 872 353   | 1 225 159  | 1 647 194    | 0          |
| 501100 | Spotřeba příze                        | 0              | 0 | 159 378 268 | 16 744 887 | 142 633 380  | 0          |
| 501101 | Změna skladu příze                    | 0              | 0 | 19 800 948  | 0          | 19 800 948   | 0          |
| 501200 | Spotřeba chemikálií                   | 0              | 0 | 24 925      | 0          | 24 925       | 0          |
| 501201 | Změna skladu chemikálií               | 0              | 0 | 1 938       | 0          | 1 938        | 0          |
| 611100 | Změna stavu nedok. výroby             | 0              | 0 | 4 945 251   | 1 037 696  | 0            | -3 907 555 |
| 559000 | Tvorba a zúčtování OP v provoz. činn. | 0              | 0 | 3 186 462   | 0          | 3 186 462    | 0          |
| 559300 | Tvorba OP chemie                      | 0              | 0 | 142 101     | 0          | 142 101      | 0          |

**Zdroj: účetnictví společnosti Bekaert Textiles CZ s.r.o., Ing. Pechová a vlastní zpracování**

Další analytické testování je možné pomocí následujících analytických testů [34]:

- Porovnáním obrátky zásob v jednotlivých letech. Pokles obrátky může signalizovat fakt, že zásoby obsahují pomaluobrátkové nebo zastaralé zboží.
- Obdobně lze porovnat zásobu, postačující na určitý počet dní prodeje v běžném a minulém roce.
- Porovnání ukazatele hrubé ziskové marže může signalizovat možnost podhodnocení nebo nadhodnocení zásob.
- Podobně nadhodnocení a podhodnocení ceny na jednotku lze identifikovat porovnáním výrobních nákladů vztažených k jednotce produkce.

Podle těchto doporučení je nyní možné porovnat změnu obrátky zásob, která lze vypočítat následujícím způsobem [20]:

$$\text{Obrátka zásob} = \frac{\text{náklady na prodané zásoby}}{\text{průměrná výše zásob}}$$

Průměrná výše zásob byla vypočtena jako aritmetický průměr zůstatků účtů zásob na konci a na začátku účetního období.

$$OZ_{2011} = \frac{170.292}{\frac{27.256 + 51.895}{2}} = 4,3$$

$$OZ_{2010} = \frac{179.940}{\frac{51.895 + 45.242}{2}} = 3,7$$



Podle výpočtu byla v roce 2011 hodnota 4,3 a hodnota pro rok 2010 pouze 3,7. Rostoucí tendence obrátky zásob odpovídá snahám společnosti snížit pracovní kapitál. Pro potřeby auditu také klesající obrátka nenaznačuje vznik pomaluobrátkových či zastaralých zásob.

Provedené analytické testy nenaznačily další riziko. Pokud by ale analytické testy odhalily skutečnosti, které nelze racionálně zdůvodnit, je vhodné tyto výsledky projednat s managementem a znovu rozšířit detailní testování. [34]

## 4. Závěr procesu auditu

Po provedení všech testů musí následovat jejich vyhodnocení, které souvisí i s posouzením účetní závěrky jako celku. Audit již v této chvíli směřuje k závěru, v rámci kterého ovšem auditor nesmí opomenout tyto kroky [22]:

- posouzení následných událostí,
- získání prohlášení vedení společnosti,
- příprava shrnutí závěrů auditu,
- zprávy auditora.

Uvedenými postupy je nyní třeba audit ukončit, a proto náplní této kapitoly bude právě stručné vysvětlení jejich principu.

Vyhodnocování nesprávností během testů věcné správnosti je nutné vztahovat k hladině významnosti. Přitom by měly být brány v úvahu nejen známé nesprávnosti, které lze na základě testů přesně ohodnotit, ale i pravděpodobné nesprávnosti, které nebyly nalezeny díky testování na neúplném souboru. Tyto nesprávnosti by měl auditor odhadnout s použitím svého profesionálního úsudku. Zjištěné problémy jsou dále předloženy vedení společnosti, které je zodpovědné za jejich opravu. [22] „*Auditor potom sečte neopravené a pravděpodobné nesprávnosti a posoudí jejich vliv na významné části účetní závěrky v souvislosti s plánovací hladinou významnosti.*“ [11, s. 54] Dokumentací z této fáze auditu je soupis vyhodnocených nesprávností, který bude pro společnost Bekaert Textiles CZ s.r.o. uveden v následujících podkapitolách.

Dosavadní auditorské postupy byly směřovány k vyhodnocení chyb na úrovni účetních zůstatků. Auditor ale musí vydat výrok k účetní závěrce jako celku, a proto nyní může podrobit celou účetní závěrku analýze změn meziročních výsledků, pokud tak samozřejmě neučinil již během předběžných analytických analýz. [22] Díky prověření všech dílčích zůstatků závěrky se poté auditor rozhoduje, zda [35, s. 97]:

- postupy účtování prováděné klientem jsou v souladu s předpisy, jsou průkazné a správné,
- účetní jednotka podává věrný a poctivý obraz o stavu majetku klienta, zdrojích jeho financování a o jeho hospodaření za auditované období.

Jelikož je součástí závěrky také příloha, auditor nesmí opomenout zkontrolovat, zda informace o použitých účetních metodách jsou skutečně používány, zda příloha obsahuje doplňkové informace k rozvaze, včetně informací o majetku, který v rozvaze není vykazován, např. drobný hmotný majetek či majetek v pronájmu. [35]

Jak již bylo na začátku této kapitoly nastíněno, audit pokračuje vlastními závěrečnými procedurami. Po skončení účetního období musí auditor identifikovat následné události, což jsou „*události nebo operace, které mají významný vliv na účetní závěrku, mohou nastat nebo se stát známými po datu, k němuž byla účetní závěrka sestavena.*“ [22, kap. 18, s. 2] Přitom je auditorovým cílem zkontrolovat, zda těmto událostem bude uzpůsobena finální účetní závěrka, nebo alespoň příloha. Pokud jsou události zjištěny po datu účetní závěrky, ale nastaly již v průběhu účetního období zachyceném v závěrce, je nutné tuto závěrku opravit. Na druhou stranu pokud události nastaly až v novém roce, na původní závěrku bezprostřední dopad nemají, ale bez jejich uvedení by mohla být závěrka zavádějící, je nutné události zaznamenat alespoň v příloze. [35]

Před shrnutím závěrů auditor potřebuje získat písemné prohlášení vedení společnosti, že přebírá odpovědnost za účetní závěrku. Prohlášení by mělo být podepsané přímo odpovědnými osobami, obvykle generálním a finančním ředitelem. [22] Tento dokument je možné získat v různých formách, například ve formě dopisu adresovaného auditorovi, zápisu ze zasedání vedení podniku, kde je zaznamenáno uznání odpovědnosti vedením, nebo ve formě účetní závěrky, která je podpisem schválena vedením. Možné je také získat pouze ústní prohlášení, které auditor zaznamená a nechá si jej podepsat odpovědnou osobou. Nejjednodušší a také nejpoužívanější je přitom varianta podepsané účetní závěrky. [35]

Další součástí závěrečných procedur je shrnutí závěrů auditu, kde by měl auditor uvést, například jak reagoval na specifická rizika, jak zhodnocuje vyhodnocené nesprávnosti, a jestli pokládá provedené procedury za přiměřené a dostatečné. [22] Jelikož se jedná o shrnutí, auditor již bere v úvahu pouze nejvýznamnější rizika a nesprávnosti a z nich vyvozuje předpoklady, kterým přizpůsobí zprávu auditora a výrok.

