

ŠKODA AUTO VYSOKÁ ŠKOLA, O.P.S.

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6208T138 Globální podnikání a finanční řízení podniku

Externí audit účetní závěrky obchodní korporace dle IFRS se zaměřením na odbytové a administrativní náklady

Bc. Filip Sroka

Vedoucí práce: prof. Ing. Jiří Strouhal, Ph.D.

Tento list vyjměte a nahrad'te zadáním diplomové práce

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci vypracoval samostatně s použitím uvedené literatury pod odborným vedením vedoucího práce.

Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná a v práci jsem neporušil autorská práva (ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Mladé Boleslavi dne

.....

Poděkování

Děkuji prof. Ing. Jiří Strouhal, Ph.D. za odborné vedení diplomové práce, poskytování cenných rad, skvělý přátelský přístup a trpělivost.

Obsah

Úvod	8
1 Charakteristika externího auditu účetní závěrky	10
1.1 Definice auditor	11
1.2 Subjekty povinné k ověření účetní závěrky	12
2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)	13
2.1 Koncepční rámec	14
2.1.1 Oceňování	16
2.2 Účetní výkazy dle IFRS účetní závěrky	18
3 Postup externího auditora pro oblast provozních nákladů.....	22
3.1 Porozumění podnikání účetní jednotky	22
3.2 Porozumění kontrolnímu prostředí	24
3.3 Stanovení hladiny významnosti.....	25
3.4 Vytvoření Understandingu	26
3.5 Provedení analytického testu	27
3.6 Kontrola pohybů	29
4 Praktická část – externí audit účetní závěrky dle IFRS se zaměřením na oblast odbytových a administrativních nákladů.....	31
4.1 Odbytové náklady	32
4.1.1 Understanding pro odbytové náklady	32
4.1.2 Očekávání pro odbytové náklady	33
4.1.3 Analytický test odbytových nákladů.....	37
4.1.4 Zhodnocení analytického testu odbytových nákladů	47
4.2 Marketingové náklady	47
4.2.1 Understanding pro marketingové náklady	48
4.2.2 Očekávání pro marketingové náklady	49
4.2.3 Analytický test marketingových nákladů	49
4.2.4 Zhodnocení analytického testu marketingových nákladů	52
4.3 Správní náklady	53
4.3.1 Understanding pro správní náklady	53
4.3.2 Očekávání pro správní náklady	54
4.3.3 Analytický test správních nákladů	55
4.3.4 Zhodnocení analytického testu správních nákladů.....	58

Závěr.....	60
Seznam použité literatury a zdrojů	63
Seznam tabulek a obrázků.....	64
Seznam příloh.....	65

Seznam použitých zkratk a symbolů

KAČR	Komora auditorů České republiky
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
IAS	Mezinárodní účetní standardy
ISA	Mezinárodní auditorské standardy
EU	Evropská unie
IASC	Výbor pro mezinárodní účetní standardy
IASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy
FASB	Rada pro finanční účetnictví v USA
USA	Spojené státy Americké
ECA	Evropský účetní dvůr

Úvod

Externí audit účetní závěrky představuje nezbytnou ověřovací činnost pro většinu společností, které chtějí prokázat, že jejich výkazy mají určitou vypovídající hodnotu a také, že jejich účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz skutečnosti. Ověřená účetní závěrka je spolehlivým zdrojem informací jak pro externí uživatele, tak pro interní uživatele. Účetní závěrka, připravována dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), nám přináší možnou srovnatelnost finančních účetních výkazů s evropskými společnostmi, které také vykazují podle IFRS a také nám přináší sjednocení celé účetní závěrky pod jeden společný účetní systém.

Cílem této práce je popsat proces externího auditu účetní závěrky podle IFRS se zaměřením na odbytové a správní náklady.

V první, teoretické části, je charakterizován externí audit účetní závěrky, kdo tento externí audit provádí a k čemu tato činnost přispívá. Dále je definován auditor a subjekty, které jsou povinné k ověření účetní závěrky.

V druhé části jsou představeny mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) a jejich historie. Dále je definován koncepční rámec, jaké jsou formy oceňování dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví a také jaké účetní výkazy musí účetní závěrka obsahovat dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

V třetí části je definován teoretický postup externího auditora pro oblast provozních nákladů. Popisuje, v souladu s jakými zákony musí audit probíhat a vytvoření porozumění jak pro podnikání účetní jednotky, tak pro kontrolní prostředí. Následné stanovení hladiny významnosti a vytvoření understandingu. V poslední řadě detailní testování oblasti provozních nákladů a kontroly pohybů.

Ve čtvrté, praktické části, se diplomová práce zaměřuje na anonymní společnost, která se zaměřuje na prodej automobilů, motocyklů a náhradních dílů. Tato část se bude zaměřovat na oblast odbytových a administrativních nákladů a celkový

proces testování dané oblasti. V odbytových nákladech se pak detailněji zaměří na oblast odbytových marketingových nákladů. Proces začíná od vytvoření understandingu, dotazování, očekávání až po samotné testování a vyhodnocení.

Pro dosažení cíle diplomové práce byly stanoveny dvě základní výzkumné otázky. „Očekávání auditora se z větší míry shoduje se skutečností“ a „Detailní testování odbytových a administrativních nákladů lze provést bez významné chyby z pohledu auditora“

1 Charakteristika externího auditu účetní závěrky

Externí audit provádí nezávislá osoba či společnost (dále jen auditor), která má za úkol zjistit skutečný stav účetní jednotky. Cílem auditora je zjistit, zdali informace uvedené v účetní závěrce podávají věrný a poctivý obraz skutečnosti. Hlavním úkolem auditora je pozorovat, shromažďovat informace, kontrolovat správnost informací a následně vyhodnocovat zjištěné poznatky. V průběhu auditu má auditor povinnost informovat účetní jednotku o nesrovnalostech.

Auditor je prostředníkem mezi účetní jednotkou a zainteresovanými stranami. Podle výroku auditora a správnosti účetní závěrky je vnější a vnitřní okolí dané společnosti ujišťováno, že informace uvedené v účetní závěrce jsou správné, transparentní a úplné.

Komora auditorů České republiky (KAČR) zveřejnila tuto definici auditu:

„Posláním a smyslem auditu účetní závěrky je vyjádřit názor nezávislého, kvalifikovaného odborníka na věrohodnost účetní závěrky sestavené a zveřejněné vedením účetní jednotky. Auditor ověřuje, zda údaje v účetní závěrce podávají věrný a poctivý obraz finanční pozice, výsledků hospodaření a příp. peněžních toků v souladu s pravidly předepsanými českými nebo jinými účetními předpisy, často s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS). Názor auditora má dostatečnou vypovídací schopnost pouze a jenom ve spojení s určitou úplnou účetní závěrkou, ke které se auditor vyjadřuje. Názor auditora vytržený ze souvislosti s konkrétní účetní závěrkou je zmatečný¹.“

Díky skandálům z minulosti (Enron, WorldCom, atd.) se v mnoha zemích pravidla pro nezávislost auditorů stala přísnějšími, přesněji více specifikovanými. Auditorská činnost je pod dohledem správních orgánů veřejných kontrolních společností². (např. European Court of Auditors (ECA³)).

¹ Poslání a smysl auditu. Definice Komory auditorů České republiky (KAČR) 2018

² Quick, R. – Willekens, M – Turley, S. Auditing, Trust and Governance.:Developing regulation in Europe. 1. Vydání. London New York: Routledge, 2008. ISBN 978-0-415-44890-1.

³ European Court of Auditors (Evropský účetní dvůr)

1.1 Definice auditora

Auditorem se může stát osoba, která splnila veškeré podmínky pro vydání auditorského oprávnění dle § 4 zákon č.93/2009 Sb., o auditorech⁴:

- získala vysokoškolské vzdělání v rámci akreditovaného bakalářského nebo magisterského studijního programu, zahraniční vysokoškolské vzdělání, pokud je takové vzdělání v České republice uznáváno za rovnocenné vysokoškolskému vzdělání v rámci akreditovaného bakalářského nebo magisterského studijního programu na základě mezinárodní smlouvy, kterou je Česká republika vázána, anebo pokud takové vzdělání bylo uznáno podle jiného právního předpisu, nebo dokončila studium, které je uznané příslušným členským státem za součást jeho vysokoškolského systému a jehož dokončení poskytuje studentovi vysokoškolskou kvalifikaci,
- je svéprávná,
- je bezúhonná,
- absolvovala po dobu alespoň 3 let odbornou praxi podle § 29⁵ nebo odbornou praxi v obdobné pracovní pozici v jiném členském státě, v rozsahu nejméně 35 hodin týdně nebo po dobu ekvivalentní době 3 let, pokud byla praxe v rámci týdne kratší,
- nevykonává činnost, na niž se vztahuje omezení uvedené v § 23⁶,
- složila auditorské zkoušky,
- nemá evidován nedoplatek u orgánů Finanční správy České republiky a orgánů Celní správy České republiky s výjimkou nedoplatku, u kterého je povoleno posečkání jeho úhrady nebo rozložení jeho úhrady na splátky, nemá evidován nedoplatek na pojistném a na penále na veřejném zdravotním pojištění a nemá evidován nedoplatek na pojistném a na penále na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti s výjimkou nedoplatku, u kterého bylo povoleno splácení ve splátkách, a není v prodlení se splácením splátek,
- složila slib auditora.

⁴ § 4 zákon č.93/2009 Sb., o auditorech

⁵ § 29 zákon č.93/2009 Sb., o auditorech říká: „Za odbornou praxi se považuje účast na provádění auditorské činnosti, zejména povinného auditu, za účelem získání dostatečných teoretických a praktických znalostí a osvojení si zkušeností potřebných k provádění auditorské činnosti.“

⁶ § 23 zákon č.93/2009 Sb., o auditorech říká: „S výjimkou auditorské činnosti auditor nesmí vykonávat další výdělečnou činnost mající znaky podnikání, nestanoví-li tento zákon jinak.“

1.2 Subjekty povinné k ověření účetní závěrky

Všechny účetní jednotky nemají povinnost nechat si ověřit účetní závěrku auditorem. Tato povinnost je stanovena přímo podle § 20 zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (aktuální znění k 1. 1. 2018). Pokud účetní jednotka splní jednu z níže uvedených podmínek, je povinna si nechat ověřit účetní závěrku⁷:

- velké účetní jednotky s výjimkou vybraných účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu,
- střední účetní jednotky,
- malé účetní jednotky, pokud jsou akciovými společnostmi nebo svěřenskými fondy podle občanského zákoníku a k rozvahovému dni účetního období, za něž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jednu z uvedených hodnot:
 - 1) aktiva⁸ celkem 40 000 000 Kč⁹,
 - 2) roční úhrn čistého obratu¹⁰ 80 000 000 Kč,
 - 3) průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50.
- ostatní malé účetní jednotky, pokud k rozvahovému dni účetního období, za něž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň 2 hodnoty uvedené v písmeni c) bodech 1 až 3.

Dále dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (aktuální znění k 1. 1. 2018) je povinna nechat si ověřit účetní závěrku:¹¹¹²

- účetní jednotky, které jsou subjektem veřejného zájmu dle § 1a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- konsolidované účetní závěrky dle § 22 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

⁷ § 20 zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

⁸ Aktivum je zdroj ovládaný podnikem, který představuje pro podnik budoucí ekonomický prospěch. Je výsledkem minulých událostí.

⁹ Od roku 2016 je částka uvedena v netto hodnotě

¹⁰ Čistý obrat představuje výši výnosů sníženou o prodejní slevy. Tedy bereme v úvahu vše, co je zaúčtováno na účtech účtové třídy 6 (účty 6xx).

¹¹ § 1a zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

¹² § 22 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví

2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)

Mezinárodní účetní standardy představují účetní pravidla, jejichž cílem je zajistit srovnatelnost účetních výkazů napříč různými zeměmi. Cílem těchto pravidel je sjednotit účetní výkaznictví různých firem z různých ekonomik a také zajistit už nyní možnou srovnatelnost účetních výkazů.

Tomuto procesu se říká harmonizace v rámci Evropské unie (EU). Dříve nebylo možné porovnávat účetní závěrky v různých ekonomikách, jelikož byly prováděny dle národní legislativy a národních standardů. V roce 1973¹³ byla založena účetní instituce nazývaná Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASC)¹⁴. Tento výbor byl tvořen účetními z celého světa, kteří měli na starosti tvorbu mezinárodních standardů. V roce 2001 IASC byl změněn na IASB¹⁵, která přebrala veškeré dřívější standardy IAS¹⁶, které i nadále zůstaly v platnosti. Od roku 2001 však nové standardy nesou nový název IFRS¹⁷. IASB má sídlo v Londýně.

Účetní závěrku sestavenou dle IFRS mají za povinnost sestavovat účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů k obchodování na evropském regulovaném trhu. Dále mohou sestavovat účetní závěrku dle IFRS společnosti, které jsou součástí konsolidovaného celku.

IFRS obsahuje celkově 17 mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), 25 mezinárodních účetních standardů (IAS). IFRS lze rozdělit do dvou částí. V plné verzi (IFRS) a ve zkrácené verzi pro malé a střední podniky (IFRS for SME¹⁸).¹⁹

¹³ <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/#history>

¹⁴ International Accounting Standards Committee (Výbor pro mezinárodní účetní standardy)

¹⁵ The International Accounting Standards Board (Rada pro mezinárodní účetní standardy)

¹⁶ International accounting standards (Mezinárodní účetní standardy)

¹⁷ International financial reporting standards (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví)

¹⁸ Mezinárodní účetní standardy pro malé a střední podniky

¹⁹ Přehled všech standardů IAS/IFRS viz příloha 1

Tab. 1 Plné IFRS proti IFRS pro malé a střední podniky²⁰

Kompletní IFRS	IFRS pro malé a střední podniky (IFRS for SME)
· od 1973	· od 2009
· registrované a obchodované podniky	· neregistrované a neobchodované podniky
· standardy a interpretace - více jak 50 dokumentů	· pouze jeden standard zahrnující všechny požadavky
· pravidla přibližně na 3 000 stránkách	· pravidla přibližně na 300 stranách
· kontinuální vývoj pravidel - novelizace přicházejí průběžně	· stabilita pravidel - novelizace v režimu 4 až 5 letého období
· předpoklad sestavování roční i mezitimních účetních závěrek	· předpoklad sestavování pouze ročních účetních závěrek
· oceňování na bázi reálných hodnot	· oceňování na bázi pořizovacích nákladů
· spoustu požadavků na zveřejnění	· méně požadavků na zveřejňování
· pravidla se neshodují s IFRS pro SME	· pravidla se neshodují s plnou IFRS

2.1 Koncepční rámec

Koncepční rámec představuje základní informace pro sestavování účetní závěrky. Pokud nějaké pravidlo či informace není uvedena v konkrétních standardech (IAS/IFRS), tak se následně řídí dle koncepčního rámce. *„Znalost koncepčního rámce napomáhá správnému pochopení konkrétních pravidel obsažených v jednotlivých standardech a interpretacích. Obecně platí, že žádné účetní pravidlo by nemělo být v zásadním rozporu s obsahem koncepčního rámce, neboť by z něj mělo vycházet“* (Procházka, Vašek, 2018, str. 17)²¹.

První koncepční rámec byl vytvořen IASC v roce 1989. Následná aktualizace koncepčního rámce proběhla v roce 2010 ve spolupráci IASB a FASB²² (kde proběhla aktualizace dvou částí)²³. První částí byla zaměřena na cíle účetního výkaznictví a druhá část byla zaměřena na kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví. *“Koncepční rámec má jeden nedostatek, a tím je jeho stáří a do jisté míry neaktuálnost k současným trendům účetního výkaznictví, kterou jsou vnášeny do novelizací a nových IFRS v posledních letech, neboť byl prvotně*

²⁰ Tabulka je vlastní tvorba. Institut certifikace účetních, a.s. Účetnictví – výkaznictví – vybrané oblasti IFRS. 2. vydání. Praha: Institut certifikace účetních, a.s., 2018. ISBN: 978-80-8798-519-9, str. 12

²¹ Institut certifikace účetních, a.s. Účetnictví – výkaznictví – vybrané oblasti IFRS. 2. vydání. Praha: Institut certifikace účetních, a.s., 2018. ISBN: 978-80-8798-519-9

²² US Financial Accounting Standards Board (Rada pro finanční účetnictví v USA)

²³ <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/#history>

vydán v roce 1989 a následná aktualizace proběhal v roce 2010“ (Procházka, Vašek, 2018, str. 18)²⁴. Dále v roce 2018 proběhla další aktualizace koncepčního rámce.

Koncepční rámec obsahuje²⁵:

- cíl obecného finančního výkaznictví,
- kvalitativní charakteristiky užitečných finančních informací,
- popis vykazujícího subjektu a jeho hranice,
- definice aktiva, závazku, vlastního kapitálu, výnosů a nákladů a pokynů na podporu těchto definic,
- kritéria pro zahrnutí aktiv a pasiv do účetních výkazů (uznání) a pokyny k okamžiku jejich odebrání (odúčtování),
- základy měření a pokyny, kdy je mají používat,
- koncepce a pokyny k prezentaci a zveřejňování,
- koncepce vztahující se k zachování kapitálu a kapitálu.

V koncepčním rámci jsou také uvedeny základní předpoklady, což je aktuální báze a předpoklad trvání podniku.

Aktuální báze neboli aktuální princip je jednou ze základních účetních zásad. Veškeré transakce jsou zaznamenávány do účetních knih a do správného účetního období, ke kterému věcně a časově souvisí. Aktuální princip je především zaměřen na účtování nákladů a výnosu, kde hraje roli časová souvislost. Účetní jednotka musí správně určit čas probíhajícího nákladu či výnosu a tím také respektovat časové rozlišení (například nájemné).

