

UNIVERZITA JANA AMOSE KOMENSKÉHO PRAHA

BAKALÁŘSKÉ

KOMBINOVANÉ STUDIUM

2020-2021

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Štěpán Bláha

Audit účetní závěrky v oblasti věcné správnosti závazků

Praha 2021

Vedoucí bakalářské: Ing. Jana Veselá

JAN AMOS KOMENSKY UNIVERSITY PRAGUE

BACHELOR COMBINED (PART TIME) STUDIES

2020-2021

BACHELOR THESIS

Štěpán Bláha

**Audit of financial statements in the area of material
corectness of lialabilities**

Prague 2021

The Bachelor Thesis Work Supervisor: Ing. Jana Veselá

\

Prohlášení

Prohlašuji, že předložená bakalářská/diplomová práce je mým původním autorským dílem, které jsem vypracoval samostatně. Veškerou literaturu a další zdroje, z nichž jsem při zpracování čerpal, v práci řádně cituji a jsou uvedeny v seznamu použitých zdrojů.

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v univerzitní knihovně.

V Praze dne

Jméno.....

Poděkování

Děkuji paní Ing. Janě Veselé za vedení mojí bakalářské práce a odbornou konzultaci při psaní bakalářské práce. Dále bych chtěl poděkovat panu Ing. Miloši Fialovi ze společnosti Ecovis blf. s.r.o. za podpůrnou konzultaci.

Anotace

Tato bakalářská práce se zabývá ve svém úvod auditorskými procesy a postupy opírající se o české účetní předpisy a mezinárodní standardy ISA.

Dále jsou v práci rozvedeny jednotlivé postupy auditora při přijímání nové zakázky k provedení auditu, jako jsou vyhodnocení rizik, plánování auditorského postupu až po vypracování jednotlivých dílčích testů k ověření správnosti účetní závěrky.

V praktické části je detailně popsán test závazků vybrané společnosti s konečným vyhodnocením správnosti účetní závěrky dané společnosti, a na závěr shrnutí výsledků vyhotoveného testu.

Klíčová slova

Audit, Going concern, ISA, účetní závěrka, závazek, Závazky z obchodních vztahů

Annotation

This bachelor's thesis deals in its introduction with audit processes and procedures based on Czech accounting regulations and International standards ISA.

Further more, the work elaborates the individual procedures of the auditor in accepting new contract to perform the audit, such as risk assessment, planing the audit process until the elaboration of individual partial tests to verify accuracy of financial statements.

The practical part decribes in detail the test of liabilities of the selected company with the final evaluation of the accuracy of the financial statements of the copmany and at the end of the summary of the test.

Keywords

Audit, financial statement, Going concern, ISA, liability, Liabilities from business relations

1 OBSAH

2	ÚVOD	9
3	CÍL PRÁCE A METODIKA	9
4	HISTORIE VZNIKU AUDITU V ČR	10
5	TEORETICKÁ VÝCHODISKA	11
5.1	Co je to audit	11
5.2	PRÁVNÍ RÁMEC AUDITU	11
5.3	AUDITOR	12
5.4	CÍL AUDITU	13
5.5	ÚČETNÍ VÝKAZY A JEJICH UŽIVATELÉ	14
5.5.1	Kvalitativní charakteristika účetních výkazů	16
5.5.2	Srozumitelnost	16
5.5.3	Relevance	16
5.5.4	Spolehlivost	16
5.5.5	Srovnatelnost	16
5.6	DRUHY AUDITU	17
5.7	ÚČETNÍ ZÁVĚRKA	17
5.8	KONSOLIDOVANÁ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA	18
5.9	POSTUP AUDITORSKÉ ČINNOSTI	18
5.9.1	Posouzení rizika zakázky	20
5.9.2	Stanovení podmínek zakázky	21
5.9.3	4.9.3 Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta	23
5.9.4	Porozumění kontrolnímu prostředí	25
5.9.5	Porozumění účetnímu systému	25
5.9.6	Provádění předběžných analytických procedur	26
5.9.7	Stanovení plánovací hladiny významnosti	28
5.9.8	Plánování auditorského přístupu	29
5.9.9	Plán testů věcné správnosti	30
5.9.10	Provádění testů věcné správnosti	33
5.9.11	Příprava shrnutí závěru auditu - příručka	34
5.9.12	Vydání zprávy auditora	36

6	Vlastní práce	38
6.1	OBECNÉ ÚDAJE O SPOLEČNOSTI.....	38
6.2	CÍLE TESTU	38
6.3	ODSOUHLASENÍ SALDOKONTA NA ÚČETNICTVÍ.....	40
6.4	KONFIRMAČNÍ DOPISY	42
6.5	CUT-OFF FAKTUR PŘIJATÝCH	44
6.6	CUT-OFF DOBROPISŮ	45
6.7	DOHADY PASIVNÍ	47
6.8	TEST ZÁLOH.....	49
6.9	TEST OSTATNÍCH ZÁVAZKŮ	49
7	ZÁVĚR TESTU ZÁVAZKŮ	51
8	ZÁVĚR	53
9	PŘÍLOHY	Error! Bookmark not defined.
1	nadpis páté kapitoly	Error! Bookmark not defined.
2	nadpis šesté kapitoly	Error! Bookmark not defined.
10	závěr.....	Error! Bookmark not defined.
11	seznam použitých zdrojů.....	55
12	SEZNAM ZKRATEK	56
13	seznam obrázků, tabulek a grafů	56
14	seznam příloh.....	Error! Bookmark not defined.

2 ÚVOD

Dle účetních předpisů České republiky je každá společnost sestavující účetní závěrku nucena podrobit se auditu účetní závěrky. Sestavenou a ověřenou účetní závěrku je auditovaná společnost povinna zveřejňovat. Tyto informace jsou dále určeny a využívány dalšími subjekty. Auditor poskytuje míru ujištění pro koncové uživatele, kteří tyto informace využívají pro své potřeby. Tyto informace musí dle účetních předpisů podávat úplný, věrný a poctivý obraz.

Bakalářská práce obsahuje praktickou a teoretickou část. Teoretická část se zabývá historickým vývojem auditu na území České republiky, vymezením a popisem důležitých definic vztahující se k auditu účetní závěrky. Dále jsou v teoretické části popsány úkony předcházející přijetí zakázky, která bude podléhat auditu. Dále jsou tyto postupy popsány konkrétněji při provádění účetní závěrky, a to od přijetí auditované zakázky až po vydání zprávy auditora.

Praktická část je zaměřena specificky na fyzickém provádění testů věcné správnosti účetní závěrky fiktivní společnosti. Jelikož je účetní závěrka rozsáhlá a zahrnuje spoustu bodů, které podléhají kontrole, je praktická část zaměřena pouze na oblast závazků. Každá podkapitola obsahuje dílčí část testu, který je aplikován na oblast věcné správnosti závazků auditorem. Cílem této části bakalářské práce je vyhodnocení, na základě provedených testů, zda účetní závěrka podává věrohodný a poctivý obraz a uživatelé informací se na tyto skutečnosti mohou spolehnout.

3 CÍL PRÁCE A METODIKA

Cílem této bakalářské práce je efektivně zhodnotit stav účetní závěrky vybrané společnosti se zaměřením na oblast závazků, a to na základě teoretických poznatků v oblasti auditu. Dílčím cílem práce v praktické části je zhodnocení a náprava možných zjištěných nesrovnalostí účetní závěrky v oblasti závazků.

Metodika zpracování bude vycházet ze sběru dat a studií auditu dle mezinárodních standardů a platných účetních zákonů České republiky a dalších zdrojů tištěného i elektronického charakteru. Ve vlastní práci bude provedena analýza dostupných a nasbíraných dat a analýza zavedených postupů při sestavování účetní závěrky se zaměřením na závazky. V případě faktických nesrovnalostí budou provedena opatření vedoucí k optimalizaci těchto procesů.

4 HISTORIE VZNIKU AUDITU V ČR

Ještě před vyhlášením samostatné České republiky působila na území Československa za minulého režimu první profesní organizace. Touto první profesní organizací byla Unie účetních ČSFR a sdružovala specialisty a odborníky v oboru účetnictví. Po listopadové revoluci vyhlásilo Ministerstvo vnitra dnem 8. ledna 1991 nové stanovy včetně přijetí nového názvu profesní organizace na Unie auditorů ČR a zároveň byla její činnost poprvé omezena na území České republiky.

S následnou privatizací a velkým rozmachem podnikatelského prostředí, začala stoupat i poptávka po auditorských službách, na které se začaly klást stále větší nároky. „K datu 8. února 1992 sdružovala unie auditorů ČR – podle údajů valné hromady – celkem 149 řádných členů. Rada unie, vedená Bohuslavem Poduškou, položila základy pozdějších odborných výborů Komory auditorů ČR. Zřídila výbory pro auditorské standardy, pro přípravu vzdělávacího a zkouškového systému, pro přípravu statutu a organizačního řádu, pro přípravu disciplinárního řádu, pro přípravu pojištění auditorů a pro přípravu hospodářské komory. Ve druhé polovině roku 1992 se členové Rady Unie významně podíleli na legislativních přípravách nového zákona o auditorech a Komoře auditorů, jehož cílem bylo povinné sdružování auditorů nezávisle na státu. Audit se v té době začal formovat jako profese zcela nezávislá na státu s vlastními dozorovými orgány. To umožnilo pozdější rychlé začlenění Komory auditorů ČR do mezinárodních institucí sdružujících účetní znalce a auditory, jako

jsou IFAC a FEE. Ustanovující sněm komory se uskutečnil podle plánu 18. února 1993 ve společném sále paláce kultury v Praze za účasti celkem 434 auditorů“¹

5 TEORETICKÁ VÝCHODISKA

5.1 Co je to audit

Pojem audit lze definovat mnoha způsoby. Jurajdová definuje audit jako „systematický proces objektivního získávání a vyhodnocování důkazů, týkajících se informací o ekonomických činnostech a událostech, s cílem zjistit míru souladu mezi těmito informacemi a stanovenými kritérii a sdělit výsledky zainteresovaným zájemcům“.²

Audit můžeme definovat ještě konkrétněji vzhledem k určení co nejpřesnější definice. Jedná se o ověření účetní závěrky nebo konsolidované účetní závěrky. Tyto závěrky musí podávat věrný a poctivý obraz účetnictví, které jsou v souladu s právními předpisy a příslušným rámcem účetního výkaznictví na jehož základě je účetní závěrka a konsolidovaná účetní závěrka sestavena.

Úkolem auditu je tedy prozkoumat, zda jsou tato tvrzení správná. Poté auditor prostřednictvím písemné zprávy sděluje zainteresovaným uživatelům svůj názor neboli vydává auditorskou zprávu

5.2 PRÁVNÍ RÁMEC AUDITU

Právní rámec auditu zpracovává „příslušný předpis Evropské unie, zároveň navazuje na přímo použitelný předpis Evropské unie a upravuje rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost, rozsah a způsob zveřejňování informací z účetnictví a podmínky předávání účetních záznamů pro potřeby státu.

¹ *Auditorská profese v České republice: Komora auditorů 1993-2013: 20 let = 20 years.* Ilustroval Vladimír JIRÁNEK. Praha: Komora auditorů České republiky str.9, c2013. ISBN 978-80-86679-25-9.

² Jurajdová Hana, *Audit ve veřejném sektoru* s.36

Tento zákon se vztahuje na účetní jednotky, kterými jsou právnické osoby (se sídlem společnosti na území České republiky), zahraniční právnické osoby (pokud vedou účetní jednotku na území České republiky), organizační složky státu, fyzické osoby, ostatní fyzické osoby (které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok 25 000 000 Kč, investiční fondy, fondy obhospodařované penzijní společnostmi.“³

„Účetní jednotky účtují, pokud tento zákon nestanoví jinak, v deníku (v němž jsou účetní zápisy uspořádané chronologicky a prokazují zaúčtování všech účetních případů v účetním období), v hlavní knize, v knihách analytických účtů, v knihách podrozvahových účtů. Hlavní kniha zahrnuje syntetické účty podle účtu rozvrhu, které obsahují minimálně tyto informace; zůstatky účtů ke dni (k němuž se otevírá hlavní kniha), souhrnné obraty strany Má dáti a Dal účtů, zůstatky účtů (ke dni, ke kterému se sestavuje účetní jednotka), účetní jednotky nesmějí zřizovat účty mimo účtový rozvrh a účetní knihy.“⁴

Mezinárodní standard ISA „upravuje obecné povinnosti nezávislého auditora při auditu účetní závěrky v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Definuje obecné cíle nezávislého auditora a specifikuje, jaký charakter a rozsah musí audit mít, aby nezávislý auditor mohl tyto cíle splnit. Standard dále specifikuje předmět, působnost a strukturu standardů ISA a obsahuje všeobecné povinnosti nezávislého auditora relevantní pro všechny audity, včetně povinnosti dodržovat standardy ISA. Standardy ISA se týkají ověřování účetních závěrek auditorem.“⁵

5.3 AUDITOR

Audit na území České republiky může vykonávat osoba která „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

³ Zákon č 563/1991 Sb., o účetnictví, obecná ustanovení §1

⁴ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, účetní knihy §13

⁵ Mezinárodní standardy ISA, ISA 200; Předmět standardu, odstavec 1

akreditovaného bakalářského nebo magisterského studijního programu na základě mezinárodní smlouvy.

