



# VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

## FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

## ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

## TVORBA EFEKTIVNÍHO PLÁNU PROVÁDĚNÍ AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY PRO MALÉ AUDITORSKÉ PRAXE

CREATION OF EFFECTIVE PLAN OF AUDIT PROCEDURES OF FINANCIAL STATEMENTS  
FOR SMALL AUDIT COMPANIES

### DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

### AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Jaroslava Staňková

### VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.

BRNO 2020

## Zadání diplomové práce

Ústav:	Ústav financí
Studentka:	<b>Bc. Jaroslava Staňková</b>
Studijní program:	Ekonomika a management
Studijní obor:	Účetnictví a finanční řízení podniku
Vedoucí práce:	<b>Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.</b>
Akademický rok:	2019/20

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

### **Tvorba efektivního plánu provádění auditu účetní závěrky pro malé auditorské praxe**

#### **Charakteristika problematiky úkolu:**

Úvod

Vymezení problému a cíle práce, deskripce vybraných metod

Teoretická východiska práce – analýza právních norem týkajících se auditu a jejich komparace v mezinárodním kontextu

Analýza problému a současné situace – nejčastější chyby při provádění auditů malými auditorskými praxemi

Vlastní návrhy řešení, přínos návrhů řešení – vytvoření efektivního plánu postupu provádění auditu účetní závěrky a aplikace na vybraném podniku

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

#### **Cíle, kterých má být dosaženo:**

Cílem diplomové práce je vytvoření efektivního plánu provádění auditu účetní závěrky pro malé auditorské praxe na základě analýzy jejich nejčastějších problémů a aplikace navrženého postupu při auditu účetní závěrky vybraného podniku.

#### **Základní literární prameny:**

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. Příručka k řízení kvality pro malé a střední účetní a auditorské praxe. Praha: Komora auditorů České republiky, 2010. ISBN 978-80-86679-09-9.

MORONEY, Robyn, CAMPBELL, Fiona and Jane HAMILTON. Auditing: A practical Approach. Milton: John Wiley & Sons, 2011. 451 s. ISBN 978-9-730-32649-6.

MÜLLEROVÁ, L. a V. KRÁLÍČEK. Auditing. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2017. 388 s. ISBN 978-80-245-2233-3.

PORTER, B., J. SIMON a D. HATHERLY. Principles of External Auditing. Chichester: John Wiley, 2014. 882 s. ISBN 978-0-470-97445-2.

Příručka pro provádění auditu. Praha: Komora auditorů České republiky, 2012. ISBN 978-80-866-9-18-1.

SCHRÁNIL, P. a J. TVRDOŇ. Externí a interní auditing. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2010. 68 s. ISBN 978-80-7408-042-5.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2019/20

V Brně dne 29.2.2020

L. S.

.....  
doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.  
ředitel

.....  
doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.  
děkan

## **Abstrakt**

Diplomová práce se zabývá problematikou auditu účetní závěrky pohledem auditora a dokumentace jeho postupů. V první části jsou vymezené základní pojmy z této oblasti a dále jsou popsány auditorské postupy a navržen efektivní systém postupu provádění auditu aplikovaný na vybrané společnosti.

## **Klíčová slova**

audit, účetní závěrka, dokumentace auditu, spis auditora, materialita, riziko, vnitřní kontrolní systém

## **Abstract**

The diploma thesis deals with the issue of audit of financial statements from the perspective of the auditor and documentation of his procedures. The first part defines the basic concepts in this area and further describes the audit procedures and proposes an effective system of audit procedures applied to selected companies.

## **Key words**

audit, financial statements, audit documentation, materiality, risks, internal control system

### **Bibliografická citace**

STAŇKOVÁ, Jaroslava. *Tvorba efektivního plánu provádění auditu účetní závěrky pro malé auditorské praxe* [online]. Brno, 2020 [cit. 2020-05-16]. Dostupné z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/120001>. Diplomová práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce Zuzana Křížová.

### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 17. května 2020

Bc. Jaroslava Staňková

## **Poděkování**

Zde bych chtěla poděkovat své vedoucí práce, Ing. Zuzaně Křížové, Ph.D. za vstřícný přístup k vedení práce a za cenné konzultace. Dále bych chtěla poděkovat své rodině, která mě při zpracování práce a po dobu celého studia podporovala, a také kolegům za jejich cenné rady z praxe a podporu při zpracování práce.

# OBSAH

ÚVOD.....	10
CÍLE A METODIKA PRÁCE .....	11
1 OBECNÉ POJMY AUDITU.....	12
1.1 Audit .....	12
1.2 Historie a vývoj auditu ve světě.....	15
1.3 Nejvýznamnější kauzy spojené s auditorskou činností.....	17
1.3.1 Enron.....	17
1.3.2 WorldCom Inc.....	18
1.3.3 Olympus .....	19
Historie auditu v České republice .....	19
1.4 Regulace auditorské profese v České republice .....	21
1.4.1 Zákon o auditorech.....	22
1.4.2 Etický kodex.....	24
1.4.3 Mezinárodní auditorské standardy .....	25
1.5 Srovnání regulace auditorské profese v zahraničí a v České republice.....	25
2 AUDITORSKÉ POSTUPY A NEJČASTĚJŠÍ CHYBY PŘI JEJICH PROVÁDĚNÍ ZJIŠTĚNÉ PŘI KONTROLÁCH KVALITY .....	27
2.1 Kontroly kvality .....	27
2.2 Auditorské postupy a jejich nejčastější nedostatky zjištěné v rámci provádění kontrolní činnosti v letech 2017–2019.....	31
2.2.1 Vyhodnocení rizik.....	32
2.2.2 Reakce na vyhodnocená rizika.....	39
2.2.3 Příprava zprávy auditora .....	44
2.2.4 Shrnutí nejčastěji zjišťovaných nedostatků při provádění auditu .....	49
3 NÁVRH POSTUPU PŘI PROVÁDĚNÍ AUDITU .....	51
3.1 Dokumentace auditu ve fázi vyhodnocení rizik .....	52
3.2 Dokumentace auditu ve fázi reakcí na vyhodnocená rizika .....	71
3.3 Dokumentace auditu ve fázi přípravy zprávy .....	73
3.4 Shrnutí postupu dokumentace auditu.....	85
4 APLIKACE NAVRŽENÉHO POSTUPU NA VYBRANÉ SPOLEČNOSTI ALFA S.R.O.....	89
4.1 Charakteristika společnosti Alfa s.r.o. ....	89
4.1.1 Předmět podnikání, trh a zákazníci .....	89



4.2	Aplikace navržené dokumentace pro audit roku 2018.....	90
5	HODNOCENÍ, SHRnutí A DOPORUČENÍ .....	101
	ZÁVĚR .....	103
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY .....	105
	SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK.....	107
	SEZNAM OBRÁZKŮ.....	108
	SEZNAM TABULEK .....	109
	SEZNAM GRAFŮ .....	110
	SEZNAM PŘÍLOH.....	111

# ÚVOD

Práce se zabývá auditorskými postupy a vytvořením efektivního plánu provádění auditu na základě nejčastěji zjišťovaných chyb v auditorských postupech. Práce bude vycházet z chyb zjišťovaných při kontrolách kvality, které u praktikujících auditorů a v auditorských praxích pravidelně provádí Komora auditorů České republiky. Tyto kontroly a jejich výsledky jsou aktuálním a diskutovaným tématem. Auditorská profese se neustále vyvíjí, což souvisí s neustálým technologickým pokrokem, ale i změnami v legislativě účetní i auditorské. Na auditory jsou tak kladeny vysoké požadavky nejen ze strany Komory auditorů České republiky.

Diplomová práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. V první části práce bude popsáno, co to vlastně audit je. Dále je zmíněna historie a vývoj auditu ve světě i v České republice a základní pojmy týkající se auditu.

Dále se práce bude zabývat popisem auditorských postupů při provádění auditu účetní závěrky a s nimi souvisejícími problémy, které jsou zjišťovány při kontrolách kvality prováděných Komorou auditorů České republiky. Na základě těchto zjištěných problémů bude vytvořen efektivní plán tvorby dokumentace v průběhu provádění auditních prací jednotlivými auditory a malými auditorskými praxemi.

Následně bude tento plán dokumentace aplikován na konkrétní účetní jednotku při provádění auditních prací auditorem z malé auditorské praxe.

## **CÍLE A METODIKA PRÁCE**

Cílem této diplomové práce je vytvoření efektivního plánu provádění auditu. Plán je cílený na pomoc auditorům z malých auditorských praxí a samostatně pracujícím auditorům, aby rychle a efektivně provedli audit a zejména, aby správně zdokumentovali veškeré své postupy práce.

V teoretické části bude k vysvětlení základních pojmů týkajících se auditu a auditorských postupů použito vědeckých metod analýzy, deskripce a u vhodných částí i komparace se zahraniční podobou provádění auditu. Teoretická část vychází zejména z rešerší odborné literatury a ze zpráv o kontrolách kvality práce auditorů. Dílčím cílem této části práce je vybrat nejdůležitější chyby a nedostatky, kterých se auditori v rámci výkonu své činnosti dopouštějí.

Praktická část práce bude zaměřena na vytvoření efektivního plánu postupu tvorby dokumentace při provádění auditu. Dílčím cílem této části práce je pomocí plánu tvorby dokumentace shrnout základní činnosti nutné při provádění auditu, aby se auditor nedopouštěl oněch často se opakujících chyb, které budou analyzovány v teoretické části práce. Při samotném zpracování budou použity zejména metody analýzy a dedukce a také budou využity poznatky z praxe.

# 1 OBECNÉ POJMY AUDITU

Tato část práce se zabývá základními pojmy z oblasti auditu, které jsou základním stavebním kamenem pro další části této práce.

## 1.1 Audit

Je mnoho definic, co to vlastně je audit. Komora auditorů České republiky používá definici, která velmi exaktně vyjadřuje základní poslání auditu a je všemi plně akceptovaná: „*Audit v obecném smyslu slova je prostředek, jímž jedna osoba ujišťuje druhou 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*“<sup>1</sup>.

Někdy bývá smysl auditu nesprávně interpretován jako kontrola. Mezi těmito pojmy je však rozdíl. Technologie ověřování sice může být někdy podobná, či dokonce stejná, avšak audit se liší ve funkci. Ať už se jedná o interní či externí audit, zkoumá nejen odchylky od norem a pravidel, ale zkoumá i samotné normy a pravidla, případně tolerance jimi stanovené, jestli odpovídají skutečným potřebám a předpisům a případně navrhuje jejich úpravy. Zásadním rozdílem mezi auditem a kontrolou je forma postihu, pokud se zjistí závady. Při kontrole se běžně používají sankce ve formě peněžních pokut, případně v krajním případě i zrušení nebo návrh na zrušení kontrolovaného subjektu. Případný postih od auditora je však nepřímý, ve formě vyjádření ve výroku auditora<sup>2</sup>.

Tato práce se zabývá auditem účetní závěrky, který je také označován jako externí audit. Existují však další druhy auditu.

**Interní audit** je zpravidla prováděn zaměstnanci organizace, kteří jsou k tomuto úkolu speciálně vyškoleni. Hlavní podmínkou je nezávislost auditorů na činnostech, které v podniku prověřují. Úkolem je zjistit, zda jsou naplňovány přijaté koncepce, postupy,

---

<sup>1</sup> SCHRÁNIL, Pavel a Josef TVRDOŇ. *Externí a interní auditing*. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2010, s.11. ISBN 978-80-7408-042-5.

<sup>2</sup> SCHRÁNIL, Pavel a Josef TVRDOŇ. *Externí a interní auditing*. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2010, s.11. ISBN 978-80-7408-042-5.

standards, zda se zadané úkoly plní efektivně nebo zda jsou dosahovány cíle organizace. Závěry z takového interního auditu, tedy nezávislého odborného hodnocení činnosti organizace a jejich výsledků, jsou ve většině finančních institucí pro manažery jednotlivých oddělení závazné a musí se jimi řídit<sup>3</sup>.

**Forenzní audit** neboli forenzní šetření je obecně zaměřen proti nedodržování vnitrofiremních předpisů a směrnic. Jedná se o zakázky, kdy má klient podezření na závažné prohřešky zaměstnanců nebo jiných osob. Šetření probíhá v předem vymezených oblastech a jeho cílem je většinou odhalit trestné nebo jinak protizákonné jednání jednotlivců nebo skupin.

**Audit jakosti** prověřuje zejména kvalitu výkonů poskytovaných prověřovanou společností. Rozsah a zaměření auditu může být různé, například se může jednat o hodnocení kvality konečných výrobků, kdy společnost po splnění podmínek a kvalitativních norem bývá obvykle udělen certifikát, který pak výrobce uvádí na obalu výrobků nebo v případě služby v nabídce nebo reklamě. Další možností je provedení auditu jakosti celého systému řízení podniku. Výsledkem je pak udělení certifikátu v rámci mezinárodních norem určujících požadavky na systémy řízení a zabezpečování jakosti ISO. Tyto audity provádějí specializované instituce s vyškolenými pracovníky.

**Ekologický audit** představuje dokumentování a vyhodnocování řídicího systému podniku a kontrolu procesů a jejich dopadu na životní prostředí. V současné době se nejvíce uplatňuje v chemickém průmyslu a v oblasti provozu jaderných elektráren. V rámci oblasti ekologie získává stále na větším významu tzv. environmentální účetnictví, které sleduje a vykazuje účetní informace související s životním prostředím.