Vydáním zprávy již audit pro dané účetní období končí a dá se tedy říci, že „*zpráva auditora je hlavním a nejdůležitějším výstupem jeho činnosti*“ [35, s. 112]. Ve zprávě musí být uvedeno, co bylo předmětem auditu, protože lze audit kromě účetní závěrky provádět i k jinému předmětu činnosti. V tomto případě se vydává zpráva pro zvláštní účely. Zákonný audit, jemuž je věnována tato práce, ale vyžaduje vydání především

zprávy o ověření účetní závěrky, která kromě formálních náležitostí, jako jsou identifikace příjemce zprávy i auditora, prohlášení o odpovědnosti vedení, stručný popis rozsahu auditu, obsahuje především vlastní výrok auditora o auditované účetní závěrce, který je koncentrovaným vyjádřením auditorova názoru na účetnictví klienta. [35]

Ve výroku se vyjadřuje o těchto skutečnostech [22]:

- Zda byla účetní závěrka auditována v souladu se zákonem o auditorech a mezinárodními účetními standardy.
- Zda jsou účetní záznamy klienta vedeny v souladu s odpovídajícími zákony a směrnicemi.
- Zda účetní závěrka věrně zobrazuje ve všech významných hlediscích stav majetku a závazků, finanční situaci a výsledek hospodaření ke konci účetního období.

V zásadě existují čtyři typy auditorského výroku: výrok bez výhrad, s výhradou, odmítnutí výroku a záporný výrok. Obvykle je ovšem ve zprávě uvedená jiná formulace, ze které ale musí být zcela čitelné, o který typ výroku se jedná. [35] Pokud nebyly zjištěny nedostatky a závěrka splňuje výčet podmínek stanovených v předchozím odstavci, je možné vydat výrok bez výhrad. Jakýkoliv jiný výrok než výrok bez výhrad, je nutné zdůvodnit. [11] Výrok s výhradou je vydáván, pokud je auditor z nějakého důvodu nucen nedobrovolně omezit rozsah auditu, nebo pokud „*se vyskytly neshody s vedením klienta o správnosti či vhodnosti zvolených účetních postupů, metod jejich aplikace nebo přiměřenosti údajů zveřejněných v účetní závěrce.*“ [35, s. 116] Důvodem omezení může být, pokud klient auditorovi neposkytne potřebné informace nebo nastane situace, kdy auditor nemůže některé nezbytné ověřování provést, například je k auditu povolán až po provedení inventury. [22] Jestliže by toto omezení auditu bylo velkého rozsahu a auditor by nemohl ověřit, zda účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti, musí být odmítnuto výroky vydat. Poslední situace vydání záporného výroku, kdy účetní závěrka nepodává věrný a poctivý obraz skutečnosti, nastává při zásadním nesouhlasu auditora s klientovými účetními metodami, kdy vyčíslené rozdíly převyšují hladinu významnosti. [35]

Pro úplnost je třeba dodat, že auditujeme-li společnost, jež zveřejňuje také výroční zprávu, je rovněž nutné ověřit platnost v ní uvedených informací, jak finančního, tak

nefinančního charakteru. V takovém případě se kontroluje, jestli dodatečné informace nejsou v rozporu se závěrkou.

Pokud jsou také během auditu zjištěny nedostatky menšího rozsahu, o kterých se není třeba zmiňovat ve zprávě auditora, doručí vyhodnocení těchto nedostatků auditor klientovi písemně formou dopisu pro vedení společnosti. [35]

Ukázka auditorské zprávy obsahující výrok bez výhrad je uvedena v příloze. Jedná se o reálnou zprávu vydanou k účetní závěrce společnosti Bekaert Textiles CZ s.r.o. za účetní rok 2010/25. Výrok byl v tomto roce prohlášen bez výhrad. Konkrétní formulace zněla: „Podle mého názoru účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv společnosti Bekaert Textiles CZ s.r.o. k 31.12.2010 a nákladů a výnosů a výsledku jejího hospodaření a finančních toků za rok končící 31.12.2010 v souladu s českými účetními předpisy.“ [4] Součástí zprávy auditora je rovněž zhodnocení výroční zprávy, která není v rozporu s údaji v účetní závěrce, a zprávy o vztazích mezi propojenými osobami, kterou je účetní jednotka povinna uvádět vzhledem k propojení se skupinou Gamma Holding.

#### **4.1 Výsledky auditu zásob**

Po uvedení teoretických podkladů bude nyní zhodnocena účetní závěrka společnosti Bekaert Textiles CZ s.r.o. V předchozí kapitole byly provedeny testy věcné správnosti v oblasti zásob. Nyní je třeba z tohoto testování vyvodit závěry a zkompletovat dokumentaci, která bude mít formu dotazníku (viz Tab. 18), který byl opět připraven belgickými auditory z PwC. V tabulce č. 18 je zaznamenáno, že v oblasti zásob nebyly objeveny žádné znepokojivé výsledky. Při fyzické inventuře sice byly nalezeny nepřesnosti, ale v celkové sumě, která je nižší než hladina významnosti. Neshody byly projednány s vedením a odstraněny.

---

<sup>25</sup> Zpráva k aktuálnímu auditu se v době odevzdání práce stále zpracovává.

**Tab. 18: Výsledný dotazník k auditu zásob**

|    | Dotaz   | ANO/NE | Komentář |
|----|---|--------|----------|
| 1a | Pokud auditorské postupy zahrnovaly testování fyzické inventury, byly výsledky z hlediska auditu uspokojivé?  | A      |          |
| 1b | Pokud auditorské postupy zahrnovaly test uzavření zásob, byly jeho výsledky z hlediska auditu uspokojivé?   | A      |          |
| 1c | Pokud nebyly provedeny procedury uvedené v dotazu 1a a 1b, nebo jejich výsledky byly neuspokojivé, byly provedeny alternativní procedury, abyste se přesvědčil o existenci zásob a správném účtování na konci období? | NA     |          |
| 1d | Jsou k dispozici externí informace o zásobách v externích skladech a zásobách na cestě?   | A      |          |
| 2a | Je uplatňována metoda aritmetického průměru při oceňování zásob na skladě?  | A      |          |
| 2b | Uvádí se v účetní závěrce metoda ocenění?   | A      |          |

**Zdroj: vlastní zpracování**

Zároveň byly identifikovány problémové oblasti, na které auditor vedení společnosti rovněž upozornil. Během poznávání účetního systému se zdálo být nevhodné účtování způsobem B. I když byla metoda zavedena s cílem zjednodušení, přináší řadu nevýhod [27], které jsou popsány v podkapitole 2.2.3.1 Účetní postupy v Bekaert Textiles CZ. Tato metoda především vyžaduje velmi pečlivě vedenou skladovou evidenci, která má v podniku BTCZ také jisté mezery. Společnost má velké množství zásobových položek, a proto se zdá být efektivnější používat při účtování zásob metodu A.

Problematika kontroly skladu souvisí také s nevhodným softwarovým řešením, neboť nejsou propojeny softwary pro účetnictví a sklad. K datům těchto oddělených okruhů mají navíc přístup jen vybrané osoby a jakékoliv odsouhlasování mezi účetnictvím a skladem je velmi komplikované. Tento problém ovšem společnost řeší a příští rok by již měl být implementován jednotný ekonomický software SAP. Implementace rovněž vyřeší problém odděleného účtování pro nový provoz šicí dílny.

## **4.2 Shrnutí výsledků auditu**

Po vyhodnocení oblasti zásob se nyní zaměříme na výsledné nesprávnosti zjištěné v rámci celkových finančních výkazů společnosti Bekaert Textiles CZ s.r.o. Níže vysvětlené vyhodnocení se vztahovalo k auditu finančních výkazů pro účely konsolidace. Toto hodnocení nelze zaměňovat s hodnocením pro statutární audit, který v současné době stále probíhá. Je ovšem pravděpodobné, že výsledky statutárního

auditu budou těmto výsledkům velmi podobné, neboť auditorské testy se pro jednotlivé audity prolínaly.