Dále je osoba ucházející se o status auditora „bezúhonná, svéprávná, absolvovala po dobu alespoň tří let odbornou praxi podle § 29 nebo odbornou praxi v obdobné pracovní pozici v jiném členském státě v rozsahu nejméně 35 hodin týdně nebo po dobu tří let. Osoba dále „složila auditorskou zkoušku, složila slib auditora.“⁶

Výsledkem práce auditora je auditorská zpráva, která je sestavena po ověření účetní závěrky sestavené společností. „Auditorská zpráva obsahuje výrok auditora, který konstatuje, k čemu auditor při auditu účetní závěrky dospěl. Auditorská zpráva obsahující výrok auditora není zpracována jen pro auditovanou společnost, jež audit objednala a jeho provedení na komerčním základě také hradí. Příjemcem auditorské zprávy je v nejširším slova smyslu veřejnost, která se tímto způsobem může ujistit o tom, že předložená účetní závěrka odpovídá skutečnosti.“⁷

Účetní jednotky jsou povinny mít ověřenou „řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku auditorem, kterého účetní jednotka určí způsobem stanoveným v zákoně upravujícím činnosti auditorů, účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis a dále velké účetní jednotky, střední účetní jednotky a malé účetní jednotky, jež dosáhli alespoň jedné z hodnot, a to aktiva celkem 40 000 000 Kč, roční úhrn čistého obrátu 80 000 000 Kč a průměrný počet zaměstnanců 50, pokud jsou akciovými společnostmi nebo pokud dosáhly nebo překročily dvě z výše uvedených hodnot u ostatních obchodních společností.“⁸

5.4 CÍL AUDITU

„Cílem auditu je posílit důvěru předpokládaných uživatelů v účetní závěrku. Tomuto účelu slouží výrok auditora, v němž se auditor vyjadřuje k tomu, zda je účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu

⁶ Zákon č. 93/2009 Sb., §4, Vydání auditorského oprávnění fyzické osobě.

⁷ *Auditorská profese v České republice: Komora auditorů 1993-2013: 20 let = 20 years.* Ilustroval Vladimír JIRÁNEK. Praha: Komora auditorů České republiky, c2013 str.8. ISBN 978-80-86679-25-9.

⁸ Zákon č. 563/1991 Sb. §20, ověřování účetní závěrky auditorem

s příslušným rámcem účetního výkaznictví. U většiny rámců účetního výkaznictví výrok říká, zda účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje skutečnost, resp. podává její věrný a poctivý obraz v souladu s příslušným účetním rámcem. Audit provedený v souladu se standardy ISA a příslušnými etickými požadavky auditorovi umožňuje takový výrok formulovat.“

Poté je auditor povinen vydat zprávu auditora, ve které auditor, v souladu se standardy ISA, udává, zda účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou.

5.5 ÚČETNÍ VÝKAZY A JEJICH UŽIVATELÉ

„Uživatelé účetních výkazů zahrnují především akcionáře, dále nynější a potenciální investory, zaměstnance, věřitele, dodavatele, ostatní obchodní věřitele, zákazníky, stát a jejich agentury a veřejnosti. Tyto skupiny užívají účetní výkazy za účelem uspokojení jejich různých potřeb.“⁹

- Akcionáři – především u velkých společností a korporací, kde se akcionáři fakticky nepodílejí na řízení společnosti, je nesmírně důležité, aby měli spolehlivé informace o svých investicích a mohli se, na základě těchto informací, rozhodnout, zda budou dále držet akcie nebo je lepší je prodat, zda budou vypláceny dividendy a v jaké výši. Auditorská zpráva je určena především pro akcionáře, a ne pro vedení společnosti.
- Investoři – poskytovatelé rizikového kapitálu a jejich poradci využívají informace z účetních výkazů ke zjištění rizika spojeného s jejich investicemi. To jim pomáhá identifikovat prostředí, kdy mohou bezpečně nakupovat, prodávat nebo pozastavit své aktivity.
- Zaměstnanci – mohou využívat informace z účetních výkazů ke zjištění takových skutečností jako je stabilita společnosti, její ziskovost apod. Zaměstnanec může dále zajímat, zda je společnost schopna vyplácet mzdy, odměny, penze a poskytovat zaměstnanecké výhody.
- Věřitelé – využívají informace z účetních výkazů k určení nejvýhodnějšího prostředí pro jejich půjčky a zájem o ně.

⁹A guide through IFRS: International financial reporting standards...: Part A The framework and requirements .. London: IFRS (2010) str. A19. ISBN 978-1-907026-82-9.

- Dodavatelé a ostatní obchodní věřitelé – tato skupina využívá informace z účetních výkazů k ověření toho, že částky, které jim jsou dluženy budou včas a řádně splaceny.
- Zákazníci – využívají informace účetních výkazů ohledně pokračování nabídky subjektu, speciálně když mají zákazníci dlouhodobý obchodní vztah se subjektem.
- Stát a jeho organizace – využívají informace účetních výkazů hlavně k tomu, aby zajistili přísun prostředků z aktivit subjektů. Stát a organizace také vyžadují informace za účelem regulovat aktivity entit, regulovat daňovou politiku jako základní národní příjem a podobné statistiky.
- Veřejnost – subjekty postihují členy veřejnosti v mnoha směrech. Například subjekty mohou vytvářet značný přínos pro lokální ekonomiku v mnoha ohledech, a to hlavně v tom kolik lidí zaměstnávají včetně jejich dodavatelů. Účetní výkazy mohou pomáhat veřejnosti poskytováním informací o trendech a nedávném rozvoji prosperity subjektu a dosahu jeho aktivit.

„Hlavním úkolem účetních výkazů je poskytnout informace o finanční situaci, výkonu a změnách ve finanční situaci subjektu, který je užitečný pro široké spektrum uživatelů při vytváření jejich ekonomických rozhodnutí.“¹⁰

Proto, aby účetní výkazy mohly plnit tuto úlohu, musí být sestaveny na aktuální bázi. To znamená, že veškeré transakce a další skutečnosti, které jsou v účetních výkazech zachyceny, musí být účtovány v okamžiku kdy nastanou (a ne v okamžiku, kdy jsou placeny) a jsou zaúčtovány do období se kterým věcně a časově souvisejí.

Dalším významným předpokladem, na jehož základě jsou účetní výkazy připravovány je předpoklad nepřetržitého trvání společnosti (Going Concern). To znamená, že společnost bude pokračovat ve svých aktivitách po určitou dobu a nemá v úmyslu vstoupit do likvidace nebo zastavit své aktivity

¹⁰ A guide through IFRS: International financial reporting standards.: Part A The framework and requirements .. London: IFRS (2010) str. A19. ISBN 978-1-907026-82-9.

5.5.1 KVALITATIVNÍ CHARAKTERISTIKA ÚČETNÍCH VÝKAZŮ

Kvalitativní charakteristika je atributem, který dělá informace poskytované ve finančním výkaznictví srozumitelné a tím i užitečné pro uživatele. Čtyři základní charakteristiky jsou srozumitelnost, relevance, spolehlivost a srovnatelnost.

5.5.2 SROZUMITELNOST

Jedna z nezbytných kvalitativních charakteristik je srozumitelnost. To znamená, že informace obsažené v účetních výkazech jsou pro jejich uživatele snadné pochopitelné a užitečné. Předpokládá se, že uživatelé účetních výkazů mají základní ekonomické znalosti a schopnost čerpat informace z účetnictví, aby složité a komplexní záležitosti obsažené v účetních výkazech jim byly srozumitelné, neboť mohou být důležité pro jejich rozhodování.

5.5.3 RELEVANCE

Aby byly informace účetních výkazů užitečné, musí být zároveň relevantní k ekonomickému rozhodování uživatelů. Informace mají kvalitu relevantnosti, pokud ovlivňují ekonomické rozhodování uživatelů tím, že jim pomáhají vyhodnotit minulé, přítomné či budoucí události nebo odsouhlasují a upřesňují jejich minulé hodnocení.

5.5.4 SPOLEHLIVOST

Informace účetních výkazů jsou spolehlivé právě tehdy, když neobsahují materiální chybu, zaujatost a mohou být ověřitelné uživateli, kteří s těmito informacemi dále pracují.

Informace mohou být relevantní, ale zároveň nespolehlivé, což vede pravděpodobně k potenciálním zavádějícím informacím.

5.5.5 SROVNATELNOST

Uživatelé účetních výkazů musí být schopni porovnat účetní výkazy a informace v nich obsažené v postupu času při sledování finanční situace a výkonu. Uživatelé musí být schopni porovnat účetní výkazy různých subjektů za účelem vyhodnocení jejich relativní finanční situace, výkonu a změn ve finanční situaci.

5.6 DRUHY AUDITU

Vedle auditu účetní závěrky se audit jako vědní disciplína natolik rozšířil, že rozeznáváme velké množství druhů auditu jako je například personální, marketingový, cenový, strategický, operační, informační, výkonnostní, daňový, manažerský a tak dále. Ovšem nejznámější druhy auditu jsou:

- Interní – „Cílem interního auditu je pomáhat organizaci - tj. všem týmům a pracovníkům - plnit cíle co nejefektivněji, vyvarovat se rizik a ztrát. Interní audit pracuje s aktuálními procesy, činnostmi a postupy, které vyhodnocuje a zlepšuje.“¹¹
- Externí – „Externí audit naproti tomu ověřuje plnění externích příp. i interních standardů s cílem nezávisle ověřit, že organizace dodržuje pravidla, ke kterým se hlásí nebo které ji nařizuje legislativa. Externí audit pracuje s historickými záznamy příp. se znalostmi pracovníků.“¹²
- Jakostní.
- Operativní.

5.7 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

Účetní závěrkou se rozumí „strukturované zobrazení historických finančních informací, včetně zveřejňovaných údajů, jehož cílem je v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví informovat o ekonomických zdrojích účetní jednotky nebo o jejích závazcích k určitému datu nebo o změnách těchto zdrojů a závazků během určitého období. Výraz „účetní závěrka“ se obvykle používá pro kompletní účetní závěrku obsahující všechny složky stanovené příslušným rámcem účetního výkaznictví, může se jím ovšem rozumět i jednotlivý účetní výkaz. Zveřejňované údaje jsou informace vysvětlujícího nebo popisného charakteru uvedené v účetním výkazu nebo v příloze účetní závěrky, resp. začleněné do účetní závěrky odkazem na

¹¹ PDQM s.r.o., PDQM Stanardy: Interní nebo externí audit., 1997-2007-2016: dostupné z: <http://www.pdqm.cz/Standards/Business-Excellence/interni-nebo-externi-audit.html>

¹² Tamtéž

jiný dokument, jejichž vedení či začlenění vyžaduje, výslovně povoluje nebo jinak umožňuje příslušný rámec účetního výkaznictví“¹³

Účetní závěrkou se v České republice rozumí, v souladu se Zákonem č. 563/1991 o účetnictví, bilance, výkaz zisku a ztráty a příloha. Vybrané účetní jednotky jsou dále povinny sestavit přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.

5.8 KONSOLIDOVANÁ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

Konsolidovanou účetní závěrkou se rozumí „účetní závěrka sestavená a upravená metodami konsolidace. Konsolidovaná účetní závěrka je ověřována auditorem. Povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku má, za podmínek stanovených tímto zákonem a prováděcími právními předpisy, účetní jednotka, která je obchodní společností a je ovládající osobou, s výjimkou ovládajících osob, které vykonávají společný vliv.“¹⁴

5.9 POSTUP AUDITORSKÉ ČINNOSTI

„Postup auditorské činnosti je klíčový k zajištění správného vyhodnocení účetní závěrky. Celý postup začíná přijetím zakázky auditorem, který je odpovědný za zakázku. Ostatní členové týmu provádějící zakázku jsou povinni se účastnit plánování auditu, včetně toho, že se zúčastní jednání mezi členy týmu provádějícího zakázku a plánování těchto jednání. Cílem auditora je naplánovat audit tak, aby byl prováděn účinným způsobem.“¹⁵

Na začátku aktuální auditní zakázky je auditor povinen provést následující činnosti:

- Provedení postupů podle ISA 220 týkajících se průběžného trvání vztahu s klientem a konkrétního auditu.¹⁶

¹³ Mezinárodní předpisy v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb: vydání 2010. [Praha: Komora auditorů České republiky], c2011 str.26, ISBN 978-80-86679-03-7.

¹⁴ Zákon č. 563/1991 Sb. §22 Konsolidovaná účetní závěrka.

¹⁵ KAČR (2012)

¹⁶ ISA 2020 „Řízení kvality auditu účetní závěrky“ odstavce 12 – 13

- Vyhodnocení dodržování relevantních etických požadavků, včetně nezávislosti, dle ISA 2020.¹⁷
- Obeznamení se s podmínkami zakázky, jak je uvedeno v ISA 210.¹⁸

„Auditorský postup je použitelný pro všechny společnosti vzhledem ke skutečnosti, že auditor je povinen provést audit v souladu s požadavky auditorských standardů bez ohledu na velikost auditované účetní jednotky. Mimoto je podstata většiny prováděných auditorských postupů v principu podobná jak pro velké, tak i pro malé účetní jednotky“.¹⁹

Fáze 1 - Činnosti před uzavřením smlouvy:

Posouzení rizika zakázky a reakce na něj.

Při posuzování, zdali přijmout nebo opětovně přijmout klienta by měl auditor zvážit, zdali je jeho odměna dostatečná v porovnání s odhadovaným množstvím času nutným k provedení dostačujícího auditu.