Předpoklad trvání podniku nebo také „going concern“ je informace, která by měla být uvedena v každé účetní závěrce. Tato informace vychází ze skutečnosti, zdali bude podnik v budoucnu pokračovat ve své činnosti minimálně v následujících 12 měsících či nikoli. Nemusí nijak omezit činnost nebo neočekává žádné specifické komplikace, které by v budoucnu mohli firmu dostat do potíží.

²⁴ Institut certifikace účetních, a.s. Účetnictví – výkaznictví – vybrané oblasti IFRS. 2. vydání. Praha: Institut certifikace účetních, a.s., 2018. ISBN: 978-80-8798-519-9

²⁵ <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/conceptual-framework/>

Příkladem jednoho z bodů koncepčního rámce jsou kvalitativní charakteristiky užitečných účetních informací. Jedná se o vlastnosti účetních informací uvedených v účetní závěrce, které musí splňovat určité kvalitativní prvky²⁶:

- srozumitelnost,
- včasnost,
- ověřitelnost,
- srovnatelnost,
- relevance,
- věrné zobrazení,
- spolehlivost,
- úplnost.

Informace, které jsou vyjadřovány v účetní závěrce, musí splňovat konkrétní kvalitativní prvky. Smyslem kvalitativních prvků je „*vyjádřit co nejdůležitější informace pro externí a interní uživatele, existující nebo potenciální investory a jiné poskytovatele kapitálu*“ (Procházka, Vašek, str. 21)²⁷ (lehce upravené).

2.1.1 Oceňování

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví používají čtyři základní oceňovací základny²⁸:

- historická pořizovací cena (historické náklady),
 - u aktiv je to částka vynaložená za účelem pořízení aktiva v době jeho pořízení
 - u závazků je to částka vyměnitelná za vznik závazku
- běžná reprodukční cena,
 - u aktiv je to částka, která by musela být uhrazena, kdyby se stejné nebo ekvivalentní aktivum pořizovalo v současné době
 - u závazků je to nediskontovaná částka, která by byla vyžadována k vypořádání závazku za normálních podmínek

²⁶ Institut certifikace účetních, a.s. Účetnictví – výkaznictví – vybrané oblasti IFRS. 2. vydání. Praha: Institut certifikace účetních, a.s., 2018. ISBN: 978-80-8798-519-9, str. 21

²⁷ Institut certifikace účetních, a.s. Účetnictví – výkaznictví – vybrané oblasti IFRS. 2. vydání. Praha: Institut certifikace účetních, a.s., 2018. ISBN: 978-80-8798-519-9, str. 21

²⁸ Institut certifikace účetních, a.s. Účetnictví – výkaznictví – vybrané oblasti IFRS. 2. vydání. Praha: Institut certifikace účetních, a.s., 2018. ISBN: 978-80-8798-519-9, str. 30

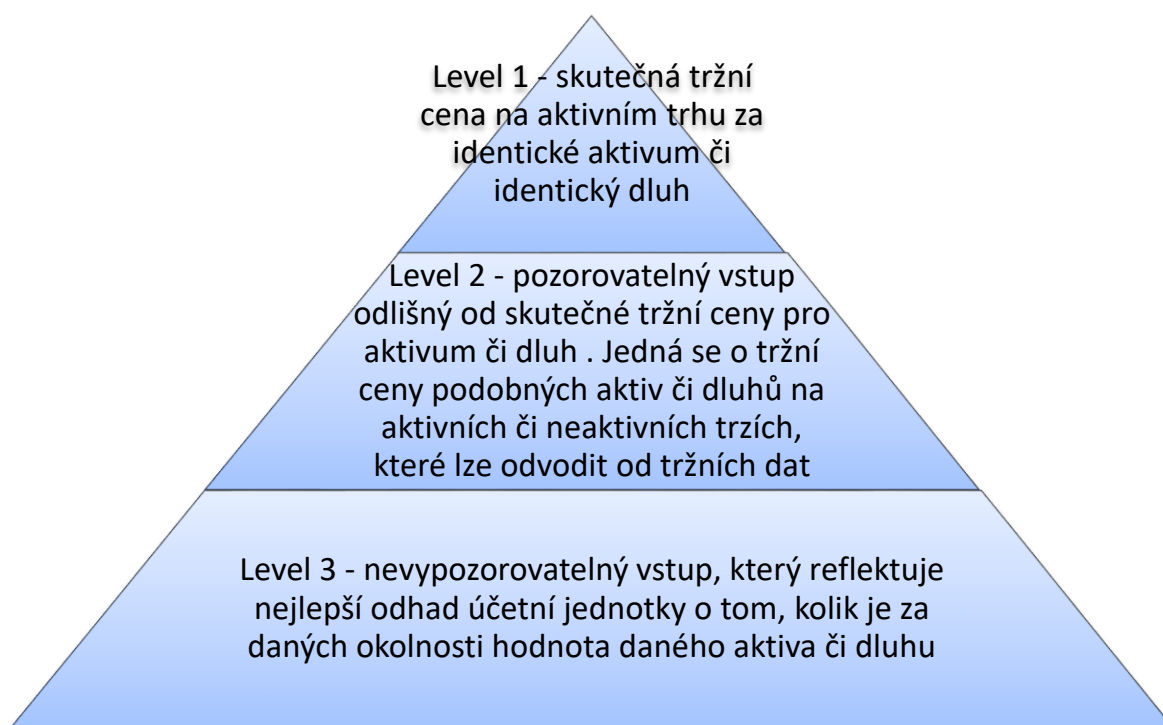
- realizovatelná hodnota,
 - u aktiv je to částka, která by byla v současné době získána prodejem aktiva za normálních podmínek
 - u závazků je to nediskontovaná částka, která by byla vyžadována k vypořádání závazku za normálních podmínek
- současná hodnota.
 - u aktiv je to diskontovaná částka budoucích čistých peněžních příjmů, vyvolaných budoucím používáním aktiva nebo jeho prodejem
 - u závazků je to diskontovaná částka budoucích čistých výdajů vyvolaných splácením závazků za normálních podmínek

Také je ještě k dispozici oceňování pomocí reálné hodnoty. Reálná hodnota není v koncepčním rámci definována, jelikož v době tvorby koncepčního rámce nebyla ještě používána. IFRS 13 – Oceňování reálnou hodnotou (Fair value measurement) definuje reálnou hodnotu a stanovuje její rámec. IFRS definují reálnou hodnotu jako „Cena, která by byla přijata k prodeji aktiva nebo zaplacená k převodu závazku v řádné transakci mezi účastníky trhu k datu ocenění“²⁹. Ocenění pomocí reálné hodnoty je dle Strouhala rozděleno do tří úrovní.³⁰

²⁹ <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-13-fair-value-measurement/>

³⁰ Mezinárodní standardy účetního výkaznictví I, Strouhal 2018, ŠKODA AUTO VYSOKÁ ŠKOLA o.p.s.

Obrázek 1 Pyramida reálné hodnoty IFRS 13³¹



2.2 Účetní výkazy dle IFRS účetní závěrky

Jedním ze základních mezinárodních účetních standardů je IAS 1 (Presentation of Financial Statements), který definuje základní minimální informace, které by měla obsahovat účetní závěrka sestavována dle mezinárodních účetních standardů³²:

- výkaz o finanční situaci (rozvaha),
- výkaz zisku a ztráty,
- výkaz změn vlastního kapitálu,
- výkaz cash-flow (peněžní toky),
- komentáře obsahující přehled významných účetních pravidel a další vysvětlující informace.

Výkaz o finanční situaci (rozvaha)

Účetní jednotka může členit rozvahu na krátkodobé aktiva/závazky a dlouhodobé aktiva/závazky nebo se může sestavit podle likvidity. Také ji účetní jednotka může sestavit v horizontální či vertikální formě.

³¹ Graf je vlastní tvorba

³² <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-1-presentation-of-financial-statements/>

Aktivum je klasifikováno jako krátkodobé, pokud se jeho prodej nebo spotřeba předpokládá do jednoho roku, je drženo za účelem obchodování s ním, očekává se, že bude realizováno do 12 měsíců od konce účetního období, jedná se o peníze nebo peněžní ekvivalenty. Všechny ostatní aktiva nevyhovující daným podmínkám jsou klasifikovány jako dlouhodobé aktiva.

Závazek je klasifikován jako krátkodobý, pokud bude vypořádán do jednoho roku, je určen k obchodování, očekává se jeho uhrazení do jednoho roku a pokud nelze odložit jeho splatnost. Ostatní závazky nevyhovujícím daným podmínkám jsou klasifikovány jako dlouhodobé.

Rozvaha sestavena dle IFRS musí obsahovat nejméně následující položky³³:

- pozemky, budovy a zařízení (IAS 16),
- investice do nemovitostí (IAS 40),
- nehmotná aktiva (IAS 38),
- finanční aktiva (IFRS 9),
- investice oceňované ekvivalenční metodou (IAS 28),
- biologická aktiva (IAS 41),
- zásoby (IAS 2),
- obchodní a ostatní pohledávky (IFRS 9),
- peníze a peněžní ekvivalenty (IAS 7, IFRS 9),
- aktiva držena k prodeji (IFRS 5),
- obchodní a ostatní závazky (IFRS 9, IAS 19),
- rezervy (IAS 37),
- finanční závazky (bez položek vykázaných mezi obchodními a ostatními závazky a rezervami (IFRS 9),
- závazky a pohledávky z titulu splatné daně ze zisku (z příjmu právnických osob) (IAS 12),
- závazky zahrnuté do vyřazovaných skupin (IFRS 5),
- nekontrolní podíly vykázané v rámci vlastního kapitálu (IFRS 3, IAS 27),
- emitovaný kapitál a ostatní složky vlastního kapitálu přiřaditelné vlastníkům podniku.

³³ Institut certifikace účetních, a.s. Účetnictví – výkaznictví – vybrané oblasti IFRS. 2. vydání. Praha: Institut certifikace účetních, a.s., 2018. ISBN: 978-80-8798-519-9, str. 39

Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty neboli „Výsledovka“ je výkaz, do kterého jsou zahrnovány všechny náklady a výnosy, které patří do daného účetního období (časové rozlišení). Výkaz zisku a ztráty lze sestavit podle druhového nebo účelového členění.

Výkaz zisku a ztráty sestaven dle IFRS musí obsahovat nejméně následující položky³⁴:

- výnosy,
- zisky a ztráty vyplývající z vyřazení finančních aktiv oceňovaných zůstatkovou hodnotou (IFRS 9),
- finanční hospodářský výsledek,
- podíl na výsledku hospodaření přidružených a společných podniků oceňovaných ekvivalenční metodou (IAS 28),
- zisky a ztráty související s reklasifikací finančních aktiv (IFRS 9),
- daňový náklad (IAS 12),
- výsledek z ukončovaných činností (IFRS 5),
- výsledek hospodaření v podobě zisku nebo ztráty,
- každá položka ostatního úplného výsledku,
- ostatní úplný výsledek.

Výkaz změn vlastního kapitálu

Výkaz zobrazuje změny ve vlastním kapitálu za konkrétní období. Základní informací je zisk nebo ztráta za běžné období a změna v účetních pravidlech a oprava chyb. Následně zobrazuje pohyb jednotlivých účtů vlastního kapitálu účetní jednotky, které má otevřené (Základní kapitál, Nerozdělený zisk, Kapitálové fondy, Statutární fondy, Emisní ážio/disážio, atd.)

Výkaz cash-flow

Výkaz peněžních toků může účetní jednotka sestavovat pomocí přímé nebo nepřímé metody. V praxi se více objevuje metoda nepřímá, která detailně

³⁴ Institut certifikace účetních, a.s. Účetnictví – výkaznictví – vybrané oblasti IFRS. 2. vydání. Praha: Institut certifikace účetních, a.s., 2018. ISBN: 978-80-8798-519-9, str. 41

zobrazuje přehled jednotlivých peněžních toků. Peněžní toky se rozdělují do třech základních částí:

- provozní činnost (vše, co je spojeno s provozní činností podniku. Příjmy plynoucí ze služeb, zboží, výrobků nebo také platby od zaměstnanců, dodavatelů),
- investiční činnost (představuje rozdíl mezi příjmy a výdaji v oblasti pořízení nebo prodej dlouhodobého majetku),
- finanční činnost (představuje veškeré peněžní toky, které souvisí s financováním podniku).

Výkaz peněžních toků upravuje mezinárodní standard IAS 7 – Výkaz peněžních toků.

Komentář

Komentář neboli „*Příloha*“ slouží pro detailnější informování uživatelů účetní závěrky, kterým nestačí jenom čísla. Základní informace, které by měli být obsaženy v komentáři, jsou definovány v mezinárodním standardu IAS 1- *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* (Presentation of financial statements). Příloha je provázána s jednotlivými výkazy, v které jsou detailněji popsány důležité informace a zároveň nejsou obsaženy jinde v účetní závěrce. Například:

- základní informace o společnosti (sídlo, adresa sídla, právní forma, země založení, název mateřské společnosti, základní popis činnosti společnosti),
- informace o účetních metodách a zásadách,
- Detailní rozbor jednotlivých oblastí (zásoby, tržby, odložená daň, pozemky),
- souhrn důležitých účetních pravidel (oceňování, odpisování, uznávání výnosů),
- Významné události, které nastaly po datu účetní závěrky
- informace o budoucnosti účetní jednotky (jistoty i nejistoty),
- informace o dividendách,
- informace o případném koncernu
- informace o počtu akcií a jejich nominální hodnotě.

Příloha by měla sloužit pro vysvětlení alespoň některých otázek uživatelů účetní závěrky. Hlavním cílem je výběr konkrétních důležitých oblastí a následné poskytnutí informací k číslům dané oblasti.

3 Postup externího auditora pro oblast provozních nákladů

Oblast provozních nákladů byla vybrána kvůli tomu, jelikož praktická část diplomové práce se bude zaměřovat především na administrativní a odbytové náklady. Auditorský postup pro ostatní oblasti by se nijak zásadně lišit neměl.

Samotný audit (nejenom této oblasti) by měl probíhat v souladu s mezinárodními auditorskými standardy (ISA), zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech a také v souladu s mezinárodními standardy IFRS. Proces auditované oblasti by měl být co nejefektivnější, řádně zdokumentován a veškeré nesrovnalosti by měli být vysvětlené. Auditor by také měl být neustále v kontaktu s klientem, aby nedošlo k nějakému nedorozumění v průběhu auditu a také mít k dispozici veškeré potřebné doklady či informace.

Pro oblast provozních nákladů byl stanovený následný postup pro provedení auditu dané oblasti:

- porozumění podnikání účetní jednotky,
- porozumění kontrolnímu prostředí,
- stanovení hladiny významnosti,
- vytvoření „Understandingu“³⁵,
- provedení analytických testů,
- kontrola pohybů.

3.1 Porozumění podnikání účetní jednotky

„Porozumět činnost a oblasti podnikání klienta je první podstatnou podmínkou úspěšného provedení auditu.“ (Müllerová, 2013, str. 75)³⁶. Ať už se jedná o nového klienta nebo stávající klienta, auditor by měl znát alespoň základní informace ohledně oblasti podnikání dané účetní jednotky. Pro pochopení správného chodu společnosti, účtování, konečných stavů jednotlivých účtů

³⁵ Kompletní porozumění dané oblasti/daného procesu

³⁶ MÜLLEROVÁ, L. Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2013. ISBN 978-80-7357-988-3

popřípadě jednotlivých transakcí, je potřeba znát alespoň základní informace. V jakém průmyslu společnost podniká, zda se jedná o velkou nebo malou společnost, v jaké finanční situaci se nachází. Také je potřeba zhodnotit v jaké situaci se nyní nachází ekonomika (cena ropy, cena benzínu, cena kovů, cena práce, nezaměstnanost, atd.).

Příkladem toho může být například rostoucí cena pohonných hmot. Pokud se práce zaměřuje na oblast provozních nákladů a výnosů předpokládá se, že se v porovnání k předchozímu období, zvednou náklady na dopravné o určité procento. S touto informací už auditor přichází auditovat danou oblast a může očekávat, že by dopravné mohlo doopravdy být vyšší.

Kromě základních vnějších informací je potřeba zjistit také informace z vnitřku podniku. Domluvit si schůzky s vedoucími pracovníky, managementem a zaměstnanci ohledně dané oblasti. Je potřeba se ujistit, že jsou k dispozici veškeré informace. Hodně klientů nemá potřebu informovat auditora o všech skutečnostech, které nastaly a také nemají potřebu poskytovat veškeré potřebné dokumenty, i když je auditor vázán mlčenlivostí. Tato skutečnost v určitých případech vyvolává nesrovnalosti a následně i různé problémy, které mohou vyústit i ve zbytečné prodloužení auditu nebo až ke špatnému výroku ze strany auditora.

Základní skutečnosti, na které by se měl auditor zaměřit:

- Proběhly nějaké změny od minulého auditu?
- Proběhly nějaké velké transakce, o kterých by auditor měl vědět?
- Změnila se politika účtování v dané oblasti?
- Otevřely se nějaké nové účty?
- Proběhlo například navyšování mezd?
- Vyskytly se nějaké problémy od posledního auditu?

Otázky nejsou nikterak limitovány, záleží na dané oblasti a na daných potřebách auditora. V oblasti provozních nákladů a výnosů se auditor může zaměřit v podstatě na cokoli (marketing, mzdy, dopravné, režijní náklady, atd.). Jak už bylo naznačeno na začátku této kapitoly, porozumění oblasti podnikání a také procesům v dané oblasti je nejdůležitějším krokem pro správně a efektivně

provedený audit. Pokud má auditor k dispozici veškeré informace, zná většinu procesů v dané oblasti, jeho práce bude o to rychlejší a efektivnější.

