

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA EKONOMICKÁ

Bakalářská práce

**Význam auditu pro věrný a poctivý obraz
účetnictví**

**Importance of audit for accurate and consistent
accounting**

Matěj Zrubecký

Plzeň 2023

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma

„Význam auditu pro věrný a poctivý obraz účetnictví“

vypracoval/a samostatně pod odborným dohledem vedoucí/vedoucího bakalářské práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne 23. 4. 2023

v. r. *Matěj Zrubecký*

Zásady pro vypracování práce

1. Zpracujte úvod do problematiky auditu, zvolte cíl a vhodnou metodiku zpracování práce.
2. Proveďte deskripci tuzemské i zahraniční literatury a zpracujte literární rešerši k tématu auditu.
3. Na vzorku vybraných auditorských společností zjistěte, jaké důvody vedou k jinému výroku, než je výrok bez výhrad. Dále zjistěte, z jakých důvodů auditorské společnosti odmítají poskytnout své služby účetním jednotkám. Veškerá zjištění doplňte o četnosti.
4. K nejčastějším problémům vytvořte metodický postup práce pro účetní jednotky.
5. Shrňte problematiku role auditu v účetnictví a vypracujte závěr.

Obsah

Úvod	8
Cíle práce a metodika zpracování	9
1 Účetnictví a jeho věrný a poctivý obraz	10
1.1 Úvod do účetnictví	10
1.2 Zásada věrného a poctivého obrazu skutečnosti	11
1.3 Narušení zásady věrného a poctivého obrazu skutečnosti	13
1.3.1 Neúmyslné chyby v účetnictví.....	13
1.3.2 Úmyslné chyby v účetnictví	15
1.4 Účetní jednotka a její kategorie.....	16
2 Audit a auditing	19
2.1 Statutární audit	19
2.2 Interní audit	20
2.3 Forezní audit.....	20
2.4 Ekologický audit	21
2.5 Personální audit.....	21
2.6 Audit jakosti	22
2.7 Audit informačních systémů	22
3 Statutární audit.....	23
3.1 Základní charakteristiky statutárního auditu	23
3.2 Povinnost statutárního auditu	23
3.3 Legislativní úprava statutárního auditu	24
4 Průběh statutárního auditu	26
4.1 Výběr auditora a smlouva o povinném auditu	27
4.2 Posouzení rizika auditní zakázky	28
4.3 Sjednání podmínek auditní zakázky.....	29
4.4 Předběžné plánování auditu	29

4.4.1	Povaha činnosti v oblasti podnikání.....	30
4.4.2	Vnitřní kontrolní systém.....	31
4.4.3	Účetní systém	32
4.4.4	Zůstatky účtů hlavní knihy	33
4.4.5	Stanovení významnosti	34
4.5	Plánování a strategie auditu.....	35
4.6	Provedení auditu	37
4.7	Závěr auditu	40
5	Empirické šetření	43
5.1	Vyhodnocení zjištěných informací	43
5.1.1	Vydání výroku s výhradou	43
5.1.2	Vydání záporného výroku	47
5.1.3	Odmítnutí výroku	48
5.1.4	Sledovaná rizika u současných auditů účetních závěrek.....	50
5.1.5	Odmítání auditních zakázek	51
5.1.6	Současné trendy v oblasti statutárního auditu	53
5.2	Metodické návody pro účetní jednotky	54
5.2.1	Nepřítomnost auditora u inventury zásob	55
5.2.2	Nedostatečně vytvořené či neexistující opravné položky k zásobám	55
5.2.3	Nedostatečně vytvořené či neexistující opravné položky k pohledávkám	56
5.2.4	Nedostatečně vytvořené či neexistující rezervy	56
	Závěr.....	58
	Seznam použitých zdrojů.....	60
	Seznam tabulek.....	62
	Seznam obrázků	63
	Seznam příloh	64
	Přílohy	

Abstrakt

Abstract

Úvod

Tato bakalářská práce je zaměřena na význam auditu pro věrný a poctivý obraz účetnictví. Téma statutárního auditu je velmi důležité pro účetní jednotky, jejichž účetní závěrka musí být povinně ověřena vybraným statutárním auditorem.

Účetní závěrka by měla svým uživatelům poskytovat vždy věrohodné a poctivé informace, jež odráží skutečnost. Tyto údaje jsou v závěru účetního období shrnuty v jednotlivých účetních výkazech a v příloze k účetní závěrce. V minulosti se však vyskytla řada obchodních společností, které byly spojeny s vážným účetním skandálem, jež měl za následek poškození dobrého jména společnosti a jejích stakeholderů. Kvůli falšování a zkreslování finančních informací byl ve světě postupně zaváděn povinný audit. Nyní mezi statutárním auditem a účetnictvím existuje velmi úzká vazba.

Díky povinnému auditu jsou odhalovány nesprávnosti vyskytující se v účetní závěrce, které mohou ve větší či menší míře oklamat uživatele účetních údajů. Smysl statutárního auditu spočívá ve zvýšení věrohodnosti informací, které poskytuje účetní závěrka. Auditor upozorní na případné nesrovnalosti prostřednictvím zprávy, kterou vydává v závěru auditu. Tato zpráva je zveřejňována spolu s účetní závěrkou, a proto každý může snadno zjistit, jestli příslušná účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví.

Názor nezávislého auditora je důležitý zejména pro externí uživatele účetních informací. Tito uživatelé činí na základě předložených finančních údajů různá ekonomická rozhodnutí a chtějí mít jistotu, že se rozhodují na základě pravdivých informací. Není v ničem zájmu, stát se obětí klamu či podvodu. Každá nesprávnost však není úmyslná. V účetnictví se mohou vyskytnout chyby, které vznikly naprosto neúmyslně.

Audit účetní závěrky je podstatné a aktuální téma, protože samotné audity a auditorské postupy se neustále vyvíjejí. Spolu s tím se samozřejmě mění i pravidla pro vedení účetnictví a provádění externích auditů, a proto je také důležité na téma externího auditu zpracovávat práce, třeba i bakalářské.

Cíle práce a metodika zpracování

Cílem této bakalářské práce je v první, teoretické části pomocí literární rešerše představit problematiku podvojného účetnictví a statutárního auditu včetně právní úpravy, jež se těchto dvou oblastí týká. Zároveň je klíčové ukázat obecný průběh auditní zakázky s důrazem na jeho jednotlivé fáze.

V rámci praktické části práce je cílem zjistit, jaké důvody vedou auditory k vydání jiného výroku, než je výrok bez výhrad. Dále je cílem zjistit, z jakých důvodů auditorské společnosti odmítají poskytnout své služby účetním jednotkám. Pokud budou identifikovány nejčastější problémy, bude vytvořen metodický postup práce pro účetní jednotky, který pomůže účetním jednotkám tyto problémy ošetřit.

Sběr dat probíhal od 20. února do 4. dubna roku 2023 na základě emailové a telefonické domluvy s respondenty. Data byla získávána pomocí expertního rozhovoru, který probíhal v některých případech osobně, ale ve většině případech byl uskutečněn přes online komunikační platformy. Rozhovor obsahoval předem připravené otázky a v některých případech rovněž doplňující otázky. Získané informace se vztahují na poslední tři roky, z čehož plyne, že se bral v potaz rok 2022, 2021 a 2020.

Za účelem získání požadovaných informací byl vybrán vzorek auditorských společností z rejstříku auditorů a auditorských společností, jež je vedený na webových stránkách Komory auditorů České republiky. Společnosti byly vybírány podle kritéria počtu statutárních auditorů, které zaměstnávají. Z výběru byly vyřazeny ty společnosti, jež zaměstnávaly nejvýše dva statutární auditory, protože u těchto společností se neočekávala účast na výzkumu z důvodu časového vytížení auditorů. Naopak u větších auditorských společností se očekávaly bohaté zkušenosti v oblasti externího auditu, díky vyššímu počtu auditorů a tím pádem i vyššímu počtu auditních zakázek. Do výběru nebyly zahrnuty společnosti, kterým byl vydán postih na základě platných právních předpisů upravující externí audit.

Celkem bylo osloveno třicet auditorských společností, z toho sedm se šetření zúčastnilo. Rozhovor se vždy uskutečňoval se zaměstnancem vybrané auditorské společnosti na pozici auditor. Každé auditorské společnosti a každému auditorovi byla zajištěna anonymita.

1 Účetnictví a jeho věrný a poctivý obraz

1.1 Úvod do účetnictví

Každý podnik, který je zároveň účetní jednotkou má ze zákona povinnost vést účetnictví. Účetnictví lze definovat jako ucelený systém informací, který svým uživatelům podává informace o realizovaných hospodářských operacích podniku, dále odhaluje strukturu a objem majetku a závazků, nákladů a výnosů a pochopitelně účetnictví také podává informaci o výsledku hospodaření dané účetní jednotky. Na základě účetních výkazů lze zhodnotit finanční pozici a výkonnost účetní jednotky. Výstupní informace v rámci účetní závěrky jsou předkládány za jednotlivá účetní období a mají za úkol objasnit svým uživatelům ekonomickou realitu podniku. (Šteker & Otrusínová, 2021)

Uživatelů účetních informací existuje mnoho, avšak lze je rozdělit do dvou základních skupin. Jedná se o interní uživatele (zevnitř podniku) a externí uživatele (zvenčí podniku). Každá skupina uživatelů však požaduje od účetnictví odlišné informace. (Dvořáková & Červený, 2011)

Za interní uživatele lze považovat vlastníky podniku, manažery, interní auditory, pracovníky controllingu a ostatní zaměstnance podniku. Interní uživatelé se zaměřují na faktory, které ovlivňují výsledky podnikatelské činnosti a rovněž je zajímá, zdali jsou podnikové procesy a činnosti efektivně zajišťovány. (Dvořáková & Červený, 2011)

Externími uživateli mohou být dodavatelé, odběratelé, banky, pojišťovny, externí auditoři, finanční úřady, statistické úřady, investoři, soudy, policie, konkurence, vládní agentury, ale i široká veřejnost. Tito uživatelé se zajímají především o aktuální finanční postavení podniku. (Dvořáková & Červený, 2011)

Účetnictví z hlediska funkce a určení účetních informací lze rozdělit do dvou skupin, a to na finanční účetnictví a manažerské účetnictví. (Šteker & Otrusínová, 2021)

Finanční účetnictví poskytuje informace prostřednictvím účetních výkazů, které jsou součástí účetní závěrky za příslušné účetní období. Tyto informace jsou veřejně dostupné a směřují především k externím uživatelům. Výstupy finančního účetnictví odhalují finanční situaci a výkonnost podniku jako celku. Vedení finančního účetnictví je tedy ošetřeno příslušnými právními předpisy, z čehož pro účetní jednotku vyplývá nutnost uznávat nastavené zásady a principy, jejichž dodržování zkoumá statutární auditor, pokud je u účetní jednotky nastavená povinnost externího auditu. (Šteker & Otrusínová, 2021)

Manažerské účetnictví slouží spíše jako podklad pro vnitropodnikové rozhodování a plánování, který je určen vedoucím pracovníkům na všech stupních řízení (strategické, taktické a operativní). Vnitropodnikové účetnictví na rozdíl od finančního účetnictví není legislativně ošetřeno, což znamená, že jeho vedení je plně v kompetenci účetní jednotky. Toto účetnictví zahrnuje např. nákladové účetnictví, kalkulace, plánování a rozpočty či různé rozhodovací úlohy a analýzy. Výstupy manažerského účetnictví jsou pokládány za důvěrné a slouží hlavně managementu a zaměstnancům podniku. (Dvořáková & Červený, 2011)

1.2 Zásada věrného a poctivého obrazu skutečnosti

Účetní jednotky musí brát na zřetel legislativně nastavené zásady a principy, které upravují vedení finančního účetnictví. Jedna z klíčových zásad je bezesporu zásada věrného a poctivého obrazu skutečnosti. Dodržení této zásady je důležité pro správnost a srozumitelnost údajů, které finanční účetnictví a jeho výstup poskytují svým uživatelům. (Šteker & Otrusínová, 2021)

Zásada věrného a poctivého obrazu skutečnosti ukládá účetním jednotkám povinnost vést účetnictví správně, úplně, průkazným způsobem a srozumitelně. Zároveň musí být účetnictví vedeno takovým způsobem, který zajišťuje trvalost účetních záznamů:

- 1) Účetnictví je **správné**, pokud jej účetní jednotka vede v souladu s platnými právními předpisy, které upravují vedení účetnictví. Jakákoliv odchylka od předepsaných postupů může vést k narušení správného vedení účetnictví.
- 2) Účetnictví je **úplné** tehdy, jestliže byly zaúčtovány všechny účetní případy v účetních knihách za dané účetní období a byla sestavena účetní závěrka, případně byla vyhotovena výroční zpráva, která byla zveřejněna pro své uživatele řádným způsobem. Účetní jednotka musí mít také k dispozici veškeré účetní záznamy, které se vztahují k transakcím v rámci daného účetního období.
- 3) Účetnictví je vedeno **průkazným způsobem**, jestliže veškeré účetní záznamy jsou průkazné, z čehož plyne, že obsah účetního záznamu lze prokázat prostým porovnáním se skutečností nebo obsahem jiných průkazných účetních záznamů. Ke každé hospodářské operaci musí tedy existovat účetní doklad, který potvrzuje uskutečnění dané transakce.

- 4) **Srozumitelné** účetnictví je takové účetnictví, které umožňuje jednoduše a spolehlivě vymežit obsah účetních případů na základě vystavených účetních dokladů, jinými slovy každý účetní záznam musí jasně a výstižně podávat základní informace týkající se jeho obsahu.
- 5) Účetnictví je vedeno způsobem, který zaručuje **trvalost účetních záznamů**, pokud účetní jednotka splní povinnost pro archivaci a zpracování všech účetních dokladů, které by měly být uschovány po dobu pěti let. Účetní závěrky a výroční zprávy se archivují po dobu deseti let. (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 8)

Zásada věrného a poctivého obrazu skutečnosti se týká nejen vedení účetnictví, ale i výstupů z účetnictví, tedy účetní závěrky. Účetní závěrka musí podávat svým uživatelům věrný a poctivý obraz finanční situace dané účetní jednotky, z toho důvodu, že různé osoby (např. investor) mohou činit určitá ekonomická rozhodnutí na základě informací, které jim účetní závěrka poskytuje. (Šteker & Otrusinová, 2021)

Zobrazení je **věrné** pouze tehdy, pokud informace v jednotlivých položkách účetní závěrky odpovídají skutečnému stavu, který je zobrazen na základě zvolených účetních metod. Účetní metodou se myslí například způsoby oceňování majetku a závazků, způsoby odepisování, postup tvorby opravných položek a rezerv, metoda odložené daně apod. Pod pojmem **poctivé** zobrazení se rozumí takové zobrazení, při kterém jsou použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti, tedy účetní metody by měly být zvoleny tak, aby určitým způsobem neodporovaly skutečnému stavu a nezkreslovaly informace uvedené v účetní závěrce. (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 7)

Porušení zásady věrného a poctivého obrazu skutečnosti může teoreticky být zapříčiněno nepravdivými nebo zkreslenými informacemi, které obsahuje daná účetní závěrka. Pokud se prokáže, že účetní jednotka podává v rámci účetnictví nepravdivé nebo výrazně zkreslené informace, může to způsobit ztrátu její důvěryhodnosti a zničení její pověsti v očích stakeholderů. V této situaci samozřejmě záleží na tom, jak významně jsou účetní informace zkresleny.

Zásada věrného a poctivého obrazu skutečnosti je nadřazená všem ostatním zásadám, jako je například zásada účetní jednotky, zásada stálosti účetních metod, zásada zákazu kompenzace atp. Veškeré tyto zásady a principy jsou upravené zákonem o účetnictví. (Šteker & Otrusinová, 2021)

1.3 Narušení zásady věrného a poctivého obrazu skutečnosti

Při vedení účetnictví může nastat mnoho nesrovnalostí, které mohou ve větší či menší míře narušit zásadu věrného a poctivého obrazu skutečnosti, a tím se poruší i platné právní předpisy, které vedení účetnictví upravují. Tyto nesprávnosti se v účetnictví či přímo v účetní závěrce projevují různým způsobem a zároveň je nutné si uvědomit, že ve veškerých účetních záznamech, jež jednotlivé podniky vedou lze nalézt chybu, byť třeba nevýznamnou. Zde jsou uvedeny časté chyby, které mohou při vedení účetnictví nastat.

1.3.1 Neúmyslné chyby v účetnictví

Nesprávnosti v účetnictví mohou být buď neúmyslné, nebo úmyslné. Neúmyslné chyby vznikají v důsledku omylu, což se může projevit např. opomenutím, špatným pochopením problému, nesprávným výpočtem, překlepem či nepozorností a lze mezi ně zařadit:

- opomenutí zaúčtování,
- duplicitní zaúčtování,
- uvedení chybných údajů do dokladů,
- uvedení chybného účtovacího předpisu,
- účtování do nesprávného účetního období. (Dvořáková, 2021)

Dle zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví jako soustavu účetních záznamů, jež se týkají veškerých zrealizovaných hospodářských operací, z čehož vyplývá, že v účetnictví nesmí chybět žádný účetní záznam. (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 4)

Opomenutí zaúčtování může nastat tak, že účetní se k některým dokladům dostanou pozdě, nebo se k nim nedostanou vůbec a tyto doklady se de facto nezpracují a nezanesou do účetnictví. Stejnou chybou je nezaúčtování časového rozlišení, rozpracovanosti a podobné účetní případy. V této souvislosti je tedy nutno mít na paměti, že účetnictví má zobrazovat skutečný stav a účtování nelze zužovat pouze na zdroj informací z dokladů. (Dvořáková, 2021)

Poměrně častým jevem je **duplicitní zaúčtování**, které se projevuje existencí dvou identických účetních zápisů. Takováto situace může nastat například tak, že se na účtování podílí více účetních a jeden z nich si neuvědomí, že daný účetní zápis již existuje. Účetní pracovník také může pracovat se sníženou pozorností a dělá překlepy při zadávání údajů, které jsou příčinou toho, že ekonomický systém danou duplicitu neodhalí.