**Počítačový audit** je důsledkem rozvoje využívání informačních technologií a výpočetní techniky. Jedná se o kontrolu software a hardware, ale i ochrany dat informačních systémů. Spolehlivost informačních systémů nabývá na významu i pro externí i interní auditory v souvislosti s vedením účetnictví v elektronické podobě a průkazností účetních záznamů a jejich přenosem.

---

<sup>3</sup> SCHRÁNIL, Pavel a Josef TVRDOŇ. *Externí a interní auditing*. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2010, s. 35-36. ISBN 978-80-7408-042-5.

**Personální audit** je většinou využíván většinou jednorázově pro analýzu lidských zdrojů v dané organizaci. Cílem komplexního personálního auditu je nalezení odpovědi na otázky, kolik pracovníků je třeba mít v organizaci pro současný objem práce, který pracovník se nejlépe hodí na danou pracovní pozici a jak je nastavený systém řízení lidí v organizaci.

**Audit účetní závěrky** se někdy také nazývá externí nebo statutární audit. Zaměřuje se na individuální nebo konsolidované účetní závěrky a zpravidla ho provádí nezávislý externí auditor. Úkolem auditu účetní závěrky je zvýšit věrohodnost účetních závěrek zveřejňovaných podnikem. Tomuto typu se bude práce dále věnovat.

Povinnost ověření účetní závěrky auditorem je zakotvena v § 20 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví<sup>4</sup>. Subjekty veřejného zájmu, velké účetní jednotky a střední účetní jednotky vždy podléhají statutárnímu auditu. Dále jsou stanovena 3 kritéria pro malé účetní jednotky, jejichž překročení znamená povinnost auditovat účetní závěrku. Mezi tato kritéria patří:

- roční úhrn čistého obrátu ve výši 80 milionů korun;
- úhrn aktiv netto ve výši 40 milionů korun;
- průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50.

U akciových společností a svěreneckých fondů se jedná o překročení jednoho ze tří kritérií, u ostatních účetních jednotek je povinnost auditu při překročení dvou stanovených limitů ze tří. V obou případech musí překročení nastat ve dvou po sobě jdoucích obdobích, tedy k rozvahovému dni účetního období, za nějž se účetní závěrka sestavuje, a bezprostředně předcházejícího účetního období<sup>5</sup>.

Služeb auditorů nevyužívají jen společnosti, jež mají zákonnou povinnost ověřit účetní závěrku, ale i dceřiné společnosti, po kterých auditorskou zprávu požaduje jejich

---

<sup>4</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ze dne 1. ledna 1992.

<sup>5</sup> MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada Publishing, 2016, s. 34. ISBN 978-80-247-5806-0.

mateřská společnost, bankovní instituce před poskytnutím úvěru, případně vlastníci společností, kterým může výrok auditora pomoci v rozhodování.

Většina auditorských praxí neposkytuje jen ověření účetní závěrky, ale i další tzv. neauditorské služby, protože je u auditorů požadována vysoká odbornost v mnoha oblastech. Jde většinou o ekonomické, účetní a daňové poradenství. Poskytovat daňové poradenství může auditorská společnost pouze v tom případě, je-li zaregistrovaná u Komory daňových poradců České republiky na základě smluvní spolupráce nebo zaměstnání daňového poradce.

### **Vztah auditu a účetnictví**

Dále se práce bude zabývat zejména externím auditem účetní závěrky. Je tedy vhodné vymezit, jaký vztah má audit a účetnictví.

Základní rozdíl je ve vymezení procesu. Účetnictví je zejména tvořivý proces, zato audit je spíše procesem hodnotícím. Účetnictví se zabývá identifikací a sběrem informací, organizací, sumarizací a komunikací o ekonomických procesech v účetní jednotce. Audit zase spočívá ve sběru informací od účetní jednotky a jejich vyhodnocení. Audit by se tedy neměl zabývat všemi událostmi, ale měl zabývat pouze významnými událostmi účetní jednotky a z těch vytvořit závěrečné vyhodnocení<sup>6</sup>.

## **1.2 Historie a vývoj auditu ve světě**

Práce se věnuje především externímu auditu, je třeba se tedy nejdříve krátce podívat do historie auditu. Historii činnosti podobající se auditu můžeme sledovat již v dávné historii lidstva. Například ve starověkém Egyptě se vyžadovalo, aby o daňových příjmech referovali dva úředníci. Dále se traduje, že již ve třetím století před naším letopočtem římscí vládci určovali tzv. kvestory, kteří kontrolovali tehdejší účetnictví ve formě jakési evidence ve všech provinciích. Z tohoto období zřejmě pochází slovo „audit“, odvozeno z latinského slova „audire“ – naslouchat<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> PORTER, Brenda, David J HATHERLY a Jon SIMON. *Principles of external auditing*. 3rd ed. Chichester: John Wiley, 2008, s. 27. ISBN 978-0-470-01825-5.

<sup>7</sup> MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing*. 2. přepracované vydání. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2017, s. 9. ISBN 978-80-245-2233-3.

Činnosti odpovídající dnešní podobě auditu, bychom našli již ve středověké Anglii. Za vlády Jindřicha I. Anglického byla založena státní pokladna a byli jmenováni první speciální ověřovatelé, označovaní jako „auditoři“. Ti ověřili, že veškeré státní příjmové a výdajové transakce byly správně zaúčtovány<sup>8</sup>.

V 17. století, kdy byly již audity ve Velké Británii relativně běžné, začíná historie auditu ve Spojených státech amerických. Souvisí s rostoucím podílem britských investic na americkém kontinentu – britští investoři chtěli mít své investice na americkém kontinentu v rámci možností pod kontrolou. Následně se po Americké válce o nezávislost vyvíjela auditorská činnost nezávisle na Velké Británii. V 19. století začaly vznikat společnosti, jejichž akcionáři ze svých řad volili členy tzv. audit committee. Ta se zabývala ověřováním finančních účtů a grantových příspěvků společností<sup>9</sup>. Významným mezníkem pak byl krach na newyorské burze v roce 1929. Protože byla jako jedna z příčin uváděna nevěrohodnost předkládaných účetních výkazů, byl v roce 1934 pověřen burzovní dohled, aby jako nejvyšší burzovní instituce USA stanovil účetní zásady, metody a formy sestavování účetních výkazů pro společnosti, které obchodují své akcie na newyorské burze<sup>10</sup>.

Z historických souvislostí můžeme shrnout okolnosti, které vedly ke vzniku auditorské profese, do následujícího schématu:

---

<sup>8</sup> MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing*. 2. přepracované vydání. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2017, s. 9. ISBN 978-80-245-2233-3.

<sup>9</sup> MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing*. 2. přepracované vydání. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2017, s. 13-14. ISBN 978-80-245-2233-3.

<sup>10</sup> MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing pro manažery, aneb, Jak porozumět ověřování účetní závěrky statutárním auditorem*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017, s. 20-21. ISBN 978-80-7552-768-4.





Obrázek č. 1: Okolnosti vzniku auditorské profese<sup>11</sup>

### 1.3 Nejvýznamnější kauzy spojené s auditorskou činností

Oblast auditu a jeho legislativní úprava se neustále vyvíjí, podobně jako úprava účetnictví. Tento vývoj iniciují mimo jiné také významné kauzy spojené s neodhalením významných nesprávností a podvodů v účetních závěrkách. Na základě zkušeností se pak mezinárodní auditorské organizace snaží o zdokonalení prověřování problematických oblastí přes změnu legislativ.

#### 1.3.1 Enron

Enron Corporation byla americkou energetickou společností. Sídlila v Houstonu, měla 20 000 zaměstnanců a byla několikrát zvolena jako nejvíce inovativní společnost v USA. K bankrotu společnosti došlo 2. prosince 2001. Účetnictví bylo falšováno už v 90. letech, zejména pomocí obchodování se stovkami účelově vzniklých společností. Všechny tyto společnosti byly pod kontrolou Enronu. Díky těmto prodejm vzrostly prodeje společnosti mezi lety 1995 a 2000 z 13,3 miliard dolarů na 100,8. Jednalo se o derivátové obchody s energií a jiné projekty, které byly ihned po provedení účtovány

<sup>11</sup> Vlastní zpracování dle: MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing*. 2. přepracované vydání. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2017, s. 11. ISBN 978-80-245-2233-3.

jako výnos, ačkoliv mohl obchod v budoucnu skončit ztrátou. Jedním z cílů tohoto počínání bylo umělé navyšování ceny akcií. Maximum bylo dosaženo v srpnu 2000, poté členové nejvyššího vedení a jejich rodinní příslušníci akcie prodali a v létě 2001 došlo k úplnému pádu ceny.

Auditorem společnosti byla firma Arthur Andersen – jedna ze společností tzv. Velké pětky. Společnosti Enron poskytovala i konzultační služby a velkou část výnosů Houstonské pobočky tvořily právě příjmy za služby společnosti Enron. Po upozornění na vyšetřování od společnosti Enron byla nařízena likvidace všech materiálů spojených s krytím finančních akcí Enronu. Zodpovědní manažeři firmy byli v roce 2002 obviněni z obstrukce spravedlnosti. Následkem byl zánik jedné z největších auditorských společností<sup>12</sup>.

### **1.3.2 WorldCom Inc.**

Společnost WorldCom byla svého času druhou největší společností v oblasti telekomunikací. Dosud stále funguje pod názvem MCI Inc. Společnost používala přibližně od roku 1999 různě podvodné účetní metody, aby zakryla klesající zisky. Jednalo se o účtování nejvýznamnějších nákladů společnosti – spojování hovorů s ostatními telekomunikačními společnostmi – jako o kapitálových výdajích a ne o nákladech. Další metodou byla manipulace s časovým rozlišením, kdy docházelo k tvorbě časového rozlišení v neodpovídající výši, což mělo za následek využití v horších časech a zvýšení výnosů a zisku. Cílem podvodu bylo udržet vysoko cenu akcií kvůli předkupnímu právu managementu.

Podvod odhalili interní auditoři v roce 2002. Poté začala společnost vyšetřovat Komise pro cenné papíry. Při vyšetřování bylo zjištěno, že společnost svá aktiva navýšila o 11 miliard dolarů. Auditorem byla opět společnost Arthur Andersen, která tvrdila, že o podvodných praktikách nevěděla. Okamžitě byla nahrazena jinou společností z tzv.

---

<sup>12</sup> MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing*. 2. přepracované vydání. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2017, s. 17. ISBN 978-80-245-2233-3.

Velké pětky - společností KPMG. V roce 2005 soud rozhodl o vyrovnání společnosti Arthur Andersen s investory<sup>13</sup>.

### 1.3.3 Olympus

Jedná se o případ proslulého japonského výrobce fotoaparátů a lékařských pomůcek a zařízení. Jednalo se o zakrytí ztráty 1,7 miliardy dolarů. Společnost od 90. let používala nevyhovující účetní postupy, kterými schovávala ztráty z investic v pochybných fúzích a akvizicích. Dělo se tak vytvářením nastrčených firem, do nichž se převáděly částky z utajované ztráty, které se pak odpisovaly. Zahlazení stop před auditorskými společností probíhalo vhodným přesunem u různých bank. V roce 2011 na tyto účetní podvody upozornil bývalý generální ředitel Michael Woodford. Právě kvůli tomuto odhalení byl propuštěn a poté s informacemi vyšel na veřejnost. Vedení společnosti pak v listopadu roku 2011 ustavilo nezávislou vyšetřovací komisi, v jejímž čele byl vysloužilý soudce Nejvyššího soudu v Tokiu – Tacuo Kainaka. Vyšetřovatelé složení z právníků a účetních se shodli na tom, že management se nijak neobohatil. Účetními podvody údajně nejmenovaní lidé kryly miliardové ztráty proto, aby nebyla poškozena pověst a finanční pozice podniku.

Do roku 2009 byla externím auditorem společnost KPMG AZSA a následně společnost Ernst and Young ShinNihon, které v minulosti žádné podvody neodhalily. V roce 2012 však byly obě společnosti zproštěny odpovědnosti na podvodech. Z odpovědnosti na škodách ve výši celkem 8,4 miliardy jenů bylo obviněno 5 současných i bývalých interních auditorů<sup>14</sup>.

## Historie auditu v České republice

V České republice došlo ke vzniku a formování auditorské profese mnohem později než v západní části světa, zejména kvůli politickému vývoji. Vznik auditorské profese je u nás spojený s transformací ekonomiky koncem osmdesátých a počátkem

---

<sup>13</sup> MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing*. 2. přepracované vydání. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2017, s. 18. ISBN 978-80-245-2233-3.

<sup>14</sup> MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing*. 2. přepracované vydání. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2017, s. 30. ISBN 978-80-245-2233-3.

devadesátých let. I dříve však existovala kontrola účetních závěrek v národních podnicích prostřednictvím revizorů jmenovaných příslušným ministerstvem<sup>15</sup>.

V roce 1990 vznikla profesní organizace Unie účetních ČSFR, která sdružovala specialisty a odborníky v oboru účetnictví, finanční a auditorské činnosti. V roce 1991 byla organizace přejmenována na Unii auditorů ČR a její činnost byla omezena pouze na území České republiky. Jejím cílem bylo všestranně připravit odborníky pro výkon auditorské profese. Rychlý proces privatizace a rozvoj podnikatelského prostředí vyžadoval vyšší nároky na auditorskou profesi a také vzrůstala poptávka po auditorských službách. Rada Unie se v roce 1992 podílela na legislativních přípravách nového zákona o auditorech a komoře auditorů. Tím se začala formovat profese auditorů v podstatě nezávislá na státu s vlastními dozorovými orgány. Přípravný výbor jmenovaný ministrem financí ČR spolu s Uníí auditorů připravili ustavující sněm Komory auditorů na 18. února 1993. V březnu roku 1993 ukončila Unie auditorů svoji činnost a veškerý majetek převedla Komoře auditorů České republiky.