3.2 Porozumění kontrolnímu prostředí

Kontrolním prostředím se má na mysli především činnost a zodpovědnost konkrétních osob za danou oblast, problematiku a procesy. Následně sem patří schvalování různých dokumentů, účetních transakcí, cestovních výdajů a v poslední řadě také účetní a jiné systémy.

Tuto činnost by ve většině případů měly vykonávat osoby, které už mají nějaké zkušenosti a mají s danou společností určitou historii. Ať už se jedná o zodpovědnost ve formě schvalování základních cestovních výdajů nebo zodpovědnost ve formě schválení vytvoření dohadné položky v hodnotě 50 000 000 Kč.

Pro oblast provozních nákladů a výnosů je hlavním kontrolním prostředím účetní systém a zodpovědné osoby, které odsouhlasují zaúčtování jednotlivých transakcí, jejich správnost, úplnost a prokazatelnost. Každý účetní záznam by měl být průkazný. Podle zákona č 563/1991 Sb., o účetnictví je účetní záznam průkazný tehdy, pokud:³⁷

- účetní záznam, jehož obsah je prokázán přímo porovnáním se skutečností, kterou tento záznam prokazuje,
- účetní záznam, jehož obsah je prokázán obsahem jiných průkazných účetních záznamů, nebo
- účetní záznam týkající se výhradně skutečností uvnitř jedné účetní jednotky, k němuž je připojen podpisový záznam osoby oprávněné a odpovědné podle odstavce 10³⁸.

Pro auditora je velmi důležité, aby pochopil, jak funguje účetní systém dané účetní jednotky. Pokud má auditor k dispozici přístup do účetního systému společnosti, může si sám ověřit správnost transakcí, procesů a dokumentů. Bohužel ve většině

³⁷ § 33a zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

³⁸ § 33a zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, odstavec 10 říká: „Účetní jednotka stanoví vnitřním předpisem oprávnění, povinnosti a odpovědnost osob v této účetní jednotce, vztahující se k připojování podpisového záznamu nebo identifikačního záznamu, a to takovým způsobem, aby bylo možno určit nezávisle na sobě odpovědnost jednotlivých osob za obsah účetního záznamu, ke kterému byly uvedené záznamy připojeny.“

případů auditor nemá k dispozici přístup do účetního systému a veškeré informace získává skrze účetní oddělení.

3.3 Stanovení hladiny významnosti

Hladina významnosti je denní chleba pro každého auditora. Stanovuje se jak pro celkový pohyb na syntetických účtech, tak pro celkový pohyb na analytických účtech. Jedná se o hodnotu vyjádřenou v peněžních jednotkách, která představuje pro auditora práh, kde by se na daný pohyb měl podívat detailněji. Auditor nemůže zkoumat každý účet, každou transakci. Proto se vytvořila hladina významnosti, aby se kontroloval jenom takový pohyb, který danou hladinu významnosti překročí nebo se k ní alespoň trochu blíží.

Hladina významnosti pro syntetické účty se stanovuje podle obecných kritérií. Pro výběr hladiny významnosti lze zvolit jedno z těchto kritérií³⁹:

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

Auditor může hladinu významnosti upravit dle svých potřeb a svých zkušeností s daným klientem. Hladina významnosti se také může změnit během auditu, pokud se vyskytne nějaká jedinečná událost.

Pro analytické účty je také definována hladina významnosti. Mezi nejčastější metody stanovení této hladiny významnosti je metoda určitého procenta z celkové hladiny významnosti (například 15% z celkové hladiny významnosti). Analytické účty mají častokrát mnohonásobně menší konečný stav než syntetické účty (záleží na velikosti podniku) a proto dává smysl, že auditor nemůže používat celkovou hladinu významnosti pro stanovení významnosti pohybu na konkrétním účtu.

³⁹ MÜLLEROVÁ, L. *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2013. ISBN 978-80-7357-988-3, str. 80

3.4 Vytvoření Understandingu⁴⁰

Understanding je zjednodušeně řečeno porozumění dané oblasti či problematice. Každá oblast má svůj vlastní understanding, který si musí auditor vytvořit. Pro celkový audit může být k dispozici i více než 20 understandingů (pohledávky, závazky, zásoby, finanční investice, peněžní prostředky, dlouhodobý majetek, dohadné položky, administrativní a odbytové náklady, atd.).

Jedná se o souhrn veškerých informací potřebných k porozumění dané oblasti a procesům, na které se v dané oblasti může narazit. Většinu informací auditor získává skrze zaměstnance společnosti a vedení společnosti. Některé informace si auditor zjistí sám skrze kontrolu a pozorování jednotlivých procesů.

Pokud se jedná o nového klienta, je potřeba vytvořit celý understanding od začátku a detailně popsat veškeré procesy a skutečnosti pro danou oblast. Pokud se jedná o stávajícího klienta, je potřeba odsouhlasit zapsané skutečnosti, aktualizovat daný understanding a zapsat nové skutečnosti, které vznikly. Kdokoli si bude daný understanding číst, měl by být schopen porozumět základním procesům v dané oblasti. Základní přehled toho, co by měl understanding obsahovat:

- jméno a datum od koho byly informace získány,
- jména zodpovědných osob za danou oblast,
- proces odsouhlasování transakcí a účtování,
- přehled základních analytických účtů,
- data/informace pro vytvoření očekávání⁴¹,
- přehled alokací nákladů do jednotlivých oblastí (správa, odbyt, výroba),
- specifické účtování.

Obsah understandingu se liší v závislosti na oblast a velikosti oblasti. Neexistuje žádný konkrétní předpis, jak by měl understanding vypadat a co by konkrétně měl obsahovat.

⁴⁰ Kompletní porozumění dané oblasti

⁴¹ Předpoklad konečného zůstatku v dané oblasti (následně se porovnává se skutečností)

3.5 Provedení analytického testu

Dalším krokem je analytický test. Analytický test slouží k porovnání konečných stavů konkrétních analytických účtů. Při analytickém testu se zjišťují nejvýznamnější pohyby, konečné stavy a také nové účty. Následně se dané pohyby porovnávají s hladinou významnosti pro analytické účty a zjišťuje se, zda je daný pohyb významný či nikoli.

Nyní vstupuje do hry auditorské oko. V některých případech je pohyb na analytickém účtu pod hladinou významnosti a tím pádem auditor nemá za „povinnost“ daný účet zkoumat. Je to ale tak správně? Příkladem by mohla být tato situace:

Zajímavý je nákladový účet 518 – ostatní služby. Účetní jednotky na něj rádi dávají v podstatě všechno, co není nikterak definované a neví, kam by to daly. Jelikož se práce zaměřuje na provozní náklady, porovnávají se mezi sebou srovnatelná období a hodnota hladiny významnosti pro analytické účty je 100 000 Kč.

Tab. 2 Vzor nákladového účtu 518 a jeho rozpad na analytické účty⁴²

Číslo účtu	Název účtu	Stav k 30.6.2019 v CZK	Stav k 30.6.2018 v CZK	Pohyb v CZK
518.1	Ostatní služby - úklid	340 000	250 000	90 000
518.2	Ostatní služby - ostatní	146 000	177 000	-31 000
518.3	Ostatní služby - IT	214 000	221 000	-7 000
518.23	Ostatní služby - Nájemné	44 000	420 000	-376 000
518.28	Ostatní služby - Parkovné	2 500	16 000	-13 500

První pohyb

Na analytickém účtu 518.1 Ostatní služby – úklid je pohyb 90 000 Kč, což je pod stanovenou auditorskou hladinu významnosti. Nyní záleží na uvážení auditora, zda je pohyb zvláštní nebo ne. I když je hladina významnosti stanovena na hodnotu 100 000 Kč, auditor by měl být schopen poznat pohyby, které jsou významné pro danou oblast.

Pokud se bude brát meziroční pohyb na účtu úklid, který se zvýšil o 90 000 Kč, tak je to určitě významné. Je potřeba zjistit, z jakého důvodu jsou náklady na úklid

⁴² Tabulka je vlastní tvorba v zjednodušeném formátu.

nyní takto vysoké. Je to kvůli tomu, že jsou k dispozici tři nové výrobní haly a je potřeba je uklízet? Zvýšily se mzdy zaměstnanců, kteří se najímají k úklidu? Nezaúčtovala tam nějaká osoba nechtěně nějakou transakci, která tam nepatří?

Druhý a třetí pohyb

Na analytickém účtu 518.2 Ostatní služby – ostatní je pohyb 31 000 Kč. Vzhledem k tomu, že na tento účet se doopravdy dávají náklady, pro které není vytvořen specifický analytický účet a k tomu, že pohyb je pouze 31 000 Kč, není potřeba daný pohyb detailněji zkoumat.

Ve stejné situaci je účet 518.3 Ostatní služby – IT na který se dávají ostatní náklady spojené s IT službami. Pohyb činí pouze 7 000 Kč a není tedy nadále potřeba daný pohyb detailněji zkoumat.

Čtvrtý pohyb

Na analytickém účtu 518.23 Ostatní služby – Nájemné je pohyb 376 000 Kč, což je vysoko nad stanovenou hladinu významnosti a je tedy potřeba detailněji prozkoumat, oč se jedná. Vzhledem k tomu, že společnost má nyní k dispozici tři nové výrobní haly (viz první pohyb), je pokles způsobený tím, že si je dříve pronajímala a nyní už ne? Je možné, že se dané nájemné nevztahuje jenom k výrobním halám a fakturace proběhne později, než proběhla v minulém roce? Nájemné, které není ještě vyfakturované, stále patří do nákladů daného období. Účetní jednotka může mít vytvořený nákladový účet časového rozlišení, na který bude dávat náklady, které nejsou ještě vyfakturované. Následně po fakturaci se přeúčtují na správný nákladový účet (viz tento příklad nájemného). Fakturace pravděpodobně proběhne později a proto je pohyb nyní takto vysoký.

Pátý pohyb

Pátý pohyb na analytickém účtu 518.24 Ostatní služby – parkovné je pohyb 13 500 Kč, což je velice pod hladinou významnosti a tím pádem auditor není vázán tím, že by tuto položku měl detailněji zkoumat. Správný auditor si ale stejně zjistí, proč je nyní na daném účtu takový pohyb, jelikož se v poměru jedná o veliký pokles. Auditor by měl znát svoji oblast, kterou má na starosti a tím pádem znát i takové detaily, že se například minulý rok konala společenská akce v Praze, a

proto je tam nyní takový pohyb (v tomto roce žádná společenská akce neprobíhala).

Je potřeba brát v potaz, že auditor nemá takovou kapacitu, aby mohl detailně zkoumat veškeré transakce a všechny analytické účty. Proto tu funguje hladina významnosti a také selský rozum, díky kterému by měl být schopen detailně prozkoumat ty nejvýznamnější oblasti a účty. Také je potřeba brát v potaz, že hladina významnosti je závislá na velikosti podniku.

3.6 Kontrola pohybů

Po dokončení analytického testu následuje kontrola pohybů na jednotlivých analytických účtech. Velikost kontroly pohybů závisí na velikosti podniku. V některých případech se může jednat i o více než 50 analytických účtů. Následuje kontrola jednotlivých účtů, zdali je pohyb významný nebo se jedná o pohyb, který je pod hladinou významnosti. Jak už bylo řečeno dříve, záleží na selském rozumu auditora, zdali vyhodnotí pohyby, které jsou pod hladinou významnosti, jako významné.

Pokud se objeví pohyby, které překročily hladinu významnosti, je potřeba detailněji prozkoumat daný účet. Důvodů pro významný pohyb může být nespočet a jsou fixovány na danou oblast. Příkladem je oblast marketingových nákladů:

- prozkoumat, zdali na daném účtu nejsou odlišné účetní transakce k porovnání k předchozímu období,
- porovnat pohyb s budgetem⁴³ pro marketingové náklady,
- neproběhne fakturace později (či dříve)?,
- nezměnila se politika účtování pro daný účet? (Účtuje se na daný účet nyní méně/více? Nebude se tento účet v průběhu X měsíců uzavírat a účtování se přesune jinam?),
- není pohyb ovlivněn nějakou specifickou událostí z předchozího/nynějšího roku? (předchozí rok proběhly dva sociální eventy a v tomto roce žádný).

⁴³ Budget je rozpočet pro danou oblast (např. Předpoklad marketingových nákladů pro rok 2019).

I když by měl mít auditor k dispozici dávno všechny tyto informace, ne vždy tomu tak je. Někdy se dozvídá až v průběhu auditu, že se vlastně otevřely nějaké nové účty, že došlo ke zrušení starého účtu, že politika účtování je trochu odlišná, atd.

Pokud jsou tedy vysvětleny všechny pohyby a jsou pohyby odůvodněné je potřeba všechny skutečnosti řádně zdokumentovat a popsat. Práci auditora pak následně bude někdo číst a je potřeba, aby dokázal pochopit veškeré pohyby, transakce, co se účtuje na daných účtech, atd.

V poslední řadě se porovná celková hodnota syntetického účtu (souhrn všech analytických účtu) a porovná se jak s předchozím obdobím, tak s očekáváním⁴⁴. Očekávání se vytváří na začátku analytického testu a je odvozen z určitého předpokladu, jaký konečný zůstatek auditor očekává na konci daného období. Za očekávání se může brát hodnota předchozího období (pokud se se nic významného v oblasti nedělo a vše by mělo být jako v předchozím období). Pro marketingové náklady je očekávání odvozený od marketingového rozpočtu a následně upravovaný o jednotlivé položky.

Podobně tomu je například u mzdových nákladů, kde je potřeba brát v potaz změnu mezd, změnu zaměstnanců, změna kolektivní smlouvy, atd. Očekávání se tedy stanoví na základě předchozího období upraveného o změnu zaměstnanců či změnu mezd.

Při porovnávání skutečné hodnoty syntetického účtu a očekávání, auditor stále pracuje s hladinou významností, ale nyní už s celkovou hladinou významnosti. Celkový pohyb se porovná s hladinou významnosti, a pokud je pohyb v pořádku, je tímto práce dokončena. Pokud je pohyb vyšší, než hladina významnosti, musí auditor zvážit, zdali veškeré pohyby dávají smysl nebo je potřeba dalšího „vyšetřování“.

⁴⁴ Předpoklad konečného zůstatku v dané oblasti (následně se porovnává se skutečností)

4 Praktická část – externí audit účetní závěrky dle IFRS se zaměřením na oblast odbytových a administrativních nákladů

Pro praktickou část diplomové práce byla vybrána společnost, která se zabývá nákupem a prodejem motorových vozidel, motocyklů a jejich náhradních dílů. Pro účely této diplomové práce byla vytvořena fiktivní společnost, aby nedošlo k poškození jakékoli společnosti, která by mohla být jakkoliv spojována s informacemi uvedenými v diplomové práci. Společnost ponese fiktivní název Kelly, a. s.

V diplomové práci jsou použita reálná čísla pozměněna do podoby, aby nebylo možné spojovat daná čísla a informace s jakoukoli společností. Pro podniky ve stejném odvětví a ve stejném rozsahu, je více než reálné, aby se našla podobnost v procesech, číslech, účtech či problémech. Proto byly všechny účty přejmenovány a čísla účtů pozměněna. Problémy, které se vyskytly, jsou také předělány do určité podoby, aby nemohly být spojovány s jakoukoli společností.

Praktická část se bude především zaměřovat na oblast odbytových nákladů, s detailnějším zaměřením na marketingové náklady a administrativních nákladů. Dané oblasti byly vybrány kvůli počtu analytických účtů, rozsahu problematiky a jedinečnosti pro testování těchto oblastí. Celkový proces testování je velice rozsáhlý a stejně tak dokumentace veškerých skutečností je velice rozsáhlá, proto není možné uvést všechny skutečnosti pro danou oblast. Budou uvedeny jenom hlavní informace, které představují důležitou součást testování a jsou nezbytné pro tuto diplomovou práci.

Testování bude zaměřeno na analytické testy, což představuje porovnání daného období se srovnatelným obdobím předchozího roku. V rámci nákladů a výnosů se porovnává se srovnatelným obdobím, což v tomto případě představuje (1-3/2019 proti 1-3/2018). Auditor musí zjistit pohyby nad hladinou významnosti a následně zjistit, co způsobilo daný nárůst a zdali je tento nárůst realistický a smysluplný.

4.1 Odbytové náklady

Použité srovnatelné finanční údaje, na kterých je založeno očekávání, byly auditovány nebo přezkoumány stejným auditorem. Očekávání je založeno na znalostech z minulých let a také na znalostech průmyslu, podnikání a informace získaných během fáze plánování auditu. Rozpočet pro odbytové náklady byl ověřen v průběhu minulého účetního období a následně bude také použit pro stanovení očekávání. Zkoumaná oblast je za období prvních tří měsíců roku 2019 (1-3/2019) a srovnatelné období jsou první tři měsíce roku 2018 (1-3/2018).

4.1.1 Understanding pro odbytové náklady

Očekávání pro náklady na dopravné: je převzato z rozpočtových nákladů na dopravu vozidla, které jsou následně vynásobeny počtem vozů/motocyklů, které byly realizovány během daného období. Rozpočtové náklady na dopravu vozidla se stanovují z průměrných nákladů na dopravu daného vozidla. Tato skutečnost se může měnit v závislosti na destinaci a případnou změnu ceny.

Očekávání pro odbytové režijní náklady: je převzato z odbytových režijních nákladů předchozího srovnatelného období a následně vynásobený změnou počtu zaměstnanců a změnou mezd či platů. Změnu počtu zaměstnanců je potřeba brát v lineárním pojetí. Změna proběhla meziročně, a tím pádem není možné, aby se jednorázově daným procentem navýšila.