Stanovení podmínek zakázky.

Auditor může často svým klientům poskytovat doplňující služby (finanční a účetní poradenství). Spektrum služeb poskytovaných klientům může zvýšit riziko nedorozumění ohledně podmínek zakázky a odpovědnosti klienta.

„Auditor by měl jasně vysvětlit každému klientovi rozdíl mezi auditem a ostatními poskytovanými službami. Auditor by též měl zajisti, že klient chápe obecně rozsah a omezení auditu a odpovědnost majitelů, resp. vedení společnosti za účetnictví a účetní závěrku.“²⁰

Fáze 2 – Předběžné plánovací procedury:

- Porozumění činnosti klienta.
- Porozumění kontrolnímu prostředí.

¹⁷ ISA 2020 „odstavce 9 – 11

¹⁸ ISA 210 „Sjednávání podmínek auditních zakázek“, odstavce 9 – 13

¹⁹ Příručka pro provádění auditu u podnikatelů, obecná část str.11

²⁰ Příručka pro provádění auditu u podnikatelů, obecná část str.11

- Porozumění účetnímu systému.
- Provádění předběžných analytických procedur.
- Stanovení plánovací hladiny významnosti.

Fáze 3 -Vytvoření plánu auditu:

- Plánování auditorského postupu.
- Plán testů věcné správnosti.

Fáze 4 – Provedení plánu auditu:

- Provádění testů věcné správnosti.

Fáze 5 – Závěr a vydání zprávy:

- Příprava shrnutí závěru auditu.
- Zpráva auditora.

5.9.1 POSOUZENÍ RIZIKA ZAKÁZKY

Proces posuzování rizik je pro auditorský přístup zásadní. Audit vždy pro auditora představuje určitou míru rizika a vystavuje ho nebezpečí, že uživatelé finančních informací jej mohou obviňovat z toho, že audit, na který se spoléhaly, nebyl řádně proveden.

„Řízení rizika je rozhodujícím činitelem pro udržení dobré pověsti auditora. Spočívá v pečlivém zvažování při výběru nových klientů, v posouzení dalšího pokračování ve spolupráci se současnými klienty a v účinném řízení rizika.“²¹

„Posouzení rizika zakázky ve vztahu k danému auditu spočívá v kombinaci rizika spojeného s klientem a auditorskou zakázkou a rizika souvisejícího s účetní závěrkou. Termín „riziko zakázky“ se vztahuje k této kombinaci.“²²

Riziko zakázky ve vztahu k danému auditu je chápáno jako:

- Riziko, že auditor bude vystaven nepříznivým důsledkům svého vztahu s klientem (např. nepříznivá publicita, soudní spor apod.)

²¹ Příručka pro provádění auditu u podnikatelů, obecná část str.23

²² Tamtéž

- Skutečnost, že účetní závěrka může obsahovat závažné chyby nebo může být uživateli nesprávně pochopena v důsledku faktorů, které mohou:
 - pronikat do samotného auditu a do účetní závěrky a
 - být specifické pro významné zůstatky na účtech a související s potenciálními chybami.

Auditor by měl být při přijetí zakázky nezávislý. Existují-li přiměřené důvody k pochybnostem o nezávislosti auditora, měl by auditor zvážit možnost nepřijetí zakázky.

Posouzení následujících rizikových faktorů ovlivní auditorovo rozhodnutí jak o tom, zda přijmout nového klienta, tak i o pokračování ve spolupráci se současným klientem. Tyto rizikové faktory mohou mít také vliv na posouzení rizika spojeného s auditem a účetní závěrkou. Jde o následující faktory:

- Charakteristika a důvěryhodnost vedení.
- Organizace a struktura vedení.
- Povaha podnikatelské činnosti.
- Podnikatelské prostředí.

U následujících faktorů existuje vyšší pravděpodobnost vlivu na auditorovo posouzení rizika spojeného s auditem a účetní závěrkou. Tyto rizikové faktory mohou však také ovlivnit rozhodnutí auditora o tom, zda má přijmout nového klienta nebo pokračovat ve spolupráci se současným klientem.

Mezi tyto faktory patří:

- Povaha auditorské zakázky.
- Finanční výsledky.
- Obchodní vztahy a osoby se zvláštním vztahem.
- Znalosti a zkušenosti auditora.
- Pravděpodobnost záměrného uvádění nepravdivých údajů.

5.9.2 STANOVENÍ PODMÍNEK ZAKÁZKY

Před zahájením auditu je důležité sjednat smlouvu s auditovanou společností o cílech a rozsahu auditorské zakázky, rozsahu odpovědností a formě auditorské zprávy.

Může se ovšem jednat už o dříve auditovanou společnost. I tak je nutné, aby si auditor podmínky zakázky znovu zhodnotil.

Auditor vyhotovuje smlouvu, ve které jsou zahrnuty důležité body:

- Podmínky auditorské zakázky.
- Cíle auditorské zakázky.
- Rozsah auditorské zakázky.
- Míra odpovědnosti auditora a vedení společnosti.
- Forma auditorské zprávy.

Auditorská společnost poskytuje auditorské služby a zároveň může poskytovat doplňující služby (finanční a účetní poradenství). Auditor by měl jasně vysvětlit každému klientovi rozdíl mezi auditem a ostatními poskytovanými službami. Auditor by měl též zajistit, že klient chápe obecně rozsah a omezení auditu a odpovědnost vedení společnosti za účetnictví a účetní závěrku.

Smlouva auditora by měla mít jasné schéma, aby klient zcela jasně pochopil celý rámec auditu. Dalšími náležitostmi, které smlouva obsahuje jsou tyto:

- Předmět smlouvy – předmětem každé smlouvy je provádění auditorské činnosti Auditorem pro klienta ve smyslu ustanovení zákona č. 93/2009 Sb. o auditorech, zákona č. 563/91 Sb. o účetnictví a dalších právních předpisů.
- Rozsah auditorské zakázky – většinou se jedná o ověření účetní závěrky, ale může se navíc jednat např. i o ověření konsolidované účetní závěrky, ověření konsolidačního balíčku připraveného podle instrukcí mateřské společnosti, vyhotovení dopisu vedení společnosti apod.
- Základní vymezení práv a povinností smluvních stran – účelem provedení auditu je ověření údajů účetních výkazů, účetnictví, závažné hospodářské operace, účetní výkazy byly zpracovány dle platných pravidel.
- Povinnosti klienta – patří mezi ně poskytnout auditorovi všechny potřebné doklady, dokumenty a informace, obvyklé pro auditorskou činnost v požadovaném čase. Zajistit auditorovi do všech prostor a k veškerým auditům účetní jednotky. Včas informovat o změnách, ke kterým by v průběhu platnosti této smlouvy došlo na straně klienta.
- Čas plnění smlouvy – auditorská činnost bude probíhat v několika sjednaných návštěvách auditora v průběhu účetního období a po jeho skončení. Etapy auditu budou určeny po vzájemné dohodě.

- Odměna auditora – odměna auditora za činnost za jedno účetní období se stanoví dohodu smluvních stran v souladu se zákonem č. 526/90 Sb. o cenách.
- Závěrečná ustanovení

5.9.3 POROZUMĚNÍ ČINNOSTI A OBLASTI PODNIKÁNÍ KLIENTA

Při provádění auditorské zakázky by měl auditor získat vědomosti o činnostech svého klienta, aby byl schopen rozpoznat a porozumět všem událostem, operacím a postupům, které podle jeho názoru mohou mít významný vliv na auditorskou zakázku a účetní závěrku.

Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta dává auditorovi možnost správně posoudit rizika a připravit účinný plán auditu, tzn. vytvořit strategii auditu a identifikovat specifická rizika vztahující se k jednotlivým účtům.

Auditor získává informace o vnitřních a vnějších faktorech ovlivňujících činnost klienta.

Úspěšný audit nelze provést bez spolupráce s klíčovým managementem a účetními zaměstnanci a značného pochopení klientova podnikání, jak výrobků a služeb, kapitálové struktury, distribučního systému, mzdového systému a pochopení odvětví podnikání, tak závislost na zdrojích dodávek, změnách v technologii a společné účetní praxi. Kromě poznání klientova podnikání, měl by auditor zvážit vliv tlaků, které na klienta vykonává takzvané nekontrolovatelné prostředí, dané zákonnými požadavky a nutností zveřejňovat zprávy.

Z počátku by měl auditor projít klientovo zařízení, seznámit se s uspořádáním výroby a kanceláří a seznámit se s klíčovými zaměstnanci, například s hlavními provozními a finančními úředníky, vedoucími výroby a prodeje, s hlavním účetním a vedoucími oddělení pohledávek, závazků a mezd.²³ Všechna tato zjištění mohou mít významný vliv na auditní zakázku a účetní výkazy. Zodpovězením několika otázek a zvážením bodů založených na kladených otázkách (které jsou založeny na pozorování

²³ RICCHIUTE, David N. *Audit*. Přeložil Milan TŘASKALÍK, přeložil Lidmila JANEČKOVÁ. Praha: Victoria Publishing, 1994. ISBN 80-85605-86-4.

a inspekci), analytických procedurách, pozorování a inspekci se auditor dozvídá následující:

Porozumění subjektu (vnitřní faktory)

- Vlastnictví (konečný skutečný vlastník).
- Spřízněné strany.
- Struktura vedení.
- Financování vlastní činnosti (poskytování půjček skupině).
- Obchodní cíl a související obchodní riziko.

Porozumění subjektu (vnější faktory)

- Zákony a předpisy.
- Vliv makroekonomických trendů.

Další relevantní informace týkající se porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta jsou:

Porozumění účetního výkaznictví

- Rámec finančního výkaznictví.
- Účetní politika.
- Finanční výkon.
- Daně.

Porozumění procesu hodnocení rizik řízení

- Proces řízení měření a revize prostředí vnitřní kontroly.
- Proces řízení měření a revize finančního výkonu.
- Potřeby a očekávání managementu.
- Systém odměňování.

Porozumění správní záležitosti

- Lokace subjektu (jiné adresy).

Informace získává auditor především z jednání s vedením společnosti, návštěv hlavních organizačních jednotek a posuzování zpráv a dalších dokumentů.

5.9.4 POROZUMĚNÍ KONTROLNÍMU PROSTŘEDÍ

Auditor musí provést postupy porozumění vnitřní kontrole (kontrolní prostředí, vyhodnocování rizik, informační systém apod.). U všech relevantních kontrol provést vyhodnocení jejich nastavení a implementace. Samostatnou a významnou oblastí vnitřní kontroly je oblast IT.

Oblasti porozumění činnosti účetní jednotky včetně nastavení kontrolních aktivit lze rozdělit do následujících transakčních cyklů:

- Finanční účetnictví.
- Náklady.
- Zásoby.
- Mzdy.
- Výnosy.
- Peněžní prostředky.
- Dlouhodobý majetek.

Aby mohl auditor navázat na porozumění vnitřní kontrole, provádí se testy kontrol v oblastech popsaných transakčních cyklů. Samostatnou a významnou oblastí vnitřní kontroly je oblast IT. Auditor musí být schopen porozumět oblasti IT, aby se mohl následně rozhodnout pro klasifikaci užití IT jako

- Nevýznamnou.
- Běžnou.
- Významnou.

Na základě tohoto zhodnocení se následně plánuje strategie auditu a testy věcné správnosti.

5.9.5 POROZUMĚNÍ ÚČETNÍMU SYSTÉMU

Auditor by měl na obecné úrovni porozumět účetnímu systému tak, aby mohl identifikovat kontrolní rizika spojená s účetním systémem a vytvořit vhodný plán auditu.

Auditor by měl porozumět účetním záznamům a postupům používaným k identifikaci, dokumentaci, zpracování, shrnutí a vykazování významných skupin operací a k zajištění odpovědnosti za majetek.

Auditor by měl posuzovat míru závislosti klienta na výpočetní technice, aby mohl určit požadovaný ráz a míru, s jakou je nutné porozumět použití počítačů u klienta a zda bude potřebovat asistenci počítačových odborníků.

Účetní systém zahrnuje účetní záznamy a postupy, včetně účetních systémů a kontrol, které klient používá k identifikaci, dokumentaci, zpracování, shrnutí a vykazování operací a k zajištění odpovědnosti za majetek.

Účelem obecného porozumění účetnímu systému je zefektivnit proces pomocí:

- Identifikace kontrolního rizika.
- Vytvoření vhodného auditorského plánu.

Hlavní činnosti, které auditor provádí, aby na obecné úrovni porozuměl účetnímu systému jsou následující:

- Určení míry závislosti klienta na výpočetní technice.
- Obecný popis účetního systému.
- Porozumění prostředí výpočetní techniky.
- Porozumění kontrolní struktuře výpočetní techniky.

5.9.6 PROVÁDĚNÍ PŘEDBĚŽNÝCH ANALYTICKÝCH PROCEDUR

Auditor by měl provést předběžné analytické postupy, aby identifikoval neobvyklé nebo neočekávané účetní zůstatky a vzájemné vazby, které mohou naznačovat existenci specifického rizika významné nesprávnosti.

Navíc by měl auditor zvážit přiměřenost předpokladu schopnosti účetní jednotky pokračovat ve svých aktivitách (Going concern). Tento předpoklad je zásadní pro přípravu účetní závěrky.