Účetní systém však dokáže své uživatele upozornit na duplicitu, když dva doklady vystupují se stejným evidenčním číslem. (Dvořáková, 2021)

Žádný účetní pracovník se zřejmě nikdy nevyhne **uvedení chybných údajů do dokladů**. Tato situace vzniká především v důsledku prostých překlepů, chyb v desetinném místě částky či neúmyslnou volbou nesprávné cizí měny, pokud se jedná o transakce se zahraničím. Volba nesprávné cizí měny se projeví v účetnictví tím způsobem, že odlišné kurzy obou měn (správné a nevhodně zvolené) zapříčiní chybu v částce, která se musí přepočítat na českou měnu, ve které se povinně finanční účetnictví vede. Chyba nesprávného údaje v účetním dokladu se nemusí týkat pouze částky, ale může se vyskytnout také v textu, z čehož potom není jasné, co bylo obsahem dané transakce, což snižuje možnost pozdějších kontrol. (Dvořáková, 2021)

Chybný účtovací předpis má za následek zaúčtování účetního případu na nesprávné účty v rámci účtového rozvrhu. Zkresleny mohou být jak rozvahové účty, tak i výsledkové účty. Pokud je v důsledku nesprávného zaúčtování zkreslen výsledek hospodaření za účetní období, projeví se to v rozvaze (bilanci) a ve výkazu zisku a ztráty (výsledovce), protože výsledek hospodaření je součástí výsledovky a rozvahy na straně pasiv. Rozvaha bývá nejvíce ohrožena potenciálními chybami. (Dvořáková, 2021)

V důsledku nepozornosti, překlepů nebo neschopnosti dodržovat aktuální princip se může projevit **zápis do špatného účetního období**. Účetní musí být schopni identifikovat, do jakého účetního období účetní případ spadá. Pokud nějaký účetní případ souvisí s již uzavřenými účetními obdobími, potom se s případem musí naložit jako s chybou minulých období takovým způsobem, aby nebyly zkresleny hodnoty aktuálního účetního období. (Dvořáková, 2021)

V předcházejícím textu zazněl pojem aktuální princip. Aktuální princip je v podstatě účetní princip, díky kterému jsou důsledky hospodářských operací uznány v době, kdy nastaly a jsou zaúčtovány v rámci účetního období, k němuž se věcně a časově vztahují. Nelze tedy tvrdit, že důsledky transakcí jsou uznány v okamžiku, kdy jsou za ně přijaty či vydány peníze nebo jejich ekvivalenty. Odlišnost mezi jednoduchým účetnictvím a podvojným účetnictvím lze nalézt mimo jiné v uplatnění aktuálního principu, který je používán pouze v podvojném účetnictví. (Šteker & Otrusínová, 2021)

Chyby, které vzniknou mohou být charakteru účetního či daňového. Zatímco účetní chyby dopadají na účetnictví, daňové chyby zasahují do daní. Některé chyby se mohou

promítnout jak do účetnictví, tak do základu daně. Existují ale také chyby, které se projevují uvedením chybných údajů do účetní závěrky, i přesto, že samotné účetnictví je v pořádku. Tuto chybu lze vnímat jako paradox, protože účetní nejčastěji generují výkazy, které jsou součástí účetní závěrky, přímo z účetního informačního systému. Zde by tedy teoreticky neměly vzniknout chyby či nesrovnalosti, avšak stát se to může. Je potřeba si uvědomit, že účetní výkazy obsahují údaje za běžné účetní období a minulé účetní období. Údaje v účetních výkazech mohou být závadné proto, že jsou nesrovnatelné například z důvodu změn účetních metod a oprav chyb minulých období. (Dvořáková, 2021)

1.3.2 Úmyslné chyby v účetnictví

Vedle neúmyslných chyb se v účetnictví vyskytují i chyby úmyslné, které vystupují jako podvodné jednání. Toto jednání je páčáno vědomě pachatelem, který uvádí někoho jiného v omyl, a to zpravidla za účelem neoprávněného obohacování. Příkladem uvedení někoho v omyl může být situace, kdy pachatel předkládá nepravdivé údaje v účetní závěrce. Za podvodná jsou považována i ta jednání, kdy se cizího omylu zneužívá nebo situace, při kterých se zamlčí podstatné skutečnosti. Akt hospodářské kriminality je protiprávní čin, který je na základě právních předpisů a jeho závažnosti postihován. (Králíček & Molín, 2014)

Pachateli podvodného jednání mohou být manažeři (např. vydávání podvodných finančních zpráv), ale i zaměstnanci podniku (např. zpronevěra firemního majetku). K podvodu může dojít jak zevnitř organizace, tak i z vnějšího prostředí organizace. Podvodné jednání může být páčáno na základě různých motivů, a to buď ve prospěch organizace, nebo ke škodě organizace. (Dvořáček, 2000)

Podvod ve prospěch organizace je páčán z důvodu nabytí takového užitku, který na základě nečestného jednání může poškodit druhou stranu. Pachatelé těchto podvodů však těžší výhody zpravidla nepřímou, protože jejich osobní prospěch vzniká tehdy, pokud čin pomůže organizaci. Příkladem těchto činů může být: prodej nebo převod fiktivního či nesprávně vyjádřeného majetku, úmyslně nesprávné vykazování nebo oceňování transakcí, aktiv, pasiv či výnosů, úmyslně nesprávné transakce mezi spřízněnými osobami, při nichž jedna strana získá prospěch těžko dosažitelný při běžné transakci, úmyslné nevykazování či nezveřejňování důležitých informací s cílem zlepšit finanční obraz organizace vůči externím uživatelům apod. (Dvořáček, 2000)

Oproti tomu **podvod spáchaný ke škodě organizace** často přináší přímý nebo nepřímý prospěch zaměstnanci, osobě mimo organizaci nebo jiné organizaci. V tomto případě se může jednat např. o: přijímání úplatků či zvláštních odměn, zpronevěru ve formě užití peněz nebo majetku pro jiné účely a falzifikaci finančních výkazů s cílem zakrýt podvod, úmyslné zatajování nebo zkreslování událostí či údajů, uplatňování nároků za služby nebo zboží, které ve skutečnosti nebyly organizaci poskytnuty atd. (Dvořáček, 2000)

Kvůli podvodnému jednání je tedy vážně ohroženo účetnictví a účetní závěrka, jež by měla podávat věrný a poctivý obraz skutečnosti. Častými důvody ke zkreslení účetních údajů jsou: dosažení žádoucího výsledku hospodaření či dosažení žádoucí úrovně základu daně z příjmů právnických osob. (Dvořáková, 2021)

Každý podnik musí brát v úvahu existenci potenciálních rizik týkajících se hospodářské kriminality, a proto jeho management nastavuje soubor opatření a pravidel, jež mají za cíl v rámci vzájemné návaznosti kontrolovat hospodářské a provozní činnosti v podniku. Tento soubor opatření a pravidel je znám jako vnitřní kontrolní systém, který se snaží zabránit podvodnému jednání a slouží k ochraně majetku a hospodaření účetních jednotek. Ne vždy však dokáže vnitřní kontrolní systém podchytit podvodné jednání, a tím pádem dojde k jeho selhání. (Schiffer, 2009)

1.4 Účetní jednotka a její kategorie

V této práci se často vyskytuje pojem účetní jednotka. Lze říci, že účetní jednotka je určitý ekonomický celek, který má zákonem uloženou povinnost vést účetnictví po celou dobu své existence. Účetnictví je tedy vedeno za osobu fyzickou či právnickou, ke které se vztahují účetní operace a sestavené výkazy. Účetní výkazy mohou být však sestavovány za několik ekonomických celků, jež jsou součástí nějakého konsolidačního celku. (Skálová & Suková, 2023)

Mezi účetní jednotky se řadí:

- a) právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky,
- b) zahraniční právnické osoby a zahraniční jednotky, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů,
- c) organizační složky státu,
- d) fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,

- e) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 mil. Kč,
- f) ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na bázi dobrovolnosti,
- g) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou sdruženými společníky ve společnosti, pokud alespoň jeden ze společníků sdružených v této společnosti je osobou uvedenou v písmenech a) až f) nebo h) až l),
- h) ostatní fyzické osoby, kterým ukládá zvláštní právní předpis povinnost vést účetnictví,
- i) svěřenecké fondy podle občanského zákoníku,
- j) fondy obhospodařované penzijní společnostmi,
- k) investiční fondy bez právní osobnosti,
- l) ty, kterým povinnost sestavení účetní závěrky stanoví zvláštní právní předpis nebo které jsou účetní jednotkou podle zvláštního právního předpisu. (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 1)

Zákon o účetnictví definuje čtyři kategorie účetních jednotek, a to mikro, malou, střední a velkou účetní jednotku. Tyto kategorie jsou posuzovány podle tří kritérií:

- aktiva celkem (netto),
- roční úhrn čistého obratu,
- průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období. (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 1b)

Tab. 1: Kategorie účetních jednotek

Kategorie ÚJ	Aktiva celkem v mil. Kč	Roční úhrn čistého obratu v mil. Kč	Průměrný počet zaměstnanců
Mikro	9	18	10
Malá	100	200	50
Střední	500	1 000	250
Velká	> 500	> 1 000	> 250

Zdroj: Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zpracováno autorem

Začlenění účetní jednotky do příslušné kategorie se odvíjí od skutečnosti, zdali dosáhne nebo překročí dvě ze tří výše uvedených kritérií k rozvahovému dni. Pro každou kategorii účetních jednotek platí různé účetní povinnosti. Členění účetních jednotek do těchto

kategorií je mimo jiné důležité pro rozsah účetní závěrky, kterou účetní jednotky vyhotovují. (Skálová & Suková, 2023)

Účetní závěrka může být vyhotovena buď v plném rozsahu, nebo ve zkráceném rozsahu. Rovněž se od kategorií účetních jednotek odvíjí povinnost mít účetní závěrku ověřenou statutárním auditorem v rámci povinného auditu, který je vysvětlen v následujících kapitolách této práce. (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 18 a 20)

2 Audit a auditing

Auditing je soubor poznatků, činností a postupů, jejichž cílem je zkoumání a poznávání určitých skutečností, shromažďování důležitých údajů, jejich vyhodnocení a následné vypracování závěrů na základě zjištěných skutečností. Tyto závěry jsou posléze sděleny zájmovým skupinám. Zde je nutné rozlišit pojem auditing a audit. Auditem je myšlen právě už vlastní proces zkoumání dané skutečnosti (provádění auditu). Lze říci, že auditing je tedy vědecká disciplína a audit je vykonávání auditingu v praxi. (Králíček & Molín, 2014)

Audit může být zaměřen na různé oblasti lidské činnosti, z čehož plyne, že existují různé druhy auditu, například:

- statutární audit
- interní audit
- forenzní audit
- ekologický audit
- personální audit
- audit jakosti
- audit informačních systémů

a další. (Müllerová & Králíček, 2020)

2.1 Statutární audit

Statutární audit je také někdy nazýván jako externí či povinný audit. Tento audit je zaměřen na účetní závěrku, a to jak na individuální účetní závěrku, tak na konsolidovanou účetní závěrku v rámci konsolidačního celku (skupiny). Vlastníci účetní jednotky či vlastníci skupiny podniků si objednávají tuto službu, kterou vykonává nezávislý externí auditor. Audit účetní závěrky provádí buď jednotlivec (fyzická osoba vykonávající svobodné povolání) nebo specializovaná auditorská společnost (právnícká osoba) prostřednictvím svých auditorů a jejich asistentů. Hlavním cílem statutárního auditu je zvýšení věrohodnosti informací, které poskytuje účetní závěrka a jeho výstupem je zpráva nezávislého auditora, která obsahuje výrok nezávislého auditora, zdali informace v účetní závěrce podávají věrný a poctivý obraz skutečnosti. Zpráva nezávislého auditora je posléze přiložena k účetní závěrce nebo je součástí výroční zprávy účetní jednotky. V České republice je auditorská profese zastřešována Komorou auditorů České

republiky. Tato práce se zaměří primárně na tento druh auditu. (Müllerová & Králíček, 2020)

2.2 Interní audit

V rámci interního auditu jsou zkoumány různé procesy, které probíhají uvnitř účetní jednotky. Tento druh auditu je nejvíce spojován s akciovými společnostmi, pro které je klíčové dobré fungování vnitřního kontrolního systému z důvodu ochrany vlastníků. Interní audit provádí interní auditor, který je zpravidla zaměstnancem daného podniku a musí splňovat podmínku nezávislosti na podnikovém managementu. V některých velkých společnostech může existovat i specializované oddělení interního auditu. Služby interního auditora využívají pochopitelně manažeři podniku na různých stupních řízení a auditor jim poskytne na základě svých zjištění různé analýzy, hodnocení a doporučení, co a jak by se v rámci daného procesu mohlo změnit či zlepšit. (Králíček & Molín, 2014)

Lze tedy konstatovat, že interní audit se mimo jiné zaměřuje na hodnocení vnitřního kontrolního systému organizace. Interní auditor provádí různá hodnocení, analýzy, doporučení a konzultace pro efektivní plnění úkolů vykonávaných managementem společnosti. Interní audit také poskytuje ujištění, že společnost si je vědoma rizik, která podstupuje a dokáže je ošetřit a zvládnout. (Český institut interních auditorů [ČIIA], 2022)

2.3 Forenzní audit

Forenzní audit je zaměřen proti hospodářské kriminalitě a pomáhá odhalovat protiprávní jednání jednotlivců nebo skupin. V zájmu každého podniku by neměla být trestná činnost vůbec tolerována a podnik by měl učinit kroky, které povedou k ochraně jeho majetku. V této souvislosti by měl být kladen důraz na prevenci proti hospodářské kriminalitě, aby k tomuto jednání nedocházelo. Mnoho auditorských firem nabízí mimo jiné i forenzní služby, jako je například šetření ze zpronevěry majetku, nalezení a znovuzískání zpronevěřeného majetku, zkoumání původu, minulosti, finančních aktivit, obchodních kontaktů atp. u jednotlivých osob. Forenzní audit provádí externí auditor, který může být rovněž nápomocen při vymáhání vzniklých ztrát, vyhledávání a přebírání zpronevěřeného majetku či může vystupovat jako soudní znalec v trestním řízení. (Dvořáček, 2000)

Součástí vyšetřování hospodářské kriminality mohou být také detektivní kanceláře, poradenské firmy a advokátní kanceláře. V případě složitějších zakázek je nutná

součinnost multidisciplinárního a často značně početného týmu odborníků z různých oblastí. (Müllerová & Králíček, 2020)

2.4 Ekologický audit

Jak už název napovídá, ekologický audit souvisí s ochranou životního prostředí. Představuje analyzování, vyhodnocování a kontrolu vnitropodnikových procesů, které mohou mít dopad na životní prostředí. Tento druh auditu je spojován především s následujícími úkoly: vypracování studií dopadu na životní prostředí v souvislosti s výstavbou průmyslových podniků, prognózování budoucí ekologické situace, certifikace systému ekologicky orientovaného řízení podniku a komplexní poradenství při tvorbě a rozvoji ekologické politiky podniků. (Dvořáček, 2000)

Ekologický audit nachází v současné době uplatnění v těch podnicích, jejichž činnost může mít významný dopad na životní prostředí například těžební společnosti, rafinérie, chemičky, uhelné a jaderné elektrárny apod. V této souvislosti lze zmínit pojem enviromentální účetnictví, což je účetnictví zaměřené na sledování a vykazování účetních informací, které souvisí se životním prostředím. Význam ekologického auditu v posledních letech roste především v souvislosti s klimatickými cíli a ekologickými normami Evropské unie. (Müllerová & Králíček, 2020)

2.5 Personální audit

Personální audit je audit zabývající se jednorázovou analýzou lidských zdrojů v rámci účetní jednotky. Předmětem tohoto auditu je objektivní a nezávislé přezkoumání a zhodnocení stavu jednotlivých zaměstnanců, organizačních jednotek i celé organizace. Výstupem personálního auditu jsou návrhy a řešení, které přispějí ke zvýšení efektivity lidských zdrojů. Nejčastějšími důvody k využití personálního auditu jsou optimalizace lidských zdrojů, optimalizace nákladů a redukce počtu pracovníků. (Müllerová & Králíček, 2020)

Zde je nutné zmínit, že personální audit má dvě podoby, a to manažerský audit a audit řízení lidských zdrojů. Manažerský audit je nástroj personálního a kariérového plánování, který slouží k identifikaci rozvojových potřeb zaměstnanců v souvislosti s novými cíli a úkoly. Na druhé straně audit řízení lidských zdrojů má za úkol kontrolovat a posílit účinnost personálního managementu, především pokud jde o kvalitativní aspekty. (Lozinčáková, 2003)

2.6 Audit jakosti

Tento typ auditu se zabývá především kvalitou výkonů, které podnik vyrábí či poskytuje. Rozsah auditu jakosti může být různý. Může se zaměřovat pouze na finální výrobky, nebo je kvalita prověřována již v průběhu výrobního procesu. Pokud prověřované výkony vyhoví nastaveným podmínkám a normám kvality, je jim posléze udělen certifikát kvality, který je uváděn na obalu výrobku a výrobce ho také může uvést ve své nabídce či reklamě. Certifikát kvality tedy potvrzuje splnění jakostních norem a může zvýšit důvěryhodnost výrobce v očích jeho zákazníků a zajistit mu lepší konkurenceschopnost na trhu. Jestliže je audit jakosti prováděn v širším rozsahu, znamená to, že je prověřován celý systém řízení podniku, racionální organizace práce, a to až do kontroly pracovních náplní jednotlivých pracovních míst. (Müllerová & Králíček, 2020)

2.7 Audit informačních systémů

V současné době jsou informační technologie samozřejmostí, a tudíž si nelze bez nich každodenní fungování ani představit. V rámci podnikání to není jiné. Společnosti využívají informační systémy pro podnikové řízení, které zahrnuje zejména tyto oblasti: výroba, logistika, personalistika, finance a účetnictví, marketing. Výpočetní technika však kromě určitých výhod přináší i problémy, jež se mohou týkat například systémových chyb nebo zabezpečení dat. (Králíček & Molín, 2014)

Existuje organizace, která sdružuje odborníky v oblasti digitálních technologií včetně auditorů a poskytuje své služby po celém světě. Tato organizace se nazývá ISACA (Information Systems Audit and Control Association) a nabízí své služby v oblasti digitální důvěry, kam spadá bezpečnost informací, správa, ujištění, rizika, soukromí a kvalita. Účelem ISACA je pomáhat profesionálům a podnikům po celém světě v oblasti podnikových technologií. Hlavním smyslem této organizace je snaha o rozvoj potenciálu informačních technologií v podnikové praxi. (Information Systems Audit and Control Association [ISACA], n.d.)