Oblast odbytových nákladů je rozdělena do třech základních skupin. Přímé odbytové náklady, odbytové režijní náklady a marketingové náklady. Odbytové náklady by měly zahrnovat tyto oblasti:

- balné,
- dopravné,
- dopravné náhradních dílů,
- pojištění,
- časové rozlišení pro odbytové náklady,
- osobní režijní náklady (mzdy/platy),
- odpisy,

- odbytové režijní náklady (zahrnují více oblastí, ale hlavně marketing, který představuje vysoký podíl na celkových odbytových režijních nákladech).

Pochopení kontrolního prostředí a procesů se provádí v rámci porozumění nákupu. Pracovní postup týkající se odbytových nákladů se nikterak nemění od pracovního postupu týkající se ostatních nákladů a je v souladu s ostatními náklady v rámci klasifikace a výkaznictví. Klasifikace v rámci ostatních provozních nákladů a výnosů se provádí na základě kódovacích a nákladových středisek, které zohledňují kódování účtů a funkční obsah nákladů.

Časové rozlišení je tvořeno podle oblastí a podle toho, jakou procentuální část představují pro danou oblast. Účetní jednotka přerozděluje časové rozlišení pro oblasti následovně:

- **odbyt – 100% z odbytu, 20 % z managementu,**
- správa – 100% ze správy, 100% z financí, 50% z managementu.

Dotazování (inquiry)

Dotazování proběhlo 7. 4. 2019 s paní Novákovou, která je zodpovědná za oblast odbytových nákladů. Otázky, které byly položeny před provedením analytického testu:

- Proběhly nějaké změny od minulého auditu?
odpověď: žádné velké změny neproběhly. Jako každý rok se lehce změnila procenta u přerozdělování časového rozlišení, jinak nic významného.
- Proběhly nějaké velké transakce, o kterých by auditor měl vědět?
odpověď: nejsem si vědoma pro dané období, že by došlo k nějaké velké transakci, která by byla neobvyklá nebo něco podobného, ale jsme zatím na začátku roku.
- Změnila se politika účtování v dané oblasti?
odpověď: politika účtování se pro danou oblast vůbec nezměnila.
- Otevřely se nějaké nové účty?
odpověď: žádné nové účty se neotvíraly. Myslím, že se dva účty zavíraly, ale ty byly skoro nulové. Jako každým rokem se otevřela nová nákladová střediska a také se nějaká uzavřela.
- Vyskytly se nějaké problémy od posledního auditu?

odpověď: nejsem si vědoma, že by se v oblasti odbytových nákladů objevil nějaký problém. Kolegové pro jednotlivé části odbytových nákladů budou určitě mít detailnější informace.

- Rozpočet dopravného pro jednotlivé vozy je srovnatelný nyní se skutečností?

odpověď: situace se nyní extra neměnila, jestli ano, tak pouze v rámci několika desítek korun, ale nic významného.

4.1.2 Očekávání pro odbytové náklady

Analytický test bude rozdělen do třech základních částí. Stanovení očekávání pro jednotlivé části testu, samotné testování oblastí a v poslední řadě vysvětlení významných pohybů.

Očekávání

Vzhledem ke složitosti dané oblasti se musí očekávání rozdělit na čtyři samostatné části (ostatní oblasti odbytových nákladů nejsou brány v potaz, jelikož jsou ve srovnání s uvedenými oblastmi nevýznamné):

- očekávání pro náklady na dopravné,
- očekávání pro odbytové režijní náklady,
- očekávání pro časové rozlišení odbytových nákladů (pro časové rozlišení se sestavuje samostatné očekávání. Za očekávání se bere skutečnost časového rozlišení k datu probíhajícího auditu, tedy časové rozlišení odbytových nákladů za období 1-3/2019),
- očekávání pro ostatní odbytové náklady.

Očekávání pro náklady na dopravné

Tyto náklady představují výdaje na zaplacení přepravním společností za přepravu automobilů a motocyklů (náhradní díly sem nevstupují). Byly získány dokumenty na rozpočtové sazby za dopravu pro jednotlivé modely a také byly získány dokumenty na počet vozů/motocyklů, které byly přepraveny za období 1-3/2019. Jak bylo prodiskutováno s paní Novákovou, rozpočet na přepravu jednotlivých modelů se od poslední kontroly zásadně nezměnil.

Je potřeba také brát v úvahu, že rozpočtové hodnoty, které byly odsouhlaseny v předchozím roce (2018), se ve skutečnosti už mohou měnit. Náklady na dopravné pro jednotlivé modely se mění v závislosti na vzdálenost dopravy a množství přepravovaných vozů/motocyklů.

Tab. 3 Přehled modelů, sazeb a počet vozů a motocyklů přepravených za období 1-3/2019⁴⁵

<i>Přehled modelů</i>	<i>Náklady na dopravné (CZK / auto)</i>	<i>Počet přepravených vozů a motocyklů 1-3/2019</i>	<i>Očekávané náklady na dopravné (v CZK milionech)</i>
<i>Model A</i>	3 051	32 570	64,60
<i>Model B</i>	3 219	29 244	61,18
<i>Model C</i>	5 615	34 722	126,72
<i>Model D</i>	3 476	113 449	256,35
<i>Model E</i>	3 614	141 994	333,51
<i>Celkem</i>	-	228 786	842,37

Očekává se tedy, že náklady na dopravné budou ve výši **CZK 842 milionů**.

Očekávání pro odbytové režijní náklady

Očekává se, že odbytové režijní náklady budou vyšší než v minulém období. Důvodem je nárůst zaměstnanců a také mezd. Počet zaměstnanců meziročně vzrostl o 7,8% (bere se v úvahu lineární meziroční nárůst zaměstnanců, což představuje 3,9%) a mzdy narostly o 4,7%. Celkový nárůst se tedy předpokládá 8,6% (3,9% + 4,7%).

Hodnoty v předchozím období 1-3/2018⁴⁶:

- Režijní odbytové náklady CZK 1 794 milionů
- Personální odbytové náklady CZK 321 milionů

Vychází se z údajů srovnatelného období (1-3/2018) a jejich konečných stavů. Jediné, co se změnilo, jsou náklady na mzdy a počet zaměstnanců. Tím pádem nelze aplikovat zvýšení 8,6% na celé režijní odbytové náklady, ale jenom na jejich část.

Vzorec by tedy vypadal následovně:

⁴⁵ Tabulka je vlastní tvorba. Očekávané náklady na dopravné se vypočítají jednoduchým vzorcem. Náklady na dopravné = Náklady na dopravné * počet vozů/motocyklů přepravených.

⁴⁶ Částky lze vidět v příloze č. 2 Celkový analytický test pro odbytové náklady nebo níže v této kapitole

(Personální odbytové náklady * 1,086) + (Režijní odbytové náklady – personální odbytové náklady)⁴⁷.

Očekávání pro odbytové režijní náklady tedy činí **CZK 1 822 milionů**.

Očekávání pro časové rozlišení odbytových fixních nákladů

Na časové rozlišení je velice těžké vytvořit nějaké smysluplné očekávání. Muselo by se brát v úvahu nespočet faktorů a informací k vytvoření daného očekávání a i v tomto případě, by to nemuselo být v realistické.

Pro tvorbu časového rozlišení se používá následující klíč:

- odbyt – 100% z odbytu, 20 % z managementu.

Tento klíč představuje tvorbu časového rozlišení po oblastech. 100% transakcí, které spadají do odbytu a 20% transakcí, které spadají do managementu.

V oblasti odbytových nákladů účetní jednotka tvoří časové rozlišení jenom v rámci kvartálních auditů. Na konci účetního období rozpustí časové rozlišení na konkrétní odbytové účty a zbytek přeúčtuje do jiné oblasti. Tato skutečnost se dělá kvůli srovnatelnosti období, aby bylo možné tyto období srovnávat mezi sebou.

Očekávání je tedy stanovený na základě skutečnosti daného období. V tomto případě se jedná o **CZK 993 milionů**.

Očekávání pro ostatní odbytové náklady

Berou se v úvahu ostatní účty, které nespádají do kategorie nákladů na dopravné, časového rozlišení a režijních odbytových nákladů.

Hodnoty v předchozím období 1-3/2018⁴⁸

- Celkové odbytové náklady CZK 3 733 milionů
- Režijní odbytové náklady CZK 1 794 milionů
- Časové rozlišení odbytových nákladů CZK 970 milionů
- Náklady na dopravné CZK 720 milionů

Vzorec vypadá následovně:

(Celkové odbytové náklady – režijní odbytové náklady – časové rozlišení odbytových nákladů – náklady na dopravné)⁴⁹.

⁴⁷ Výpočet pro očekávání je následující $(321 * 1,086) + (1\,794 - 321) = 1\,822$

⁴⁸ Částky lze vidět v příloze č. 2 Celkový analytický test pro odbytové náklady nebo níže v této kapitole

Očekávání pro ostatní odbytové náklady tedy činí **CZK 249 milionů**.

Celkové očekávání pro oblast odbytových nákladů

Nyní se vezmou jednotlivé části očekávání a sečtou se dohromady. Vyjde částka, která by dle očekávání, poskytnutých informací a zjištěných skutečností, měla být na konci období 1-3/2019. Jinak řečeno částka, kterou auditor očekává na konci daného období.

Tab. 4 Celkové očekávání pro oblast odbytových nákladů⁵⁰

Celková očekávaná hodnota na účtu odbytové náklady		3 906
Skládá se z:	Náklady na dopravné	842
	Režijní odbytové náklady	1 822
	Časové rozlišení odbytových nákladů	993
	Ostatní odbytové náklady	249

Celkové očekávání pro oblast odbytových nákladů je tedy stanoveno na hodnotu **CZK 3 906 milionů**. Na konci analytického testu se porovná s konečným stavem na účtu odbytové náklady k 31. 3. 2019.

4.1.3 Analytický test odbytových nákladů

Před samotným testováním je ještě potřeba stanovit hladinu významnosti pro analytické a syntetické účty.

Hladina významnosti pro syntetické účty je stanovena ve výši **CZK 876 milionů**, což říká, že pokud je pohyb na konkrétním syntetickém účtu pod hladinou významnosti **CZK 876 milionů**, není to významné (většina pohybů, které budou nad hladinou významnosti pro analytické účty, bude vysvětlena a stejně tak některé pohyby, které jsou pod hladinou významnosti pro analytické účty).

Hladina významnosti pro analytické účty je stanovena ve výši **CZK 131 milionů**, což představuje 15% z celkové hladiny významnosti. To znamená, že pohyby na analytických účtech, které budou nad hodnotu **CZK 131 milionů**, musí být vysvětleny.

⁴⁹ Výpočet pro očekávání je následující $(3\,733 - 1\,794 - 970 - 720) = 249$

⁵⁰ Tabulka je vlastní tvorba.

Tab. 5 Celkový analytický test pro oblast odbytových nákladů⁵¹

Účet	Popis účtu	Konečný stav k 31. 03. 2019 v mil. Kč	Konečný stav k 31. 03. 2018 v mil. Kč	Pohyb v mil. Kč
501.1	112 Balné pro model D1	0	0	0
501.1	1121 Balné pro model A	2	1	1
501.1	113 Balné pro model B	0	0	0
501.1	1131 Balné pro model D2	0	0	0
501.1	114 Balné pro model E1	43	15	28
501.1	1141 Balné pro model E2	0	0	0
501.1	115 Balné pro model C	24	8	16
501.1	Balné	68	24	44
501.2	211 Dopravné při odbytu model A	48	53	-5
501.2	212 Dopravné při odbytu model B	40	52	-12
501.2	213 Dopravné při odbytu model D1	60	72	-11
501.2	2131 Dopravné při odbytu model D2	135	145	-9
501.2	214 Dopravné při odbytu model E1	159	133	26
501.2	2141 Dopravné při odbytu model E2	179	181	-2
501.2	216 Dopravné při odbytu model C	148	85	63
501.2	Dopravné	769	720	49
501.3	311 Balné pro náhradní díly	18	20	-2
501.3	312 Dopravné při odbytu pro náhradní díly - tuzemsko	44	46	-2
501.3	313 Dopravné při odbytu pro náhradní díly - zahraničí	111	119	-8
501.3	Dopravné a balné náhradní díly	173	185	-12
501.4	411 Pojištění modelu A	2	2	0
501.4	412 Pojištění modelu B	3	5	-2
501.4	413 Pojištění modelu D1	5	6	-1
501.4	4131 Pojištění modelu D2	8	9	-1
501.4	414 Pojištění modelu E1	5	5	0
501.4	4141 Pojištění modelu E2	14	16	-2
501.4	416 Pojištění modelu C	6	4	2
501.4	418 Pojištění ostatní - tuzemsko	2	2	0
501.4	419 Pojištění ostatní - zahraničí	0	0	0
501.4	Pojištění	46	50	-5
501.5	511 Časové rozlišení odbytových fixních nákladů	993	970	22
501.5	512 Režijní odbytové náklady	1 483	1 794	-311
	Personální odbytové náklady	342	321	21
	Odpisy (Odbyt)	72	60	12
	Ostatní režijní odbytové náklady	1 069	1 413	-344
	Marketing	865	1 019	-154
	Údržba	20	26	-6
	Režijní materiál	29	38	-8
	Služební vozy	40	44	-4
	Energie	10	11	-1
	Nájemné	38	44	-7
	Ostatní režijní náklady	144	182	-38
	Přefakturace	-54	-17	-37
	Ostatní nemateriální položky	-23	66	-89
501.6	513 Mzdy a platy - tvorba (odbyt)	38	30	8
501.6	514 Rezerva na personální výdaje- tvorba	33	25	8
501.6	515 Personální výdaje IID - tvorba	6	5	1
501.6	516 Mzdy a platy - čerpání (odbyt)	-53	-39	-14
501.6	517 Rezerva na personální výdaje- čerpání	-34	-30	-4
501.6	518 Personální výdaje IID-odbyt čerpání	-8	-8	0
501.6	519 Dovolená - odbyt - čerpání minulý rok	-5	-4	-1
501.6	520 Dovolená - odbyt - tvorba	24	20	4
501.6	521 Dovolená - odbyt - čerpání běžný rok	-16	-13	-3
	Ostatní odbytové náklady	272	248	24
501	Odbytové náklady	3 517	3 733	-216

⁵¹ Tabulka je vlastní tvorba v zjednodušeném formátu. Celkový analytický test je k dispozici v příloze č.2 Celkový analytický test odbytových nákladů. Hodnoty jsou zaokrouhlené.

Oblast odbytových nákladů – balné

Pro oblast odbytových nákladů - balné není samostatně stanovené očekávání, ale je zařazeno do očekávání pro oblast ostatních odbytových nákladů (bude porovnán až na konci této kapitoly). Jedná se o nevýznamnou oblast z pohledu hladiny významnosti. Dle čísel si lze všimnout, že částky jsou o hodně nižší, než v jiných oblastech. Proto v tomto případě není stanoveno žádné očekávání. Předpokládá se, že hodnoty budou velice podobné srovnatelnému období. Stále však platí hladina významnosti pro analytické účty, která je stanovena v hodnotě CZK 131 milionů.

Tab. 6 Analytický test odbytových nákladů - balné⁵²

Účet	Popis účtu	Konečný stav k 31. 03. 2019 v mil. Kč	Konečný stav k 31. 03. 2018 v mil. Kč	Pohyb v mil. Kč
501.1	112 Balné pro model D1	0	0	0
501.1	1121 Balné pro model A	2	1	1
501.1	113 Balné pro model B	0	0	0
501.1	1131 Balné pro model D2	0	0	0
501.1	114 Balné pro model E1	43	15	28
501.1	1141 Balné pro model E2	0	0	0
501.1	115 Balné pro model C	24	8	16
501.1	Balné	68	24	44

I když jsou všechny pohyby nevýznamné a stejně tak jsou nevýznamné konečné stavy účtů, je potřeba vědět, z jakých skutečností jsou tyto pohyby způsobeny. Některé pohyby se mohou táhnout celý zbytek účetního období, takže je možné, že se na ně znova narazí v dalším období (1-6/2019). Je tedy dobré, aby auditor měl k dispozici veškeré informace už na začátku účetního období a mohl počítat s danou skutečností i do budoucna.

Vysvětlení pohybů

1) Pohyb CZK 28 milionů na modelu E1 je způsoben tím, že model E1 se díky poptávce začíná prodávat více. Jedná se o model, který prošel v roce 2018 takzvaným „faceliftem“⁵³ a díky této skutečnosti vzrostl prodej u modelu. Facelift daného modelu předčil všechna očekávání z předchozích let (z předchozích faceliftů) a očekává se i nadále zvýšený zájem o tento model. Avšak nárůst by měl

⁵² Tabulka je vlastní tvorba v zjednodušeném formátu. Hodnoty jsou zaokrouhlené.

⁵³ Facelift je kosmetická změna vzhledu vozu, popřípadě malé vylepšení modelu.

být pouze v průběhu roku 2019, pak by se prodeje tohoto modelu měli vrátit na podobnou hladinu (společnost vychází z předchozích zkušeností)

2) Pohyb CZK 16 milionů na modelu C je způsoben tím, že se jedná o nový model, který se začal prodávat až únoru 2018.

Ostatní pohyby jsou nevýznamné, a tím pádem není potřeba se jimi nadále zabývat. Veškeré tyto pohyby auditorovi dávají smysl, jsou srozumitelné a jasné. Tím pádem není potřeba pokračovat v dalším vyšetřování.

Oblast odbytových nákladů – dopravné

Pro oblast odbytových nákladů – dopravné je stanovené očekávání na hodnotu **CZK 842 milionů** (viz tabulka 3). Hodnota dopravného představuje z celkových odbytových nákladů velký podíl a je potřeba této oblasti věnovat určitou pozornost.