Auditor provádí předběžné analytické postupy při plánování auditu, aby se seznámil s obsahem účetní závěrky a důležitými provozními nebo účetními změnami, ke kterým mohlo dojít od začátku účetního období nebo od minulého období. Tyto

postupy umožní auditorovi seznámit se s klientovou likviditou a ziskovostí a pomohou mu stanovit významnost. Auditor hledá neobvyklé změny v účetní závěrce nebo nepřítomnost očekávaných změn, aby identifikoval specifické riziko významné nesprávnosti.

Provádění předběžných analytických postupů probíhá ve třech krocích:

- Získání informací účetního a neúčetního charakteru.
- Srovnání těchto informací.
- Analýza výsledků.

K provedení předběžných analytických postupů by měl auditor získat nejnovější účetní informace připravené klientem. Auditor může většinou provést odpovídající předběžné analytické postupy použitím informací na úrovni účetních výkazů.

Auditor také může získat klientovy rozpočty, prognózy nebo jiné dokumenty týkající se daného účetního období, je-li přesvědčen, že byly připraveny s použitím přiměřených předpokladů. Auditor používá tyto informace, jsou-li k dispozici, aby stanovil očekávané hodnoty účetních informací daného účetního období.

Auditor používá získané informace pro srovnání, typicky používané jsou účetní informace z průběhu běžného období ve srovnání s účetními informacemi minulého účetního období a/nebo rozpočty běžného účetního období. Při těchto srovnáních je auditorovým prvořadým cílem identifikovat okolnosti, které by mohly naznačovat riziko významné nesprávnosti.

Nakonec auditor prověřuje výsledky svých prvotních srovnání, aby viděl, jsou-li v souladu s tím, co předpokládal. Jsou-li odhaleny výkyvy, které jsou značně rozdílné od těch, které byly očekávány, prodiskutuje auditor výsledky s vedením účetní jednotky a určí, zdali jsou vysvětlení výkyvů přijatelná. Vysvětlení by měla být v souladu s auditorovým chápáním podnikatelské činnosti klienta. Auditor se může také rozhodnout prověřit podpůrné důkazní informace, je-li přesvědčen, že je to nezbytné.

5.9.7 STANOVENÍ PLÁNOVACÍ HLADINY VÝZNAMNOSTI

„Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách, údajích a informacích zveřejněných v účetní závěrce. Výběr auditorských postupů závisí čistě na úsudku auditora, určitě však při nich stanoví významnost (materialitu) případných nedostatků v účetní závěrce, vyhodnotí riziko podvodu ze strany účetní jednotky, ověří vybraný vzorek účetních dokladů, posoudí použité účetní metody a přiměřenost použití účetních dokladů, posoudí použité účetní metody a přiměřenost použitých účetních odhadů a zhodnotí samotnou prezentaci účetní závěrky. Při své práci může auditor přihlížet i k vnitřnímu kontrolnímu systému účetní jednotky. Stručně lze tedy říct, že auditor ověří, zda účetní závěrka obsahuje veškeré informace, které by obsahovat měla a zda tyto informace odpovídají tomu, co svými auditorskými postupy zjistil.“²⁴

„Auditor by měl stanovit částku nesprávností, kterou bude považovat za významnou ve vztahu k účetní závěrce, o níž vydává zprávu – plánovací hladinu významnosti.

Plánovací hladina významnosti se stanoví jako jedna částka používaná jako základnu pro plánování rozsahu auditu, což auditorovi umožní identifikovat nesprávnosti, které jsou významné ve vztahu ke všem výkazům, které tvoří účetní závěrku, k níž auditor vydává zprávu“.²⁵

Auditor zpravidla stanovuje hladinu významnosti pomocí jednoho z následujících doporučení:

- 0,5 – 1,5 % z celkových aktiv.
- 5 – 10 % ze zisku před zdaněním.
- 0,5 – 3 % z tržeb.

Auditor musí vždy stanovit a zdokumentovat hladinu významnosti pro účetní závěrku jako celek, případně stanovit specifické hladiny významnosti pro určité

²⁴ Chmelík, Pavel Ing., asistent auditora, AUDIT – Daně s.r.o., © 2021 Triada, spol. s r. o., Praha, spolupráce: Webhouse, s. r. o., dostupné z: <http://www.dvs.cz/clanek.asp?id=6728422>

²⁵ Příručka pro provádění auditu u podnikatelů, obecná část str.86

oblasti účetní závěrky. Výběr vhodného parametru, ze kterého se hladina významnosti počítá, závisí na posouzení jeho vhodnosti auditorem. Parametr (komponent) pro výpočet hladiny významnosti by měl co nejvíce vystihovat charakter a velikost transakcí a činností uvnitř společnosti. Pro podnikatele se jako nejvhodnější komponent považují tržby nebo výsledek hospodaření před zdaněním. Dále lze pracovat např. s hodnotou vlastního kapitálu, celkových aktiv apod.

Auditor může dále určit tzv. jednoznačně nevýznamnou hodnotu nesprávnosti, což znamená, že se auditor může rozhodnout, že pro vyhodnocení celkové nesprávnosti nebude brát v úvahu nesprávnosti do stanovené výše. Jednoznačně nevýznamnou hodnotou nesprávnosti může být například nesprávnost do 5 % z celkové hladiny významnosti v jednotlivém případě.

5.9.8 PLÁNOVÁNÍ AUDITORSKÉHO PŘÍSTUPU

Auditor by měl plánovat audit tak, aby efektivním způsobem získal přiměřené ujištění, že žádná potenciální chyba, a to samostatná nebo ve spojení s ostatními, by nezpůsobila výrazné zkreslení účetní závěrky. Při přípravě auditorského plánu by měl auditor zvážit:

- Identifikoval-li specifické riziko související s potenciální nesprávností a faktory, které k tomuto posouzení napomohly.
- Zavedlo-li vedení společnosti kontroly, na které by se mohl spolehnout.
- Podstatu a rozsah potřebných testů věcné správnosti, na základě svého posouzení rizika a svého rozhodnutí, jestli se bude spoléhat na vnitřní kontrolu.

Pro každou potenciální nesprávnost, u které auditor identifikoval specifické riziko, by měl buď:

- spoléhat na kontroly, které toto riziko snižují a provést základní úroveň testů věcné správnosti nebo
- provést zaměřené testy věcné správnosti.

Pro potenciální chyby, u kterých auditor neidentifikoval specifické riziko, by měl přijmout jednu ze dvou strategií:

- ověřit spolehlivost odpovídajících účetních systémů a provést základní úroveň testů věcné správnosti, nebo

- provést střední úroveň testů věcné správnosti.

Je-li klient silně závislý na využití výpočetní techniky, měl by auditor uvážit možnost požádat o spolupráci odborníka na výpočetní techniku.

V této fázi plánování auditu už auditor určil, zda existuje specifické riziko spojené s každou potenciální nesprávností. Aby auditor mohl připravit efektivní plán auditu musí rozhodnout pokryje-li potenciální nesprávnosti tím, že se bude spoléhat na kontrolní systém a provede testy věcné správnosti v menším rozsahu nebo se nebude spoléhat na kontrolní systém a provede testy věcné správnosti ve větším rozsahu.

Při plánování auditorského postupu by měl auditor:

- Rozhodnout, jestli se bude spoléhat na kontroly a provede základní úroveň testů věcné správnosti nebo provede zaměřené testy věcné správnosti, aby postihl každou potenciální nesprávnost.
- Rozhodnout, jestli přijme strategii, kdy se bude spoléhat na kontroly, aby potvrdil spolehlivost odpovídajících účetních systému a provede základní úroveň testů věcné správnosti nebo provede střední úroveň testů věcné správnosti, aby pokryl potenciální nesprávnosti.
- Uvážit různé faktory spojené se zakázkou jako celkem, které mohou ovlivnit jeho rozhodnutí, jestli se bude spoléhat na kontroly nebo provede pouze testy věcné správnosti.
- Plánovat testy spolehlivosti kontrol, na které se chce spoléhat.
- Plánovat testy věcné správnosti pro jednotlivé zůstatky.

5.9.9 PLÁN TESTŮ VĚCNÉ SPRÁVNOSTI

V této fázi auditu musí auditor na základě již provedených procedur v průběhu plánování auditu (porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta, popisu a porozumění vnitřnímu kontrolnímu prostředí, předběžných analytických postupů a stanovení hladiny významnosti) naplánovat vhodné testy věcné správnosti.

Pro každou potenciální chybu by měl auditor plánovat testy věcné správnosti na jedné ze tří úrovní v závislosti na tom, zda stanovil specifické riziko a zda plánuje spolehnout se na vnitřní kontroly. Tři úrovně testů věcné správnosti jsou následující:

Detailní testy věcné správnosti

Jedná se o testy věcné správnosti, které by měl auditor provádět, jestliže identifikoval specifické riziko vzniku potenciální chyby a nespolehá na vnitřní kontroly, které snižují riziko.

Střední stupeň testů věcné správnosti

Jde o stupeň testů věcné správnosti, které by měl auditor provádět, jestliže neidentifikoval specifické riziko potenciální chyby a vybral si variantu nespolehlivosti vnitřních kontrol.

Základní stupeň testů věcné správnosti

Jde o stupeň testů věcné správnosti, které by měl auditor provádět, jestliže spoléhá na vnitřní kontroly.

Při provádění testů věcné správnosti může auditor použít detailní testy věcné správnosti, analytické testy věcné správnosti nebo jejich kombinaci.

Auditor plánuje a provádí testy věcné správnosti vhodného typu (analytické testy věcné správnosti, detailní testy věcné správnosti, jejich kombinace), aby testoval potenciální chyby na určitých účtech s ohledem na efektivnost, se kterou každý typ testu může být aplikován na jednu nebo více potenciálních chyb.

U nákladových a výnosových účtů, které obvykle představují kumulaci sobě podobných operací za určité účetní období a často mohou, pokud se změní, ovlivnit i ostatní údaje. Analytické testy věcné správnosti jsou ve většině případů efektivnější než detailní testy nákladových a výnosových účtů, protože jsou obvykle k dispozici přijatelná a důvěryhodná data ke stanovení přiměřených očekávaných konečných zůstatků na těchto účtech.

Auditor obvykle zvažuje podobné údaje z předešlých účetních období se zřetelem na jemu známé změny k rozvoji jeho očekávání.

Naproti tomu testy detailních údajů jsou obvykle pro testování rozvahy efektivnější než analytické postupy. Většina účtů rozvahy je ovlivněna relativně malými změnami v načasování určitých operací a jejich zůstatky je tudíž složité k určitému okamžiku předpovědět s přiměřenou přesností.

Stanovení potřebného rozsahu testů věcné správnosti

Při vytváření auditorského plánu se auditor rozhoduje, zda bude provádět detailně zaměřené testy věcné správnosti, střední stupeň nebo základní stupeň testů věcné správnosti pro každou potenciální chybu (nebo pro skupinu potenciálních chyb v celé populaci).

Metoda přímého testování

Dojde-li k výskytu potenciální chyby, jsou vzhledem k podstatě podvojného účetnictví zkreslené nejméně dva účty. Je-li například chybný zápis zaznamenán na stranu Má dáti účtu pohledávek a způsobí tak nadhodnocení účtu pohledávek, chybný zápis na straně Dal musí být zaznamenán do tržeb nebo na jiný účet, který bude nadhodnocen (jestliže se jedná o výnosový nebo závazkový účet) nebo podhodnocen (jestliže se jedná o nákladový nebo aktivní účet).

Auditor může navrhnout testy věcné správnosti, aby mohl určit potenciální chybu ať zaměřením se na platnost vykazovaných pohledávek nebo zaměřením se na platnost záznamu na straně Dal na ostatních účtech. Není však nutné provádět obojí testování.

Bereme-li v úvahu tato fakta, může auditor výrazně zvýšit účinnost auditu tím, že použije auditorskou testovací matici, kde N = nadhodnocení a P = podhodnocení pro vytvoření celkového plánu testů věcné správnosti.

Přímé testování zahrnuje u každého účtu zavedení směru testování prvotního zájmu – nadhodnocení nebo podhodnocení. Přímé (primární) testy vstupních záznamů na jednom účtu vyúsťují v nepřímé (jako důsledek) testování souvztažných záznamů na jednom nebo více účtech. To znamená, že každý účet musí být testován přímo a

jen v jednom směru, ať už jde o nadhodnocení nebo podhodnocení, jestliže bude účet testován v jiném směru nepřímými testy.

5.9.10 PROVÁDĚNÍ TESTŮ VĚCNÉ SPRÁVNOSTI

Analytické testy věcné správnosti

Analytické testy věcné správnosti by se měly skládat ze srovnání zaúčtovaných částek s očekávanými hodnotami s cílem ověřit, že zaúčtované částky nejsou významně nesprávné.

U analytických testů věcné správnosti by měl auditor provést následující:

- Stanovení očekávané hodnoty zaúčtované částky na odpovídajícím stupni segregace do podskupin na základě odpovídajících údajů finanční nebo nefinanční povahy.
- Určení mezní hodnoty – částky, která určuje maximální rozdíl mezi očekávanou hodnotou a zaúčtovanou částkou, jež je možno tolerovat bez dalších ověření.
- Srovnání očekávané hodnoty se zaúčtovanou částkou a identifikace rozdílů, které je třeba dále prověřit (tj. ty rozdíly, které přesahují mezní hodnotu).
- Identifikace a prověření vysvětlení rozdílů přesahujících mezní hodnotu prováděním další analýzy nebo diskusí a kontrola podpůrné dokumentace.
- Vyhodnocení výsledků postupů a závěrečné posouzení, byla-li dosažena požadovaná míra ujištění týkající se kontrolovaných účetních zůstatků a odpovídajících potenciálních chyb.

