

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

Audit účetní závěrky

Bc. Šárka Masáková

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Šárka Masáková

Ekonomika a management
Provoz a ekonomika

Název práce

Audit účetní závěrky vybrané společnosti

Název anglicky

Audit of the financial statements of the selected company

Cíle práce

Cílem diplomové práce je ověření účetní závěrky na základě auditorských standardů vybrané společnosti, za účelem odhalení chybně zaúčtovaných operací a navrhnout jejich správné zobrazení.

Metodika

V teoretické části diplomové práce budou nastudovány odborné české a zahraniční informační zdroje z oblasti auditu; bude provedena jejich kritická analýza, jejímž výsledkem bude za pomoci syntézy sestavený přehled dané problematiky. Následně bude provedena analýza auditorské činnosti a daných postupů. Praktická aplikace auditu účetní závěrky bude provedena na skutečných datech vybrané společnosti. K vypracování závěru bude použita metoda indukce.

Doporučený rozsah práce

80 stran

Klíčová slova

audit, auditor, rozvaha, účetní závěrka, účetnictví, výkaz zisku a ztrát

Doporučené zdroje informací

- DUŠEK, Jiří. Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech: snadno a rychle. Praha: Grada, 2018. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-0867-1..
- HAKALOVÁ, J. Účetní závěrka a auditing. Brno: Tribun EU, 2010. ISBN: 978-80- 7399-144-9
- KRÁLÍČEK, Vladimír. Zákon o auditorech: komentář. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-317-4.
- MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. Auditing pro manažery, aneb, Jak porozumět ověřování účetní závěrky statutárním auditorem. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-768-4.
- Příručka pro provádění auditu. Praha: Komora auditorů České republiky, 2012. ISBN 978-80-86679-18-1. 83
- RYNEŠ, Petr. Podvojný účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2019 Olomouc: ANAG, 2019. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7554-192-5.
- SCHRÁNIL, Pavel. Kontrola a audit: (ve finančních institucích, pojišťovnách). Vyd. 1. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2010. 69 s. ISBN 978-80-7408-027-2
- Úč. č. 1347 – Účetnictví podnikatelů, Audit, 2020. Sagit, 2020. ISBN 978-80-7488-381-1.
- VOCHOZKA, Marek a Petr MULAČ. Podniková ekonomika. Praha: Grada Publishing, 2012. ISBN 80-247-8200-6
- WHITTINGTON, Ray a Kurt PANY. Principles of auditing & other assurance services. Twentieth edition. New York: McGraw-Hill Education, [2016]. ISBN 978-1-259-25277-8.

Předběžný termín obhajoby

2020/21 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Ivana Kuchařová, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 10. 3. 2020

prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 11. 3. 2020

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 14. 03. 2021

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Audit účetní závěrky" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne **25.03.2021**

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala vedoucí mé diplomové práce, paní Ing. Ivaně Kuchařové, Ph.D. a mému nadřízenému Ing. Davidovi Hůlkovi za cenné připomínky a rady, které mi v průběhu psaní této práce poskytli. Také děkuji za vstřícný přístup a veškerý čas, který mi během této diplomové práce věnovali a přispěli tak k jejímu vypracování. Velké poděkování patří také mé rodině, která mě plně podporovala ve studiu.

Audit účetní závěrky

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá auditem účetní závěrky vybraného podniku. Cílem diplomové práce je ověření účetní závěrky na základě auditorských standardů vybrané společnosti, za účelem odhalení chybně zaúčtovaných operací a navrhnout jejich správné zobrazení.

V teoretické části jsou uvedeny obecné poznatky o auditu. Jaká je právní úprava auditu, postup při ověřování účetní závěrky, vztah mezi účetnictvím a auditem a další. Po teoretické části následuje samostatná část.

Praktická část diplomové práce obsahuje poznatky o celém procesu auditu ve zvoleném podniku. Práce je zaměřena na testování vybraných kontrol, ale aby byl zachován celý proces auditu, jsou stručně uvedeny fáze před samotným výkonem auditu a jeho závěr. Fáze před auditem obsahují postup ohledně přijetí klienta a následné přípravy na audit. Přípravy na audit obsahují stanovení rizika a výpočet hladiny významnosti. Podrobně je v práci uvedena fáze vykonávání auditu na zvolených sekcích. Jedná se o kontrolu nákladů, dohadných účtů pasivních a zaměstnanců. Závěr auditu obsahuje návrhy auditora k přeúčtování a vydání výroku.

Závěr obsahuje celkové shrnutí dané problematiky.

Klíčová slova: audit, auditor, materialita, účetní závěrka, riziko, výkaz zisku a ztrát

Audit of the financial statements

Abstract

The diploma thesis deals with the audit of the financial statements of a selected company. The aim of the diploma thesis is to verify the financial statements based on the auditing standards of the selected company, in order to detect incorrectly accounted transactions and to propose their correct presentation.

The theoretical part presents general knowledge about the audit. What is the legal regulation of the audit, the procedure for the verification of financial statements, the relationship between accounting and audit and more. The theoretical part is followed by a separate part.

The practical part of the thesis contains knowledge about the entire audit process in the selected company. The work is focused on testing selected controls, but in order to maintain the entire audit process, the phases before the actual audit and its conclusion are briefly stated. The pre-audit phases include the procedure for accepting the client and subsequent preparation for the audit. Preparations for the audit include risk assessment and materiality calculation. The work presents in detail the phase of auditing in selected sections. It is a control of costs, estimated accounts payable and employees. The conclusion of the audit contains the auditor's proposals for re-accounting and issuing an opinion.

The conclusion contains a general summary of the issue.

Keywords: audit, auditor, materiality, financial statements, risk, profit and loss account

Obsah

1 Úvod.....	13
2 Cíl práce a metodika	14
2.1 Cíl práce	14
2.2 Metodika	14
3 Teoretická východiska	15
3.1 Audit.....	15
3.1.1 Definice auditu.....	15
3.1.2 Druhy auditu	16
3.1.3 Předmět auditu a jeho funkce.....	16
3.1.4 Cíl auditu.....	17
3.2 Principy v účetnictví	18
3.3 Vztah mezi účetnictvím a auditem	19
3.4 Legislativní úprava auditu.....	21
3.4.1 Právní rámec v ČR.....	21
3.4.2 Mezinárodní účetní standardy.....	23
3.4.3 Mezinárodní auditorské standardy.....	23
3.5 Vykonávání auditorské činnosti.....	24
3.5.1 Asistent auditora	25
3.5.2 Etický kodex	25
3.5.3 Profesní skepticismus	26
3.5.4 Podvodná jednání.....	26
3.6 Komora auditorů České republiky	27
3.7 Fáze auditu účetní závěrky.....	28
3.8 Činnosti před uzavřením smlouvy	29
3.8.1 Rizika zakázky	29
3.8.2 Stanovení podmínek zakázky	31
3.9 Předběžné plánovací procedury	31
3.9.1 Činnost klienta	32
3.9.2 Kontrolní prostředí klienta.....	32
3.9.3 Účetní systém.....	33
3.9.4 Předběžné analytické procedury	33
3.9.5 Plánovací hladina významnosti	33
3.10 Vytvoření plánu auditu.....	34
3.10.1 Auditorské riziko	34
3.10.2 Auditorský postup.....	35

3.10.3	Testy vnitřních kontrol.....	35
3.10.4	Testy věcné správnosti	36
3.10.5	Shrnutí a projednání plánu auditu	37
3.11	Provedení auditu.....	38
3.11.1	Testy spolehlivosti vnitřních kontrol	38
3.11.2	Analytické testy.....	38
3.11.3	Detailní testy	40
3.11.4	Výsledky testů věcné správnosti	41
3.11.5	Účetní závěrka.....	41
3.11.6	Výroční zpráva	42
3.11.7	Zpráva o vztazích	42
3.12	Závěr auditu a vydání zprávy	43
3.12.1	Následné události	43
3.12.2	Prohlášení vedení společnosti	43
3.12.3	Shrnutí závěrů auditu	44
3.12.4	Zpráva auditora	44
4	Vlastní práce	47
4.1	Fáze přijetí/pokračování zakázky	48
4.2	Fáze plánování.....	49
4.2.1	Stanovení rizik	49
4.2.2	Výpočet hladiny významnosti.....	51
4.3	Fáze testování a provádění kontrol.....	54
4.4	Kontrola nákladových účtů	56
4.4.1	Kontrola nájemného	64
4.4.2	Kontrola auditu	66
4.4.3	Kontrola nákladů leasingu	68
4.4.4	Kontrola nákladů na management fees	75
4.4.5	Kontrola nákladů na přepravu.....	77
4.4.6	Testování nákladů na faktury	79
4.5	Kontrola dohadných účtů pasivních	82
4.6	Kontrola zaměstnanců	87
4.7	Závěr auditu.....	104
5	Závěr.....	106
6	Seznam použitých zdrojů.....	108
7	Přílohy	111
7.1	Vývoj nákladových účtů.....	111
7.2	Finanční výkazy společnosti	112

7.2.1	Rozvaha	113
7.2.2	Výkaz zisku a ztráty.....	115

Seznam obrázků

Obrázek 1: Vztah mezi účetnictvím a auditem	19
Obrázek 2: Fáze auditu	28
Obrázek 3: Rizika zakázky	29
Obrázek 4: Pracovní postup auditora.....	32
Obrázek 5: 3 stupně testů správnosti	36
Obrázek 6: Vývoj mzdových nákladů	96

Seznam tabulek

Tabulka 1: Matice přípustného zjišťovacího rizika	30
Tabulka 2: Rozsah testů věcné správnosti	41
Tabulka 3: Auditní rizika.....	50
Tabulka 4: Hladina významnosti	52
Tabulka 5: Obratová předvaha.....	55
Tabulka 6: Bilanční kontinuita	55
Tabulka 7: Vývoj nákladových účtů	57
Tabulka 8: Účet 518.511	58
Tabulka 9: Odsouhlasení detailu.....	58
Tabulka 10: Výkazy - nákladové položky	59
Tabulka 11: Přístup k testování	60
Tabulka 12: Nákladové účty k otestování na smlouvy a jinou podpůrnou dokumentaci	62
Tabulka 13: Nákladové účty k otestování dle propočtu	62
Tabulka 14: Úplnost nájemného	64
Tabulka 15: Ověření nájemného na smlouvu	66
Tabulka 16: Ověření úplnosti nákladů.....	67
Tabulka 17: Ověření auditu na smlouvu.....	68
Tabulka 18: Leasing 518.450.....	69
Tabulka 19: Přehled automobilů, které společnost využívá	70
Tabulka 20: Ověření úplnosti nákladů.....	71
Tabulka 21: Ověření úplnosti dle detailu.....	72
Tabulka 22: Nové ověření leasingu na smlouvu.....	72
Tabulka 23: Ověření na fakturu	73
Tabulka 24: Leasing 518.450 prefinal	74
Tabulka 25: Leasing 518.450 final	74
Tabulka 26: Management fees 518.8x	75
Tabulka 27: Ověření úplnosti nákladů.....	76
Tabulka 28: Ověření nákladů na faktury	76
Tabulka 29: Ověření nákladů dle výpočtu	79
Tabulka 30: Testování výkazové pozice na faktury	79
Tabulka 31: Zjištění celkové populace pro ověření na fakturu	80
Tabulka 32: Testování ostatních položek na faktury	81
Tabulka 33: Aproximace chyby.....	81
Tabulka 34: Výkazová pozice dohadných účtů pasivních.....	83

Tabulka 35: Vývoj dohadných položek	83
Tabulka 36: Rozdíl mezi výkazy a účetnictvím.....	84
Tabulka 37: Odsouhlasení salda	84
Tabulka 38: Vysvětlení rozdílu dohadných položek.....	85
Tabulka 39: Backtesting dohadných položek	85
Tabulka 40: Ověření 389.120 na fakturu	86
Tabulka 41: Rozdíl mezi účetnictvím a fakturací	86
Tabulka 42: Zaměstnanci – VZZ	88
Tabulka 43: Zaměstnanci – Rozvaha	88
Tabulka 44: Zaměstnanci obratová předvaha	89
Tabulka 45: Zaměstnanci	90
Tabulka 46: Rozdíly mzdy	91
Tabulka 47: Odsouhlasení rozvahových účtů	92
Tabulka 48: Odsouhlasení výsledkových účtů.....	92
Tabulka 49: Mzdové náklady - odměny	93
Tabulka 50: Analýza SZP	94
Tabulka 51: Překročení stropu SZP	95
Tabulka 52: Analýza rozdílu SZP	95
Tabulka 53: Propočet mezd a SZP	98
Tabulka 54: Odsouhlasení nevyčerpané dovolené.....	99
Tabulka 55: Analytický propočet ND	99
Tabulka 56: Rezervy - obratová předvaha	100
Tabulka 57: Změna tvorby rezerv	101
Tabulka 58: Vysvětlení rozdílu u rezerv	101
Tabulka 59: Účet 459.300 Rezerva na odměnu pro prokuristu	101
Tabulka 60: Rezerva na odměnu pro prokuristu včetně SZP.....	102
Tabulka 61: Backtesting 459.300.....	102
Tabulka 62: Backtesting 459.200.....	103
Tabulka 63: Preúčtování nalezených chyb.....	104

1 Úvod

Účetní audit je nezbytnou součástí všech společností, kterým ve většině případech vznikla povinnost mít ověřenou účetní závěrku auditorem. Tato povinnost je ukotvena v rámci zákona o účetnictví. Auditovaná účetní závěrka slouží zpravidla pro rozhodování jednotlivých uživatelů, kterými jsou zejména banky, investoři a široká veřejnost. Auditor by měl zcela nezávisle zhodnotit a ověřit, zda je účetní závěrka správně sestavena a zda opravdu zachycuje věrný a poctivý obraz. Společnosti s povinností auditu musí svou účetní závěrku zpřístupnit veřejnosti na obchodních rejstříku. Zpráva auditora v závislosti na velikosti účetní jednotky obsahuje výrok auditora, výroční zprávu, výkazy, zprávu o vztazích a přílohu k účetní závěrce.

Vydání zprávy auditora předchází otestování a ověření účetních operací, které jsou součástí účetní závěrky dané společnosti. Auditorskou činnost nemusí vždy provádět podepisující auditor sám. Při jeho výkonu mu můžou asistovat oprávněné osoby, které mají na základě uzavřené pracovní smlouvy oprávnění se na procesu auditu účetní závěrky podílet. Auditor by měl neustále dbát na pravidlo profesního skepticismu a předpokládat, že v účetní závěrce společnosti budou nalezeny chybné operace či materiální nepřesnosti. Výkon této profese s sebou nese i rizika, se kterými musí auditor pracovat po celou dobu auditu. Záleží na činnosti společnosti, od které se stanovená rizika zpravidla odvíjejí. Před zahájením samotného procesu ověřování probíhá celá škála přípravných prací. Jako stanovení zmíněných rizik, ale také výpočet hladiny významnosti, se kterou auditor pracuje po celou dobu auditu. A na základě které vyhodnocuje významnost či nevýznamnost účetních dat. Na závěr je vydána Zpráva auditora.

V diplomové práci je řešena problematika výkonu auditorské profese dle auditorských standardů. Práce je rozdělena na teoretická východiska a na praktickou část. V teoretických východiskách jsou uvedeny a popsány obecné charakteristiky a fáze auditu. Na teoretická východiska navazuje praktická část, kde jsou využity teoretické poznatky na skutečných datech vybrané společnosti. Cílem je ověření účetní závěrky, odhalit chybně zaúčtované operace a navrhnout jejich správné zobrazení.

2 Cíl práce a metodika

Pro diplomovou práci byly stanoveny níže uvedené cíle a bylo postupováno dle metod, které jsou popsány v následující kapitole.

2.1 Cíl práce

Cílem diplomové práce je ověření účetní závěrky vybrané společnosti na základě auditorských standardů, a to za účelem odhalení chybně zaúčtovaných operací a navrhnout jejich správné zobrazení. Dílčím cílem je uvedení nastudovaných poznatků v teoretické části o auditu, jeho fázích či o Komoře auditorů České republiky.

2.2 Metodika

Pro splnění cíle diplomové práce budou v první etapě nastudovány odpovídající odborné české a zahraniční informační zdroje; bude provedena jejich kritická analýza, jejímž výsledkem bude za pomoci syntézy a dedukce sestavený přehled dané problematiky dle auditorských standardů. Podrobně bude provedena analýza fází auditu a budou uvedeny základní charakteristiky obecných pojmů.

Následně bude provedena analýza auditorské činnosti a daných postupů. Praktická aplikace auditu účetní závěrky bude provedena na skutečných datech vybrané společnosti. Před zahájením auditu budou stanoveny rizika a bude vypočtena materialita. Testování bude provedeno na vybraných sekcích. Jedná se o sekci nákladů, dohadných účtů pasivních a zaměstnanců. Budou uvedeny přístupy k testování a všechny potřebné kroky k ověření správnosti účetních záznamů. Na závěr auditu bude navrženo společnosti přeúčtovat chybná účetní zobrazení a bude vydán výrok auditora.

K vypracování závěru bude použita metoda indukce.

3 Teoretická východiska

V následující kapitole budou specifikovány základní informace o auditu. Budou uvedeny obecné pojmy a legislativní úpravy auditu. Bude definovaná činnost auditora a Komory auditorů ČR. Následně budou popsány jednotlivé fáze auditu a zpráva auditora.

3.1 Audit

Existuje celá řada auditů – externí a interní audit, forenzní audit, audit jakosti, ekologický audit a podobně. Tato práce se zabývá finančním auditem. Z tohoto důvodu budou v práci uvedeny pouze informace vztažené k dané problematice a ostatní druhy auditů budou pouze krátce definovány v následující kapitole.

3.1.1 Definice auditu

T. Lee uvádí definici auditu: „*Audit v obecném smyslu slova je prostředek, jímž jedna osoba ujišťuje druhé o kvalitě, podmínkách či stavu určité skutečnosti, kterou první osoba prozkoumala. Potřeba takového auditu vyplývá z nejistoty nebo pochybností druhé osoby o kvalitě, podmínkách či stavu předmětné skutečnosti a z nemožnosti tuto nejistotu nebo pochybnost odstranit vlastními silami* (Schránil, 2010),“

Hlavní podstatou auditu je kontrola finančních výkazů a informace v nich obsažené označit za věrohodné. Zveřejněné účetní závěrky by měly podávat spolehlivé a pravdivé informace pro jejich uživatele, například investory, banky, dodavatele či odběratele (Müllerová, 2014).

Další a velmi výstižnou definici uvádí Komora auditorů České republiky: „*Posláním a smyslem auditu je vyjádřit názor nezávislé, kvalifikované osoby na věrohodnost účetních výkazů zveřejněných vedením účetní jednotky. Auditor ověřuje, zda údaje v účetních výkazech věrně zobrazuje stav majetku a závazků, finanční situaci a výsledek hospodaření společnosti v souladu s pravidly předepsanými českými nebo jinými předpisy, často s Mezinárodními účetními standardy (IAS/IFRS). Názor auditora má dostatečnou vypovídací schopnost pouze a jenom ve spojení s určitou úplnou účetní závěrkou, ke které se auditor vyjadřuje. Názor auditora vytržený ze souvislostí s konkrétní účetní závěrkou je zmatečný.*“

3.1.2 Druhy auditu

Audit, který se orientuje dle cílů, zahrnuje audit účetní závěrky podniku, audit shody a operativní audit. Audit, který je orientovaný na uživatele, jinak řečeno příjemce auditu, se dělí na audit externí a interní (Porter, 2008).

Audit účetní závěrky vykonává nezávislý auditor či auditorská společnost. Ověření finančních výkazů nezávislou osobou má zvýšit důvěryhodnost informací obsažených v účetních výkazech. Interní audit kontroluje a prověřuje procesy, které se odehrávají uvnitř podniku. Cílem forenzního auditu je zabránit hospodářské kriminalitě a nedodržování vnitřních předpisů a směrnic. Za účelem ověření kvality výkonů, jež společnost poskytuje svým zákazníkům, se provádí audit jakosti. Dále se provádí i ekologický audit nebo personální (Müllerová, 2014).

3.1.3 Předmět auditu a jeho funkce

Předmětem auditu jsou účetní závěrky subjektů, které mají zákonnou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Povinnost je příslušným subjektům dána zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Audit nemusí být pouze povinný, může být i dobrovolný. Dobrovolný audit si účetní jednotky mohou nechat provést na základě vlastního uvážení. (Fučík, 2015)

Subjekty s povinností auditu dělíme na:

- velké účetní jednotky – kromě účetních jednotek, které nepředstavují subjekty veřejného zájmu,
- střední účetní jednotky,
- malé účetní jednotky – jsou-li akciovými společnostmi či svěřeneckými fondy dle občanského zákoníku a k rozvahovému dni běžného a minulého účetního období splnili minimálně jedno z následujících kritérií:
 - celková aktiva dosáhla nebo přesáhla 40 mil. Kč,
 - čistý roční obrat dosáhl či přesáhl 80 mil. Kč,
 - průměrný počet zaměstnanců během účetního období dosáhl či přesáhl počet 50,

- ostatní malé účetní jednotky – jestliže k rozvahovému dni běžného a minulého účetního období splnily minimálně dvě ze tří výše uvedených kritérií (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví).

Dle Zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech je předmětem auditu:

- účetní závěrka – která obsahuje rozvahu, výkaz zisku a ztrát, přílohu,
- konsolidovaná účetní závěrka – je sestavena ze skupiny kapitálově propojených podniků,
- výroční zpráva – obsahuje i nefinanční údaje, navazuje na účetní závěrku.

Za základní funkce lze považovat:

- **morální a preventivní funkce** – činnost auditu ztěžuje společností páchat trestné činy a podvody a napomáhá snížit chyby v účetnictví účetní jednotky,
- **poradenská a výchovná funkce** – auditor je odborníkem ve svém oboru, díky své kvalifikaci dokáže klientovi poradit v obtížných, či sporných situacích. Pravidelný audit navíc napomáhá společnosti vytvořit jisté návyky, které vedou ke kvalitnějšímu vedení účetnictví v účetní jednotce (Zákon, č.254/2000 Sb., o auditorech)

3.1.4 Cíl auditu

Hlavním cílem auditu je podpořit důvěru v informace a údaje, které jsou ve finančních výkazech uvedeny, a to pro všechny její uživatele. K tomu slouží výrok nezávislého auditora. Výrok uvádí, zda je účetní závěrka sestavena v souladu se zákonem o účetnictví a příslušných předpisech. Další důležitý cíl auditu je zamezit podvodným jednáním (Schránil, 2010).

Výrok společně se zprávou auditora obsahuje názor auditora na finanční situaci účetní jednotky a uvádí, zda účetní výkazy věrně zobrazují skutečnost.

Výrok auditora může mít podobu:

- Výrok bez výhrad
- Výrok s výhradou
- Odmítnutí výroku

- Záporný výrok
(Zákon, č.254/2000 Sb., o auditorech)

3.2 Principy v účetnictví

Pro lepší pochopení a porozumění problematiky účetnictví (a tím i následné přezkoumání auditorem) budou v této dílčí části teoretické práce uvedeny základní vlasti a principy účetnictví. Je stanovena celá škála povinností a pravidel, které musí účetní jednotka dodržovat. Následujících několik hlavních a základních vlastností účetnictví definují, že účetnictví musí být:

- správné,
- úplné,
- průkazné,
- srozumitelné,
- přehledné,
- trvalé.

Správně vedené účetnictví je, jestli je vedeno dle zákona o účetnictví, vyhlášek k zákonu a je také v souladu s ostatními zákony, které úzce s účetnictvím souvisejí, například zákon o obchodních korporacích.

Úplné účetnictví znamená, že musejí být za účetní období zaúčtované veškeré účetní operace, které se týkají předmětu účetnictví a daného období. Následně sestavená účetní závěrka a vyhotovená výroční zpráva se zveřejněnými informacemi je schopna účetní jednotka podložit účetními doklady a záznamy.

Účetnictví je průkazné je-li účetní jednotka schopná doložit účtování o předmětu účetnictví průkaznými doklady a záznamy, také zda účetní jednotka provedla řádnou inventarizaci.

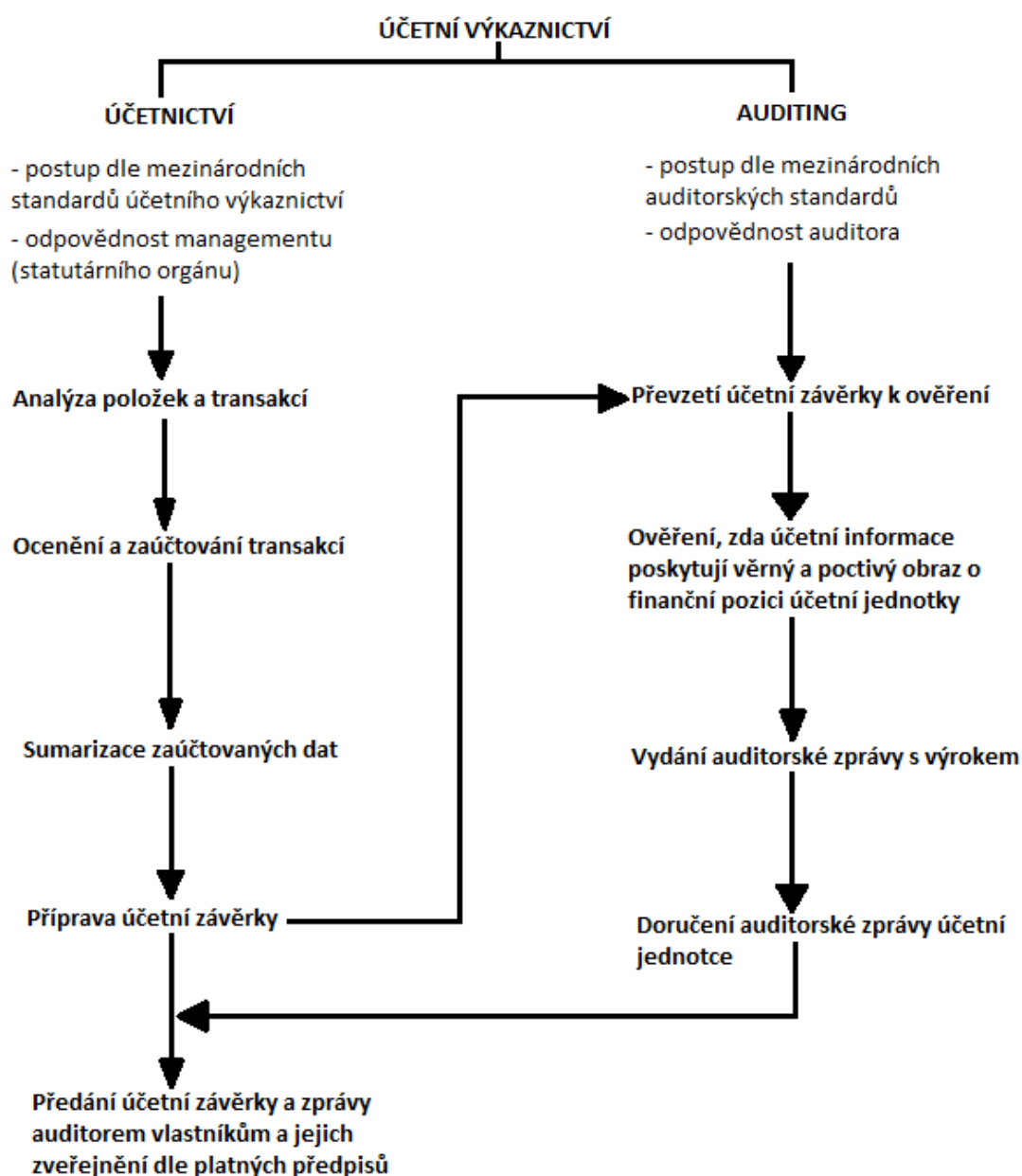
Srozumitelné účetnictví je dáno tím, že osoba, která pracuje s účetními výkazy, hlavní knihou a deníkem je schopna pomocí standardních oceňovacích metod a analýz zhodnotit situaci podniku – majetkovou situaci, finanční a důchodovou. Jedná se především o způsob, kterým jsou účetní výstupy vykázány a prezentovány.