Tab. 7 Analytický test odbytových nákladů - dopravné⁵⁴

Účet	Popis účtu	Konečný stav k 31. 03. 2019 v mil. Kč	Konečný stav k 31. 03. 2018 v mil. Kč	Pohyb v mil. Kč
501.2	211 Dopravné při odbytu model A	48	53	-5
501.2	212 Dopravné při odbytu model B	40	52	-12
501.2	213 Dopravné při odbytu model D1	60	72	-11
501.2	2131 Dopravné při odbytu model D2	135	145	-9
501.2	214 Dopravné při odbytu model E1	159	133	26
501.2	2141 Dopravné při odbytu model E2	179	181	-2
501.2	216 Dopravné při odbytu model C	148	85	63
501.2	Dopravné	769	720	49

V této oblasti jsou jenom dva až tři významnější pohyby, které sice nejsou nad hladinou významnosti, ale i v tomto případě je potřeba vědět, z jaké skutečnosti jsou tyto pohyby. Některé skutečnosti se mohou táhnout celé účetní období, a co se týče dopravného, to platí dvojnásob.

Vysvětlení pohybů

1) Pohyb CZK 26 milionů na modelu E1 je způsoben tím, že model E1 se díky poptávce začíná prodávat více. Stejně jako v případě balného pro model E1. Jedná se o model, který prošel v roce 2018 faceliftem a díky této skutečnosti vzrostl prodej u modelu E1.

⁵⁴ Tabulka je vlastní tvorba ve zjednodušeném formátu. Hodnoty jsou zaokrouhlené.

Dle získaných dokumentů se meziročně prodalo modelu E1 o 3 575 kusů více. Pokud se vynásobí meziroční nárůst modelu E1 a rozpočtové hodnoty dopravného pro model E1, tak vyjde hodnota **CZK 12,92 milionů⁵⁵**.

Výsledek CZK 12,92 milionů je jenom polovina toho, co představuje skutečný pohyb, což jako vysvětlení nestačí. Následně bylo zjištěno, že model je tak žádaný, že si jednotlivé pobočky společnosti posílají model E1 mezi sebou, aby byly schopni uspokojit zákazníky. Volné kusy modelu E1 tedy putují následně do jiné pobočky (i do zahraničí) a tím pádem náklady na dopravu jsou často až dvojnásobné.

3) Pohyb CZK 63 milionů na modelu C je stejný jako v případě balného. Nový model, který se začal prodávat v únoru 2018 a tím pádem je tam nyní takto veliký pohyb. Vzhledem k tomu, že model C se začal prodávat až od února roku 2018, měl by být konečný stav cca o polovinu vyšší. S porovnáním na počet dopravených vozů je to mírně přes polovinu a stejně tak souhlasí i čísla uvedené v tabulce.

4) Ostatní modely, které nebyly vysvětleny, mají nevýznamné pohyby. Z přezkoumání skutečnosti došlo k poklesu přepravy jednotlivých modelů (díky nižším prodejům těchto modelů) a také se začaly dovážet do bližších lokací. Vzhledem k tomu, že se jedná o nevýznamné pohyby, není potřeba pohyby detailněji vysvětlovat.

Berou se v úvahu rozpočtové hodnoty, které se stanoví na konci roku předchozího období, ale účtuje se podle skutečnosti a podle skutečných hodnot pro jednotlivé modely. Tyto hodnoty se průběžně mění v závislosti na vzdálenost přepravy, počet přepravených vozů/motocyklů a podle způsobů přepravy. Pokud bude účetní jednotka dovážet model do zahraničí v jednom období a v druhém období změni přepravu modelu do bližší lokace, budou skutečné i rozpočtové hodnoty jiné.

Skutečný konečný stav na dopravném činí **CZK 769 milionů**. Očekávání pro dopravné činí **CK 842 milionů**. Rozdíl mezi skutečností a očekáváním je pod analytickou hladinou významnosti a činí **CZK 72 milionů**. Významné pohyby byly

⁵⁵ 3 575 * 3 614= CZK 12,92 milionů

vysvětleny, auditorovi dávají smysl, jsou srozumitelné a jasné. Není potřeba pokračovat v dalším vyšetřování.

Oblast odbytových nákladů – dopravné a balné náhradní díly

Náklady na dopravné a balné náhradních dílů nemají stanovené samostatné očekávání, ale jsou zařazeny do očekávání pro oblast ostatních odbytových nákladů (bude porovnán až na konci této kapitoly). Nejedná se nikterak o významné částky. Jak už bylo řečeno na začátku kapitoly, účetní jednotka také prodává náhradní díly.

Tab. 8 Analytický test odbytových nákladů – dopravné a balné náhradní díly⁵⁶

<i>Účet</i>	<i>Popis účtu</i>	<i>Konečný stav k 31. 03. 2019 v mil. Kč</i>	<i>Konečný stav k 31. 03. 2018 v mil. Kč</i>	<i>Pohyb v mil. Kč</i>
501.3	311 Balné pro náhradní díly	18	20	-2
501.3	312 Dopravné při odbytu pro náhradní díly - tuzemsko	44	46	-2
501.3	313 Dopravné při odbytu pro náhradní díly - zahraničí	111	119	-8
501.3	Dopravné a balné náhradní díly	173	185	-12

Jak si lze všimnout, žádný pohyb není nad hladinou významnosti. Také si lze všimnout, že pohyby jsou velice malé a není potřeba žádné další vysvětlování. Hodnoty srovnatelného období jsou velice podobné a žádné významné pohyby se v této oblasti nevyskytly.

Oblast odbytových nákladů - pojištění

Náklady na pojištění také nemají stanovené žádné samostatné očekávání, ale jsou zařazeny do očekávání pro oblast ostatních odbytových nákladů (bude porovnán až na konci této kapitoly). Nejedná se o významné částky a k porovnání k celkovým odbytovým nákladům se jedná o malý podíl.

Tab. 9 Analytický test odbytových nákladů – pojištění⁵⁷

<i>Účet</i>	<i>Popis účtu</i>	<i>Konečný stav k 31. 03. 2019 v mil. Kč</i>	<i>Konečný stav k 31. 03. 2018 v mil. Kč</i>	<i>Pohyb v mil. Kč</i>
501.4	411 Pojištění modelu A	2	2	0
501.4	412 Pojištění modelu B	3	5	-2
501.4	413 Pojištění modelu D1	5	6	-1

⁵⁶ Tabulka je vlastní tvorba ve zjednodušeném formátu. Hodnoty jsou zaokrouhlené.

⁵⁷ Tabulka je vlastní tvorba ve zjednodušeném formátu. Hodnoty jsou zaokrouhlené.

501.4	4131 Pojištění modelu D2	8	9	-1
501.4	414 Pojištění modelu E1	5	5	0
501.4	4141 Pojištění modelu E2	14	16	-2
501.4	416 Pojištění modelu C	6	4	2
501.4	418 Pojištění ostatní - tuzemsko	2	2	0
501.4	419 Pojištění ostatní - zahraničí	0	0	0
501.4	Pojištění	46	50	-5

Stejně jako v případě náhradních dílů, se nejedná o významné pohyby ani konečné stavy. Pohyby jsou velice malé, a proto není potřeba žádné další vysvětlování. Hodnoty srovnatelného období jsou velice podobné a žádné významné pohyby se v této oblasti nevyskytly.

Oblast časového rozlišení fixních odbytových nákladů

Časové rozlišení je sice součástí odbytových nákladů, ale samotná oblast provozní náklady se touto problematikou nezabývá. Tato oblast je testována separátně (jako například marketingové náklady, které jsou také součástí odbytových nákladů). Očekávání je stanovené na částku **CZK 993 milionů**, které by se mělo shodovat se skutečností konečného stavu tohoto účtu. Očekávání bylo stanovené skrze získané dokumenty od účetní jednotky s přehledem vytvořeného časového rozlišení pro oblast odbytových nákladů. Do časového rozlišení také spadají náklady, které jsou smluvně stanovené a ví se jejich pravděpodobná hodnota. Následně po fakturaci daných nákladů se přerozdělují do jednotlivých nákladových účtů, kam správně patří. Některé pohyby, které budou k vidění, můžou být způsobeny právě pozdější nebo dřívější fakturací.

Tab. 10 Analytický test odbytových nákladů – časové rozlišení fixních odbytových nákladů⁵⁸

<i>Účet</i>	<i>Popis účtu</i>	<i>Konečný stav k 31. 03. 2019 v mil. Kč</i>	<i>Konečný stav k 31. 03. 2018 v mil. Kč</i>	<i>Pohyb v mil. Kč</i>
501.5	511 Časové rozlišení odbytových fixních nákladů	993	970	22

Skutečnost se tedy shoduje se stanoveným očekáváním. V oblasti časového rozlišení je meziroční pohyb **CZK 22 milionů**, který není významný a tím pádem není potřeba ho vysvětlovat. Časové rozlišení se testuje v jiné oblasti, ale to neznamená, že by auditor neměl mít přehled o tom, co tam vše spadá. Jak už bylo

⁵⁸ Tabulka je vlastní tvorba ve zjednodušeném formátu. Hodnoty jsou zaokrouhlené.

definováno výše, časové rozlišení je rozdělováno do skupin. Pro odbyt se jedná o časové rozlišení, které spadá 100% pod odbyt a 30% pod oblast managementu. V tomto případě se časové rozlišení vztahuje k marketingovým podporám pro jednotlivé importéry vozů a motocyklů. Jedná se také o různé projekty na podporu prodeje v různých koutech světa.

Oblast režijních odbytových nákladů

Pro oblast režijních odbytových nákladů je stanovené očekávání, které činí **CZK 1 822 milionů**. Očekávání je založené na meziroční změně zaměstnanců a také na meziroční změně mezd. Pro očekávání nejsou brány v potaz ostatní faktory (jako například potenciální změna marketingových nákladů). Podíl režijních odbytových nákladů na celkové hodnotě odbytových nákladů je více než významný a představuje více než 40% z celkové hodnoty odbytových nákladů.

Tab. 11 Analytický test odbytových nákladů – režijní odbytové náklady⁵⁹

Účet	Popis účtu	Konečný stav k 31. 03. 2019 v mil. Kč	Konečný stav k 31. 03. 2018 v mil. Kč	Pohyb v mil. Kč
501.5	512 Režijní odbytové náklady	1 483	1 794	-311
	Personální odbytové náklady	342	321	21
	Odpisy (Odbyt)	72	60	12
	Ostatní režijní odbytové náklady	1 069	1 413	-344
	Marketing	865	1 019	-154
	Údržba	20	26	-6
	Režijní materiál	29	38	-8
	Služební vozy	40	44	-4
	Energie	10	11	-1
	Nájemné	38	44	-7
	Ostatní režijní náklady	144	182	-38
	Přefakturace	-54	-17	-37
	Ostatní nemateriální položky	-23	66	-89

Vysvětlení pohybů

Na režijních odbytových nákladech je meziroční pohyb **CZK 311 milionů**, což je vysoko nad stanovenou hladinu významnosti. Jediný nárůst, který se očekával, bylo zvýšení personálních odbytových nákladů (jehož součástí jsou například mzdy). Ostatní režijní odbytové náklady mají pohyb **CZK 344 milionů** a jsou tvořeny desítkami až stovkami dalších analytických účtů. Následně tyto účty jsou shromážděny do menších skupin (viz tabulka výše).

⁵⁹ Tabulka je vlastní tvorba ve zjednodušeném formátu. Hodnoty jsou zaokrouhlené.

1) Pohyb **CZK 154 milionů** je na oblasti marketingových odbytových nákladů. Tento pohyb nebude pro účely diplomové práce detailně vysvětlen v této kapitole, ale bude se detailněji zaměřovat na marketingové náklady na separátní kapitole. Pohyb je způsobený eventy a tréninkem na nové modely, které probíhaly v předchozím období. Tento pohyb také nebere v úvahu celkové marketingové náklady, ale jenom odbytové marketingové náklady.

2) Pohyb **CZK 37 milionů** je na oblasti přefakturace. Jedná se o náklady, které by nakonec neměly spadat pod odbytové náklady. Většinou se jedná o přefakturaci na jiná účetní střediska, na jiná oddělení účetní jednotky a také o přefakturaci nákladů na zahraniční pobočky. Konečné stavy se na tomto účtu mohou libovolně měnit a není k nim stanovené žádné očekávání, jelikož se nedá žádným způsobem odhadnout.

3) Pohyb **CZK 38 milionů** je na oblasti ostatních režijních nákladů. Jedná se souhrn účtů, kam ve většině případů spadají různé služby za IT, ale také vzdělání, úklid, reprezentace a podobné položky, na které nebyl vytvořen konkrétní název pro sjednocení. Pohyb představuje vyšší meziroční fakturaci IT služeb.

4) Pohyb **CZK 89 milionů** je na oblasti ostatní nemateriální položky. Tento účet představuje desítky až stovky analytických účtů, jejichž konečné zůstatky jsou velice nízké a nevýznamné. Pro potřeby této práce jsou tyto účty sečteny do jednoho účtu.

Ostatní položky režijních odbytových nákladů jsou nevýznamné a jsou pod hladinou významnosti.

Skutečný stav na režijních odbytových nákladech činí **CZK 1 483 milionů**. Očekávání je stanovené na hodnotu **CZK 1 822 milionů**. Rozdíl mezi skutečností a očekáváním je nad analytickou hladinou významnosti a činí **CZK 339 milionů**. Významné pohyby byly vysvětleny, auditorovi dávají smysl, jsou srozumitelné a jasné. Hlavní část pohybu je na marketingových nákladech, které budou detailněji přezkoumány v následující kapitole. Není tedy potřeba pokračovat v dalším vyšetřování.

Oblast odbytových účtů, které nespádají do žádné z předešlých oblastí

Tuto oblast tvoří rezervy a časové rozlišení, které je zaměřené na personální výdaje (mzdy a platy) a na dovolené. Není stanovené žádné samostatné

očekávání, ale je zařazený do očekávání pro oblast ostatních odbytových nákladů. Jedná se o nevýznamné částky a také se neočekávají žádné velké pohyby.

Tab. 12 Analytický test odbytových nákladů – ostatní odbytové účty⁶⁰

<i>Účet</i>	<i>Popis účtu</i>	<i>Konečný stav k 31. 03. 2019 v mil. Kč</i>	<i>Konečný stav k 31. 03. 2018 v mil. Kč</i>	<i>Pohyb v mil. Kč</i>
501.6	513 Mzdy a platy - tvorba (odbyt)	59	47	12
501.6	514 Rezerva na personální výdaje- tvorba	51	39	12
501.6	515 Personální výdaje IID - tvorba	9	8	1
501.6	516 Mzdy a platy - čerpání (odbyt)	-82	-59	-22
501.6	517 Rezerva na personální výdaje- čerpání	-52	-46	-7
501.6	518 Personální výdaje IID-odbyt čerpání	-12	-12	0
501.6	519 Dovolena - odbyt - čerpání minulý rok	-8	-6	-2
501.6	520 Dovolena - odbyt - tvorba	37	31	6
501.6	521 Dovolena - odbyt - čerpání běžný rok	-25	-20	-5
501.6	522 Dopravné při odbytu -příslušenství	6	5	0
501.6	523 Přepravné - další zúčtování tuzemsko	49	41	8
501.6	Celkem	-15	-12	-3

Časové rozlišení a rezervy se testují v separátních oblastech a jeho rozpad na jednotlivé účty a pohyby stačí odsouhlasit s auditorem, který má danou oblast na starosti. Účty byly odsouhlaseny s daným auditorem a částky se shodují. Také byl odsouhlasený důvod tvorby těchto rezerv a časového rozlišení. V tomto případě není potřeba detailněji vysvětlovat pohyby, jelikož nejsou významné a jsou pod hladinou významnosti.

Nyní jsou k dispozici všechny účty, které spadají do oblasti ostatních odbytových nákladů a zároveň nejsou součástí hlavních očekávání (dopravné, časové rozlišení, režijní odbytové náklady). Po sečtení oblastí balné, dopravné a balné náhradní díly, pojištění a následně oblast ostatních odbytových účtů vyjde hodnota **CZK 272 milionů⁶¹**. Očekávání je stanovené na hodnotě **CZK 249 milionů**. Rozdíl mezi skutečností a očekáváním tedy činí **CZK 23 milionů**, což je pod hladinou významnosti. V této oblasti je očekávání založené na celkové hodnotě odbytových nákladů předchozího srovnatelného období (1-3/2018), který je následně upraven o jednotlivé oblasti, které mají vytvořený svoje vlastní

⁶⁰ Tabulka je vlastní tvorba ve zjednodušeném formátu. Hodnoty jsou zaokrouhlené.

⁶¹ Tabulka číslo 5. Ostatní odbytové náklady CZK 272 milionů

očekávání. Proto je rozdíl mezi skutečností a očekáváním v takové výši, jelikož se celkové odbytové náklady meziročně změnily o **CZK 216 milionů**.

Oblast ostatní odbytové náklady obsahuje nevýznamné pohyby, které nejsou potřeba detailněji vysvětlovat. Největší pohyby byly na oblasti odbytové náklady – balné, které byly vysvětleny. Pohyby byly vysvětleny, auditorovi dávají smysl, jsou srozumitelné a jasné. Není potřeba pokračovat v dalším vyšetřování.

4.1.4 Zhodnocení analytického testu odbytových nákladů

Jednotlivé oblasti odbytových nákladů byly přezkoumány a detailně otestovány. Všechny významné pohyby byly vysvětleny. Očekávání stanovené pro odbytové náklady činí **CZK 3 906 milionů**. Skutečnost na odbytových nákladech činí **CZK 3 517 milionů**. Nyní přichází na řadu hladina významnosti pro syntetické účty, která činí **CZK 876 milionů**.