Účelem analytických testů věcné správnosti je prověřit, zdali byla při srovnání zaúčtované částky s nezávisle vytvořenou očekávanou hodnotou dané částky identifikována potenciální chyba, která má vliv na významné účetní zůstatky nebo skupiny operací.

Auditor provádí analytické testy věcné správnosti, aby získal dostatečné ujištění, že existence významných nesprávností u účetních zůstatků není pravděpodobná. Auditor při tom zaměřuje analytické testy věcné správnosti na určité účetní zůstatky a při vytváření očekávané hodnoty nezávisle na zaúčtované částce věnuje zvláštní pozornost významným faktorům, které mají vliv na tyto účetní

zůstatky. Auditor prověřuje podpůrné důkazní informace, najde-li náznaky nesprávnosti.

Detailní testy věcné správnosti

Testy detailních údajů jsou testy věcné správnosti vyžadující prověření důkazních informací dokládajících částky v určené populaci s účelem určení, zdali daná populace neobsahuje významnou nesprávnost.

Pokud auditor plánuje testovat potenciální chybu za použití testů detailních údajů, měl by identifikovat příslušnou populaci, kterou může představovat zůstatek účtu, typ operace nebo podskupina jednoho z nich.

Auditor by měl použít vhodnou techniku při výběru položek z populace a prověřit důkazní informace dokládající tyto položky nebo prověřit důkazní informace pro celou populaci.

Auditor by měl zhodnotit výsledky provedených testů, určit, zdali dosáhl požadované míry jistoty týkající se zůstatku účtu a potenciální chyby.

Účelem detailních testů je ověření zůstatků účtů (typů operací) za pomoci prověření důkazních informací dokládajících některé nebo všechny položky obsažené v populaci tvořící daný zůstatek účtu.

Pokud při prověřování důkazních informací pro vybrané položky auditor nezjistí žádné nesprávnosti nebo nesprávnosti, které jsou přijatelně malé, auditor může dospět k závěru, že je pravděpodobné, že populace jako celek neobsahuje významnou nesprávnost. Nesprávnosti jsou přijatelně malé pro účely auditu tehdy, pokud by po extrapolaci na celou populaci a spojení s ostatními známými a pravděpodobnými nesprávnostmi nezpůsobily významnou nesprávnost.

5.9.11 PŘÍPRAVA SHRUTÍ ZÁVĚRU AUDITU - PŘÍRUČKA

Shrnutí závěrů auditu by mělo být připraveno pro každý audit, aby zdokumentovalo auditorova hlavní zjištění a závěry o skutečnostech týkajících se auditu, účetnictví a přípravy zprávy. Auditor by měl určit strukturu a obsah shrnutí,

kteře se budou měnit v závislosti na velikosti a podmínkách auditu. Toto shrnutí by mělo obsahovat alespoň následující informace:

- Auditorovy závěry týkající se identifikovaných specifických rizik.
- Celkový závěr auditora týkající se vyhodnocení nesprávností.
- Auditorovy závěry, zdali jsou provedené auditorské práce a získané důkazní informace přiměřené a dostatečné, aby doložily výrok auditora.
- Auditorovy závěry týkající se posouzení rizika zakázky, stejně jako rozhodnutí pokračovat v auditu i v příštím účetním období.

Auditor připravuje shrnutí závěrů auditu při každém auditu, aby:

- Zdokumentoval své úvahy týkající se přiměřenosti provedené auditorské práce a vhodnost svých závěrů.
- Minimalizoval riziko opomenutí zdokumentovat svou reakci na identifikované problémy.

Auditor si ke konci auditu musí udělat obrázek o tom, čeho auditem dosáhl a co vše zjistil, což ho později povede k vydání zprávy auditora. Shrnutí závěrů auditu by mělo být připraveno jako součást auditorových závěrečných procedur. Shrnutí by mělo zahrnovat alespoň tyto klíčové skutečnosti:

- Auditorovy závěry týkající se identifikovaných specifických rizik a důvodů všech změn předběžného posouzení rizika a/nebo odchylek od naplánovaných postupů.
- Celkový závěr auditora týkající se vyhodnocení nesprávností.
- Auditorovy závěry, zdali jsou provedené auditorské práce a získané důkazní informace přiměřené a dostatečné, aby doložily výrok auditora.
- Auditorovy závěry týkající se posouzení rizika zakázky, stejně jako rozhodnutí pokračovat v auditu i v příštím účetním období.
- Důležité informace vyplývající z kontroly účetní závěrky.
- Auditorova hlavní zjištění a závěry o skutečnostech týkajících se auditu, účetnictví a přípravy zprávy, včetně všech změn v účetních postupech nebo zavedení nových postupů.
- Výsledky auditorovy kontroly následných událostí a jeho závěru týkajících se dopadu těchto změn.

- Posouzení schopnosti společnosti pokračovat ve svých aktivitách v dalších obdobích (Going Concern).

5.9.12 VYDÁNÍ ZPRÁVY AUDITORA

Závěrečnou činností procesu je příprava a vydání auditorské zprávy a zprávy o záležitostech týkajících se vnitřního kontrolního systému, které byly zjištěny v průběhu auditu. Auditorská zpráva, vyjadřující auditorův názor na finanční výkazy, vychází ze zkoumaných dokladů, zpráva o vnitřním kontrolním systému je výsledkem zjištěných nedostatků v systému nebo práci vnitřního kontrolního systému organizace.

Názor auditora na finanční výkazy a zpráva o nedostacích v kontrolním systému musí být jasně doloženy auditorskými pracovními materiály. Obě zprávy musí být předány včas. Auditorská zpráva, kterou vyžaduje čtvrtý standard o vydávání zpráv, je označena datem posledního dne práce v terénu. Zpráva o vnitřním kontrolním systému, kterému se často říká dopis vedení společnosti, může být vydána kdykoliv.²⁶

Auditor vydáním auditorské zprávy vydává stanovisko, že posoudil konečnou verzi účetní závěrky, posoudil shrnutí závěrů auditu, prověřil události následující po datu účetní závěrky, získal nezbytná prohlášení vedení společnosti a získal vyjádření o prověrce provedení auditu.

„Od auditora se vyžaduje, aby vyjádřil ve zprávě auditora svůj výrok na tyto tři skutečnosti:

- Byla-li účetní závěrka auditována v souladu se zákonem o auditorech a v souladu s auditorskými směrnici vydanými Komorou auditorů.
- Jsou-li účetní záznamy vedeny v souladu s odpovídajícími zákony a směrnici.

²⁶ RICCHIUTE, David N. Audit. Přeložil Milan TRASKALÍK, přeložil Lidmila JANEČKOVÁ. Praha: Victoria Publishing, 1994. ISBN 80-85605-86-4.

- Zobrazuje-li účetní závěrka ve všech významných hlediscích věrně stav majetku a závazků, finanční situaci a výsledek hospodaření ke konci účetního období.²⁷

Typy výroků auditora:

- „Bez výhrad – auditor konstatuje, že účetní závěrka poskytuje podle jeho názoru ve všech významných (materiálních) ohledech věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví v souladu s právními předpisy a příslušným rámcem účetního výkaznictví.
- S výhradou – auditor konstatuje, že účetní závěrka podává podle jeho názoru věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví v souladu s právními předpisy a příslušným rámcem účetního výkaznictví s výjimkou skutečností, které popíše.
- Záporný výrok – auditor konstatuje, že podle jeho názoru účetní závěrka nepodává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví v souladu s právními předpisy a příslušným rámcem účetního výkaznictví.
- Odmítnutí výroku – auditor konstatuje, že byl ve své činnosti omezen do takové míry, že nebyl schopen vydat svůj výrok.
- Jiné skutečnosti ve zprávě auditora – je odstavec ve zprávě auditora, který upozorňuje na skutečnost náležitě vykázanou v účetních výkazech nebo vysvětlenou a popsanou v účetní závěrce, avšak je dle auditora relevantní pro pochopení auditu, odpovědnosti auditora nebo zprávy auditora.²⁸

„Kromě zprávy může ještě auditor vydat dopis pro vedení společnosti (management letter). Dopis pro vedení společnosti je doporučenou formou komunikace s klientem. Termín dopis pro vedení společnosti popisuje písemnou formu komunikace s vedením, týkající se významných nedostatků ve vnitřní kontrole, konstruktivních doporučení auditora a ostatních záležitostí, o kterých je auditor přesvědčen, že by o nich měl vedení uvědomit.“²⁹

Tím je dokončen proces auditorské činnosti subjektu.

²⁷ Příručka pro provádění auditu u podnikatelů, obecná část str.227

²⁸ KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY; Poslání a smysl auditu, © 2012 - 2021 KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, dostupné z: <https://www.kacr.cz/poslani-a-smysl-auditu>

²⁹ Příručka pro provádění auditu u podnikatelů, obecná část str. 254

6 VLASTNÍ PRÁCE

6.1 OBECNÉ ÚDAJE O SPOLEČNOSTI

Název auditované společnosti je XYZ s.r.o., která byla založena v roce 2011. Jejím hlavním předmětem podnikání je rozvoj zdravotnické péče. To znamená, že společnost XYZ s.r.o. poskytuje produkty a služby zdravotní péče, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 a 3 živnostenského zákona, konkrétně výroba, montáž, opravy, revize a zkoušky zdravotnických produktů.

Dle § 1b zákona o účetnictví společnost splňuje podmínky pro zařazení mezi střední účetní jednotku. Společnost tím pádem musí mít ověřenou účetní závěrku auditorem.

Rozvahovým dnem je 31. 12. 2020

6.2 CÍLE TESTU

Prováděný audit účetní závěrky u jedné společnosti je dlouhý proces zahrnující mnoho jednotlivých testů, sloužící k ověření konkrétní části účetní závěrky.

Předmětem této kapitoly jsou závazky z obchodních vztahů, závazky vůči propojeným osobám, závazky k zaměstnancům a související závazky z titulu sociálního a zdravotního pojištění, přijaté zálohy, dohadné účty pasivní a ostatní závazky.

Jedním z počátečních cílů testu, je uvědomění si možných rizik v oblasti závazků;

- Obchodní závazky mohou být nadhodnoceny, pokud účetní jednotka účtuje o dodávaném materiálu na vrub materiálu na cestě a ve prospěch závazků, aniž by došlo ke splnění dodacích podmínek, a tedy k převedení významných rizik a odměn plynoucích z vlastnictví materiálu z dodavatele na účetní jednotku.
- Závazky mohou být podhodnoceny, pokud by účetní jednotka přijala službu od dodavatele, ale nezaúčtovala příslušnou výši závazků ve správném období.
- Závazky účetní jednotky mohou být zkresleny, pokud by nedošlo k přecenění závazků příslušným kurzem na Koruny české.
- Obchodní závazky mohou být nadhodnoceny, pokud by účetní jednotka účtovala o závazku pouze na základě přijatých faktur, aniž by si ověřila, zda skutečně přijala fakturované zboží či služby.
- Dohadné položky pasivní mohou být podhodnoceny, pokud by záměrně nebo omylem došlo k nezaúčtování například přijatého, ale nevyfakturovaného zboží nebo služeb.
- Dohadné položky mohou být nadhodnoceny, pokud by došlo k zaúčtování obchodního závazku na základě přijaté faktury nebo k zaplacení daného závazku, aniž by byla odúčtována hodnota dohadné položky, která se k danému obchodnímu závazku váže.
- Dohadné položky mohou být nadhodnoceny, pokud by mohly být vykázány fiktivní položky závazků.
- Dohadné položky mohou být zkresleny, protože účetní jednotka mohla použít nevhodný způsob výpočtu očekávané výše závazků.
- Obchodní závazky účetní jednotky mohou být podhodnoceny, pokud by mohlo dojít k zaúčtování plateb závazků, přičemž platby se nemusely ve skutečnosti uskutečnit.
- Dohadné položky mohou být podhodnoceny, pokud by účetní jednotka nezohlednila očekávanou výši bonusů v běžném období nebo očekávanou částku počítala z neúplných informací z obchodního vztahu.

- Obchodní závazky účetní jednotky mohou být nadhodnoceny, pokud došlo k oprávněnému odmítnutí přijetí materiálu v běžném účetním období, ale vrácení (přijatý dobropis od dodavatele) by bylo zaúčtováno až v následujícím účetním období.

Závazky rozlišujeme podle povahy na krátkodobé (to znamená splatnost závazků do jednoho roku) a dlouhodobé (to znamená, že splatnost je delší než jeden rok). Toto rozlišení je důležité pro prezentaci závazků v účetní závěrce a v příloze v účetní závěrce.

Testování účtů závazků je zaměřeno na odhalení nepřesností, které jsou výsledkem potencionálních chyb způsobujících podhodnocení testu závazků.