V závěrečném memorandu byly znovu zopakovány všechny významnější neshody. Kromě neshod zjištěných při fyzické inventuře bylo u společnosti BTCZ identifikováno například dvojí zaúčtování položky dlouhodobého majetku, které bylo ihned opraveno, špatné zaúčtování prodeje dlouhodobého majetku, nesrovnalosti ohledně kurzových rozdílů, či nedostatečné zdokumentování personálních nákladů, zvláště pak bonusů a odměn. Neopravené nesprávnosti se dále porovnály s hladinou významnosti a jelikož tato hladina byla výrazně vyšší, mohl auditor vydat kladný výrok.

Výsledkem auditorského reportu, který byl proveden pro účely konsolidace a organizován belgickou společností PwC, byl tedy kladný výrok, že finanční výkazy sestavené k 31.12.2011 jsou ve všech významných ohledech v souladu s účetními metodami stanovenými ve skupinovém účetním manuálu Accounting Manual Gamma Holding N.V., který vychází z principů IAS/IFRS. Vzhledem k tomu, že shrnutí závěrů pro statutární audit v tomto roce stále nebylo provedeno, nelze přesně říci, jaký výrok bude obsahovat zpráva auditora k účetní závěrce roku 2011. Jelikož ale doposud nebyly zjištěny významné nesprávnosti, vše nasvědčuje tomu, že i statutární audit bude v letošním roce hodnocen bez výhrad. Stejně jako tomu bylo v minulém roce, ze kterého je zpráva auditora uvedena v příloze I.

## 5. Závěr

Audit je velice složitý proces, který vyžaduje vysoké odborné znalosti a zkušenosti, neboť výrazná část práce auditora je podložena jeho osobními úvahami a odborným úsudkem. Rozhodně je proto na místě, aby byla tato činnost kontrolována Komorou auditorů České republiky, která společně se zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech a změně některých zákonů (zákon o auditorech) reguluje poskytování auditorských oprávnění na základě poměrně přísných požadavků. Během zpracovávání praktické části této práce jsem měla možnost se účastnit reálného auditu v podniku Bekaert Textiles CZ s.r.o. a díky této zkušenosti mohu jednoznačně potvrdit pravdivost předchozího tvrzení.

V této práci byly nejprve analyzovány teoretické základy auditu, podle kterých bylo následně možné realizovat postupy doporučené metodikou Komory auditorů a mezinárodními auditorskými standardy. V tomto ohledu byla věnována pozornost především auditorským procedurám v oblasti zásob, kde byly analyzovány a na praktickém příkladě aplikovány postupy, jako jsou kontrolní testy zásob či detailní a analytické testy věcné správnosti. Metodika byla také použita při hodnocení auditorského rizika, výběru vzorků či stanovení hladiny významnosti, na jejímž základě byly výsledně testy hodnoceny. Jelikož byla celková hodnota chyb odhalených během testování výrazně nižší než stanovená hladina významnosti a ani v jiných oblastech auditu nebyly objeveny významné nesprávnosti, lze doporučit, aby v závěrečné zprávě o auditu byla účetní závěrka společnosti Bekaert Textiles CZ s.r.o. hodnocena výrokem bez výhrad.

Jelikož se jedná pouze o doporučenou metodiku, měla jsem možnost sledovat i audit, který byl realizován více na základě odborných zkušeností. Mohu proto porovnat tyto dva přístupy. Domnívám se, že metodika zpracovaná podle mezinárodních auditorských standardů zvyšuje objektivitu auditu, na druhou stranu je ale poměrně náročná na dokumentaci a v některých ohledech jsou postupy příliš formalizovány. Postupování na základě odborného úsudku vyžaduje velké zkušenosti, jak v účetní, tak auditorské praxi. Jestliže je však auditor takto zkušený, zdá se být postup podle úsudku především z hlediska časového efektivnější. Hlavně u opakovaných auditů, kdy auditor klienta zná více let, je již zřetelnější, ve které oblasti budou pravděpodobně nalezeny neshody.



Cíl práce analyzovat, aplikovat a zhodnotit postupy týkající auditu zásob byl splněn díky realizaci těchto procedur ve zvoleném podniku Bekaert Textiles CZ s.r.o. Práce tak podává ucelený pohled na obecnou problematiku auditu i procedury prováděné při auditu v souvislosti se zásobami.

## 6. Seznam tabulek a obrázků

|  |    |
|--|----|
| Tab. 1: Kritéria pro povinnost auditu.....   | 20 |
| Tab. 2: Časový přehled auditorských operací.....   | 28 |
| Tab. 3: Faktory, které auditor zkoumá při seznamování se s podnikáním klienta .....            | 32 |
| Tab. 4: Plnění kritérií pro povinnost auditu ve společnosti Bekaert Textiles CZ s.r.o... 35    |    |
| Tab. 5: Hladina významnosti dceřiných společností v rámci skupiny Bekaert Textiles Group ..... | 46 |
| Tab. 6: Doporučené hodnoty hladiny významnosti .....   | 47 |
| Tab. 7: Šest typů možných nesprávností .....   | 48 |
| Tab. 8: Matice rizik.....  | 50 |
| Tab. 9: Upravená matice rizik.....   | 51 |
| Tab. 10: Cíle, potenciální chyby a podvody a kontrolní postupy v cyklu zásob .....             | 61 |
| Tab. 11: Kontrolní test cyklu nákupu zásob .....   | 68 |
| Tab. 12: Substantivní testy: Zásoby.....   | 69 |
| Tab. 13: Účty testované v sekci Zásoby .....   | 69 |
| Tab. 14: Hodnoty faktoru spolehlivosti a faktoru rozšíření.....                                | 73 |
| Tab. 15: Dokumentace k účasti na inventurách .....   | 75 |
| Tab. 16: Obratová předvaha: Účty třídy 1 Zásoby .....  | 78 |
| Tab. 17: Obratová předvaha: Souvztažné účty k zásobám .....                                    | 79 |
| Tab. 18: Výsledný dotazník k auditu zásob .....  | 85 |
| <br>   |    |
| Obr. 1: Faktory ovlivňující vznik auditorské profese .....                                     | 12 |
| Obr. 2: Proces auditu .....  | 27 |
| Obr. 3: Struktura Gamma Holding .....  | 34 |

## 7. Seznam použitých zkratk

|               |  |
|---------------|--|
| <b>AICPA</b>  | Americký institut veřejných účetních       |
| <b>AudSEC</b> | Výkonný výbor pro auditorské standardy     |
| <b>BTCZ</b>   | Bekaert Textiles CZ s.r.o.                 |
| <b>CAP</b>    | Výbor pro auditorské postupy               |
| <b>ČÚS</b>    | Český účetní standard                      |
| <b>FEE</b>    | Evropská federace účetních                 |
| <b>IAASB</b>  | Mezinárodní výbor pro auditorské standardy |
| <b>IFAC</b>   | Mezinárodní federace účetních              |
| <b>ISA</b>    | Mezinárodní auditorský standard            |
| <b>ISAE</b>   | Standardy pro ověřovací zakázky            |
| <b>ISCQ</b>   | Mezinárodní standardy pro řízení kvality   |
| <b>ISR</b>    | Standardy pro související služby           |
| <b>ISRA</b>   | Mezinárodní standardy pro prověrky         |
| <b>KAČR</b>   | Komora auditorů České republiky            |
| <b>PWC</b>    | PricewaterhouseCoopers                     |
| <b>SAS</b>    | Vyhláška o auditorských standardech        |