Rozdíl mezi skutečností a očekáváním činí **CZK 389 milionů⁶²**, což je pod stanovenou hladinu významnosti pro syntetické účty a tím pádem není potřeba další vyšetřování. Největší rozdíl se nachází v oblasti režijních odbytových nákladů, kde je rozdíl mezi skutečností a očekáváním **CZK 339 milionů⁶³**. Tento pohyb byl způsobený hlavně marketingovými odbytovými náklady. Detailněji bude tento pohyb vidět v kapitole marketingové náklady.

V oblasti odbytových nákladů se neobjevily žádný významné skutečnosti, které by potřebovaly větší pozornost. Všechny významné pohyby byly vysvětleny a jsou srozumitelné a jasné.

4.2 Marketingové náklady

Použité srovnatelné finanční údaje, na kterých je založené očekávání, byly auditovány nebo přezkoumány stejným auditorem. Očekávání je založené na znalostech z minulých let a také na znalostech o průmyslu, podnikání a informace získaných během fáze plánování auditu. Rozpočet pro marketingové náklady byl

⁶² CZK 3 906 milionů – CZK 3 517 milionů = CZK 389 milionů

⁶³ CZK 1 822 milionů – CZK 1 483 milionů = CZK 339 milionů

ověřen v průběhu minulého účetního období a následně bude také použit na stanovení očekávání.

4.2.1 Understanding pro marketingové náklady

Oblast marketingové náklady nemá svůj samostatný understanding, jelikož spadá hlavně pod odbytové a správní náklady. Z cca 80+% spadají marketingové náklady do odbytových nákladů, zbylá část spadá do administrativních nákladů a ostatních. Proto testování marketingových nákladů proběhne na separátní kapitole a nebude vloženo do kapitoly odbytových či správních nákladů.

Dotazování (inquiry)

Dotazování proběhlo 9. 4. 2019 s paní Konvičkovou, která je zodpovědná za oblast marketingových nákladů. Otázky, které byly položeny před provedením analytického testu:

- Proběhly nějaké změny od minulého auditu?
odpověď: žádné významné změny od minulého auditu neproběhly.
- Proběhly nějaké velké transakce, o kterých by auditor měl vědět?
odpověď: jsme zatím na začátku roku, kde se nic moc neděje. Takže podle mých informací, neproběhly žádné velké transakce.
- Změnila se politika účtování v dané oblasti?
odpověď: politika účtování se pro danou oblast nijak nezměnila.
- Otevřely se nějaké nové účty?
odpověď: žádné nové účty se neotvíraly. Jediné, co se mění, jsou některé účty „komunikace“, které nyní sbírá jeden účet „komunikační agentura“. V dřívějších letech se transakce přerozdělovaly na jednotlivé modely, nyní se snažíme, co není relevantní pro model, dávat na jeden společný účet.
- Vyskytly se nějaké problémy od posledního auditu?
odpověď: Nemám žádné informace o tom, že by se vyskytly nějaké problémy od posledního auditu.
- Jsou zatím nějaké velké rozdíly mezi marketingovým rozpočtem a skutečností?
odpověď: Jak už jsem říkala, jsme na začátku roku. Malé rozdíly tam jsou každé období, ale myslím si, že nic neobvyklého tam nebude.

4.2.2 Očekávání pro marketingové náklady

Pro marketingové náklady se stanovuje očekávání podle marketingového rozpočtu, který je následně upraven. Marketingové náklady z většiny patří do odbytových nákladů (více než 80%) a zbylá část do správních a ostatních nákladů. V této oblasti se nedělají žádné rozdíly a testují se celkové marketingové náklady. Marketingový rozpočet byl dostatečně ověřený a odsouhlasený na konci roku 2018, bez velkých změn procesů. V tomto případě se vezme celá hodnota marketingového rozpočtu a odečtou se určité položky, které nepředstavují úplně tak marketingový náklad (příkladem je rozpočet na sociální eventy, kde je zahrnuto i jídlo a ubytování). Finální hodnota očekávání tedy činí **CZK 1 047 milionů**. Hodnota celkových marketingových nákladů a součet odbytových a správních marketingových nákladů nikdy nedá dohromady stejnou hodnotu, jelikož součástí práce nejsou ostatní marketingové oblasti, které jsou nevýznamné. Čísla by se měla alespoň trochu k sobě blížit. Některé marketingové náklady jsou pak následně přefakturovány na jiná oddělení nebo také na zahraniční pobočky. Samotný auditor pak rozhodne, zdali je rozdíl významný či nikoli a následně rozhodne, zda je potřeba další vyšetřování.

4.2.3 Analytický test marketingových nákladů

Podobně jak v předchozím testování je potřeba před samotným testováním stanovit hladinu významnosti pro analytické a syntetické účty.

Hladina významnosti pro syntetické účty je obecně stanovena ve výši **CZK 876 milionů**, což říká, že pokud je pohyb na konkrétním syntetickém účtu pod hladinou významnosti **CZK 876 milionů**, není to významné (většina pohybů, které budou nad hladinou významnosti pro analytické účty, budou vysvětleny a stejně tak některé pohyby, které jsou pod hladinou významnosti).

Hladina významnosti pro syntetické účty je v tomto případě stanovena jinak. Ve většině případů je pohyb na marketingových nákladech způsoben odbytovými náklady. Správní marketingové náklady by se měly meziročně pohybovat na podobných úrovních a tím pádem se bere v úvahu jenom odbytová část. Je potřeba zjistit podíl marketingových nákladů na celkových odbytových nákladech,

což představuje **24%**⁶⁴. Nyní se vezme celková hladina významnosti, která činí **CZK 876 milionů** a tuto hodnotu vynásobíme 0,24 a vyjde hodnota syntetické hladiny významnosti, která činí **CZK 210 milionů**.

Hladina významnosti pro analytické účty zůstává na stejné obecné úrovni, což činí **CZK 131 milionů**

Tab. 13 Celkový analytický test marketingových nákladů⁶⁵

<i>Účet</i>	<i>Popis účtu</i>	<i>Konečný stav k 31. 03. 2019 v mil. Kč</i>	<i>Konečný stav k 31. 03. 2018 v mil. Kč</i>	<i>Pohyb v mil. Kč</i>
503.1	Zapůjčené vozy a motocykly	2	7	-5
503.2	Komunikace	7	8	-2
503.3	Komunikační agentura	36	46	-10
503.4	Komunikace - model D1	0	16	-16
503.5	Komunikace - model E	0	21	-21
503.6	Komunikace - model D2	12	3	10
503.7	Marketing obchodníci	3	5	-2
503.8	Podpora prodeje	2	3	-1
503.9	Propagační materiály	11	14	-3
503.10	Kampaně - taktické prodeje	14	20	-6
503.11	Komunikace značky	85	148	-63
503.12	Literatura, prospekty	3	5	-2
503.13	Ostatní projekty	7	5	1
503.14	Vztahy s veřejností	3	3	1
503.15	Zvláštní projekty	14	10	3
503.16	HR Marketing	18	14	4
503.17	Podpora leasingové iniciativy	173	73	100
503.18	Ostatní náklady pro veletrhy a výstavy	11	16	-5
503.19	Zvláštní výstavy	4	4	0
503.20	Přeprava předváděcí vozy - focení	0	1	-1
503.21	Veletrhy a výstavy	77	75	2
503.22	Předváděcí vozy	7	9	-2
503.23	Přeprava předváděcích vozů a motocyklů	1	3	-3
503.24	On-line marketing	70	46	24
503.25	Komunikace - model C	2	25	-23
503.26	Importéři podpory	10	12	-3
503.27	Produktový marketing	1	2	-1
503.28	Prezentace pro fleetové zákazníky	0	1	-1
503.29	Ostatní eventy	16	14	1
503.30	Setkání obchodníků	3	10	-7
503.31	Sponzorování	95	80	15
503.32	Importéři komunikace	22	19	3
503.33	Propagace	5	11	-7
503.34	Spolupráce	19	1	18
	Celková reklama	731	729	-5
503.35	Technické školení	4	3	1
503.36	Ostatní školení	3	2	1
503.37	Netechnické školení	3	3	0
503.38	Výstavní vozy a motocykly - interní	1	1	0
503.39	Průzkum výrobků, studie	29	23	5
503.40	Rozvoj dealer.sítě	21	12	9
503.41	Plánování sítě	1	1	1
503.42	Podpora pro zákazníka	2	1	1
503.43	Podpora prodeje - dovoz	12	7	5

⁶⁴ Celková hodnota odbytových nákladů činí CZK 3 517 milionů, celkové marketingové náklady činí CZK 829 milionů (829 / 3 517 = 0,235%)

⁶⁵ Tabulka je vlastní tvorba ve zjednodušeném formátu. Hodnoty jsou zaokrouhlené.

503.44	E-learningy	2	1	1
503.45	Projekty	10	8	3
503.46	Trénink pro nové produkty	0	75	-75
503.47	Služby tréninkových agentur	9	10	-1
	Celková podpora prodeje	98	149	-51
	Celková reklama a podpora	829	878	-56

Marketingová oblast je rozdělena do dvou částí. Na celkovou reklamu, která zahrnuje různé projekty, eventy, setkání, reklamu, propagaci a podobné. Druhá část je zaměřena na podporu prodeje, pro rozvoj sítě a také na různé školení. Ani jeden z pohybů nepřekročil stanovenou hladinu významnosti pro analytické účty **CZK 131 milionů**. Ale i tak je potřeba vysvětlit určité pohyby.

Vysvětlení pohybů

- 1) Pohyby na analytických účtech pro komunikaci na jednotlivé modely jsou velice nízké. Na některých je dokonce konečný stav **CZK 0 milionů**, což značí, že se přestávají používat nebo ještě neproběhla fakturace. Účetní jednotka sdělila, že už ustupuje od jednotlivých účtů pro komunikaci na jednotlivé modely a začíná je pomalu sbírat účet Komunikace agentura, na které by se postupem času měla objevovat veškerá komunikace pro jednotlivé modely.
- 2) Pohyb **CZK 63 milionů** na účtu komunikace značky je způsoben tím, že v roce 2018 se společnost snažila více zviditelnit na poli prodejců vozů a motocyklů. Tím, že pokračovala expanze do zahraničí, pokračovala v propagaci své značky, svých akcí a eventů. V roce 2019 snížila výdaje na tuto propagaci a to představuje snížení marketingových nákladů v oblasti podpory značky.
- 3) Pohyb **CZK 100 milionů** na účtu podpora leasingové iniciativy je velice nezvyklý. Účetní jednotka se rozhodla v druhé polovině roku 2018 posílit marketingovou kampaň pro leasing. Přidala k finančnímu leasingu také operativní leasing, díky rostoucím preferencím pro tento druh leasingu. Kampaň stále běží nejenom v tuzemsku, ale také v zahraničí. V dalším období by nárůst neměl být tak vysoký, jelikož se jedná o jednorázové posílení kampaně. Náklady tedy budou pomalu klesat na nižší úroveň.
- 4) Pohyb **CZK 75 milionů** je způsoben tím, že v minulém roce probíhal trénink pro nový model C, který se začal prodávat v únoru 2018. Na tento účet spadají náklady na jednotlivé importéry, různá školení a e-learningy na dané téma. Také sem spadá cestovné, zkouška vozů a motocyklů. Vzhledem k tomu, že v období 1-

3/2018 probíhal trénink zatím jen modelu C, jedná se o náklady spojené s modelem C. V období 1-3/2019 žádný trénink neprobíhá, jelikož trénink na nové modely probíhá před začátkem prodeje nových modelů.

5) Ostatní pohyby jsou nevýznamné a jsou pod hladinou významnosti. To ale neznamená, že je analytický test u konce. Auditor musí zanalyzovat účty, na kterých je vysoký konečný stav (v tomto případě účet veletrhy a výstavy, on-line marketing, sponzorování a ostatní účty, které uzná za vhodné). Cílem analýzy je, aby se zjistila totožnost transakcí a částek za srovnatelné období a také, aby tam nebylo účtováno něco, co tam nepatří. Skenování proběhlo v pořádku a žádné rozdíly nebyly nalezeny.

4.2.4 Zhodnocení analytického testu marketingových nákladů

Jednotlivé oblasti marketingových nákladů byly přezkoumány a detailně otestovány. Všechny významné pohyby byly vysvětleny. Očekávání stanovené pro marketingové náklady činí **CZK 1 047 milionů**. Skutečnost na marketingových nákladech činí **CZK 829 milionů**⁶⁶. Nyní přichází na řadu hladina významnosti pro syntetické účty, která činí **CZK 210 milionů**.

Rozdíl mezi skutečností a očekáváním činí **CZK 218 milionů**⁶⁷, což je lehce nad stanovenou hladinu významnosti pro syntetické účty a tím pádem je potřeba další vyšetřování. Marketingové náklady jsou hodně ovlivněny různými skutečnostmi a eventy na jednotlivé modely. Dává tedy smysl, že pokud v konkrétním období probíhala kampaň na nový model, tak v následujícím období už nebude hodnota marketingových nákladů na daný model takto vysoká. Stejně tak fungují konkrétní účty na jednotlivé eventy.

Rozdíl mezi skutečností a očekáváním je zakládán na marketingovém rozpočtu. V některých případech se jedná o nižší fakturaci. Dle dalšího zkoumání se přišlo na to, že rozdíly jsou způsobeny hlavně pozdější fakturací v konkrétních oblastech. Byly porovnány rozdíly mezi rozpočtem a fakturací pro dané období a tyto rozdíly souhlasí (s malými rozdíly). Některé marketingové náklady jsou

⁶⁶ CZK 731 milionů + CZK 98 milionů = CZK 829 milionů

⁶⁷ CZK 1 047 milionů – CZK 829 milionů = CZK 218 milionů

zaúčtovány na časovém rozlišení a po fakturaci přeúčtovány na správný marketingový účet. Většina účtů s významnějším konečným stavem byla proskenována a nebyly zjištěny žádné zvláštní skutečnosti, které by vedly k dalšímu vyšetřování či nesrovnalostem.

4.3 Správní náklady

Použité srovnatelné finanční údaje, na kterých je založené očekávání, byly auditovány nebo přezkoumány stejným auditorem. Očekávání je založeno na znalostech z minulých let a také na znalostech o průmyslu, podnikání a informace získaných během fáze plánování auditu. Rozpočet pro správní náklady byl ověřen v průběhu minulého účetního období a následně bude také použit na stanovení očekávání.

4.3.1 Understanding pro správní náklady

Očekávání pro správní náklady: je převzato ze správních režijních nákladů, které jsou vynásobeny změnou počtu zaměstnanců a změnou mezd či platů.

Správní náklady by měly zahrnovat tyto oblasti:

- časové rozlišení pro správní náklady,
- osobní režijní náklady (mzdy/platy),
- odpisy,
- správní režijní náklady (zahrnují více oblastí).

Časové rozlišení je tvořeno podle oblastí a podle toho, jakou procentuální část představují pro danou oblast. Účetní jednotka přerozděluje časové rozlišení pro oblasti následovně:

- odbyt – 100% z odbytu, 20 % z managementu,
- **správa – 100% ze správy, 100% z financí, 50% z managementu.**

Pochopení kontrolního prostředí a procesů se provádí v rámci porozumění nákupu. Pracovní postup týkající se odbytových nákladů se nikterak nemění od pracovního postupu týkající se ostatních nákladů a je v souladu s ostatními náklady v rámci klasifikace a výkaznictví. Klasifikace v rámci ostatní provozních nákladů a výnosů se provádí na základě kódovacích a nákladových středisek, které zohledňují kódování účtů a funkční obsah nákladů.

Dotazování (inquiry)

Dotazování proběhlo 8. 4. 2019 s paní Novikovou, která je zodpovědná za oblast správních nákladů. Otázky, které byly položeny před provedením analytického testu:

- Proběhly nějaké změny od minulého auditu?
odpověď: nejsem si vědoma nějakých velkých změn. Jediné, co se změnilo, byly procenta při přerozdělování časového rozlišení.
- Proběhly nějaké velké transakce, o kterých by auditor měl vědět?
odpověď: jediné, co stojí za zmínku, je nyní právě časové rozlišení. Jelikož očekáváme velké projekty tento rok, je tím pádem větší časové rozlišení.
- Změnila se politika účtování v dané oblasti?
odpověď: politika účtování se pro danou oblast vůbec nezměnila.
- Otevřely se nějaké nové účty?
odpověď: otevřel se jeden nový účet, který slouží na účtování pozdního penále. Ale není to nic významného.
- Vyskytly se nějaké problémy od posledního auditu?
odpověď: myslím si, že nic zajímavého nebo významného se prozatím nestalo, co by stálo za zmínku.

4.3.2 Očekávání pro správní náklady

Očekávání pro správní náklady vychází z předchozího srovnatelného období (1-3/2018). V tomto případě se vychází z hodnoty celkových správních nákladů minulého srovnatelného období, která se následně upraví o již auditorovi známé skutečnosti.

Očekává se, že správní režijní náklady budou vyšší než v minulém období. Důvodem je nárůst zaměstnanců a také nárůst mezd. Zaměstnanci meziročně vzrostli o 7,8% (bere se v úvahu lineární meziroční nárůst zaměstnanců, což představuje 3,9%) a mzdy narostly o 4,7%. Celkový nárůst se tedy předpokládá 8,6% (3,9% + 4,7%).

Hodnoty v předchozím období 1-3/2018⁶⁸:

- Režijní správní náklady CZK 2 101 milionů
- Personální správní náklady CZK 1 069 milionů
- Celkové správní náklady CZK 2 308 milionů

Jediné, co se změnilo, jsou náklady na mzdy a platy. Tím pádem nelze aplikovat zvýšení 8,6% na celé režijní správní náklady, ale jenom na jejich část. Vzoreček by tedy vypadal následovně: (Personální správní náklady * 1,086) + (Režijní správní náklady – personální správní náklady)⁶⁹. Očekávání pro správní režijní náklady tedy činí **CZK 2 193 milionů**.