1. 1. 2001 nabyl účinnosti nový zákon o auditorech, který přinesl celou řadu změn. K 31. 12. 2000 zanikla původní Komora auditorů a 1. 1. 2001 vznikla nová, které převzala práva a povinnosti komory zaniklé. Hlavním úkolem bylo vytvoření vzdělávacího a zkušebního systému.

V souvislosti s blížícím se vstupem České republiky do Evropské unie rozhodla v roce 2002 Komora na svém zasedání o zřízení Výboru pro mezinárodní účetní standardy a rozhodla o následné spolupráci s IASB (International Accounting Standards Board). V roce 2003 pak zajistila Komora překlad Mezinárodních účetních standardů (IAS) a v roce 2006 vyšel nový Etický kodex. V roce 2009 vznikl nový orgán s názvem Rada pro veřejný dohled nad auditem a dosavadní Rada Komory auditorů ČR změnila svůj název na Výkonný výbor Komory auditorů ČR, v jehož čele je prezident Komory.

Na začátku vývoje auditorské profese v České republice se externí auditoři orientovali více na provádění povinných auditů (Komora auditorů ČR uvádí 75 % v 90. letech), zatímco dnes se naopak více orientují na poradenskou činnost. Na auditory

---

<sup>15</sup> MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing*. 2. přepracované vydání. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2017, s. 70. ISBN 978-80-245-2233-3.

jsou tak kladeny větší nároky na znalosti nejen z oblasti účetnictví a daňové oblasti, ale také znalosti tržních mechanismů, oceňování, mikroekonomie, makroekonomie a podobně. Tyto znalosti jsou také vyžadovány v rámci auditorských zkoušek. Je také kladen důraz na průběžné vzdělávání auditorů, tzv. kontinuální profesní vzdělávání, kdy jsou auditoři povinni se vzdělávat v rozsahu minimálně 40 hodin ročně<sup>16</sup>.

#### 1.4 Regulace auditorské profese v České republice

Jak již bylo uvedeno v minulé podkapitole, činnost auditora je činností vysoce odbornou a jsou kladeny velké nároky jak na teoretické znalosti, tak na praktické zkušenosti z různých oblastí i mimo audit, zejména z účetnictví, daní, finančního řízení podniku, informačních technologií nebo makro či mikroekonomie. Uživateli jsou totiž nejen samotní zákazníci, ale zejména široká veřejnost, a ta není schopna z informací vyplývajících z auditní zprávy rozpoznat, zda byl audit řádně proveden.

Dále je tu riziko, že si zákazník nepřeje, aby byl audit proveden řádným způsobem, neboť chce zakrýt určité skutečnosti. Tržní mechanismus není schopen zajistit objektivní fungování auditorské profese, proto je ve veřejném zájmu tuto profesi regulovat<sup>17</sup>.

Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, upravuje postavení a činnost statutárních auditorů, auditorských společností a asistentů auditora. Dále také upravuje postavení a působnost Komory auditorů České republiky a Rady pro veřejný dohled nad auditem. Rada by měla nestranně dohlížet nad auditem zejména velkých společností. Její vznik byl reakcí na různé aféry spojené s krachem velkých firem, kdy nebyla jasná úloha, kterou při tom měly i velké auditorské firmy<sup>18</sup>.

---

<sup>16</sup> Kronika. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2020 [CIT. 2019-02-10]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/kronika-ka-cr-jednotliva-obdobi>

<sup>17</sup> MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing*. 2. přepracované vydání. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2017, s. 37. ISBN 978-80-245-2233-3.

<sup>18</sup> SCHRÁNIL, Pavel a Josef TVRDOŇ. *Externí a interní auditing*. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2010, s. 22-23. ISBN 978-80-7408-042-5.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vymezuje v §20 povinnost auditu, jak je uvedeno v úvodu kapitoly<sup>19</sup>.

#### 1.4.1 Zákon o auditorech

Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, upravuje výkon auditorské činnosti, vymezuje základní pojmy z oblasti auditu, působnost Komory auditorů České republiky a Rady pro veřejný dohled nad auditem<sup>20</sup>.

První část zákona vymezuje základní pojmy, výkon auditorské činnosti, vydání auditorského oprávnění a nutné podmínky pro získání auditorského oprávnění. Fyzická osoba musí pro obdržení auditorského oprávnění splnit následující podmínky vymezené v §4 tohoto zákona:

- musí být absolventem akreditovaného bakalářského nebo magisterského studijního programu případně rovnocenného zahraničního studia;
- je bezúhonná a svéprávná;
- absolvovala odbornou praxi po dobu alespoň 3 let;
- složila auditorskou zkoušku;
- nemá evidován nedoplatek u orgánů Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky, na pojistném na veřejné zdravotní pojištění a na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti;
- a složila slib auditora<sup>21</sup>.

Auditorská zkouška je řešená v rámci §8 zákona o auditorech. Jsou zde vymezeny oblasti, na něž se vztahují jednotlivé dílčí zkoušky. Dále zákon určuje, že je potřeba

---

<sup>19</sup> MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada Publishing, 2016, s. 34. ISBN 978-80-247-5806-0.

<sup>20</sup> Zákon č. 93/2009Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech) ze dne 26. března 2009.

<sup>21</sup> Zákon č. 93/2009Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech) ze dne 26. března 2009, § 4.

všechny dílčí zkoušky splnit do 5 let ode dne konání první dílčí zkoušky. V případě složení státní závěrečné zkoušky z jedné nebo více oblastí, může být uchazeč od této dílčí zkoušky osvobozen<sup>22</sup>.

V další části zákon řeší auditory z jiných členských států. Těm je auditorské oprávnění uděleno v případě složení rozdílové zkoušky. Podobná pravidla platí i pro auditory ze třetích zemí. Komora auditorů dle zákona vede rejstřík obsahující informace o statutárních auditorech, auditorských společnostech, osobách příležitostně vykonávajících auditorskou činnost a o asistentech auditora.

Dále zákon řeší Etický kodex, který vydává Komora jako svůj vnitřní předpis a auditori jsou při provádění povinného auditu povinni se jím řídit. Zákon určuje, komu podle Etického kodexu smí či nesmí povinný audit provádět. Zákon také rozpracovává princip nezávislosti, zabezpečení a uspořádání výkonu činnosti, rozpoznávání a zamezení střetu zájmů, evidenci a uchovávání dokumentů, mlčenlivost a odměny.

V další části zákon upravuje povinnosti spojené s auditem účetní závěrky. Jedná se o smlouvu, zprávu, vedení spisu, práva a povinnosti auditora a pojištění odpovědnosti za škodu. Zákon se také věnuje kontrole kvality práce auditorů, které provádějí pověřené osoby. Této problematice se věnuje ustanovení Systém zajištění kvality. V případě zjištění porušení povinností stanovených zákonem nastupují kárná a jiná opatření dle §25. Hlava IV řeší statut asistenta auditora<sup>23</sup>.

Hlava V obsahuje ustanovení týkající se Komory auditorů, upravuje její orgány a funkce. Dále zákon řeší činnost Rady pro veřejný dohled nad auditem, její působnost, rozpočet, orgány, spolupráci s příslušnými orgány v ostatních členských státech zejména v oblasti výměny informací.

Zvláštní částí jsou také ustanovení o povinném auditu subjektů veřejného zájmu včetně zákazu poskytování některých neauditorských služeb takovýmto klientům a ustanovení pro subjekty s majetkovou účastí státu. Zákon dále ještě řeší registraci

---

<sup>22</sup> Zákon č. 93/2009Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech) ze dne 26. března 2009, § 8.

<sup>23</sup> Zákon č. 93/2009Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech) ze dne 26. března 2009, § 25.

auditorů ze třetích zemí a přestupky auditorů a auditorských společností, Komory auditorů ČR a subjektů veřejného zájmu.

### 1.4.2 Etický kodex

Mezinárodní federace účetních a auditorů (International Federation of Accountants) stanovila konkrétní pravidla a normy chování auditorů při poskytování auditorských služeb v Mezinárodním etickém kodexu. Tento kodex je základem, ze kterého vycházejí etické požadavky na auditory v jednotlivých členských zemích. Komora auditorů ČR tento Etický kodex také přijala a auditoři mají povinnost dodržovat jej při vykonávání veškeré své činnosti<sup>24</sup>.

Dodržování Etického kodexu je zakotveno i v zákoně č. 93/2009 Sb., o auditorech, konkrétně v §13 stanovuje, že minimální standard profesní etiky je etický kodex vydávaný Komorou auditorů ČR jako její profesní předpis a auditoři jsou povinni ho při vykonávání činnosti dodržovat. Dále tento paragraf upozorňuje na fakt, že auditor je vázán právními předpisy a je povinen dodržovat auditorské standardy, etický kodex a ostatní vnitřní předpisy Komory auditorů ČR. V §14 tohoto zákona je upravena nezávislost jako jeden z klíčových principů. Dle tohoto ustanovení je vyžadováno, aby byl auditor při provádění své činnosti nezávislý na auditované osobě a nesmí se ani podílet na jejím rozhodování. Proto je třeba, aby auditor posuzoval rizika ohrožení nezávislosti, zavedl si řídicí a kontrolní systém a rozpoznával a zamezoval střetu zájmů. V auditované účetní jednotce také nesmí přijmout pozici zaměstnance, funkci člena výboru pro audit nebo člena řídicího nebo kontrolního orgánu dříve než po uplynutí jednoho roku od doby, kdy provedl v této účetní jednotce povinný audit<sup>25</sup>.

Etický kodex je rozdělen do čtyř částí. První část se věnuje základním principům a koncepčnímu rámci kodexu. Platí jak pro auditory, tak pro účetní znalce. Druhá část se

---

<sup>24</sup> MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing*. 2. přepracované vydání. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2017, s. 76. ISBN 978-80-245-2233-3.

<sup>25</sup> MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing*. 2. přepracované vydání. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2017, s. 87. ISBN 978-80-245-2233-3.



týká účetních odborníků a auditorů – fyzických osob. Třetí a čtvrtá část kodexu se týká auditorů a jejich nezávislosti<sup>26</sup>.

### **1.4.3 Mezinárodní auditorské standardy**

Soubor mezinárodních auditorských standardů vydává Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy, která je nezávislým orgánem Mezinárodní federace účetních a auditorů. Ta standardy před vydáním schvaluje a připomínkuje. Cílem Rady je vydávat soubor mezinárodních standardů a jiných materiálů, které budou všeobecně přijímány po celém světě.

Standardy upravují provádění auditu, prověrek a dalších ověřovacích zakázek a zakázek na zajištění souvisejících služeb. Obecně mezinárodní standardy nejsou nadřazeny domácím právním předpisům jednotlivých zemí, které upravují audit historických údajů účetních závěrek nebo zakázek na ověření jiných informací a které musí být v daném státě dodržovány. Česká republika však v roce 2005 přijala mezinárodní auditorské standardy za své národní předpisy pro audit a jejich používání je tedy pro české auditory závazné<sup>27</sup>.

„Mezinárodní auditorské standardy ISA se uplatňují při auditu historických účetních informací a vztahují se k auditu účetní závěrky, který provádí nezávislý auditor<sup>28</sup>.“ Auditorské standardy a zejména nedostatky v jejich dodržování budou blíže rozebrány v následující kapitole.

## **1.5 Srovnání regulace auditorské profese v zahraničí a v České republice**

Jak již bylo výše zmíněno, audit, jak ho nyní známe, byl formovaný ve Velké Británii a ve Spojených státech amerických a dále se rozšiřoval do dalších částí světa.

---

<sup>26</sup> Etický kodex Komory auditorů ČR. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-02-10]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/5681/eticky-kodex-2018-final-cz.pdf>

<sup>27</sup> MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing*. 2. přepracované vydání. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2017, s. 151. ISBN 978-80-245-2233-3.

<sup>28</sup> MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing*. 2. přepracované vydání. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2017, s. 152. ISBN 978-80-245-2233-3.

Základní principy jsou tedy celosvětově stejné. Základními pravidly pro provádění auditu jsou Mezinárodní auditorské standardy. Ty jsou povinné i pro auditory působící v České republice. Základním rozdílem je však účetní systém. V anglosaských zemích se auditor zaměřuje na splnění základních účetních principů, naproti tomu kontinentální auditor se musí zaměřit na soulad s národní úpravou legislativy týkající se účetnictví. Proto mohou být dvě rozdílné účetní závěrky, respektive dvě účetní závěrky sestavené v souladu s různými rámci účetnictví, schváleny auditorem. Srovnatelné postupy a průběh auditu lze nalézt u mezinárodních společností, které sestavují účetní výkazy na základě mezinárodních účetních standardů.

## 2 AUDITORSKÉ POSTUPY A NEJČASTĚJŠÍ CHYBY PŘI JEJICH PROVÁDĚNÍ ZJIŠTĚNÉ PŘI KONTROLÁCH KVALITY

### 2.1 Kontroly kvality

Komora auditorů České republiky pravidelně provádí kontroly kvality provádění auditní činnosti. Provádí se tři typy kontrolních činností:

- souhrnné kontroly;
- kontroly dodržování členských povinností dle §2 b) a c) Dozorčího řádu<sup>29</sup> a §35 odst. 1 zákona o auditorech;
- mimořádné kontroly kvality auditorské činnosti.