3 Statutární audit

3.1 Základní charakteristiky statutárního auditu

Statutární audit prověřuje informace, jež jsou obsažené v účetní závěrce případně ve výroční zprávě auditované účetní jednotky. Pokud je účetní jednotka součástí skupiny, je prověřována konsolidovaná účetní závěrka. Hlavním cílem povinného auditu je zvýšení věrohodnosti informací, které podává účetní závěrka, a to tím způsobem, že nezávislý auditor vynese výrok, zda je účetní závěrka dle jeho názoru ve všech významných ohledech vyhotovena v souladu s příslušnými právními předpisy. Smyslem auditu účetní závěrky je tedy vyjádřit názor nezávislého, kvalifikovaného odborníka na věrohodnost účetní závěrky sestavené, schválené a zveřejněné vedením účetní jednotky. Auditor zkoumá, zda údaje obsažené v účetní závěrce podávají věrný a poctivý obraz finanční pozice, výsledku hospodaření a případně peněžních toků v souladu s pravidly, které upravují české nebo jiné právní předpisy. Názor auditora má dostatečnou vypovídací schopnost pouze tehdy, je-li spojen s určitou úplnou účetní závěrkou, ke které se auditor vyjadřuje. (Komora auditorů České republiky [KAČR], n.d.)

3.2 Povinnost statutárního auditu

Některým účetním jednotkám ukládá zákon o účetnictví povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Tato povinnost se odvíjí od kategorií účetních jednotek a tří kritérií: aktiva celkem (netto), roční úhrn čistého obratu a průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období. Základní přehled účetních jednotek s povinností auditu účetní závěrky ukazuje následující tabulka. (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 20)

Tab. 2: Účetní jednotky s povinností auditu

Kategorie ÚJ	Aktiva netto celkem	Roční úhrn čistého obratu	Průměrný počet zaměstnanců
	40 mil. Kč	80 mil. Kč	50
Malé účetní jednotky (a. s. a SF)	Audit v případě překročení jednoho kritéria po dvě po sobě jdoucí období		
Ostatní malé účetní jednotky	Audit v případě překročení dvou kritérií po dvě po sobě jdoucí období		
Střední účetní jednotky	Audit vždy		
Velké účetní jednotky	Audit vždy		

Zdroj: Müllerová & Králíček (2020, s. 31)

Z výše uvedeného vyplývá, že auditu účetní závěrky podléhají vždy střední a velké účetní jednotky. U velkých účetních jednotek je však možné nalézt výjimku. Povinnému auditu nepodléhají velké účetní jednotky, které jsou vybranými účetními jednotkami a nejsou subjekty veřejného zájmu. (Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, § 20)

Subjekt veřejného zájmu je dle evropských právních předpisů účetní jednotka se sídlem v členském státě Evropské unie, která je: obchodní společností emitující investiční cenné papíry, jež se obchodují na regulovaném trhu kteréhokoli členského státu, úvěrovou institucí, pojišťovnou nebo subjektem, kterého za subjekt veřejného zájmu označí členské státy. V rámci České republiky lze za subjekt veřejného zájmu považovat konkrétně: obchodní společnosti kotované na evropském regulovaném trhu, banky nebo spořitelny a úvěrová družstva, pojišťovny či zajišťovny, penzijní společnosti a zdravotní pojišťovny. (Accountancy Europe, 2019)

Výjimka z povinnosti auditu se tedy týká organizačních složek státu, státních fondů podle rozpočtových pravidel, územních samosprávných celků, dobrovolných svazků obcí, Regionálních rad regionů soudržnosti a příspěvkových organizací. (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 1 a 20)

U malých účetních jednotek se povinnost auditu odvíjí od výše zmíněných kritérií. Malé účetní jednotky, které jsou buď akciovými společnostmi, nebo svěřeneckými fondy musí překročit pouze jedno ze tří kritérií v horizontu dvou po sobě jdoucích období, aby měly povinný audit účetní závěrky. V rámci ostatních malých účetních jednotek je statutární audit povinný v případě překročení dvou kritérií opět v horizontu dvou po sobě jdoucích období. (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 20)

3.3 Legislativní úprava statutárního auditu

Je samozřejmé, že problematika statutárního auditu je komplexně ošetřena v rámci různých legislativních předpisů. Pro účely této práce jsou předpisy rozlišovány do dvou skupin, a to tuzemské a mezinárodní. Zde jsou popsány ty předpisy, které lze pokládat za stěžejní.

V České republice se úpravou statutárního auditu zabývají především dva zákony, a to zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů. Mnoho dalších standardů, norem a pravidel bylo také převzato ze zahraničí v rámci mezinárodních předpisů.

Nejdůležitější zákon, který upravuje mnoho oblastí auditu účetní závěrky je nepochybně zákon o auditorech. Tento legislativní předpis byl v minulosti mnohokrát novelizován. Zákon o auditorech vychází z příslušných předpisů Evropské unie a upravuje výkon auditorské profese, působnost Komory auditorů České republiky, působnost Rady pro veřejný dohled nad auditem a vymezuje práva a povinnosti fyzických a právnických osob, které jsou s touto oblastí spojené. Rovněž daný zákon vymezuje základní pojmy v oblasti auditu účetní závěrky. (Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, § 1 a 2)

Zákon o účetnictví se týká auditu účetní závěrky jen okrajově a definuje pouze podmínky a kritéria, na jejichž základě se posuzuje, zdali je účetní jednotka povinna mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Je nutné si ale uvědomit, že oblasti statutárního auditu a účetnictví spolu úzce souvisí, a proto se zákon o auditorech a zákon o účetnictví vzájemně doplňují. (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 20)

V rámci mezinárodních předpisů jsou klíčové mezinárodní auditorské standardy ISA (*International Standards on Auditing*). Tyto auditorské standardy velmi detailně upravují jednotlivé oblasti statutárního auditu od obecných cílů nezávislého auditora až po zakázku na vypracování zprávy o agregované účetní závěrce. Standardy ISA převzala Komora auditorů České republiky a jsou všeobecně přijímány po celém světě. Tyto standardy připravuje a schvaluje Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (IAASB), ale oficiálně jsou standardy ISA vydávány Mezinárodní federací účetních (IFAC). (KAČR, 2022a)

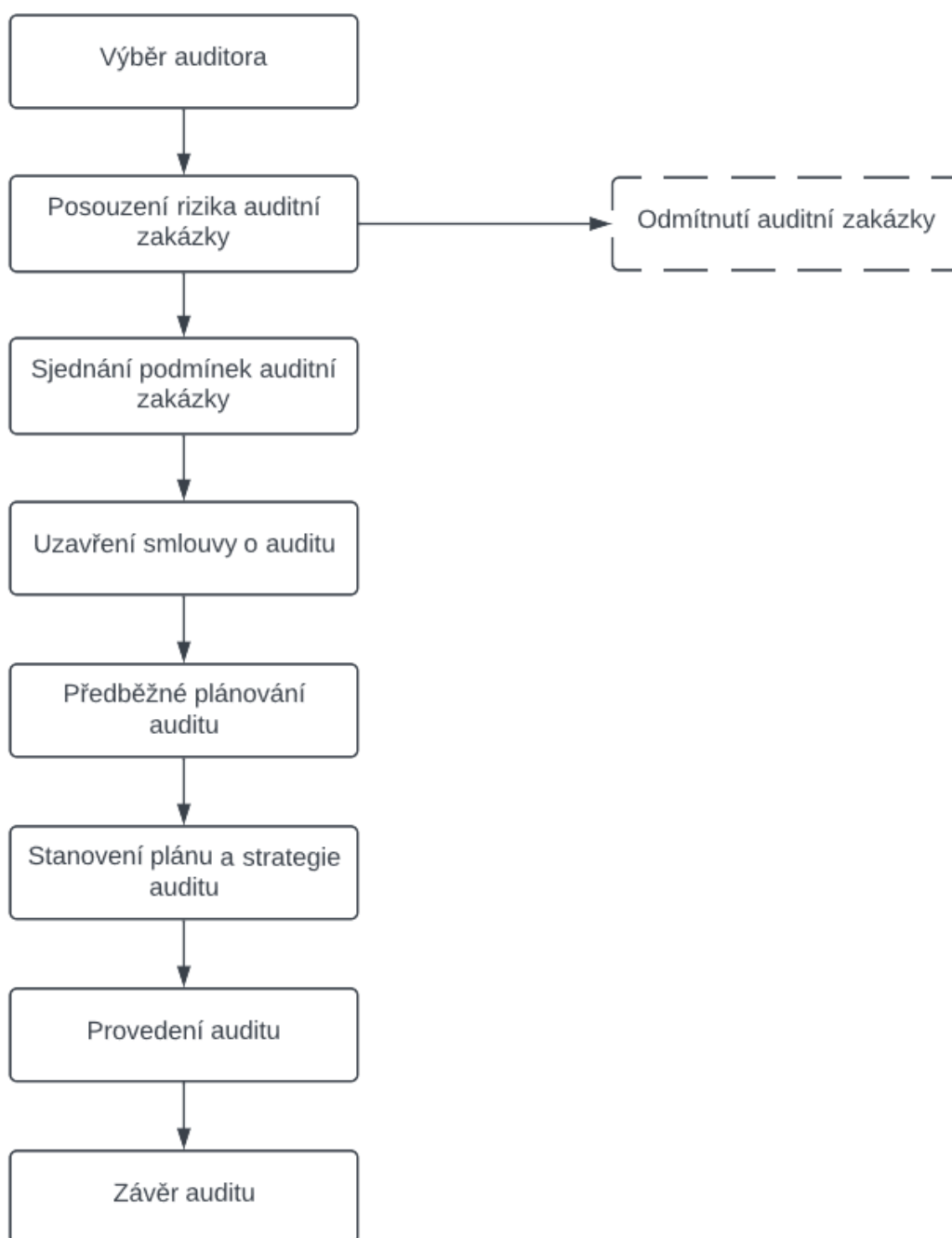
Do mezinárodní úpravy auditu účetní závěrky se rovněž řadí evropské směrnice a nařízení. V současné době je v platnosti směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/56/EU ze dne 16. dubna 2014, o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, která harmonizuje požadavky na povinný audit v Evropské unii. Rovněž je v platnosti nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 537/2014 ze dne 16. dubna 2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu, které upravuje statutární audit těchto subjektů. Směrnice a nařízení Evropské unie mají tedy za cíl sjednotit úpravu určité problematiky, které se týkají a jejich obsah je implementován do národních legislativních předpisů jednotlivých členských států Evropské unie. (Müllerová & Králíček, 2020)

Evropská unie schvaluje a vydává mnoho směrnic a nařízení, jež se týkají oblastí účetnictví a statutárního auditu. Pro účely této práce je však zbytečné uvádět veškeré evropské předpisy týkající se dané problematiky.

4 Průběh statutárního auditu

Audit účetní závěrky je ověřovací zakázka, při které získává odborník dostatečné množství vhodných důkazních informací, aby mohl vyjádřit závěr s cílem zvýšit míru důvěry ve výsledky hodnocení či posouzení předmětu zakázky. Průběh auditní zakázky je znázorněn na obrázku níže. (KAČR, 2022b)

Obr. 1: Průběh auditní zakázky



Zdroj: Müllerová & Králíček (2020), zpracováno autorem

4.1 Výběr auditora a smlouva o povinném auditu

Pokud účetní jednotka potřebuje využít služeb statutárního auditora, musí nejprve vybrat a zkontaktovat auditora či auditorskou společnost, a to ještě v průběhu účetního období. Zde platí, čím dříve tak účetní jednotka učiní, tím lépe, především při prvním auditu, ale i v případě, že auditor účetní závěrku ověřoval již v předchozích letech. Dalším krokem je písemné uzavření smlouvy o povinném auditu mezi účetní jednotkou a vybraným auditorem či auditorskou společností. (Müllerová & Králíček, 2020)

Některé účetní jednotky mají zákonem nastavenou povinnost auditu účetní závěrky nebo konsolidované účetní závěrky a jejich nejvyšší orgán (což je u většiny obchodních společností valná hromada) musí určit auditora. Pokud účetní jednotka nemá nejvyšší orgán, určí auditora její kontrolní orgán. Oprávnění uzavřít smlouvu o povinném auditu s určeným auditorem má následně statutární orgán účetní jednotky. (Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, § 17)

V případě smlouvy o auditu není možné, aby byla uzavřena mezi auditorem a třetí osobou. Auditovaná účetní jednotka musí být vždy smluvní stranou, protože se musí zavázat k součinnosti s auditorem. V této souvislosti existuje však trojstranná smlouva mezi auditorem, objednatelem auditu a auditovanou účetní jednotkou. (Pelák, 2017)

U subjektů veřejného zájmu byla schválena legislativa na půdě Evropské unie, která klade zvláštní požadavky na výběr auditora či auditní společnosti. Jedná se o tzv. povinnou rotaci auditorů.

V rámci povinné rotace auditorů byla zavedena maximální možná doba trvání auditorské zakázky u jednoho auditovaného subjektu s cílem posílit profesní skepticismus a nezávislost auditorů a omezit možnou spřízněnost statutárních auditorů s auditovaným subjektem. Zjednodušeně lze konstatovat, že statutární auditoři či auditorské společnosti se musí v rámci auditu subjektu veřejného zájmu po určité době vystřídat. V případě první auditní zakázky jmenuje subjekt veřejného zájmu statutárního auditora na dobu alespoň jednoho roku s možností prodloužení. Maximální doba první auditní zakázky však nesmí překročit deset let, a to včetně případného prodloužení. Pokud tedy uplyne maximální doba trvání auditní zakázky, nesmí auditor či auditorská společnost provádět povinný audit téhož subjektu veřejného zájmu po dobu následujících čtyř let. (Nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 537/2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu a o zrušení rozhodnutí Komise 2005/909/ES, čl. 17)

Dalším cílem povinné rotace auditorů je zvýšit kvalitu auditů a zajistit vysokou úroveň důvěry a ochrany investorů a spotřebitelů ve vnitřním trhu Evropské unie. Objevilo se však několik zemí mimo Evropu, jež povinnou rotaci auditorů zavedly, ale po určité době ji zrušily, protože podle některých odborných organizací neposkytly výzkumné studie zatím přesvědčivé důkazy o zlepšení kvality auditu. (Choudhury, 2016)

4.2 Posouzení rizika auditní zakázky

Jakákoliv auditorská zakázka může nést určité riziko, což je skutečnost, kterou musí brát auditor v úvahu ještě před uzavřením smlouvy o auditu. Toto riziko musí auditor posoudit a případně stanovit podmínky, za kterých je ochoten danou zakázku přijmout. Auditor o těchto podmínkách musí informovat svého klienta, což zahrnuje vysvětlení rozdílu mezi auditem účetní závěrky a ostatními poskytovanými službami, poučení účetní jednotky o odpovědnosti za vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky. Velmi důležitá je mimo jiné i nezávislost auditora. (Müllerová & Králíček, 2020)

Auditor často posuzuje rizikové faktory, která mohou vyplývat z povahy účetní jednotky. Mezi tyto rizikové faktory se může řadit například povaha podnikatelského prostředí, povaha podnikatelské činnosti, organizační struktura účetní jednotky, vlastnická struktura účetní jednotky, úroveň vnitřního kontrolního systému, míra využívání informačních technologií apod. Auditor tedy provádí analýzu rizik, na jejíž bázi vytváří strategii a plán auditu viz kapitola 4.5. (Kupec, 2021)

Nezávislost auditora je klíčová pro výkon jeho činnosti a projevuje se tím, že auditor není žádným způsobem propojen s účetní jednotkou, u které provádí audit. Toto propojení se posuzuje z hlediska finančního (finanční podíl na činnostech společnosti) a osobního (osobní vztah se členem vedení společnosti). Auditora nelze pokládat za nezávislého i v případě, že by kontroloval vlastní služby. Rovněž auditor nesmí provádět služby, které by mohly významně ovlivnit jeho nezávislost, jako je například sestavení účetní závěrky nebo některé její části, příprava daňového přiznání apod. Jestliže auditor provádí u účetní jednotky povinný audit, musí být nezávislý nejméně po dobu odpovídající účetnímu období, za které se účetní závěrka sestavuje, a dále do vydání zprávy auditora. (Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, § 14)

Pokud je auditor nějakým způsobem s účetní jednotkou propojen, měl by danou auditní zakázku odmítnout. Posuzování rizika zakázky v této fázi však nekončí, protože v průběhu auditu může auditor získat nové informace, na jejichž základě bude muset

rizika zakázky přehodnotit. Výstupem posouzení rizika auditní zakázky je rozhodnutí auditora, jestli danou zakázku přijme nebo odmítne. (Müllerová & Králíček, 2020)

4.3 Sjednání podmínek auditní zakázky

Pokud auditor zakázku přijme, je nezbytně nutné sjednat smlouvu o povinném auditu. Je důležité, aby smlouva o povinném auditu obsahovala vymezení rozsahu auditorské zakázky, odpovědnost auditora a odpovědnost vedení společnosti, protože vedení společnosti často od auditora očekává kromě ověření účetní závěrky také další služby jako je například účetní a daňové poradenství či právní poradenství v rámci obchodního práva. Právě z důvodu vymezení odpovědností smluvních stran musí být jasně specifikován rozsah auditorských služeb. (Müllerová & Králíček, 2020)

Při tvorbě smlouvy o povinném auditu je tedy klíčové a nutné, aby mezi auditorem a vedením společnosti byly sjednány podmínky auditní zakázky. Tyto podmínky jsou uvedeny ve smluvním dopisu nebo v písemné dohodě a musí obsahovat:

- cíl a rozsah auditu účetní závěrky,
- povinnosti auditora,
- povinnosti vedení auditované účetní jednotky,
- vymezení příslušného rámce účetního výkaznictví, jež je používáno k sestavení účetní závěrky,
- informaci o očekávané formě a obsahu veškerých zpráv, které má auditor vydat,
- prohlášení, že mohou nastat okolnosti, kdy se zpráva od očekávané formy a obsahu může lišit. (KAČR, 2022c)

V případě, že se jedná o opakující se audity, je auditor povinen posoudit, zda je nutné vlivem určitých okolností upravit podmínky auditní zakázky a rovněž také musí posoudit, jestli je nutné účetní jednotce připomenout dosavadní podmínky auditní zakázky. (KAČR, 2022c)

4.4 Předběžné plánování auditu

V této fázi statutárního auditu se auditor seznamuje se základními parametry auditovaného podniku a na základě svých zjištění sestavuje následně plán a strategii auditu. Auditor se v rámci auditované účetní jednotky zabývá zejména:

- povahou činnosti v oblasti podnikání,
- vnitřním kontrolním systémem,

- účetním systémem,
- zůstatky účtů hlavní knihy,
- stanovením významnosti. (Müllerová & Králíček, 2020)

4.4.1 Povaha činnosti v oblasti podnikání

Po uzavření smlouvy o povinném auditu se auditor zaměřuje na předběžné plánování auditu. Pro auditora je klíčové, aby porozuměl činnosti v oblasti podnikání svého klienta, protože to je první podstatnou podmínkou pro úspěšné provedení auditu. (Müllerová & Králíček, 2020)

K tomu, aby auditor získal potřebné informace o účetní jednotce, provádí řadu aktivit, které zahrnují rozhovory s vedením společnosti, s vedoucími pracovníky a se zaměstnanci společnosti, kteří odpovídají za účetnictví a finance či jiné související oblasti. Zde je často využívána technika strukturovaného rozhovoru, díky kterému může auditor získat důležité informace. Další aktivity auditora jsou různá vlastní pozorování či provádění analýz, které využívají matematické a statistické postupy. (Kupec, 2021)

Účetní jednotka by měla poskytnout auditorovi veškeré informace, které potřebuje pro úspěšné provedení auditu. Pokud nějaký pracovník bude před auditorem něco skrývat, může to vyvolat špatný dojem a podezření, což není v zájmu účetní jednotky ani v zájmu auditora. Pro lepší porozumění činnosti a oblasti podnikání svého klienta, zkoumá auditor tzv. vnější a vnitřní faktory. (Müllerová & Králíček, 2020)

Mezi vnější faktory lze zařadit charakteristiku odvětví (používané technologie, konkurenci, dodavatele, výrobní a obchodní cyklus apod.), makroekonomické prostřední (úrokové sazby, směnné kurzy, daňové sazby), legislativní prostředí (legislativní předpisy týkající se oblasti podnikání účetní jednotky) a sociální a kulturní faktory (demografický vývoj obyvatelstva, úroveň vzdělání, tradice a zvyky). K vnitřním faktorům patří organizační struktura, vlastnická struktura, která úzce souvisí se transakcemi se spřízněnými osobami, obchodní cíle, používané účetní metody případně jejich změny, finanční zdraví podniku, pověst podniku apod. (Taušl Procházková a kol., 2017)

V současné době se v rámci analýzy podnikatelského prostředí často používají nástroje, jako je SWOT analýza, která hodnotí silné a slabé stránky podniku, příležitosti a hrozby, PEST analýza, jejíž úkolem je posoudit makroprostředí, Porterův model pěti sil, který zkoumá konkurenční síly a benchmarking, při němž se podnik srovnává s největším konkurentem v daném odvětví. (Taušl Procházková a kol., 2017)

4.4.2 Vnitřní kontrolní systém

Statutárnímu auditorovi však nestačí znalost základních charakteristik podnikání svého klienta, ale musí se také seznámit s kontrolními procesy organizace neboli s tzv. vnitřním kontrolním systémem. Tento systém je navržený, zavedený a udržovaný managementem a dalšími odpovědnými pracovníky účetní jednotky. Cílem vnitřního kontrolního systému je poskytnout přiměřenou jistotu, že účetní jednotka naplnila své cíle z hlediska spolehlivosti účetního výkaznictví a různých dalších procesů. (KAČR, 2022d)

Vnitřní kontrolní systém by měl být tedy navržen tak, aby identifikoval a eliminoval podnikatelská rizika, která ohrožují:

- spolehlivost účetního výkaznictví,
- efektivnost činností včetně zeizení či zneužití aktiv,
- dodržování právních předpisů. (Králíček & Molín, 2014)

Nastavení kontrolních mechanismů, vykonávání dohledu, kontrola nad operacemi v podniku a kontrola pravomocí pracovníků jsou důležité zejména vůči osobám, které se zabývají zpracováním citlivých dat a vedením účetnictví. Nedostatečné nebo nedůsledné kontrolní mechanismy a špatné řízení osob pracujících v této oblasti zvyšuje riziko výskytu nesprávných údajů v účetní závěrce a riziko hospodářské (finanční) kriminality. Z tohoto důvodu statutární auditor posuzuje, do jaké míry se při auditu může na vnitřní kontroly účetní jednotky spolehnout. (Müllerová & Králíček, 2020)

Rozsah kontrolního systému se liší podle velikosti účetní jednotky. Je samozřejmé, že u menších společností je jednodušší kontrolní systém a forma kontrol je méně formální na rozdíl od velkých organizací. Velké účetní jednotky mají složitější systém kontrol a často zřizují i samostatný kontrolní útvar či oddělení interního auditu. V každém podniku jsou vnitřní kontroly upravené vnitropodnikovými směrnici, které slouží auditorovi jako zdroj informací. Pro statutární audit jsou však důležité kontroly, které souvisí se sestavováním účetní závěrky a dodržováním zásady věrného a poctivého obrazu skutečnosti, z čehož plyne, že auditor nemusí porozumět veškerým kontrolám v podniku. (Müllerová & Králíček, 2020)

V současné době spousta podniků využívá informační systém, který mimo jiné zahrnuje modul financí a účetnictví. Auditor je tedy povinen se seznámit s informačním systémem účetní jednotky a s komunikací, která je relevantní pro sestavení účetní závěrky. To obnáší seznámení se s postupy a činnostmi, které účetní jednotka používá pro zpracování

informací. Toto prověřování však nestačí a auditor se rovněž musí seznámit i s pravidly, která definují, jakým způsobem se vytváří, proudí a zpracovávají informace o transakcích, zůstatcích účtů apod. (KAČR, 2022d)

Lze tedy konstatovat, že auditor posuzuje, zda informační systém a komunikace účetní jednotky vhodným způsobem přispívají k sestavení účetní závěrky v souladu s platnými právními předpisy. (KAČR, 2022d)

Je možné pozorovat těsný vztah vnitřní kontroly a účetnictví, protože účetnictví je předmětem této kontroly, ale také je jejím nástrojem, jelikož obsahuje systémově uspořádané informace o finanční situaci podniku. Součástí systému účetnictví musí být i kontroly toho, aby:

- všechny účetní případy byly zaúčtovány průkazným způsobem, řádně a včas,
- byly odhaleny případné chyby a nesrovnalosti vyplývající z procesu účtování,
- aktiva a pasiva zanesená v evidenci odpovídala skutečnému stavu. (Králíček & Molín, 2014)

Z důvodu toho, že se účetní agenda přenáší do digitálního prostředí, by měl auditor porozumět počítačovému zpracování účetních informací, avšak ověření kontrolních prvků může být pro auditora obtížné, neboť jsou omezené viditelné cesty zpracování transakcí či mohou chybět některé vstupní doklady či výstupy ze zpracování dané účetní operace. V rámci těchto skutečností musí auditor zvážit, jakým způsobem bude možné získat a posoudit informace o vnitřních kontrolách, které mohou být součástí počítačového programu. Samozřejmě auditor kromě vlastního zkoumání informačního systému hovoří také s vedením společnosti a se zaměstnanci, kteří pracují v oblasti počítačových systémů a shromažďuje potřebné informace o rozsahu využívání výpočetní techniky při tvorbě a zpracování podnikových dat. (Müllerová & Králíček, 2020)

4.4.3 Účetní systém

Sestavování účetní závěrky, kterou auditor ověřuje, je součástí účetnictví a prochází určitým procesem v kontextu celého účetního období. Proto, aby auditor mohl vyjádřit svůj názor na to, zda účetní závěrka koresponduje se zásadou věrného a poctivého obrazu a příslušným rámcem účetního výkaznictví, musí mít jistotu, že je správný i proces, jež předchází samotnému sestavení účetní závěrky. Z tohoto hlediska je pro auditora naprosto nezbytné, aby účetnímu systému dobře porozuměl. (Králíček & Molín, 2014)

Účetní systém samozřejmě disponuje poměrně širokou škálou kontrolních mechanismů, které pomáhají s prevencí vzniku chyb nebo mohou usnadnit jejich odhalení. Samotná vlastnost účetnictví v podobě podvojnosti zápisů umožňuje řadu křížových a logických kontrol, protože použití jednotlivých účtů během účtování není náhodné a vždy vyjadřuje určitou vzájemnou souvislost. S předcházením či identifikací možných chyb rovněž může pomoci vhodně nastavená analytická evidence, obratová předvaha, vzájemná propojenost jednotlivých účetních výkazů či mimoúčetní evidence. (Dvořáková, 2021)

Auditor se v rámci účetního systému seznamuje především s jednotlivými transakčními cykly a skupinami transakcí, které ve společnosti probíhají, a s informačními toky, jež s nimi souvisí. Povaha ekonomických transakcí se mimo jiné odvíjí od velikosti a předmětu činnosti účetní jednotky. (KAČR, 2022d)

Pod pojmem transakční cyklus si lze představit v rámci obchodní činnosti například proces od objednání zboží až po účtování o jeho dodání a prodeji. Výstupem z každého transakčního cyklu jsou zůstatky zaznamenané na jednotlivých účtech hlavní knihy. Auditor zkoumá, v jakém objemu byly uskutečněny dané operace a jakým způsobem byly zpracovány informačním systémem. Pokud auditor usoudí, že určitý transakční cyklus je nespolehlivý, musí zhodnotit výskyt rizika nesprávnosti účetního zůstatku a přizpůsobit tomu plán auditu. (Müllerová & Králíček, 2020)

Nespolehlivé zpracování účetních informací může být zapříčiněno právě nedostatečnými kontrolními mechanismy, kterými účetní program disponuje. Na to navazuje úroveň zabezpečení dat, zda přístup k těmto citlivým informacím mají pouze pověřené a odpovědné osoby, případně zda hrozí zneužití či únik těchto dat. Tyto skutečnosti rovněž musí brát auditor v potaz a s tím by měl posoudit kompetence zaměstnanců pracujících s výpočetní technikou. Porozumění účetnímu systému umožní auditorovi určit povahu možných nesprávností v účetní závěrce, vyhodnotit riziko vzniku závažných nesprávností a navrhnout vhodné postupy, které by toto riziko snížily. (Müllerová & Králíček, 2020)

4.4.4 Zůstatky účtů hlavní knihy

Další oblastí, na kterou se statutární auditor zaměřuje, jsou zůstatky účtů hlavní knihy a vzájemné vazby mezi nimi. Auditor tedy využívá analytické postupy, pomocí kterých zkoumá především:

- zůstatky běžného účetního období a zůstatky minulého účetního období v rámci vzájemného porovnání,
- zůstatky běžného účetního období vůči předpokládaným výsledkům účetní jednotky (rozpočty, prognózy, odhady) se svými odhady či s informacemi pro celé odvětví nebo jinými účetními jednotkami působící ve stejném odvětví,
- finanční informace ve vztahu k nefinančním informacím. (KAČR, 2022d)

Auditor má možnost si zvolit z různých metod a postupů, od jednoduchých srovnání až po pokročilé analýzy a kvantitativní metody. Na základě výsledků předběžných analytických postupů vyhodnotí auditor svá zjištění, která posléze diskutuje s vedením podniku. Důležitou součástí těchto analytických postupů je analýza poměrových ukazatelů, které vyhodnocují konkrétní oblasti, jako je zadluženost, likvidita, aktivita nebo rentabilita. (Müllerová & Králíček, 2020)

Pokud výsledky analýz, které auditor provedl, odhalí nějaké odchylky či výkyvy, které nekorespondují s auditorovými informacemi a očekáváním a vedení účetní jednotky není schopné tato zjištění uspokojivě vysvětlit, měl by auditor brát v úvahu toto riziko a zohlednit ho při přípravě plánu auditu. (Müllerová & Králíček, 2020)

4.4.5 Stanovení významnosti

V případě, že auditor odhalí určitou nesprávnost, musí ještě posoudit, zda je tato nesrovnalost významná či nikoliv. Z toho důvodu si auditor musí stanovit významnost neboli materialitu. Je nutné si uvědomit, že audit účetní závěrky nedokáže odhalit všechny nesprávnosti, protože není v silách auditora prověřit všechny účetní doklady a hospodářské operace realizované v průběhu účetního období. Ověřená účetní závěrka by však měla svým uživatelům poskytovat záruku, že případná nesprávnost nebude překračovat nastavenou hladinu významnosti a nebude mít vliv na jejich rozhodování. (Müllerová & Králíček, 2020)

Významnost se odvíjí od úrovně rizika zakázky a auditor ji stanovuje na základě svého profesního úsudku. Určení hranice významnosti je ovlivněno představou auditora o potřebách finančních informací ze strany externích uživatelů účetní závěrky. Zde auditor předpokládá, že uživatelé:

- disponují přiměřenými znalostmi týkajícími se obchodních a ekonomických aktivit a účetnictví,
- jsou ochotni studovat informace v účetní závěrce s přiměřeným úsilím,

- jsou si vědomi, že účetní závěrka je předkládána a prověřována do úrovně významnosti,
- berou v úvahu nejistoty vyplývající z odhadů částek a z úsudků týkajících se budoucího vývoje a budoucích událostí a
- činí přiměřená ekonomická rozhodnutí na základě informací, jež jsou obsažené v účetní závěrce. (KAČR, 2022e)

Mezi významností a mírou auditorského rizika existuje nepřímý vztah. Platí tedy, že čím nižší je auditorské riziko, tím vyšší může být významnost. Rovněž existuje mnoho metod, jak hladinu významnosti stanovit. Nejběžnější je metoda základny, kde auditor vybere takovou položku z účetní závěrky, o které se domnívá, že se na ni uživatel zaměří. Mohou to být například tržby, zisk po zdanění nebo vlastní kapitál. (Müllerová & Králíček, 2020)

4.5 Plánování a strategie auditu

Za předpokladu, že externí auditor získal všechny informace, které potřeboval v rámci předběžných plánovacích procedur a analytických postupů, může přistoupit k tvorbě plánu auditorských postupů a strategie auditu.

Samotný plán auditu je rozsáhlý a podrobný dokument, který zahrnuje povahu, načasování a rozsah auditorských postupů, jež mají být provedeny. Zde se nesmí opomenout ani zdroje, které budou při provádění auditu využívány a alokovány, jedná se především o lidské zdroje, kterými zpravidla jsou členové auditního týmu nebo také experti v případě složitých záležitostí. Zjednodušeně řečeno plán zdrojů vymezuje, jaké zdroje budou potřeba, jak budou využívány, kdy budou využívány a jak budou řízeny. Navržený plán auditu by měl být následně projednán jednak se členy auditorského týmu, a jednak s vedením auditované účetní jednotky. (Kupec, 2021)

Každý plán však musí být vytvořený na základě stanovené strategie. Strategii lze považovat za cestu, jak splnit naplánované cíle. V rámci statutárního auditu je součástí celkové strategie rozhodnutí auditora o přístupu k pokrytí rizik významné nesprávnosti v účetní závěrce. Auditor tedy navrhne a provede postupy tak, aby adekvátně reagovaly na identifikovaná rizika, a to charakterem, načasováním a rozsahem. Na základě identifikovaných a vyhodnocených rizik má auditor na výběr z těchto strategií:

- postupy založené na testech účinnosti kontrol,
- postupy založené pouze na testech věcné správnosti,
- kombinovaný přístup. (Smejkalová, 2017)

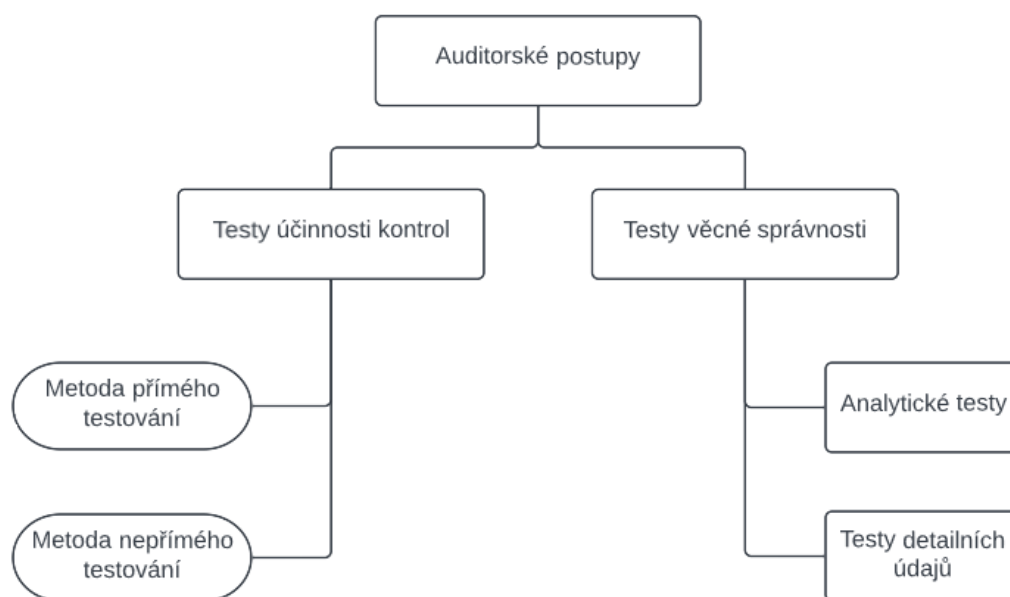
První z uvedených strategií není v praxi příliš častá a lze ji použít pouze pro jednotlivá rizika nikoliv však pro celou skupinu transakcí, zůstatky účtů a zveřejněné údaje, z čehož plyne, že využitelnost této strategie je do určité míry omezená. (Smejkalová, 2017)

Auditor může ale využít tesy věcné správnosti, aby shromáždil důkazní informace k tvrzením, která podala auditorovi účetní jednotka. Tvrzení je prohlášení (sdělení) účetní jednotky o určité finanční či nefinanční informaci. Tato tvrzení se mohou týkat jednotlivých transakcí, skupin transakcí, událostí v auditovaném období, zůstatků účtů na konci období či položek účetních výkazů a přílohy. (Müllerová & Králíček, 2020)

Jestliže auditor využije postupy založené pouze na testech věcné správnosti (substantivní přístup), znamená to, že podrobně testuje významné oblasti účetních záznamů (např. zůstatky účtů v hlavní knize), a to bez ohledu na vyhodnocené riziko významné nesprávnosti. Testy věcné správnosti se dělí na analytické testy a testy detailních údajů. Auditor provádí testy detailních údajů v případě, že riziko významné nesprávnosti bylo vyhodnoceno jako závažné, z čehož tedy plyne, že nestačí provádět pouze analytické testy. Co se týče kombinovaného přístupu, jedná se samozřejmě o kombinaci užití testů účinnosti kontrol a testů věcné správnosti. (Smejkalová, 2017)

Základní členění auditorských postupů ukazuje následující obrázek. Toto členění respektuje současné znění standardů ISA, které jednotlivé auditorské postupy definují.