Tabulka 1. Část obrátové předvahy

Číslo účtu	Název účtu	Počáteční stav	Obrat Má dáti	Obrat Dal	Konečný stav
321100	Závazky z obchodních vztahů	-36 635 590,87	185 682 784,56	184 140 246,60	-35 093 052,91
321200	Závazky z obchodních vztahů - Kurzový rodil	276 243,47	366 584,03	276 243,47	366 584,03
321300	Závazky z obchodních vztahů - SK	-3 797 060,01	0,00	-794 342,26	-3 002 717,75
321901	Závazky z obchodních vztahů ART - SK	0,00	0,00	0,00	0,00
324100	Přijaté provozní zálohy	-3 305,75	1 465 044,45	1 462 565,14	-826,44
325100	Ostatní závazky (č.ř. OST)	-1 602,00	29 687 843,80	29 691 991,80	-5 750,00
325200	Ostatní závazky - SK	-44 282,77	0,00	1 455,18	-45 737,95
325400	Ostatní závazky - platby kartou (č.ř. KAR)	-1 626,10	581 990,73	580 364,63	0,00
325500	Ostatní závazky - nájemné (č.ř. NAJ)	0,00	128 646,00	128 646,00	0,00
325600	Ostatní závazky - penzijní příspěštění (č.ř. MZD)	-26 666,00	290 492,00	283 992,00	-20 166,00
325999	Ostatní závazky - přeplatky	0,00	1 170 914,18	1 170 914,18	0,00

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky je vidět, jak se účtuje o závazcích v účetní rozvaze. Díky této předvaze si auditor udělá přehled o tom, jaké druhy závazků se vztahují k činnosti účetní jednotky.

6.3 ODSOUHLASENÍ SALDOKONTA NA ÚČETNICTVÍ

Při zahájení testu závazků z obchodních vztahů si auditor zažádá o rozpis saldokontních účtů 321xxx a 325xxx finanční oddělení společnosti XYZ s.r.o. (Většinou auditor komunikuje pouze s jedním účetním subjektem dané společnosti)

Saldokontní účet je účetní kniha závazků. Pomocná účetní kniha, která obsahuje jednotlivé účty pro každého dodavatele. Každá účetní jednotka musí mít přesnou evidenci o svých závazcích. Proto vede k syntetickým účtům podrobnou analytickou evidenci. Většinou se zřizuje pro každého věřitele účet (konto), jehož zůstatek (saldo) udává výši dluhu.³⁰

Auditor, po obdržení těchto saldokontních účtů, musí jejich zůstatky vložit do příslušného testu, v kterém se ověřuje věková struktura závazků (neboli „aging“). Ověřujeme tedy krátkodobost a dlouhodobost závazků z obchodního styku. Zároveň vložení saldokontních účtů do testu věkové struktury auditor kontroluje, zdali se populace na příslušných rozpisech účtů shodují s vykázanou populací v obrátové předvaze účetní jednotky.

V tomto testu je dále velice důležité přecenění závazků. Jelikož někteří dodavatelé mohou být zahraniční, je důležité správně přecenit cizí měny **na Koruny české**, aby si byl auditor jistý, že společnost použila správný kurz přecenění.

Kvůli lepší přehlednosti je důležité si ze saldokontních účtů udělat tabulku dle dodavatele (pivot dle dodavatele), kde vidíme top deset dodavatelů podle zůstatku.

Přecenění se provádí vždy k uzavření účetní závěrky. To znamená v tomto případě k datu 31. 12. 2020 a to kurzem 26,245 Kč dle České národní banky.

Na závěr tohoto testu je nutné vytvořit, pro lepší přehlednost, tabulku dle dodavatele, kde jsou zachyceny přeceněné zůstatky na saldokontních účtech v cizí měně na České koruny s názvem „Pivot dle dodavatele.“

Tabulka 2. Pivot dle dodavatele

³⁰ VOJTA, Tomáš; Účtování jasně a srozumitelně; dostupné z: <https://www.uctovani.net/ucetni-slovník.php?co=Saldokonto&id=4>

Popisky řádků	Součet z Neuhrzeno v měně
"K plus K - v.o.s."	-14 399,00
Adam Smolík	-14 131,00
ADI servizio s.r.o.	-34 890,00
ADRI STAV s.r.o.	-3 197,00
Adrián Senaj	-3 172,00
AGILE PRAHA, s.r.o.	-17 385,00
AHA Tech s.r.o.	-38 642,00
AH-Servis stavebních strojů s.r.o.	-11 620,00
Alfa Container Rent s.r.o.	-515 191,00
ALFA SERVIS-KaR, spol. s r.o.	-5 903,00
American Security spol. s r.o.	-17 292,00
ANVI TRADE s.r.o.	-19 360,00
Areál Fabrika, s.r.o.	-20 281,83
ATLAS Copy spol. s r.o.	-21 673,00
AUSTRO Baumaschinen, s.r.o.	-38 880,00
Autosklo24 s.r.o.	-40 060,00
AZ MOBILITY s.r.o.	-5 121,00

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 3. Test věkové struktury

acc.	Dodavatel	Faktura	Splatnost	Neuhrzeno v měně	Měna	Kurz	Neuhrzeno v CZK	Dni do/po splatnosti	Do splatnosti
321100	AHA Tech	2020597	14.01.2021	-19844	CZK	1	-19844	-14	-19844
321100	Alfa Contai	2031356	04.01.2021	-423500	CZK	1	-423500	-4	-423500
321100	Areál Fabri	1200358	22.01.2021	-7575,14	CZK	1	-7575,14	-22	-7575,14
321100	Areál Fabri	1200370	23.01.2021	-12706,69	CZK	1	-12706,69	-23	-12706,69
321100	Blažena Sc	122020	13.01.2021	-12800	CZK	1	-12800	-13	-12800
321100	CCS Česká	8,22E+09	24.06.2020	-242	CZK	1	-242	190	0

Zdroj: Vlastní zpracování

6.4 KONFIRMAČNÍ DOPISY

Z již výše zmíněného rozpisu saldokonta auditor vybere položky, které ke konci účetního období ověří. Vybrané položky se ověřují pomocí konfirmačních dopisů, a to v případě, pokud auditor nemá k dispozici potvrzení od dodavatelů. Konfirmační dopisy by měly obsahovat datum, ke kterému má být zůstatek potvrzen a adresu auditora, kterému má být odpověď zaslána.

Je důležité, aby v konfirmacích bylo zřetelně napsáno, že odpověď má být zaslána přímo auditorovi. V případě, že odpověď byla zaslána klientovi, existuje zde určité riziko, že klient by mohl provést zásahy do tohoto dopisu.

Ověřovací dopisy byly zasílány k rukám auditora, a to jak elektronickou formou, tak skrze poštovní služby. Auditor po obdržení všech konfirmací kontroluje v příslušném testu top deset firem dle obrátu. Poté pomocí kalkulace zjistí, zda se

obraty v konfirmačních dopisech shodují se saldokontním rozpisem testovaným v testu „aging“ (viz tabulka 2). Je velice důležité, aby konfirmační dopisy byly podepsány. Pokud nejsou, je potřeba zažádat o dokumenty znovu.

Z předloženého testu závazků z obchodních vztahů (viz tabulka 4) můžeme vidět, že všechny confirmace byly zaslány auditorovi a v testu byla vytvořena reference na každou confirmaci zvlášť. Dále bylo zjištěno, že zůstatky se shodují se zůstatkem v účetnictví, tudíž auditor nepředpokládá podhodnocení testu závazků z obchodního vztahu.

Tabulka 4. Test závazků z obchodních vztahů

IC	#	Customer Name	A/R ledger			Confirmations				Difference in CZK	Explained difference	Tckm	Unexplained difference in CZK	Comm.		
			Balance in Client Records in FX	Currency	FX rate	Balance in Client Records in CZK	Balance Confirmed in FX	Confirm. Letter REF	Confirmed in currency						FX rate	Balance confirmed in CZK
	1	AXIGON a.s.	-18 041	CZK	1,000	-18 041	-18 041	6150.3	CZK	1,000	-18 041	0		0	Ok	
	2	Jitka Petovská	-28 250	CZK	1,000	-28 250	-27 000	6150.1	CZK	1,000	-27 000	-1 250	-1 250	(A)	0	Ok
	3	O2 Czech Republic a.s.	-13 811	CZK	1,000	-13 811	-13 811	6150.2	CZK	1,000	-13 811	0		0	Ok	
	Total					-60 102					-58 852	-1 250	-1 250		0	

4. Posoudili jsme správnost přecenění dodavatelského saldokonta v zahraniční měně k rozvahovému dni
FX/ CZK rate at the balance sheet date - zdroj pro tabulku confirmací

To be filled in:
CZK 1,000
EUR 26,245

Ok, přecenění v rámci agingu.

Extrapolace:
Celková populace -83 </
Testovaná populace -60 </
Unexplained Diff. 0 </
Výsledek: 0 </
Likely misstatement:

Zdroj: Vlastní zpracování

Pokud ovšem společnost nezašle požadované confirmace nebo nezašle všechny potřebné je auditor nucen vyhotovit „test následných plateb“, kde ověřuje skrze výpis bankovního účtu, zda byly závazky vůči dodavatelům uhrazeny a uhrazeny ve správném období (viz tabulka 5). Jelikož auditor nemusel provádět test následných plateb, je tabulka 5 pouze ilustrativní).

Může se stát, že vzhledem k brzkému sestavení účetní závěrky klient nedodržel konfirmační proces, a proto auditor dodavatele znovu neurgoval, jelikož se konfirmační dopisy již nevztahují k uzavřené účetní závěrce.

Tabulka 5. Test následných plateb

4 Z výpisu běžného účtu jsme vybrali přijaté platby ve sledovaném období a odkontrolovali na saldokonto k 31.12.

#	Date	Description	VS	Bank Statement VBU		Dodavatel	Castka v uceCZK	Diff	Vysv	Final Diff	Recorded in Period	Correctly accrued? (yes/no)	Comments
				#	CZK								
1	22.01.2020	xxx	1100456	Výpis běžného účtu	1 000 000	abc s.r.o.	1 000 000	0	0	0	2020	yes	Ok
2								0		0			
3								0		0			
4								0		0			
5								0		0			
6								0		0			
7								0		0			
8								0		0			
9								0		0			
10								0		0			
Total					1 000 000		1 000 000	0	0	0			

17
18
19 z testovaného souboru CZK 1 000 000
20 jsme ověřili existenci Fa vztahujících se k minulému roku v CZK 0
21 shodá s v. faktura Kč 0 se ustabíli k běžnému roku

Zdroj: Vlastní zpracování

6.5 CUT-OFF FAKTUR PŘIJATÝCH

Test cut-off faktur přijatých se provádí proto, aby auditor ověřil, zdali společnost XYZ s.r.o. správně účtuje o fakturách na konci účetního období a na začátku účetního období. Postupujeme opět s testem „aging“.

Jelikož si nemůžeme v této době vybírat z předložených šanonů faktur vydaných, musíme vždy požádat účetní oddělení, aby nám celý rozpis faktur vydaných zaslala v elektronické podobě. Vybíráme pět faktur za účetní období ke dvanáctému měsíci 2020 a pět faktur za účetní období k lednu 2021. Po vybrání deseti faktur zašleme požadavek v elektronické podobě zpět účetnímu oddělení společnosti XYZ s.r.o. Auditor si musí dát pozor na výběr správných vzorků, jelikož si každá společnost účtuje o fakturách jiným způsobem, a tudíž je mnohdy obtížné spolehnout se na správný výběr faktur. Jakmile dostane auditor odpověď, vkládá údaje z každé faktury zvlášť, do příslušného testu.

Tabulka 6. Test faktur přijatých

Faktury přijaté 12/2020													Ověření splatnosti			
Poř. č.	Faktura č.	Dodavatel	Předmět plnění	Měna	Číslo v CM	Kurz	Číslo v CZK	Datum zd.plnění	Zaúčtování o v období	Týká se období	CZK	Diff	Comment	dle faktury	dle uce	Diff
1	204863	ERA-PACK s.r.o.	Nákup materiálu 12/2020	CZK	-116 199,00	1,000	-116 199	18.12.2020	2020	2020	-116 199	0	Ok	01.02.2021	01.02.2021	0
2	11220000979	NIKO, d.o.o., Železniki	Nákup materiálu 12/2020	EUR	-138 046,24	26,245	-3 623 024	07.12.2020	2020	2020	-3 623 024	0	Ok	07.03.2021	07.03.2021	0
3	91089723	Koehler Paper Group	Nákup materiálu 12/2020	EUR	-8 169,20	26,245	-214 401	10.12.2020	2020	2020	-214 401	0	Ok	08.02.2021	08.02.2021	0
4	20200625	INTERKOV spol. s r.o.	Nákup materiálu 12/2020	EUR	-35 919,73	26,245	-942 713	11.12.2020	2020	2020	-942 713	0	Ok	11.03.2021	11.03.2021	0
5	2578	menichetti glues & adhesiv	Nákup materiálu 12/2020	EUR	-13 840,00	26,245	-363 231	07.12.2020	2020	2020	-363 231	0	Ok	07.03.2021	07.03.2021	0
											-5 259 567	-5 259 567	0			
Faktury přijaté 01/2021																
1	CZ1-VIL005371	Asseco Solutions, a.s.	Zpracování mezd v období 01/2021	CZK	-109 567,92	1,000	-109 568	06.01.2021	2021	2021	-109 568	0	Ok			
2	CZ1-VIL005387	Wotan Forest, a.s.	Nákup materiálu 01/2021	CZK	-133 725,57	1,000	-133 726	12.01.2021	2021	2021	-133 726	0	Ok			
3	CZ1-VIL005395	KDF GROUP s.r.o.	Provedené práce za období 12/2020	CZK	-147 015,00	1,000	-147 015	07.01.2021	2020	2020	-147 015	0	Ok, účtováno na acc 383			
4	CZ1-VIL005392	Wotan Forest, a.s.	Nákup materiálu 01/2021	CZK	-133 725,57	1,000	-133 726	12.01.2021	2021	2021	-133 726	0	Ok			
5	CZ1-L11002725	ESKA B.V.	Nákup materiálu 01/2021	EUR	-112 653,37	26,165	-2 947 575	11.01.2021	2021	2021	-2 947 575	0	Ok			
											-3 471 609	-3 471 609	0			