Trvalost účetnictví je zabezpečeno uchováním a archivací účetních dokladů a záznamů v předepsaných lhůtách a účetní jednotka je schopna tyto lhůty do budoucna splnit. Účetní záznamy v elektronické podobě musí být převedeny do podoby listinné (Ryneš, 2005).

3.3 Vztah mezi účetnictvím a auditem

Ve schématu viz níže je znázorněný vztah mezi účetnictvím a auditem. Díky přehlednému nákresu a popisu je zřetelné, že tato odvětví jsou si na základě souvislostí velmi blízká.

Obrázek 1: Vztah mezi účetnictvím a auditem



Zdroj: vlastní zpracování, 2020 (dle Müllerová, 2013)

Účetní daného podniku si může sama stanovit, jaké metody použije a jak jednotlivé operace bude zařazovat, oceňovat a účtovat. Dané možnosti metod jsou však stanoveny a ohraničeny zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví a danými vyhláškami. U velkých účetních jednotek je nezbytné agendu rozdělit mezi více účetní, dle jednotlivých okruhů a sekcí. Jednotliví pracovníci pak nesou odpovědnost za danou oblast. Jednotlivé dílčí oblasti jsou pak sestaveny při účetní uzávěrce do jednoho celku.

Odpovědnost nese za sestavenou účetní závěrku vůči dalším subjektům vedení společnosti. U akciových společností se stávají odpovědnými členové představenstva. Dozorčí rada překontroluje účetní závěrku i návrh rozdělení zisku, nebo vypořádání ztráty. Své stanovisko následně dozorčí rada sdělí valné hromadě. Poté co činnost orgánů skončí, začíná jednat podnikový management. Úkolem podnikového managementu je po skončení účetního období zveřejnit účetní závěrku (Otrusínová, 2016).

Auditor ověřuje účetní závěrku, z tohoto důvodu musí mít účetní praxi a dané problematice rozumět. Je důležité porozumět také procesům u každého klienta. Auditor musí mít přehled, jak to v dané účetní jednotce probíhá a i tyto procesy prověřit. Procesy mají často rozdílné postupy, které se odvíjí zejména z předmětu podnikání dané společnosti.

Při ověřování účetní závěrky se auditor zajímá o veškeré poskytnuté informace o majetku a oběžných aktiv účetní jednotky, jaké jsou její zdroje krytí, výše nákladů, výše výnosů a výsledku hospodaření. Výsledkem práce auditora je zpráva auditora, která obsahuje výrok k účetní závěrce. Výrok však nepotvrzuje absolutní správnost účetnictví auditované společnosti. V auditorových silách není možné přijít na všechny chybné operace, které během účetního období proběhly. Měl by ale dokázat najít významné nesrovnalosti.

Jedná se o přirozené omezení auditorské činnosti. Vzniká riziko obsahu nesprávných či chybných údajů. Tyto skutečnosti by však neměly nabývat větší významnosti. Za závažné okolnosti se považují ty operace, které dokáží ovlivnit výsledek hospodaření účetní jednotky nebo rozhodnutí uživatele takové informace. Z těchto důvodů pracují auditorské subjekty s hladinou významnosti. Hladinu významnosti si auditoři stanovují při výkonu své činnosti. Hladina významnosti by měla zohlednit a vyloučit podnikatelská rizika, která nemají na výsledek hospodaření vliv (Müllerová, 2013).

3.4 Legislativní úprava auditu

V této kapitole budou uvedeny právní úpravy nejen dle českých právních předpisů, ale budou také zmíněné účetní mezinárodní standardy a mezinárodní auditorské standardy. V případě ověření účetní závěrky sestavené dle IFRS či GAAP je důležité mít příslušné znalosti. České zákony a směrnice upravující auditorskou činnost musí být v souladu s mezinárodními předpisy, z toho důvodu budou také v práci krátce uvedeny.

3.4.1 Právní rámec v ČR

Na základě zákona č. 173/1998 Sb., o podniku se zahraniční majetkovou účastí se poprvé účetní závěrky společností ověřovali dvěma nezávislými ověřovateli. Ověřovatele jmenovalo Ministerstvo financí. Vyhláška č. 63/1998 Sb., o ověřovatelích poprvé stanovila auditorskou profesi. Jako první auditorská organizace vznikla Unie auditorů. Zákon č.513/1991 Sb., obchodní zákoník, vstoupil v platnost v roce 1991. Zákon stanovil u akciových společností povinné ověření účetní závěrky nezávislým auditorem. Povinnost ověření účetní závěrky ostatních obchodních společností a družstev stanovil zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (Müllerová, 2014).

Na webovém portálu Business center.cz je uvedeno: Zákon č.563/1991 Sb., o účetnictví stanovil podmínky povinnosti ověření řádné, či mimořádné účetní závěrky. Povinnost ověření účetní závěrky vzniká účetním jednotkám v případě překročení daných podmínek. Podmínky se týkají celkové součtu aktiv, ročního čistého obratu a průměrného počtu zaměstnanců.

Zákon o obchodních korporacích definuje povinnost účetní jednotky poskytovat auditorovi potřebnou dokumentaci a další doprovodné služby. Zákoník také stanovil povinnost společnosti uhradit náklady, které jsou spojené s výkonem auditorské činnosti (Kupec, 2019).

Roku 2009 vstoupil v platnost zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně několika zákonů. Zákon stanovuje mnoho nových a podstatných pravidel a ustanovení, které se týkají požadavků evropských směrnic, dále upravuje činnost statutárních auditorů, auditorských společností a působnost Komory auditorů České republiky, dále už jen KAČR (Schránil, 2010).

Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech je v souladu s normami Evropské unie. Zákon nově specifikuje systém kontroly výkonu kvality auditorské činnosti. Systém kontroly reguluje mezinárodní auditorský standard ISQC1. Kontroluje se, zda autoři při své činnosti dodržují Etický kodex a postupují dle mezinárodních auditorských standardů. Mezinárodní auditorské standardy vydává Mezinárodní výbor účetních a auditorů - IFAC. Auditóři, kteří vykonávají svou činnost u subjektů veřejného zájmu, musí být dle zákona kontrolováni alespoň jednou za 3 roky. Tento příkaz je stanoven dle evropské směrnice. Subjekt kontrolující kvalitu výkonu auditora musí ve zprávě zaevidovat zjištěné problémy, lhůtu a návrh způsobu odstranění daných problémů. Auditor musí ve stanovené lhůtě problémy a nedostatky odstranit. V případě nedodržení zprávy kontrolora je s auditorem zahájeno kárné řízení. Zákon o auditorech reguluje pravidla pro audit veřejných subjektů. Auditor je povinen po provedení auditu účetní závěrky podniku zveřejnit výroční zprávu o průhlednosti, a to do tří měsíců od konce účetního období. Tato zpráva obsahuje náležitosti, které jsou stanovené zákonem.

V zákonu o auditorech jsou zvlášť zakotvena ustanovení, která jsou uvedena v zákonu č. 18/2004 Sb., o uznávání odborné kvalifikace státních příslušníků členských států EU. Stanovuje nezbytné podmínky pro vydání auditorského oprávnění fyzické osobě Komoru auditorů České republiky, zda jde o vykonávání auditorské činnosti v jiném členském státě. Rovněž upravuje možnost výkonu auditorské činnosti ze třetích zemí na území České republiky (Králíček, 2017).

Zákon o auditorech se také věnuje vydávání auditorské zkoušky, auditorskému oprávnění, zprávě auditora, etickému kodexu a Komoře auditorů České republiky. Zpráva auditora obsahuje stanovisko auditora k auditované účetní závěrce podniku. Ve většině případech se jedná o dokument, který má jednu až dvě strany. Zpráva auditora je součástí výroční zprávy společnosti. Zpráva auditora má jisté náležitosti, které musí obsahovat: základní informace o společnosti, účetní období, výrok auditora a základní informace o nezávislém auditorském subjektu (KAČR).

Dílní části budou víc specifikovány v z následujících kapitolách.

3.4.2 Mezinárodní účetní standardy

Při ověřování účetních závěrek podniků, jež jsou sestaveny v souladu s mezinárodními účetními standardy, je nezbytné mít kvalitní znalosti o tom, jak jsou tyto účetní závěrky sestaveny (Mládek).

Neustále probíhá světová harmonizace finančního účetnictví. Dvě základní skupiny mezinárodních standardů se dělí na Mezinárodní standardy pro účetní výkaznictví IFRS – International Financial Reporting Standards, které vydává IASB, Rada pro mezinárodní účetní standardy. Druhá skupina mezinárodních standardů jsou Americké standardy US GAAP – Generally Accepted Accounting Principles. Tyto standardy vydává FASB, Rada pro standardy finančního účetnictví (Jílek, 2018).

3.4.3 Mezinárodní auditorské standardy

Plný název zní: Mezinárodní předpisy v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb. Tyto standardy stanovují postupy, metody a techniky při vykonávání auditorské činnosti (KAČR).

V roce 2005 přijala Česká republika mezinárodní auditorské standardy za své národní předpisy pro vykonávání auditorské činnosti. Od roku 2005 je tak používání těchto standardů pro tuzemské auditorské subjekty závazné. Mezinárodní standardy vydává Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy – IAASB (The International Auditing and Assurance Standards Board) (Müllerová, 2016).

Všechny standardy mají stejně stanovenou strukturu, struktura je složena z:

- úvod – cíl a předmět standardu, souvislost s dalšími standardy a očekávání od auditorů,
- cíle auditora – čeho by měl auditor dle požadavků dosáhnout,
- definice významné termíny – není-li definováno jinak, používají se u všech standardů stejné termíny,
- požadavky kladené na auditora – požadavky, jež musí auditor dodržet při vykonávání své činnosti,
- aplikační a vysvětlující část – detailnější specifikace daného standardu,
- přílohy (Müllerová, 2016).

3.5 Vykonávání auditorské činnosti

Na auditory jsou vynakládány stále větší nároky. Nekompetentní auditoři dokáží napáchat veliké škody. Proto je nezbytné provádět výběr budoucích auditorů velmi pečlivě. Výběr je regulován pomocí vstupního vzdělání a auditorských zkoušek (Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a změně některých zákonů).

Auditorská zkouška má pouze psanou podobu. Zkouška se skládá z dvanácti dílčích zkoušek a považuje se za úspěšně vykonanou, až když uchazeč vykoná všechny dílčí části s hodnocením „vyhověl“. Zkouška musí být splněna do tří let, od konání první dílčí části. Jednotlivé části se týkají ekonomiky, účetnictví, práva, informačních systémů a dalších. Ověřují se všechny znalosti potřebné pro vykonávání auditorské činnosti (Jiránek, 2013).

Auditorské oprávnění vydává na žádost uchazeče Komora auditorů České republiky. Uchazeč auditorského oprávnění musí nejprve splnit daná kritéria, například:

- získat vysokoškolské vzdělání bakalářského nebo magisterského studijního programu,
- způsobilost k právním úkonům,
- bezúhonnost,
- absolvovat odbornou praxi na pozici asistenta auditora alespoň 3 roky,
- složit auditorskou zkoušku,
- složit slib auditora (KAČR).

Aby mohla být obchodní společnost zapsána do seznamu auditorských společností, musí splnit podmínky, viz níže:

- fyzické osoby vykonávající audity jménem společnosti jsou statutárními auditory,
- prostou většinu hlasovacího práva má ve společnosti auditorská společnost nebo statutární auditoři s auditorským oprávněním,
- členové jejího statutárního orgánu jsou bezúhonní,
- není na základě pravomocného rozhodnutí v úpadku,
- nemá nedoplatek na daních, odvodech pojistného a podobně,
- má dobrou pověst (Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a změně některých zákonů).

3.5.1 Asistent auditora

Asistent auditora vykonává odbornou praxi pod vedením auditora u auditorské společnosti či auditora OSVČ. Asistent vykonává praxi spojenou s poskytováním auditorských služeb. Je nezbytné, aby byl schopen doložit, že je svéprávný, bezúhonný a má potřebné vzdělání. Asistent je povinen, stejně jako auditor, řídit se při výkonu své práce směrnicí pro odbornou praxi asistentů auditorů, kterou vydala Komora auditorů ČR. Cílem činnosti asistenta je získat potřebné teoretické i praktické znalosti a zkušenosti pro složení auditorské zkoušky. V první řadě si musí asistent podat písemnou žádost ke KAČR, po splnění požadavků a zapsání do rejstříku je povinen složit požadované zkoušky a vykonávat praxi pod vedením auditora. V případě, že složí veškeré zkoušky a má splněnou praxi, získá asistent auditorské oprávnění a stane se auditorem (KAČR).

3.5.2 Etický kodex

Etický kodex je platný od 1. 1. 2010. Byl přijat Komorou auditorů České republiky a je platný pro auditory a účetní znalce. V etickém kodexu jsou uvedeny etické požadavky pro výkon profesí v těchto odvětvích (KAČR).

Auditor při výkonu své činnosti má dodržovat a respektovat etický kodex. Etický kodex představuje standard pro auditorskou profesi. Kodex je v souladu s mezinárodními etickými požadavky (Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů).

Jedná se o velmi rozsáhlý dokument. Kodex je rozdělený do tří částí. **První část** – „Obecná platnost kodexu“ uvádí základní etické principy, kterými se musejí účetní znalci a auditoři řídit při vykonávání své profese. Jsou jimi například:

- princip integrity,
- princip objektivity,
- princip odborné způsobilosti a péče,
- princip důvěrného charakteru informací,
- princip profesionálního jednání.

Druhá část – „Auditoři“ je nejrozsáhlejší a definuje způsoby, jak mají auditorské subjekty aplikovat v nejrůznějších situacích koncepční rámec první části kodexu, viz výše. **Třetí část** – „Účetní znalci“ upravuje činnost účetních znalců a jak jsou oni oprávněni aplikovat koncepční rámec první kapitoly kodexu (Müllerová, 2014).

Auditor má povinnost informovat Komoru auditorů o všech změnách, které by měly nějaký vliv na vykonávání jeho profese ve vztahu ke stanoveným podmínkám. Komora auditorů pak může činnost auditorského subjektu pozastavit trvale či jen dočasně. Mezi pravidla patří také:

- požadavek mlčenlivosti,
- nezávislost,
- zachování etických pravidel během výkonu své činnosti,
- objektivita
- dodržování směrnic
- důslednost.

V Kodexu jsou dále uvedena například pravidla týkající se vztahů k ostatním auditorům a pro odměnu za činnost auditora (Müllerová, 2013)

3.5.3 Profesní skepticismus

Statutární auditor musí být schopný uvažovat kriticky při výkonu povinného auditu účetní závěrky dané společnosti. Je potřeba, aby byl všímavý a citlivý vůči skutečnostem, jež by mohly nasvědčovat chybným operacím či podvodům. V rámci ověřování hodnot a procesů v účetnictví společností musí auditor neustále predikovat možnost chyby ze strany klienta. (Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů).

3.5.4 Podvodná jednání

Podvod je chápán jako úmyslně spáchaný čin za účelem získání nějaké výhody, která způsobí újmu či ztrátu druhé straně. Podvod lze dělit na rozkrádání a podvodné účetní zobrazení. Rozkrádání je ve smyslu odcizení cizího majetku. Záleží, kdo z daného podniku se podvodného jednání dopustí. Dále se tak dá dělit na manažerský a zaměstnanecký. Zaměstnanecké podvody představují menší riziko a jedná se spíše o rozkrádání aktiv podniku. V případě, že má podnik nedostatečně ochráněné postupy a procesy, není to pro zaměstnance takový problém. Větší riziko představují manažerské podvody. Větší riziko z důvodu menší pravděpodobnosti odhalení podvodů, protože vedení společnosti může různě manipulovat s účetními záznamy. Nejčastěji se jedná o zvýšení či snížení zisku. Za účelem vyšší odměn pro vedení či snížení odvodu daní. Podvody se nejvíce týkají podvojného účetnictví, změny účetních záznamů, záměrně chybně použité účetní metody a

postupy, vynechání některých transakcí a podvodu se lze také dopustit pomocí třetích stran. Může se jednat o podvodné smlouvy či objednávky přes internet (Müllerová, 2014).

3.6 Komora auditorů České republiky

Komora auditorů České republiky (KAČR) vznikla roku 1993. V případě povinného auditu účetní závěrky podniku může audit provádět pouze auditor, který má auditorské oprávnění a je zapsaný v seznamu auditorů. Seznam auditorů spravuje Komora auditorů České republiky. Komora je členem Národní účetní rady a mezinárodních profesních organizací IFAC a AE (KAČR).

Cílem Komory je zabezpečit vysokou kvalitativní úroveň auditorské činnosti v České republice v porovnání kvality této profese, která je vykonávána ve vyspělých zemích (Müllerová, 2014).

Funkce Komory jsou:

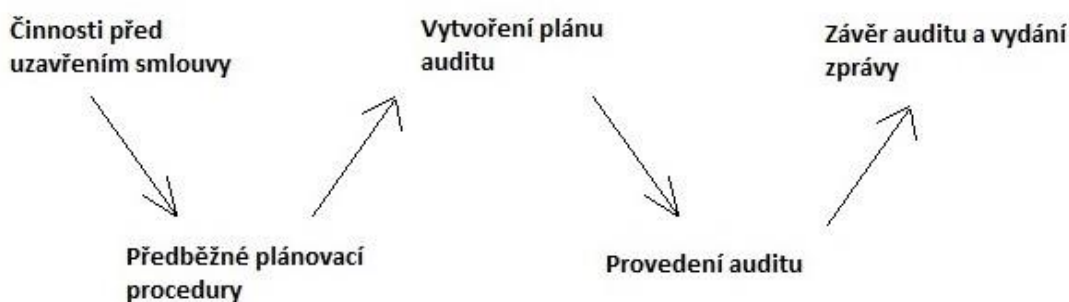
- provádět kontroly kvality činnosti auditorských subjektů,
- kontrolovat činnost auditorů a jejich asistentů při dodržování Zákona o auditorech,
- vydávat vnitřní předpisy Komory,
- spravovat etický kodex a auditorské standardy,
- vést rejstřík auditorů,
- zajišťovat průběžné profesní vzdělání a zvyšovat odbornou úroveň auditorů,
- vytvářet předpoklady pro přípravy asistentů ke složení auditorské zkoušky,
- rozhodovat o přihláškách k auditorským zkouškám a zajišťovat jejich provedení,
- rozhodovat o prominutí dílčí části auditorské zkoušky,
- uznávat auditorskou kvalifikaci a schvalovat auditory ze třetích zemí,
- zprošťovat v ojedinělých situacích auditora mlčenlivosti a informovat účetní jednotku,
- vydávat auditorské oprávnění,
- rozhodovat o pozastavení či trvalém zákazu výkonu auditorské činnosti,
- spolupracovat s tuzemskými a zahraničními organizacemi a institucemi z profesního odvětví (KAČR).

Komora je tvořena ze sněmu, výkonného výboru, dozorčí a kárné komise. Sněm je nejvyšším orgánem. Všichni statutární auditoři mají právo se sněmu zúčastnit. Auditóři musejí být zapsáni v seznamu Komory. Sněm volí členy ostatních orgánů a svolává se alespoň jednou za dva roky. Výkonný výbor má celkem 14 členů. Úkolem výkonného výboru je řídit činnost Komory v období mezi jednotlivými sněmy. Ze svých čtrnácti členů volí prezidenta. Prezident je současně statutárním zástupce Komory. Dále se volí první viceprezident a viceprezident, dále je jmenován ředitel úřadu. Pomocný orgán je tvořený odbornými výbory a pracovní skupinou. Kontrolní činnost má na starost dozorčí komise. Dozorčí komisi tvoří 9 členů. Kontroluje činnost auditorů, dodržování zákona o auditorech a dalších předpisů a plnění usnesení sněmu. Kárná komise má 7 členů. Její hlavní činnost je provádět kárné řízení dle zákona. Kárné řízení musí být v souladu s kárným řádem Komory. Kárná komise rozhoduje, zda auditor porušil povinnosti, která jsou dané zákonem a směrnicemi či vnitřními předpisy Komory. Kárná komise je oprávněna uložit auditorovi kárné opatření v souladu se zákonem o auditorech (KAČR).

3.7 Fáze auditu účetní závěrky

V následující části diplomové práce budou uvedeny jednotlivé kroky a postupy nezávislého auditora při ověřování správnosti účetní závěrky podniku. Celý proces auditu bývá nejčastěji rozdělen do 5 fází, viz následující schéma. Jednotlivé fáze budou dále podrobněji popsány v samostatných kapitolách.

Obrázek 2: Fáze auditu



Zdroj: vlastní zpracování, 2020

3.8 Činnosti před uzavřením smlouvy

Aby mohla být zakázka přijata, je nezbytné, aby auditor nejdříve posoudil rizika, která jsou se zakázkou spjata. Auditor poté určí následné kroky. Činnosti před uzavřením smlouvy zahrnují posouzení rizika, reakce na dané riziko a následně stanovené podmínky zakázky.

3.8.1 Rizika zakázky

Identifikace rizika ze strany auditora je důležitým krokem v celkovém procesu auditu. Auditor by měl stanovit, zda riziko u dané zakázky je obvyklé, či vyšší.

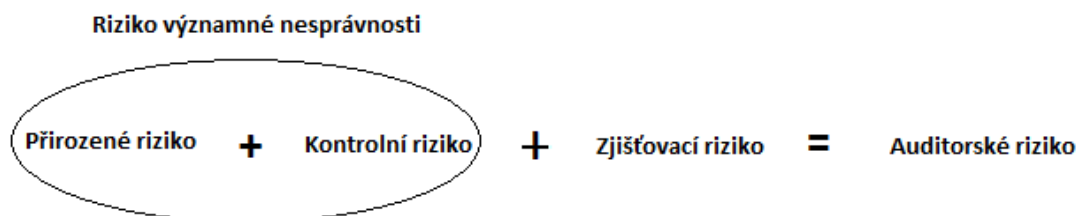
V případě, že se jedná o obvyklé riziko, auditor může zakázku okamžitě přijmout. Zda je riziko vyšší, může auditor zakázku odmítnout či od ní odstoupit, neboť se auditor vystavuje riziku, že může být obviněn z nesprávně provedeného auditu účetní závěrky.

Mezi rizikové faktory ovlivňující přijetí či odmítnutí zakázky patří například:

- časté střídání vedoucích pracovníků, bankovních institucí, auditorů nebo právních společností,
- špatně sestavená struktura společnosti, rozvržení odpovědnosti nebo nezávislosti,
- chybné nebo chybějící interní kontrolní prostředí a schvalování operací,
- podnikatelské prostředí dané účetní jednotky,
- pověst a povaha klienta (KAČR).

Riziko lze dělit dle následujícího schématu:

Obrázek 3: Rizika zakázky



Zdroj: vlastní zpracování, 2020 (dle KAČR)

Riziko, že výrok auditora bude nesprávný, se nazývá auditorským rizikem.

Auditorské riziko se skládá ze třech základních složek:

- přirozené riziko,
- kontrolní riziko,
- zjišťovací riziko.

Přirozené riziko je nedílnou součástí samotného podnikání účetní jednotky, které může představovat materiální nesprávnost, tedy jiné výše zůstatků například u materiálu, majetku či na bankovních účtech. Příčinou chybného zůstatku mohou být důvody jak vnitřní, tak vnější.

Kontrolní riziko se týká interní kontroly podniku. Jedná se o to, zda má podnik nastavené své procesy a zda dochází k několika stupňovému schvalování a systém kontrolování je dobře nastaven. Tento systém by měl zabránit chybovosti a nesprávnostem, které by měly za následek ovlivnění transakcí, dat a zůstatků. Především by nemělo docházet k chybám, které by mohly mít materiální neboli významnou povahu (Porter, 2008).

Riziko významné nesprávnosti je tvořeno rizikem přirozeným a kontrolním, které nezávisí na auditorovi a pouze jejich výši vyhodnocuje. Tomuto riziku jsou vystaveny zůstatky majetku, zásob, finančních prostředků a dalších dat.

Zjišťovací riziko představuje možnost, že auditor neodhalí nesprávné účetní zobrazení zachycené v účetní závěrce, které má významnou materiální hodnotu. Toto riziko je nedílnou součástí auditu, neboť nezávislý auditor není schopný ověřit všechny účetní operace a účetní zápisy. Cílem auditora je riziko snížit na co nejnižší hodnotu, která by byla přijatelná (Hakalová, 2010).

Zjišťovací riziko lze stanovit pomocí matice přípustného zjišťovacího rizika, viz následující tabulka.

Tabulka 1: Matice přípustného zjišťovacího rizika

	Kontrolní riziko		
Přirozené riziko	vysoké	střední	nízké
Vysoké	nízké	nízké	střední
Střední	nízké	střední	vysoké
Nízké	střední	vysoké	vysoké

Zdroj: vlastní zpracování, 2020 (dle Müllerová, 2014)

Auditorské riziko lze také vyjádřit jako rovnice, kdy:

Auditorské riziko = Přirozené riziko * Kontrolní riziko * Zjišťovací riziko (Ricchuite, 1994)

Tento způsob výpočtu nezahrnuje a nepočítá s tzv. rizikem významné nesprávnosti, které zahrnuje dvě složky rizika, které auditor nemůže ovlivnit (KAČR).

3.8.2 Stanovení podmínek zakázky

Než auditor podepíše s klientem smlouvu, je nezbytné stanovit veškeré podmínky a informovat klienta o všem, co může očekávat a jaká služba mu bude skutečně poskytnuta. Veškeré podmínky by měly být v souladu se zákony a předpisy. Měly by být ujednány požadavky a povinnosti klienta i auditora.

Ve smlouvě by mělo být zakotveno:

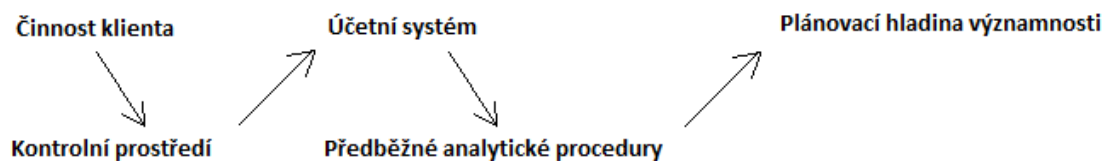
- cíl auditu,
- rozsah auditu,
- odpovědnost vedení společnosti za poskytnutí správných účetních dat, informací a účetní závěrky,
- podoba sdělení výsledků auditu,
- povinnost managementu společnosti zajistit pro auditora přístup k potřebných informacím,
- úroveň odpovědnosti auditora.

Potřeby a požadavky klienta se mohou během spolupráce lišit a vyvíjet. Je potřeba, aby si tuto skutečnost auditor uvědomoval a byl si jistý, že uspokojuje potřeby svého klienta na nejvyšší možné úrovni. Může se také jednat o nějaké doplňkové služby, které však také musí být v souladu se zákony a předpisy (Sedláček, 2001).