Obr. 2: Základní členění auditorských postupů



Zdroj: Müllerová & Králíček (2020), zpracováno autorem

Rozdíl mezi analytickými testy a testy detailních údajů spočívá v tom, že analytické testy slouží k doložení částek v účetní závěrce na základě předvídatelných vztahů mezi účetními a neúčetními údaji, ale testy detailních údajů slouží ke shromažďování důkazních informací pro doložení částky v účetní závěrce, ke které se účetní jednotka vyjádřila ve formě tvrzení. (Müllerová & Králíček, 2020)

Strategie auditu se však může v průběhu auditu měnit. Tyto změny a úpravy mohou být potřebné v důsledku výskytu neočekávaných událostí, změny podmínek nebo získání nových důkazních informací. Statutární auditor může získat informace, které se významně odlišují od informací, jež měl k dispozici při plánování auditorských postupů a na základě nových zjištění musí svou strategii upravit tak, aby adekvátně reagovala na nově zjištěné skutečnosti. Rovněž v takovém případě dojde i k úpravě plánu auditu. (KAČR, 2022f)

Auditor je také povinen zdokumentovat celkovou strategii auditu, plán auditu a veškeré změny, které byly během zakázky provedeny v celkové strategii auditu či plánu auditu a důvody těchto změn. Dokumentace průběhu auditu je velmi důležitá, protože poskytuje důkazy o zdůvodnění auditorova závěru o dosažení obecných cílů auditu. Řádně vedená dokumentace rovněž poskytuje důkazy o tom, že audit byl naplánován a proveden v souladu se standardy ISA a ostatními platnými právními předpisy. (KAČR, 2022g)

4.6 Provedení auditu

Fáze faktického provedení auditu se velmi úzce prolíná s fázemi předběžného plánování auditu a stanovení strategie a plánu auditu, protože v obou těchto etapách využívá auditor různé postupy, kterými prověřuje určité skutečnosti v rámci účetnictví a účetní závěrky auditovaného podniku.

V rámci provádění auditu se statutární auditor či auditní tým řídí již schváleným plánem auditu a zvolenou strategií auditu. Auditor tedy provádí testy kontrol a testy věcné správnosti, které mohou odhalit nesrovnalosti v jednotlivých položkách účetní závěrky. Posléze prověřuje auditor účetní závěrku jako celek, což se týká nejen samotných účetních výkazů, ale také přílohy k účetní závěrce. (Müllerová & Králíček, 2020)

V této souvislosti lze zmínit, že je možné využít v rámci testů kontrol přímé testování a nepřímé testování. V případě, že auditor provádí **přímé testování**, tak se vlastně přímo účastní některých procesů (například inventur). Toto pozorování však nestačí, protože pracovníci mohou za účasti auditora vykonávat proces mnohem pečlivěji, než je obvyklé.

Lze využít ale metodu **nepřímého testování**, která spočívá v diskusích se zaměstnanci auditovaného podniku, kteří kontrolované procesy provádějí, nebo na ně jen dohlížejí. Díky těmto zjištěným informacím získá auditor představu o tom, jak dané kontroly probíhají a jestli jsou tyto kontroly spolehlivé, případně do jaké míry jsou spolehlivé. Dále auditor využívá analytické testy věcné správnosti a testy detailních údajů, které jsou popsány v předchozí kapitole. (Müllerová & Králíček, 2020)

Je potřeba si uvědomit, že v rámci auditorských postupů provádí auditor výběr vzorků, a to z toho důvodu, že je většinou časově i finančně nemožné prověřit veškeré skutečnosti, jež se týkají účetnictví a souvisejících oblastí auditovaného subjektu. Účetních informací může být totiž tolik, že je auditor neuvěřitelně všechny prověřit. Auditor by měl vybrat takový vzorek, jež je dostatečně reprezentativní a dobře kopíruje vlastnosti základního souboru. (Kupec, 2021)

Správný výběr vzorku je důležitý z důvodu výskytu výběrového rizika. Výběrové riziko se projevuje tím způsobem, že auditor vyvodí závěr na základě vzorku, ale tento závěr může být odlišný od závěru, k němuž by dospěl shodnými postupy prováděnými na celém základním souboru. Velikost vzorku závisí právě na úrovni tohoto rizika, jež je auditor ochoten akceptovat. V této souvislosti platí, že čím nižší výběrové riziko je auditor ochoten akceptovat, tím větší musí být vzorek. Mezi hlavní metody výběru vzorku patří náhodný výběr, systematický výběr a namátkový výběr. (KAČR, 2022h)

Se zvyšujícím se nárokem na kvalitu auditu roste potřeba odborných znalostí různých specialistů a expertů v oblasti auditu účetní závěrky. Auditor může přizvat při provádění auditu specialisty a experty, kteří mu pomohou posoudit určitou specifickou skutečnost, která je nad rámec jeho odbornosti. Mezi tyto specialisty lze řadit například právníky, daňové poradce, experty v oblasti oceňování nemovitostí, pojistné matematiky, insolvenční správce, forenzní experty, experty na ekologické závazky a sanace atp. Auditor by měl vybírat experty ke spolupráci pečlivě, protože zodpovídá za svůj výrok, a to i přesto, že využil odborných znalostí experta, který ale mohl udělat chybu jež by ve finále ovlivnila auditorův úsudek. (Kříž, 2021)

Pomocí výše zmíněných postupů a testů prověřil auditor jednotlivé položky či části účetní závěrky. Posléze se auditor musí podívat na účetní závěrku jako na celek. První pohled auditora je zaměřen na srovnání položek v účetních výkazech běžného účetního období se stejnými položkami minulého účetního období. V této souvislosti je posuzováno, zda

jsou jednotlivé položky srovnatelné. Pokud auditor identifikoval významné rozdíly, zjišťuje, zda byla srovnatelnost údajů zachována či nikoliv. (Müllerová & Králíček, 2020)

Srovnatelnost údajů mezi účetními obdobími je ošetřena v zákoně o účetnictví. Uspořádání a označování položek rozvahy a výsledovky a jejich obsahové vymezení a způsoby oceňování použité v jednom účetním období nesmí účetní jednotky v následujícím účetním období změnit. Účetní jednotky mohou tyto náležitosti změnit mezi účetními obdobími pouze z důvodu změny předmětu podnikání nebo jiné činnosti. Rovněž může k takovýmto změnám dojít, pokud se účetní jednotka rozhodne zkvalitnit vypovídací schopnosti účetní závěrky. Veškeré provedené změny musí být však uvedeny v příloze k účetní závěrce. (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 7)

Vedle srovnatelnosti údajů mezi účetními obdobími posuzuje auditor skutečnosti, zdali byla účetní závěrka sestavena na základě předpokladu nepřetržitého trvání podniku. Nepřetržité trvání podniku znamená, že daný podnik je fungujícím podnikem, který bude v dohledné budoucnosti pokračovat ve své činnosti bez omezení. (KAČR, 2022i)

Jestliže má účetní jednotka informaci o tom, že u ní nastává skutečnost, která by ji omezovala nebo ji zabraňovala ve své činnosti pokračovat v dohledné budoucnosti, je povinna tuto informaci uvést v příloze účetní závěrky. (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 7)

Auditor tedy shromažďuje vhodné důkazní informace o tom, jak vedení účetní jednotky použilo při sestavení účetní závěrky předpoklad nepřetržitého trvání podniku a rovněž posuzuje, zda byl tento předpoklad vhodně použit. Pokud nemá auditor jistotu, že jeho klient bude schopen pokračovat v jeho aktivitách, odrazí se to ve zprávě auditora a formě výroku. (KAČR, 2022i)

Účetní závěrka je posuzována i z hlediska její vypovídací schopnosti pro externí uživatele. Auditor posuzuje vypovídací schopnost účetní závěrky na základě jednoduché finanční analýzy, která se skládá z nejběžnějších ukazatelů. (Müllerová & Králíček, 2020)

Pomocí finanční analýzy se provádí rozbor získaných dat, která jsou obsažena především v účetních výkazech. Získaná data hodnotí firemní minulost, současnost, ale i budoucí finanční podmínky. Hlavním smyslem finanční analýzy je připravit podklady pro ekonomické rozhodování v rámci daného podniku. Kromě komplexní finanční analýzy lze zpracovat tzv. jednoduchou finanční analýzu, která obsahuje sadu nejběžnějších finančních ukazatelů, jež hodnotí finanční zdraví podniku. (Růčková, 2021)

Jednoduchá finanční analýza tedy obsahuje především poměrové a rozdílové ukazatele, jako jsou např.:

- ukazatele likvidity, které hodnotí, jestli je podnik schopen uhradit řádně a včas své krátkodobé závazky,
- ukazatele aktivity, jež měří schopnost podniku využívat investované finanční prostředky a vázanost jednotlivých složek kapitálu v aktivech a pasivech,
- ukazatele rentability, jež hodnotí ziskovost například tržeb či vlastního kapitálu,
- ukazatele zadluženosti, které posuzují využívání cizích zdrojů v rámci podnikatelské činnosti,
- případně další ukazatele. (Růčková, 2021)

V případě, že auditor objevil během auditu nesprávnosti, jež vznikají v důsledku chyby nebo podvodu, je povinen tyto nesrovnalosti vyhodnotit z hlediska významnosti a zároveň o nich musí neprodleně informovat vedení účetní jednotky, pokud mu v tom nebrání právní předpisy. Auditor je rovněž povinen požádat vedení auditovaného subjektu o opravu zjištěných nesprávností. Jestliže vedení na auditorovu žádost prověří a opraví nesprávnosti, musí se auditor přesvědčit, že nesprávnosti byly skutečně odstraněny. Pokud však vedení účetní jednotky odmítne provést opravy nesprávností, je povinností auditora se seznámit s důvody, proč vedení nehodlá opravu provést a tyto důvody musí auditor zvážit při svém hodnocení věrného a poctivého obrazu účetní závěrky. Samozřejmě také musí předat informace osobám pověřeným správou a řízením daného podniku o neopravených nesprávnostech a o dopadu na výrok ve zprávě auditora. (KAČR, 2022j)

4.7 Závěr auditu

V této fázi externího auditu má auditor za úkol připravit shrnutí závěrů auditu na základě informací získaných v průběhu auditu a vydat zprávu auditora. Shrnutí závěrů auditu je vlastně završením auditorských postupů před vydáním zprávy auditora. Podle konkrétních podmínek auditní zakázky by mělo shrnutí obsahovat tyto náležitosti: úvodní informace o účetní jednotce, zhodnocení účetního systému, rozsah a způsob využívání výpočetní techniky při zpracování účetních informací, komentáře k jednotlivým výkazům účetní závěrky, komentář k příloze, problémové oblasti auditu, dopis vedení společnosti, předpoklad o nepřetržitém trvání podniku, závěrečná jednání s vedením účetní jednotky,

případné nedořešené záležitosti a návrh vhodného výroku včetně jeho zdůvodnění. (Müllerová & Králíček, 2020)

Výstupem procesu statutárního auditu je písemná zpráva nezávislého auditora, která podle platných právních předpisů musí obsahovat:

- označení subjektu, jehož roční či konsolidovaná účetní závěrka je předmětem povinného auditu, což zahrnuje jeho název a adresu sídla,
- vymezení roční či konsolidované účetní závěrky včetně data a období, na které se vztahuje a vymezení rámce účetního výkaznictví, jež byl použit k sestavení účetní závěrky,
- popis rozsahu provedeného povinného auditu včetně odkazu na auditorské standardy, na jejichž základě byl povinný audit proveden,
- výrok auditora, který jasně vyjadřuje stanovisko auditora, zda roční účetní závěrka nebo konsolidovaná účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a zda účetní závěrka splňuje zákonné požadavky,
- popis všech skutečností, jež nejsou obsaženy ve výroku auditora, ale auditor je považuje za významné (zejména významné nejistoty s velkým vlivem na předpoklad nepřetržitého trvání podniku),
- vyjádření auditora, které uvádí, zda údaje obsažené ve výroční zprávě nebo konsolidované výroční zprávě jsou v souladu s příslušnou účetní závěrkou nebo konsolidovanou účetní závěrkou,
- jméno statutárního auditora, adresu sídla, evidenční číslo, podpis a datum vyhotovení zprávy. (Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, § 20)

V případě, že statutární audit provádí auditorská společnost, musí být ve zprávě auditora uveden její název, adresa sídla, evidenční číslo a jména statutárních auditorů, kteří pro auditorskou společnost zprávu vyhotovili, jejich evidenční čísla, jejich podpis a datum vyhotovení zprávy. (Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, § 20)

Zpráva nezávislého auditora tedy mimo jiné obsahuje výrok, kterým auditor hodnotí věrohodnost informací obsažených v účetní závěrce. Výrok auditora se však může vyskytovat v těchto typech:

- **výrok bez výhrad** – auditor konstatuje, že účetní závěrka poskytuje podle jeho názoru ve všech významných (materiálních) ohledech věrný a poctivý obraz

předmětu účetnictví v souladu s platnými právními předpisy a příslušným rámcem účetního výkaznictví,

- **výrok s výhradou** – auditor sděluje, že účetní závěrka podává podle jeho názoru věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví v souladu s platnými právními předpisy a příslušným rámcem účetního výkaznictví s výjimkou popsáných skutečností,
- **záporný výrok** – auditor uvádí, že podle jeho názoru účetní závěrka nepodává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví v souladu s platnými právními předpisy a příslušným rámcem účetního výkaznictví,
- **odmítnutí výroku** – auditor konstatuje, že byl ve své činnosti omezen do takové míry, že nebyl schopen se k účetní závěrce vyjádřit. (KAČR, n.d.)

Kromě zprávy auditora by měl auditor předat vedení účetní jednotky tzv. dopis pro vedení účetní jednotky (management letter). Tento dopis je určen právě vedení společnosti a osobám, jež jsou pověřené správou a řízením společnosti. Dopis může obsahovat informace, které upozorňují například na určité nedostatky ve vnitřním kontrolním systému, v účetním systému, rovněž mohou upozornit na nevhodné či nedovolené účetní postupy, nesprávný způsob oceňování apod. Zpráva nezávislého auditora je předávána účetní jednotce zároveň s dopisem pro vedení společnosti. (Müllerová & Králíček, 2020)

5 Empirické šetření

5.1 Vyhodnocení zjištěných informací

Úvodní otázka se zaměřila na skutečnost, zdali byl v posledních třech letech auditorem dané společnosti vydán výrok s výhradou a záporný výrok. V této souvislosti byla pokládána další otázka, jejíž cílem bylo zjistit, jestli byl výrok odmítnut. Přesné počty jednotlivých vydaných výroků nemohly být sděleny. Odpovědi respondentů shrnuje následující tabulka.

Tab. 3: Vydávání modifikovaných výroků v letech 2020 až 2022

Respondent	Byl vydán výrok s výhradou	Byl vydán záporný výrok	Výrok byl odmítnut
A	ano	ne	ne
B	ano	ne	ne
C	ano	ano	ano
D	ano	ano	ano
E	ne	ne	ne
F	ano	ano	ne
G	ano	ne	ne

Zdroj: vlastní terénní výzkum, 2023

Z tabulky vyplývá, že většina oslovených auditorských společností kromě jedné vydala v posledních třech letech výrok s výhradou. Vydávání záporného výroku není na rozdíl od vydávání výroku s výhradou tak časté. To samé platí i pro odmítnutí výroku.

5.1.1 Vydání výroku s výhradou

Bylo zjištěno, že vydání výroku s výhradou není v auditorské praxi nic neobvyklého a pro účetní jednotky to ještě nutně nemusí znamenat nějaký významný problém. Zde je však důležité, kdo je primárním uživatelem účetních informací dané účetní jednotky. Pokud je primárním uživatelem finančních informací banka, mohlo by to znamenat pro účetní jednotku problém, protože banky jsou velmi konzervativní a opatrné. Jestliže účetní jednotka žádá banku o úvěr, nemusí jí banka vyhovět, protože bance byla předložena účetní závěrka s výrokem s výhradou.

Respondent E jako jediný uvedl, že za poslední tři roky nevydal vůbec výrok s výhradou, což lze pokládat v kontextu zjištěných dat za poněkud neobvyklé. Této auditorské

společnosti se již několikrát stalo, že vznikl konflikt mezi auditorem, vedením auditovaného subjektu a hlavní účetní o nápravě identifikovaných nesrovnalostí. Každá ze stran vyjádřila různé stanovisko k doporučení odstranění nesrovnalostí, jež auditor odhalil. V této situaci navrhoval auditor kompromisní řešení, aby mohl vydat výrok bez výhrad. Potom však záleží na klientovi, jestli na navrhované řešení přistoupí či nikoliv. Pokud si klient stojí za svým řešením, které je ale v rozporu s právními předpisy, auditor informuje vedení účetní jednotky, že nemůže vydat výrok bez výhrad. V tomto kontextu je potřeba si uvědomit, že auditor si nemůže žádným způsobem vynutit opravu nalezené nesprávnosti, jeho klient má vždy poslední slovo.