## 8. Seznam použité literatury

- [1] A&CE patří mezi největší auditorské firmy v ČR. *A&CE Group s.r.o.* [online]. Brno: A&CE Group s.r.o., 2003 [cit. 11.3.2012]. Dostupné z: [http://www.ace.cz/cz/bulletin/bulletin\\_0303\\_article\\_1.html](http://www.ace.cz/cz/bulletin/bulletin_0303_article_1.html)
- [2] ASSOCIATION OF CERTIFIED FRAUD EXAMINERS. *Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse* [online]. Austin: ACFE, 2010 [cit. 10.4.2012]. Dostupné z: [http://www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE\\_Website/Content/documents/rttm-2010.pdf](http://www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE_Website/Content/documents/rttm-2010.pdf)
- [3] *Auditor*. Praha: Komora auditorů České republiky, 2007, č. 2. ISSN 1210-9096.
- [4] BEKAERT TEXTILES CZ. Výroční zpráva společnosti za rok 2010. Aš: Bekaert Textiles CZ s.r.o., 2011.
- [5] BOHÁČ, Jaromír, KUBŮ, František. Aš. Praha: Pressfoto, 1988.
- [6] Brusel se chystá zatřást s velkou čtyřkou. *EurAktiv.cz* [online]. EU-Media, s.r.o., 2011 [cit. 10.3.2012]. Dostupné z: <http://www.euractiv.cz/print-version/clanek/brusel-se-chysta-zatrast-s-velkou-auditorskou-ctyrkou-009372>
- [7] Cash management. *BusinessInfo.cz* [online]. CzechTrade, 2011 [cit. 11.4.2012]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/management-msp/cash-management/1001663/59531/?page=4>
- [8] Český účetní standard pro podnikatele č. 005 Opravné položky.
- [9] Český účetní standard pro podnikatele č. 015 Zásoby.
- [10] DELLOITTE ČESKÁ REPUBLIKA. *Účetní zpravodaj. Novinky z oblasti účetnictví, IFRS a US GAAP, leden 2012* [online]. Praha: Deloitte Česká republika, 2012 [cit. 25.1.2012]. Dostupné z: [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/Accounting%20News/ucetni\\_zpravodaj\\_1201.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/Accounting%20News/ucetni_zpravodaj_1201.pdf)
- [11] FLORIÁN, Zdeněk. *Účetní auditing*. 1. vyd. České Budějovice: Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích, Zemědělská fakulta, 2001. 121 s. ISBN 80-7040-476-0.
- [12] GAMMA HOLDING N.V. *Accounting Manual Gamma Holding N.V.* Helmond: Gamma Holding N.V., 2010.
- [13] HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. 1. vyd. Brno: Tribun EU, 2010. ISBN 978-80-7399-144-9.
- [14] HULA, Jiří. *Nejčastější chyby zjištěné při auditech účetních závěrek – popis, dopady a prevence jejich vzniku* [online]. Brno: AUDIT ÚČETNICTVÍ s.r.o.,

- 2009 [cit. 10.4.2012]. Dostupné z: [http://www.auditucetnictvi.cz/rs\\_soubory/smernice/Nejcastejsi%20chyby%20zjistene%20pri%20auditu%20ucetnich%20zaverek.pdf](http://www.auditucetnictvi.cz/rs_soubory/smernice/Nejcastejsi%20chyby%20zjistene%20pri%20auditu%20ucetnich%20zaverek.pdf)
- [15] INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). *Mezinárodní auditorský standard ISA 200: Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy* [online]. [cit. 18.1.2012]. Dostupné z: [http://www.kacr.cz/Data/files/Metodika/Auditing/Handbook%202010/17\\_ISA%20200.pdf](http://www.kacr.cz/Data/files/Metodika/Auditing/Handbook%202010/17_ISA%20200.pdf)
- [16] INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). *Mezinárodní auditorský standard ISA 315 Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí* [online]. [cit. 2.4.2012]. Dostupné z: [http://www.kacr.cz/Data/files/Metodika/Auditing/Handbook%202010/17\\_ISA%20315.pdf](http://www.kacr.cz/Data/files/Metodika/Auditing/Handbook%202010/17_ISA%20315.pdf)
- [17] INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). *Mezinárodní auditorský standard ISA 320 Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu* [online]. [cit. 3.4.2012]. Dostupné z: [http://www.kacr.cz/Data/files/Metodika/Auditing/Handbook%202010/17\\_ISA%20320.pdf](http://www.kacr.cz/Data/files/Metodika/Auditing/Handbook%202010/17_ISA%20320.pdf)
- [18] INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. *Etický kodex pro auditory a účetní znalce* [online]. IFAC, 2010 [cit. 19.4.2012]. Dostupné z: [http://www.kacr.cz/Data/files/Metodika/Auditing/Sn%C4%9Bm%202010/02\\_-\\_eticky\\_kodex\\_2010\\_\\_\\_A4%20\(2\).pdf](http://www.kacr.cz/Data/files/Metodika/Auditing/Sn%C4%9Bm%202010/02_-_eticky_kodex_2010___A4%20(2).pdf)
- [19] *International Federation of Accountants* [online]. International Federation of Accountants, © 2011 [cit. 18.1.2012]. Dostupné z: <http://www.ifac.org/>
- [20] KISLINGEROVÁ, Eva et al. *Manažerské finance*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2010. ISBN 978-80-7400-194-9.
- [21] KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Příručka pro využití výběru vzorků pro auditory*. Praha: Komora auditorů České republiky, 1996.
- [22] KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Příručka pro provádění auditu u podnikatelů*, Praha: Komora auditorů České republiky, 2000.
- [23] KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Nové výzvy pro auditorskou profesí*. Mimořádná příloha časopisu Auditor č. 8/2008 [online]. Praha: Komora auditorů České republiky, 2008 [cit. 28.12.2011]. Dostupné z: [http://www.kacr.cz/Data/files/extranet/casopis\\_auditor\\_aktual/rocnik\\_2008/mi\\_mpriloha-sbornik.pdf](http://www.kacr.cz/Data/files/extranet/casopis_auditor_aktual/rocnik_2008/mi_mpriloha-sbornik.pdf)
- [24] KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Vnitřní předpis pro kontinuální profesní vzdělávání auditorů* [online]. Praha: Komora auditorů České republiky, 2009 [cit. 20.3.2012]. Dostupné z: [http://www.kacr.cz/Data/files/Predpisy/Predpis\\_KPV\\_09.pdf](http://www.kacr.cz/Data/files/Predpisy/Predpis_KPV_09.pdf)

- [25] KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Zkušební řád Komory auditorů České republiky* [online]. Praha: Komora auditorů České republiky, 2009 [cit. 20.3.2012]. Dostupné z: [http://www.kacr.cz/Data/files/Zkou%C5%A1ky/zkusebni\\_rad\\_2010.pdf](http://www.kacr.cz/Data/files/Zkou%C5%A1ky/zkusebni_rad_2010.pdf)
- [26] *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: Komora auditorů České republiky, © 2010 [cit. 28.12.2011]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz>
- [27] LOUŠA, František. *Zásoby - komplexní průvodce účtováním i oceňováním*. 3. vyd. Praha: Grada publishing a.s., 2007. ISBN 978-80-247-2117-0.
- [28] MILLICHAMP, Alan. *Auditing*. 7th ed. London: DP Publications, 1996. ISBN 1-85805-163-0.
- [29] MÜLLEROVÁ, Libuše. *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. 1. vyd. Praha: ASPI, a. s., 2007. 136 s. ISBN 978-80-7357-308-9.
- [30] Největším auditorem v Česku je stále PwC. *Novinky.cz* [online]. Seznam.cz, 2005 [cit. 11.3.2012]. Dostupné z: <http://www.novinky.cz/ekonomika/63397-nejvetsim-auditorem-v-cesku-je-stale-pwc.html>
- [31] PRICEWATERHOUSECOOPERS ACCOUNTANTS N.V. *Gamma Holding N.V. Interoffice Audit Instructions for year ending 31 December 2011*. Eindhoven: PricewaterhouseCoopers Accountants N.V., 2011.
- [32] *Rada pro veřejný dohled nad auditem* [online]. Praha: Rada pro veřejný dohled nad auditem, © 2012 [cit. 28.2.2012]. Dostupné z: <http://www.radaproaudit.cz/>
- [33] RAFFEGEAU, Jean, DUFILS, Pierre a MÉNONVILLE, Didier de. *Finanční audit*. 1. vyd. Praha: HZ Praha spol. s.r.o., 1996. 120 s. ISBN 80-86009-02-5.
- [34] RICCHIUTE, David N. *Audit*. Praha: Victoria Publishing, a.s., 1994. 792 s. ISBN 80-85605-86-4.
- [35] SEDLÁČEK, Jaroslav. *Auditing*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2001. 176 s. ISBN 80-210-2527-1.
- [36] Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek [online]. [cit. 18.1.2012]. Dostupné z: [http://www.kacr.cz/Data/files/Metodika/Legislativa/EU/1\\_15720060609cs00870107.pdf](http://www.kacr.cz/Data/files/Metodika/Legislativa/EU/1_15720060609cs00870107.pdf)
- [37] Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2008/30/ES ze dne 11. března 2008, kterou se mění směrnice 2006/43/ES [online]. [cit. 18.1.2012] Dostupné z: <http://www.kacr.cz/Data/files/Metodika/Legislativa/EU/2008-30-ES.pdf>
- [38] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