U auditorů, kteří neprovádí povinný audit u žádného subjektu veřejného zájmu, je nastaven systém provádění souhrnných kontrol, kontrol dodržování členských povinností a mimořádných kontrol kvality auditorské činnosti tak, aby k provedení kontroly docházelo nejméně jednou za 6 let. To je v souladu s §24, odst. 4 zákona o auditorech<sup>30</sup>.

Dle Dozorčího řádu jsou po vykonání samotné kontroly činnosti auditora výsledky hodnoceny na zasedáních Dozorčí komise, kde výsledné hodnocení kontroly auditora nebo auditorské společnosti podléhá schvalovacímu procesu Dozorčí komise, jehož výsledkem je i určení časové periody provedení další kontroly, případně může vést k návrhu na zahájení kárného řízení. Výsledné hodnocení tak může určit i provedení mimořádné kontroly kvality v dřívějším termínu.

Kontrolou kvality je zjišťováno, zda auditor nebo auditorská společnost při provádění auditorské činnosti postupují podle auditorských standardů, Etického kodexu, v souladu se zákonem o auditorech a vnitřními předpisy Komory auditorů a jestli

---

<sup>29</sup> Dozorčí řád Komory auditorů České republiky. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-02-10]. Dostupné z: [https://kacr.cz/data/doc/dozorci\\_řad.doc](https://kacr.cz/data/doc/dozorci_řad.doc)

<sup>30</sup> Zákon č. 93/2009Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech) ze dne 26. března 2009, § 24.

jsou dodrženy postupy ohledně řízení kvality dle mezinárodních auditorských standardů. V hodnocení se také odráží kvalita práce auditora a úroveň jeho dokumentace a další náležitosti nastavené v procesu kvality auditorské činnosti. Výčet kritérií pro hodnocení auditorů a auditorských společností je v následující tabulce<sup>31</sup>.

**Tabulka č. 1: Kritéria hodnocení kontrol kvality<sup>32</sup>**

Hodnocení		Popis
<b>Pozitivní hodnocení</b>	<b>A</b>	žádné nebo jen drobné či méně závažné nedostatky
	<b>B</b>	méně závažné nedostatky, které nezpochybňují výrok auditora
<b>Negativní hodnocení</b>	<b>C</b>	závažnější nedostatky – je nutné opakování kontroly v kratší časové lhůtě
	<b>D</b>	zcela nedostatečné auditorské úkony, spis auditora vykazoval významné nedostatky nebo nebyl vydané výrok podložen dostatečnými auditorskými postupy a důkazními prostředky, v případě velmi vážných nedostatků nebo chybně vydaného výroku je podán Dozorčí komisí návrh na zahájení kárného řízení
<b>Nehodnoceno</b>	<b>N</b>	kontrola nebyla provedena pro nesoučinnost, a proto spisy nemohly být hodnoceny, nebo předmětem byla pouze kontrola dodržování členských povinností, a ne kontrola kvality spisu auditora

Komora auditorů České republiky pak každoročně vydává zprávu, ve které zveřejňuje statistiky z kontrol provedených v minulých letech, a upozorňuje na nejčastěji se objevované nedostatky, zjištěné v rámci provádění této kontrolní činnosti. Dále budou informace vycházet ze zpráv o výsledcích kontrol kvality za roky 2017–2019 vydávaných Komorou auditorů České republiky.

<sup>31</sup> MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing*. 2. přepracované vydání. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2017, s. 101-102. ISBN 978-80-245-2233-3.

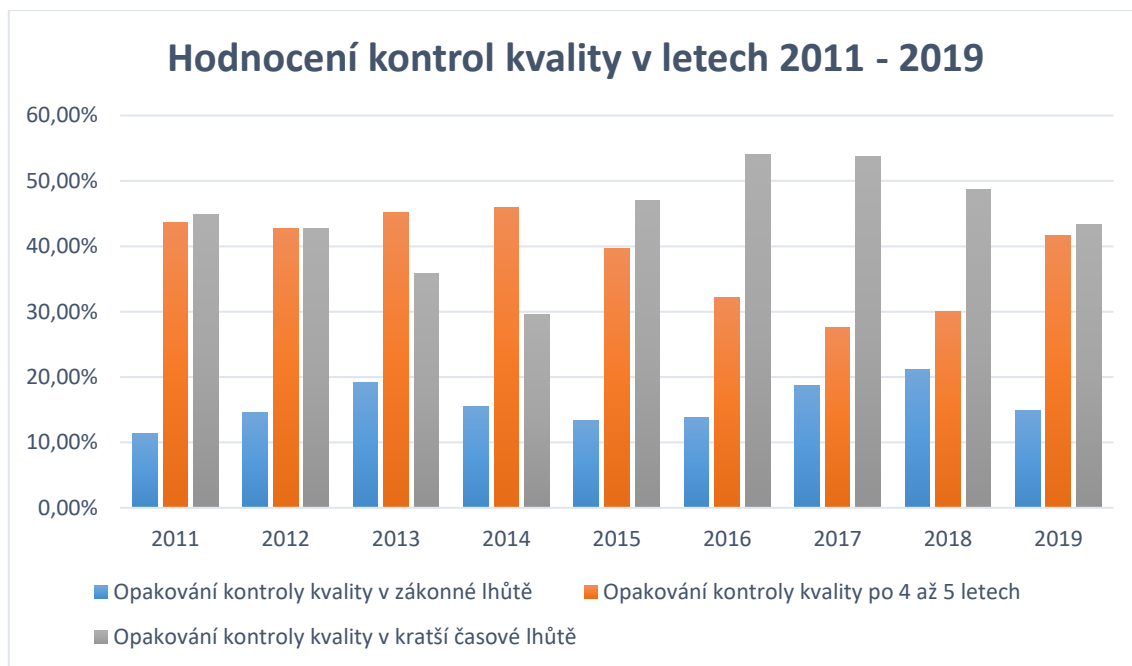
<sup>32</sup> Vlastní zpracování dle: Zprávy o výsledcích kontrol kvality. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2020 [cit. 2020-03-12]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/6013/zprava-kacr-o-vysledcich-kontrol-kvality-za-rok-2019.pdf>

V roce 2017 bylo celkem ukončeno na základě hodnocení zasedání Dozorčí komise 203 kontrol. Z nich bylo 18,7 % kontrol uzavřeno s rozhodnutím provedení příští kontroly kvality v zákonné šestileté lhůtě, dalších 27,6 % kontrol se schválením kontroly po 4 až 5 letech a 53,7 % subjektů bude kontrolováno v kratším časovém horizontu<sup>33</sup>. V roce 2018 bylo ukončeno 193 kontrol, z toho 21,2 % s dalším provedením kontroly v zákonné šestileté lhůtě, 30,1 % se zjištěnými méně závažnými nedostatky s opakováním kontroly v horizontu 4 až 5 let a 48,7 % se zkrácenou lhůtou opakování kontroly za 2 až 3 roky<sup>34</sup>. V roce 2019 to bylo celkem 221 kontrol, z toho 14,9 % s dalším provedením kontroly v zákonné lhůtě, 41,6 % se zjištěnými méně závažnými nedostatky a 43,4 % se zkrácenou lhůtou opakování kontroly. Z procentuálního vyjádření můžeme vidět, že se zvýšil podíl na celkovém počtu uzavřených kontrol u kontrol opakovaných v zákonné lhůtě a ve zkrácené, a naopak se zmenšil podíl kontrol opakujících se v kratším čase. Je tedy vidět mírné zlepšení v kvalitě prováděných auditů, jen v roce 2019 je výkyv oproti postupnému trendu. Celkově však převládají kontroly se zjištěnými nedostatky. Tento fakt může být způsoben i tím, že se v posledních letech začíná klást větší důraz na dokumentaci prováděných auditů zejména dle Příručky pro provádění auditu z roku 2012. Hodnocení kontrol za roky 2011 až 2019 je uveden v následujícím grafu.

---

<sup>33</sup> Zprávy o výsledcích kontrol kvality. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012 - 2019 [cit. 2019-02-20]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/6027/zprava-kacr-o-vysledcich-kontrol-kvality-za-rok-2017.pdf>

<sup>34</sup> Zprávy o výsledcích kontrol kvality. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012 - 2019 [cit. 2019-02-20]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/6028/zprava-kacr-o-vysledcich-kontrol-kvality-za-rok-2018.pdf>



**Graf č. 1: Hodnocení kontrol kvality v letech 2011-2019<sup>35</sup>**

K následné kontrole kvality v kratší časové lhůtě je přistupováno, pokud je v rámci kontroly zjištěna nekvalita provedeného auditu nebo nedostatek alespoň v jedné z prověřovaných oblastí. Pokud se kontrolou odhalí významná chyba nebo významná nekvalita provedeného auditu, podá Dozorčí komise návrh na zahájení kárného řízení. Těchto návrhů bylo v roce 2017 podáno 28, tedy u 13,8 % kontrol<sup>36</sup>, v roce 2018 to bylo 24 návrhů, tedy u 12,4 % kontrol<sup>37</sup> a v roce 2019 60 návrhů, tj. u 27,15 % ukončených kontrol<sup>38</sup>. Z následujícího grafu je vidět rostoucí podíl návrhů od roku 2013 do roku 2016, následující pokles v letech 2017 a 2018 a znovu nárůst v roce 2019. Opět to může mít souvislost se zavedením nové metodiky dokumentace průběhu provádění auditní činnosti v roce 2012 a nedostatečnou schopností rychle se novému systému přizpůsobit, což se dá

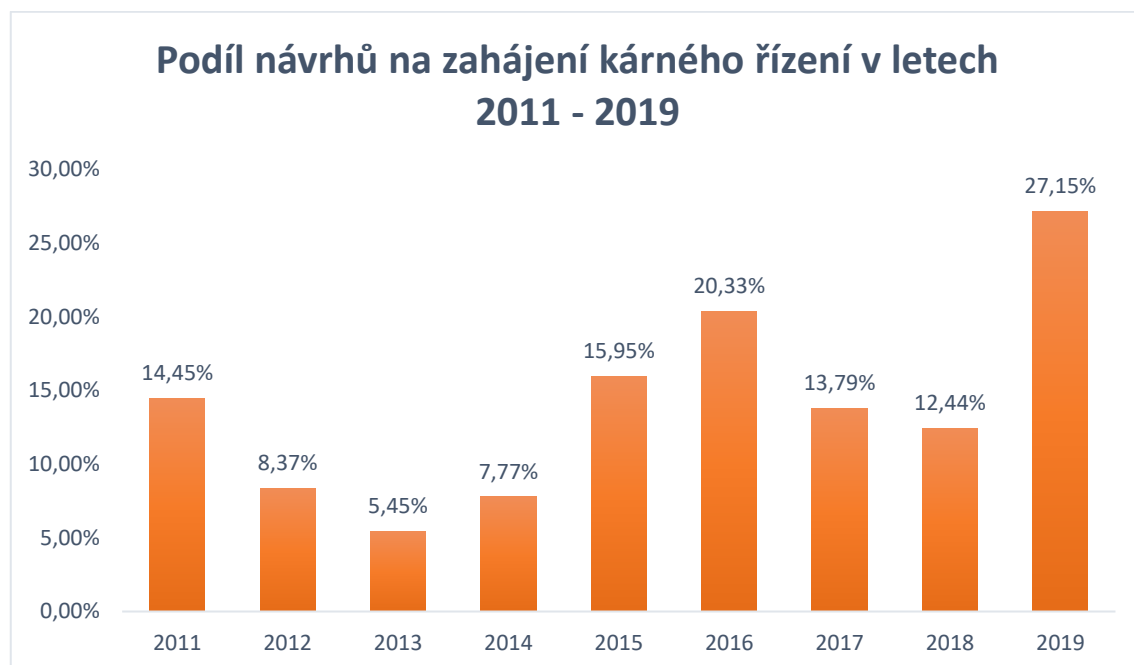
<sup>35</sup> Vlastní zpracování dle: Zprávy o výsledcích kontrol kvality. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2020 [cit. 2020-03-12]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/6013/zprava-kacr-o-vysledcich-kontrol-kvality-za-rok-2019.pdf>.

<sup>36</sup> Zprávy o výsledcích kontrol kvality. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-02-20]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/6027/zprava-kacr-o-vysledcich-kontrol-kvality-za-rok-2017.pdf>.

<sup>37</sup> Zprávy o výsledcích kontrol kvality. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-02-20]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/6028/zprava-kacr-o-vysledcich-kontrol-kvality-za-rok-2018.pdf>.

<sup>38</sup> Vlastní zpracování dle: Zprávy o výsledcích kontrol kvality. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2020 [cit. 2020-03-12]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/6013/zprava-kacr-o-vysledcich-kontrol-kvality-za-rok-2019.pdf>.

čekat zejména u malých praxí či samostatných auditorů s omezenými prostředky. V roce 2019 lze pozorovat výkyv, který by mohl souviset se stále se zpříšňujícím postojem kontrolorů kvality.



**Graf č. 2: Podíl návrhů na zahájení kárného řízení v letech 2011-2019<sup>39</sup>**

## **2.2 Auditorské postupy a jejich nejčastější nedostatky zjištěné v rámci provádění kontrolní činnosti v letech 2017–2019**

Auditor má při ověřování účetních závěrek povinnost postupovat v souladu s Mezinárodními účetními standardy. Při provádění kontrol kvality jsou však zjišťované často se opakující nedostatky v těchto postupech. V této kapitole jsou stručně popsány jednotlivé auditorské postupy, které auditoři při ověřování účetních závěrek svých klientů využívají a jakých se při tom v letech 2017–2019 dopouštěli chyb.