3.9 Předběžné plánovací procedury

V této fázi celého procesu je pro auditora zejména nejdůležitější porozumět činnosti klienta a shromáždit co nejvíce relevantních údajů. Porozumět internímu kontrolnímu prostředí a účetnímu systému, i metodám, které klient používá. Následně provést předběžné analytické procedury a stanovení plánovací hladiny významnosti.

Obrázek 4: Pracovní postup auditora



Zdroj: vlastní zpracování, 2020 (dle Hakalová, 2010)

3.9.1 Činnost klienta

Aby mohl být audit řádně a správně proveden, je nezbytné. Aby auditor porozuměl podnikání jeho klienta. Jde především o odhalení rizikových faktorů, které bezprostředně s činností klienta souvisí a mají za následek ovlivnění či negativní dopad na účetní závěrku. Veškeré informace by měly být dostatečně kvalitní a měl by je auditor získat především od vedení společnosti, účetního oddělení, controllingu, nebo při prohlídce prostor, například: skladů, výrobních útvarů a dalších. Snahu auditora porozumět činnosti klienta ovlivňují faktory vnitřního a vnějšího prostředí.

Faktory vnitřní: cíle společnosti, investiční činnost, účetní metody a postupy, kvalifikace a odbornost zaměstnanců, daně, soudní spory, finanční situace a další.

Faktory vnější: odvětví, ve kterém se společnost nachází, třetí strany - konkurence, dodavatele, makroekonomické ukazatele, zákony s předpisy a vyhláškami (Dvořáček, 2005).

3.9.2 Kontrolní prostředí klienta

Interní kontrola klienta představuje kontrolní proces, který stanovuje management dané společnosti. Vedení společnosti rozhoduje, který zaměstnanec nese odpovědnost za konkrétní činnosti. Vedení je stejně tak odpovědné za dodržování nastaveného systému, a že daný proces funguje tak, jak fungovat má. Kontrolní systém by měl zaručit dosažení cílů, které si společnost stanovila, je však nezbytné dávat zřetel na možná úskalí a chyby. Může se jednat o chyby, které byly učiněny omylem, ale i záměrně.

Pro auditora je nejdůležitější v této fázi porozumění klienta seznámení s kontrolním prostředím související se sestavením účetní závěrky, tedy porozumět jak funguje účetní oddělení a jaké metody a postupy účetní používá (Porter, 2008).

3.9.3 Účetní systém

Účetní systém zahrnuje veškeré účetní doklady a účetní písemnosti. Dále postup, zpracování a vyhotovení účetních dokladů. Také následnou kontrolu správnosti dokladů. Auditor by si měl být jistý, že procesy v rámci účetního systému jsou správně nastavené a správně fungují, díky čemuž dojde ke správnému sestavení účetní závěrky. Auditor je povinen určit míru závislosti klienta na výpočetní technice, porozumět výpočetní technice, obecně popsat účetní systém a kontrolní strukturu. Všechny tyto skutečnosti závisí na velikosti účetní jednotky a předmětu její činnosti.

Auditorovi bývá poskytnuta v první řadě hlavní kniha či deník a zvláště data o jednotlivých sekcích: majetek, zásoby, mzdy, závazky a pohledávky, náklady a výnosy a další (Müllerová, 2017).

3.9.4 Předběžné analytické procedury

Predběžné analytické procedury jsou zaměřeny na účetní zůstatky v hlavní knize. Auditor pomocí ukazatelů porovná účetní zůstatky běžného období s obdobím minulým a provede analýzu jejich rozdílů. Je nezbytné, aby měly dané rozdíly logický vývoj a vysvětlení. V případě neobvyklého růstu či poklesu některého účetního zůstatku, musí účetní či vedení společnosti tento rozdíl auditorovi řádně okomentovat a vysvětlit. V takovém případě musí mít daný vývoj logické a jasné vysvětlení. Je to vše důležité pro pochopení provedených operací, které ve společnosti probíhají a identifikovat tak rizikové oblasti, kterým je důležité věnovat větší pozornost.

Auditor má dále za úkol prověřit neobvyklé transakce. Ať už se jedná o výši, předmět či osobu účetní operace. Tyto operace zvyšují podezření možné materiální nesrovnalosti. Rovněž je povinností auditora prověřit zápis ze zasedání představenstva a valné hromady a sleduje vývoj ukazatelů, které vypovídají o budoucnosti daného podniku.

Z výsledků předběžných analytických procedur auditor sestaví analýzu podstatných zjištění. Dojde-li ke zjištění neočekávaných či závadných informací, zváží auditor riziko zakázky a může tyto informace projednat s managementem společnosti (IFAC,2010).

3.9.5 Plánovací hladina významnosti

Auditor není schopen ověřit veškeré skutečnosti a transakce, které za účetní období proběhly. Proto si auditor stanovuje hladinu významnosti, jindy se o ní hovoří jako o

materialitě. V případě nalezení chybného zobrazení účetní operace či jejich součtu v hodnotě nižší než je hladina významnosti, jedná se o přijatelnou pochybnost, která výrazně neovlivňuje účetní závěrku.

Pro sestavení hladiny významnosti auditor využije svého profesního úsudku pro odhadnutí správné základny, ze které se daná materialita vypočítá. Procentní sazby se využívají pro určení základny. Procentní sazby vychází nejčastěji z položek, u kterých se čekává, že se na ně klient zaměří. Jedná se zejména o aktiva, zisk, výnosy. Komora auditorů doporučuje výši těchto sazeb. Auditor si však může sám na základě svého profesního úsudku sazby upravit. Zejména na základě rizika, velikosti společnosti a dalších okolností.

Doporučené sazby dle KAČR:

- 3 – 7 % zisku před zdaněním z běžné činnosti,
- 1 – 3 % z výnosů,
- 1 – 3 % z celkových aktiv,
- 3 – 5 % z vlastního kapitálu.

Auditor nikde nezveřejňuje, jakou základnu zvolil a jakou hladinu významnosti určil. Stanovení hladiny významnosti je klíčovým faktorem při provádění auditu (IFAC, 2010).

3.10 Vytvoření plánu auditu

Po dokončení předběžných plánovacích procedur je možné začít tvořit plán auditu. Plán auditu zahrnuje posouzení auditorského rizika, plánování auditorského postupu. Plánování testů vnitřních kontrol, plánování testů věcné správnosti a na závěr celkové shrnutí a projednání plánu auditu.

Účetní jednotka je povinná připravit pro auditora všechny podklady a data, které jsou pro jeho výkon práce nezbytné. Tato příprava bývá pro společnost dlouhá a náročná. Je celkem důležité, aby měla společnost připravené podklady v dostatečné kvalitě a práci auditorovi usnadnila a urychlila. Jedná se například o různé dokumenty, smlouvy, zápis z valné hromady společnosti, daňové podklady, vnitřní směrnice společnosti, účtový rozvrh a další (Králíček, 2017).

3.10.1 Auditorské riziko

Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků již bylo zmíněno v předchozích kapitolách. Auditor se snaží identifikovat nepřesnosti a chybná účetní zobrazení v účetních výkazech.

Může se jednat o pohyby, které nesouvisí s činností společnosti, nebo které jsou spojeny s neobvyklými osobami, či jejich množstvím a výší. Všechny tyto skutečnosti mohou naznačovat manipulaci s hospodářským výsledkem společnosti.

Dané nepřesnosti se mohou vyskytnout při účtování, zůstatků na účtech ke konci období, nebo při prezentaci a zveřejnění účetní závěrky. Jedná se o tyto případy:

- úplnost (nejsou zaúčtované veškeré transakce),
- platnost (transakce nejsou platné, nebo se neuskutečnily),
- správnost zaúčtování (transakce byly zaúčtované na nesprávné účty),
- zaúčtování do správného období (transakce byly zaúčtované např. do minulého či budoucího období),
- přesnost zaúčtování (zaúčtování v nesprávné výši),
- existence (například aktiva a pohledávky ve skutečnosti neexistují),
- práva a povinnosti (společnost má právo daná aktiva využívat),
- ocenění (například majetek a závazky nejsou správně oceněny),
- klasifikace a srozumitelnost (účetní zůstatky jsou špatně prezentovány (Králíček, 2017)).

3.10.2 Auditorský postup

Aby byly všechny úkony auditora provedeny správně a co nejefektivněji, je naplánování jeho postupu důležité. Na konci celého procesu by měl být spokojený nejen klient, ale i auditor. V případě, že bude účetní závěrky obsahovat materiální nesrovnalosti, je tak větší šance, že je auditor odhalí a vyřeší včas. Například dříve, než proběhne valná hromada společnost, nebo zveřejnění výroční zprávy.

Práce auditora by se měla dát snadněji dle předběžných revizí zkoordinovat a naplánovat podle náročnosti jednotlivých oblastí a problematik. Auditor si pak může pomoci předběžného harmonogramu sestavit svůj tým a odhadnout časovou náročnost (Florián, 2001).

3.10.3 Testy vnitřních kontrol

V předchozích kapitolách již byl zmíněn termín interní kontrolní systém společnosti. Jedná se tedy vlastně o testy či kontrolní proces, zda všechny operace a transakce probíhají správně. Kontrola společnosti může být manuálně jejími pracovníky, kteří jsou delegováni

od vedení společnosti a nesou za dané transakce odpovědnost, nebo může být kontrola prováděna prostřednictvím softwaru. Kontrola by měla případné nesrovnalosti odhalit nebo jejich vzniku rovnou zabránit. Informace o kontrolním systému podává auditorovi management společnosti. Auditor musí vyhodnotit, zda interní kontrolní systém je dostačující a zda dokáže ochránit správnost operací.

Účetnictví společnosti musí být vedeno v souladu se zákonem o účetnictví a musí být správné, úplné, průkazné a srozumitelné (Burke, 2008).

Nejčastěji se jedná o tyto typy kontrolních postupů:

- odsouhlasení a porovnání aktiv s příslušnými záznamy,
- probíhá autorizace a schvalování při vzniku záznamů,
- přezkoumání výstupů a exportů u počítačů či systémů,
- přezkoumání operací a změn v počítačích a systémech,
- kontroly přístupů do počítačů a systémů,
- všeobecné kontroly počítačů a manuální techniky (Bobek, 1998).

3.10.4 Testy věcné správnosti

Nesprávnosti, které ovlivňují účetní závěrku a nejsou zachyceny interním kontrolním systémem, by měly být nalezeny prostřednictvím testů věcné správnosti. Tyto testy mohou mít různou zjišťovací úroveň. Záleží na výši riziku a kvalitě interního kontrolního systému. Čím je riziko nižší a vnitřní kontrolní systém kvalitnější, tím je úroveň testů nižší. A naopak, čím je riziko vyšší a vnitřní kontrolní systém není dostačující, volí se vyšší úroveň testů věcné správnosti. Rozeznávají se 3 stupně testů věcné správnosti, viz následující schéma (Dušek, 2018).

Obrázek 5: 3 stupně testů správnosti

Základní stupeň	=	nízké riziko + spolehlivý interní kontrolní systém
Střední stupeň	=	nízké riziko + nespolehlivý interní kontrolní systém
Vysoký stupeň	=	vyšší riziko + nespolehlivý interní kontrolní systém

Zdroj: vlastní zpracování, 2020

Testy věcné správnosti se dále dělí na tři kategorie:

- **detailní testy věcné správnosti**

- vhodnější při získávání informací o zůstatků účtů, existence a ocenění
- většinou používány pro otestování rozvahy
- **analytické testy věcné správnosti**
 - vhodnější pro analýzu velkého objemu transakcí, které mají předvídatelný vývoj
 - vhodnější pro testování nákladových a výnosových účtů
 - používány pro otestování na podhodnocení a nadhodnocení
- **kombinace detailních a analytických testů věcné správnosti**
 - časově náročnější
 - vhodné u specifického rizika a nespolehlivých interních kontrol (Bennadi, 2014).

3.10.5 Shrnutí a projednání plánu auditu

Plán auditu je nedílnou součástí spisu auditora a představuje základ pro výkon jeho práce a celý proces auditu účetní závěrky podniku. Na základě jeho vypracování by měl proběhnout audit v požadované kvalitě a s úsporou času. Vedoucí zakázky by měl plán představit svému týmu a podat mu potřebné informace. Plán auditu je možné prodiskutovat a představit jej i klientovi. Auditor musí však brát zřetel a nesděliti klientovi citlivé informace. Je nutné, aby byla zachována jistá nepředvídatelnost auditorských postupů a procedur. Klientovi by mělo být spíše sděleno, co lze očekávat a prodiskutovat jeho potřeby.

Plán auditu by měl především po shrnutí obsahovat:

- činnost klienta,
- riziko zakázky,
- interní kontrolní systém,
- účetní systém a postupy,
- předběžné plánovací hladiny významnosti,
- používané informační systémy,
- další odborníky k provedení auditu,
- významná zjištění během plánování auditu (Bennadi, 2014).

3.11 Provedení auditu

Audit může být proveden jak prefinální, tak finální. Prefinální audit se koná ještě před ukončením účetního období a lze otestovat některé cykly například za 9 či 10 uběhlých měsíců. Předtestování by mělo ušetřit auditorovi práci na finálním auditu. Finální audit se provádí po ukončení účetního období klienta. Může se jednat o běžný kalendářní rok nebo hospodářský rok. Hospodářský rok trvá také 12 měsíců, pouze se liší v tom, že nezačíná v lednu a nekončí v prosinci. Ale je například od dubna do března.

V průběhu auditu dochází k provádění testů spolehlivosti vnitřních kontrol, analytických testů věcné správnosti, detailních testů věcné správnosti. Dochází k posouzení účetní závěrky, výroční zprávy a zprávy o vztazích (Kupec, 2019).

3.11.1 Testy spolehlivosti vnitřních kontrol

V přechozích kapitolách již bylo uvedeno, že se jedná o interní kontrolní systém společnosti a jak kontrola probíhá. Může probíhat automaticky pomocí softwaru či manuálně pomocí zaměstnanců.

Přímé testování se provádí například pozorováním, které však není tak efektivní. Zaměstnanci se mohou před auditorem mnohem více snažit nebo vykonávat svou činnost jinak než v obvyklém provozu. Typickým příkladem bývá inventura. Cílem inventur je kontrola věcné správnosti a reálnosti ocenění majetku. Fyzická inventura se provádí třeba u zásob společnosti. Nejprve by měl být sestaven seznam položek, které se budou kontrolovat a následně jejich kontrolu provést a odsouhlasit jejich stav se stavem, který je vedený v účetnictví.

Testování kontrolního systému se dá také kontrolovat prostřednictvím dokladů. Například, když společnost objednává nějaké zboží. Auditor zkontroluje doklady celého procesu: objednávku, příjemku, fakturu a další. Zda jsou na všech dokladech totožné informace, jako: číslo objednávky, kód zboží, cena a měrná jednotka a další. Auditor si vybere vzorek a v případě, že u všech položek je celkový proces v pořádku, lze se na kontrolní systém společnosti spolehnout (Murcia, 2008).

3.11.2 Analytické testy

V předchozích kapitolách již bylo uvedeno, že analytické testy slouží k porovnání zůstatků účtů s výpočtem či odvozeným očekáváním a hodnotí jejich reálnost. Očekávaná hodnota

nemusí být vždy tvořena pouze na základě interních podkladů společnosti, ale také na základě externích podkladů. Může se jednat například o metody stanovené zákonem, kvóty, regulační opatření, daňové sazby. Analytickými testy se auditor ujistí, že nevznikají u zůstatků účtů materiální nesrovnalosti, které by měly za důsledek ovlivnění účetní závěrky podniku. Může se například jednat o kontrolu vazeb mezi mzdovými náklady a počtem zaměstnanců, spotřebou materiálu a počtem hotových výrobků. U těchto testů je jistá tolerovaná odchylka předpokládané částky od skutečnosti. Je nezbytné, aby auditor pečlivě zvážil stanovení těchto odchylek, závisí na požadované míře ujištění a stanovené hladině významnosti. V případě, že je rozdíl vyšší než možná stanovená odchylka, je nutné vysvětlit vzniklý rozdíl. Společnost by měla k vysvětlení mít jasné podklady a dokumentaci (Millichamp, 2002).

Nejčastěji provedení analytických testů věcné správnosti obsahuje:

- **Vykázaná výše zkoumané jednotky:** V případě, že auditor zkoumá položku, která se skládá z menších položek s rozdílnou charakteristikou, je nezbytné tyto dílčí položky zkoumat zvlášť a potenciální nesrovnalosti odhalit. Jedná se například o tržby za zboží, které zahrnují odhadovanou marži. Marže se vážně na náklady a prodané zboží. Zboží může být diferencované a jednat se o různé kategorie a tím by se lišila i výše marže na jednotlivých jeho kategoriích. Je tedy nezbytné zboží (položku jako celek) rozčlenit na jednotlivé kategorie (několik menších položek, které tvoří celek) a zjistit jednotlivé průměrné marže daného zboží.
- **Mezní hodnota tolerovaných rozdílů:** Jedná se o rozdíl, který je přípustný mezi skutečnou hodnotou a hodnotou, která je pouhým odhadem či očekáváním. Překročení mezní hodnoty snižuje jistotu auditora o správném vykázání dané položky. Nemusí se ihned jednat o nesprávné zobrazení či úmyslnou chybu, společnost však musí tuto diferenci řádně vysvětlit na základě smysluplných a pravdivých podkladů.

Dojde-li auditor k přesvědčení pomocí analytických testů, že očekávané hodnoty jsou v dostatečné míře přesné, může tyto testy se spolehlivostí uzavřít a že mu poskytují určitou míru jistoty a neexistují významné materiální nesrovnalosti (Müllerová, 2017).

3.11.3 Detailní testy

Detailní testy mají za cíl ověřit věcnou správnost zůstatků na jednotlivých účtech. Jedná se o konečné zůstatky na syntetických a analytických účtech. Detailní testy se dělí na tři základní kategorie:

➤ **Testování všech zaúčtovaných položek**

- tento přístup je vhodný pro otestování významných položek, které se skládají z několika menších. Každou tuto položku je nutné ověřit.

➤ **Testování vybraných položek**

- tento přístup je vhodný pro otestování položek, které mají několik shodných vlastností, ale nemohou být shrnuty v jedné celkové položce z důvodu ostatních nesdílených vlastností.

➤ **Testování vybraného vzorku**

- prostřednictvím tohoto přístupu ověří auditor vybraný vzorek a závěry otestování se vztahují na celý soubor, vzorek musí být však dostačující dle velikosti celého souboru. Vzorek je vybírán pomocí statistických metod či nestatistických metod. Statistické metody se na základě výběru vzorku dělí na výběr: náhodný, systematický, oblastní, víceúrovňový a záměrný. U nestatistické metody se auditor spoléhá na své zkušenosti a výběr je vybírán dle auditorova úsudku.

Auditor není schopen otestovat každý účetní záznam a položku v účetnictví podniku. Velikost položky porovná s hladinou významnosti, nebo neobvyklou položku porovná s ostatními položkami. Auditor si stanovuje velikost vzorku a následně určí typ testu, zda se bude testovat nadhodnocení či podhodnocení zůstatků (Wu, 2016).

Testování nadhodnocení či podhodnocení zůstatků:

V případě, že dojde k nalezení nesprávností, a to v důsledku nadhodnocení, jedná se o neplatné operace a její zaúčtování ve vyšší částce, nebo-li v chybné částce. Může být potenciálně zaúčtována do chybného období, minulého či budoucího. V případě nalezení nesprávností v důsledku podhodnocení, jedná se o nezaúčtované operace nebo zaúčtování operací v nižší částce. Potenciálně se může také jednat o zaúčtování do chybného období (Florián, 2001).

Již bylo zmíněno v předchozích kapitolách, že existuje auditorské riziko a z jakých rizik se skládá (přirozené riziko – nedílná součást podnikání, kontrolní – špatný či chybějící interní kontrolní systém a zjišťovací – auditor neodhalí materiální nesprávnost). Výběr vzorku a rozsah testů věcné správnosti má vliv na model auditorského rizika. Rozsah testů je dán počtem položek k otestování. Rozsah testů se dá klasifikovat, například dle následující tabulky:

Tabulka 2: Rozsah testů věcné správnosti

Akceptovatelné zjišťovací riziko	Rozsah testu	Detailní test	Analytický test
nízké	vysoká úroveň	největší vzorek	většinou nedostatečný
střední	střední úroveň	střední vzorek	nižší tolerance odchylky
vysoké	nízká úroveň	nejmenší vzorek	vyšší tolerance odchylky

Zdroj: vlastní zpracování, 2020 (dle Müllerová, 2013)

Jsou-li provedeny a dokončeny analytické a detailní testy věcné správnosti je možné přistoupit k jejich vyhodnocení. Viz následující kapitola.

3.11.4 Výsledky testů věcné správnosti

Na základě provedených testů věcné správnosti je auditor schopen identifikovat chybná zobrazení, která mají materiální charakter a ovlivňují tak účetní závěrku. Tato zjištění je povinen sdělit managementu společnosti a účetnímu oddělení, aby dané nesprávnosti byly opraveny, buď v účetním systému, nebo přímo v účetních výkazech.

Zda se jedná o častá a pravděpodobná chybná zobrazení účetních položek, může to znamenat další skryté nesrovnalosti v účetnictví společnosti. Na základě těchto skutečností, včetně zjištěných materiálních nesprávností, by měl auditor zvážit, zda byl audit účetní závěrky dostačující či nikoliv a zvážit, jaký výrok bude vydán (Kralíček, 2017).

3.11.5 Účetní závěrka

Po dokončení a vyhodnocení všech testů věcné správnosti, které se týkají jednotlivých operací a zůstatků účtů, posoudí auditor sestavenou účetní závěrku podniku jako celek. Zda účetní závěrka odpovídá dílčím výsledkům, které byly získány během auditu. Jedná se o správné vykazání údajů v rozvaze, která obsahuje aktiva a pasiva společnosti. Dále se jedná o výkaz zisků a ztrát, který obsahuje výnosové a nákladové účty s hospodářským

výsledkem společnosti. Následně přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu a přílohy k účetní závěrce.

Auditor provádí analýzu mezi výkazy běžného a minulého období. Analýza se tedy zbývá meziročními změnami a vývoji zůstatků položek účetní závěrky. V případě nalezení rozdílů se provádí ověření, zda je zachována kontinuita vykazovaných účetních údajů. Rozdíly jsou způsobeny na rozdíl použitím jiných metod, tato skutečnost musí být však uvedena v příloze účetní závěrky a údaje minulého období je nezbytné upravit prostřednictvím stejných metod, aby byla kontinuita zachována (Dušek, 2018).

Následně lze také provést výpočty poměrových ukazatelů finanční analýzy, jako je například likvidita, ziskovost, produktivita a další.

Základní principy sestavení účetní závěrky podniku zahrnují předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky v dohledné budoucnosti, 12 nadcházejících měsíců. V případě, že se chystá management či vlastní firmu zlikvidovat či ukončit svou činnost, musí být tyto informace uvedeny v příloze účetní závěrky a podat jasné vysvětlení (Müllerová, 2017).

3.11.6 Výroční zpráva

Vydává-li společnost výroční zprávu, musí být rovněž ověřena auditorem. Auditor ověřuje, zda výroční zpráva obsahuje všechny důležité náležitosti a zda-li jsou uvedené údaje pravdivé. Měly by zde být uvedeny komplexní informace o společnosti, které se týkají běžného ale i minulého účetního období.

Výroční zpráva uvádí informace o účetní závěrce, které se nesmí lišit od skutečných hodnot a informací z auditované účetní závěrky. Výroční zpráva rovněž obsahuje zprávu o vztazích mezi propojenými osobami. Auditor je povinen ověřit všechny tyto informace a data, která jsou ve výroční zprávě obsažena. Identifikuje-li nějaké nesrovnalosti, je na společnosti, aby dané nesrovnalosti upravila (Králíček, 1997).

3.11.7 Zpráva o vztazích

Statutární orgán společnosti nese odpovědnost za správné vyhotovení zprávy o vztazích. Auditor se při ověřování správnosti zprávy o vztazích ujistí, že je zajištěný soulad mezi informacemi obsaženými ve zprávě s informacemi, které získal během výkonu své práce při auditu účetní závěrky podniku. Auditor ověřuje s propojenými osobami s vedením společnosti srozumitelnost informací, testy správnosti o transakcích a vztazích a zkoumá výhody či nevýhody plynoucí z těchto vztahů (Murcia, 2008).

3.12 Závěr auditu a vydání zprávy

Závěr auditu zahrnuje posouzení následných událostí, získání prohlášení vedení společnosti, shrnutí závěrů auditu, vydání zprávy a výrok auditora.

3.12.1 Následné události

Mezi následné události jsou zařazeny skutečnosti, které mají vliv na informace obsažené v účetní závěrce, které se staly mezi rozvahovým dnem, ke kterému je sestavena účetní závěrka a datem sestavení účetní závěrky. V tomto rozmezí mohou nějaké události a mohou mít dopad na sestavené výkazy.

Auditor tyto události posuzuje a zjišťuje, zda mají být uvedeny v příloze účetní závěrky či nikoliv, nebo zda má dojít k úpravě výkazů účetní jednotky. Následné události se dělí tímto způsobem:

- události, které patří do ověřovaného účetního období, ale objevily se až po rozvahovém dni a mají do tohoto účetního období patřit,
- události po rozvahovém dni, které do ověřovaného období nepatří, ale je nezbytné je v příloze účetní závěrky uvést, neboť mají vliv na účetní závěrku a jsou pro její uživatele významné.

Mezi typy následné události se také řadí události, které se staly mezi datem sestavené účetní závěrky a datem vydání výroku auditora a datem schválení účetní závěrky valnou hromadou. V případě že nastanou následné události mezi datem vydání výroku auditora a schválení účetní závěrky valnou hromadou, nenese auditor zodpovědnost za dopady těchto událostí. Je však vhodné, aby auditor tyto události posoudil a vydal případně nový výrok s novým datem. Posledním typem následných událostí jsou události až po schválení účetní závěrky valnou hromadou. Tyto události už není auditor povinen posuzovat, neboť po schválení účetní závěrky již účetní jednotka nesmí otevírat účetní knihy a nesmí vytvářet žádné další účetní záznamy (Kupec, 2019).

3.12.2 Prohlášení vedení společnosti

Vedení účetní jednotky odpovídá za správné zobrazení účetní závěrky. V prohlášení by mělo být uvedeno a potvrzeno, že společnost uznává svou odpovědnost za účetní závěrku. Toto prohlášení by měl auditor po skončení auditu obdržet vyhotovené v písemné podobě.

V případě, že společnost odmítá auditorovi vydat prohlášení v požadované podobě, může auditor vydat výrok s výhradou, či dokonce odmítnout vydání výroku.

Nejčastěji bývá v prohlášení ustanoveno, že vedení společnosti:

- je zodpovědné za účetní závěrku,
- je zodpovědné za navržení a zavedení interního kontrolního systému,
- potvrzuje zahrnutí všech operací do auditovaného účetního období,
- poskytlo auditorovi všechny informace k účetní závěrce,
- a další skutečnosti (Wu, 2016).