Celkové očekávání pro správní náklady bude tedy vycházet z celkových správních nákladů předchozího srovnatelného období, které následně budou upraveny o očekávaný nárůst na personálních správních nákladech. Vzoreček by tedy vypadal následovně: (Celkové správní náklady předchozího období + (očekávané správní režijní náklady – režijní správní náklady předchozího srovnatelného období))⁷⁰. Očekávání pro celkové správní náklady činí **CZK 2 400 milionů**.

4.3.3 Analytický test správních nákladů

Nyní je potřeba stanovit hladiny významnosti, které v tomto případě budou standartním postupem. V oblasti správních nákladů nejsou žádné speciální výpočty a pracuje se s hladinami významnosti, které byly stanoveny pro odbytové náklady. Jedná se o celkovou oblast správních nákladů a ne jenom její část, jako tomu bylo u marketingových nákladů, které představují cca 24% z celkových odbytových nákladů. Hladina významnosti pro analytické účty činí **CZK 131 milionů** a hladina významnosti pro syntetické účty činí **CZK 876 milionů**.

⁶⁸ Částky lze vidět v příloze č. 4 Celkový analytický test pro správní náklady nebo níže v této kapitole

⁶⁹ Výpočet pro očekávání je následující $(1\,069 * 1,086) + (2\,101 - 1\,069) = 2\,193$

⁷⁰ Výpočet pro očekávání je následující $(2\,308 + (2\,193 - 2\,101)) = 2\,400$

Tab. 14 Celkový analytický test správních nákladů⁷¹

Účet	Popis účtu	Konečný stav k 31. 03. 2019 v mil. Kč	Konečný stav k 31. 03. 2018 v mil. Kč	Pohyb v mil. Kč
502.1	111 Časové rozlišení správních fixních nákladů	565	253	312
502.2	211 Režijní správní náklady	2 399	2 101	297
	Personální správní náklady	1 203	1 069	134
	Odpisy (správa)	170	165	5
	Ostatní režijní správní náklady	1 026	868	159
	Režijní materiál	18	18	0
	Energie	5	5	0
	Služební vozy	40	32	8
	Náradí	3	4	-1
	Údržba	46	42	4
	Technické vylepšení	4	7	-3
	Software, Hardware	125	79	46
	Nájemné a leasingy	15	16	-1
	Marketing (reklama, prodej)	42	42	1
	Investiční režijní náklady	49	49	1
	Ostatní režijní náklady	759	632	127
	Vývojové náklady	8	14	-7
	Přefakturace	-138	-135	-3
	Ostatní nemateriální náklady	49	65	-16
502.3	311 Mzdy a platy - tvorba (odbyt)	88	68	20
502.3	312 Rezerva na personální výdaje- tvorba	77	58	19
502.3	313 Personální výdaje IID - tvorba	14	12	2
502.3	314 Mzdy a platy - čerpání (odbyt)	-122	-86	-36
502.3	315 Rezerva na personální výdaje- čerpání	-81	-71	-10
502.3	316 Personální výdaje IID-odbyt čerpání	-18	-18	-1
502.3	317 Dovolená - odbyt - čerpání minulý rok	-17	-13	-4
502.3	318 Dovolená - odbyt - tvorba	55	45	10
502.3	319 Dovolená - odbyt - čerpání běžný rok	-58	-42	-16
502	Správní náklady	2 902	2 308	594

Podobně jako v oblasti odbytových nákladů, očekávání stanovené na časovém rozlišení je v hodnotě časového rozlišení ke konkrétnímu datu. Následně se zkontroluje tvorba časového rozlišení na dokumenty získaném od účetní jednotky. Správní náklady nejsou tak rozsáhlé, jako oblast odbytových nákladů. Jediné, co se v této oblasti předpokládá, je nárůst na mzdových správních nákladech. To ale nezahrnuje samozřejmě jenom účty personálních správních nákladů, ale také účty, které jsou se mzdami spojené. Příkladem toho jsou rezervy a časové rozlišení pro mzdy a platy. V tabulce lze vidět například tvorba a čerpání rezerv na mzdy a platy. Tato oblast je sice součástí správních nákladů, ale testuje se detailněji na separátní oblasti rezervy.

V této oblasti je více významnějších pohybů, které přesáhly hodnotu hladiny významnosti pro analytické účty, které činí **CZK 131 milionů** nebo se k této hranici alespoň trochu blíží.

⁷¹ Tabulka je vlastní tvorba ve zjednodušeném formátu. Hodnoty jsou zaokrouhlené.

Vysvětlení pohybů

1) Pohyb **CZK 312 milionů** je na oblasti časového rozlišení správních nákladů, což už představuje vysokou hodnotu nad stanovenou hladinu významnosti pro analytické účty. Při dotazování byl auditor informován o tom, že se očekávají větší investice do různých projektů a tím pádem už počítal s podobným nárůstem. Na jiných účtech by to mohlo představovat určitou zvláštnost, ale ne na účtu časového rozlišení. V roce 2019 se tedy účetní jednotka rozhodla investovat do různých nových projektů. Většina těchto projektů šla přímo od vedení společnosti. Největší pohyby představují například projekt na modernizaci jednotlivých částí kanceláří a jejich okolí (**CZK 122 milionů**). Na začátku roku 2019 začala mít účetní jednotka problémy se společností, která poskytovala stravování pro celou společnost. Výměna dodavatel představovala dodatečné náklady, které nebyly zahrnuty do rozpočtu (**CZK 106 milionů**). Po důkladné kontrole bylo také zjištěno, že časové rozlišení v hodnotě **CZK 84 milionů** nemělo být tvořeno do časového rozlišení správních nákladů a bude tak přeúčtováno do jiné oblasti. Je také možné, že v dalším období (1-6/2019) toto časové rozlišení už bude zaúčtováno na konkrétní nákladový účet.

Zbytek časového rozlišení se nikterak neodlišuje od předchozího srovnatelného období. Většina projektů a jednotlivých hodnot časového rozlišení je totožná, popřípadě se lehce liší.

2) Pohyb **CZK 297 milionů** je na oblasti režijních správních nákladů. Tato oblast je rozdělena do tří částí, v kterých lze hledat jednotlivé pohyby.

Jednou z částí jsou personální správní náklady, které mají pohyb **CZK 134 milionů**. Vzhledem k tomu, že byl nárůst zaměstnanců a nárůst mezd, očekávalo se, že na personálních správních nákladech bude určitý nárůst. Na začátku kapitoly bylo představené očekávání pro personální správní náklady a očekávalo se, že bude nárůst o **8,6%** na personálních nákladech. Nárůst byl způsoben hlavně odměnami na manažerské úrovni, které představují několika násobně vyšší hodnoty, než odměny na nižších pozicích.

Další částí jsou odpisy ve správě, které mají pohyb **CZK 5 milionů** a tím pádem není potřeba se tímto pohybem zabývat.

Poslední částí jsou ostatní režijní správní náklady, které nepředstavují ani odpisy ani personální náklady. Pohyb v této oblasti je **CZK 159 milionů**. Po proskenování účtů si lze všimnout, že hlavní podíl na celkovém pohybu je v oblasti ostatních

režijních nákladů. Do ostatních režijních nákladů spadají hlavně náklady, které se vztahují k informačním systémům, informačním technologiím, cestování, ubytování, stravování a podobné. Hlavní pohyb je na oblasti informačních technologií, které jsou poskytovány externí společnostmi. Účetní jednotka byla zvyklá, že na tyto služby bylo tvořeno časové rozlišení a následná fakturace byla provedena až průběhu posledního čtvrtletí. Po vyčerpávající komunikaci se účetní jednotce podařilo, aby externí společnost začala fakturovat dříve nebo alespoň částečně. Pohyb na oblasti ostatních režijních nákladů v hodnotě **CZK 127 milionů** je tedy způsoben dřívější fakturací IT služeb. Tato skutečnost bude k vidění i v dalších obdobích a je potřeba si na to dávat pozor.

Další pohyb je na oblasti software a hardware, který je v hodnotě **CZK 46 milionů**. Účet byl proskenován a nebyla nalezena žádná změna. Množství transakcí a dodavatelů se nikterak neliší. Jediné co bylo zjištěno, jsou vyšší hodnoty fakturace. Pohyb je pod hladinou významnosti a do budoucna je potřeba si na tuto oblast dávat pozor, jestli nebude pokračovat nárůst i pro další období.

3) Ostatní pohyby jsou pod hladinou významnosti a částky jsou také nevýznamné. Oblast ostatní nemateriální náklady představuje souhrn malých analytických účtů, které mají nevýznamné hodnoty. Jedná se o několik desítek analytických účtů, které není potřeba nijak extra kontrolovat, pokud se nejedná o nějaký velký pohyb. V souhrnné částce ostatní oblasti představují pohyb **CZK 16 milionů**, což je z pohledu auditora nevýznamné.

4.3.4 Zhodnocení analytického testu správních nákladů

Jednotlivé oblasti správních nákladů byly přezkoumány a detailně otestovány. Všechny významné pohyby byly vysvětleny. Očekávání stanovené pro režijní správní náklady činí **CZK 2 193 milionů** a pro celkové správní náklady činí **CZK 2 400 milionů**. Hladina významnosti pro syntetické účty pro oblast správních nákladů činí **CZK 876 milionů**.

První se porovná skutečnost a očekávání na oblasti režijních správních nákladů. Skutečnost na režijních správních nákladech činí **CZK 2 399 milionů**. Tím pádem rozdíl mezi očekáváním a skutečností je **CZK 206 milionů**⁷². Rozdíl je způsobený

⁷² CZK 2 399 milionů – CZK 2 193 milionů = CZK 206 milionů

hlavně skutečností, že personální správní náklady byly vyšší o cca **CZK 42 milionů**, než se očekávalo a také kvůli dřívější fakturaci IT služeb od jedné z externích společností, což představuje pohyb **CZK 127 milionů**. Ostatní pohyby byly nevýznamné a v rámci možností přijatelné.

Následně se porovnají celkové správní náklady s očekávanými správními náklady. Skutečnost na celkových správních nákladech činí **CZK 2 902 milionů**. Rozdíl mezi skutečností a očekáváním činí **CZK 502 milionů**⁷³. Jediné s čím se počítalo, byl nárůst personálních správních nákladů. Také se počítalo s nárůstem časového rozlišení správních nákladů, ale tento nárůst nebyl zařazen do očekávání, jelikož by nebylo možné ho jakkoli spočítat. Rozdíl je způsoben nárůstem na režijních správních nákladech (vysvětleno viz výše) a následně vysokým pohybem **CZK 312 milionů** na oblasti časového rozlišení.

Ostatní oblasti jsou nevýznamného charakteru a nejedná se o významné pohyby. Většina účtů s významnějším konečným stavem byla proskenována a nebyly zjištěny žádné zvláštní skutečnosti, které by vedly k dalšímu vyšetřování. Rozdíl mezi skutečností a očekáváním je stále pod hladinou významnosti pro syntetické účty. Veškeré pohyby byly vysvětleny a dávají auditorovi smysl.

⁷³ CZK 2 902 milionů – CZK 2400 milionů = CZK 502 milionů

Závěr

Externí audit účetní závěrky je důležitou součástí podnikání a tím i jeho přidaná hodnota pro samotný byznys. Díky nezávislému externímu auditu jsou externí i interní uživatelé účetních výkazů ujištěni o stavu účetních výkazů dané účetní jednotky. Z historie je už známo, že ne vždy účetní jednotky hrají podle předepsaných pravidel a díky externímu auditu se snižuje faktor nesprávných informací uvedených ve výročních zprávách.

Cílem této práce bylo popsat proces externího auditu účetní závěrky podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) se zaměřením na odbytové a správní náklady.

Pro dosažení cíle diplomové práce byly stanoveny dvě výzkumné otázky⁷⁴: „detailní testování odbytových a administrativních nákladů lze provést bez významné chyby z pohledu auditora“ a „očekávání auditora se z větší míry shoduje se skutečností“

Oblast odbytových a správních nákladů představuje velice rozsáhlou oblast. Samotné testování probíhalo v několika krocích a většina informací a čísel byla velice provázána. Bylo potřeba stanovit více očekávání a více hladin významnosti, aby se autor mohl skutečně zaměřovat jenom na tu významnější problematiku.

První část testování se zaměřila na odbytové náklady. Bylo zapotřebí vytvořit understanding, provést dotazování a vytvořit celkové očekávání. Celkové očekávání se skládalo ze čtyř větších položek. Po stanovení celkového očekávání se přešlo na samotné testování oblasti odbytových nákladů, které stejně jako očekávání, bylo rozděleno do více částí.

Druhá část testování se zaměřila na marketingové náklady, které jsou součástí odbytových nákladů. Vzhledem k tomu, že marketingové náklady představují významnou roli v celkových odbytových nákladech, bylo potřeba, aby proběhlo

⁷⁴ V tomto případě se auditorem myslí autor diplomové práce.

separátní testování této oblasti. Bylo potřeba vytvořit očekávání a také vypočítat novou hladinu významnosti pro syntetický účet, aby byla aplikovatelná na tuto oblast.

Poslední část se přesunula do oblasti administrativních nákladů, která následuje stejné kroky, jako v oblasti odbytových nákladů. Bylo zapotřebí stanovit očekávání, ale hladiny významnosti zůstaly stejné, jako pro oblast odbytových nákladů.

Detailní testování oblastí odbytových a administrativních nákladů proběhla z pohledu autora diplomové práce v pořádku. Oblast odbytových nákladů musela být rozdělena do menších oblastí, aby bylo možné provést detailní analýzu. Oblasti dopravného a režijních odbytových nákladů byli více rozdílné, ale to autor očekával. Na oblasti marketingových nákladů byly výsledky také trochu rozdílné, ale je nutno říci, že není možné, aby vše šlo přesně podle toho, jak to naplánuje marketingový rozpočet. Oblast administrativních nákladů také měla výsledek trochu rozdílný a to hlavně díky dřívější fakturaci určitých IT služeb. Rozdíly v očekávání a skutečnosti v oblasti odbytových a administrativních nákladů nepřesáhly syntetickou hladinu významnosti a většina pohybů byla vysvětlena a dávají smysl. Rozdíl na oblasti marketingových nákladech sice přesáhl lehce hladinu významnosti pro syntetické účty, ale to bylo hlavně způsobeno pozdější fakturací. Je nutno dodat, že očekávání se stanovuje dle marketingového rozpočtu a není možné následovat vždy danou časovou osu.

Tímto byla potvrzena první výzkumná otázka, zda se očekávání autora z větší míry shoduje se skutečností.

Všechny účty s významným konečným stavem, které přesahovaly hodnotu hladiny významnosti pro analytické účty a také účty, které autor bral jako významné, byly proskenovány a zkontrolovány. Všechny významnější meziroční pohyby byly vysvětleny a autorovi dávaly smysl. V oblasti správních nákladů, konkrétněji na časovém rozlišení správních fixních nákladů, byla nalezena chyba v celkové výši CZK 84 milionů. Tato chyba představuje 2,86% z celkové hodnoty správních nákladů a také je pod stanovenou hladinu významnosti pro analytické účty. Tím, že se tvoří časové rozlišení na konkrétní účet časového rozlišení a ne na

jednotlivé účty, nedojde k úplnému zkreslení. Na konci účetního období, pokud by tato transakce byla zařazena na konkrétní účet a stále by tam byla, dalo by se to z pohledu autora brát za chybu. Také nelze předpokládat, že veškeré transakce v účetnictví účetní jednotky jsou zaúčtovány správně a bez chyby.

Tímto byla potvrzena druhá výzkumná otázka, zda lze provést detailní testování odbytových a administrativních nákladů bez významné chyby z pohledu autora.

Z celkového testu vyplývá, že oblast odbytových a administrativních nákladů je velice rozsáhlá a problematická. Testování proběhlo v pořádku a nebyly nalezeny významnější chyby, které by nutily autora k detailnějšímu zkoumání. Očekávání, které se stanovuje na jednotlivé oblasti, by mělo být stanovováno co nejpřesněji. V některých oblastech nelze úplně přesně říci, jakou hodnotu autor očekává. V případě očekávání pro marketingové náklady lze vytvořit lepší očekávání. Marketingový rozpočet obsahuje stovky účtů, které mají obecné názvy. Některé se podařilo rozklíčovat a vytáhnout z nich náklady, které nejsou tak úplně spojené s marketingem. Bohužel, autor nemá takovou kapacitu, aby zkoumal každý účet zvlášť a zjišťoval, co se na něm přesně účtuje. Ve většině případů tedy bude docházet k vyšším rozdílům v porovnání očekávání a skutečnosti.

Chyba, která se objevila v oblasti správních nákladů, představuje malý procentuální podíl na celkových správních nákladech. Ale i tato chyba může představovat na konci účetního období určité riziko, že účetní jednotka úplně tak nerozumí tomu, do jaké oblasti dané rozlišení spadá a je tedy potřeba si na to do budoucna dávat větší pozor a oblast lépe kontrolovat.

Seznam použité literatury a zdrojů

Auditorské standardy Komory auditorů. *Mezinárodní standardy přijaté Komorou auditorů České republiky 2017*. Dostupné z URL: <<https://www.kacr.cz/auditorske-standardy-2017>>

Komora auditorů České republiky. *Příručka pro provádění auditu u podnikatelů 1. díl. 2012*. Dostupné z URL: <<https://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-auditu>>

Komora auditorů České republiky. *Příručka pro provádění auditu u podnikatelů 2. díl. 2012*. Dostupné z URL: <<https://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-auditu>>

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

IFRS Foundation. *International Financial Reporting Standards*. Dostupné z URL: <<https://www.ifrs.org>>

SAGIT. *ÚZ č. 1244 - Účetnictví podnikatelů, Audit, 2018*. Sagit, a. s., 2018. ISBN: 978-80-7488-278-4

Institut certifikace účetních, a.s. *Účetnictví – výkaznictví – vybrané oblasti IFRS*. 2. vydání. Praha: Institut certifikace účetních, a.s., 2018. ISBN: 978-80-8798-519-9

Quick, R. – Willekens, M – Turley, S. *Auditing, Trust and Governance.:Developing regulation in Europe*. 1. Vydání. London New York: Routledge, 2008. ISBN 978-0-415-44890-1.