<sup>39</sup> Vlastní zpracování dle: Zprávy o výsledcích kontrol kvality. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2020 [cit. 2020-03-12]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/6013/zprava-kacr-o-vysledcich-kontrol-kvality-za-rok-2019.pdf>.

## 2.2.1 Vyhodnocení rizik

### Práce před přijetím zakázky

Prvotním úkonem auditora je **vyhodnocení rizik** zakázky, kterému by měl věnovat velkou pozornost. Posouzení rizika zakázky by mělo být provedeno co nejdříve, jelikož se na základě jeho výsledků auditor rozhoduje, zda je vhodné zakázku přijmout. Pokud auditor zakázku přijme i přes vyhodnocení rizika jako vyššího než obvyklé, musí tento fakt promítnout do plánování auditu.

Auditor posuzuje různé rizikové faktory. Důležité je proto v první fázi zjistit co nejvíce informací o klientovi, o jeho prostředí, spojených osobách, závislosti na jiných účetních jednotkách, ale i o vnitřním kontrolním systému či závislosti odměňování managementu na výsledcích hospodaření. Tyto informace může auditor získat z neformálního rozhovoru s vedením nebo vyhledáním dostupných externích informací. Pokud se jedná o účetní jednotku, která byla již v minulosti auditovaná, je důležitá komunikace s předchozím auditorem. Veřejně dostupnými informacemi jsou výpisy z veřejných rejstříků, minulé účetní závěrky, společenské smlouvy či jiné právní dokumenty nebo zápisy z valných hromad<sup>40</sup>.

Auditor ze všech získaných informací vyhodnotí možná rizika. Pokud tato rizika vyhodnotí jako obvyklá, pak může zakázku bez problémů přijmout. Rizika však může během provádění auditu na základě zjištěných skutečností přehodnotit. Důležité také je, aby auditor před podpisem smlouvy obdržel určení auditora valnou hromadou nebo rozhodnutím společníků, pokud má statutární orgán účetní jednotky více členů.

Auditoři často vyhodnocením prvotních rizik nevěnují dostatečnou pozornost a dále nedokládají ve spisu všechny podklady, ze kterých by bylo jasně patrné, jak k výslednému riziku dospěli.

Jakmile auditor posoudí riziko jako přijatelné pro **přijetí a provedení zakázky**, posuzuje dále vlastní schopnost auditní zakázku provést a splnění předpokladu auditu. U **pokračování smluvního vztahu** auditor vždy posuzuje případné nové okolnosti. Těmi

---

<sup>40</sup> MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing*. 2. přepracované vydání. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2017, s. 179-182. ISBN 978-80-245-2233-3.



může být změna ve vlastnických vztazích klienta, změna rozsahu činnosti nebo charakteru, změna vrcholového vedení nebo změna závazných předpisů či profesních standardů. V případě významné změny se může stát, že bude třeba upravit podmínky či rozsah smluvního vztahu. V průběhu auditu by však auditor na změnu rozsahu zakázky přistupovat neměl.

Žádné zákony nestanovují pevnou formu a obsah smlouvy, jen profesní předpis – auditorský standard ISA 210 Sjednávání podmínek auditních zakázek. Standard vymezuje jak povinné náležitosti, tak doporučené části. V této oblasti se časté chyby neobjevují<sup>41</sup>.

### **Plánování auditu**

Správné naplánování auditu je podstatné pro obě strany. Auditor potřebuje pečlivé naplánování pro efektivní provedení auditu, klient pro včasné odhalení chyb a nedostatků v účetní závěrce s časem pro nápravu před jejím schválením a zveřejněním.

Nejprve auditor vytvoří **celkovou strategii auditu**. Povinnost auditora plánovat audit účetní závěrky je předmětem mezinárodního auditorského standardu ISA 300 Plánování auditu účetní závěrky. Plánování zahrnuje stanovení celkové strategie a vypracování plánu auditu pro danou zakázku. Dostatečné plánování může auditorovi napomoci věnovat řádnou pozornost důležitým oblastem auditu, včas identifikovat a řešit potenciální problémy nebo řádně organizovat a řídit zakázku tak, aby byla prováděna účinně a efektivně<sup>42</sup>.

Hlavním cílem auditora v této oblasti by mělo být naplánovat audit tak, aby byl prováděn účinným způsobem. Tedy aby byla pracnost co nejmenší a kvalita co nejvyšší, čehož lze dosáhnout i dobrým naplánováním auditu a vhodným výběrem členů týmu pro danou oblast zakázky.

---

<sup>41</sup> Aktuální auditorské standardy. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-03-26]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/aktualni-auditovske-standardy>

<sup>42</sup> Aktuální auditorské standardy. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-03-26]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/aktualni-auditovske-standardy>

Co se týče dokumentace v oblasti plánování auditu účetní závěrky, je auditor povinen do dokumentace zakázky (tedy do spisu auditora k dané auditní zakázce) uvést zvolenou celkovou strategii auditu, plán auditu a všechny významné změny, které nastaly během provádění zakázky v celkové strategii auditu nebo v plánu auditu, a tyto změny zdůvodnit.

Z provedených kontrol kvality vyplývá, že opakovaným nedostatkem je přístup k plánování a k přípravě strategie a k plánu auditu včetně navržení auditorských postupů a procedur. Tyto činnosti nejsou u kontrolovaných auditorů prováděny nebo dokumentovány a často jsou omezeny jen na mechanické vyplňování formulářů. Přičemž tento problém souvisí i s kapitolou dokumentace auditu, kdy auditor některé části dokumentace provádí se zpožděním až po dokončení zakázky, a ne v průběhu její realizace tak, jak by měl, aby byla dokumentace co nejpřesnější<sup>43</sup>.

Proces plánování by měl zahrnovat následující činnosti:

- porozumění právním předpisům, které mají dopad na auditovanou účetní jednotku v souladu se standardem ISA 250;
- porozumění účetní jednotce a jejímu kontrolnímu prostředí v souladu se standardem ISA 300;
- analytické postupy prováděné při plánování zakázky identifikace a vyhodnocení rizik významné nesprávnosti dle standardu ISA 315 6(b);
- stanovení hladiny významnosti dle standardu ISA 320.

Takovýto proces plánování by měl vyústit v přípravu strategie a plánu auditu, který by měl vymezovat popis povahy, načasování a rozsahu plánovaných auditorských postupů. Plán obsahující výše zmíněné formulace je pak základem pro samotné provádění auditorských testů a vyhotovení dokumentace k nim.

---

<sup>43</sup> Zprávy o výsledcích kontrol kvality. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2020 [cit. 2020-03-12]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/6013/zprava-kacr-o-vysledcich-kontrol-kvality-za-rok-2019.pdf>

Auditor odborným úsudkem **stanovuje významnost**, která odráží důležitost informací z účetní závěrky pro ekonomická rozhodnutí, která uživatelé na jejím základě přijmou. Stanovení významnosti pak ovlivňuje vyhodnocení rizik i určení rozsahu plánovaných auditorských postupů. Konceptem významnosti (materiality) se zabývá mezinárodní auditorský standard ISA 320 Významnost (materiality) při plánování a provádění auditu<sup>44</sup>.

Standard určuje auditorovi povinnost dokumentace významnosti (materiality) pro účetní závěrku jako celek, případně pro určité skupiny transakcí, zůstatky účtů či zveřejněné údaje, prováděcí významnost (materiality) a jakékoliv přehodnocení významnosti (materiality), které by nastalo v průběhu auditu. Auditóři však v praxi často stanovují významnost pouze formálně, bez uvedení vlivů, které při jejím stanovení zvažovali. Ve spisech pak často chybí dokumentace její provázanosti na vyhodnocená rizika, na výběr vzorku, na vyhodnocení auditorských postupů a zhodnocení zjištěných nesprávností.

Další dílčí činností v rámci plánování auditu jsou **porady auditorského týmu**. Zejména u větších zakázek je klíčové sestavení kvalitního týmu. Na prvotní poradě týmu ještě před zahájením zakázky by mělo proběhnout seznámení celého týmu s povahou zakázky, probrat informace o účetní jednotce, o vnitřních kontrolách, o postoji vedení a zejména by mělo dojít k prodiskutování rizikových faktorů včetně rizika podvodu. Ty je pak nutné zakomponovat do plánu auditu<sup>45</sup>.

Zejména u malých auditorských praxí nebývá dostatečně zpracovaná dokumentace k proběhlým poradám. Dle ISA 230 Dokumentace auditu je třeba dokumentovat veškerá rozhodnutí, včetně jejich zdůvodnění. Pokud se do dokumentace

---

<sup>44</sup> Aktuální auditorské standardy. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-03-26]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/aktualni-auditorske-standardy>

<sup>45</sup> MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing*. 2. přepracované vydání. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2017, s. 194-195. ISBN 978-80-245-2233-3.

podívá nezávislý auditor, který na zakázce dříve nepracoval, mělo by být zřetelné, jak auditor zakázky k rozhodnutím dospěl<sup>46</sup>.

### **Provedení postupů vyhodnocení rizik**

Nejdříve auditor potřebuje **identifikovat a vyhodnotit přirozená rizika**, což je základním stavebním kamenem auditu. Auditor potřebuje shromáždit co nejvíce informací o účetní jednotce, aby mohl vyhodnotit možná rizika. Obvykle začíná u interních zdrojů, tedy v účetní jednotce, a poté získané informace porovnává s informacemi z externích zdrojů. Je třeba se zaměřit na činnost v oblasti podnikání, vnitřní kontrolní systém a také na účetní systém<sup>47</sup>.

Touto oblastí se zabývá standard ISA 315 – Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí. Jak už název standardu napovídá, cílem auditora je identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní jednotky a jejího prostředí, včetně jejího vnitřního kontrolního systému, což bude základem pro navržení a realizaci reakcí na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti. Podnikatelské riziko definuje jako riziko plynoucí z významných podmínek, událostí, okolností či kroků, které by mohly negativně ovlivnit schopnost účetní jednotky dosahovat svých cílů a strategií, nebo se jedná o riziko plynoucí z nevhodných cílů a strategií. Vnitřní kontrolní systém je proces vycházející z vedení účetní jednotky, který je zavedený za účelem kontroly dodržování dosahování stanovených cílů s ohledem na spolehlivost účetního výkaznictví a v souladu s hospodárností a příslušnými právními předpisy. Významným rizikem je myšleno identifikované a vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti, kterému je třeba dle úsudku auditora věnovat zvláštní pozornost<sup>48</sup>.

---

<sup>46</sup> Aktuální auditorské standardy. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-03-26]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/aktualni-auditorske-standardy>

<sup>47</sup> MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing*. 2. přepracované vydání. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2017, s. 195. ISBN 978-80-245-2233-3.

<sup>48</sup> Aktuální auditorské standardy. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-03-26]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/aktualni-auditorske-standardy>

Z provedených kontrol kvality vyplývá, že je opět nedostatečná právě dokumentace v rámci dané oblasti. Jedná se zejména o nedostatečné zdokumentování vnitřního kontrolního systému, informačního systému, odkud byly získány informace a znalosti o účetní jednotce. Případně je tato dokumentace provedena, ale bez identifikace případných rizik. Pokud jsou rizika identifikována, často nebývá při realizaci auditu zřejmé, jak na ně bylo v rámci provádění testů reagováno. Další opomíjenou reakcí je dokumentace poznání právních předpisů, kterými se musí účetní jednotka řídit a jaká z nich plynou rizika například při jejich nedodržení<sup>49</sup>.

V účetní závěrce mohou nesprávnosti vyplynout z podvodu nebo chyby. Rozdíl je ve faktu, zda činnost, na základě které k nesprávnosti došlo, byla úmyslná či neúmyslná. Podvody se zabývá auditorský standard ISA 240 – Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky. Podvod definuje jako „úmyslný čin, jehož se dopustí jeden nebo více členů vedení, osob pověřených správou a řízením účetní jednotky nebo jedna či více osob z řad zaměstnanců nebo třetích stran a při němž se použije klamání nebo klamavého jednání za účelem získání neoprávněné nebo protiprávní výhody“. V této fázi provádění auditu je důležitý pojem faktory rizika podvodu, který standard definuje jako „události nebo okolnosti, které indikují podněcování nebo nátlak ke spáchání podvodu, nebo umožňují jeho spáchání“.

Auditor identifikuje a vyhodnocuje rizika spojená s podvodem nejen na začátku, ale v průběhu celého auditu. Při každém zjištění nesprávností v účetní závěrce by měl zhodnotit, zda se nejedná o podvod. Existují však přirozená omezení auditu, díky kterým mohou zůstat některé významné nesprávnosti v účetní závěre neodhaleny. A to i přesto, že bude audit řádně naplánován a proveden v souladu s mezinárodními auditorskými standardy.

Častým problémem je opět dokumentace. Do dokumentace je auditor povinen uvést odhalená a významná rizika výskytu významných nesprávností způsobených podvodem a významná rozhodnutí přijatá v týmu pracujícím na auditu a týkající se

---

<sup>49</sup> Zprávy o výsledcích kontrol kvality. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2020 [cit. 2020-03-12]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/6013/zprava-kacr-o-vysledcich-kontrol-kvality-za-rok-2019.pdf>

náchylnosti účetní jednotky k těmto nesprávnostem. Dále musí uvést reakci na vyhodnocení těchto rizik a výsledky auditorských postupů spojených s těmito riziky.