[39] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

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

## **9. Seznam příloh**

**Příloha A** Mezinárodní auditorské standardy (ISA)

**Příloha B** Schéma auditorského postupu

**Příloha C** Organizační struktura společnosti Bekaert Textiles CZ s.r.o.

**Příloha D** Analýza změn účetních zůstatků roku 2011 oproti roku 2010

**Příloha E** Dotazník - Vnitřní kontrolní systém: Cyklus výroby a skladových zásob

**Příloha F** Dotazník - Vnitřní kontrolní systém: Cyklus nákupu a platby závazků

**Příloha G** Dokumentace k testování fyzických zásob

**Příloha H** Ověření správnosti použití metody oceňování

**Příloha I** Zpráva nezávislého auditora pro společnost Bekaert Textiles CZ s.r.o. za rok 2010



## Příloha A Mezinárodní auditorské standardy (ISA)

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

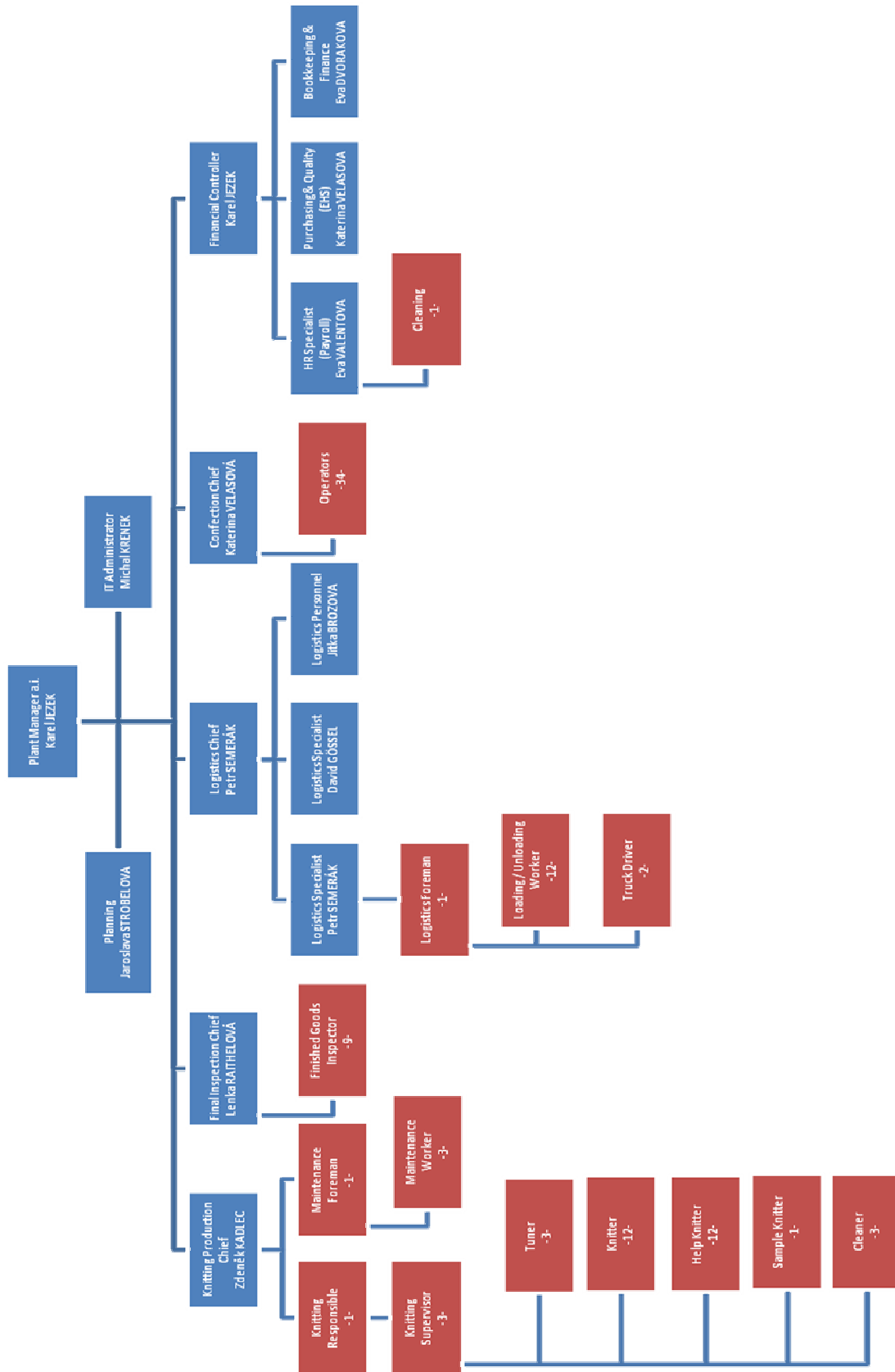
Zdroj: [26]

## Příloha B Schéma auditorského postupu

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

Zdroj: [22]

## Příloha C Organizační struktura společnosti Bekaert Textiles CZ s.r.o.



Zdroj: Bekaert Textiles CZ s.r.o.

# Příloha D Analýza změn účetních zůstatků roku 2011 oproti roku 2010

Monthly report Gamma Holding N.V. - actual 12/2011 (excellink data-entry)