V návaznosti na tuto situaci bylo zjištěno, že pokud by se již v průběhu auditních prací zjistilo, že výrok nebude bez výhrad, tak většina klientů by odmítla auditní zakázku dokončit. Tato situace nastává z toho důvodu, že účetní jednotky s povinností auditu nemají zájem dostat výrok s výhradou či záporný výrok. To samé platí u účetních jednotek, které podstupují externí audit dobrovolně.

V rámci tohoto problému se ale nabízí otázka, jak tyto účetní jednotky splní povinnost auditu. Buď poruší zákon o účetnictví, kde jim při odhalení hrozí sankce, nebo účetní jednotky odstraní nalezené nesprávnosti, aby auditor mohl vydat výrok bez výhrad neboli tzv. nemodifikovaný výrok. Jiná možnost se v této situaci nenabízí.

Na základě získaných informací byly objeveny tyto dva nejčastější důvody pro vydání výroku s výhradou:

- nepřítomnost auditora u inventury zásob,
- nesprávně vytvořené či neexistující účetní odhady.

Tři respondenti uvedli, že auditorská společnost byla oslovena pozdě a její auditor tudíž **nemohl být přítomen u inventury zásob**, což mělo za následek vydání výroku s výhradou. Pokud není auditor přítomen u inventury zásob, nemá u zásob přiměřenou jistotu. Takovýto problém bývá dle oslovených společností typický pro účetní jednotky, které jsou auditovány příslušnou auditorskou společností poprvé. Vedení účetních jednotek často požádá o provedení auditu až po rozvahovém dni, ale mezitím již byla inventura zásob provedena. Položka zásob nabývá na významu především u výrobních podniků, kde jsou zásoby pokládány za klíčové a tvoří významnou část aktiv.

Případné nesprávnosti v rámci inventarizace zásob mohou ovlivnit rozvahu a výkaz zisku a ztráty. Rozvaha může být zasažena na straně aktiv, konkrétně u položky zásoby. Ve

výsledovce mohou být ovlivněny provozní náklady, jež se týkají spotřeby zásob. Rovněž se může vyskytnout nesrovnalost u případných inventarizačních rozdílů na straně nákladů (zjištěné manko) i na straně výnosů (zjištěný přebytek), což dopadá na výsledek hospodaření a na samotnou daň z příjmů právnických osob. Výsledek hospodaření běžného účetního období je pak zkreslen i v rozvaze, kde vystupuje na straně pasiv, konkrétně ve vlastním kapitálu účetní jednotky.

Dalším častým důvodem pro vydání výroku s výhradou jsou **nesprávně vytvořené účetní odhady**. S tímto problémem se setkali čtyři oslovení auditoři. V rámci účetních odhadů byly často problematické opravné položky k zásobám a k pohledávkám. Problémem bylo to, že vedení účetních jednotek nahlíží na účetní odhady optimisticky a dochází tak k nadhodnocení aktiv (zásoby a pohledávky) a k podhodnocení pasiv (rezervy), což má za následek mimo jiné porušení zásady opatrnosti. V některých případech nebyly opravné položky a rezervy vůbec vytvořeny, i přesto, že nastaly skutečnosti, které zakládaly důvod pro jejich vytvoření.

Vedení účetních jednotek nahlíží na opravné položky optimisticky, protože snižují provozní výsledek hospodaření, a tím pádem i výsledek hospodaření po zdanění. To může být problematické pro účetní jednotky, které jsou externě financovány. Podniky, které žádají o bankovní úvěr musí splnit bankou nastavené ukazatele, jež se odvíjí od výše provozního výsledku hospodaření, a proto jsou účetní jednotky s tvořením opravných položek poněkud opatrné.

Dalším problémem v rámci opravných položek je neshoda na názoru k opravné položce mezi auditorem a vedením auditované společnosti. Dle auditorova názoru měly být dotvořeny některé opravné položky. Auditor rovněž uvedl, že existující opravné položky jsou nedostatečné a adekvátně nereflektují přechodné cenové snížení vybraných aktiv, což vedlo k vydání výroku s výhradou. Jiný auditor se kromě nesprávností v opravných položkách setkal s problémem v rezervách. Podle jeho názoru měly být vytvořeny rezervy, které však vytvořeny nebyly, což vedlo k podhodnocení pasiv, konkrétně u cizích zdrojů.

Nedostatečně vytvořené či nevytvořené opravné položky k zásobám a k pohledávkám se promítají, respektive nepromítají do rozvahy a výsledovky. Rozvaha je ovlivněna na straně aktiv i pasiv. V rámci aktiv se tato nesprávnost projevila konkrétně ve sloupci korekce, kde opravné položky ponižují brutto hodnotu zásob a pohledávek. V této souvislosti jsou samozřejmě také ovlivněny netto hodnoty příslušných aktiv, které se určí

jako rozdíl mezi brutto hodnotou a korekcí. U pasiv je zkrácen výsledek hospodaření za běžné účetní období. Výše uvedená nesprávnost se také samozřejmě promítne do výsledovky, kam opravné položky vstupují jako náklady, které zhoršují provozní výsledek hospodaření, a tím pádem i výsledek hospodaření po zdanění. Chybějící či nedostatečně vytvořená opravná položka způsobí vyšší výsledek hospodaření, ale tím pádem také vyšší daňový základ a výslednou daň z příjmů právnických osob.

Chybějící rezervy rovněž ovlivní rozvahu a výsledovku. Rozvaha je zasažena na straně pasiv, která jsou tímto podhodnocena, protože tvorba rezervy navyšuje cizí zdroje. Ve výsledovce nejsou zaznamenány náklady, jež jsou spojovány s tvorbou rezervy, což ovlivňuje provozní výsledek hospodaření. Opět je výsledek hospodaření vyšší, než by měl ve skutečnosti být, a tím pádem je vyšší i základ daně a výsledná daň z příjmů právnických osob.

U nedostatečných či chybějících opravných položek a rezerv doporučují auditoři příslušné opravné položky a rezervy zrevidovat a dotvořit. Opravné položky by měly být vytvořeny tak, aby adekvátně reflektovaly přechodné cenové snížení vybraných aktiv. Rezervy by měly zase zohledňovat nějaký významný náklad nebo závazek, jež nastane v budoucnu. Rovněž účetní jednotce navrhnou postup, jak dané nápravy dosáhnout. Navrhovaný postup však musí být akceptovatelný jak auditorem, tak vedením účetní jednotky, aby nevznikl konflikt. Konečné slovo má ale vedení účetní jednotky, které může navrhovaný postup akceptovat, nebo si může stát za vlastním řešením.

Auditor však nemůže účetní jednotce navrhnout přesný postup náprav krok za krokem, protože kdyby ho účetní jednotka v nezměněné podobě využila a implementovala, tak by auditor potom prověřoval práci po sobě samém. To by vedlo ke střetu zájmů, protože auditor nemůže prověřovat svou vlastní práci.

V souvislosti s účetními odhady je potřeba si uvědomit, že tyto odhady se neopírají o žádnou skutečnost a jsou do velké míry subjektivní. To může vyvolat problémy s jejich "správným" nastavením, protože je složité ono správné nastavení určit. Účetní jednotka může však využít při stanovování účetních odhadů znalosti kvalifikovaného znalce či různé nástroje prognózování, které využívají pokročilé kvantitativní metody.

Auditorská společnost G dokonce nebyla schopná identifikovat nejčastější důvody k vydání výroku s výhradou, protože každá auditní zakázka je v mnoha ohledech odlišná.

U auditovaných účetních jednotek totiž byly identifikováno široké spektrum různých nesrovnalostí, a proto nebylo možné odhalit nějaký vzorec často se opakujících problémů.

Odlišnost jednotlivých auditních zakázek je dána zejména základními charakteristikami auditované účetní jednotky. Mezi tyto charakteristiky lze např. zařadit velikost účetní jednotky, povahu její činnosti, zvolenou právní formu podnikání, úroveň vnitřního kontrolního systému, strukturu vlastnických vztahů a mnoho dalších.

5.1.2 Vydání záporného výroku

Vydání záporného výroku je na rozdíl od vydání výroku s výhradou méně častým jevem, což potvrzuje i tabulka, protože ze sedmi oslovených vydaly v posledních třech letech záporný výrok pouze tři auditorské společnosti. Záporný výrok je vydáván v případech, kdy účetní závěrka není sestavena v souladu s pravidly stanovenými v zákoně o účetnictví či jiném předpisu a zjištěné nesprávnosti jsou natolik významné, že hrubě přesahují auditorem stanovenou hladinu významnosti. V této souvislosti auditoři uvedli, že se jedná o krajní případy.

Důvody pro vydání záporného výroku byly následující:

- účetní jednotka nebyla schopna poskytnout dostatečné důkazní informace,
- nalezené nesprávnosti byly významné a v souhrnu hrubě přesahovaly hranici významnosti,
- účetní jednotka neměla zanesený významný nemovitý majetek v účetnictví.

První případ spočíval v tom, že vedení účetní jednotky nebylo schopno poskytnout auditorovi dostatečné důkazní informace o určitých skutečnostech v rámci účetnictví. To bylo způsobeno změnou managementu, nevhodným podnikovým informačním systémem a část důležitých informací držela mateřská společnost, u které byl problém tyto informace vydat. Auditor tak neměl o daných skutečnostech přiměřenou jistotu. Účetní jednotka by se měla na audit připravit tak, aby byla schopná auditorovi předat a vysvětlit potřebné finanční a související informace.

V dalším případě se jednalo o situaci, kdy účetní závěrka byla sestavena celkově špatně a nepodávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Vyskytlo se tolik výhrad, které v souhrnu významně přesáhly auditorem stanovenou hladinu významnosti a měly kritický dopad na vypovídací schopnost účetních výkazů. V tomto případě je účetní jednotce doporučeno prověření a následná oprava všech zjištěných nesrovnalostí.

Dále bylo zjištěno, že účetní jednotka neevidovala v účetnictví nemovitý majetek, který byl z pohledu auditora významný. Tato nesprávnost měla dopad na rozvahu a výsledovku. Do rozvahy se v rámci aktiv vůbec nepromítnul onen nemovitý majetek. Výsledovka byla zasažena v oblasti provozních nákladů, konkrétně do těchto nákladů nebyly promítnuty účetní odpisy chybějícího nemovitého majetku, protože nemohly být vytvořeny odpisové plány. Zde by auditor doporučil takový postup, který povede k dodatečnému zařazení nemovitého majetku do účetní evidence.

V rámci zjištěných informací lze konstatovat, že nebyly objeveny časté důvody, jež vedou k vydání záporného výroku. To je dáno velmi nízkou četností jejich vydávání a vysokou mírou odlišností jednotlivých auditních zakázek. Auditní zakázku nelze totiž standardizovat. Každá zakázka je unikátní, protože je výjimečná každý účetní jednotka, která je předmětem auditu. Ke každé účetní jednotce patří její unikátní profil, jako každému člověku patří jiné otisky prstů.

5.1.3 Odmítnutí výroku

Odmítnutí výroku stejně jako vydání záporného výroku není v praxi příliš častým jevem. Pouze dvě auditorské společnosti potvrdily, že jejich auditor se v posledních třech letech odmítl vyjádřit k účetní závěrce. Auditori totiž neměli k dispozici dostatek potřebných informací, aby se mohli k účetní závěrce vyjádřit.

Konkrétní důvody pro odmítnutí výroku byly tyto:

- klient nebyl schopen svá čísla dostatečně podložit,
- auditor se nemohl spolehnout na předloženou podpůrnou evidenci k účetní závěrce.

U prvního případu bylo zjištěno, že účetní jednotka nebyla schopna dodat auditorovi dostatečné důkazní informace o svých vykazovaných částkách. Dle zjištěných informací je tento scénář častý u účetních jednotek, které jsou auditovány poprvé za dobu své existence a v případech, kdy je auditní zakázka přebírána po jiném auditorovi.

V druhém případě nemohl auditor provést audit, protože předložené účetnictví bylo ve velmi špatném stavu, který auditorovi neumožňoval auditovat. Auditor se zde nemohl spolehnout na podpůrnou evidenci k účetní závěrce, což vedlo k odmítnutí výroku.

V souvislosti s odmítáním výroku k účetní závěrce bylo dále zjišťováno, co by měla účetní jednotka udělat pro to, aby se auditor mohl k účetní závěrce vyjádřit. Zde

samozřejmě záleží na mnoha okolnostech, jež mohou být pro každou auditní zakázku odlišné.

V prvé řadě musí účetní jednotka auditorovi předložit řádně sestavenou účetní závěrku, jejíž stav umožňuje auditorovi se k ní vyjádřit. Samotná účetní závěrka však nestačí a spolu s ní musí být předložená veškerá řádně vedená podpůrná evidence, aby auditor věděl, proč jsou jednotlivé položky účetních výkazů uvedeny v dané výši. Pro auditora je často nezbytná i účast na inventuře zásob, pokud zásoby tvoří významnou část aktiv podniku. Všechny oslovené auditorské společnosti se však shodují, že při auditech je klíčová adekvátní spolupráce vedení účetní jednotky s auditorem. Účetní jednotka by měla řádně připravit příslušné podklady k účetní závěrce a poskytnout důležité související informace, aby měl auditor možnost vyjádřit svůj odborný názor.

Odmítnutí výroku může pro účetní jednotku zapříčinit to, že:

- banka neposkytne či neprodlouží sjednaný úvěr,
- účetní jednotka ztratí významné obchodní partnery,
- může nastat propad ceny akcií na kapitálovém trhu,
- pojišťovací agentury odmítnout pojistit pohledávky,
- se ustoupí od plánované akvizice či fúze,
- se naruší dodavatelsko-odběratelské řetězce,
- může nastat odliv významných investorů,
- účetní jednotce nemusí být poskytnuta dotace z veřejných zdrojů,
- účetní jednotka musí vrátit již čerpanou dotaci z veřejných zdrojů,
- správce daně zahájí daňovou kontrolu,
- pověst společnosti může být nenávratně poškozena.

Konkrétní dopady se mohou lišit v závislosti na jedinečném profilu auditovaného podniku a na tom, kdo jsou primární uživatelé jeho účetních informací. Samozřejmě také záleží na tom, jak daná účetní jednotka přistupuje k povinnosti vést účetnictví. Je ale jasné, že odmítnutí výroku vydává špatný signál směrem navenek.

V rámci odmítání výroku auditorem nelze na základě zjištěných dat identifikovat časté důvody, které k odmítnutí výroku vedou. Opět za to může nízká četnost vydávání této formy výroku a výrazná rozmanitost jednotlivých auditních zakázek. Toto vyhodnocení je vlastně totožné s vyhodnocením u vydávání záporného výroku. Výše zmíněné dopady na účetní jednotku mohou být nepochybně také následkem vydání záporného výroku.

5.1.4 Sledovaná rizika u současných auditů účetních závěrek

Každá auditní zakázka s sebou nese určitá rizika. V této souvislosti bylo zjišťováno, na jaká rizika se auditori zaměřují při současných auditech účetních závěrek.

Všechny oslovené auditorské společnosti uvedly, že se v rámci každé auditní zakázky zaměřují na:

- riziko obcházení kontrol vedením,
- riziko spojené s výnosy.

Při každém auditu musí auditor s takovými riziky vždy počítat a zanést je do rizikového profilu auditovaného subjektu. Tato rizika vyplývají z Mezinárodních standardů pro audit ISA a jsou předpokládána u každé auditní zakázky.

Riziko obcházení kontrol vedením účetní jednotky předpokládá, že vedoucí pracovníci mohou snadno obejít nastavený vnitřní kontrolní systém, což může mít za následek zpronevěru firemního majetku či různá další podvodná jednání.

U rizika spojeného s výnosy bylo zjištěno, že může docházet k podhodnocení či nadhodnocení výnosových položek. Pokud jsou ovlivňovány výnosy směrem dolů, je také ovlivněn výsledek hospodaření a daňový základ pro daň z příjmů právnických osob. Výsledná daň je tedy nižší, než by měla být a stát je tak krácen na daních. Na druhou stranu může být s výnosy manipulováno směrem nahoru, čehož lze docílit vystavením fiktivních faktur. Ze strany vedení může být na management vyvíjen tlak k dosažení určité výše výsledku hospodaření, což může být příčinou pro manipulaci s tržbami. V podniku mohou také být nastavené odměny pro management, které se odvíjí od určité dosažené míry tržeb, což opět může vést k jejich manipulaci. Rovněž jsou tržby nadhodnocovány i v případech, kdy je účetní jednotka externě financována a banka vyžaduje plnění ukazatelů, jež se odvíjí od provozního výsledku hospodaření.

Na riziko spojené s výnosovými položkami se nemusí auditor významně zaměřovat, pokud je možné na základě jednoduché procedury ověřit přesnou výši veškerých výnosů. Typickým příkladem je účetní jednotka, která se zabývá pouze pronájmem nemovitostí. Auditor si vyžádá veškeré nájemní smlouvy, ve kterých je předepsána výše měsíčního nájemného, poté převede měsíční nájemné na roční nájemné, které vynásobí počtem nájemců a výsledkem jsou veškeré roční tržby v podobě přijatého nájemného.

Další rizika, jež auditorské společnosti zmínily, jsou následující:

- riziko spojené s účetními odhady,
- riziko spojené s oceňováním zásob,
- riziko spojené s využíváním informačních technologií,
- riziko spojené s transferovými cenami,
- riziko spojené s neautorizovanými transakcemi.

Výše uvedená jednotlivá rizika nemusí být spojená s každou auditní zakázkou. Jak již bylo dříve uvedeno, každá auditní zakázka je specifická, protože je specifický každý auditovaný subjekt. Každé auditované účetní jednotce bude s vysokou pravděpodobností přiřazen jiný rizikový profil, z čehož potom vyplývá, že konkrétní riziko, které se vyskytne u jedné účetní jednotky, se nemusí objevit u jiné účetní jednotky.