Důležitou součástí dokumentace je i komunikace týkající se podvodu s vedením účetní jednotky, případně s osobami pověřenými její správou a řízením a s ostatními subjekty. Absence právě této části dokumentace a dokumentace posouzení rizika je častým zjištěným nedostatkem ve spisech auditora. Zejména se jedná o neuvedení informací, které byly auditorovi v rámci komunikace poskytnuty a o nedostatečnou či chybějící dokumentaci auditorských postupů, které na stanovená rizika reagují. Auditor má povinnost předpokládat, že je účtování výnosů spojeno s rizikem výskytu podvodů a vyhodnotit, které druhy výnosů a výnosových transakcí a tvrzení vedou ke vzniku takovýchto rizik.

Dále auditor vytvoří **závěrečné vyhodnocení rizik**. Důkazní informace získává pomocí postupů k vyhodnocení rizik na úrovni účetní závěrky i jednotlivých tvrzení. Rizika musí vyhodnocovat v takovém rozsahu, aby identifikoval rizika, která by mohla vést k významným nesprávnostem a určit, zda existuje událost nebo podmínka, která by mohla ovlivnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. Provádí tak dotazováním členů vedení a dalších pracovníků účetní jednotky, pozorováním a inspekcí nebo analytickými postupy. Po vyhodnocení podnikatelských rizik a rizik podvodů musí auditor určit, která z nich jsou významná. Zdroji významných faktorů mohou být významné transakce nebo jejich neobvyklý objem se spřízněnými stranami, významné smlouvy s obchodními partnery či neobvyklé úrovně pravomocí u zaměstnanců, kteří pak mají možnost přímo či nepřímo manipulovat účetní záznamy nebo ovlivňovat kontrolní mechanismy v účetní jednotce<sup>50</sup>.

---

<sup>50</sup> MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing*. 2. přepracované vydání. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2017, s. 203–205. ISBN 978-80-245-2233-3.

## 2.2.2 Reakce na vyhodnocená rizika

Na základě soupisu vyhodnocených rizik na ně auditor stanovuje účinné reakce v rámci **plánu auditu**. Auditor plánuje všeobecné reakce na úrovni účetní závěrky jako celku a na úrovni jednotlivých tvrzení a dále naplánuje další auditorské postupy. Rizika vyhodnocená na úrovni účetní závěrky jako celku auditorovi napoví, i jak zkušenosti musí být členové auditorského týmu i jaká úroveň dohledu bude nad těmi méně zkušenými. Plán auditu je vytvořen v souladu s mezinárodním auditorským standardem ISA 300, jak bylo již popsáno v předchozí části kapitoly. Plán musí obsahovat popis, načasování a rozsah plánovaných postupů vyhodnocení rizik v rámci účetní závěrky i na úrovni jednotlivých tvrzení a dále další auditorské postupy, které plánuje v rámci zakázky provést<sup>51</sup>.

Povinností auditora reagovat na rizika významných nesprávností se zabývá mezinárodní auditorský standard ISA 330 – Reakce auditora na vyhodnocená rizika. Při reakci na vyhodnocená rizika se využívají testy věcné správnosti a testy kontrol. Testy věcné správnosti slouží auditorovi k odhalení významných nesprávností na úrovni tvrzení a jsou využívány ve formě testů detailních údajů nebo analytických testů věcné správnosti. Testy kontrol auditorovi slouží k posouzení provozní účinnosti kontrol při prevenci nebo odhalování a opravách významných nesprávností na úrovni tvrzení<sup>52</sup>.

V rámci dokumentace reakce na významná rizika je auditor povinen uvést způsob reakce na vyhodnocená rizika významné nesprávnosti, charakter načasování a rozsah dalších auditorských postupů, vazbu těchto postupů na vyhodnocená rizika a výsledky těchto postupů včetně závěrů. Auditor může využít důkazních informací o provozní účinnosti kontrol získané během předchozích auditů s tím, že musí uvést závěry z těchto předchozích auditů. Kontroly kvality zjistili nedostatky v dokumentaci v rámci navrhování a provádění auditorských postupů v reakci na vyhodnocená rizika. Tato reakce by měla být obsažena již v plánu auditu a v něm navržené testy by měly být

---

<sup>51</sup> MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing*. 2. přepracované vydání. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2017, s. 205–208. ISBN 978-80-245-2233-3.

<sup>52</sup> Aktuální auditorské standardy. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-03-26]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/aktualni-auditorske-standardy>

provedeny a zdokumentovány v průběhu realizace auditu. Častým nedostatkem je absence právě reakcí na rizika v plánu auditu.

Auditor má odpovědnost navrhnout a provést auditorské postupy tak, aby získal dostačující důkazní informace k vyvození závěrů a formulaci výroku auditora dle mezinárodního auditorského standardu ISA 500 – Důkazní informace. Důkazními informacemi jsou všechny informace, které auditor použije k formulaci závěrů a výroku auditora. Mohou to být informace nejen z účetních záznamů, ale získané i z jiných zdrojů. Pokud nastane situace, kdy důkazní informace z jednoho zdroje nebudou odpovídat informacím z jiného zdroje, nebo bude mít auditor pochybnosti o spolehlivosti informace, je povinen navrhnout úpravy či doplnění postupů pro vyřešení dané situace a zvážit jejich dopad na jiné oblasti auditu<sup>53</sup>.

V oblasti důkazních informací jsou opět zjištěny problémy v nedostatečné dokumentaci. Ve spisu auditora často nebývá přesně uvedeno, jaké postupy auditor použil, proč byly tyto postupy zvoleny a jaký byl výsledek po jejich provedení. Tím pádem není doložen rozsah provedených postupů ani jejich výsledky a získané důkazní informace. Není tak z dokumentace jasné, zda jsou důkazní informace vhodné a dostatečné a jaké významné záležitosti z auditu vyplynuly a jaké k nim bylo zaujato stanovisko. Dalším nedostatkem v dokumentaci je pak nezaznamenávání charakteristických identifikačních znaků testovaných položek nebo jiných faktů při dokumentaci povahy, načasování a rozsahu provedených auditorských postupů<sup>54</sup>.

Některé oblasti vyžadují speciální důkazní informace. Těmi se zabývá standard ISA 501 – Důkazní informace – specifické aspekty vybraných položek. Jedná se například o oblast zásob, soudních sporů a nároků nebo informací o segmentech. Nejčastěji se objevují nedostatky v důkazních informacích v oblasti zásob<sup>55</sup>.

---

<sup>53</sup> Aktuální auditorské standardy. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-03-26]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/aktualni-auditorske-standardy>

<sup>54</sup> Zprávy o výsledcích kontrol kvality. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2020 [cit. 2020-03-12]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/6013/zprava-kacr-o-vysledcich-kontrol-kvality-za-rok-2019.pdf>

<sup>55</sup> Aktuální auditorské standardy. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-03-26]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/aktualni-auditorske-standardy>



V případě, že jsou zásoby materiálně významnou součástí účetní závěrky, je auditor povinen získat vhodné důkazní informace o existenci a stavu zásob. Pokud je to možné, tak prostřednictvím účasti při fyzické inventuře, aby zhodnotil pokyny a postupy pro provádění inventur, jak jsou tyto pokyny při inventuře dodržovány, provedl inspekci zásob a přepočítal fyzický stav. A dále využít auditorských postupů k ověření finálních inventurních záznamů, jestli odpovídají skutečným výsledkům inventury zásob. Pokud se datum provedení fyzické inventury liší od data účetní závěrky, je auditor povinen provést další auditorské postupy ověřující pohyby mezi datem inventury a datem účetní závěrky.

Dokumentace fyzické inventury bývá často nedostatečná a omezená pouze na konstatování, že se auditor inventury zúčastnil. Chybí však zdokumentování, kdy a jak inventura probíhala a zhodnocení jejich stavu a dodržení postupů dle pokynů vedení a také otestování pohybů mezi datem inventury a datem účetní závěrky. Podobně nebývá také dokumentována účast auditora na inventurách dlouhodobého majetku auditované účetní jednotky.

Dalším častým problémem je málo využívané získávání důkazních informací prostřednictvím **externích konfirmací**, a to v souladu se standardy ISA 330 a ISA 500. Dle ISA 505 – Externí konfirmace se tyto dokumenty získávají od třetí strany a jsou dodány přímo auditorovi ať už v listinné nebo v elektronické podobě. Auditor je povinen udržet si v rámci těchto postupů kontrolu nad externími konfirmačními žádostmi, a to tak, že určí, jaké informace mají být potvrzeny či vyžádány, vybere vhodnou třetí stranu, která bude tyto informace potvrzovat, navrhne konfirmační žádosti a rozešle je tak, aby bylo zřejmé, že se odpověď vrátí přímo auditorovi<sup>56</sup>.

Během kontrol kvality bylo zjištěno, že velká část auditorů nevyužívá k ověřování bankovní konfirmace. Tento dokument je však mimo informací o zůstatcích na běžném účtu i zdrojem informací o bankovních úvěrech, zárukách, zástavách nebo derivátech, ke kterým se těžko hledá alternativní test. Komora auditorů České republiky klade v posledních letech velký důraz na využívání bankovních konfirmací, které musí být adresovány přímo příslušnému auditorovi, ale i externích konfirmací pro potvrzení

---

<sup>56</sup> Zprávy o výsledcích kontrol kvality. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2020 [cit. 2020-03-12]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/6013/zprava-kacr-o-vysledcich-kontrol-kvality-za-rok-2019.pdf>

vybraných třetích stran o zůstatcích na účtech pohledávek a závazků. Pokud auditor využívá konfirmací, nastává často problém, že žádosti o jejich dodání nejsou posílány třetím stranám přímo auditorem, ale účetní jednotkou. Vystává pak tedy další problém, kdy se vyžádané konfirmace navrací účetní jednotce, a ne přímo auditorovi. O takto získaných důkazních informacích pak nemůže mít dostatečnou jistotu, zda jsou pravdivé<sup>57</sup>.

Po sestavení plánu auditu si musí auditor stanovit **rozsah naplánovaných testů**. Mezinárodní auditorský standard ISA 530 se zabývá prováděním auditorských postupů pomocí výběru vzorků, konkrétně používání statistických a nestatistických metod výběru vzorků při navrhování jejich struktury, při jejich selekci, provádění testů kontrol a detailních údajů a hodnocení výsledku vzorku. Auditor provádí výběr vzorků s cílem vytvoření přiměřeného základu pro formulaci závěrů ohledně základního souboru, z kterého byl vzorek vybrán. Metodu výběru vzorku, jeho rozsah a strukturu volí každý auditor na základě svého odborného úsudku s ohledem na účel auditorského postupu a charakteristiky základního souboru. Základním souborem je myšlen souhrn všech údajů, o nichž chce auditor formulovat závěr na základě vybraného vzorku. Dochází zde k výběrovému riziku, které vyjadřuje riziko, že se závěr vyvozený z vybraného vzorku liší od závěru, ke kterému by auditor došel při testování celého základního souboru. Auditor tedy musí vybrat tak velký soubor, aby co nejvíce snížil výběrové riziko na přijatelnou úroveň.

Často zjišťovaným nedostatkem je opět nedostatečná či úplně chybějící dokumentace. Chybí zejména zdokumentování metody výběru vzorku, jeho rozsah a návaznost na zvolenou výši rizika. Většinou také chybí vyhodnocení výběru vzorku a auditorských postupů a nebývá zhodnoceno, zda výsledky testování vybraného vzorku přineslo přiměřený základ po formulaci závěru o testovaném základním souboru, z kterého byl vzorek vybrán, což je porušením bodu 15 standardu.

Mezinárodní auditorský standard ISA 230 se věnuje problematice **dokumentace auditu** a přesněji povinností auditora v souvislosti s vypracováním dokumentace

---

<sup>57</sup> Zprávy o výsledcích kontrol kvality. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2020 [cit. 2020-03-12]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/6013/zprava-kacr-o-vysledcich-kontrol-kvality-za-rok-2019.pdf>

auditu při auditu účetní závěrky. Je třeba vysvětlit, co to vlastně je dokumentace auditu a spis auditora. Standard definuje pojem dokumentace auditu jako „*záznamy o provedených auditorských postupech, získaných relevantních důkazních informacích a závěrech, k nimž auditor dospěl*“ a pojem spis auditora jako „*jeden nebo více svazků nebo uložených médií v papírové nebo elektronické formě obsahující záznamy, které tvoří dokumentaci auditu pro určitou zakázku*“<sup>58</sup>.

Dle standardu je nejdůležitějším účelem této dokumentace poskytování důkazů o auditorově zdůvodnění závěru o dosažení obecných cílů auditora a důkazy o tom, že byl audit naplánován a proveden v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy a příslušnými požadavky národních právních předpisů. Jedním ze základních požadavků je povinnost auditora vypracovat dokumentaci auditu včas, což by mělo pomoci ke zvýšení kvality auditu a usnadnění efektivní kontroly a hodnocení získaných důkazních informací a dosažených závěrů pro formulaci finální zprávy auditora. Dokumentace, která bude vypracovaná až po provedených pracích bude pravděpodobně méně přesná než dokumentace vypracovaná v průběhu provádění prací.

Dokumentace provedených auditorských postupů a získaných důkazních informací je velice důležitou součástí provádění auditních prací. Zkráceně musí být zpracovaná tak, aby byl zkušený auditor (tedy osoba, která má praktické zkušenosti s auditem a přiměřené znalosti auditorských postupů, mezinárodních auditorských standardů, podnikatelského prostředí příslušné auditované účetní jednotky a problematiky auditu a účetního výkaznictví daného odvětví), který se předtím daným auditem nezabýval, schopný určit, jaké testy a analýzy auditor prováděl, na základě jakých výsledků se rozhodoval a formuloval závěry auditu, jaké nedostatky byly v průběhu prací zjištěny či jaká stanovil rizika zakázky. A právě v této oblasti jsou nalezeny nejčastější nedostatky<sup>59</sup>.