3.12.3 Shrnutí závěrů auditu

Shrnutí závěrů auditu auditor sestavuje před vydáním zprávy auditora. Shrnutí se sestavuje z důvodu dokumentace celého procesu výkonu jeho činnosti, který zahrnuje fázi od přijetí zakázky až po vydání výroku. Závěry mají obsahovat auditorské postupy, všechny zjištěné skutečnosti a učiněné závěry. Jde především o: specifikovaná rizika, změny v podnikatelské činnosti klienta, auditorův názor a komentáře k výkazům (Bobek, 1998).

3.12.4 Zpráva auditora

Zpráva auditora je výsledkem celého procesu auditu a celkový proces ukončuje. Jedná se o nejdůležitější výstup auditu. Auditor podává ve zprávě vyjádření k účetní závěrce podniku. Účetní závěrka poskytuje potřebné informace o finanční situaci a zdraví podniku nejen managementu podniku, ale také třetím stranám, jako jsou například banky, investoři, současný či potenciální obchodní partneři a další. Ověřená účetní závěrka auditorem by měla tyto uživatele ujistit, že zveřejněná účetní závěrka podnikem neobsahuje materiální nesprávnosti a lze se na dané výstupy spolehnout při svém rozhodování (Müllerová, 2016).

Zpráva auditora má stanovenou strukturu a měla by obsahovat dané náležitosti:

- název zprávy,
- příjemce zprávy,
- úvodní odstavce – informace o účetní závěrce podniku, rozvahovém dni a účetním období, prohlášení o odpovědnosti vedení dané společnosti a o odpovědnosti nezávislého auditora,

- odstavce ohledně rozsahu auditu – informace o vykonaných úkonech auditora a jeho odkazování se na příslušné auditorské standardy,
- odstavce ohledně výroku auditora – informace o účetních standardech a předpisech, dle kterých byla účetní závěrka sestavena, názor auditora na informace, které jsou v účetní závěrce poskytnuty a zda věrně a poctivě zobrazují skutečnost v souladu s danými předpisy a zákony,
- datum zprávy,
- informace o nezávislém auditorovi – jméno, sídlo, číslo oprávnění (uvedené v seznamu KAČR),
- účetní závěrka daného podniku – rozvaha, výkaz zisků a ztrát, přílohy,
- podpis nezávislého auditora (Kupec, 2019).

Výrok auditora

Zpráva auditora obsahuje výrok, který auditor vydal. Výrok je názor auditora na účetní závěrku podniku. Výrok je klasifikován na 4 typy:

- výrok bez výhrad,
- výrok bez výhrad se zdůrazněním skutečnosti,
- výrok s výhradou,
- záporný výrok,
- odmítnutí výroku (Dušek, 2018).

Výrok bez výhrad

Auditor vydá výrok bez výhrad v případě, že nebyly nalezeny žádné materiální nesrovnalosti týkající se vedení účetnictví a účetní závěrky společnosti a že tato účetní závěrka byla sestavena v souladu s účetními standardy a zákony. V účetní závěrce jsou zachyceny pouze informace odpovídající skutečnosti.

Výrok bez výhrad se zdůrazněním skutečnosti

V účetní závěrce auditor neobjevil žádné materiální nesrovnalosti, je však v účetní závěrce obsažena skutečnost, která nabývá jisté důležitosti a měla by být řádně okomentována a popsána v příloze účetní závěrky. Tato skutečnost může mít hodnotné informace pro uživatele účetní závěrky a měli by o této skutečnosti být informováni.

Výrok s výhradou

V případě, že při ověřování účetní závěrky auditor dojde k zjištění, že jisté skutečnosti a nesprávnosti mu brání vydat výrok bez výhrad, avšak nejsou tyto skutečnosti natolik zavádějící a závažné, aby vydal výrok záporný či výrok odmítl vydat. Například, že auditor nemohl z nějakých důvodů některou položku či cyklus ověřit a není tudíž schopen s jistotou říct, zda tam není obsažena materiální nesprávnost.

Záporný výrok

Záporný výrok vydá auditor v případě, že nesprávnosti obsažené v účetní závěrce jsou na tolik závažné, že výrok s výhradou je nedostačující a neodpovídá by skutečnosti. Zdůvodnění záporného výroku je vždy uvedeno v příloze zprávy auditora. Může se například jednat o nesoulad názorů vedení společnosti a nezávislého auditora o jistých postupech či metodách, která společnost aplikuje v některých cyklech svého účetnictví.

Odmítnutí výroku

Auditor odmítne vydat výrok k účetní závěrce podniku v případě, že došlo k zásadním omezením při výkonu jeho činnosti a není tak schopen posoudit, zda účetní jednotka sestavila účetní závěrku dle legislativního rámce a podává věrné a poctivé informace. Nebo existují významné nejisté či dokonce lživé skutečnosti. Opět musí být uvedený důvod v příloze zprávy auditora o odmítnutí výroku (Dušek, 2018).

4 Vlastní práce

V následujících podkapitolách diplomové práce je rozpracována vlastní práce. V rámci sensibility je níže stručně zohledněna fáze přijetí zakázky spolu s plánovací oblastí auditu účetní závěrky. Praktická část následně pokračuje hlavní částí diplomové práce zaměřená na konkrétní auditní procedury testování vybraných výkazových pozic. Z hlediska zajímavosti a znalosti auditované společnosti z praxe, byla vybrána k dokumentaci oblast nákladů, dohadných účtů pasivních a zaměstnanců. V neposlední řadě pro kompletnost práce je v menší míře zakomponována finalizace auditu.

Data, ze kterých práce vychází, jsou reálná data společnosti XY. Z důvodu ochrání společnosti a citlivosti dat nelze uvést název auditovaného subjektu. Původní data budou vynásobena specifickým koeficientem z důvodu, aby nebyla data nikde dohledatelná a byla zajištěna ochrana dat společnosti. Níže bude uvedena krátká a okrajová **charakteristika společnosti**.

Společnost vznikla v roce 2005. Jedná se o průmyslovou společnost, která se zabývá výživou rostlin a zvířat. Právní forma společnosti je společnost s ručením omezeným. V auditovaném roce má 26 zaměstnanců. Zabývá se prodejem zboží jednotlivým farmářům v oblasti živočišné a rostlinné výroby. Jedná se o dceřinou společnost v rámci skupiny (intercompany). Společnost se věnuje agronomickým a zootechnickým řešením, která zvyšují zemědělský výnos způsobem šetrným k životnímu prostředí.

Dalším předpokladem je, že společnost účtuje v rámci kalendářního roku, tedy od 1. ledna do 31. prosince. Účetní auditor v rámci této diplomové práce postupuje v souladu s mezinárodními standardy ISA, definovanými interními směnicemi (standardy ISA stanovují proces auditu obecně, přičemž například v rámci zvolení vzorku pro testování, záleží na uvážení účetního auditora), Zákonem o účetnictví 563/1991 Sb., doplňující prováděcí vyhláškou k podvojnému účetnictví 500/2002 Sb. a ČÚS.

Účetní auditor v průběhu všech fází auditu uplatňuje profesní skepticismus, na který je kladen velký důraz. Všechny uvedené hodnoty, se kterými účetní auditor pracuje, jsou vykazovány v tisících korunách, identicky jako v rámci finančních výkazů účetní závěrky.

Předloha finančních výkazů (rozvaha, výkaz zisku a ztráty, aj.) je uvedena v rámci přílohy číslo 5. V neposlední řadě veškeré kalkulace a propočty jsou zpracovávány v rámci Microsoft Excel.

4.1 Fáze přijetí/pokračování zakázky

Dříve než účetní auditor může začít proces plánování, musí zohlednit riziko přijetí/pokračování zakázky. Prvním krokem v rámci eliminace tohoto rizika byla provedena jednoduchá kontrola mediální expozice, ve které byly dohledávány (prostřednictvím internetu) veškeré negativní výstupy (žaloby, dluhy, trestní řízení apod.) managementu společnosti dle aktuálního výpisu z obchodního rejstříku. Výsledek provedené mediální expozice vyšel negativní, čili nebyly nalezeny žádné výstupy, které by nesly riziko, kvůli kterému bychom nemohli přijmout zakázku.

V dalším kroku pokračování zakázky jsou vyhodnoceny další standardní rizika (viz stručný výčet níže), která účetní auditor musí vzít v úvahu před přijetím klienta. Níže uvedené vyhodnocení rizik bylo stanoveno na základě diskuze s managementem společnosti, dlouholeté znalosti klienta a odborného úsudku auditora.

- 1) Byla vyhodnocena rizikovost klienta s ohledem na dodržování legislativy, identifikaci podvodného jednání, daňová rizika, nepřetržitě trvání podniku aj.
- 2) Byla vyhodnocena nezávislost účetního auditora na klientovi, zejména pak v ohledu rodinných vztahů, předpokládaných generovaných fees z klienta XY v porovnání celkovými příjmy účetního auditora (v případě skutečnosti, že by klient představoval větší procento celkových příjmů auditora, existuje zde riziko, že účetní auditor nebude udržovat nezávislý přístup), aj.
- 3) Bylo vyhodnoceno riziko praní špinavých peněz a financování terorismu.

Na základě výše uvedeného vyhodnocení klienta nebyly nalezeny žádné nesrovnalosti a jako účetní auditor můžeme klienta přijmout a uzavřít s ním smlouvu. Nutno dodat, že vzhledem k tomu, že diplomová práce se zabývá především testováním jednotlivých

vybraných oblastí, tak výše uvedený výčet považujeme za nejdůležitější a dostačující pro základní definování fáze přijmutí a pokračování účetního auditu.

4.2 Fáze plánování

V rámci vyhodnocení rizik přijmutí a pokračování zakázky jsme získali dostatečné ujištění, že neexistují žádné skutečnosti, které by vedly k odstoupení účetního auditora od podepsání smlouvy s klientem. Od společnosti bylo obdrženo jmenování auditora, které bylo odsouhlaseno na základě zasedání valné hromady klienta. V rámci smlouvy o auditu byly definovány termíny provedení, celková cena spolu s informací ohledně fakturace, požadované výstupy klientem. Ke smlouvě byly následně přiloženy všeobecné obchodní podmínky a příloha GDPR.

Nyní lze přejít k procesu plánování auditu účetní závěrky dané společnosti. Fáze plánování byla rozdělena na tři stěžejní části - obecnou, stanovení významných rizik a výpočet hladiny významnosti.

4.2.1 Stanovení rizik

Jedná se o velmi důležitou oblast, která musí být připravena účetním auditorem před samotným testováním jednotlivých kontrol. V rámci stanovení rizik pro oblasti testování kontrol je vycházeno z dlouholeté znalosti společnosti a komunikace s managementem společnosti ohledně meziročních změn. V průběhu procesu stanovení rizik byl udržován profesní skepticismus, kdy je předpokládáno, že klient záměrně může skrývat některé skutečnosti účetnímu auditorovi, aby zkreslil své účetnictví. Vzhledem k tomu, že management společnosti bývá často odměňován na základě dosažených výsledků (např. HV ke konci účetního období), existují významná rizika, že vedení může obcházet nastavené interní kontroly uvnitř podniku a záměrně účtovat fiktivní transakce za účelem lepšího výsledku hospodaření, což vede k lepšímu finančnímu ohodnocení managementu.

Pro ověření meziroční neměnnosti byla vyžádána od společnosti obratová předvaha za 9 měsíců, kterou je porovnána s auditovanými hodnotami předchozího roku za účelem analytického srovnání. Nutno dodat, že výsledkové účty byly zohledněny na 12 měsíců, aby bylo srovnatelné období. Významnější meziroční vývoje (identifikovány na základě

odborného auditorského úsudku) byly společností řádně vysvětleny a z hlediska předmětu podnikání auditovaného subjektu opodstatněny. Na základě žádné meziroční změny v rámci společnosti se bude uvažovat se stejným rizikem z minulého roku (viz tabulka níže). Následně v případě významné změny v průběhu auditu přehodnotíme stanovená rizika a přístup testování jednotlivých kontrol, kterých by se daná změna týkala. V poslední řadě je důležité zmínit, že v tabulce rizik níže jsou uvedeny jen oblasti, které budou využity pro splnění cíle této diplomové práce.

Tabulka 3: Auditní rizika

Sekce	Zvýšené riziko
Náklady	Zboží je nakupované ze skupiny, na konci roku se provádí cenové dorovnání. Riziko úplnosti nákladů na prodané zboží a úplnosti závazků / pasivních dohadů na cenové dorovnání.
Dohadné účty pasivní	
Zaměstnanci	Úplnost rezervy na bonusy – obchodní zástupci jsou odměňováni na základě objemu prodejů. Zvýšené riziko je na úplnost a správnost výpočtu rezervy na bonusy a na úplnost rezervy na nevyčerpanou dovolenou.

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce č. 3 výše jsou identifikována rizika pro oblasti, které jsou v podkapitole 4.3 této práce ověřovány. Vzhledem k tomu, že jednotlivé výkazové pozice musí být dle auditních standardů testovány na tzv. „Assertions“ je velmi podstatné porozumět stanoveným rizikům, které se nacházejí v rámci uvedené tabulky.

Assertions znamená v překladu ujištění:

- Úplnost - například zda jsou náklady úplné a žádné nechybí, či závazky
- Existence - zejména u aktiv a výnosů, zda nepřebývají
- Ocenění - zda je správné
- Zjištění - zda jsou náklady a výnosy ve správném období
- Prezentace - že je v příloze ve výkazech popsáno vše, co má být zveřejněno
- Správa a povinnost - zda vše právně souvisí, jako smlouvy a podobně

Pro oblast nákladů bylo identifikováno zvýšené riziko na ujištění ohledně ocenění a existence v daném období z důvodu fakturace na základě uzavřených významných smluv s klienty ze strany auditované společnosti. Riziko vyplývá zejména z velkého objemu fakturace, které může vést k manipulaci s výsledkem hospodaření. Následně pro oblast zaměstnanců je stanovené riziko týkající se úplnosti tvoření rezerv na mzdové náklady. Zvýšené riziko vyplývá ze skutečnosti, kdy management společnosti je odměňován na základě uzavřených prodejů. Určená rizika jsou aplikována v rámci testování vybraných oblastí v podkapitole 4.3.

4.2.2 Výpočet hladiny významnosti

Další nezbytnou součástí v rámci plánování auditu účetní závěrky je stanovení hladiny významnosti, která bude využita zejména pro jednotlivá substantivní testování. Hladina významnosti byla určena v souladu s požadavky mezinárodního standardu ISA 320.

Hlavním ukazatelem pro výpočet byly brány aktuální dostupné informace o auditované společnosti a následně odborný auditorský úsudek. Hlavním předmětem podnikání společnosti je prodej nakupovaného zboží dalším stranám. Management společnosti je odměňován na základě dosažených výsledků (v tomto případě výnosů/obratu společnosti). Následně bereme v úvahu citlivost uživatelů na účetní závěrku, kdy předním uživatelem je skupina, v rámci které je společnost zainteresována. Nutno uvést, že se nejedná o veřejně obchodovanou společnost, kdy bychom museli zvážit přísnější stanovení hladiny významnosti, což by vedlo k větším vzorkům na prováděných kontrolách. V neposlední řadě v rámci určení velikosti materiality byly do rozhodování zakomponovány následující faktory:

- 1) Prvoroční auditní zakázka => Jak již bylo zmíněno v předchozí části práce, jedná se o dlouholetého klienta, kdy jako auditoři známe veškeré procesy v rámci společnosti, čili v tomto ohledu není důvod stanovení nižší hodnoty materiality.
- 2) Velikost společnosti/množství transakcí => Jedná se o klasifikaci micro společnosti, kdy množství transakcí v účetnictví očekáváme jako minimální ve

srovnání s velkými společnostmi. V rámci uvážení tohoto faktoru bude stanovena spíše vyšší hodnota materiality

- 3) Kontrolní prostředí společnosti => Vzhledem k tomu, že společnost nemá nijak zvlášť nastavené interní kontrolní prostředí, v tomto případě uvažujeme o nižší hodnotě materiality.
- 4) Nesrovnalosti/auditní nálezy => V minulosti nebyly nalezeny žádné významnější nesrovnalosti. V opačném případě klient byl ochoten opravy přijmout a zaúčtovat na základě požadavků auditu. Vzhledem k této skutečnosti uvažujeme vyšší hodnotu hladiny významnosti.

Na základě dostupných informací a auditorského úsudku je zvoleno jako základna pro výpočet materiality hodnotu výnosů k 31. prosinci. Následně dle citlivosti uživatelů a zhodnocených faktorů výše bude vypočtena hladina významnosti jako 2 % z celkových výnosů. Prováděcí materialita je následně stanovena jako 80 % z celkové materiality. Stejně tak CTT je vypočteno z celkové hladiny významnosti, a sice ve výši 3 %. Absolutní vypočtené hodnoty jednotlivých úrovní jsou zobrazeny v tabulce níže.

Hodnota výnosů k 31. 12. 2019 je 267 666 tis. Kč.

2% z celkových výnosů = $267\,666 \times 0,02 = 6\,233$ tis. Kč

80% z OM = $6\,233 \times 0,80 = 4\,986$ tis. Kč

3% z OM = $6\,233 \times 0,03 = 187$ tis. Kč

Tabulka 4: Hladina významnosti

Hladina významnosti	Hodnota v tis. Kč
CTT – pro vyhodnocení přípustné chyby	187
PM – prováděcí (testovací)	4 986
OM – celková	6 233

Zdroj: vlastní zpracování

Celý audit může být rozdělený na dvě části. Může se jednat o prefinální a finální část. Jinak řečeno se jedná o prefinal nebo final. Na prefinalu lze některé kontroly předtestovat pro final. Celá praktická část je zpracována jako finální audit. Pro představu a porovnání,

jak probíhá na finálním auditu napárování na prefinální kontrolu, bude uveden příklad u leasingu aut, viz kontrola 4.4.3.

Pro výkon auditorské činnosti se často používá zkratky. Jedná se například o zkratky: N/A, N/S, CTT, PM, OM. Uvedené zkratky a další jsou vysvětleny, viz níže.

N/A = not applicable – nelze aplikovat

N/A = not available – není dostupný

N/S = not significant – není významný

CTT = clearly trivial threshold = práh pro vyhodnocení případné chyby

PM = performance materiality = prováděcí materialita

OM = overall materiality = celková materialita

TB = trial balance = obratová předvaha

BK = bilanční kontinuita

IC = intercompany (společnosti ze skupiny)

B/S = se používá pro rozvahu (balance sheet)

P/L = se používá pro výkaz zisku a ztráty (profit and loss)

Následně budou uvedeny pojmy, které se rovněž často používají při výkonu auditorské činnosti.

Adjustment je auditorem navržená oprava, v případě nalezení nějaké chyby, která neovlivňuje výkazové pozice v účetních výkazech.

Reklasifikace je auditorem navržená oprava, v případě nalezení nějaké chyby, která však ovlivňuje výkazové pozice v účetních výkazech.

Obratová předvaha obsahuje všechny účty z účetní osnovy, se kterými společnost za auditované období zaúčtovala všechny účetní operace.

Bilanční kontinuita porovnává zůstatky na účtech ke konci účetního období s počátečními zůstatky na začátku nového účetního období. To znamená, že například zůstatek k 31. 12.

2020 na účtu 221 (Peněžní prostředky na účtech) musí být totožný s počátečním stavem k 1. 1. 2021. Nepochybují se výsledkové účty, neboť jsou na začátku účetního období vždy nulové. Neměly by vznikat žádné rozdíly. V případě výsledku hospodaření však rozdíl vzniká, z důvodu přeúčtování zisku či ztráty z výsledkového účtu na rozvahový.

Saldo se týká rozvahových účtů aktiv a pasiv, které obsahuje pouze položky, které tvoří konečné zůstatky.

Detail se týká nákladových a výnosových účtů z výkazu zisků a ztrát, který obsahuje všechny pohyby, které se na daném účtu uskutečnily.

Deník obsahuje všechny transakce, které společnost uskutečnila v daném roce. Z deníku lze získat jednotlivé detaily, o saldo je lepší požádat paní účetní.

AR znamená analytical review, jinak řečeno porovnání meziročního vývoje u jednotlivých účtů.

4.3 Fáze testování a provádění kontrol

Tato kapitola bude obsahovat kontrolu nákladů společnosti, dohadných účtů pasivních a kontrolu zaměstnanců. Kontrola nákladů, pasivních dohadů a zaměstnanců je důležitá problematika.

Největším rizikem, které je spojeno s kontrolou nákladů, je jejich úplnost. Jedná se o to, zda společnost nepodhodnotila své náklady a nesnaží se tak navýšit výsledek hospodaření. Neboť na základě zisku, či obratu bývají vypláceny bonusy managementu.

V rámci dohadných účtů pasivních je nejdůležitější zda společnost dohad na daný náklad vůbec tvoří. Dohady nákladů se tvoří, neboť společnost dané náklady očekává a ví, že se k běžnému účetnímu období vztahují. Je nezbytné, aby byl zachován věrný a poctivý obraz účetnictví. A aby společnost opět neponižovala své náklady, nenavýšovala zisk a nepřelávala své náklady do dalšího účetního období, se kterým nesouvisí.

Rizika u zaměstnanců spočívají především u rezerv, či dohadů na nevyčerpanou dovolenou a rezerv, či dohadů na bonusy pro zaměstnance či vedení společnosti.

Nyní lze začít audit.

Jako první je nezbytné, aby si auditor od společnosti vyžádal obratovou předvahu.

Obratová předvaha čistě pro představu od společnosti vypadá v ideální podobě, viz tabulka níže. Tedy obratová předvaha musí obsahovat číslo účtu, název účtu, počáteční stav, pohyby na straně MD, na straně D a konečný stav. Všechny částky jsou uvedeny v tis.Kč, a to i v celé praktické části diplomové práce.

Tabulka 5: Obratová předvaha

Číslo účtu	Název účtu	Počáteční stav k 1.1.	Obrat MD	Obrat D	Konečný stav k 31.12.
112.300	Materiál na skladě	132	397	362	167
311.200	Odběratelé	450	25 970	24 322	2 098
321.420	Dodavatelé	670	21 392	21 964	1 242
501.130	Spotřeba materiálu	0	2 590	0	2 590
518.200	Služby	0	18 569	0	18 569
604.100	Výnosy za zboží A	0	0	32 988	32 988
604.220	Výnosy za zboží B	0	0	26 309	26 309

Zdroj: vlastní zpracování

Jako první je nutné si ověřit, zda jde obratová předvaha do nuly. Pro naplnění pravidla, že aktiva se musí rovnat pasivum. Bylo zjištěno, že obratová předvaha jde do nuly a může se s ní dále pracovat.

Po upravení obratové předvahy by měla být provedena kontrola bilanční kontinuity. Tedy, že konečné stavy minulého účetního období souhlasí s počátečními účty běžného účetního období. Kromě výsledku hospodaření, který nikdy souhlasit nebude a neměl by. Neboť se hospodářský výsledek převádí z výsledkových účtů na rozvahové účty.

Tabulka 6: Bilanční kontinuita

Číslo účtu	Název účtu	31. 12. 2018	1. 1. 2019	Porovnání	Komentář
112.300	Materiál na skladě	132	132	0	OK
311.200	Odběratelé	450	450	0	OK
321.420	Dodavatelé	670	670	0	OK

501.130	Spotřeba materiálu	2 340	0	x	x
518.200	Služby	16 598	0	x	x
604.100	Výnosy za zboží A	31 984	0	x	x
604.220	Výnosy za zboží B	24 098	0	x	x

Zdroj: vlastní zpracování

Byla provedena kontrola bilanční kontinuity a nebyly identifikovány žádné nesrovnalosti.

Nyní lze začít provádět kontroly jednotlivých sekcí.

4.4 Kontrola nákladových účtů

Cílem kontroly je ověřit, zda jsou náklady úplné, zda existují a zda jsou správné. Jinak řečeno, zda u nákladů nic nechybí. Rizikem je, že společnost podhodnotí své náklady a bude tak vykazovat vyšší zisk.

Postup:

- 1) Analytické testy. Jedná se o zkontrolování vývoje nákladových účtů. Jak se změnila jejich výše mezi běžným účetním obdobím a minulým účetním obdobím.
- 2) Následně je provedeno odsouhlasení nákladových účtů z obratové předvahy na detail účtů. Z deníku si jsou vyfiltrovány nákladové účty a následně porovnány s obratovou předvahou. Tím se auditor ujistí, zda pracujeme se správnými daty a může pokračovat v ověřování správnosti nákladů.
- 3) Celková populace se rozdělí dle toho, jak bude přistupováno k testování nákladů. U nákladových účtů, které lze ověřit na smlouvy, konfirmace ze skupiny či další možné podklady, budou ověřeny tyto nákladové účty zvlášť na dané podklady. Následně se ze zbylých nákladových účtů vyberou náhodným způsobem položky a u nich se ověří jejich existence na faktury. Různé metody náhodného výběru budou uvedeny.
- 4) Testování nákladů bude provedeno, jak již bylo zmíněno v bodě 3, buď individuálně či na fakturu.

Krok číslo 1: porovnání auditovaného roku s rokem minulým

Tabulka 7: Vývoj nákladových účtů

Číslo účtu	Název účtu	Balance k 31. 12. 2019	Balance k 31. 12. 2018	Vývoj v tis. Kč	Vývoj v %
501.100	Spotřeba kancelářského materiálu	118	150	-32	-21%
501.501	Podpora prodeje	2 859	0	2 859	N/A
Celkem		7 532	4 179	3 353	80%
504.100	Prodané zboží – tekuté zboží	6 219	8 229	-2 010	-24%
504.900	Prodané zboží - granule	165 638	151 450	14 188	9%
Celkem		175 952	192 661	-16 709	-9%
518.555	Přeprava tovaru ke klientovi	13 053	11 327	1 726	15%
518.881	Management fees	5 660	5 788	-129	-2%
Celkem		37 389	34 943	2 447	7%
548.100	Pojistné	255	1 917	-1 663	-87%
548.300	Recyklační fond	153	148	5	3%
Celkem		522	2 094	-1 572	-75%

Zdroj: vlastní zpracování

Hned na první pohled je zajímavý vývoj u účtů 501.501 a 548.100, kde je vývoj veliký.

U posouzení vývoje záleží i na typu účtu, ale ve většině případech se komentují vývoje, u kterých je vývoj větší z hlediska performance materiality, nebo-li jsou pro nás nějak významné. Nebo nás zajímá vývoj z hlediska procent. Vývoj v % nemusí být přes PM, ale může být více procentní nárůst nebo pokles. Dva výše zmíněné účty budou dále více identifikovány.

Na účtu 501.501 nebyl v minulém roce žádný konečný zůstatek a v letošním auditovaném roce je hodnota konečného zůstatku téměř 3 miliony. Na základě rozhovoru s účetní bylo zjištěno, že společnost na tento účet účtovala transakce, které účtovala v loňském roce na účet 518.511, viz podrobnosti nákladového účtu.

Tabulka 8: Účet 518.511

Číslo účtu	Název účtu	Balance k 31. 12. 2019	Balance k 31. 12. 2018	Vývoj v tis. Kč	Vývoj v %
518.511	Podpora prodeje	1 744	4 160	-2 416	-58%

Zdroj: vlastní zpracování

Je patrné, že na účtu 518.511 proběhl podobný vývoj, téměř v celé výši nákladového účtu 501.501. Na základě povahy transakcí a nákladových účtů navrhujeme reklasifikaci účtu 501.501 na účet 518.511. Vždy tam tyto transakce patřily a svou povahou tam patří i nadále. Jedná se o podporu prodeje, která zahrnuje poukázky EDENRED, dárkové poukazy rekreace, dárky v soutěži a další. Nejedná se tedy o spotřebu materiálu v rámci vykonávání obchodní činnosti. Společnost se zaměřuje na aktivní komunikaci se zaměstnanci a podporuje jejich osobní i profesní rozvoj. Všechny reklasifikace a adjustmety budou uvedeny v závěru auditu.