19.1.2012

25,82

Currency : CZK x 1.000

Company : 50240  
Bekaert Textiles CZ Ticking

| BA - BALANCE SHEET ASSETS                        | page | 1112<br>actual | 1012<br>actual | diff Kč<br>1112-1012 | diff EUR<br>1112-1012 | note  |
|--|------|----------------|----------------|----------------------|-----------------------|---|
| 1.1 Land   | 1    | 1.533          | 1.533          |                      |                       |   |
| 1.2 Buildings                                    | 1    | 36.219         | 37.681         | (1.462)              | (57)                  |   |
| 1.3 Plant and machinery                          | 1    | 30.384         | 41.844         | (11.460)             | (444)                 | sales of FA to BTT  |
| 1.4 Other equipment                              | 1    | 7.480          | 9.476          | (1.996)              | (77)                  |   |
| 1.5 Assets under construction                    | 1    |                | 107            | (107)                | (4)                   |   |
| <b>PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT</b>             |      | <b>75.616</b>  | <b>90.641</b>  | <b>(15.025)</b>      | <b>(582)</b>          |   |
| 2.1.1 Goodwill                                   | 2    |                |                |                      |                       |   |
| 2.1.2 Acquired Intangibles                       | 2    |                |                |                      |                       |   |
| 2.2 Software                                     | 2    | 5.992          | 102            | 5.890                | 228                   |   |
| 2.3 Capitalised development costs                | 2    |                |                |                      |                       |   |
| 2.4 Other Intangible assets                      | 2    |                |                |                      |                       |   |
| <b>INTANGIBLE ASSETS</b>                         |      | <b>5.992</b>   | <b>102</b>     | <b>5.890</b>         | <b>228</b>            |   |
| 3.1 Associates                                   | 3    |                |                |                      |                       |   |
| 3.2 Joint ventures                               | 3    |                |                |                      |                       |   |
| 6.4 Derivative financial instruments             | 6    |                |                |                      |                       |   |
| 10.3 Deferred income-tax assets                  | 10   |                |                |                      |                       |   |
| 6.3 Other non-current receivables                | 6    |                |                |                      |                       |   |
| <b>NON-CURRENT FINANCIAL ASSETS</b>              |      |                |                |                      |                       |   |
| <b>SUBSIDIARIES</b>                              |      |                |                |                      |                       |   |
| 4.1 Net asset value                              | 4    |                |                |                      |                       |   |
| 4.2 Intercompany debtors                         | 4    |                |                |                      |                       |   |
| 5.1 Raw materials and consumables                | 5    | 22.609         | 46.845         | (24.236)             | (939)                 | Impact of project with target to decrease a working capital |
| 5.2 Work In progress                             | 5    | 3.422          | 5.892          | (2.470)              | (96)                  |   |
| 5.3 Finished products                            | 5    |                |                |                      |                       |   |
| 5.4 Goods for resale                             | 5    |                |                |                      |                       |   |
| <b>INVENTORIES</b>                               |      | <b>26.031</b>  | <b>52.737</b>  | <b>(26.706)</b>      | <b>(1.034)</b>        |   |
| 5.5 Trade receivables                            | 5    |                |                |                      |                       |   |
| 6.3 Other receivables                            | 6    | 2.602          | 455            | 2.147                | 83                    |   |
| 6.4 Derivative financial instruments             | 6    | (6.539)        | 2.514          | (9.053)              | (351)                 | Impact of ex.rate   |
| 10.2 Income-tax assets                           | 10   |                |                |                      |                       |   |
| 16.8 Assets held for sale - non interest-bearing | 16   |                |                |                      |                       |   |
| 16.8 Assets held for sale - interest-bearing     | 16   |                |                |                      |                       |   |
| <b>CURRENT RECEIVABLES</b>                       |      | <b>(3.937)</b> | <b>2.969</b>   | <b>(6.906)</b>       | <b>(267)</b>          |   |
| 7 <b>CASH AND CASH EQUIVALENTS</b>               | 7    | <b>24.001</b>  | <b>196</b>     | <b>23.805</b>        | <b>922</b>            |   |
| <b>TOTAL ASSETS</b>                              |      | <b>127.703</b> | <b>146.645</b> | <b>(18.942)</b>      | <b>(734)</b>          |   |

Zdroj: vypracovala Ing. Pechová

## Příloha E Dotazník - Vnitřní kontrolní systém: Cyklus výroby a skladových zásob

| Popis kontrolní činnosti  | Je kontrola zavedena? | Ruční / automatická kontrola | Četnost kontrol | Popis místní kontrolní činnosti                                  | Výsledky zkoušky - udejte prioritu   |
|---|-----------------------|------------------------------|-----------------|--|--|
| Přímé doklady o příjmu materiálu na sklad mohou být akceptovány pouze na základě řádně autorizované a otevřené nákupní objednávky.  | ano                   | R                            | D               | vedoucí nákupu kontroluje dodací listy na objednávky             | nezjištěny nedostatky  |
| Fyzická inventura je prováděna v pravidelných intervalech nezávislími pracovníky, kteří srovnají výsledky inventury s údaji v hlavní účetní knize. Případné úpravy stavu skladových zásob kontrolují odpovědné osoby. | ano                   | R                            | A/2             | sčítací archy skladových položek                                 | inventura z 19. 8. 2010 - byly nalezeny rozdíly v pozici skladových položek, bylo upraveno v systému |
| Provádí se pravidelné analýzy, srovnávající stavy zastaralých nebo nepoužitelných skladových položek se záznamy o skladových rezervách v hlavní účetní knize.   | ano                   | A                            | A               | system generuje sestavu, na vyšší úrovni se stanoví ocenění      | postup ověřen při inventuře 2009   |
| Veškeré odpisy skladových zásob schvalují odpovědní pracovníci.   | ano                   | R                            | A               | schvaluje vedoucí skladu po dohodě s Belgií                      | system generuje hlášení o úpravě skladové položky  |
| V pravidelných intervalech se provádějí a kontrolují odchylky od cenových a užívacích standardů (včetně jejich přiřazení k rozvaze a výkazu příjmů).  | ano                   | A                            | M               | provádí finanční manažer v rámci zpracování měsíčního reportingu |  |
| Srovnání údajů v účetní knize skladových zásob a údajů v hlavní účetní knize se provádí v pravidelných intervalech.   | ano                   | R                            | M               | provádí finanční manažer v rámci zpracování měsíčního reportingu |  |
| Existuje řádné oddělení práv a povinností osob, odpovědných za zpracování skladových příjmových dokladů, dohled nad skladovými zásobami, provádění fyzických inventur a udržování příslušných účetních záznamů.       | ano                   |                              |                 | rozdělení mezi různé osoby                                       | ověřeno na oběhu dokladů, schvalování  |

Zdroj: dotazník vytvořen PWC, vypracovala Ing. Pechová

Pozn.: A = jednou ročně, Q = jednou za čtvrt roku, M = jednou za měsíc, W = jednou za týden, D = každodenně, MD = několikrát za den, R = ruční, A = automatická kontrola

## Příloha F Dotazník - Vnitřní kontrolní systém: Cyklus nákupu a platby závazků

| Popis kontrolní činnosti  | Je kontrola zavedena? | Ruční / automatická kontrola | Četnost kontrol | Popis místní kontrolní činnosti                    | Výsledky zkoušky - udejte prioritu |
|---|-----------------------|------------------------------|-----------------|--|------------------------------------|
| Odpovědné osoby provádějí kontrolu zařazování nových a změny existujících dodavatelů v hlavním souboru dodavatelů.  | ano                   |                              |                 | oddělení nákupu v Belgii                           |                                    |
| Autorizace/uvolnění k nákupu schvalují odpovědní pracovníci.  | ano                   | R                            | D               | vedoucí oddělení dle potřeb výroby                 |                                    |
| Před zaplacením se faktury přiřazují k příslušným platným nákupním objednávkám a dokladům o příjmu zboží.   | ano                   | R                            | D               | vedoucí nákupu po schválení příslušných pracovníků | nezjištěny nedostatky              |
| Před placením za nezbožové nákupy (např. za služby) se faktury přiřazují k příslušným platným objednávkám nebo smlouvám, aby je následně zkontrolovaly a schválily odpovědné osoby.   | ano                   | R                            | D               | vedoucí nákupu po schválení příslušných pracovníků | nezjištěny nedostatky              |
| Srovnání údajů v účetní knize závazků s údaji v hlavní účetní knize se provádí v pravidelných intervalech.  | ano                   | A i R                        | M               | provádí finanční účetní                            |                                    |
| Pracovníci, vytvářející soubor plateb nemohou takový soubor uvolnit, přičemž platební soubor je dostačujícím způsobem zajištěn proti manipulaci mezi systémem, kde se vytváří položkový seznam plateb a systémem elektronického bankovníctví. | ano                   | A                            | D               | zabezpečeno přístupy k systému                     | platby autorizuje pouze jednatel   |
| Provedení veškerých plateb podléhá schválení několika osob, vybavených pravomocemi schvalovat platby.   | ano                   | R                            | D               | dle pravomocí a odpovědnosti v rámci oběhu dokladů | nezjištěny nedostatky              |
| Existuje řádné oddělení práv a povinností osob, odpovědných za správu hlavního souboru dodavatelů, zpracování nákupních objednávek, schvalování nákupních objednávek, příjem zboží, přípravu a vydávání faktur, autorizaci plateb             | ano                   | A i R                        | D               | dle pravomocí a odpovědnosti v rámci oběhu dokladů | nezjištěny nedostatky              |

|                                  |  |  |  |  |  |
|----------------------------------|--|--|--|--|--|
| a provádění hotovostních plateb. |  |  |  |  |  |
|----------------------------------|--|--|--|--|--|