5.1.5 Odmítání auditních zakázek

V praxi se může auditorská společnost dostat do situace, kdy bude nucena odmítnout auditní zakázku. V souvislosti s odmítáním auditních zakázek bylo zjišťováno, jestli auditorská společnost odmítla v posledních třech letech auditní zakázku, a pokud ano, co bylo nejčastějším důvodem pro její odmítnutí. Rovněž bylo zjišťováno, zdali auditorské společnosti odmítají auditovat účetní jednotky, pokud mají od začátku podezření, že by nemohly vydat výrok bez výhrad. U této otázky nebyl nastaven časový rámec tří let. Odpovědi jednotlivých respondentů ukazuje následující tabulka.

Tab. 4: Odpovědi auditorů v souvislosti s odmítáním auditních zakázek

Respondent	Byla odmítnuta zakázka	Je odmítána zakázka v důsledku možného vydání modifikovaného výroku
A	ano	ne
B	ano	ne
C	ano	ne
D	ano	ne
E	ne	ano
F	ano	ne
G	ano	ne

Zdroj: vlastní terénní výzkum, 2023

Z tabulky vyplývá, že šest ze sedmi oslovených společností v posledních třech letech auditní zakázku odmítlo. Většina auditorských společností neodmítá auditovat účetní

jednotky, pokud jejich auditoři mají od začátku podezření, že by vydaly modifikovaný výrok. Výjimkou je auditorská společnost E, která v posledních třech letech neodmítla žádnou auditní zakázku. Společnost však odmítá auditovat účetní jednotky, u kterých by bylo předem jasné, že auditor nevydá výrok bez výhrad.

Ve většině případů byly odmítány zakázky kvůli:

- vytíženosti kapacit,
- reputačním důvodům.

Veškeré auditorské společnosti mají omezený počet statutárních auditorů. Pokud jsou všichni auditoři maximálně vytíženi, nemohou přijmout novou zakázku. Čtyři společnosti uvedly, že nemohly přijmout nové zakázky právě z důvodu maximálního vytížení jejich kapacit.

Čtyři společnosti byly nuceny odmítnout auditní zakázku z reputačních důvodů, což znamená, že zakázka byla odmítnuta proto, aby auditorské společnosti nevznikla škoda na její pověsti. Častým příkladem bylo to, že auditoři nechtěli auditovat subjekt, který má poškozenou reputaci. Rovněž byly zakázky odmítány i v případě, kdy ve vedení subjektu byla nějaká kontroverzní osoba, která je, nebo byla spojována s nějakou kauzou. Auditorské společnosti jsou velmi opatrné a dbají na ochranu své pověsti tím způsobem, který jim zaručuje to, že nebudou spojovány s pochybnými subjekty.

Dalšími zjištěnými důvody pro odmítnutí auditní zakázky jsou následující:

- auditorská společnost se nachází v konfliktu zájmů,
- auditorská společnost neumí auditovat daný subjekt,
- auditovaná účetní jednotka měla sestavenou účetní závěrku dle neplatné vyhlášky.

Dvě společnosti uvedly, že se dostaly do konfliktu zájmů, protože první společnost již dané účetní jednotce poskytovala služby v oblasti vedení účetnictví a u druhé společnosti nemohla být zajištěna nezávislost auditora. Tyto skutečnosti vedly k odmítnutí zakázek.

Auditorská společnost D sdělila, že odmítla auditovat účetní jednotku, které však nerozumí. V praxi se jedná o účetní jednotky, které jsou příspěvkovými organizacemi nebo subjekty veřejného zájmu. Tyto účetní jednotky vedou účetnictví a sestavují účetní závěrku na rozdíl od podnikatelů podle jiných pravidel, kterým příslušní auditoři nemusí vždy rozumět. Ne všechny auditorské společnosti poskytují stejné spektrum služeb a mohou se specializovat pouze jen na některé subjekty podléhající statutárnímu auditu.

Poslední příčinou pro odmítnutí zakázky byla účetní závěrka sestavená dle neplatné vyhlášky, což by mělo za následek odmítnutí výroku auditorem, a proto byla tato zakázka následně odmítnuta.

Auditorská společnost E však uvedla, že auditní zakázku v posledních třech letech neodmítla, ale v minulosti několikrát ano. Před sjednáním zakázky si jednatel auditorské společnosti vyžádá rozvahu a výsledovku svého klienta, aby si mohl zpracovat finanční analýzu, díky které prověřuje a posuzuje finanční kondici klienta. Pokud zjistí neúměrně velké náklady, ztrátu nebo předlužení a klient to není schopen dostatečně vysvětlit, potom je zakázka odmítnuta. Zde tedy společnost prověřuje, co se z finančního hlediska u klienta odehrává.

V souvislosti s odmítáním auditních zakázek bylo dále zjišťováno, zdali jsou zakázky odmítány, když má auditor již od začátku podezření, že by nemohl vydat výrok bez výhrad. Šest ze sedmi respondentů uvedlo, že auditní zakázku takto předem neodmítají. Je to dáno tím, že vydávání výroku s výhradou není v praxi neobvyklým jevem a nebývá to kritérium pro odmítnutí auditní zakázky. Auditor by sice neměl přijímat zakázku, pokud má podezření, že by se nemohl k účetní závěrce vyjádřit, ale v praxi to není tak snadné. Skutečnosti, které zakládají odmítnutí výroku, auditor často odhalí poté, co je zakázka již přijata.

Jediná auditorská společnost E takto odmítá zakázky, protože některé účetní jednotky nechtějí dostat výrok s výhradou. V této situaci se stává, že účetní jednotka nebude mít o výrok s výhradou vůbec zájem, a proto auditorská společnost zakázku raději odmítne, aby tak předešla dohadům o úhradě auditorských prací. Konflikt o úhradě je pak nepříjemný pro obě zúčastněné strany. Tato společnost tedy neaudituje účetní jednotky, u kterých by bylo předem jasné, že auditor nevydá výrok bez výhrad, a proto auditorská společnost E v posledních třech letech nevydala žádný modifikovaný výrok.

5.1.6 Současné trendy v oblasti statutárního auditu

Všechny oslovené auditorské společnosti pozorují zvyšující se míru elektronizace a digitalizace v oblasti statutárních auditů. Tento trend byl v posledních letech dán především pandemií nemoci Covid-19. Činnost auditorů nemohla být pozastavena či přerušena ani během uzávěr. Auditóři se snažili provádět nejvíce činností ze svých kanceláří, což mělo právě za následek zvyšující se míru elektronizace a digitalizace. Auditóři komunikovali se svými klienty dálkově, dokumenty od klientů byly zasílány

elektronicky, dokonce v některých případech se auditor účastnil inventury zásob na dálku. Inventura zásob probíhala tak, že zaměstnanec, který ji vykonával měl na sobě kameru, díky níž měl auditor možnost sledovat průběh inventury.

Pro auditory byla v některých případech elektronizace a digitalizace spíše překážkou než pomocí. Často se vyskytovaly problémy s počítači a internetovým připojením, což mělo za následek prodloužení doby trvání auditních zakázek. Dalším častým problémem byla neochota klientů přizpůsobit se výše popsanému trendu. To se projevovalo tím způsobem, že klient odmítal zasílat důležité dokumenty elektronicky, což bylo v době uzávěr pro auditora komplikací.

Rozšiřující se elektronizace a digitalizace poskytuje mnoho výhod, ale na druhou stranu může vyvolávat i problémy. Při finančních auditech je dle názoru autorů lepší spíše osobní komunikace a vykonávání určitých auditorských činností u klienta. Auditor tak získá jasnější představu o základních charakteristikách svého klienta, a tím ho i lépe pozná.

Oslovení auditoři si nepovšimli nějakých výrazných změn v auditorských postupech. To se však může v budoucnu změnit, protože auditorské postupy jsou neustále revidovány a pozměňovány.

5.2 Metodické návody pro účetní jednotky

V reakci na nejčastější zjištěné problémy byly sestaveny metodické návody k postupu práce pro účetní jednotky. Každý vytvořený metodický návod by měl být vždy zakomponován do vnitropodnikové směrnice účetní jednotky, kterou vydává statutární orgán, a je pro všechny zaměstnance a členy vedení závazná. Vnitropodniková směrnice by se měla pravidelně aktualizovat, protože v průběhu času dochází v podniku k různým změnám, které si vyžadují i revizi některých postupů.

Je nutné připomenout, že nejčastější problémy byly odhaleny v souvislosti s vydáváním výroku s výhradou. Mezi tyto problémy se řadí:

- nepřítomnost auditora u inventury zásob,
- nedostatečně vytvořené či neexistující opravné položky k zásobám,
- nedostatečně vytvořené či neexistující opravné položky k pohledávkám,
- nedostatečně vytvořené či neexistující rezervy.

5.2.1 Nepřítomnost auditora u inventury zásob

Každá účetní jednotka by měla být vydaný vnitřní předpis, který ošetřuje provedení roční inventarizace majetku a závazků. Tento předpis by měl mimo jiné obsahovat závazné postupy při provádění fyzických inventur zásob. Dále by měl vymezit:

- datum provedení fyzických inventur zásob,
- seznam skladů,
- jména předsedů a členů inventarizačních komisí,
- způsob zjištění množství u jednotlivých druhů zásob (počítání, vážení, měření, odhad množství apod.),
- způsob zaznamenání zjištěného množství do inventurních soupisů (ruční zápis do papírových soupisů nebo načítání zjištěných zásob do elektronických soupisů pomocí čárových kódů),
- způsob předání zjištěných informací finanční účetní,
- způsob vypořádání zjištěných inventarizačních rozdílů (mank a přebytků).

V prvé řadě musí podnik sledovat aktuální právní úpravu, jež vymezuje povinnost auditu, aby věděl, zdali se ho povinnost auditu týká. Pokud zásoby tvoří v podniku významnou část jeho aktiv, bylo by vhodné přímo ve vnitropodnikové směrnicí stanovit povinnost zajištění účasti statutárního auditora u inventury zásob. Tímto krokem by se mohlo předejít pozdnímu uzavření smlouvy o auditu. Jestliže bude včas uzavřena smlouva o auditu, odpovědný pracovník účetní jednotky by měl auditorovi sdělit přesně, kdy a kde bude inventura zásob prováděna, aby mohl být auditor přítomen.

5.2.2 Nedostatečně vytvořené či neexistující opravné položky k zásobám

Účetní jednotka by si měla vytvořit vnitřní předpis, ve kterém stanoví přesné a podrobné postupy při přípravě účetní závěrky. Tyto postupy by měly zahrnovat mimo jiné i způsob tvorby opravných položek k zásobám.

V rámci vnitřního předpisu k inventarizaci majetku a závazků by měla být zakomponována povinnost identifikovat a zaznamenat při fyzických inventurách takové zásoby, které jsou starší více než jeden rok a zásoby s omezenou využitelností (např. poškozené, blížíci se expiraci, zastaralé apod.). Pokud jsou identifikovány zásoby, u nichž by bylo nutné vytvořit opravnou položku, musí být tato skutečnost bez odkladu sdělena finanční účetní, která danou opravnou položku vytvoří a zaúčtuje. Zároveň by měly být určeny osoby, které provedou kvalifikovaný odhad další využitelnosti zásob.

5.2.3 Nedostatečně vytvořené či neexistující opravné položky k pohledávkám

Při tomto problému by ve vnitřním předpisu měla účetní jednotka stanovit postupy tvorby účetních opravných položek k problematickým pohledávkám (jsou již delší dobu po splatnosti, jsou za nespolehlivým dlužníkem, jsou předmětem sporu s dlužníkem atd.).

Ve vnitropodnikové směrnici by měla být zakotvena povinnost účetních pracovníků při přípravě účetní závěrky:

- u dosud vytvořených opravných položek prověřit, zda již předmětné pohledávky nebyly zcela nebo částečně uhrazeny či jinak vypořádány, a případně opravné položky zcela nebo částečně zrušit;
- ze sald pohledávek vybrat všechny pohledávky, jež jsou **po splatnosti jeden rok a více** a vytvořit k nim **opravné položky ve výši 100 %** jejich rozvahové hodnoty, pokud opravné položky na tyto pohledávky nebyly dosud vytvořeny;
- ze sald pohledávek vybrat všechny pohledávky, které jsou **po splatnosti více než šest měsíců a méně než jeden rok** a vytvořit k nim **opravné položky ve výši 50 %** jejich rozvahové hodnoty, pokud opravné položky nebyly dosud vytvořeny;
- ze sald pohledávek vybrat všechny pohledávky, které jsou **po splatnosti více než třicet dní** a s pracovníkem obchodního oddělení nebo členem vedení podniku identifikovat pohledávky za nespolehlivým dlužníkem nebo pohledávky, které jsou předmětem sporu s protistranou; k těmto pohledávkám by bylo vhodné vytvořit **opravné položky dle očekávaného neúspěchu**, tj. neuhrazení pohledávky protistranou.

U problematických pohledávek se sleduje doba, která uplynula od data splatnosti dané pohledávky. Čím delší dobu je pohledávka po splatnosti, tím je opravná položka k dané pohledávce vyšší, protože se postupně snižuje pravděpodobnost jejího uhrazení dlužníkem.

5.2.4 Nedostatečně vytvořené či neexistující rezervy

Ve vnitřním předpisu by účetní jednotka měla stanovit postupy pro tvorbu účetních rezerv na náklady nebo závazky, které pravděpodobně vzniknou a budou vyčísleny po účetní závěrce. Jedná se například o rezervu na nevyčerpanou dovolenou (k čerpání a nákladu dojde v následujícím roce), rezervu na předpokládané reklamace zákazníků, rezervu na prohraný soudní spor o náhradu škody apod. Tyto druhy rezerv se v praxi často vyskytují a bude se s nimi zde pracovat, i když auditoři explicitně neuváděli konkrétní druhy rezerv.

Zde by bylo vhodné do vnitřního předpisu podniku zakotvit povinnost účetních pracovníků při přípravě účetní závěrky:

- v případě **rezervy na nevyčerpanou dovolenou** vyžádat od mzdové účetní celkový počet dnů nevyčerpané dovolené a předpokládanou částku náhrad za tuto nevyčerpanou dovolenou včetně příslušné částky odvodů na sociální a zdravotní pojištění; na základě dodaných podkladů od mzdové účetní provést následné vytvoření a zaúčtování rezervy;
- v případě **rezervy na předpokládané reklamace** vyžádat z obchodního oddělení rozbor zákaznických reklamací za předchozí účetní období a kvalifikovaný odhad reklamací za aktuální účetní období; na základě dodaného rozboru z obchodního oddělení provést následné vytvoření zaúčtování rezervy;
- v případě **rezervy na prohraný soudní spor o náhradu škody** vyžádat od právního zástupce podniku kvalifikovaný odhad výsledku sporu. Při 50% pravděpodobnosti úspěchu vytvořit a zaúčtovat rezervu ve výši 50 % požadované náhrady škody, při nepravděpodobném úspěchu vytvořit a zaúčtovat rezervu ve výši 100 % požadované náhrady škody. Pokud existuje 100% jistota, že spor podnik vyhraje (např. na základě odborného znaleckého posudku), rezerva se netvoří.

Závěr

Bakalářská práce byla zaměřena na význam auditu pro věrný a poctivý obraz účetnictví. V teoretické části práce bylo cílem představit problematiku účetnictví a auditu účetní závěrky. V první řadě byla rozebrána základní charakteristika účetnictví, byla představena zásada věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví včetně možných způsobů jejího narušení. Následovala obecná problematika auditů a jejich druhů, která se podrobněji zaměřila na statutární audit, který má významnou roli v oblasti účetnictví.

V praktické části bylo využito k dosažení stanovených cílů šetření mezi vybranými auditorskými společnostmi. Nadpoloviční většina společností uvedla, že v posledních třech letech vydala modifikovaný výrok. V rámci vydání výroku s výhradou byly zjištěny dva často se opakující problémy. Prvním problémem bylo, že auditor nemohl být přítomen u inventury zásob a druhý problém spočíval v nedostatečně vytvořených či neexistujících účetních odhadech.

Na základě nejčastějších zjištěných problémů byly vytvořeny postupy, které pomohou účetním jednotkám tyto problémy ošetřit. Každý z těchto návodů by měl být zakotven ve vnitropodnikové směrnici účetní jednotky, která je závazná pro všechny zaměstnance a členy vedení účetní jednotky.

U vydávání záporného výroku a odmítnutí výroku nebylo možné identifikovat opakující se důvody k jejich vydávání, protože četnost jejich vydávání je velmi nízká a každá auditovaná účetní jednotka je natolik specifická, že zkrátka nebylo možné odhalit nějaký vzor. Lze tedy soudit, že vydávání těchto výroků není v praxi příliš častým jevem.

Každá auditní zakázka nese určitá rizika. Při současných auditech účetních závěrek se auditoři vždy zaměřují na riziko obcházení vnitřního kontrolního systému vedením a riziko ovlivňování výnosů. Tato dvě rizika vymezují mezinárodní standardy pro audit a přiřazují je ke každé auditní zakázce. Ostatní rizika závisí na rizikovém profilu účetní jednotky, který je jedinečný jako sněhová vločka.

Co se týče odmítání auditních zakázek tak nadpoloviční většina oslovených auditorských společností uvedla, že v posledních třech letech odmítla auditní zakázku. Nejčastěji byly zakázky odmítány kvůli vyčerpaným kapacitám auditorských společností a možnému riziku poškození jejich pověsti. Všechny oslovené společnosti kromě jedné neodmítají auditovat účetní jednotky, pokud by bylo předem jasné, že auditor vydá jiný výrok, než

je výrok bez výhrad. Tyto auditorské společnosti neposuzují přijetí či odmítnutí zakázky z hlediska možného vydání modifikovaného výroku. Auditorská společnost, která je v této oblasti výjimkou, odmítá předem zakázku z toho důvodu, že velké množství klientů nemá zájem dostat jakýkoliv modifikovaný výrok. Jednatel společnosti tedy nebude auditovat účetní jednotku, aby předešel dohadům o úhradě auditorských prací.