U účtu 548.100 se účtuje dohad na pojištění. Na základě komunikace s paní účetní bylo zjištěno, že nebyl natvořen dohad v celkové výši a je třeba provést doúčtování dohadu a zvýšení nákladového účtu 548.100. Pasivní dohad je účtován na účtu 389x. Tento adjustment bude následně řešen i v sekci dohadných účtů pasivních. Výše doúčtování bude ve výši 689 tis.Kč. A to na základě odborné kalkulace a propočtů. I tento adjustment bude uveden na konci kontroly.

Krok číslo 2: porovnání nákladových účtů z obrátové předvahy s detailem

Tabulka 9: Odsouhlasení detailu

Obrátová předvaha			Detail v tis. Kč 31. 12. 2019	Rozdíl
Číslo účtu	Název účtu	v tis. Kč 31. 12. 2019		
501.100	Spotřeba kancelářského materiálu	118	118	0
501.501	Podpora prodeje	2 859	2 859	0
Celkem	x	7 532	7 532	0
504.100	Prodané zboží – tekuté zboží	6 219	6 219	0
504.900	Prodané zboží - granule	165 638	165 638	0

Celkem	x	175 952	175 952	0
518.555	Přeprava tovaru ke klientovi	13 053	13 053	0
518.881	Management fees	5 660	5 660	0
Celkem	x	37 389	37 389	0
548.100	Pojistné	255	255	0
548.300	Recyklační fond	153	153	0
Celkem	x	522	522	0

Zdroj: vlastní zpracování

Z důvodu rozsáhlého množství nákladových účtů. Jsou ve výše uvedených tabulkách číslo 4 a 6 uvedeny pouze některé účty jako představení příkladu a seznam všech nákladových účtů v obdobné tabulce jsou uvedeny v kapitole příloh, jedná se o přílohu číslo 1. Zde v uvedených tabulkách jsou vždy zachyceny dva nákladové účty z jedné výkazové pozice a částka celkem, za celou výkazovou pozici.

Výkazy jsou rozděleny do řádků dle výkazové pozice. Výkazová pozice musí být ověřena a zkontrolována jako celek. Viz níže je uvedený výkaz zisku a ztrát s nákladovými účty, kterých se tato kontrola týká.

Tabulka 10: Výkazy - nákladové položky

označ.	AKTIVITA	řád.	Skutečnosti v účetním období		Zhodnocení významnosti
			sledovaném	minulém	
A	Výkonová spotřeba	03	220 868	231 780	X
A 1	Náklady vynaložené na prodané zboží	04	175 953	192 660	TESTOVAT
A 2	Spotřeba materiálu a energie	05	7 534	4 179	TESTOVAT
A 3	Služby	06	37 383	34 943	TESTOVAT
F	Ostatní provozní náklady	24	-1 906	2 225	X
F 1	Zůstatková cena	25	0	0	Testováno

	prodaného dlouhodobého majetku				v kontrole majetku
F 2	Zůstatková cena prodaného materiálu	26	0	0	Testováno v kontrole zásob
F 3	Daně a poplatky v provozní činnosti	27	71	111	Testováno v kontrole daní
F 4	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28	-2 499	19	Testováno v kontrole rezerv
F 5	Jiné provozní náklady	29	522	2 095	N/S – pod PM
	Celkem		218 962	234 005	X

Zdroj: vlastní, dle standardních publikovaných výkazů

Je nezbytné rozdělit náklady, dle přístupu k otestování. Ne všechny nákladové účty se testují v rámci kontroly nákladů. Některé nákladové pozice se týkají jiných sekcí, jako je majetek, zásoby nebo třeba daně. Tyto náklady vztažené k dané sekci budou otestovány v daných kontrolách.

Dalším významným krokem je stanovit dle významnosti jednotlivých výkazových pozic, zda bude výkazová pozice testována či jen odsouhlasena, nebo je nevýznamná a nemusí ji auditor vůbec řešit. Tyto tři možnosti se posuzují dle vypočítané materiality. V případě, že celá výkazová pozice je pod PM, nemusí se auditor danými nákladovými účty vůbec zabývat. Výsledkové účty se pro odsouhlasení posuzují dle PM, zatímco rozvahové účty dle CTT. V případě, že bude hodnota nákladů nad PM, musí být nákladové účty otestovány. Otestovány musí být na smlouvy, faktury a další podpůrné dokumenty. Pro přehlednost jsou přístupy k odsouhlasení a k otestování shrnuty viz níže v uvedené tabulce.

Tabulka 11: Přístup k testování

PL účty - výsledkové	Přístup k otestování
Hodnota je pod CTT	není třeba řešit
Hodnota je nad CTT, ale pod PM	není třeba řešit
Hodnota je nad PM	nutné odsouhlasit i otestovat
BS účty - rozvahové	Přístup k otestování
Hodnota je pod CTT	není třeba řešit

Hodnota je nad CTT, ale pod PM	nutné odsouhlasit
Hodnota je nad PM	nutné otestovat

Zdroj: vlastní zpracování

Účty, které jsou pouze k odsouhlasení, se odsouhlasují na saldo či detail. Tato skutečnost závisí na typu účtu. Rozvahové účty se odsouhlasují na saldo a výsledkové účty na detail. Hladina CTT je 187 tis. Kč, PM je 4 986 tis. Kč a OM je 6 233 tis. Kč. Tudiž bude testována výkazové pozice na řádku 04 – Náklady vynaložené na prodané zboží, 05 – Spotřeba materiálu a energie a 06 – Služby. Všechny tyto řádky v rámci testování sekce nákladů překročily hladinu PM.

Krok číslo 3: rozdělení nákladových účtů dle přístupu k otestování (na smlouvy, faktury a jiné podklady)

Náklady vynaložené na prodané zboží

Jedná se o nákladové účty charakteru 504x, kde se účtuje čistě o prodaném zboží. Viz celý seznam účtů v příloze číslo 1. Tyto nákladové účty budou otestovány substantivně v sekci výnosů. Na základě komunikace se společností si auditor ověřil, že společnost prodává nakoupené zboží (náklady účtovány na 504x) s následnou marží (účtováno na 604x). Žádné další výnosy a náklady na tyto analytické účty nejsou účtovány. Ověření nákladů na účtech 504x spočívá v analytickém propočtu na základě dosažené marže (604x – 504x) těchto účtů v minulém roce a následném zohlednění v roce současném. Předpoklad tohoto testu je postaven na základě meziroční neměnnosti marže. Tento předpoklad byl ověřen, a to jak analyticky, tak i v rámci komunikace s managementem společnosti. V rámci analytického propočtu popsaného výše nebyly zjištěny žádné nesrovnalosti a náklady 504x považuje auditor za ověřené.

Spotřeba materiálu a energie

Jedná se o nákladové účty 501x, 502x a 503x. V rámci této výkazové pozice již byla navržena reklasifikace účtu 501.501. Je nutné toto zohlednit již teď při testování a populaci si o tento předpoklad upravit. Po přeúčtování klesne celková hodnota výkazové pozice. V případě, že by klesla hodnota pod PM, nemusí být již účty z této výkazové pozice testovány. Výkazová pozice musí být vždy otestována jako celek.

Hodnota výkazové pozice před reklasifikací = 7 532 tis. Kč

Hodnota 501.501 k reklasifikaci = 2 859 tis. Kč

Hodnota výkazové pozice po reklasifikaci = 7 532 – 2 859 = 4 673 tis. Kč

Hodnota PM = 4 986 tis. Kč

4 673 < 4 986

Dle výše uvedených výpočtů klesla hodnota výkazové pozice u spotřeby materiálu a energie pod PM. Nemusí být dále tyto účty testovány.

Služby

Jedná se o nákladové účty 51x. Této výkazové pozice se týká reklasifikace 501.501 na 518.511. Je tedy nutné zde přechíst hodnotu účtu 501.501. pro otestování výkazové pozice a navýšit tak naši celkovou populaci. Aby byly opravdu otestovány všechny účty, které otestovány být mají.

Hodnota výkazové pozice před reklasifikací = 37 389 tis. Kč

Hodnota 50.501 k reklasifikaci = 2 859 tis. Kč

Hodnota výkazové pozice po reklasifikaci = 40 248 tis. Kč

Dalším krokem je rozdělení testování dle kontroly na smlouvy, faktury a další.

Tabulka 12: Nákladové účty k otestování na smlouvy a jinou podpůrnou dokumentaci

Číslo účtu	Název účtu	tis. Kč k 31. 12. 2019
518.400	Nájemné za kancelář a související služby	1 003
518.450	Nájemné – auta	3 664
518.810	Audit	334
518.850	Služby ze Slovenska	112
518.880	Management fees – zóna	617
518.881	Management fees – skupina	5 660
Celkem		11 390

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 13: Nákladové účty k otestování dle propočtu

Číslo účtu	Název účtu	tis. Kč k 31. 12. 2019
518.555	Přeprava tovaru ke klientovi	13 053

Zdroj: vlastní zpracování

Z nákladových účtů lze na smlouvu či fakturu otestovat nájemné, leasing (nájemné auta), nebo právě audit, dále management fees – odměny. Přeprava lze ověřit dle propočtu, a to pomocí přepraveného množství. Jedná se o jednoduchou trojčlenku. Bude dále uvedeno v příslušné kontrole. Individuálně by měly být otestovány účty, ke kterým společnost eviduje smlouvy či jsou z materiálního hlediska významné, tedy jejich hodnota je nad PM. Cílem je ověřit tyto účty zvlášť a snížit si tak populaci, která se testuje na faktury. Aby jich bylo k otestování co nejméně. Rozdíl může být až v řádu desítek faktur. Cílem kontroly totiž není zahltit společnost žádostmi o faktury a jejich následná kontrola může být velmi zdlouhavá.

Individuální ověření nákladů (smlouvy atd.) = 11 390 tis. Kč

Ověření pomocí propočtu = 13 053 tis. Kč

Celková hodnota výkazové pozice = 40 248 tis. Kč

Zbývá populace k otestování na fakturu = $40\,248 - 11\,390 - 13\,053 = 15\,805$ tis. Kč

Jiné provozní náklady

Jedná se o nákladové účty 54x. Této výkazové pozice se týká adjustment 548.100, doúčtování. Bude tedy hodnota výkazové pozice vyšší po doúčtování. Je tedy nutné přičíst tuto hodnotu pro otestování výkazové pozice a navýšit tak naši celkovou populaci. Aby byly opravdu otestovány všechny účty, které mají být otestovány.

Hodnota výkazové pozice před doúčtováním = 522 tis. Kč

Hodnota adjustmentu u 548.100 = 689 tis. Kč

Hodnota výkazové pozice po reklasifikaci = 1 211 tis. Kč

Hodnota PM materiality = 4 986 tis. Kč

$1\,211 < 4\,986$

Dle výše uvedených výpočtů vzrostla hodnota výkazové pozice u jiných provozních nákladů. Ani teď však není hodnota vyšší než PM. Tedy stále platí, že auditor nemusí tyto účty dále testovat.

Krok číslo 4: samotné testování. Testování nákladů proběhne v následujících podkapitolách.

4.4.1 Kontrola nájemného

Společnost k uskutečňování své činnosti potřebuje prostory. Nájemní smlouva by měla obsahovat:

- identifikované strany, které smlouvu uzavřely,
- datum, kdy smlouva vchází v platnost a kdy smlouva končí,
- předmět nájmu a účel užívání,
- výše nájemného, jeho splatnost a způsob placení,
- práva a povinnosti smluvních stran.

Pro účely auditu nejsou podstatné všechny údaje ve smlouvě. Auditora zajímá především: kdo smlouvu se společností uzavřel, od kdy do kdy, výše nájemného pro propočet a zda je smlouva podepsaná, či není ke smlouvě nějaký dodatek. Tyto prostory si pronajímá od společnosti BC. Společnost má ve smlouvě uvedeno, že musí nájemné hradit každý měsíc, a to dle povinností uvedené ve smlouvě. Smlouva byla podepsána a žádný dodatek společnost ke smlouvě neviduje.

Krok číslo 1: ověřit úplnost nákladů rozkladem celkové částky po měsících. Neboť by měla společnost o nájemném účtovat každý měsíc v obdobné výši. Všechny částky v uvedené tabulce jsou v tis. Kč.

Tabulka 14: Úplnost nájemného

Měsíc	nájem a služby	doúčtování	energie	úklid	dohad	Celkem
Leden	61	0	0	4	0	65
Únor	59	0	0	4	0	62
Březen	0	0	24	4	0	28
Duben	148	-25	-5	4	0	121
Květen	84	0	0	4	0	88
Červen	84	0	9	4	0	97
Červenec	85	0	0	4	0	89
Srpen	85	0	0	4	0	89
Září	85	8	0	4	0	97
Říjen	85	-15	0	4	0	89
Listopad	85	0	0	4	0	74
Prosinec	85	-32	0	4	19	104
Celkem	886	-32	29	42	19	1 003
Dle detailu						1 003
Rozdíl						0

Zdroj: vlastní zpracování

Byla ověřena úplnost nákladů a byly zjištěny následující skutečnosti. Rozdíl je roven nule a není tak třeba jej dále řešit. Je patrné, že náklady za měsíc březen a duben jsou v neobvyklé výši, ani to však není potřeba dále řešit. Společnost v měsíci březen nezaúčtovala nájemné a zaúčtovala ho do měsíce duben, spolu i s dubnovým nájemným. Proběhlo chybné zadání a zaúčtování březnového nájemného ve výši 61 tis. Kč později.

Auditor považuje náklady za úplné a může přejít k dalšímu kroku kontroly nákladů.

Krok číslo 2: auditor provede kontrolu nájemného dle smlouvy

Ve smlouvě auditora zajímají základní informace pro výpočet a ověření si tak výše nákladů za nájemné. Jedná se o: zda je smlouva stále platná, to lze poznat dle doby, na kterou je nájem sjednaný. Dále jak funguje fakturování a vyúčtování nájemného. Ve smlouvě je uvedena velikost pronajímané plochy, kolik stojí pronájem jednoho m² a že se nájemné v průběhu roku mění mezi základním a zlevněným. Sazby základního a zlevněného nájemného je uvedeno v Eurech, k výpočtu je tedy potřeba znát průměrný kurz EUR za rok 2019. U tohoto příkladu se nepoužívá k přecenění kurz k 31. 12. 2019, a to z důvodu, že se jedná o výsledkový účet a náklady spadají na tento účet během celého roku, na základě měsíční báze. Z tohoto důvodu se bere průměrný kurz. Jinak řečeno, kurzy za všech uplynulých 12 měsíců.

Doba nájemného probíhá od 1. 6. 2017 do 31. 5. 2021

Pronajímaná plocha (m²) = 290

Základní nájemné bez DPH (m²/měsíc) = 9 EUR

Zlevněné nájemné bez DPH 1Q 2019 = 5 EUR

Provozní náklady bez DPH (m²/měsíc) = 95 Kč

Průměrný kurz za 2019 = 25,671

Celkem nájemné za rok = $(290 \times 9 \times 25,671 \times 9 + 290 \times 5 \times 25,671 \times 3) / 1\,000 = 715$ tis. Kč

Číslo 9 a 3 je za počet měsíců, 9 měsíců krát základní nájemné za jednotku pronajímané plochy a 3 měsíce krát zlevněné nájemné za jednotku pronajímané plochy. A obě nájemné (základní i zlevněné) je vynásobeno průměrným kurzem a pronajímanou plochou.

Celkem provozní náklady za rok = $(290 \times 12 \times 95) / 1000 = 331$ tis. Kč

Číslo 12 je počet měsíců, 12 měsíců krát pronajímaná plocha krát cena za provozní náklady za jednotku pronajímané plochy.

Měsíční kurzy za rok 2019 jsou dostupné z: <https://www.kurzy.cz/kurzy-men/jednotny-kurz/2019/>. Za každý měsíc je uvedený kurz a jsou následně sečteny a vyděleny číslem 12. A auditor, tak získal průměrný kurz za rok 2019. $(25,649 + 25,725 + 25,676 + 25,677 + 25,77 + 25,604 + 25,551 + 25,802 + 25,867 + 25,699 + 25,53 + 25,498) / 12 = 25,671$

Tabulka 15: Ověření nájemného na smlouvu

Dle smlouvy	Částka v tis. Kč
Celkem nájemné za rok	715
Celkem provozní náklady za rok	331
Celkem poplatky dle smlouvy	1 045
Dle detailu	Částka v tis. Kč
Celkem	1 003
Rozdíl	42

Zdroj: vlastní zpracování

Byla ověřena výše nákladů nájemného na smlouvu. Rozdíl, který vzniká (ve výši 42 tis. Kč) je pod hladinou CTT. Dále nemusí auditora tato chyba zajímat, neboť nemá materiální dopad do výkazů účetní závěrky.

Závěr: Byly ověřeny náklady na nájemné a nebyly zjištěny významné nesrovnalosti. Auditor považuje náklady za správné.

4.4.2 Kontrola auditu

Společnost má ze zákona danou povinnost mít ověřenou účetní závěrku auditorem. Společnost má ve smlouvě uvedeno, že musí uhradit náklady, které vznikají při poskytování služeb auditora. Ve smlouvě je rovněž uvedeno, že společnost musí uhradit náklady za prefinální audit a audit finální.

Krok číslo 1: bude ověřena úplnost nákladů rozkladem celkové částky po měsících. Neboť by měla společnost účtovat o tvorbě dohadů na náklady, které jsou pevně spjaté s činnostmi auditu. Dohady jsou natvořeny z důvodu, že společnost nemá k dispozici faktury,

ale náklady reálně patří do období, ve kterém vznikly. U dohadu společnost neví jejich přesnou výši, ale zná okamžik vzniku nákladů.

Tabulka 16: Ověření úplnosti nákladů

Popis zaúčtované operace	tis. Kč
dohad na audit 01/2019	35
dohad na audit 02/2019	35
dohad na audit 03/2019	35
dohad na audit 04/2019	35
dohad na audit 05/2019	35
dohad na audit 06/2019	35
dohad na audit 07/2019	35
dohad na audit 08/2019	35
dohad na audit 09/2019	35
dohad na audit 10/2019	35
dohad na audit 11/2019	35
prefinal audit 2019	124
rozpuštění dohadů na audit 2019	-389
rozpuštění dohadů z roku 2018 do roku 2019	-51
stanovisko k DPH	15
vytvořen dohad na audit za rok 2019	246
Celkem	333
Dle detailu	333
Rozdíl	0

Zdroj: vlastní zpracování

Jelikož je dle smlouvy stanovené, že bude proveden prefinální i finální audit. Společnost během roku natvořila dohady, které se týkají prefinálního auditu. Zahrnula tak výši celkové fakturace do nákladů postupně a nenastal žádný výrazný šok. V okamžiku, kdy byla vyfakturována skutečná výše prefinálního auditu, společnost natvořené dohady rozpustila. Tuto skutečnost lze ověřit lehkým výpočtem: $(11 \times 35) - 389 = 0$. Rozdíl je roven nule. Společnost skutečně rozpustila dohad ve stejné výši, ve které natvořila průběžné dohady.

Společnost po prefinálním auditu opět natvoří dohad na finální audit. Až proběhne opět fakturace za finální audit a společnost bude znát skutečnou výši, dohad následně opět rozpustí. Viz uvedená položka v tabulce výše, za audit z roku 2018. Společnost ví, že náklady na oba audity nastanou (prefinální i finální audit), a proto jsou dohady natvořeny.

Aby byly naplněny pravidla reálného a poctivého zobrazení a společnost vykazovala skutečnou výši nákladů.

Byla ověřena úplnost nákladů a byly zjištěny následující skutečnosti. Společnost tvoří dohady na audit a následné fakturace odpovídají částkám, které jsou stanovené ve smlouvě. Auditor tak považujeme náklady za úplné.

Krok číslo 2: bude provedena kontrola nákladů za audit na smlouvu

Tabulka 17: Ověření auditu na smlouvu

Popis	Částka tis. Kč
Celkové náklady za audit	333
Částka dle smlouvy z roku 2016	298
Pro rok 2019 je cena navýšena o 5% oproti původní částce	313
Rozdíl	20

Zdroj: vlastní zpracování

Byla ověřena výše nákladů za audit na smlouvu. Rozdíl, který vzniká (ve výši 20 tis. Kč) je pod hladinou CTT. Dále nemusí tato chyba auditora zajímat, neboť nemá materiální dopad do výkazů účetní závěrky.

Závěr: Byly ověřeny náklady vynaložené na audit. Nebyly identifikovány významné materiální nesrovnalosti. Auditor tak považuje náklady za správné.

4.4.3 Kontrola nákladů leasingu

Společnost využívá ke své činnosti automobily. Jelikož nechce automobily pořizovat v rámci svého majetku, využívá služby leasingu. Tyto služby poskytuje společnost BC a CD, které se zabývají pouze poskytováním automobilů na leasing, jedná se tedy o leasingové společnosti. Společnost eviduje všechny pronajaté vozy jako operativní leasing. Společnost má ve smlouvách uvedeno, že musí uhradit náklady, které vznikají při poskytování služeb leasingové společnosti. Společnost má povinnost uhradit náklady každý měsíc, na základě přijaté faktury. U této kontroly bude auditor postupovat za pomoci prefinalové kontroly. Aby byl uveden i příklad, jak v praxi vypadá audit rozdělený na prefinalní a finální a jak se následně pracuje na finálním auditu s prefinalovou kontrolou.

Nyní bude uvedena kontrola z prefinalu. Prefinální audit byl vykonán k 31. 10. 2019. Společnost k tomuto datu pronajímá prostřednictvím operativního leasingu 24 aut, 13 automobilů u společnosti BC a 11 automobilů u společnosti CD.

Nákladový účet na prefinálním auditu.

Tabulka 18: Leasing 518.450

Číslo účtu	Název účtu	31. 10. 2019	Extrapolace na 12 m	31. 12. 2018	Vývoj	Vývoj %
518.450	Nájemné - auta	3 078	3 693	2 965	112	4%

Zdroj: vlastní zpracování

Na prefinálním auditu se také provádí propočet hodnoty nákladového účtu, která se dá předpokládat na finální auditu, tedy výše uvedená extrapolace na 12 měsíců. Na základě předpokladu, že každý měsíc jsou náklady ve stejné výši. Předpoklad nákladů za 12 měsíců se vypočte následovně:

Hodnota nákladů za 10 měsíců se vydělí 10 a auditor získá průměrnou hodnotu za jeden měsíc, ta se následně vynásobí 12 měsíci.

$$3\,078/10 = 30,78$$

$$30,78 \times 12 = \mathbf{3\,693}$$

Tato hodnota bude porovnána s reálnou hodnotou nákladů na finálním auditu. V případě, že rozdíl bude pod CTT, nemusí se náklady za leasing ověřovat znovu a lze se spolehnout na prefinální kontrolu. V případě, že rozdíl bude nad CTT, musí být náklady na leasing opět otestovány.

Krok číslo 1: bude ověřena úplnost nákladů rozkladem celkové částky po měsících. Neboť by měla společnost účtovat o leasingu každý měsíc v obdobné výši. V kontrole leasingu však měsíční náklady pevně souvisí s počtem pronajatých aut a výší měsíčního nájemného. Propočet je tedy závislý na autě, době zařazení či vyřazení a měsíční splátce. Pro zjednodušení níže uvedené tabulky jsou uvedeny pouze základní informace potřebné k výpočtu. Následně jsou v tabulce, kterou společnost poskytla, uvedeny například

informace o osobě, která vůz používá, ve kterém středisku či oddělení dotyčná osoba pracuje. Dále informace o vozidle – model auta, výkon, počet sedadel a další.

Vzniklý náklad k 31. 10. 2019 se vypočte jako: (počet měsíců platby nájemného x částka za měsíc)/ 1000. Výpočet je dělen tisícem, neboť společnost eviduje měsíční nájemné v celých korunách a audit je prováděn v tisících. Tedy pro potřebu auditora byl náklad vydělen tisícem.

Např. první řádek tabulky, dle výše uvedeného vzorce: $(6 \times 10\,256) / 1\,000 = 62$ tis. Kč

Tabulka 19: Přehled automobilů, které společnost využívá

Auto	Zařazení automobilu	Konec nájmu	Částka za měsíc v Kč	Počet měsíců platby k 31.12.20xx	Náklad tis. Kč k 31.12.20xx
Škoda	15. 12. 2016	červen 2019	10 256	6	62
Peugeot	23. 05. 2019	květen 2022	19 764	10	198
Škoda	18. 07. 2018	červenec 2021	16 843	10	168
Ford	15. 12. 2016	červen 2019	10 887	6	65
Škoda	15. 12. 2016	červen 2019	10 374	6	62
Škoda	19. 02. 2017	srpen 2019	10 059	8	80
Škoda	11. 01. 2017	červenec 2019	11 140	7	78
Škoda	20. 01. 2018	srpen 2022	11 040	10	110
Škoda	15. 12. 2016	červen 2019	10 500	6	63
Škoda	15. 12. 2016	červen 2019	10 539	6	63
Škoda	23. 02. 2017	srpen 2019	10 693	8	86
Škoda	11. 02. 2017	srpen 2019	10 268	8	86
Škoda	29. 02. 2017	srpen 2019	9 199	8	74
Ford	12. 07. 2018	červenec 2021	11 036	10	110
Škoda	18. 07. 2018	leden 2021	18 443	10	184
Škoda	12. 07. 2018	červenec 2021	10 684	10	107
Škoda	18. 04. 2019	duben 2022	10 199	10	102
Peugeot	07. 05. 2019	květen 2022	11 463	10	115
Škoda	18. 04. 2017	říjen 2019	10 710	10	107
Škoda	15. 10. 2017	duben 2020	16 163	10	162
Peugeot	12. 03. 2019	březen 2022	9 029	10	90
Škoda	21. 02. 2019	únor 2022	13 575	10	136
Škoda	18. 07. 2018	leden 2021	14 453	10	145
Škoda	12. 03. 2019	březen 2022	9 029	10	90
Celkem					2 539
Dle detailu					3 078
Rozdíl					539

Zdroj: vlastní zpracování

Vzniklý rozdíl je způsobený hned několika faktory. Současně jsou na nákladovém účtu zaúčtovány operace, které lze označit jako „Ostatní“. Mezi ostatní operace patří následující položky. U některých automobilů došlo k překročení limitu ujetých kilometrů a tím se i změnila výše nájemného. U každého automobilu je stanovený měsíční limit najetých kilometrů. V případě překročení limitu jsou účtovány poplatky navíc. Na základě těchto skutečností se nákladový účet rozdělí na nájemné za společnost BC, nájemné za společnost CD a na ostatní transakce.

Tabulka 20: Ověření úplnosti nákladů

měsíc	Leasingová společnost BC	Leasingová společnost CD	ostatní	Celkem
Leden	123	129	0	251
Únor	123	129	10	261
Březen	132	130	17	279
Duben	149	129	10	288
Květen	148	129	15	292
Červen	158	129	61	347
Červenec	154	129	32	315
Srpen	157	99	10	266
Září	158	95	20	273
Říjen	155	95	254	505
Celkem	1 457	1 192	429	3 078

Zdroj: vlastní zpracování

O nákladech je účtováno každý měsíc a v obdobné výši, považujeme tak náklady za úplné.