Ze zpráv kontrol kvality vyplývá, že bývají často nedostatečně zdokumentovány testy věcné správnosti, kdy informace neumožňují jinému auditorovi jasně posoudit, jaké

---

<sup>58</sup> MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing*. 2. přepracované vydání. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2017, s. 219–220. ISBN 978-80-245-2233-3.

<sup>59</sup> Zprávy o výsledcích kontrol kvality. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2020 [cit. 2020-03-12]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/6013/zprava-kacr-o-vysledcich-kontrol-kvality-za-rok-2019.pdf>

konkrétní testy byly provedeny, jaké cíle sledovaly, jaké tvrzení pokrývaly, jaké byly jejich rozsahy a zda jsou závěry vyplývající z testů adekvátní. Toto je nedodržení požadavku z bodu 9 standardu na vypracování dokumentace tak, aby zkušený auditor pochopil výsledky provedených auditorských postupů a získané důkazní informace.

Dále bývá nedostatečně zdokumentována metoda výběru vzorků, kdy se často neuvádí charakteristické identifikační znaky konkrétních testovaných položek nebo záležitostí. Dalším problémem je dokumentace projednání významných záležitostí s vedením a s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky. Tato projednání často v dokumentaci úplně chybí, což je nedodržením požadavku z bodu 10, který říká, že součástí dokumentace nemusejí být jen záznamy pořízené auditorem, ale i jiné zápisy, jako jsou zápisy z jednání s ostatními pracovníky účetní jednotky nebo externími odbornými poradci účetní jednotky.

Z těchto důvodů tak jiný auditor není schopen bez detailní diskuse s daným auditorem schopný zjistit východiska pro formulaci závěru auditu a spis tak není průkazným materiálem poskytujícím informace o provedené auditorské činnosti, rizicích, postupech a závěrech daného auditu.

Účetní jednotka má povinnost poskytnout auditorovi v písemné podobě prohlášení potvrzující určité aspekty týkající se auditu. Důležitou součástí tohoto **písemného prohlášení** je uznání odpovědnosti vedení účetní jednotky za účetní závěrku. Prohlášení by mělo být datováno co nejbližší datu vydání zprávy auditora – ne však později. Písemné prohlášení je dle standardu ISA 580 – Písemná prohlášení jedním z důkazních prostředků. Auditor však na toto prohlášení nemůže spoléhat, není to důkaz, že je účetní závěrka zcela v pořádku.

### 2.2.3 Příprava zprávy auditora

Jedním z obecných cílů auditora při auditu účetní závěrky je vydat zprávu auditora k účetní závěrce. Výrok v této zprávě musí být vydaný v souladu s auditorovými

zjištěními z provedených postupů naplánovaných na základě reakce na vyhodnocení zjištěných rizik<sup>60</sup>.

Nejdříve auditor musí zhodnotit výsledky auditorských postupů. Dle mezinárodního auditorského standardu ISA 450 – Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu má auditor povinnost vyhodnotit dopad zjištěných nesprávností na audit a případných neopravených nesprávností na účetní závěrku. Tyto nesprávnosti musí auditor zvážit, když vydává výrok v souladu se standardem ISA 700, kdy je povinen vyhodnotit případné dopady neopravených nesprávností. Neopravené nesprávnosti jsou nesprávnosti, které byly auditorem zjištěny během provádění auditu a nebyly opraveny. Cílem auditora je tedy vyhodnotit dopad zjištěných nesprávností na audit a případných neopravených nesprávností na účetní závěrku<sup>61</sup>.

Co se týče dokumentace, je auditor povinen uvést hodnoty, do kterých budou nesprávnosti považovány za jednoznačně nepodstatné, což nesouvisí s hladinou významnosti. Jednoznačně nepodstatné by měly být položky řádově nižší než určená významnost. Dále je povinnost v dokumentaci uvádět veškeré nesprávnosti, které byly v průběhu provádění auditu zjištěny a zda byly opraveny. A v neposlední řadě je nutné uvést závěr auditora, informaci, zda jsou neopravené nesprávnosti významné (materiální), a zdůvodnění tohoto závěru. Při kontrolách kvality bylo zjištěno, že v některých případech nebývá ve spisu uvedeno celkové hodnocení nesprávností zjištěných při provádění auditu, jehož součástí by měl být i seznam opravených nesprávností. Nedostatkem je také neuvedení vyhodnocení těchto nesprávností ve vztahu ke stanovené hladině významnosti a neuvedení závěrů auditora z těchto nesprávností vyvozených<sup>62</sup>.

Častou chybou bývá, že auditor zjistí nesprávnosti na vybraném vzorku transakcí nebo zůstatků a už neuvažuje o možném vlivu na účetní zůstatky. Pokud účetní jednotka

---

<sup>60</sup> MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing*. 2. přepracované vydání. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2017, s. 218–219. ISBN 978-80-245-2233-3.

<sup>61</sup> Aktuální auditorské standardy. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-03-26]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/aktualni-auditorske-standardy>

<sup>62</sup> Zprávy o výsledcích kontrol kvality. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2020 [cit. 2020-03-12]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/6013/zprava-kacr-o-vysledcich-kontrol-kvality-za-rok-2019.pdf>

tyto nesprávnosti opraví, auditoři se často nezabývají rozšířením testu a celkové zůstatky v závěru považují za správné. Je však třeba se těmito chybami zabývat komplexněji, zda se nejedná o často se opakující nesprávnost a zda nedošlo k ovlivnění hodnoty účetního zůstatku.

Povinnosti auditora v případě účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejících zveřejněných údajů při auditu účetní závěrky upravuje standard ISA 540. Některé položky účetní závěrky nemohou být přesně oceněny, ale mohou být pouze odhadnuty. Takové položky jsou označeny jako účetní odhady. Jedná se tedy o přibližnou výši peněžních částek u položek, u kterých neexistuje žádná přesná metoda ke stanovení jejich výše. Míru nejistoty související s účetními odhady ovlivňuje povaha a spolehlivost informací, které má vedení k dispozici. Tato nejistota odhadu, tedy citlivost účetního odhadu na přirozený nedostatek přesnosti při jeho ocenění, pak ovlivňuje rizika významné (materiální) nesprávnosti účetních odhadů, jejichž součástí je i citlivost k neúmyslné či úmyslné předpojatosti vedení. Předpojatostí vedení je myšlena situace, kdy je vedení při předkládání informací nedostatečně nezaujaté<sup>63</sup>.

Největší nedostatky jsou zjišťovány u dalších testů věcné správnosti při reakci na významná rizika. Auditor je u účetních odhadů, které způsobují významná rizika, povinen posoudit, jak vedení zvážilo alternativní předpoklady nebo výsledky, proč je odmítlo či jak jinak řešilo nejistotu při stanovení tohoto odhadu, dále zda jsou předpoklady použité vedením přiměřené a případně stanovit rozpětí, pomocí kterého posoudí přiměřenost účetního odhadu<sup>64</sup>.

V dokumentaci má auditor povinnost uvádět podklady, které ho vedly k závěrům o přiměřenosti účetních odhadů a jejich zveřejnění, které způsobují vznik významných rizik, a dále uvádět indikátory možné předpojatosti vedení, pokud existují. Zprávy

---

<sup>63</sup> Aktuální auditorské standardy. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-03-26]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/aktualni-auditorske-standardy>

<sup>64</sup> Zprávy o výsledcích kontrol kvality. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2020 [cit. 2020-03-12]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/6013/zprava-kacr-o-vysledcich-kontrol-kvality-za-rok-2019.pdf>

Komory auditorů o výsledcích kontrol kvality uvádí, že dokumentace testů týkajících se specificky účetních odhadů ve spisech auditorů je velice málo.

Auditorovi také pomáhají formulovat závěry o účetní závěrce na konci auditu i analytické postupy, jak je řečeno v mezinárodní auditorském standardu ISA 520<sup>65</sup>.

První oblastí, kterou se tento standard zabývá, jsou analytické testy věcné správnosti. Auditor je povinen posoudit vhodnost jednotlivých testů věcné správnosti pro daná tvrzení, a to s ohledem na vyhodnocená rizika a provedené testy detailních údajů, vyhodnotit spolehlivost výchozích údajů pro odhady, stanovit očekávané částky či poměrové ukazatele plánovaných testů a určit velikost rozdílu mezi zaúčtovanými částkami a odhadovanými hodnotami, který bude akceptovatelný.

Zde jsou zjištěny problémy v tom, že pokud auditori používají analytické testy věcné správnosti, často nesplňují výše zmíněné povinnosti dané tímto standardem, tedy neposuzují vhodnost konkrétních testů pro zůstatky účtu a skupin transakcí a testovaných tvrzení, dostatečně nevyhodnocují spolehlivost výchozích údajů, nedělají odhady očekávaných hodnot a k nim rozdíly od zaúčtovaných částek, které budou přijatelné. Testy jsou často používány nevhodně, jejich smysl je spíše u testování výsledkových účtů než rozvahových, respektive u skupiny transakcí než u zůstatků účtů<sup>66</sup>.

U provádění analytických postupů, které pomohou auditorovi při formulování celkového závěru, se vyskytuje problém, kdy auditori často nedokumentují nebo vůbec neprovádějí tyto postupy. Analytické postupy na konci auditu by mohly pomoci odhalit dříve nezjištěné riziko významné nesprávnosti. Pokud by k takovému zjištění došlo, auditor by musel revidovat vyhodnocení rizik významné nesprávnosti a upravit další naplánované postupy. Pokud však tyto postupy na konci auditor neprovede, mohl by zanedbat významné riziko a výrok by mohl vycházet z nepřesných závěrů nebo by

---

<sup>65</sup> Aktuální auditorské standardy. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-03-26]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/aktualni-auditorske-standardy>

<sup>66</sup> Zprávy o výsledcích kontrol kvality. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2020 [cit. 2020-03-12]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/6013/zprava-kacr-o-vysledcich-kontrol-kvality-za-rok-2019.pdf>

dokonce mohl výrok o poctivém a věrném zobrazení informací v účetní závěrce být nesprávný.

Poté auditor zhodnotí vztahy mezi spřízněnými stranami. Spřízněné strany nejsou vzájemně nezávislými subjekty, a tak auditor musí zhodnotit transakce, které mezi sebou vzájemně realizovaly. Musí vzít v potaz vyšší riziko významné nesprávnosti než u subjektů nespřízněných. Odpovědnost za identifikaci spřízněných stran a jejich zveřejnění v účetní závěrce má vedení účetní jednotky. Auditor musí prověřit, zda má účetní jednotka adekvátní vnitřní kontrolní mechanismus, který dokáže správně identifikovat spřízněné strany, a dále prověřit jejich zveřejnění v účetní závěrce a správné účtování vzájemných transakcí<sup>67</sup>.

Dále je třeba zhodnotit události po datu účetní závěrky. Jedná se o časový interval mezi rozvahovým dnem a datem sestavení účetní závěrky. V tomto období mohou nastat události, které se vztahují k auditovanému období, ale nastaly až po datu sestavení účetní závěrky, nebo události, které nastaly po rozvahovém dni a nevztahují se ke sledovanému období, ale jsou pro uživatele účetní závěrky významné tak, že je třeba je uvést v příloze účetní závěrky. Auditor pak musí zvážit jejich uvedení ve zprávě auditora. Příkladem takové události může být pandemie COVID-19. Auditor by měl vyhodnotit možné dopady daných událostí na fungování účetní jednotky a posoudit ovlivnění předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky<sup>68</sup>.

Předpoklad nepřetržitého jednání účetní jednotky je další oblast, kterou se před vydáním výroku auditor zabývá. Splnění tohoto předpokladu znamená, že účetní jednotka má v úmyslu dále pokračovat v podnikatelské činnosti a není v takových finančních problémech, kdy by musela jít do likvidace či ukončit svou činnost nebo hledat ochranu před věřiteli<sup>69</sup>. Předpoklad nepřetržitého trvání upravuje standard ISA 570<sup>70</sup>.

---

<sup>67</sup> MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing*. 2. přepracované vydání. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2017, s. 228–229. ISBN 978-80-245-2233-3.

<sup>68</sup> MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing*. 2. přepracované vydání. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2017, s. 229–232. ISBN 978-80-245-2233-3.

<sup>69</sup> MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing*. 2. přepracované vydání. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2017, s. 232–234. ISBN 978-80-245-2233-3.

<sup>70</sup> Aktuální auditorské standardy. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-03-26]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/aktualni-auditorske-standardy>



Jakmile auditor zkontroluje správnost údajů v účetní závěrce a ověří, že příloha k účetní závěrce i výroční zpráva obsahují veškeré povinné náležitosti, vypracuje zprávu auditora obsahující výrok. Výrokem auditor vyjadřuje svůj názor na účetní závěrku. Zpráva má stanovenou strukturu a obsah vyplývající ze standardu ISA 700 – Utvoření názoru na účetní závěrku a sestavení zprávy nezávislého auditora. Modifikace výroku auditora jsou vymezené standardem ISA 705. Druhy výroků jsou bez výhrad, s výhradou, záporný výrok a odmítnutí výroku. Současně se zprávou auditor vypracovává dopis vedení, který je určen vedení účetní jednotky případně osobám pověřeným vedením účetní jednotky. Dopis vedení obsahuje informace o tom, co vše auditor v rámci ověřování účetní závěrky ověřil a jaké chyby či nesprávnosti, významné či nevýznamné, objevil<sup>71</sup>.