Zákony

ZÁKON č. 563/1991 Sb., *Úplné znění zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví* (od 1. 1. 2018). Dostupné z URL <<https://www.podnikatel.cz/zakony/zakon-c-563-1991-sb-o-ucetnictvi/uplne/>>

ZÁKON č.93/2009 Sb., *Úplné znění zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech* (od 1. 1. 2018). Dostupné z URL <<http://www.pracepropravniky.cz/zakony/zakon-o-auditorech>>

Seznam tabulek

Tab. 1 Plné IFRS proti IFRS pro malé a střední podniky.....	14
Tab. 2 Vzor nákladového účtu 518 a jeho rozpad na analytické účty.....	27
Tab. 3 Přehled modelů, sazeb a počet vozů a motocyklů přepravených za období 1-3/2019.....	35
Tab. 4 Celkové očekávání pro oblast odbytových nákladů.....	37
Tab. 5 Celkový analytický test pro oblast odbytových nákladů.....	38
Tab. 6 Analytický test odbytových nákladů – balné.....	39
Tab. 7 Analytický test odbytových nákladů – dopravné.....	40
Tab. 8 Analytický test odbytových nákladů – dopravné a balné náhradní díly	42
Tab. 9 Analytický test odbytových nákladů – pojištění	42
Tab. 10 Analytický test odbytových nákladů – časové rozlišení fixních odbytových nákladů.....	43
Tab. 11 Analytický test odbytových nákladů – režijní odbytové náklady	44
Tab. 12 Analytický test odbytových nákladů – ostatní odbytové účty	46
Tab. 13 Celkový analytický test marketingových nákladů	50
Tab. 14 Celkový analytický test správních nákladů	56

Seznam obrázků

Obrázek 1 Pyramida reálné hodnoty IFRS 13.....	18
--	----

Seznam příloh

Příloha č. 1 Seznam standardů IFRS/IAS	64
Příloha č. 2 Celkový analytický test pro odbytové náklady	65
Příloha č. 3 Celkový analytický test pro marketingové náklady	67
Příloha č. 3 Celkový analytický test pro správní náklady	68

Příloha č. 1: Seznam standardů IFRS/IAS⁷⁵

IFRS 1 První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví
IFRS 2 Úhrady spojené s akcemi
IFRS 3 Podnikové kombinace
IFRS 4 Pojistné smlouvy
IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti
IFRS 6 Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů
IFRS 7 Finanční nástroje: zveřejňování
IFRS 8 Provozní segmenty
IFRS 9 Finanční nástroje
IFRS 10 Konsolidovaná účetní závěrka
IFRS 11 Společná ujednání
IFRS 12 Zveřejnění zájmů jiných subjektů
IFRS 13 Ocenění reálnou hodnotou
IFRS 14 Časové rozlišení při cenové regulaci
IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky
IFRS 16 Leasingy
IFRS 17 Pojistné smlouvy
IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky
IAS 2 Zásoby
IAS 7 Výkaz o peněžních tocích
IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby
IAS 10 Události po skončení účetního období
IAS 12 Daně ze zisku
IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení
IAS 17 Leasingy
IAS 19 Zaměstnanecké požitky
IAS 20 Účtování státních dotací a zveřejňování státní podpory
IAS 21 Dopady změn měnových kurzů
IAS 23 Výpůjční náklady
IAS 24 Zveřejnění spřízněných stran
IAS 26 Penzijní plány
IAS 27 Individuální účetní závěrka
IAS 28 Investice do přidružených podniků a společných podniků
IAS 29 Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
IAS 32 Finanční nástroje: vykazování
IAS 33 Zisk na akcii
IAS 34 Mezitímní účetní výkaznictví
IAS 36 Snížení hodnoty aktiv
IAS 37 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky
IAS 38 Nehmotná aktiva
IAS 40 Investice do nemovitostí
IAS 41 Zemědělství

⁷⁵ <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>

Příloha č. 2 Celkový analytický test pro odbytové náklady⁷⁶

Účet	Popis účtu	Konečný stav k 31. 03. 2019 v mil. Kč	Konečný stav k 31. 03. 2018 v mil. Kč	Pohyb v mil. Kč	Očekávání	Rozdíl mezi skutečností a očekáváním
501.1	112 Balné pro model D1	0	0	0		
501.1	1121 Balné pro model A	2	1	1		
501.1	113 Balné pro model B	0	0	0		
501.1	1131 Balné pro model D2	0	0	0	N/A	N/A
501.1	114 Balné pro model E1	43	15	28		
501.1	1141 Balné pro model E2	0	0	0		
501.1	115 Balné pro model C	24	8	16		
501.1	Balné	68	24	44		
501.2	211 Dopravné při odbytu model A	48	53	-5		
501.2	212 Dopravné při odbytu model B	40	52	-12		
501.2	213 Dopravné při odbytu model D1	60	72	-11		
501.2	2131 Dopravné při odbytu model D2	135	145	-9	842	-73
501.2	214 Dopravné při odbytu model E1	159	133	26		
501.2	2141 Dopravné při odbytu model E2	179	181	-2		
501.2	216 Dopravné při odbytu model C	148	85	63		
501.2	Dopravné	769	720	49		
501.3	311 Balné pro náhradní díly	18	20	-2		
501.3	312 Dopravné při odbytu pro náhradní díly - tuzemsko	44	46	-2		
501.3	313 Dopravné při odbytu pro náhradní díly - zahraničí	111	119	-8	N/A	N/A
501.3	Dopravné a balné náhradní díly	173	185	-12		
501.4	411 Pojištění modelu A	2	2	0		
501.4	412 Pojištění modelu B	3	5	-2		
501.4	413 Pojištění modelu D1	5	6	-1		
501.4	4131 Pojištění modelu D2	8	9	-1		
501.4	414 Pojištění modelu E1	5	5	0	N/A	N/A
501.4	4141 Pojištění modelu E2	14	16	-2		
501.4	416 Pojištění modelu C	6	4	2		
501.4	418 Pojištění ostatní - tuzemsko	2	2	0		
501.4	419 Pojištění ostatní - zahraničí	0	0	0		
501.4	Pojištění	46	50	-5		
501.5	511 Časové rozlišení odbytových fixních nákladů	993	970	22	993	0
501.5	512 Režijní odbytové náklady	1 483	1 794	-311	1 822	-339
	Personální odbytové náklady	342	321	21	N/A	N/A
	Odpisy (Odbyt)	72	60	12	N/A	N/A
	Ostatní režijní odbytové náklady	1 069	1 413	-344	N/A	N/A
	<i>Marketing</i>	865	1 019	-154	N/A	N/A
	<i>Údržba</i>	20	26	-6	N/A	N/A
	<i>Režijní materiál</i>	29	38	-8	N/A	N/A
	<i>Služební vozy</i>	40	44	-4	N/A	N/A
	<i>Energie</i>	10	11	-1	N/A	N/A
	<i>Nájemné</i>	38	44	-7	N/A	N/A
	<i>Ostatní režijní náklady</i>	144	182	-38	N/A	N/A
	<i>Přefakturace</i>	-54	-17	-37	N/A	N/A
	<i>Ostatní nemateriální položky</i>	-23	66	-89	N/A	N/A
501.5	513 Mzdy a platy - tvorba (odbyt)	38	30	8	N/A	N/A
501.5	514 Rezerva na personální výdaje- tvorba	33	25	8	N/A	N/A
501.5	515 Personální výdaje IID - tvorba	6	5	1	N/A	N/A
501.5	516 Mzdy a platy - čerpání (odbyt)	-53	-39	-14	N/A	N/A
501.5	517 Rezerva na personální výdaje- čerpání	-34	-30	-4	N/A	N/A
501.5	518 Personální výdaje IID-odbyt čerpání	-8	-8	0	N/A	N/A
501.5	519 Dovolená - odbyt - čerpání minulý rok	-5	-4	-1	N/A	N/A
501.5	520 Dovolená - odbyt - tvorba	24	20	4	N/A	N/A

⁷⁶ Tabulka je vlastní tvorba v zjednodušeném formátu.

501.5	521 Dovolená - odbyt - čerpání běžný rok	-16	-13	-3	N/A	N/A
	Ostatní odbytové náklady	272	248	24	249	-23
501	Odbytové náklady	3 517	3 733	-216	3 905	-388

Příloha č. 3 Celkový analytický test pro marketingové náklady

Účet	Popis účtu	Konečný stav k 31. 03. 2019 v mil. Kč	Konečný stav k 31. 03. 2018 v mil. Kč	Pohyb v mil. Kč
503.1	Zapůjčené vozy a motocykly	2	7	-5
503.2	Komunikace	7	8	-2
503.3	Komunikační agentura	36	46	-10
503.4	Komunikace - model D1	0	16	-16
503.5	Komunikace - model E	0	21	-21
503.6	Komunikace - model D2	12	3	10
503.7	Marketing obchodníci	3	5	-2
503.8	Podpora prodeje	2	3	-1
503.9	Propagační materiály	11	14	-3
503.10	Kampaně - taktické prodeje	14	20	-6
503.11	Komunikace značky	85	148	-63
503.12	Literatura, prospekty	3	5	-2
503.13	Ostatní projekty	7	5	1
503.14	Vztahy s veřejností	3	3	1
503.15	Zvláštní projekty	14	10	3
503.16	HR Marketing	18	14	4
503.17	Konference	173	73	100
503.18	Ostatní náklady pro veletrhy a výstavy	11	16	-5
503.19	Zvláštní výstavy	4	4	0
503.20	Přeprava předváděcí vozy - focení	0	1	-1
503.21	Veletrhy a výstavy	77	75	2
503.22	Předváděcí vozy	7	9	-2
503.2	Přeprava předváděcích vozů a motocyklů	1	3	-3
503.24	On-line marketing	70	46	24
503.25	Komunikace - model C	2	25	-23
503.26	Importéři podpory	10	12	-3
503.27	Produktový marketing	1	2	-1
503.28	Prezentace pro fleetové zákazníky	0	1	-1
503.29	Ostatní eventy	16	14	1
503.30	Setkání obchodníků	3	10	-7
503.31	Sponzorování	95	80	15
503.32	Importéři komunikace	22	19	3
503.33	Propagace	5	11	-7
503.34	Spolupráce	19	1	18
	Celková reklama	731	729	-5
503.35	Technické školení	4	3	1
503.36	Ostatní školení	3	2	1
503.37	Netechnické školení	3	3	0
503.38	Výstavní vozy a motocykly - interní	1	1	0
503.39	Průzkum výrobků, studie	29	23	5
503.40	Rozvoj dealer.sítě	21	12	9
503.41	Plánování sítě	1	1	1
503.42	Podpora pro zákazníka	2	1	1
503.43	Podpora prodeje - dovoz	12	7	5
503.44	E-learningy	2	1	1
503.45	Projekty	10	8	3
503.46	Trénink pro nové produkty	0	75	-75
503.47	Služby tréninkových agentur	9	10	-1
	Celková podpora prodeje	98	149	-51
	Celková reklama a podpora	829	878	-56

Příloha č. 4 Celkový analytický test pro správní náklady

Účet	Popis účtu	Konečný stav k 31. 03. 2019 v mil. Kč	Konečný stav k 31. 03. 2018 v mil. Kč	Pohyb v mil. Kč
502.1	111 Časové rozlišení správních fixních nákladů	565	253	312
502.2	211 Režijní správní náklady	2 399	2 101	297
	<i>Personální správní náklady</i>	<i>1 203</i>	<i>1 069</i>	<i>134</i>
	<i>Odpisy (správa)</i>	<i>170</i>	<i>165</i>	<i>5</i>
	<i>Ostatní režijní správní náklady</i>	<i>1 026</i>	<i>868</i>	<i>159</i>
	<i>Režijní materiál</i>	<i>18</i>	<i>18</i>	<i>0</i>
	<i>Energie</i>	<i>5</i>	<i>5</i>	<i>0</i>
	<i>Služební vozy</i>	<i>40</i>	<i>32</i>	<i>8</i>
	<i>Nářadí</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>-1</i>
	<i>Údržba</i>	<i>46</i>	<i>42</i>	<i>4</i>
	<i>Technické vylepšení</i>	<i>4</i>	<i>7</i>	<i>-3</i>
	<i>Software, Hardware</i>	<i>125</i>	<i>79</i>	<i>46</i>
	<i>Nájemné a leasingy</i>	<i>15</i>	<i>16</i>	<i>-1</i>
	<i>Marketing (reklama, prodej)</i>	<i>42</i>	<i>42</i>	<i>1</i>
	<i>Investiční režijní náklady</i>	<i>49</i>	<i>49</i>	<i>1</i>
	<i>Ostatní režijní náklady</i>	<i>759</i>	<i>632</i>	<i>127</i>
	<i>Vývojové náklady</i>	<i>8</i>	<i>14</i>	<i>-7</i>
	<i>Přefakturace</i>	<i>-138</i>	<i>-135</i>	<i>-3</i>
	<i>Ostatní nemateriální náklady</i>	<i>49</i>	<i>65</i>	<i>-16</i>
502.3	311 Mzdy a platy - tvorba (odbyt)	88	68	20
502.3	312 Rezerva na personální výdaje- tvorba	77	58	19
502.3	313 Personální výdaje IID - tvorba	14	12	2
502.3	314 Mzdy a platy - čerpání (odbyt)	-122	-86	-36
502.3	315 Rezerva na personální výdaje- čerpání	-81	-71	-10
502.3	316 Personální výdaje IID-odbyt čerpání	-18	-18	-1
502.3	317 Dovolená - odbyt - čerpání minulý rok	-17	-13	-4
502.3	318 Dovolená - odbyt - tvorba	55	45	10
502.3	319 Dovolená - odbyt - čerpání běžný rok	-58	-42	-16
502	Správní náklady	2 902	2 308	594

ANOTAČNÍ ZÁZNAM

AUTOR	Filip Sroka		
STUDIJNÍ OBOR	6208T138 Globální podnikání a finanční řízení podniku		
NÁZEV PRÁCE	Externí audit účetní závěrky obchodní korporace dle IFRS se zaměřením na odbytové a administrativní náklady		
VEDOUCÍ PRÁCE	prof. Ing. Jiří Strouhal, Ph.D.		
KATEDRA	KFMU - Katedra finančního a manažerského účetnictví	ROK ODEVZDÁNÍ	2019
POČET STRAN	62		
POČET OBRÁZKŮ	1		
POČET TABULEK	14		
POČET PŘÍLOH	4		
STRUČNÝ POPIS	<p>Práce popisuje proces externího auditu účetní závěrky podle IFRS se zaměřením na odbytové a správní náklady. Charakterizuje audit účetní závěrky, kdo tento audit provádí a k čemu přispívá. Dále definuje auditora a subjekty, které jsou povinné k ověření účetní závěrky. Následně představuje mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), koncepční rámec, formy oceňování a jaké účetní výkazy musí účetní závěrka obsahovat. Cílem práce je zjistit, zda se očekávání auditora z větší míry shoduje se skutečností a zda detailní testování odbytových a administrativních nákladů lze provést bez významné chyby z pohledu auditora. Praktická část se zaměřuje na detailní testování oblasti odbytových a administrativních nákladů a jejich problematiku. Podle testování se přišlo na to, že samotné testování proběhlo bez větších problémů a chyb. Také se přišlo na to, že stanovené očekávání pro marketingové náklady je potřeba do budoucna lépe definovat.</p>		
KLÍČOVÁ SLOVA	<p>Audit, účetní závěrka, odbytové náklady, správní náklady, marketingové náklady, auditor, detailní testování, mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), očekávání, analytická hladina významnosti, syntetická hladina významnosti, understanding, analytický test, faktura</p>		

ANNOTATION

AUTHOR	Filip Sroka		
FIELD	6208T138 Corporate Finance Management in the Global Environment		
THESIS TITLE	External audit of the IFRS financial statements of the business corporation focusing on sales and administrative costs		
SUPERVISOR	prof. Ing. Jiří Strouhal, Ph.D.		
DEPARTMENT	KFMU - Department of Financial and Managerial Accounting	YEAR	2019
NUMBER OF PAGES	62		
NUMBER OF PICTURES	1		
NUMBER OF TABLES	14		
NUMBER OF APPENDICES	4		
SUMMARY	<p>The thesis describes the process of external audit of IFRS financial statements with focus on sales and administrative costs. It characterizes the audit of the financial statements, who carries out the audit and where is the value added in that. It also defines the auditor and subjects that are required to verify the financial statements. Next the thesis presents international financial reporting standards (IFRS), conceptual framework, forms of valuation and which financial statements must be included in the financial statements. The aim of this work is to find out whether the auditor's expectation are more or less consistent with the reality and whether the detail testing of sales and administrative costs can be done without any significant error from the auditor's point of view. The practical part focuses on detail testing of sales and administrative costs and their issues. The testing itself was without major and significant errors. It has also been found that the expectations for marketing costs need to be better defined in the future.</p>		
KEY WORDS	<p>Audit, financial statements, sales costs, administrative costs, marketing costs, auditor, detail testing, international financial reporting standards, expectation, analytical level of materiality, synthetical level of materiality, understanding, analytical test, invoice</p>		