**Zdroj: dotazník vytvořen PWC, vypracovala Ing. Pechová**

**Pozn.: A = jednou ročně, Q = jednou za čtvrt roku, M = jednou za měsíc, W = jednou za týden, D = každodenně, MD = několikrát za den, R = ruční, A = automatická kontrola**

## Příloha G Dokumentace k testování fyzických zásob

| Kontrolní propočty ze záznamu do skutečnosti |                                   |                                 |                |                  |                             |                       |
|--|-----------------------------------|---------------------------------|----------------|------------------|-----------------------------|-----------------------|
| Číslo testu                                  | Pořad. číslo                      | Název položky zásob             | Jednotka       | Počet dle BTCZ   | Počet dle auditu            | Vysvětlení rozdílu    |
| 1  | 19                                | PMSL00000019 paspule            | špule 100m     | 40               | 40                          |                       |
| 2  | 45                                | PMSL00000045 etikety            | karton/300ks   | 2                | 2                           |                       |
| 3  | 71                                | PMSL00000071 šňůra              | 100 ks         | 1                | 1                           |                       |
| 4  | 97                                | RMC víka                        | ks             | 4 160            | 4 160                       |                       |
| 5  | 123                               | RMC popis na víka mosquito      | 500 ks         | 380              | 380                         |                       |
| 6  | 149                               | RMC popis na kartony ventilated | ks             | 95               | 95                          |                       |
| 7  | 175                               | RMC etikety na kbelík 180x220   | ks             | 72               | 72                          |                       |
| 8  | 201                               | PMCF00000155 etikety na balení  | 2500 ks        | 2 329            | 2 329                       |                       |
| 9  | 227                               | RMC etikety na balení 60x70     | 1000 ks        | 2 500            | 1 000                       | chybná měrná jedn., O |
| 10   | 253                               | PMCF00000086 nitě               | kóny/6000m     | 144              | 144                         |                       |
| 11   | 279                               | VPPADO000055 kartony            | ks             | 1 018            | 1 018                       |                       |
| 12   | 305                               | RMC HV kbelíky Thermo 90x200    | ks             | 123              | 123                         |                       |
| 13   | 331                               | RMC HV polštáře Protected60x120 | ks             | 35               | 35                          |                       |
| 14   | 357                               | 41745-1 NV před zušlechtním     | m              | 40               | 40                          |                       |
| 15   | 383                               | 42763-19 NV před zušlechtním    | m              | 197              | 197                         |                       |
| 16   | 409                               | F008 PEVISCIP zásoby špule      | ks             | 375              | 375                         |                       |
| 17   | 435                               | F015 PESP zásoby špule          | ks             | 325              | 325                         |                       |
| 18   | 461                               | F021 KATP zásoby špule          | ks             | 40               | 40                          |                       |
| 19   | 487                               | F135 PERLON zásoby špule        | ks             | 640              | 640                         |                       |
| 20   | 513                               | TR 4062 RMC materiál látky      | role           | 2                | 2                           |                       |
| 21   | 539                               | TV161131 RMC materiál látky     | role           | 25               | 25                          |                       |
| 22   | 560                               | TV13555-14 RMC materiál látky   | role           | 13               | 13                          |                       |
| Kontrolní propočty ze skutečnosti do záznamu |                                   |                                 |                |                  |                             |                       |
| Číslo testu                                  | Název položky zásob               | Jednotka                        | Počet dle BTCZ | Počet dle auditu | Vysvětlení rozdílu          |                       |
| 1  | PMSL00000014 zásoba šňůra         | 100 ks                          | 23             | 23               |                             |                       |
| 2  | PMSL00000060 zásoba šňůra         | 100 ks                          | 2              | 2                |                             |                       |
| 3  | PMSL00000021 zásoba paspule       | špule 100m                      | 16             | 16               |                             |                       |
| 4  | PMSL00000012 zásoba prací etikety | karton/300ks                    | 10             | 10               |                             |                       |
| 5  | PMSL00000006 našívací etikety     | karton/300ks                    | 40             | 40               |                             |                       |
| 6  | PMSL00000057 popis na víka        | 500 ks                          | 990            | 990              |                             |                       |
| 7  | PMSL00000058 popis na víka        | 500 ks                          | 171            | 171              |                             |                       |
| 8  | PMSL00000054 etikety na balení    | 2500 ks                         | 2 480          | 4 980            | chybný součet, O            |                       |
| 9  | VPPADO000044 kartony              | ks                              | 1 049          | 1 049            |                             |                       |
| 10   | PMCF00000131 našívací etikety     | 1000 ks                         | 1 062          | 1 062            |                             |                       |
| 11   | RMC HV kbelíky Allergen 80x200    | ks                              | 17             | 17               |                             |                       |
| 12   | RMC HV kbelíky Allergen 140x200   | ks                              | 26             | 26               |                             |                       |
| 13   | 42763-21 NV před zušlechtním      | m                               | 30             | 30               |                             |                       |
| 14   | 42741-1 NV před zušlechtním       | m                               | 41             | 41               |                             |                       |
| 15   | 41745-3 NV před zušlechtním       | m                               | 75             | 75               |                             |                       |
| 16   | 41745-5 NV před zušlechtním       | m                               | 72             | 72               |                             |                       |
| 17   | F002 KATPOE zásoby špule          | ks                              | 279            | 280              | dáno počít. převodem z váhy |                       |
| 18   | F007 PES TMM zásoby špule         | ks                              | 200            | 200              |                             |                       |
| 19   | F017 BPTMM zásoby špule           | ks                              | 150            | 150              |                             |                       |
| 20   | F129 BPTMM zásoby špule           | ks                              | 1 200          | 1 200            |                             |                       |
| 21   | TI15050 RMC materiál látky        | role                            | 12             | 12               |                             |                       |
| 22   | TV13555-20 RMC materiál látky     | role                            | 13             | 13               |                             |                       |

Pozn. O = opraveno, HV = hotové výrobky, NV = nedokončená výroba, RMC = šicí dílna

Zdroj: vlastní zpracování



## Příloha H Ověření správnosti použití metody oceňování

| KATAMIP 20/1        | kg        | cena         | czk/kg |
|---------------------|-----------|--------------|--------|
| <b>Počátek</b>      | 4 294,30  | 574 827,00   | 133,86 |
| <b>Spotřeba</b>     | 4 294,30  | 574 827,00   | 133,86 |
|                     | 3 669,70  | 483 110,22   | 131,65 |
|                     | 3 669,70  | 481 444,32   | 131,19 |
|                     | 5 886,60  | 772 793,46   | 131,28 |
|                     | 17 520,30 | 2 312 175,00 | 131,97 |
| <b>Nákup</b>        | 3 669,70  | 483 110,22   | 131,65 |
|                     | 3 669,70  | 481 444,32   | 131,19 |
|                     | 8 493,10  | 1 114 890,18 | 131,27 |
|                     | 4 318,50  | 565 582,87   | 130,97 |
|                     | 5 759,10  | 744 668,55   | 129,30 |
|                     | 5 255,00  | 749 173,82   | 142,56 |
|                     | 31 165,10 | 4 138 870,00 | 132,80 |
| <b>Zůstatek</b>     | 2 606,50  | 342 096,72   | 131,25 |
|                     | 4 318,50  | 565 582,87   | 130,97 |
|                     | 5 759,10  | 744 668,55   | 129,30 |
|                     | 5 255,00  | 749 173,82   | 142,56 |
| <b>Celkem konec</b> | 17 939,10 | 2 401 521,96 | 133,87 |

| BIOKKMP 30/1        | kg       | cena         | czk/kg |
|---------------------|----------|--------------|--------|
| <b>Počátek</b>      | 1 328,80 | 143 005,00   | 107,62 |
| <b>Spotřeba</b>     | 1 328,80 | 143 005,00   | 107,62 |
|                     | 1 496,88 | 158 441,68   | 105,85 |
|                     | 1 496,88 | 143 943,13   | 96,16  |
|                     | 997,92   | 94 707,23    | 94,90  |
|                     | 1 018,42 | 97 905,96    | 96,14  |
|                     | 6 338,90 | 638 003,00   | 100,65 |
| <b>Nákup</b>        | 1 496,88 | 158 441,68   | 105,85 |
|                     | 1 496,88 | 143 943,13   | 96,16  |
|                     | 997,92   | 94 707,23    | 94,90  |
|                     | 1 995,84 | 191 851,04   | 96,13  |
|                     | 3 447,36 | 412 806,97   | 119,75 |
|                     | 9 434,88 | 1 001 750,05 | 106,18 |
| <b>Zůstatek</b>     | 977,42   | 93 945,08    | 96,12  |
|                     | 3 447,36 | 412 806,97   | 119,75 |
| <b>Celkem konec</b> | 4 424,78 | 506 752,05   | 114,53 |