Nyní bude provedeno ověření nákladového účtu pouze na hodnotu leasingových splátek, pomocí tabulky číslo 18, kde je hodnota celého nákladového účtu disagregována na jednotlivé společnosti a ostatní operace.

Hodnota čistě za leasing je suma z předchozí tabulky za obě leasingové společnosti. Tedy:

$$1\,457 + 1\,192 = 2\,649$$

Hodnota leasingu se porovná s výpočtem na základě doby nájmu a měsíční splátky, propočet byl proveden v tabulce číslo 17.

$$2\,649 - 2\,539 = 110$$

Tabulka 21: Ověření úplnosti dle detailu

Dle detailu – 518.450	3 078
Leasing	2 649
Ostatní	339
Celkem náklady za 10 m (tabulka č. 17)	2 539
Rozdíl	110

Zdroj: vlastní zpracování

Byly odsouhlaseny výše nákladů za operativní leasing. Rozdíl, který vzniká (ve výši 110 tis. Kč) je pod hladinou CTT. Dále nemusí auditora tato chyba zajímat, neboť nemá materiální dopad do výkazů účetní závěrky.

Krok číslo 2: bude provedena kontrolu nákladů vynaložené za leasing **na smlouvy** dle jednotlivých automobilů. Všechny smlouvy, ke každému automobilu, budou vyžádány od paní účetní během prvního auditu auditora. Další roky si stačí vždy vyžádat smlouvy k nově pořízeným automobilům v auditovaném roce.

Bude porovnána hodnota měsíční splátky uvedené ve smlouvě s hodnotou měsíční splátky, která byla odsouhlasena na účetnictví. Jednotlivé výše splátek za jednotlivá auta jsou uvedeny, viz tabulka výše, číslo 17.

Tabulka 22: Nové ověření leasingu na smlouvu

Automobil	Dle smlouvy v Kč	Dle účetnictví v Kč	Rozdíl
Škoda	10 256	10 256	0
Peugeot	19 764	19 764	0
Škoda	16 843	16 843	0
Ford	10 887	10 887	0
Škoda	10 374	10 374	0
Škoda	10 059	10 059	0
Škoda	11 140	11 140	0
Škoda	11 040	11 040	0
Škoda	10 500	10 500	0
Škoda	10 539	10 539	0
Škoda	10 693	10 693	0
Škoda	10 268	10 268	0
Škoda	9 199	9 199	0
Ford	11 036	11 036	0
Škoda	18 443	18 443	0
Škoda	10 684	10 684	0
Škoda	10 199	10 199	0
Peugeot	11 463	11 463	0

Škoda	10 710	10 710	0
Škoda	16 163	16 163	0
Peugeot	9 029	9 029	0
Škoda	13 575	13 575	0
Škoda	14 453	14 453	0
Škoda	9 029	9 029	0

Zdroj: vlastní zpracování

Byly ověřeny výše splátek dle smluv. Všechny měsíční splátky jsou uvedené ve správné výši. Auditor tak považuje náklady za leasing za správné.

Krok číslo 3: z operací, které byly označeny jako ostatní, bude náhodně vybrána jedna položka a ta bude následně **ověřena na fakturu**. Aby byly otestovány i tyto položky, které jsou součástí nákladového účtu.

Položku vybere auditor náhodně, na základě svého auditorského úsudku. Obvykle se vybírá položka na základě její hodnoty. Čím vyšší je hodnota otestované položky, tím větší část účtu je otestována z hlediska jeho celkové hodnoty. Navíc pro auditora nejsou rizikové položky s nízkou, nebo-li nevýznamnou hodnotou.

Tabulka 23: Ověření na fakturu

Číslo dokladu	Účetnictví			Faktura		Rozdíl
	Datum zaúčtování	Popis	tis. Kč	Datum vystavení	tis. Kč	
1901043	8. 6. 2019	Pronájem auta SPZ 1324ABC	47	6. 6. 2019	47	0

Zdroj: vlastní zpracování

Bylo provedeno ověření ostatních položek u leasingu na fakturu a nebyly zjištěny žádné materiální nesrovnalosti.

Závěr: Byly ověřeny náklady za leasing na smlouvy a fakturu. Rozdíl, který vzniká je pod hladinou CTT. Dále nemusí auditora tato chyba zajímat, neboť nemá materiální dopad do výkazů účetní závěrky. Auditor tak považuje náklady za správné.

Kontrola nákladů za leasing na finálním auditu

Na finálním auditu bude porovnána hodnota předpokládaných nákladů z prefinálního auditu se skutečnou hodnotou nákladů.

Hodnoty z prefinálního auditu.

Tabulka 24: Leasing 518.450 prefinal

Číslo účtu	Název účtu	31. 10. 2019	Extrapolace na 12 m	31. 12. 2018	Vývoj	Vývoj %
518.450	Nájemné - auta	3 078	3 693	2 965	112	4%

Zdroj: vlastní zpracování

Hodnoty z finálního auditu.

Tabulka 25: Leasing 518.450 final

Číslo účtu	Název účtu	31. 12. 2019	31. 12. 2018	Vývoj	Vývoj %
518.450	Nájemné - auta	3 664	2 965	699	24%

Zdroj: vlastní zpracování

Vypočteme rozdíl mezi předpokládanými a skutečnými náklady:

$$3\ 664 - 3\ 693 = - 29 \text{ tis. Kč}$$

Rozdíl mezi skutečnou výší nákladů proti předpokladu je ve výši 29 tis. Kč. Rozdíl je pod CTT. Náklady jsou v očekávané výši a není třeba je ověřovat na finálním auditu.

Prefinální audit slouží pro předtestování některých kontrol a následné usnadnění práce na finálním auditu, kde se testuje již celá účetní závěrka. Neboť na prefinálním auditu nelze či nemá smysl některé sekce, či kontroly testovat. A to z důvodu buď neúplného zaúčtování či na základě své povahy. Například kontrola Cut off. Kontrola se zabývá ověřením přijatých či vydaných faktur na konci účetního období. Zaúčtovaná faktura se ověřuje na základě faktury a další podpůrné dokumentace (dodací list, přepravní list, nebo příjemka). Faktury mají být zaúčtovány do správného období dle data skutečného přechodu

vlastnictví – ať už zboží, výrobků, služby a další. Například tedy zboží by mělo spadat do období, kdy ho skutečně začala společnost vlastnit. Tato skutečnost by měla být uvedena na faktuře či dodacím listu, jedná se o dodací podmínky Incoterms. Ve své podstatě zaleží na tom, kdy přecházejí rizika a povinnosti z prodávajícího na kupujícího. Zda v okamžiku, kdy prodávající předá zboží přepravci (FCA) nebo až v okamžiku, kdy kupující zboží od přepravce převezme (DAP), či dle dalších podmínek incoterms. U služeb musí být na faktuře jasně definované období, ke kterému se daná služba vztahuje. V případě, že tam období není uvedeno, společnost musí jiným způsobem dokázat, že se služba vztahuje k období, do kterého službu zaúčtovala. Kontrola Cut off se provádí na finálním auditu, neboť auditor zkoumá nejvíce rizikové období, to je konec auditovaného roku a začátek roku nového. Obvykle se testují faktury za měsíc prosinec a leden. V tomto případě shledává auditor vysoké riziko, aby bylo naplněno pravidlo zaúčtování transakcí do správného období, se kterým souvisí.

Závěr: Náklady jsou v očekávané výši a dále není třeba je ověřovat.

4.4.4 Kontrola nákladů na management fees

Účty slouží pro evidování nákladů, které jsou vynaložené na manažerské a IT služby. Tyto služby jsou poskytované společnostmi ze skupiny. Jinak řečeno intercompany. Podmínky služeb jsou upraveny ve smlouvě. Smlouvy nebylo bohužel možné dostat k dispozici od paní účetní. Potřebné informace budou získané na základě rozhovoru s paní účetní a ověření bude provedeno na faktury. Neboť dle informací, které jsou ve smlouvách zahrnuty, společnost dostává faktury za poskytnuté služby a náklady se tak zahrnují celoročně. Jedná se o nákladové účty viz níže v uvedené tabulce, jedná se o konečné zůstatky a kromě sloupce vývoje v % jsou částky uvedeny v tis. Kč.

Tabulka 26: Management fees 518.8x

Číslo účtu	Název účtu	31. 12. 2019	31. 12. 2018	Vývoj	Vývoj %
518.850	Služby ze Slovenska	112	115	-3	-2%
518.880	Management fees – zóna	617	998	-381	-38%
518.881	Management f. - skupina	5 660	5 788	-129	-2%
Celkem		6 388	6 901	x	x

Zdroj: vlastní zpracování

Krok číslo 1: bude ověřena úplnost nákladů rozkladem celkové částky po měsících.

Tabulka 27: Ověření úplnosti nákladů

Měsíc	518.850	518.880	518.881	Celkem
Leden	9	80	479	568
Únor	9	80	479	568
Březen	9	60	404	472
Duben	9	74	453	536
Květen	9	74	453	536
Červen	9	76	517	603
Červenec	9	29	463	503
Srpen	9	29	463	503
Září	9	28	477	514
Říjen	9	59	466	533
Listopad	9	59	466	533
Prosinec	9	-32	540	517
Celkem	112	617	5 660	6 388
Dle detailu	112	617	5 660	6 388
Rozdíl	0	0	0	0

Zdroj: vlastní zpracování

Byla ověřena úplnost nákladů a byly zjištěny následující skutečnosti. O nákladech je účtováno každý měsíc, ve stejné nebo obdobné výši. Menší výkyvy ve čtvrtletích jsou z důvodu „narovnání“ nákladů na skutečnou fakturaci. Na účtu 518.850 je účtováno každý měsíc ve stejné výši (9 tis. Kč) a na účtech 518.880 a 518.881 jsou tvořeny dohady a to jak měsíčně, tak čtvrtletně.

Krok číslo 2: ověření existence nákladů bude provedena na faktury. Vybrané faktury budou vyžádány od paní účetní. Auditor na základě svého auditorského úsudku, a to vzhledem k materialitě a riziku, vybral vždy dvě položky za každý nákladový účet.

Tabulka 28: Ověření nákladů na faktury

Účet	Datum	Datum dle faktury	Číslo dokladu	tis. Kč	Hodnota dle faktury	Rozdíl
518.850	30. 4. 2019	13. 4. 2019	39298	9	10	-1
518.850	31. 7. 2019	27. 7. 2019	97388	9	9	0
518.880	30. 4. 2019	8. 4. 2019	10974	74	74	0
518.880	31. 7. 2019	18. 7. 2019	89274	29	27	2
518.881	30. 4. 2019	28. 4. 2019	98273	453	453	0
518.881	31. 7. 2019	4. 7. 2019	76257	463	463	0

Zdroj: vlastní zpracování

Byly ověřeny náklady na faktury. Vzniklé rozdíly jsou nevýznamné, pod hladinou CTT. Auditor rozdíly nemusí dále řešit.

Závěr: Byla provedena kontrola nákladových účtů 518.850, 518.880, 518.881. Nebyly identifikovány významné materiální nesrovnalosti. Auditor tak považuje náklady za správné.

4.4.5 Kontrola nákladů na přepravu

Bude proveden propočít ve formě lehké trojčlenky. Jedná se o analytický test. Cílem tohoto analytického testu je otestování úplnosti, existence a správnosti vybrané populace na základě vyhodnocení dostupných finančních a nefinančních informací a jejich vzájemné korelace.

U tohoto testování auditor nepředpokládá vysoké riziko.

Hodnota testované populace je 13 053 tis. Kč (nákladový účet - 518.555)

Pro vytvoření tohoto analytického testu je třeba mít k dispozici dostatečné množství informací, aby mohly být vytvořeny vhodné předpoklady pro získání dostatečné míry ujištění (podrobněji viz níže).

Zhodnocení informací pro použití tohoto analytického testu

- Zdroje informací: Kombinace externích a interních dat
- Porovnatelnost dostupných informací s činností společnosti: Z externích zdrojů byla použita data o průměrných cenách nafty za sledovaná období. Vzhledem k tomu, že předmětem testování jsou náklady na přepravu, je tato informace pro testování zásadní.
- Povaha a relevantnost dostupných informací: Data za rok 2018 jsou zauditována. Ostatní údaje (reporty prodeje) jsou dostupné od prokuristy společnosti. Údaje o meziroční změně ceny nafty byly získány ze stránek Českého statistického úřadu.

- Kontroly prováděné společností při přípravě informací: Společnost provádí pravidelný měsíční reporting do skupiny, při této příležitosti jsou data pravidelně ověřována.

Stanovení předpokladů

- Přesnost, se kterou lze test stanovit: Lze vycházet z přehledu objemu prodejů, který byl obdržén od prokuristy společnosti. Tyto údaje budou přepočteny průměrnými náklady na dopravu získanými z ověřených čísel minulého roku. Další vstupní informací jsou statistiky o vývoji ceny nafty z ČSÚ. Vzhledem k povaze a relevantnosti dat lze test stanovit s vysokou přesností.
- Míra, do které lze informace rozdělit (disagregovat) s přihlédnutím k testované populaci: Náklady na dopravu jsou testovány samostatně, protože se svou podstatou jedná o specifické náklady.
- Specifikace předpokladů: Auditor předpokládá, že průměrné náklady na dopravu se meziročně výrazně nevyvíjí, kromě dopadu změny ceny PHM, která je ve výpočtu zohledněna.

Stanovení odhadu

Přeprava je fakturována převážně za tunu a měsíčně. Proto bude proveden přepočet nákladů na základě cen minulého roku za tunu na aktuální přepravované množství. Do propočtu zahrneme nárůst ceny nafty.

Průměrná cena nafty 2018 = 29,49

Průměrná cena nafty 2019 = 31,28

Vývoj = 31,28 – 29,49 = 1,79

Vývoj v % = 1,79/29,49 = 6,1%

Tabulka 29: Ověření nákladů dle výpočtu

Celkem přepraveno	t	tis. Kč	tis. Kč /t	Propočet nákladů	Rozdíl
2018	20 595	11 327	0,55	x	x
2019	21 731	13 053	0,61	12 681	-372

Zdroj: vlastní zpracování

Níže je provedeno vyhodnocení účinnosti se stanoveným předpokladem. Hodnota rozdílu nesmí být vyšší než PM.

Hodnota testované populace = 13 053 tis. Kč

Rozdíl = -372 tis. Kč

Rozdíl v % = $-372/13.053 = -0,028 = 2,8\%$

Hodnota PM = 4 986

$-372 < 4 986$

Závěr: Vzhledem k tomu, že rozdíl ve výši 372 tis. Kč je pod PM, auditor považuje hodnotu nákladů na dopravu za správnou.

4.4.6 Testování nákladů na faktury

Ostatní nákladové účty nelze ověřit na jinou podpůrnou dokumentaci než na faktury. Je několik různých statistických metod, kterými lze vzorek vybrat. Dále záleží, jak významné riziko bylo stanoveno. Následně bude na základě auditorského úsudku zvolena výše vzorku, nebo-li kolik položek je nezbytné ověřit. V případě, že jsou některé účty otestovány na jinou podpůrnou dokumentaci, není třeba je dále testovat a ověřovat na faktury. Tyto účty budou vyřazeny pro výpočet a výběr vzorku na faktury. Budou testovány pouze účty, které nebyly testovány individuálně na smlouvy a další podpůrnou dokumentaci.

Tabulka 30: Testování výkazové pozice na faktury

Výkazová pozice	Přístup testování
Náklady vynaložené na prodané zboží	Jiná sekce
Spotřeba materiálu a energie	N/S, pod PM
Služby	Individuálně a zbytek na faktury
Jiné provozní náklady	N/S, pod PM

Zdroj: vlastní zpracování

Z nákladových účtů se budou na faktury testovat pouze účty z výkazové pozice služeb. Nyní je nutné celkovou výkazovou pozici rozdělit na účty, které již byly individuálně otestovány a na nákladové účty, které ještě otestovány nebyly.

Tabulka 31: Zjištění celkové populace pro ověření na fakturu

Číslo účtu	31. 12. 2019 v tis. Kč
518.400	1 003
518.450	3 664
518.511	1 744
518.555	13 053
518.810	334
518.850	112
518.880	617
518.881	5 660
Celkem	26 187
Hodnota celkové výkazové pozice	37 389
Rozdíl	11 202
Hodnota zbylých nákladových účtů	11 202
Rozdíl	0

Zdroj: vlastní zpracování

Celková hodnota populace pro ověření na fakturu je vy výši 11 202 tis. Kč.

Krok číslo 1: v první řadě se tyto zbylé nákladové účty seřadí dle čísla dokladu a od nejvyšší hodnoty v tis. Kč. Bude tak zjištěno, zda detail neobsahuje nějaké významné položky. Za **významné položky**, nebo-li materiální položky, se považují ty, které jsou nad hodnotu PM. K těmto položkám bude auditor určitě žádat paní účetní o doložení faktury, neboť by mohly výrazně ovlivnit výkazy účetní závěrky. V detailu nebyly objeveny žádné významné položky. Dále je nutné ověřit, v jaké celkové výši jsou v nákladech obsaženy dohadné položky. Ty by měly být z výběru vyřazeny, neboť jsou ověřeny v kontrole Dohadných položek pasivních.

Krok číslo 2: ze zbylých položek bylo na základě profesionálního úsudku auditora (na základě stanovených rizik, PM a celkové hodnoty testované populace) vybráno 6 položek, které stačí k posouzení, zda neobsahují zbylé neotestované nákladové účty nějaké materiální nesrovnalosti.

Tabulka 32: Testování ostatních položek na faktury

Číslo dokladu	Účetnictví			Faktura/jiná podpůrná dokumentace	Rozdíl
	Datum zaúčtování	Popis	tis. Kč	tis. Kč	
1900349	30. 01. 2019	Právní služby	47	45	2
1902435	29. 03. 2019	Za služby	274	274	0
1904082	21. 05. 2019	Internet	1	1	0
1901060	07. 06. 2019	Doprava	89	89	0
1901432	19. 08. 2019	Doprava	63	63	0
1901753	28. 11. 2019	Dárkové poukazy	350	340	10

Zdroj: vlastní zpracování

Na vybraném vzorku je nalezena chyba (viz jednotlivé rozdíly v tabulce výše, mezi účetnictvím a skutečnou fakturací). Nyní musí být provedena **aproximace chyby**. Jinak řečeno, musíme být provedeno zohlednění této chyby na celkovou populaci. Neboť lze předpokládat, že na každém takovém vzorku, by mohla tato chyba být nalezena. Výsledná výše aproximované chyby se porovná s hladinou významnosti CTT.

Celkem otestováno je suma hodnot vybraného vzorku.

Hodnota vybraných položek k otestování:

$$47 + 274 + 1 + 89 + 63 + 350 = 824$$

Chyba na otestovaném vzorku:

$$2 + 10 = 12$$

Aproximace chyby:

$$(12 / 824) \times 11\,202 = 0,014563 \times 11\,202 = 163$$

$$CTT = 187$$

$$163 < 187$$

Tabulka 33: Aproximace chyby

Aproximace chyby	tis. Kč
Celková hodnota populace	11.202
Celkem otestováno	824
Chyba na otestovaném vzorku	12
Aproximace chyby	163

Zdroj: vlastní zpracování

Aproximace chyby je pod CTT, není tedy třeba tuto chybu dále řešit.

Závěr: Byly ověřeny náklady na faktury a nebyly zjištěny významné materiální nesrovnalosti. Auditor tak považuje náklady za správné.

Celkový závěr ke kontrole nákladů: Byla provedena kontrola nákladů a byly zjištěny významné materiální nesrovnalosti, které budou navrženy společnosti k přeúčtování. Tyto skutečnosti budou zahrnuty v závěru auditu.

4.5 Kontrola dohadných účtů pasivních

Cílem kontroly je ověřit, zda jsou pasivní dohady úplné, zda existují a zda jsou správně vykázané. Jinak řečeno, zda v rámci pasivních dohadů nic nechybí. Rizikem je, že společnost nezahrne do pasivních dohadů a soustavně do nákladů náklady, u kterých očekává jejich existenci v daném roce. Společnost by neměla podhodnotit své náklady a tím pádem vykazovat vyšší zisk. Neboť ze zisku se vyplácí odměny managementu. Čím vyšší zisk tím vyšší odměny.

Postup:

- 1) Analytické testy. Jedná se o zkontrolování vývoje dohadných účtů. Jak se změnila jejich výše mezi běžným účetním obdobím a minulým účetním obdobím.
- 2) Následně je provedeno odsouhlasení dohadných účtů z obrátové předvahy na saldo. Auditor od společnosti obdrží saldo, které porovná s obrátovou předvahou. Tím se ujistí, zda pracuje se správnými daty a může pokračovat v testování.
- 3) Bude proveden backtesting dohadných položek za předchozí období. Jde tedy jinak řečeno o zpětné testování dohadů. Auditora zajímá, zda společnost opravdu vyfakturovala natvořené dohady a v jaké výši. Vzniklý rozdíl posuzuje jako chybu či nepřesnost dohadu.

Chyba dohadu se posuzuje podle hodnoty CTT a jedná se o fakt, že společnost dohad na danou skupinu položek vůbec nenatvořila.

Nepřesnost dohadu se posuzuje podle hodnoty PM a jedná se o skutečnost, že společnost dohad vytvořila, ale v jiné výši. Málo kdy se společnost přesně treří v natvořené výši dohadu, stále je to pouze jen odhad. Ačkoliv je vytvořený na základě nějakého odborného odhadu či zkušeností z minulých let.

4) Testování dohadných položek na základě kalkulací, případně další podpůrné dokumentace

Podoba dohadných položek ve výkazových pozicích, viz tabulka níže.

Tabulka 34: Výkazová pozice dohadných účtů pasivních

označ. a	PASIVA b	řád. c	Stav v běžném účet. období 5	Stav v minulém účet. období 6	Zhodnocení významnosti
C.I.9.2.	Dlouhodobé dohadné účty pasivní	121	0	0	N/S, pod CTT
C.II.8.6.	Krátkodobé dohadné účty pasivní	139	-4 066	-32 558	ODSOUHLASIT
	Celkem		-4 066	-32 558	

Zdroj: vlastní zpracování

Hodnota dlouhodobých dohadných položek je rovna nule, tudíž se tyto dohady dále netestují a neřeší. Hodnota krátkodobých dohadných položek je pod PM, tudíž budou krátkodobé dohadné položky odsouhlaseny na saldo, není třeba jej dále testovat. Jejich hodnota v minulých letech byla nad PM, bude proveden backtesting dohadných položek na podpůrnou dokumentaci.

Krok číslo 1: bude provedeno porovnání vývoje dohadných položek

Tabulka 35: Vývoj dohadných položek

Číslo účtu	Název účtu	31. 12. 2019	31. 12. 2018	Vývoj	Vývoj %
389.100	Dohadné účty pasivní - krátkodobé	-330	-1 044	714	-68
389.101	Dohadné účty pasivní - podpora prodeje	-3 219	-1 426	-1 794	126

389.120	Dohadné účty pasivní - transferové ocenění	-21 735	-29 879	8 143	-27
389.130	Dohadné účty pasivní - nevyfakturované dodávky	-131	-169	37	-22
389.200	Dohadné účty pasivní - zaměstnanci	-386	0	-386	N/A
389.500	Nerealizovaný kurzový rozdíl	0	-41	41	-100
Celkem		-25 801	-32 558	6 757	-21

Zdroj: vlastní zpracování

Je zřetelný rozdíl mezi hodnotou ve výkazech a hodnotou v účetnictví. Tím se mění skutečnost a dohadné položky je nezbytné otestovat. Testování bude uvedeno níže.

Tabulka 36: Rozdíl mezi výkazy a účetnictvím

Celková hodnota dohadů ve výkazech	-4 066
Celková hodnota dohadů v účetnictví	-25 801
Rozdíl	-21 735
Účet 389.120	-21 735
Rozdíl	0

Zdroj: vlastní zpracování

Dohad na účtu 389.120 se účtuje zpětně do roku 2019 na základě došlé faktury, případně dle pokynu ze skupiny, aby společnost věděla, jak vysoké cenové dorovnání bude. Tato skutečnost bude ověřena na fakturu.

Krok číslo 2: odsouhlasení zůstatku v saldu na obratovou předvahu

Tabulka 37: Odsouhlasení salda

Obratová předvaha			Saldo tis. Kč k 31. 12. 2019	Rozdíl
Číslo účtu	Název účtu	tis. Kč k 31. 12. 2019		
389.100	Dohadné účty pasivní - krátkodobé	-330	-989	659
389.101	Dohadné účty pasivní - podpora prodeje	-3 219	-3 219	0
389.120	Dohadné účty pasivní - transferové ocenění	-21 735	-21 735	0
389.130	Dohadné účty pasivní - nevyfakturované dodávky	-131	-131	0

389.200	Dohadné účty pasivní - zaměstnanci	-386	-386	0
389.500	Nerealizovaný kurzový rozdíl	0	0	0

Zdroj: vlastní zpracování

U účtu 389.100 vznikl rozdíl mezi účetnictvím a obratovou předvahou. Rozdíl je nad CTT, tento rozdíl se musí dále řešit. Auditor se zeptá paní účetní, proč zde daný rozdíl vznikl. Na základě rozhovoru s paní účetní byly obdrženy informace, že se jedná o doúčtování dohadu v průběhu auditu. Tento dohad se vztahuje k pojištění a byl účtován ve výši 689 tis. Kč, a to na účet 548.100. Tento rozdíl byl již vysvětlován a zmíněn v kontrole nákladů. Bude proveden adjustment v závěru auditu.

Nový rozdíl po vysvětlení stávajícího rozdílu.

Tabulka 38: Vysvětlení rozdílu dohadných položek

Rozdíl dohadné položky	tis. Kč
Rozdíl u 389.100	659
Vysvětlení rozdílu	689
Rozdíl	30

Zdroj: vlastní zpracování

Rozdíl je nyní pod CTT, nemusí se dále řešit.

Krok číslo 3: provedení backtestingu dohadných položek

Na základě hodnot minulého účetního období, bude provedeno ověření na skutečnou fakturaci.

Tabulka 39: Backtesting dohadných položek

Číslo účtu	Položka	31. 12. 2018 Balance	Skutečná fakturace	Rozdíl
389.100	audit, daňové služby, režijní náklady, pojištění, reklamace	-1 044	-1 033	-11
389.101	podpora prodeje	-1 426	-1 426	0
389.120	cenové dorovnání ze skupiny – faktura	-29 879	-29 892	13
389.130	úklid, pevná linka, internet, mzdy	-169	-148	-21
389.200	-	0	0	0

389.500	-	-41	0	-41
Celkem		-32 558	-32 499	-60

Zdroj: vlastní zpracování

Vzniklý rozdíl je pod hladinou PM, není jej třeba dále řešit.

Krok číslo 4: testování dohadných položek

Pro ověření na skutečnou fakturaci u účtu 389.120 byla náhodně vybrána jedna následující položka:

- Dohad na podporu prodeje v hodnotě 306 tis. Kč, dohad byl rozpuštěn 03/2019

Tato operace se skládá z následujících dokladů:

Tabulka 40: Ověření 389.120 na fakturu

Datum dokladu	Doklad	Číslo nákladového účtu	Název nákladového účtu	tis. Kč	Poznámka
08. 03. 2019	1900775	518.512	Podpora prodeje	25,5	Soutěž - pobyt
08. 03. 2019	1900776	518.512	Podpora prodeje	25,5	Soutěž - pobyt
23. 03. 2019	1900834	518.512	Podpora prodeje	50,9	Soutěž - pobyt
23. 03. 2019	1900835	518.512	Podpora prodeje	50,9	Soutěž - pobyt
31. 03. 2019	1900912	518.512	Podpora prodeje	101,8	Výhra v soutěži
31. 03. 2019	1900913	518.512	Podpora prodeje	50,9	Výhra v soutěži
Celkem				306	x

Zdroj: vlastní zpracování

Rozdíl mezi účetnictvím a fakturací je roven nule, viz tabulka níže. Lze se tak spolehnout na údaje v účetnictví a považovat je za správné.