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky 6 vidíme, že nejdříve se do testu vkládá číslo faktury, a to proto, aby se zjistilo, zdali je to ta faktura, která je vedena i v účetnictví. Dalším podstatným atributem je zapsat dodavatele, předmět plnění faktury (například nákup materiálu pro výrobu za období) a přepočítání cizí měny. Přepočty cizích měn si každá společnost udává ve svém účetním plánování. U společnosti XYZ s.r.o. je přepočítání cizích měn k 31. 12. 2020 což znamená kurz 1 euro 26,245 Kč. Test má automaticky nastavený vzorec pro kalkulaci částky v cizí měně na české koruny. Po vyplnění údajů z faktury, to znamená datum zdanitelného plnění, částku, datum splatnosti, dodavatele, je potřeba vše odsouhlasit v účetnictví, zdali se hodnoty shodují. Tento test ovšem neslouží pouze k posouzení správných údajů, ale hlavně proto, aby se shodovala splatnost částky, která je uvedena na faktuře a v testu „aging“. Test automaticky po doplnění čísla faktury do testu „cut-off“ nalinkuje splatnost z testu „aging“ a pokud se shodují, píšeme závěr „Ok, rozdíly nezjištěny.“ V případě neobjasněných nesprávností se musíme dožadovat vysvětlení vzniklých nesprávností a případně popsat v testu nebo vydat doporučení pro přeúčtování. V tomto případě se jedná o fakturu č. CZ1-VIL05395 u které auditor zjistil špatné zaúčtování faktury do období účetní závěrky v roce 2021. Auditor tudíž vydává doporučení přeúčtovat tuto fakturu do účetního období 2020. Poté auditor konstatuje „Ok, rozdíly vysvětleny“.

6.6 CUT-OFF DOBROPISŮ

Dobropis je laicky řečeno obrácená faktura. Vzniká tehdy, kdy dodavatel vystaví fakturu za službu například na 100 Kč se splatností za 3 týdny. Během těch tří

týdnů se může stát, že dodavatel vystavil chybnou fakturu, která je vystavena na 100 Kč, ale měla být vystavena na 80 Kč. V tom případě odběratel „dobropisuje“ neboli vrací dodavateli zpět 20 Kč zpět. Tím tedy vzniká dobropis, a „cut-off dobropisů“ neboli test správného zaúčtování ve správném období a na správnou sumu faktury. Tento test musí být rovněž proveden v celkovém testu závazků z obchodních vztahů.

Tabulka 7. Test cut-off dobropisů

Cut-off dobropisů

Ze šanonu jsme vybrali vzorek dobropisů (poslední dobropisy CY a první z následujícího období) a zkontrolovali správnost období jejich zaúčtování. Provedena kontrola na faktury a účetnictví.

#	Interní číslo D	Datum přijetí	Dodavatel	Částka v měně	Měna	Kurz	žádka v CZK	Týká se období	Zaúčtováno do období	v částce	diff	dobropisováno na zákl.	Comm.
1	CZ1-VIL005152	01.12.2020	LEITZ ACCO Brands	57 776	EUR	26,190	1 513 164	2020	2020	1 513 164	0	poplatku za palety	Ok
2	CZ1-PI1002444	10.12.2020	LEITZ ACCO Brands	8 410	EUR	26,245	220 729	2020	2020	220 687	42	faktury č. 85051104	Ok
				117 013						3 067 590	42		
1	CZ1-VIL005476	04.01.2021	LEITZ ACCO Brands	47 896	EUR	26,245	1 257 036	2021	2021	1 257 036	0	poplatku za palety	Ok
2	CZ1-PI1002535	14.01.2021	LEITZ ACCO Brands	2 930	EUR	26,175	76 703	2021	2021	76 703	0	faktury č. 85051707	Ok

Ok, rozdíly nezjištěny

Zdroj: Vlastní zpracování

Z předložených seznamů faktur si vybereme vzorek dobropisů. Dobropis můžeme identifikovat v účetnictví jako hodnotu faktury s mínusem (-100), a vybíráme dobropisy v letošním účtovaném roce a první z následujícího účtovaného období) a zkontrolujeme správnost období jejich zaúčtování.

Kontrola byla provedena na faktury a účetnictví.

Zprvė vkládáme do testu číslo dokladu, datum přijetí příslušného dobropisu, dodavatele a částku dokladu v příslušné měně (případně používáme přepočet cizích měn dle přepočtu cizích měn společnosti XYZ s.r.o.). Všechny tyto informace kontrolujeme na stav v účetní knize. Pokud nám test vyhodnotí v kolonce „diff“ rozdíl 0, můžeme konstatovat, že vybraná a zkontrolovaná položka je bez zjištění nesprávností a píšeme „OK“. V případě neobjasněných nesprávností se musíme dožadovat vysvětlení vzniklých nesprávností a případně popsat v testu nebo vydat doporučení pro přeúčtování.

6.7 DOHADY PASIVNÍ

Nejčastěji se účtují jako dohad nevyfakturované dodávky služeb, energií nebo nákladové úroky, které nebyly zahrnuty v účetní rozvaze za dané účetní období. Společnost se tedy dohadem laicky řečeno dohaduje o budoucích nákladech například na energie a tím pádem bude vznikat závazek za dodavatelem těchto služeb. Nicméně i přesto můžeme dohady pasivní otestovat v testu závazků z obchodních vztahů.

Tabulka 8. Test dohady pasivní

Test dohadných uctů pasivních

Check list, zda byly na relevantní položky tvořeny dohadné položky k datu účetní závěrky:

#	Titul	Komentář
1	el. energie	ano
2	plyn, teplo	ano
3	voda	ano
4	nájem	ne
5	pojištění	ne
6	opravy	ne
7	audit	ano
8	vedení účetnictví	ne, účetnictví interně
9	management fee	ne

Test dohadů pasivních

Populace na acc 389 k 31.12.2020 -19 102 377

Jedná se především o poskytování bonusů největším odběratelům. Vybrali jsme si 2, které jsme ověřili na fakturace
Ok, společnost si vypočítá celkovou výši rabatů za jednotlivé odběratele, v průběhu roku je část vyfakturovaná (dochází k postupnému rozpuštění accrualu), část je vyfakturovaná v následujícím roce, na to vytvořený accrual k 31.12

#	Acc.	Doklad	DUZP	Předmět plnění	Dodavatel	Měna	Částka dokladu v měně	Kurz	Částka dokladu v CZK	Částka v úč. v CZK	Díff	Comm	
1	389200P		31.12.2020	odběratelský bonus	OFFICE DEPOT s.r.o.	CZK			0	5 624 015	-5 624 015		
2	389200P		31.12.2020	odběratelský bonus	Papera s.r.o.	CZK			0	1 135 858	-1 135 858		
Total										0	6 759 873	-6 759 873	

Testovano CZK 6 759 873

Ok, na dohady se můžeme spolehnout

Zdroj: Vlastní zpracování

V první části se v tabulce „check list“ z účetních záznamů společnosti zjišťuje, zda byli na relevantní položky, jako je elektrická energie, plyn, teplo, voda, nájem, pojištění, opravy, audit, vedení účetnictví zaznamenány nějaké významné dobropisy.

Než začneme testovat, musíme si z předložených účetních knih z účtu 389 spočítat populaci dohadných uctů pasivních. Z testu v tabulce 8 vidíme, že populace činná -19 102 377 Kč k 31. 12. 2020. Dle profesního úsudku jsme si vybrali dva dohady pasivní a otestovali je na částku období a zaúčtování v příslušném účtovém období. Zjistili jsme, že se jedná především o poskytování bonusů největším dodavatelům. Do testu tedy nejdřív vkládáme číslo příslušného účtu, kde se o daném dohadu účtuje, dále číslo dokladu, předmět plnění a částku v příslušné měně. Tyto skutečnosti ze záznamu o dohadu ověříme se záznamy v účetní výkazech specificky

účet 389. Pokud test vyhodnotí vše bez chybných skutečností, můžeme konstatovat „Ok, na dohady se můžeme spolehnout“.

Druhou částí je retrospektivní test dohadů pasivních k 31.12.2019, kdy bylo evidována populace 23 898 161 Kč.

Tabulka 9. Dohady pasivní – retrospective review

Retrospective review
 K 31.12.2019 byl zůstatek na účtech 389 **23 899 161 1610.1**
 Jedná se především o poskytování bonusů největším odběratelům. Vybrali jsme si 2, které jsme ověřili na fakturace
 Ok, společnost si vypočítá celkovou výši rabatů za jednotlivé odběratele, v průběhu roku je část vyfakturovaná (dochází k postupnému rozpouštění accrualu). Část je vyfakturovaná v následujícím roce, na to vytvořený accrual k 31.12

#	Acc.	Doklad	DUZP	Předmět plnění	Dodavatel	Měna	Číslo dokladu v měně	Kurz	Číslo dokladu v CZK	Číslo dokladu CZK	Číslo v účt. CZK	Dif.	Comm
1	389200P	111000207	31.12.2019	odběratelský bonus	Activa	CZK	2 008 072	1,000	2 008 072	1 994 807	6 180.1	13 265	Ok
2	389200P	VIPO02598	31.12.2019	odběratelský bonus	Makro	CZK	541 228	1,000	541 228	527 786	6 180.1	13 442	Ok
Total									541 228	2 522 593		26 707	

Extrapolovaná dif. **-252 388 Ok, dif. po extrapolaci pod CTM**

Testováno CZK 2 522 593
 Ok, na tvorbu dohadů se můžeme spolehnout

Zdroj: Vlastní zpracování

V tomto retrospektivním testu musíme ověřit, zdali byly dohady z účtového období 2019, které byly dohadovány do účtového období 2020, správně zaevidovány v účetních výkazech. Do testu tedy nejdříve vkládáme číslo příslušného účtu, kde se o daném dohadu účtuje, dále číslo dokladu, předmět plnění a částku v příslušné měně. Tyto skutečnosti ze záznamu o dohadu ověříme se záznamy v účetní výkazech specificky účet 389. Pokud test vyhodnotí vše bez chybných skutečností, můžeme konstatovat „Ok, na dohady se můžeme spolehnout“. V testu „retrospektive review“ jsme ovšem zaznamenali rozdíl u obou profesně vybraných dohadů pasivních z účtovaného období v roce 2019. Museli jsme tedy nejdříve ověřit, zda tyto nesrovnalosti eviduje i účetní oddělení společnosti XYZ s.r.o. Jelikož bylo podáno dostatečné vysvětlení vzniklé difference, extrapolovali jsme vzniklý rozdíl a provedli jsme extrapolaci, jelikož jsou tyto rozdíly pod hodnotou materiality, nejsou nijak významné a nebudou zkreslovat účetní závěrku. Auditor může ukončit test a do závěru napsat „Ok, na tvorbu dohadů se můžeme spolehnout“.

6.8 TEST ZÁLOH

Test záloh auditor provádí, pokud společnost eviduje přijaté zálohy na účtu 324. Auditor si tedy musí zažádat o saldokontní účet 324, kde jsou evidovány pohyby na tomto účtu k uzávěrce účetní závěrky. Zálohy se účtují v průběhu účetního období. Jedná se buď o krátkodobé, nebo dlouhodobé zálohy. V případě společnosti XYZ s.r.o. se jedná o krátkodobé zálohy. Auditor tedy přistupuje k testu záloh a po vybrání vzorků k otestování požaduje po společnosti zálohovou fakturu a výpis z běžného účtu k ověření správné úhrady částky nacházející se v účetnictví a na faktuře.

Než auditor začne s prováděním testu záloh, je potřeba spočítat zůstatkovou populaci záloh. V tomto případě u společnosti XYZ s.r.o. je populace záloh v hodnotě - 19 719 375,58 Kč.

Dle profesního úsudku auditorské společnosti byly vybrány dva vzorky a otestovány na zálohovou fakturu a výpis z běžného účtu.

Tabulka 10. Test záloh

Test záloh

Obdrželi jsme saldo acc 324 [6153](#)

Dle profesního úsudku jsme zvolili položky k testování a ověřili jsme na zálohovou fakturu a VBU.

#	Acc.	doklad	Datum	dodavatel	účel	částka dle zal.		Vyše úhrady v			
						Fa	částka uce	Datum úhrady	CZK	diff	Comm
1	324	180190030	20.02.2019	Magic Coin Ltd.	20 ks ORCANE	1 843 560,00	1 843 560,00	12.04.2019	1 843 560,00	0,00	Ok
2	324	180190065	21.10.2019	Magic Coin Ltd.	56 ks zdrav. Materiálu	2 700 958,50	2 700 958,50	04.11.2019	2 700 958,50	0,00	Ok
Celkem							4 544 518,50		4 544 518,50	0,00	

Testovano CZK

Ok, rozdíly nezjištěny

Zdroj: Vlastní zpracování

Test vyhodnotil vybrané vzorky bez zjištěných pochybení zaúčtování. Auditor vkládá do testu závěr „Ok, rozdíly nezjištěny“.