Zdroj: vlastní zpracování

# **Příloha I Zpráva nezávislého auditora pro společnost Bekaert Textiles CZ s.r.o. za rok 2010**

## **ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA**

*Zpráva je určena pro jednatele a společníky společnosti **Bekaert Textiles CZ s.r.o.***

### **Zpráva o účetní závěrce**

Provedla jsem audit přiložené účetní závěrky společnosti **Bekaert Textiles CZ s.r.o.**, která se skládá z rozvahy k 31. 12. 2010, výkazu zisku a ztráty za rok končící 31. 12. 2010 a přehledu o peněžních tocích za rok končící 31. 12. 2010 a přílohy této účetní závěrky, která obsahuje popis použitých podstatných účetních metod a další vysvětlující informace. Údaje o společnosti **Bekaert Textiles CZ s.r.o.** jsou uvedeny v příloze této účetní závěrky.

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

Statutární orgán společnosti **Bekaert Textiles CZ s.r.o.** 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***

Mou odpovědností je vyjádřit na základě mého auditu výrok k této účetní závěrce. Audit jsem provedla v souladu se zákonem o auditorech, mezinárodními auditorskými standardy a souvisejícími aplikačními doložkami Komory auditorů České republiky. V souladu s těmito předpisy jsem povinna dodržovat etické požadavky a naplánovat a provést audit tak, abych získala 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 použitých účetních metod, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace účetní závěrky.

Jsem přesvědčena, že důkazní informace, které jsem získala, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření mého výroku.

### ***Výrok auditora***

Podle mého názoru účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv společnosti **Bekaert Textiles CZ s.r.o.** k 31. 12. 2010 a nákladů a výnosů a výsledku jejího hospodaření a peněžních toků za rok končící 31. 12. 2010 v souladu s českými účetními předpisy.

### Zpráva o zprávě o vztazích mezi propojenými osobami

Ověřila jsme věcnou správnost údajů uvedených ve zprávě o vztazích mezi propojenými osobami společnosti **Bekaert Textiles CZ s.r.o.** za rok končící 31. 12. 2010. Za sestavení této zprávy o vztazích je odpovědný statutární orgán společnosti **Bekaert Textiles CZ s.r.o.** Mým úkolem je vydat na základě provedeného ověření stanovisko k této zprávě o vztazích.

Ověření jsem provedla v souladu s AS č. 56 Komory auditorů České republiky. Tento standard vyžaduje, abych plánovala a provedla ověření s cílem získat omezenou jistotu, že zpráva o vztazích neobsahuje významné (materiální) věcné nesprávnosti. Ověření je omezeno především na dotazování pracovníků společnosti a na analytické postupy a výběrovým způsobem provedené prověření věcné správnosti údajů. Proto toto ověření poskytuje nižší stupeň jistoty než audit. Audit jsem neprováděla, a proto nevyjadřuji výrok auditora.

Na základě mého ověření jsem nezjistila žádné skutečnosti, které by mne vedly k domněnce, že zpráva o vztazích mezi propojenými osobami společnosti **Bekaert Textiles CZ s.r.o.** za rok končící 31. 12. 2010 obsahuje významné (materiální) věcné nesprávnosti.

### Zpráva o výroční zprávě

Ověřila jsme též soulad výroční zprávy společnosti **Bekaert Textiles CZ s.r.o.** k 31. 12. 2010 s účetní závěrkou, která je obsažena v této výroční zprávě. Za správnost výroční zprávy je zodpovědný statutární orgán společnosti **Bekaert Textiles CZ s.r.o.** Mým úkolem je vydat na základě provedeného ověření výrok o souladu výroční zprávy s účetní závěrkou.

Ověření jsem provedla v souladu s mezinárodními auditorskými standardy a souvisejícími aplikačními doložkami Komory auditorů České republiky. Tyto standardy vyžadují, aby auditor naplánoval a provedl ověření tak, aby získal přiměřenou jistotu, že informace obsažené ve výroční zprávě, které popisují skutečnosti, jež jsou též předmětem zobrazení v účetní závěrce, jsou ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s příslušnou účetní závěrkou. Jsem přesvědčena, že provedené ověření poskytuje přiměřený podklad pro vyjádření výroku auditora.

Podle mého názoru jsou informace uvedené ve výroční zprávě společnosti **Bekaert Textiles CZ s.r.o.** k 31. 12. 2010 ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s výše uvedenou účetní závěrkou.

V Plzni dne 17. 6. 2011



Ing. Jaroslava Pechová  
Mílínov 83, 332 04 Nezvěstice  
Číslo auditorského oprávnění 1958

Zdroj: [4]

## **Abstrakt**

KAŠPAROVÁ, Klára. *Audit zásob ve vybraném podniku*. Plzeň, 2012. 95 s. Západočeská univerzita v Plzni. Fakulta ekonomická.

**Klíčová slova:** finanční audit, externí audit, zásoby, testy spolehlivosti, testy věcné správnosti

Předložená práce je zaměřena na problematiku finančního auditu v oblasti zásob. Po obecném úvodu do problematiky auditu pojednává o předběžných auditorských procedurách a jejich praktických aplikacích ve vybraném podniku. Zvláště pak se zaměřuje na poznání zvolených podnikových účetních metod právě v oblasti zásob či plánování hladiny významnosti. Další část práce se již věnuje pouze auditu zásob. Jsou zde shrnuty tyto cílené auditorské procedury, kam lze řadit poznání kontrolního prostředí, kontrolní testy zásob a detailní a analytické testy věcné správnosti. Teoretické podklady jsou doplněny praktickou částí, ve které jsou procedury auditu zásob zpracovány a vyhodnoceny na příkladě v podniku Bekaert Textiles CZ s.r.o. Závěr práce pojednává o závěrečných auditorských postupech a zjištěných výsledcích auditu účetní závěrky pro rok 2011.

## **Abstract**

KAŠPAROVÁ, Klára. *Audit zásob ve vybraném podniku*. Plzeň, 2012. 95 s. Západočeská univerzita v Plzni. Fakulta ekonomická.

**Key words:** audit of financial statements, external audit, inventories, tests of control, substantive tests

This work focuses on the problem of auditing of inventories. A general introduction into theory of audit is followed by preparative planning procedures and their practical applications in the selected company - Bekaert Textiles CZ s.r.o. This part covers topics such as understanding of accounting methods used by the company in the area of inventories or determination of materiality. An essential part of the work is exclusively dedicated to the topic of inventories. It clarifies auditors' procedures like understanding of internal control system, tests of control, substantive tests of details and analytical procedures. The theory is supplemented with practical applications realised in the company where the procedures were implemented and analysed. The conclusion of the work contains a final audit process and summarizes results of the audit of financial statements of the company Bekaert Textiles CZ s.r.o.