Tabulka 41: Rozdíl mezi účetnictvím a fakturací

Rozdíly	tis. Kč
Hodnota dle účetnictví	306
Hodnota dle faktury	306
Rozdíl	0

Zdroj: vlastní zpracování

Po vyloučení účtu 389.120 je hodnota dohadných položek pod PM. Nemusí se dál testovat. Účet 389.200 je otestován, viz výše, ověření na fakturu.

Závěr: Bylo provedeno ověření dohadných položek pasivních, byly zjištěny materiální nesrovnalosti. Návrh k přeúčtování nesrovnalostí bude uveden v závěru auditu.

4.6 Kontrola zaměstnanců

Cílem kontroly je ověřit, zda rozvahové a výsledkové účty nejsou podhodnoceny. Zda jsou nákladové účty ve správné výši a nedochází k umělému podhodnocení nákladů a tím zvýšení zisku. Dále bude provedena analýza vývoje sociálního a zdravotního pojištění k hrubé mzdě. Ověření, zda zůstatky účtů (rozvahových i výsledkových, které se vztahují ke mzdové problematice) jsou ve správné výši. Ověření, zda jsou operace reálné. To znamená například, že společnost nevykazuje fiktivní zaměstnance, tzv. černé duše a ověření správnosti vykazování.

Postup:

- 1) Získání všech důležitých dat, které obsahují hrubou mzdu, ZP a SP za zaměstnance i zaměstnavatele, zálohu na daň z příjmů a také počet pracovníků. Tyto údaje sdělí auditorovi paní účetní.
- 2) Kontrola výše uvedených dat na mzdové rekapitulace. Zda se data shodují.
- 3) Ověření, že mzdové náklady (informace získané z bodu 1) souhlasí na obratovou převahu.
- 4) Odsouhlasit rozvahové a výsledkové účty.
- 5) Analýza vývoje sociálního a zdravotního pojištění k hrubé mzdě
- 6) Analýza vývoje mzdových nákladů
- 7) Propočít mzdových nákladů a nákladů na SZP

- 8) Ověření rezerv a dohadů, které souvisejí se mzdami. Jedná se o rezervu/dohad na nevyčerpanou dovolenou a rezerva/dohad na zaměstnanecké bonusy

V rámci zaměstnanců jsou testovány jak účty z rozvahy, tak účty z výkazu zisku a ztráty.

Podoba jednotlivých účtů ve výkazech je uvedena v následující tabulce.

Tabulka 42: Zaměstnanci – VZZ

označ. a	TEXT b	řád c	Skutečnosti v účetním období		Zhodnocení významnosti
			Sledovaném 1	Minulém 2	
D	Osobní náklady	09	47 310	38 519	-
D. 1.	Mzdové náklady	10	35 583	29 151	TESTOVAT
D. 2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	11	11 728	9 369	TESTOVAT
D. 2. 1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12	11 183	9 089	TESTOVAT
D. 2. 2.	Ostatní náklady	13	545	279	N/S, pod PM

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 43: Zaměstnanci – Rozvaha

označ. a	PASIVA b	řád c	Stav v běžném účet. období	Stav v minulém účet. Období	Zhodnocení významnosti
C. II. 8. 3.	Závazky k zaměstnancům	136	-3 603	-3 233	ODSOUHLASIT
C. II. 8. 4.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotní pojištění	137	-1 329	-1 400	ODSOUHLASIT

Zdroj: vlastní zpracování

Ostatní náklady jsou pod PM, nemusí se dále testovat, ani není třeba je odsouhlasit. Závazky z rozvahy jsou nad CTT, je nezbytné provést jejich odsouhlasení. Zbylé hodnoty – mzdové náklady a náklady spojené se SZP je nutné otestovat, jejich hodnota je nad PM.

Níže v tabulce budou uvedeny všechny účty z obrátové předvahy, které souvisí s kontrolou zaměstnanců.

Tabulka 44: Zaměstnanci obrátová předvaha

Číslo účtu	Název účtu	31. 12. 2019	31. 12. 2018	Vývoj	Vývoj %
331.100	Zaměstnanci	-3 531	-3 225	-305	9
333.020	Ostatní závazky vůči zaměstnancům	-70	-54	-16	30
335.010	Pohledávky za zaměstnance	95	143	-48	-34
336.100	Zúčtování s institucemi SZ a ZP – sociální pojištění	-727	-784	57	-7
336.200	Zúčtování s institucemi SZ a ZP – zdravotní pojištění	-552	-588	36	-6
336.300	Zákonné pojištění zaměstnanců – kvartální	-51	-29	-22	76
521.100	Mzdové náklady	33 282	29 141	4 142	14
521.110	Mzdové náklady – NEDAŇOVÉ	0	10	-10	-100
521.300	Mzdové náklady – odměny	2 300	0	2 300	0
524.100	Zákonné sociální a zdravotní pojištění	10 219	8 948	1 271	14
524.300	Zákonné pojištění zaměstnanců – kvartální	182	141	41	29
524.400	Zákonné sociální a zdravotní pojištění – odměny	782	0	782	0
527.100	Zákonné sociální náklady – základní příspěvek stravenky, PP a ŽPk	223	83	140	170
527.200	Zákonné sociální náklady – pracovní oblečení	48	57	-9	-16
528.100	Ostatní sociální náklady – dobrovolný příspěvek na stravenky	16	13	4	28
528.200	Ostatní sociální náklady – ostatní benefity pro zaměstnance	258	127	131	103
342.100	Daň z příjmu ze závislé činnosti (zaměstnanci)	-948	-837	-110	13
342.200	Srážková daň	0	0	0	-100
459.100	Rezervy na dovolené zaměstnanců	-474	-714	241	-34
459.200	Rezervy na nerozdělený prodej	-1 258	-2 830	1 572	-56
459.300	Rezervy na odměny pro prokuristu	-3 082	-687	-2 369	349
554.100	Tvorba a zúčtování ostatních rezerv – rezerva na dovolené (nedaňové)	-241	262	-503	-192
554.200	Tvorba a zúčtování ostatních	-1 572	681	-2 253	-331

	rezerv – rezerva na nerozdělený prodej				
554.300	Tvorba a zúčtování ostatních rezerv – rezerva na odměnu pro prokuristu	-687	-924	237	-26

Zdroj: vlastní zpracování

Všechny tyto zmíněné účty by měly být v rámci kontroly zaměstnanců otestovány.

Krok číslo 1: získání dat od účetní, všechny uvedené hodnoty jsou v tis. Kč, kromě počtu pracovníků.

Tabulka 45: Zaměstnanci

Měsíc	Hrubá mzda	ZP pracovníci	SP pracovníci	ZP firma	SP firma	Zálohy na daň z příjmů	Počet pracovníků	Průměrná mzda
1	3 267	148	214	297	824	621	27	121
2	2 086	95	137	191	530	335	26	80
3	3 180	145	209	289	803	551	30	106
4	2 768	126	182	252	700	495	30	92
5	2 244	102	148	205	569	370	29	77
6	1 897	87	125	173	480	300	29	65
7	3 632	165	239	331	919	724	27	135
8	2 421	93	135	186	517	426	25	97
9	2 090	95	131	191	505	381	22	95
10	1 957	89	102	178	393	322	25	78
11	2 963	133	123	267	475	540	26	114
12	4 843	184	150	368	577	948	26	186
Celkem	33 348	1 463	1 895	2 927	7 292	6 014	-	-
Průměr	2 779	122	158	244	608	501	27	104

Zdroj: vlastní zpracování

Krok číslo 2: mzdové náklady sedí na účetnictví

Tyto uvedené údaje a hodnoty musí souhlasit s hodnotou na účtech 521x, 524x, 342x. Na účtech 521x se účtuje ohledně mzdových nákladů, na účtech 524x se účtuje o SZP a na účtech 342x se účtuje o dani.

Rozdíl u mzdy = 521x – Hrubá mzda.

Například u měsíce leden: 3 267 – 3 267 = 0

Rozdíl u pojištění = 524x – (ZP firma + SP firma)

Například u měsíce leden: 1 120 – (297 + 824) = 0

Rozdíl u daně = 34x – Zálohy na daň z příjmů

Například u měsíce leden: 621 – 621 = 0

Tabulka 46: Rozdíly mzdy

Měsíc	521x	524x	34x	Rozdíl - mzdy	Rozdíl - pojištění	Rozdíl - daň
1	3 267	1 120	621	0	0	0
2	2 086	721	335	0	0	0
3	3 180	1 092	551	0	0	0
4	2 768	952	495	0	0	0
5	2 244	773	370	0	0	0
6	1 897	653	300	0	0	0
7	3 632	1 250	724	0	0	0
8	2 421	704	426	0	0	0
9	2 090	696	381	0	0	0
10	1 957	572	322	0	0	0
11	2 922	746	540	-42	5	0
12	4 820	990	948	-24	46	0
Celkem	33 283	10 269	6 014	-65	50	0
Průměr	2 774	856	501	n/a	n/a	n/a

Zdroj: vlastní zpracování

Rozdíly jsou pod CTT, není třeba je dále řešit.

Krok číslo 3: odsouhlasení účetnictví na mzdové rekapitulace. Auditor si vyžádal od paní účetní všechny rekapitulace za měsíc leden až prosinec a zkontroloval výši všech modře označených hodnot, viz tabulka číslo 45. Nebyly identifikovány žádné nesrovnalosti.

Krok číslo 4: odsouhlasení rozvahových a výsledkových účtů

Hodnotu účtu z rozvahy vztahující se k sekci zaměstnancům odsouhlasíme na mzdové rekapitulace, viz výše. Jedná se o účty 331x, 336x a 342x.

Tabulka 47: Odsouhlasení rozvahových účtů

Číslo účtu	Zůstatky v účetnictví	Rozdíl
331x	-3 603	-42
336x	-1 329	-50
342x	-948	0

Zdroj: vlastní zpracování

Zůstatky v účetnictví jsou hodnoty z výkazů (tabulka číslo 43) a obrátové předvahy (tabulka číslo 44). Rozdíly vznikají mezi zůstatky v účetnictví a hodnotami, které jsou uvedeny v tabulce číslo 44. Data, která nám poskytla paní účetní, byla odsouhlasena na mzdové rekapitulace. Vždy bude propočet vycházet z dané tabulky s hodnotami za 12. měsíc. Auditor se snaží zjistit konečné stavy účtů 331x, 336x, 342x. Proto je ve vzorci použitý poslední měsíc auditovaného období.

Vzorec pro výpočet rozdílu u účtů 331x: Zůstatky v účetnictví + (Hrubá mzda – ZP pracovníci – SP pracovníci – Zálohy na daň z příjmu)

Čistý zůstatek účtů 331x zjistíme až po odečtení SZP a zálohy na daň.

$$- 3\ 603 + (4\ 843 - 184 - 150 - 948) = -42 \text{ tis. Kč, N/S, pod CTT}$$

Vzorec pro výpočet rozdílu u účtů 336x: Zůstatky v účetnictví + (ZP pracovníci + SP pracovníci + ZP firma + SP firma)

$$-1\ 329 + (184 + 150 + 368 + 577) = -50 \text{ tis. Kč, N/S, pod CTT}$$

Vzorec pro výpočet rozdílu u účtu 342x Zůstatky v účetnictví + Záloha na daň z příjmu)

$$-948 + 948 = 0 \text{ tis. Kč, OK}$$

Vzniklé rozdíly jsou nemateriální, jejich hodnota je pod CTT, není třeba je dále řešit.

Tabulka 48: Odsouhlasení výsledkových účtů

Číslo účtu	Zůstatky v účetnictví	Rozdíl
521x	35 583	0
524x	11 183	- 132
Mzdy + SZP	46 766	- 132

Zdroj: vlastní zpracování

Zůstatky v účetnictví jsou hodnoty z výkazů (tabulka číslo 42). Položka Mzdy + SZP je suma účtů 521x a 524x. Rozdíl vzniká mezi zůstatky v účetnictví a hodnotami, které jsou uvedeny v tabulce číslo 46. Ve výpočtu jsou použity hodnoty celkem vždy.

Vzorec pro výpočet rozdílu u účtů 521x: Celkem 521x - Zůstatky v účetnictví

$$33\ 283 - 35\ 583 = - 2\ 300 \text{ tis. Kč}$$

Vzorec pro výpočet rozdílu u účtů 524x: Celkem 524x – Zůstatky v účetnictví

$$10\ 269 - 11\ 183 = - 914 \text{ tis. Kč}$$

Vzniklé rozdíly jsou nad CTT, rozdíly vznikly především na základě nezahrnutí všech nákladových účtů. Tabulka číslo 45 neobsahuje náklady na odměny, jedná se o účty 521.300 a 524.400.

Tabulka 49: Mzdové náklady - odměny

Číslo účtu	Název účtu	31. 12. 2019
521.300	Mzdové náklady – odměny	2 300
524.400	Zákonné sociální a zdravotní pojištění – odměny	782

Zdroj: vlastní zpracování

Vysvětlení rozdílu:

$$33\ 283 - 35\ 583 + 2\ 300 = 0 \text{ tis. Kč, OK}$$

$$10\ 269 - 11\ 183 + 782 = - 132 \text{ tis. Kč, N/S pod CTT}$$

U rozdílu účtů 524x vznikl rozdíl ve výši -132 tis. Kč, který je pod hladinou CTT. Nemusí se dále řešit.

Krok číslo 5: analýza vývoje SZP k hrubé mzdě. Dle jednoduchého propočtu lze ověřit, zda SZP je ve správném poměru k hrubé mzdě. Zákonný poměr SZP k hrubé mzdě za rok 2019 je za období leden až červen 34%, od července byl zákonný poměr změněn na 33,8%. Populace nebude disagregována z důvodu nepatrného rozdílu. Pro výpočet bude použit zákonný poměr ve výši 34%. Poměr SZP na mzdových nákladech lze ověřit jednoduchým vzorcem. Kdy hodnoty v jednotlivých měsících za účty 524x lze vydělit hodnotou účtů 521x. Výsledek je nutné převést na %. Hodnoty jsou uvedeny v tabulce číslo 45.

Například za měsíc leden:

$$1\,120 / 3\,267 = 0,3428 = 34,28\%$$

$$\text{Rozdíl v \%} \times \text{Hodnota 521x ve výkazech} = 0,024 \times 35\,583 = 872 \text{ tis. Kč}$$

Tabulka 50: Analýza SZP

Měsíc	Pojištění / Mzdové náklady v %
Leden	34,28
Únor	34,53
Březen	34,35
Duben	34,41
Květen	34,43
Červen	34,43
Červenec	34,42
Srpen	29,07
Září	33,31
Říjen	29,21
Listopad	25,53
Prosinec	20,55
Průměr	31,55
Zákonné %	34
Rozdíl v %	2,45
Rozdíl v tis. Kč	872

Zdroj: vlastní zpracování

Rozdíl je nad CTT, jedná se o tzv. překročení stropu. Strop sociálního pojištění je stanovený zákonem, kdy pro rok 2019 činí 1 569 552 Kč. V případě, že zaměstnanec tohoto stropu dosáhne, společnost následně přestává platit sociální pojištění. Pro účely auditu se překročení stropů musí zohlednit v rámci výpočtu zákonného SZP, které se z mezd odvádí. V praxi se překročení stropů vypočte následovně:

Základna pro zdravotní pojištění – základna pro sociální pojištění = rozdíl x 0,25 (zákonné procento pro odvod sociálního pojištění zaměstnavatel za zaměstnance)

Pro výpočet je třeba znát základ pro výpočet SP a základ pro výpočet ZP. Sumu těchto hodnot za celé auditované období od sebe auditor odečte a získá překročení stropu, ze kterého vypočte opět zákonné SZP. Základy SP a ZP lze opět zjistit ze mzdových rekapitulací.

Překročení stropu = Celkem Základ ZP – Celkem Základ SP

32 521 – 29 169 = 3 352 tis. Kč

Tabulka 51: Překročení stropu SZP

Měsíc	Základy SP	Základ ZP
Leden	3 295	3 295
Únor	2 119	2 119
Březen	3 212	3 212
Duben	2 799	2 799
Květen	2 274	2 274
Červen	1 921	1 921
Červenec	3 678	3 678
Srpen	2 069	2 069
Září	2 022	2 120
Říjen	1 574	1 983
Listopad	1 898	2 963
Prosinec	2 308	4 088
Celkem	29 169	32 521
Rozdíl – překročení stropu		3 352

Zdroj: vlastní zpracování

Upravený poměr = (celkem 524x + překročení stropu x 0,25) / celkem 521x

0,25 je poměr SP (zákonný poměr 25%)

(11 183 + 3 352 x 0,25) / 35 583 = -77

Tabulka 52: Analýza rozdílu SZP

Celkem 521x	35 583
Celkem 524x	11 183
Překročení stropu	3 352
Upravený poměr	33,8 %
Zákonný poměr	34 %
Rozdíl v %	-0,2%
Rozdíl v tis Kč	-77

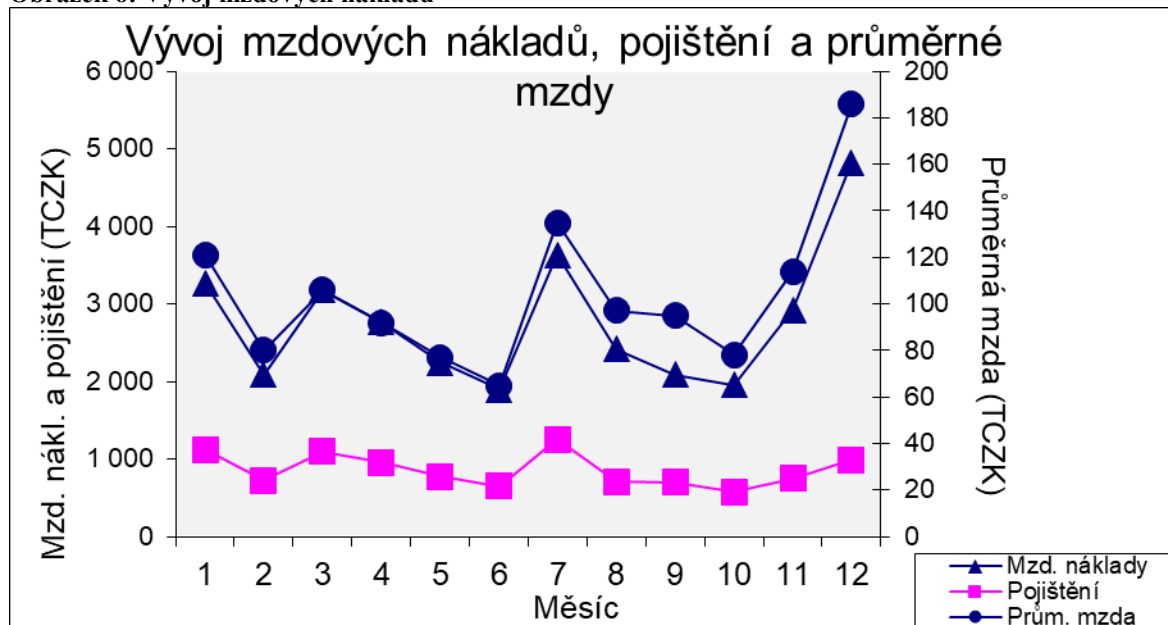
Zdroj: vlastní zpracování

Rozdíl ve výši 77 tis. Kč je pod hladinou CTT, nemusí se dále řešit.

Dále lze upravit zákoný poměr o dohody. Jedná se o DPČ a DPP, nebo následně o náhrady mzdy či naturální požitky – například auto.

Krok číslo 6: analýza vývoje mzdových nákladů. Mzdové náklady by měly být konstantní, či by měl pohyb odpovídat nábory nových zaměstnanců, ukončení pracovního poměru a tak dále. Nejlepším způsobem je grafické znázornění.

Obrázek 6: Vývoj mzdových nákladů



Zdroj: vlastní zpracování

Nyní je potřeba konzultovat údaje s HR zaměstnancem, který nám smí sdělit potřebné informace, které nejsou účetního charakteru. Mzdové náklady se pohybují dle výplaty zaměstnaneckých bonusů. Meziročně se výplata bonusů posunula o měsíc dříve - ve 3. měsíci výplata prokuristy, v 7. provize obchodních zástupců za první pololetí. Ve 12. měsíci je účtováno o ročních rezervách zaměstnanců, proto je zaznamenám významný nárůst.

Krok číslo 7: propočít mzdových nákladů a nákladů na SZP

Cílem: analytického testu je otestování úplnosti, existence a správnosti vybrané populace na základě vyhodnocení dostupných finančních a nefinančních informací a jejich vzájemné korelace.

Postup: pro vytvoření testu je třeba mít k dispozici dostatečné množství informací, aby mohly být vytvořeny vhodné předpoklady pro získání dostatečné míry ujištění (podrobněji viz níže).

U tohoto testování auditor nepředpokládá vysoké riziko.

Hodnota testované populace je 46 766 tis. Kč (součet účtů 521x a 524x)

Test je postaven na bázi ověření 521x a 524x celkem, lze však tyto účty testovat v rámci analytického testu zvlášť.

Zhodnocení informací pro použití testu

- Zdroje informací: interní data.
- Povaha a relevantnost dostupných informací: údaje za rok 2018 jsou zauditované. Další informace jsou dostupné z HR oddělení, které si vede na účetnictví nezávislou HR agendu všech zaměstnanců.
- Kontroly prováděné společností při přípravě informací: společnost při každé měsíční závěrce provádí v rámci přípravy výplat také kontrolu mezd, počtu výplat a podobně.

Stanovení předpokladů

- Přesnost, se kterou lze test stanovit: auditor vychází z počtu zaměstnanců od HR oddělení a průměrných mzdových nákladů za předcházející období. Vzhledem k povaze a relevantnosti dat lze test stanovit s vysokou přesností.
- Míra, do které lze informace disagregovat s přihlédnutím k testované populaci: data není třeba rozdělovat. Předmětem testování je celá výkazová pozice.
- Dostupnost informací (finančních i nefinančních): Informace jsou dostupné od mzdové účetní a ze zprávy auditora za rok 2018.

Tabulka 53: Propočet mezd a SZP

31. 12. 2018			31. 12. 2019		
Mzdové náklady a SZP	Počet zaměstnanců	Průměrná měsíční mzda	Změna počtu zaměstnanců	Změna průměrné měsíční mzdy v %	Očekávané mzdové náklady včetně SZP
38 240	30	106,22	-3	2	46 749
Skutečné mzdové náklady					46 766
Rozdíl					-16

Zdroj: vlastní zpracování

Níže je uvedeno vyhodnocení účinnosti se stanoveným předpokladem. Hodnota rozdílu nesmí být vyšší než PM.

Hodnota testované populace = 46 766 tis. Kč

Rozdíl = - 16 tis. Kč

Rozdíl v % = - 0, 035 %

Hodnota PM = 4 986 tis. Kč

$-16 < 4\,986$

Závěr: Na základě výše popsaných postupů a předpokladů byl proveden analytický test na mzdové náklady a náklady na SZP (nákladové účty 521x a 524x). Test vyšel účinný, náklady jsou tedy v očekávané výši a auditor je tak považuje za správné.

Krok číslo 8: ověření rezerv a dohadů, které souvisejí se mzdami. Jedná se o rezervu na nevyčerpanou dovolenou a rezervu na zaměstnanecké bonusy.

- 1) Rezerva na nevyčerpanou dovolenou:
 - a. Nejprve je nutné provést odsouhlasení na kalkulaci společnosti.
 - b. Následně bude proveden analytický propočet.

- 2) Rezerva na zaměstnanecké bonusy:
 - a. Nejprve je nutné provést odsouhlasení na kalkulaci společnosti.
 - b. Následně bude provedený backtesting rezervy na odměny.

Rezerva na nevyčerpanou dovolenou

Kalkulace společnosti bývá z pravidla přesnější, neboť je založena na skutečných průměrných nákladech daných zaměstnanců. Proto se většinou v tomto případě spoléháme na jejich kalkulaci a považujeme ji za správnou.

Tabulka 54: Odsouhlasení nevyčerpané dovolené

Popis	Částka v tis. Kč
ND dle salda společnosti – obratová předvaha	-474
ND dle kalkulace společnosti	-474
Rozdíl	0

Zdroj: vlastní zpracování

Jedná se o účet 459.100 Rezervy na dovolené zaměstnanců, výše zůstatku je uvedena v tabulce číslo 42. Opět je třeba odsouhlasit na základě podkladu od společnosti hodnotu z obratové předvahy.

Společnost poskytla auditorovi soubor, ve kterém byl uveden přehled všech zaměstnanců a přehled vyčerpané a nevyčerpané dovolené. Hodnota se shodovala s výší, které je uvedena v obratové předvaze, viz tabulka výše.

Když je rezerva na ND odsouhlasena a auditor ví, že pracuje se správným podkladem a čísly, lze provést analytický propočet ND.

Tabulka 55: Analytický propočet ND

Popis	Hodnoty
Počet dní ND	83
Průměrná mzda	104 tis. Kč
Průměrná denní mzda	4,94 tis. Kč
Průměrná denní mzda včetně SZP	6,63 tis. Kč
Propočet 459.100	550 tis. Kč
Reálná hodnota 459.100	-372 tis. Kč
Rozdíl oproti společnosti	178 tis. Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Počet dní nevyčerpané dovolené byl získán z podkladu, který poskytla paní účetní.

Průměrná denní mzda je vydělena běžným pracovním počtem dnů za měsíc.

$$104 / 21 = 4,94$$

Průměrná denní mzda včetně SZP je vynásobená denní průměrná mzda zákonným poměrem pro SZP ve výši 34%.

$$4,94 \times 1,34 = 6,63$$

Propočet hodnoty účtu 459.100 lze využít k porovnání skutečného zůstatku na daném účtu.

Průměrná denní mzda včetně SZP x Počet dní ND = propočet

$$6,63 \times 83 = 550$$

Následně jsou sečteny hodnoty reálné částky a možné částky. Rozdíl ve výši 178 tis. Kč je pod hladinou CTT. Lze se na kalkulaci společnosti spolehnout s jistotou.

Rezerva na zaměstnanecké bonusy

Jedná se o účty:

- 459.200 Rezervy na nerozdělený prodej
- 459.300 Rezervy na odměnu pro prokuristu
- 554.200 Tvorba a zúčtování ostatních rezerv – rezerva na nerozdělený prodej (nedaňové)
- 554.300 Tvorba a zúčtování ostatních rezerv – rezerva na odměnu pro prokuristu

Výše zůstatků na jednotlivých účtech jsou uvedeny v tabulce číslo 42. Opět je třeba odsouhlasit hodnotu všech účtů z obrátové předvahy. V tomto případě je také potřeba ověřit souvztažnost rozvahových a výsledkových účtů.