Seznam použitých zdrojů

- Accountancy Europe (2019). *Definition of Public Interest Entities in Europe*. Dostupné 19. 3. 2023 z <https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/171130-Publication-Definition-of-Public-Interest-Entities-in-Europe-published-version-2.pdf>
- Český institut interních auditorů (2022). *Co je interní audit?* Dostupné 22. 12. 2022 z <https://www.interniaudit.cz/ciia/?idKategorie=3>
- Dvořáček, J. (2000). *Interní audit a kontrola*. C. H. Beck.
- Dvořáková, L. (2021). *Nejčastější chyby a omyly účetních* (3. vyd.). Wolters Kluwer.
- Dvořáková, L., & Červený, J. (2011). *Úloha manažerského účetnictví při řízení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti podnikových procesů a výkonů*. Nava.
- Choudhury, F. (2016). *Mandatory Audit Firm Rotation - Are We Going 'Round in Circles?* IFAC. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/mandatory-audit-firm-rotation-are-we-going-round-circles#>
- Information Systems Audit and Control Association (n.d.). *About us*. Dostupné 18. 3. 2023 z <https://www.isaca.org/why-isaca/about-us>
- Komora auditorů České republiky (2022g). *Mezinárodní auditorský standard ISA 230: Dokumentace auditu*. Dostupné 9. 2. 2023 z <https://www.kacr.cz/file/6646/isa-230cz-amend-isa-315r-20102021.pdf>
- Komora auditorů České republiky (2022e). *Mezinárodní auditorský standard ISA 320: Materialita při plánování a provádění auditu*. Dostupné 2. 2. 2023 z <https://www.kacr.cz/file/6710/isa-320cz-04112021.pdf>
- Komora auditorů České republiky (2022f). *Mezinárodní auditorský standard ISA 300: Plánování auditu účetní závěrky*. Dostupné 9. 2. 2023 z <https://www.kacr.cz/file/6651/isa-300cz-amend-isa-315r-20102021.pdf>
- Komora auditorů České republiky (2022c). *Mezinárodní auditorský standard ISA 210: Sjednávání podmínek auditních zakázek*. Dostupné 4. 1. 2023 z <https://www.kacr.cz/file/6645/isa-210cz-amend-isa-315r-20102021.pdf>
- Komora auditorů České republiky (2022j). *Mezinárodní auditorský standard ISA 450: Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu*. Dostupné 13. 3. 2023 z <https://www.kacr.cz/file/7173/isa-450cz-09022023.pdf>
- Komora auditorů České republiky (2022h). *Mezinárodní auditorský standard ISA 530: Výběr vzorků*. Dostupné 5. 3. 2023 z <https://www.kacr.cz/file/7179/isa-530cz-09022023.pdf>
- Komora auditorů České republiky (2022d). *Mezinárodní auditorský standard ISA 315: Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti*. Dostupné 31. 1. 2023 z <https://www.kacr.cz/file/6637/isa-315r-cz-final-20102021.pdf>
- Komora auditorů České republiky (2022i). *Mezinárodní auditorský standard ISA 570: Nepřetržitě trvání podniku*. Dostupné 11. 3. 2023 z <https://www.kacr.cz/file/7183/isa-570rcz-09022023.pdf>
- Komora auditorů České republiky (2022b). *Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky*. Dostupné 14. 3. 2023 z <https://www.kacr.cz/file/7205/ramec-amend-isqm-20022023.pdf>

- Komora auditorů České republiky (2022a). *Předmluva k mezinárodním standardům pro řízení kvality, audit, prověrky, ostatní ověřovací zakázky a související služby*. Dostupné 30. 12. 2022 z https://www.kacr.cz/file/1209/Predmluva%20ISA_final.pdf
- Komora auditorů České republiky (n.d.). *Poslání a smysl auditu*. Dostupné 28. 12. 2022 z <https://www.kacr.cz/poslani-a-smysl-audit>
- Králíček, V., & Molín, J. (2014). *Vnější a vnitřní kontrola z pohledu managementu*. Wolters Kluwer.
- Kříž, P. (2021). Audit je puzzle. *Auditor*, 27(9), 5-6. <https://www.kacr.cz/file/6743/9-auditor-2021.pdf>
- Kupec, V (2021). *Audit Essentials*. Vysoká škola finanční a správní.
- Lozinčáková, T. (2003). *Význam a cíle personálního auditu*. Hospodářské noviny. <https://hn.cz/c1-12737300-vyznam-a-cile-personalniho-audit>
- Müllerová, L., & Králíček, V. (2020). *Auditing pro manažery aneb jak porozumět ověřování účetní závěrky statutárním auditorem* (4. vyd.). Wolters Kluwer.
- Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 537/2014 ze dne 16. dubna 2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu a o zrušení rozhodnutí Komise 2005/909/ES
- Pelák, J. (2017). Úvahy nad smlouvou o auditu – 1. část. *Auditor*, 23(1), 28-29. <https://www.kacr.cz/file/4398/auditor-c-1-2017.pdf>
- Růčková, P. (2021). *Finanční analýza – metody, ukazatele, využití v praxi* (7. vyd.). Grada Publishing.
- Schiffer, V. (2009). *Vnitřní kontrolní systém. Významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek*. Wolters Kluwer.
- Skálová, J., & Suková, A. (2023). *Podvojný účetnictví* (29. vyd.). Grada Publishing.
- Smejkalová, I. (2017). Auditní strategie: substantivní nebo kombinovaný přístup? *Auditor*, 23(5), 14-15. <https://www.kacr.cz/file/4407/casopis-auditor-c-5-2017.pdf>
- Šteker, K., & Otrusínová, M. (2021). *Jak číst účetní výkazy: Základy českého účetnictví a výkaznictví* (3. vyd.). Grada Publishing.
- Taušl Procházková, P., Jiřincová, M., Jelínková, E., & Lišková J. (2017). *Úvod do podnikové ekonomiky* (3. vyd.). Západočeská univerzita v Plzni.
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů

Seznam tabulek

Tab. 1: Kategorie účetních jednotek	17
Tab. 2: Účetní jednotky s povinností auditu	23
Tab. 3: Vydávání modifikovaných výroků v letech 2020 až 2022	43
Tab. 4: Odpovědi auditorů v souvislosti s odmítáním auditních zakázek.....	51

Seznam obrázků

Obr. 1: Průběh auditní zakázky.....	26
Obr. 2: Základní členění auditorských postupů.....	36

Seznam příloh

Příloha A: Připravené otázky k rozhovoru

Příloha B: Návrh znění části vnitřního předpisu, jež se týká provádění inventarizací

Příloha C: Návrh znění části vnitřního předpisu, jež se týká opravných položek k zásobám

Příloha D: Návrh znění části vnitřního předpisu, jež se týká opravných položek k pohledávkám

Příloha E: Návrh znění části vnitřního předpisu, jež se týká rezerv

Příloha A: Připravené otázky k rozhovoru

Otázka č. 1: Byl v posledních třech letech auditorem vaší společnosti vydán výrok s výhradou či záporný výrok?

Otázka č. 2: Pokud ano, jaká nesrovnalost v účetnictví byla nejčastěji důvodem pro výrok s výhradou, příp. záporný výrok?

Otázka č. 3: Jak se tato nesprávnost projevila v účetní závěrce?

Otázka č. 4: Z jakého důvodu bývá dle vašich zkušeností položka účetního výkazu chybná?

Otázka č. 5: Jaká opatření doporučujete k odstranění této nesrovnalosti?

Otázka č. 6: Na jaká rizika se zaměřujete při současných auditech účetních závěrek?

Otázka č. 7: Odmítl v posledních třech letech auditor vaší společnosti výrok?

Otázka č. 8: Pokud ano, co bylo nejčastějším důvodem pro odmítnutí výroku auditorem?

Otázka č. 9: Jaký dopad má odmítnutí výroku na účetní jednotku?

Otázka č. 10: Co by měla účetní jednotka udělat pro to, aby se auditor mohl k účetní závěrce vyjádřit?

Otázka č. 11: Odmítla vaše společnost v posledních třech letech auditorskou zakázku?

Otázka č. 12: Pokud ano, co bylo nejčastějším důvodem pro odmítnutí auditorské zakázky?

Otázka č. 13: Odmítáte auditovat účetní jednotku, pokud máte od začátku podezření, že byste nemohli vydat výrok bez výhrad?

Otázka č. 14: Vnímáte v současnosti nějaké změny v oblasti auditů účetních závěrek?

Příloha B: Návrh znění části vnitřního předpisu, jež se týká provádění inventarizací

Postupy pro provádění inventarizací ve společnosti XYZ, s.r.o. pro účetní období 202X

Zjištění účetního stavu a ocenění majetku a závazků

Je nutné zajistit a ověřit správné ocenění inventarizovaného majetku a závazků v souladu s platným zněním zákona o účetnictví a souvisejících právních předpisů, jako jsou např. české účetní standardy pro podnikatele.

Zjištění skutečného stavu majetku v rámci fyzické inventury

Fyzickou inventurou se zjišťují skutečné stavy u majetku, který má hmotnou povahu. Skutečné stavy se při fyzické inventuře zjišťují počítáním, vážením, měřením, ohledáváním a ve výjimečných případech i odhadem množství, který stanoví nezávislý kvalifikovaný odhadce.

Fyzické inventury se musí zúčastnit hmotně odpovědný pracovník, jemuž byl majetek svěřen. Pokud se mění hmotně odpovědný pracovník, musí se inventury zúčastnit jak pracovník odcházející z funkce, tak pracovník přebírající funkci. Předseda inventarizační komise musí určit zastupujícího pracovníka, v případě, že se hmotně odpovědný pracovník nebude moci inventury zúčastnit.

Zaznamenávání a předávání informací o zjištěném skutečném stavu zásob

Záznamy o zjištěném skutečném stavu majetku se provádějí pomocí elektronických zápisů na základě čárových kódů. Čárovým kódem je označena každá položka zásob.

Veškeré informace o výsledku inventury by měly být bez zbytečného odkladu poskytnuty hlavní účetní. Hlavní účetní musí na základě výsledků inventarizace provést související účetní operace (tvorba opravných položek, vypořádání inventarizačních rozdílů) bez zbytečného odkladu.

Zajištění přítomnosti statutárního auditora u inventury zásob

Hlavní účetní či finanční ředitel je povinen s dostatečným časovým předstihem informovat statutárního auditora o konání inventury zásob. Zaměstnanci, kteří provádí inventuru zásob, poskytnou auditorovi náležitou součinnost.

V případě dokončení inventury zásob musí hlavní účetní obeznámit statutárního auditora s výsledky inventury a poskytnout mu veškeré informace o vypořádání zjištěných inventarizačních rozdílů.

Příloha C: Návrh znění části vnitřního předpisu, jež se týká opravných položek k zásobám

Účtování o tvorbě, používání a rušení opravných položek k zásobám ve společnosti XYZ, s.r.o. pro účetní období 202X

Zásoby s omezenou využitelností

Zásobou s omezenou využitelností se pro účely tohoto předpisu myslí zásoba, která v důsledku poškození, blížící se expiraci či zastarání nemůže být využita v takovém rozsahu, jako v době, kdy byla pořízena a neměla omezenou využitelnost.

Identifikace zásob s omezenou využitelností

V rámci provádění inventury zásob musí odpovědný pracovník identifikovat zásoby s omezenou využitelností a zásoby, které jsou starší více než 12 měsíců od data jejich pořízení. Odpovědný pracovník předá bez zbytečného odkladu informace o zásobách s omezenou využitelností hlavní účetní.

Opravné položky k zásobám s omezenou využitelností

Pokud jsou identifikovány zásoby s omezenou využitelností, hlavní účetní na ně vytvoří opravnou položku na základě kvalifikovaného odhadu. Návrh na opravné položky k zásobám následně posuzuje a schvaluje finanční ředitel.

Pro určení odhadu další využitelnosti zásob se přizve nezávislý kvalifikovaný odhadce.

Příloha D: Návrh znění části vnitřního předpisu, jež se týká opravných položek k pohledávkám

Účtování o tvorbě, používání a rušení opravných položek k pohledávkám ve společnosti XYZ, s.r.o. pro účetní období 202X

Problematické pohledávky

Problematickou pohledávkou se pro účely tohoto předpisu myslí pohledávka, která je po splatnosti a dosud nebyla odběratelem uhrazena podle sjednaných obchodních podmínek. Za problematickou pohledávku se rovněž považuje pohledávka, která jde za dlužníkem, jenž byl z hlediska platebních povinností označen za nespolehlivého a pohledávka, která je předmětem insolvenčního řízení či soudního sporu.

Opravné položky k problematickým pohledávkám

V případě problematických pohledávek se proces tvorby opravných položek odvíjí od výsledků dokladové inventury pohledávek k rozvahovému dni. V rámci inventarizace rozdělují inventarizační komise pohledávky do těchto skupin:

- pohledávky ve lhůtě splatnosti,
- pohledávky po lhůtě splatnosti,
- pohledávky jdoucí za nespolehlivými dlužníky,
- pohledávky přihlášené do insolvenčního řízení,
- pohledávky figurující v soudním sporu.

Na základě takto definovaných pohledávek připravuje hlavní účetní návrh na tvorbu opravných položek k pohledávkám v souladu se stanovenými vnitřními předpisy. Tento návrh posléze posuzuje a schvaluje finanční ředitel.

Způsob tvorby a účtování zákonných opravných položek k pohledávkám

V rámci přípravných prací k účetní závěrce za běžné účetní období postupuje hlavní účetní u opravných položek k pohledávkám takto:

- po splatnosti déle než 12 měsíců, do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- po splatnosti déle než 6 měsíců, do výše 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- Po splatnosti déle než 30 dnů, výše opravné položky se odvíjí od očekávaného neúspěchu, tj. neuhrazení pohledávky protistranou (pohledávky za nespolehlivým dlužníkem, sporné pohledávky).

V případě identifikace pohledávek, které jdou za nespolehlivými dlužníky a sporných pohledávek spolupracuje hlavní účetní s vedoucím obchodního oddělení nebo s finančním ředitelem.

Příloha E: Návrh znění části vnitřního předpisu, jež se týká rezerv

Účtování o tvorbě, používání a rozpuštění rezerv ve společnosti XYZ, s.r.o. pro účetní období 202X

Tvorba rezerv

Pokud je v budoucnu očekáván náklad, resp. závazek, musí hlavní účetní vytvořit rezervu. Rezerva se vytvoří na základě kvalifikovaného odhadu budoucího nákladu, resp. závazku či jiném podkladu, který s tvorbou rezervy bezprostředně souvisí.

Dělení rezerv pro účely účtování

Rezervy se pro účely účtování dělí do těchto skupin:

- zákonné rezervy,
- ostatní rezervy.

Rezerva na nevyčerpanou dovolenou

V závislosti na nákladech na nevyčerpanou dovolenou musí hlavní účetní vytvořit rezervu. Výše rezervy se stanoví na základě podkladů od mzdové účetní. Tento podklad obsahuje celkový počet dnů nevyčerpané dovolené a předpokládanou částku náhrad za nevyčerpanou dovolenou včetně částky odvodů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění.

Rezerva na předpokládané reklamace

Na základě očekávaných reklamací vytvoří hlavní účetní rezervu na zákaznické reklamace. Výše rezervy se odvíjí od rozboru zákaznických reklamací. Tento rozbor zpracovává a vydává odpovědný pracovník obchodního oddělení. Podklad musí obsahovat rozbor zákaznických reklamací za minulé účetní období a kvalifikovaný odhad reklamací za současné účetní období.

Rezerva na prohraný soudní spor o náhradu škody

Hlavní účetní vytvoří rezervu v návaznosti na probíhající soudní spor o náhradu vzniklé škody. Podklady pro tvorbu rezervy si vyžádá od právního zástupce společnosti. Právní zástupce posoudí a vyhodnotí pravděpodobnost úspěchu v soudním sporu.

Hlavní účetní postupuje při tvorbě rezervy na prohraný soudní spor o náhradu škody takto:

- při 50% pravděpodobnosti úspěchu vytvořit rezervu ve výši 50 % požadované náhrady škody,
- při nepravděpodobném úspěchu vytvořit rezervu ve výši 100 % požadované náhrady škody,
- při jistém úspěchu se příslušná rezerva netvoří.

Abstrakt

Zrubecký, M. (2023). *Význam auditu pro věrný a poctivý obraz účetnictví* [Bakalářská práce, Západočeská univerzita v Plzni].

Klíčová slova: účetnictví, věrný a poctivý obraz, účetní jednotka, účetní závěrka, statutární audit, auditor, auditní zakázka

Předložená práce pojednává o problematice účetnictví a statutárního auditu. Cílem teoretické části je představit problematiku podvojného účetnictví, jež by mělo podávat objektivní informace o finanční kondici účetní jednotky a statutárního auditu, jehož role spočívá ve zvýšení věrohodnosti finančních informací auditovaných subjektů. Praktická část je zaměřena na zjištění důvodů, které vedou auditory k vydávání modifikovaných výroků, dále se zabývá zjištěním rizik vyskytujících se při současných auditech a odhalením příčin, kvůli kterým auditorské společnosti odmítají poskytovat své služby účetním jednotkám. Práce rovněž obsahuje metodické postupy práce pro účetní jednotky, které jim pomohou ošetřit nejčastější zjištěné problémy v souvislosti s vydáváním modifikovaných výroků.

Abstract

Zrubecký, M. (2023). *Importance of audit for accurate and consistent accounting* [Bachelor Thesis, University of West Bohemia].

Key words: accounting, fair and true view, accounting entity, final accounts, statutory audit, auditor, auditing contract

The thesis explains the issues of accounting and statutory audit. The aim of the theoretical part is to introduce the issues of double-entry accounting which should provide objective information about the financial condition of the accounting entity and statutory audit whose role consists in increasing the reliability of financial information of audited entities. The practical part is focused on finding out the reasons that lead auditors to issue modified statements. It also deals with identifying risks that occur during current audits and revealing the reasons why auditing firms refuse to provide their services to accounting entities. The thesis also contains methodological work procedures for accounting entities that will help them to sort out the most frequently identified problems in connection with issuing modified statements.