6.9 TEST OSTATNÍCH ZÁVAZKŮ

V tomto testu se již netestují závazky z obchodních vztahů, tudíž se tyto závazky nevztahují k hlavní činnosti společnosti XYZ s.r.o. Společnost si pořídila

automobily u společnosti Volkswagen financial services a u společnosti Essox s.r.o. Jedná se o automobil Volkswagen golf a automobil Peugeot Boxer.

Obdrželi jsme splátkové kalendáře a dle měsíčních splátek, kdy jednotlivé měsíční úhrady musí být sjednocené s účetnictvím a obdrženou smlouvou o úvěru, jsme zjistili celkovou výši úvěrů a dobu splatnosti jednotlivých splátek. Ověřujeme především správně zaúčtovanou částku a v druhé řadě se zaměříme na správně vykázanou dlouhodobost nebo krátkodobost úvěru.

Dle zjištění v testu ostatních záloh jsme museli navrhnout společnosti přeúčtovat (neboli navrhnout EOM) závazek ke společnosti Volkswagen financial services z krátkodobého na dlouhodobý závazek, jelikož ze smlouvy bylo zjištěno, že doba splatnosti přesahuje jeden rok, a tudíž se musí vykazovat v účetnictví jako dlouhodobý závazek. Společnosti XYZ s.r.o. bude mít čas tuto úpravu ve svém účetnictví provést a poté spravit příslušné orgány o nápravě pochybení.

Test byl tedy vyhodnocen se zjištěním, a proto píšeme do závěru testu „Ok, rozdíly vysvětleny“.

Zjištěné EOM musíme vnést do plánovače příslušného testu, ve kterém EOM bude zaevidováno. V plánovači tedy auditor vybere zjištěné pochybení a navrhuje přeúčtování části ostatních závazků z krátkodobých na dlouhodobé. Na závěr elektronickou referencí informuje o provedeném EOM.

Tabulka 11. Test ostatních závazků

2. Úvěr Volkswagen financial service

Obdrželi jsme splátkový kalendář	6155.2
Měsíční splátka dle splátkového kalendáře	17 386 6155.2
Konečná splatnost dle splátkového kalendáře	29.09.2021 6155.2
Zůstatek úvěru k 30.11.2019	709 197 6155.2

Ověřili jsme vykázání ST x LT

ST dle UCE	709 197,27 <i>linked</i>	LT dle UCE	0
ST dle ecovis	208 634,40 <i>calculated</i>	LT dle ecovis	500 562,87 <i>calculated</i>
	diff	diff	-500 562,87

EOM: navrhujeme vykázat část úvěru k úvěrové smlouvě 992657 od společnosti ŠkoFIN s.r.o. se splatností za více než 1 rok jako dlouhodobý závazek 500 562,87 BSP C.II.8.7. BSP C.I.9.3.

3. Úvěr ESSOX s.r.o. Peugeot Boxer

Obdrželi jsme splátkový kalendář	6155.3
Konečná splatnost dle splátkového kalendáře	14.11.2020 6155.3
Měsíční splátka dle splátkového kalendáře	31 288 6155.3
Zůstatek úvěru k 30.11.2019 dle splátkového kalendáře	375 456 6155.3
Zůstatek úvěru k 30.11.2019 dle UCE	375 456 <i>linked</i>

Zdroj: Vlastní zpracování.

7 ZÁVĚR TESTU ZÁVAZKŮ

Na závěr testu závazků auditor vyplňuje list „Cover“, který slouží pro celkové shrnutí všech dílčích testů, a zejména pro dobrou orientaci jednotlivých úkonů při revizi hlavním auditorem.

Tabulka 12.1. Cover

Work done:

1 Test závazků z obchodního styku

Odsouhlasili jsme zůstatky zkonfirmované třetí stranou s hodnotou evidovanou v účetnictví.

		TCZK	
Testováno		-40 052	w/s <Trade payables>
ST	BSP C.II.4. Závazky z obchodních vztahů	-40 052	6 100
	diff		0

2 Test přijatých záloh

		TCZK	
Testováno		-19 719	w/s <Test zaloh>
ST	BSP C.II.3. Krátkodobé přijaté zálohy	-19 719	6 100
	diff		0

3 Test jiných závazků

		TCZK	
Testováno		-3 081	w/s <test ostat.zavaz.>
ST	BSP C.II.8.7 Jiné závazky	-3 081	6 100
	diff		0

4 Test dohadných účtů pasivních

		TCZK	
Testováno		-167 850	w/s <Dohady pasivní>
ST	BSP C.II.8.6 Dohadné účty pasivní	-167 850	6 100
	diff		0

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka 12.2. Cover

5 Aging závazků

Ok, závazky po splatnosti více než 1 rok ve výši 1 863 tis CZK

w/s <Aging>

6 Cut-off faktur přijatých

Z předložených šanonů faktur přijatých (poslední faktury CY a první faktury následujícího období) jsme vybrali vzorek.

Velikost vzorku byla stanovena na základě profesního úsudku.

U vybraných faktur jsme odsouhlasili, zda je zaúčtována do správného účetního období.

w/s <Cut-off FaP>

7 Cut-off dobropisů

Společnost neevduje na přelomu období žádné významné dbp

Results:

1 Ok, rozdíly nezjištěny

2 Ok, rozdíly nezjištěny

3 **EOM: navrhuje vykázat část úvěru k úvěrové smlouvě 992657 od společnosti ŠkofIN s.r.o. se**

500 562,87 BSP C.II.8.7. BSP C.I.9.3.

splatností za více než 1 rok jako dlouhodobý závazek

4 Ok, rozdíly nezjištěny

5 Ok, závazky po splatnosti více než 1 rok ve výši 1 863 tis CZK

6 Ok, rozdíly nezjištěny

7 Společnost neevduje na přelomu období žádné významné dbp

Zdroj: Vlastní zpracování

V tomto specifickém listu se vyplňují všechny zjištěné skutečnosti (závěry) z dílčích testů.

Jednou z nejdůležitějších povinností auditora, je vyplňování elektronických referencí. Jelikož jsou zpracovávána velká množství hodnot, je někdy obtížné vyznat se, odkud jsou hodnoty zjišťovány. Jedním z nejdůležitějších souborů informací je takzvaný „leadsheet“. „Leadsheet“ slouží k zobrazení zůstatků jednotlivých populací na příslušných účtech, vztahujících se k závazkům společnosti XYZ s.r.o. a jsou vyplňovány při přijímání zakázky.

U každé populace příslušného účtu je modře zobrazena použitá reference, která odkazuje na zdroj z „leadsheetu“. Hlavní auditor, který kontroluje provedené testy, tedy bude přesně vědět, že informace, které test podává a o které se auditor opírá, jsou dostatečně ověřeny a jsou hlavně relevantní.

Na závěr celkového testu závazků auditor ručí za svou odvedenou práci, a to napsaným závěrem: „Nepředpokládáme materiální podhodnocení závazků“ s tím, že tuto větu vkládá do plánovače sekce testu závazku z obchodních vztahů, kde opět dává referenci na celý test závazků a ujišťuje, že na test se můžeme spolehnout.

Poslední věcí, kterou musí auditor provést, je vydání zprávy auditora, která bude reflektovat veškeré skutečnosti a náležitosti spojené s dokončením testů věcné správnosti v oblasti závazků. K této zprávě se bude vztahovat výrok auditora bez výhrad.

8 ZÁVĚR

Cílem práce bylo zhodnocení účetní závěrky v oblasti věcné správnosti závazků. Tohoto cíle bylo dosaženo v praktické části bakalářské práce, a to využitím auditorským testů (audit approach) k ověření dílčích částí závazků společnosti XYZ s.r.o.

Před samotným testováním bylo nutné představit auditovanou společnost a rozpoznání oblast podnikání klienta a také rozpoznat formu účetní závěrky.

Jednotlivé testy závazků z obchodních vztahů jsou detailně popsány a vyhodnoceny dle příslušných směrnic jednotlivých testů. Auditor během provádění testů věcné správnosti objevil nesrovnalosti v účtování. U všech těchto nesrovnalostí auditor zjistil původ a příčinu a popsal doporučení správného zaúčtování například vydáním závěru o přeúčtování dle EOM.

Nesrovnalosti nebo špatné zaúčtování se týkalo testů „Trade payables“, „Cut-off faktur přijatých“, „Dohady pasivní-retrospective review“ a testu „ostatních závazků“. U všech těchto testů bylo v závěru každého testu vydáno doporučení o správném provedení zaúčtování.

Z výsledků a závěrů provedených testů a navržených úprav vydané auditorem vyplývá, že nebyly identifikovány žádné významné nesprávnosti. Auditor tedy nepředpokládá materiální podhodnocení závazků. Položky týkající se závazků podávají v účetní závěrečné věrný a poctivý obraz v souladu s českými právními předpisy. Výrok auditora bude tedy bez výhrad a bez zjištěných materiálních pochybení.

9 SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

Seznam použitých českých zdrojů

- 1) *Auditorská profese v České republice: Komora auditorů 1993-2013 : 20 let = 20 years.* Ilustroval Vladimír JIRÁNEK. Praha: Komora auditorů České republiky, c2013. ISBN 978-80-86679-25-9.
- 2) *České účetní standardy: podnikatelé, nevýdělečné organizace, obce, kraje, hl. město Praha, organizační složky státu, příspěvkové organizace, státní fondy : redakční uzávěrka ..* Ostrava: Sagit, [2004?]-. ÚZ. ISBN 978-80-7488-286-9.
- 3) Jurajdová Hana, *Audit ve veřejném sektoru*
- 4) *Mezinárodní předpisy v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb: vydání 2010.* [Praha: Komora auditorů České republiky], c2011. ISBN 978-80-86679-03-7.
- 5) *Příručka k uplatňování mezinárodních auditorských standardů při auditu malých a středních účetních jednotek: druhé vydání.* [Praha: Komora auditorů České republiky], c2010. ISBN 978-80-86679-12-9.
- 6) *Příručka pro provádění auditu.* Praha: Komora auditorů České republiky, 2012. ISBN 978-80-86679-18-1.
- 7) *Příručka pro provádění auditu u podnikatelů.* Praha: Komora auditorů České republiky, c2006. ISBN 80-86679-07-1.
- 8) RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k ...* Praha: Trizonia, [1995?]-. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7263-853-6.
- 9) SLÁDKOVÁ, Eva. *Finanční účetnictví a výkaznictví.* Praha: ASPI, 2009. *Vzdělávání účetních v ČR (Institut svazu účetních).* ISBN 978-80-7357-434-5.

- 10) *Účetnictví podnikatelů: zákon o účetnictví, vyhláška, pokyn České účetní standardy ; Audit : velká novela zákona o auditorech od ... : redakční uzávěrka*
.. Ostrava: Sagit, [2005]-. ÚZ. ISBN 978-80-7488-27-4

Seznam použitých zahraničních zdrojů

- 1) *A guide through IFRS: International financial reporting standards..: Part A The framework and requirements* .. London: IFRS (2010). ISBN 978-1-907026-82-9.
- 2) RICCHIUTE, David N. *Audit*. Přeložil Milan TŘASKALÍK, přeložil Lidmila JANEČKOVÁ. Praha: Victoria Publishing, 1994. ISBN 80-85605-86-4.

Seznam použitých internetových zdrojů

- 1) Chmelík, Pavel Ing., asistent auditora, AUDIT – Daně s.r.o., © 2021 Triada, spol. s r. o., Praha, spolupráce: Webhouse, s. r. o., dostupné z: <http://www.dvs.cz/clanek.asp?id=6728422>
- 2) KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY; Poslání a smysl auditu, © 2012 - 2021 KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, dostupné z: <https://www.kacr.cz/poslani-a-smysl-audit>
- 3) PDQM s.r.o., PDQM Stanardy: Interní nebo externí audit., 1997-2007-2016: dostupné z: <http://ww.pdqm.cz/Standards/Business-Excellence/interni-nebo-externi-audit.html>
- 4) JURAJDOVÁ, Hana. *Audit ve veřejném sektoru*. [online]. 2007. [cit. 2009-5-2]. Dostupné z <http://is.muni.cz/th/26482/esf_d/Disertacni_prace_k_velke_obhajobe_c.4.doc>.

10 SEZNAM ZKRATEK

ISA - International standards of Audit

11 SEZNAM OBRÁZKŮ, TABULEK A GRAFŮ

Seznam tabulek

Tabulka č.1

Tabulka č.2

Tabulka č.3

Tabulka č.4

Tabulka č.5

Tabulka č.6

Tabulka č.7

Tabulka č.8

Tabulka č.9

Tabulka č.10

Tabulka č.1

Tabulka č.12.1

Tabulka č.12.2

BIBLIOGRAFICKÉ ÚDAJE

Jméno autora: Štěpán Bláha

Obor: Evropská a hospodářská studia

Forma studia: Kombinovaná

Název práce: Audit účetní závěrky v oblasti věcné správnosti závazků

Rok: 2020/2021

Počet stran textu bez příloh: 44

Celkový počet stran příloh: 3

Počet titulů českých použitých zdrojů: 9

Počet titulů zahraničních použitých zdrojů: 2

Počet internetových zdrojů: 4

Vedoucí práce: Ing. Jana Veselá