Tabulka 56: Rezervy - obrátová předvaha

Číslo účtu	Název účtu	31. 12. 2019	31. 12. 2018	Vývoj	Vývoj %
459.200	Rezervy na nerozdělený prodej	-1 258	-2 830	1 572	-56
459.300	Rezervy na odměny pro prokuristu	-3 082	-687	-2 369	349
554.200	Tvorba a zúčtování	-1 572	681	-2 253	-331

	ostatních rezerv – rezerva na nerozdělený prodej				
554.300	Tvorba a zúčtování ostatních rezerv – rezerva na odměnu pro prokuristu	-687	-924	237	-26

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 57: Změna tvorby rezerv

Nerozdělený prodej – B/S	1 572
Nerozdělený prodej – P/L	-1 572
Rozdíl	0
Prokurista – B/S	-2 369
Prokurista – P/L	-687
Rozdíl	-3 056

Zdroj: vlastní zpracování

$$1\ 572 + (-1\ 572) = 0$$

$$-2\ 369 + (-687) = -3\ 056$$

Tabulka 58: Vysvětlení rozdílu u rezerv

Přeúčtování rezervy odměn pro prokuristu	-3 056
Upravený rozdíl	0

Zdroj: vlastní zpracování

Paní účetní poskytla auditorovi přehled dokladů týkající se rezervy na odměnu pro prokuristu i se zaúčtovanými operacemi.

Tabulka 59: Účet 459.300 Rezerva na odměnu pro prokuristu

Doklad	tis. Kč	Poznámky	Protiúčet
191552	- 1 289	Rezerva na odměny 2019	521.300
191552	- 705	Rezerva na odměny 2019	521.300
191552	-286	Rezerva na odměny 2019	521.300
191552	- 438	Rezerva na odměny 2019	524.400
191552	- 240	Rezerva na odměny 2019	524.400
191552	-98	Rezerva na odměny 2019	524.400
190178	687	Rozpuštění rezervy	554.300
OB 10798	-687	Počáteční stavy k 1. 1. 2019	701.100

Zdroj: vlastní zpracování

Poměr SZP a zaúčtování hodnoty na účet 524.400 je vždy vypočítán z příslušné částky a zákonného poměru.

Např. první položka: $-1\,289 \times 0,34 = -438$ tis. Kč

Tento postup je stejný u všech třech položek na totožném dokladu.

Dle účetnictví je hodnota SZP:

$(-438 + (-240) + (-98)) = -776$ tis. Kč.

Dle našeho propočtu je hodnota SZP:

$(-1\,289 + (-705) + (-286)) * 0,34 = -776$ tis. Kč

Hodnota rezervy na odměnu bez SZP je suma na účtu 521.300:

$(-1\,289 + (-705) + (-286)) = -2\,280$ tis. Kč

Tabulka 60: Rezerva na odměnu pro prokuristu včetně SZP

Rezerva na odměnu	-2 280
SZP	-776
Celkem	-3 056

Zdroj: vlastní zpracování

Natvoření rezervy na odměnu pro prokuristu bylo zaúčtováno na účty 521x a 524x

Navrhujeme tuto skutečnost k reklasifikaci.

Backtesting rezerv na odměnu pro prokuristu

Tabulka 61: Backtesting 459.300

Popis	Hodnota v tis. Kč
Rezerva včetně SZP – obratová předvaha	687
Vyplaceno dle mzdové rekapitulace	550
SZP k bonusům	187
Celkem náklady dle mzdové rekapitulace	737
Rozdíl	50

Zdroj: vlastní zpracování

Z poskytnutých mzdových rekapitulací od paní účetní je ze 7. měsíce, červenec, kdy se vyplácí prokuristovi odměny, uvedena do výše zvedené tabulky hodnota vyplaceného bonusu, to je ve výši 550 tis. Kč. SZP k bonusům se opět vypočetlo pomocí zákonného poměru 34%.

$550 \times 0,34 = 187$ tis. Kč

Aby byly zjištěny celkové náklady, musí se sečíst hodnota bonusu a výše SZP. To je:

$$550 + 187 = 737 \text{ tis. Kč}$$

V posledním kroku propočtu se odečte od vypočítané hodnoty hodnota z obrátové předvahy:

$$737 - 687 = 50 \text{ tis. Kč}$$

Rozdíl je dle propočtu ve výši 50 tis. Kč, pod hladinou CTT. Není třeba jej dále řešit. Jedná se o nepřesnost odhadu.

Backtesting rezerv na bonusy za nerozdělený prodej

Společnost vyplatila v prvním kvartálu (leden, únor, březen) roku 2019 bonusy obchodním zástupcům. Auditor ověří ze mzdových rekapitulací za uvedené měsíce, zda opravdu došlo k vyplacení bonusů.

Mzdová rekapitulace za měsíc leden: 1 277 tis. Kč

Mzdová rekapitulace za měsíc únor: 831 tis. Kč

Mzdová rekapitulace za měsíc březen: 820 tis. Kč

Tabulka 62: Backtesting 459.200

Popis	Hodnota v tis. Kč
Rezerva na bonusy na nerozdělený prodej	2 830
Vyplaceno dle mzdové rekapitulace	2 928
Rozdíl	98

Zdroj: vlastní zpracování

Rozdíl je dle propočtu ve výši 98 tis. Kč, pod hladinou CTT. Auditor ho nemusí dále řešit. Jedná se o nepřesnost odhadu.

Závěr: Byla provedena kontrola mezd zaměstnanců a byly zjištěny významné materiální nesrovnalosti, které budou navrženy společnosti k přeúčtování, viz závěr auditu.

4.7 Závěr auditu

Jedná se o část auditu, v rámci které dochází ke kompletaci zakázky za účelem vydání zprávy auditora dané společnosti. Vzhledem ke stanovenému cíli této diplomové práce (provedení vybraných kontrol) je část kompletace auditu popsána jen okrajově, aby byl zajištěn celkový proces auditu účetní závěrky dané společnosti. V průběhu provádění auditních kontrol byly identifikovány jednotlivé nesrovnalosti, které byly navrženy managementu společnosti k přeúčtování (Viz tabulka číslo 61 níže).

Tabulka 63: Přeúčtování nalezených chyb

Popis	MD	D	tis. Kč
Reklasifikace	518.511	501.501	2 859
Adjustment	548.100	389.100	689
Reklasifikace	554.300	521.300	2 280
Reklasifikace	554.300	524.400	776

Zdroj: vlastní zpracování

Záleží na společnosti, zda návrhy auditora k přeúčtování přijme či ne. Auditor nemůže tyto změny společnosti nakázat. Na základě přijetí či nepřijetí společnosti těchto změn se také odvíjí vydaný výrok auditora. Veškeré auditorem navržené přeúčtování byly společností akceptovány a proúčtovány.

Následně bylo sepsáno tzv. „Summary Memorandum“, ve kterém byly shrnuty veškeré nálezy, mezioční srovnání analytik a v neposlední řadě doporučení auditora do budoucna spolu s dalšími konsekvencemi s ohledem na provedené auditní kontroly. V návaznosti byla obdržena příloha, výroční zpráva a definitivní výkazy od společnosti pro auditní revizi. V rámci revize výše uvedených příloh auditorem byly opraveny veškeré nesrovnalosti. Zejména pak data minulého roku v souladu se zprávou auditora minulého roku. Následně data současné roku byla, v případě nesrovnalostí ze strany klienta, upravena v souladu na odsouhlasené definitivní výkazy. Společnosti byl zaslán Management Representation Letter, který byl obratem klientem podepsán.

Závěrem bylo důležité ověřit následné události, které nastaly po auditu účetní závěrky (tj. po 31. 12. auditovaného roku), a které by mohly účetní závěrku zpětně ovlivnit. Od společnosti si auditor vyžádal obratovou předvahu 3 měsíce po datu účetní závěrky za

účelem porovnání analytik a zjištění významných vývojů, které by mohly audit k prováděnému roku ovlivnit. Se společností byly komunikovány jednotlivé významné vývoje (s ohledem na PM a odborný úsudek auditora), kdy nebyly zjištěny žádné významné nesrovnalosti, které by bylo nutno zohlednit v rámci následných událostí účetní závěrky společnosti.

Výše zmíněný postup kompletace účetní závěrky byl proveden s ohledem na mezinárodní auditorské standardy ISA. Vzhledem k tomu, že účetní závěrka společnosti byla sestavena na základě požadavků ISA, kdy nebyly zjištěny žádné nesrovnalosti v průběhu auditu, vydal auditor společnosti zprávu auditora s čistým výrokem.

Výkazy společnosti po auditu a po všech reklasifikacích či adjustmentech jsou uvedeny v přílohách, jedná se o přílohu číslo 7.2.

5 Závěr

Obor auditing je velmi komplexní záležitost, jelikož účetní auditor musí mít znalosti nejen v oblasti účetnictví, ale zejména v oboru podnikání dané společnosti a to z toho důvodu, aby byl schopen za jakékoli situace posoudit správnost jednotlivých zaúčtovaných transakcí. K získání auditorského oprávnění je zpravidla zapotřebí splnit mnoho požadavků, které zahrnují řádné vysokoškolské vzdělání, praxi v pozici asistenta auditora a složení potřebných zkoušek u Komory auditorů ČR. Mezi stěžejní zkoušky auditora patří mimo účetnictví také statistika, informační systémy, právo a jiné. Převážná většina těchto znalostí byla uplatněna při vypracování této auditní zakázky, která je součástí této diplomové práce.

V diplomové práci je charakteristika auditorské profese a je uveden celý proces auditu s detailní kontrolou sekce nákladů, dohadných účtů pasivních a zaměstnanců. V teoretické části práce jsou podrobně rozebrány základní informace o auditu, jaké jsou druhy a definice, jaký je vztah mezi auditem a účetnictvím, legislativní rámec, etický kodex, profesní skepticismus a další. Jsou zde především detailně zachyceny jednotlivé fáze auditního procesu. Teoretické poznatky uvedené v první části této diplomové práce jsou následně praktikovány v praktické části na skutečných datech společnosti XY. Byla provedena kontrola nákladů, dohadných účtů pasivních a zaměstnanců dle platných auditorských standardů a na základě odborného auditorského úsudku. Pro zachování celistvosti samotného auditu předchází přípravná fáze a po provedení auditu je shrnutý závěr auditu.

V rámci praktické části je v první řadě stručně zohledněn proces přijetí zakázky spolu s následným plánováním auditu, které zahrnuje stanovení rizik na základě předmětu podnikání vybrané společnosti. V návaznosti dle standardních postupů účetního auditora je proveden výpočet hladiny významnosti, která je nezbytná pro vykonání auditu účetní závěrky. V neposlední řadě jsou v této části diplomové práce zmíněny jednotlivé faktory, které ovlivňují rozhodování auditora ohledně výpočtu této hladiny významnosti.

V návaznosti na plánovací fázi je provedeno samotné testování vybraných auditních oblastí (také aplikační část), které je stěžejním pilířem pro splnění stanoveného cíle této

diplomové práce. Z hlediska zajímavosti účetního auditu jsou v testovací fázi ověřeny výkazové pozice nákladových účtů, dohadných účtů pasivních a účtů týkajících se mezd. V sekci nákladů byly nákladové účty rozčleněny dle přístupu k testování. Některé nákladové účty jsou ověřeny v rámci jiných sekcí, které se týkají například majetku či zásob a byly tak z kontroly nákladů vyřazeny. Účty, které bylo možné otestovat individuálně na smlouvy a jiné podpůrné dokumentace, byly ověřeny na dané podklady. Zbylé nákladové účty byly ověřeny prostřednictvím testu na faktury. Zjištěné materiální nesrovnalosti byly následně uvedeny v závěru auditu. V sekci dohadných účtů pasivních byl provedený backtesting, tedy byla ověřena skutečná fakturace vytvořených pasivních dohadů z minulého roku. Následně bylo provedení ověření dohadných účtů pasivních za auditované období. Podpůrné dokumentace obsahovaly salda obdržení od společnosti a dané faktury. Zjištěné materiální nesrovnalosti byly následně uvedeny v závěru auditu. V sekci zaměstnanců byly odsouhlaseny příslušné účty na mzdové rekapitulace, analytické testy na nákladové účty týkajících se mezd a také bylo provedeno odsouhlasení a ověření účtů, které se používají k zaúčtování dat ohledně rezerv na nevyčerpanou dovolenou či na bonusy pro zaměstnance. Zjištěné materiální nesrovnalosti byly následně uvedeny v závěru auditu.

V závěru auditu byly shrnuty postupy týkající se vydání zprávy auditora, která obsahuje vydaný výrok k účetní závěrce společnosti. Navržené nesrovnalosti společnosti k přeúčtování, byly společnosti přijaty a došlo k jejich přeúčtování. Jedno z uvedených přeúčtování mělo dopad do účetních výkazů.

Cílem diplomové práce bylo ověření účetní závěrky vybrané společnosti na základě auditorských standardů, a to za účelem odhalení chybně zaúčtovaných operací a navrhnout jejich správné zobrazení. Během auditu byly nalezeny ve vybraných sekcích materiální nesrovnalosti, které byly společnosti navrženy k přeúčtování. Společnost návrh auditora přijala a dané reklasifikace a adjustment přeúčtovala dle daného doporučení. Během auditu již nebyly dále nalezeny žádné jiné informace a pochybnosti. Auditor na základě těchto poznatků vydal k účetní závěrce společnosti čistý výrok.

6 Seznam použitých zdrojů

- BENNADI, Darshana & Konekeri, V. & Kshetrimayum, Nandita & Siluvai, Sibyl & Reddy, V. *Clinical audit - A literature review. Journal of International Dental and Medical Research*. 2014. 7. 49-55. [online]. [cit. 2020-08-10]. Dostupné z: https://www.researchgate.net/publication/289224065_Clinical_audit_-_A_literature_review
- BOBEK, V, ŠOUPAL, P. *Auditing*. Brno: Mendlova zemědělská a lesnická univerzita v Brně, 1998. ISBN 80-7157-328-0
- BURKE, M. F., GUY, D. M. a TATUM, K. W. *Audit committees: a guide for directors, management, and consultants*. Chicago, IL: CCH a Wolters Kluwer business, 2008. ISBN 978-080-8091-646.
- Bussines center.cz, [online]. [cit 2020-03-31]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/cast3.aspx>
- DUŠEK, J. *Audit*. In: *Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech*. Praha: Grada, 2018. ISBN 978-80-247-5417-8
- DVOŘÁČEK, J. *Audit podniku a jeho operací*. Praha: C.H. Beck, 2005. C.H. Beck pro praxi. ISBN 80-717-9809-6
- FLORIÁN, Z. *Účetní auditing*. České Budějovice: Jihočeská univerzita, 2001. ISBN 80-7040-476-0
- F. Wu, S. Wang, J. Gao and W. Sun. *Audit quality and its affecting factors: A literature review from the perspective of accounting firms*. 13th International Conference on Service Systems and Service Management (ICSSSM), Kunming, 2016, pp. 1-5, doi: 10.1109/ICSSSM.2016.7538512
- FUČÍK&PARTNEŘI. *Audit a účetní poradenství*. Fucik.cz [online]. 2015 [cit. 2020-03-30]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/sluzby/audit-a-ucetni-poradenstvi/audit/>
- HAKALOVÁ, J. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2010. ISBN: 978-80-7399-144-9
- JÍLEK, J. *Hlavní účetní systém IFRS a US GAAP*. Praha: Grada, 2018. ISBN 978-80-247-2774-5
- JIRÁNEK, V. *Auditorské profese v České republice*. Praha: Komora auditorů České republiky, 2013. ISBN 978-80-86679-25-9
- Komora auditorů České republiky, [online]. [cit. 2020-03-30] Dostupné z: www.kacr.cz
- KRÁLÍČEK, V. *Auditing*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 1997. ISBN 8070798122

KRÁLÍČEK, V. *Komentář k zákonu č. 93/2009 Sb. Zákon o auditorech*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-317-4

KUPEC, V. *Audit*. Praha: Vysoká škola finanční a správní, a.s., 2019. ISBN 978-80-7408-174-3

MEZINÁRODNÍ FEDERACE ÚČETNÍCH (IFAC). *Příručka k uplatňování mezinárodních auditorských standardů při auditu malých a středních účetních jednotek* [online]. [cit. 2020-08-10]. ISBN 978-80-86679-12-ř. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/prirucka-kuplatnovani-isa-pri-audit-u-ucetnich-zaverek-malych-a-strednich-podniku>

MILLICHAMP, A. *Auditing*. UK: Thompson, 2002. ISBN -13:978-0-82645-500-0

MLÁDEK, R. *Přehled rozdílů mezi národním účetnictvím a IFRS/US GAAP*. Gaap.cz [online]. [cit. 2020-04-1]. Dostupné z: <http://www.gaap.cz/cs/prehled-rozdilu/>

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

MÜLLEROVÁ, L. a V. KRÁLÍČEK. *Auditing*. Praha: Oeconomica, 2014. ISBN 978-80-245-2018-6.

MÜLLEROVÁ, L. a V. KRÁLÍČEK. *Auditing pro manažery aneb jak porozumět ověřování účetní závěrky statutárním auditorem*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-755-2768-4

MÜLLEROVÁ, L. a ŠINDELÁŘ, M. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada Publishing, 2016. *Účetnictví a daně* (Grada). ISBN 978-80-24758-06-0

MURCIA, F., F. MURCIA a BORBA, J. *Continuous Auditing: A Literature Review*. *Revista Organizações em Contexto*, 2008. 10.15603/1982-8756/roc.v4n7p1-17. [online]. [cit. 2020-08-10]. Dostupné z: https://www.researchgate.net/publication/273498993_Continuous_Auditing_A_Literature_Review

OTRUSINOVÁ, M. a K. ŠTEKER. *Jak číst účetní výkazy - Základy českého účetnictví a výkaznictví - Základy českého účetnictví a výkaznictví*. Praha: Grada. 2016. ISBN 978-80-271-0048-4

PORTER, B., J. SIMON a D. HATHERLY. *Types of audit*. In: *Principles of external auditing*. 3. vyd. Chichester: John Wiley, 2008. ISBN 978-0-470-01825-5

RICCHIUTE, N. D. *Audit*. 1. vydání. Praha: Victoria Publishing a.s., 1994. ISBN 80-85605-86-4

RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 2005. ISBN 80-7263-251-5

SEDLÁČEK, J. *Auditing*. Praha: Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, 2001. ISBN 80-210-2527-1

SCHRÁNIL, P. *Kontrola a audit: (ve finančních institucích, pojišťovnách)*. Vyd. 1. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2010. ISBN 978-80-7408-027-2.

SCHRÁNIL, P. a J. TVRDON. *Externí a interní auditing*. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2010. ISBN 978-80-7408-042-5.

VOCHOZKA, M. a MULAČ, P. *Podniková ekonomika*. Praha: Grada Publishing, 2012. ISBN 80-247-8200-6.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech

Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů

7 Přílohy

Odkazovaný seznam příloh

7.1 Vývoj nákladových účtů

Číslo účtu	Balance k 31.12.2019	Balance k 31.12.2018	Vývoj v TCZK	Vývoj v %
501100	118	150	-32	-21%
501200	750	1 232	-482	-39%
501300	150	220	-70	-32%
501301	243	0	243	N/A
501400	1 878	1 497	381	25%
501500	1 290	682	607	89%
501501	2 859	0	2 859	N/A
501599	1	0	1	N/A
501700	233	388	-155	-40%
501900	10	9	1	14%
Celkem	7 532	4 179	3 353	80%
504100	6 219	8 229	-2 010	-24%
504110	0	1 683	-1 683	-100%
504200	2 043	983	1 060	108%
504201	42	19	23	120%
504220	545	162	383	237%
504300	914	953	-39	-4%
504400	15	15	0	0%
504500	532	111	421	380%
504501	4	4	0	0%
504900	165 638	151 450	14 188	9%
504910	0	29 001	-29 001	-100%
504999	0	51	-51	-100%
Celkem	175 952	192 661	-16 709	-9%
511100	69	46	23	50%
511200	233	115	118	103%
511300	3	24	-22	-89%
512100	946	1 025	-79	-8%
512101	206	0	206	N/A
512200	53	381	-327	-86%
512201	300	0	300	N/A
512300	518	494	24	5%
513100	449	418	32	8%
518001	0	10	-10	-100%
518002	3	0	3	N/A
518100	99	65	34	53%
518200	386	307	79	26%
518300	118	73	46	63%
518400	1 003	928	75	8%
518420	214	360	-146	-41%
518450	3 664	2 965	699	24%

Zdroj: vlastní zpracování

518500	938	854	84	10%
518501	227	0	227	N/A
518510	545	508	37	7%
518511	1 744	4 160	-2 416	-58%
518512	859	302	558	185%
518513	1 316	1 442	-126	-9%
518514	11	0	11	N/A
518519	201	84	117	139%
518520	47	122	-75	-61%
518521	19	0	19	N/A
518544	176	0	176	N/A
518555	13 053	11 327	1 726	15%
518600	1 478	340	1 138	335%
518700	41	36	5	14%
518800	1 189	1 249	-60	-5%
518810	334	328	5	2%
518820	153	0	153	N/A
518830	182	0	182	N/A
518850	112	115	-3	-2%
518880	617	998	-381	-38%
518881	5 660	5 788	-129	-2%
518900	108	80	28	35%
518999	115	0	115	N/A
Celkem	37 389	34 943	2 447	7%
545100	13	1	11	900%
548100	255	1 917	-1 663	-87%
548200	0	0	0	N/A
548300	153	148	5	3%
548400	0	11	-11	-100%
548800	102	0	102	N/A
548900	0	17	-17	-100%
Celkem	522	2 094	-1 572	-75%

Zdroj: vlastní zpracování

7.2 Finanční výkazy společnosti

Níže jsou uvedeny výkazy auditované společnosti, všechny hodnoty byly vynásobeny koeficientem. Koeficient je použitý kvůli bezpečnosti dat společnosti. Výkazy obsahují rozvahu a výkaz zisku a ztráty.

7.2.1 Rozvaha

Rozvaha společnosti k 31. 12. 2019.

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.						
ROZVAHA sestavena v plném rozsahu k 31. prosinci 2019 (v celých tisících Kč)						
Název a sídlo účetní jednotky XY s.r.o. Zelená 8 Praha 6 160 00						
		Rok	Měsíc	IČ		
		2019	12	000 00 000		
označ. a	AKTIVA b	řád. c	Běžné účetní období			Minulé úč.období Netto 4
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	
	AKTIVA CELKEM	001	103 136	284	102 852	98 842
B.	Stálá aktiva	003	334	284	50	137
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004	84	50	34	62
B.I.2.	Ocenitelná práva	006	84	50	34	62
B.I.2.1	Software	007	84	50	34	62
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	014	250	234	15	75
B.II.2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	018	250	234	15	75
C.	Oběžná aktiva	037	102 802	0	102 802	98 705
C.I.	Zásoby	038	5 284	0	5 284	4 644
C.I.3.	Výrobky a zboží	041	5 284	0	5 284	4 644
C.I.3.2.	Zboží	043	5 284	0	5 284	4 644
C.II.	Pohledávky	046	65 437	0	65 437	52 897
C.II.1.	Dlouhodobé pohledávky	047	1 213	0	1 213	1 104
C.II.1.4.	Odložená daňová pohledávka	051	911	0	911	802
C.II.1.5.	Pohledávky - ostatní	052	302	0	302	302
C.II.1.5.4.	<i>Jiné pohledávky</i>	056	302	0	302	302
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky	057	63 801	0	63 801	51 446
C.II.2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	058	60 459	0	60 459	47 489
C.II.2.4.	Pohledávky - ostatní	061	3 343	0	3 343	3 956
C.II.2.4.3.	<i>Stát - daňové pohledávky</i>	064	2 736	0	2 736	3 544
C.II.2.4.4.	<i>Krátkodobé poskytnuté zálohy</i>	065	129	0	129	17
C.II.2.4.5.	<i>Dohadné účty aktivní</i>	066	159	0	159	159
C.II.2.4.6.	<i>Jiné pohledávky</i>	067	320	0	320	237
C.II.3.	Časové rozlišení aktiv	068	423	0	423	348
C.II.3.1	Náklady příštích období	069	423	0	423	348
C.IV.	Peněžní prostředky	075	32 081	0	32 081	41 164
C.IV.1.	Peněžní prostředky v pokladně	076	0	0	0	53
C.IV.2.	Peněžní prostředky na účtech	077	32 081	0	32 081	41 110

Zdroj: vlastní zpracování

Označ. a	PASIVA b	řád. c	Stav v běžném účet. období 5	Stav v minulém účet. období 6
	PASIVA CELKEM	078	102 852	98 842
A.	Vlastní kapitál	079	18 107	16 988
A.I.	Základní kapitál	080	509	509
A.I.1.	Základní kapitál	081	509	509
A.III.	Fondy ze zisku	092	- 51	- 51
A.III.1.	Ostatní rezervní fondy	093	51	51
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	098	17 547	16 428
B. + C.	Cizí zdroje	100	84 745	81 854
B.	Rezervy	101	4 814	4 230
B.I.4.	Ostatní rezervy	105	4 814	4 230
C.	Závazky	106	79 930	77 624
C.II.	Krátkodobé závazky	122	79 930	77 624
C.II.4.	Závazky z obchodních vztahů	128	47 097	38 946
C.II.8.	Závazky - ostatní	132	32 833	38 678
C.II.8.3.	<i>Závazky k zaměstnancům</i>	135	3 597	3 233
C.II.8.4.	<i>Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění</i>	136	1 329	1 400
C.II.8.5.	<i>Stát - daňové závazky a dotace</i>	137	1 051	839
C.II.8.6.	<i>Dohadné účty pasivní</i>	138	26 449	32 558
C.II.8.7.	<i>Jiné závazky</i>	139	406	647

Zdroj: vlastní zpracování

7.2.2 Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty společnosti k 31. 12. 2019

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.		VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY sestavený v plném rozsahu za od 1. ledna 2019 do 31. prosince 2019 (v celých tisících Kč)			Název a sídlo účetní jednotky	
		Rok	Měsíc	IČ	XY s.r.o. Praha 6 160 00	
označ. a	TEXT b	řad. c	Skutečnost v účetním období			
			sledovaném 1	minulém 2		
I.	Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb	01	3 846	3 175		
II.	Tržby za prodej zboží	02	307 778	290 790		
A.	Výkonová spotřeba	03	242 603	231 781		
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	04	197 687	192 660		
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	05	4 674	4 179		
A.3.	Služby	06	40 242	34 943		
D.	Osobní náklady	09	44 229	38 518		
D.1.	Mzdové náklady	10	33 282	29 150		
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	11	10 947	9 368		
D.2.1.	<i>Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění</i>	12	10 402	9 089		
D.2.2.	<i>Ostatní náklady</i>	13	545	279		
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	14	88	80		
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15	88	80		
E.1.1.	<i>Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé</i>	16	88	80		
F.	Ostatní provozní náklady	24	1 866	2 225		
F.3.	Daně a poplatky v provozní oblasti	27	71	111		
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28	583	19		
F.5.	Jiné provozní náklady	29	1 212	2 095		
*	Provozní výsledek hospodaření	30	22 838	21 360		
VII.	Ostatní finanční výnosy	46	1 040	1 141		
K.	Ostatní finanční náklady	47	1 872	1 917		
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	48	-832	-777		
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	49	22 006	20 583		
L.	Daň z příjmů	50	4 456	4 155		
L.1.	Daň z příjmů splatná	51	4 565	4 156		
L.2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	52	-109	-1		
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	53	17 550	16 428		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	55	17 550	16 428		
*	Čistý obrát za účetní období	56	312 664	295 106		

Zdroj: vlastní zpracování