Závěrečnou činností je mimo shrnující dokumentace předat vedení účetní jednotky zprávu auditora a dopis vedení a osobně probrat a vysvětlit v nich uvedené informace.

#### **2.2.4 Shrnutí nejčastěji zjišťovaných nedostatků při provádění auditu**

Z výše zmiňovaných zpráv o výsledcích kontroly vyplývá, že nejzásadnějším nedostatkem kontrolovaných auditorů působících v České republice je dokumentace provádění auditu účetní závěrky. Dokumentace často přesně neuvádí, na základě jakých informací, podkladů a testů formuloval auditor závěry o účetní závěrce. Nezávislý auditor, který předtím na dané zakázce nepracoval, by tak z dokumentace nepoznal, zda auditor při zakázce provedl všechny testy, které měl provést, zda vzal v úvahu všechna rizika, která by mohla nastat, nebo zda měl dostatek informací pro formulaci závěrů. Je možné, že auditor všechny náležité kroky provedl, ale jen o nich neprovedl řádnou dokumentaci.

Dalším nedostatkem je nedostatečné nebo nedokumentované zjišťování a vyhodnocování rizik a nedostatečná reakce na ně. Nezjištěná či nevyhodnocená rizika by mohla mít vliv na přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje

---

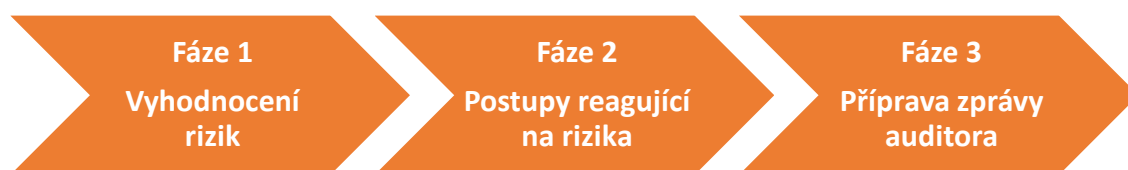
<sup>71</sup> Aktuální auditorské standardy. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-03-26]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/aktualni-auditorske-standardy>

významné (materiální) nesprávnosti. Jedním z aktuálních témat je také nevyužívání externích confirmací u bankovních institucí a u odběratelů a dodavatelů.

### 3 NÁVRH POSTUPU PŘI PROVÁDĚNÍ AUDITU

Tato kapitola se bude zabývat problémovými oblastmi analyzovanými v předchozí kapitole. Bude zde navrhnout postup pro tvorbu dokumentace v rámci provádění auditu účetní závěrky, jelikož právě dokumentace je nejproblémovější oblastí zjištěnou kontrolami kvality prováděnými Komorou auditorů České republiky.

Proces tvorby dokumentace bude rozdělen do tří fází dle fází auditorského postupu.



**Obrázek č. 2: Rozdělení fází tvorby dokumentace<sup>72</sup>**

První fáze se zabývá vyhodnocením rizik před přijetím zakázky a po jejím přijetí, avšak než započnou samotné práce na auditu. Tato fáze je velmi důležitá, jelikož se zde zvažují rizika, která jsou nebo by mohla nastat a ovlivnit tak správnost údajů v ověřované účetní závěrce. Později v průběhu provádění auditu by nemusela vyvstat podezření pro posouzení těchto rizik. Na závěr této fáze se navrhuje auditorské postupy jako reakce na vyhodnocená rizika.

Ve druhé fázi se provádí auditorské postupy navržené na základě vyhodnocení identifikovaných rizik, na základě materiálně významných zůstatků účtů nebo skupin transakcí a dalších významných událostí. Všechny auditorské postupy a jejich výsledky musí být detailně zdokumentovány, aby byly vhodným podkladem pro tvorbu auditorské zprávy.

---

<sup>72</sup> Vlastní zpracování dle: Příručka pro provádění auditu. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-04-15]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-auditu>

Třetí fáze tedy vychází zejména z výsledků prováděných auditorských postupů v druhé fázi a z vyhodnocení rizik identifikovaných v první fázi.

Ve formulářích je používán pojem tvrzení. Tvrzení jsou vymezená v mezinárodním auditorském standardu ISA 315, kde je jich vymezeno 13. Pro účely Příručky pro provádění auditu byla tato tvrzení zjednodušena do 4 tvrzení. Autor této práce toto zjednodušení převzal<sup>73</sup>. Pro přehlednost se jedná o tato tvrzení:

Tabulka č. 2: Přehled tvrzení používaných v dokumentaci spisu auditora<sup>74</sup>

Kombinovaná tvrzení dle Příručky pro provádění auditu	Tvrzení dle ISA 315		
	Skupiny transakcí	Zůstatky účtů	Účetní výkazy a příloha
(C) Úplnost	Úplnost	Úplnost	Úplnost
(E) Existence	Výskyt	Existence	Výskyt
(A) Správnost	Správnost Správné období Klasifikace	Práva a povinnosti	Správnost Práva a povinnosti Klasifikace a srozumitelnost
(V) Ocenění		Ocenění a alokace	Ocenění

### 3.1 Dokumentace auditu ve fázi vyhodnocení rizik

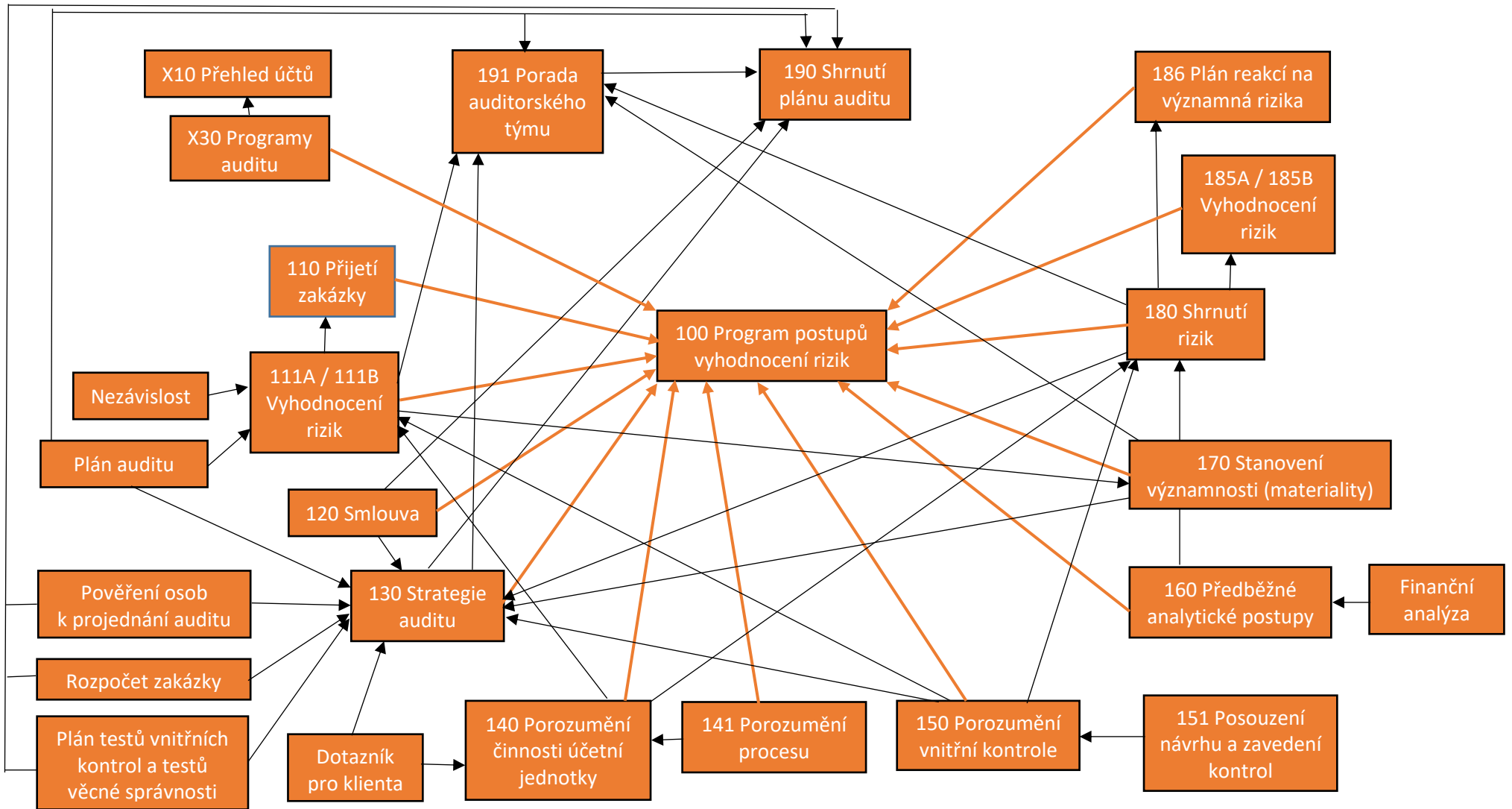
Kapitola dokumentace auditu vychází zejména ze zdroje Příručka pro provádění auditu, kterou vydala Komora auditorů České republiky ve spolupráci s auditorskou společností Deloitte Audit s.r.o. v roce 2012. Jsou v ní uvedené vzorové formuláře, které není povinnost dodržovat, nicméně mohou auditorovi napomoci k dodržení všech povinností dokumentace vycházející z Mezinárodních auditorských standardů. Toho mohou využít malé auditorské praxe nebo samostatní auditori, kteří nemají velké zázemí

<sup>73</sup> Příručka pro provádění auditu. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-04-15]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-audit>

<sup>74</sup> Vlastní zpracování dle: Příručka pro provádění auditu. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-04-15]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-audit>

pro tvorbu propracovanějšího systému dokumentace, nebo je pro ně finančně náročné pořízení auditorského informačního systému.

Na následujícím schématu je uvedena propojenost jednotlivých formulářů v první fázi provádění auditu, tedy ve fázi Vyhodnocení rizik. Formuláře jsou základní a podpůrné, které rozšiřují informace obsažené ve formulářích základních. Použití podpůrných formulářů není třeba u menších zakázek, u účetních jednotek zabývajících se jednoduchou činností, které používají malý počet účtů – může se jednat například o společnosti zabývající se čistě pronájemem nemovitostí. Na schématu je vidět, že jsou informace, které souvisejí s více ověřovanými oblastmi. Je však třeba dané informace posuzovat v různých kontextech.



Obrázek č. 3: Schéma spisu auditora v 1. fázi (Vlastní zpracování)

Dále bude využití těchto formulářů popsáno v rámci navrženého postupu tvorby spisu auditora. Formuláře vycházející z výše zmiňované příručky jsou přiloženy jako přílohy této práce. Číslování formulářů je pro přehlednost a univerzálnost dokumentace ponecháno stejné jako v příručce. Červeným písmem jsou napsány komentáře autora této práce pro snadnější orientaci uživatele při vyplňování formulářů dle postupu navrženého v této práci.

Úplně prvním krokem, který auditor musí udělat při úvaze o přijetí zakázky, je bližší poznání potenciačního klienta. Jeho úkolem je seznámení se s náplní činnosti účetní jednotky, velikostí obratu, oblastí působnosti, vztahu s největšími zákazníky a dodavateli, hlavním zdrojem investic a dalšími údaji o účetní jednotce, které auditorovi pomohou se rozhodnout, zda zakázku přijmout. Auditor nebo auditorská společnost se po zhodnocení těchto informací o přijetí zakázky rozhodnou na základě posouzení míry rizikovitosti zakázky, tedy jestli je auditor nebo auditorská společnost schopná splnit zakázku v požadovaném čase a v požadované kvalitě, a zda k jejímu splnění má dostatek znalostí a zkušeností. Dále na základě ochotě a schopnosti vedení účetní jednotky spolupracovat s auditorem a na základě nákladovosti vyplývající ze sestaveného rozpočtu zakázky.

## **100 Program postupů vyhodnocení rizik**

Výchozím formulářem je formulář číslo 100 s názvem *Program postupů vyhodnocení rizik*, který lze najít v příloze č. 1 k této práci. Jedná se o souhrnný formulář k ostatním formulářům této fáze obsahující odkazy na ně. Auditorovi slouží jako přehled, jaké činnosti je třeba ještě provést a jaké už byly provedeny<sup>75</sup>.

## **110 Přijetí zakázky**

Vyhodnocení, zda přijmout zakázku, je vytvořeno v rámci formuláře 110 *Přijetí zakázky* (viz příloha č.1). Dokumentuje odpovědi na již zmíněné otázky a vyhodnocuje

---

<sup>75</sup> Příručka pro provádění auditu. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-04-15]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-auditu>

riziko zakázky. K tomuto formuláři patří ještě podpůrný formulář *Vyhodnocení rizik*. Je vytvořen ve dvou verzích – pro opakující se zakázky a pro prvoroční zakázky<sup>76</sup>.

Ve formuláři je i odkaz na formulář 120, což je smlouva s klientem. Odkaz na ni se uvede až po podpisu smlouvy, tedy po vyhodnocení rizikovosti zakázky a odsouhlasení nabídky předložené potenciálnímu klientovi, s čímž souvisí i sestavení rozpočtu zakázky.

### **111A Vyhodnocení rizik opakující se zakázky**

Formulář 111A, uvedený v příloze č. 1, se týká rizika opakující se zakázky. Smlouva s klientem o ověření účetní závěrky totiž může být uzavřena i na více let, případně na dobu neurčitou. Rizika zakázky se však musí vyhodnocovat každý rok před započítáním prací na zakázce a vezmou se v úvahu výsledky ověření předchozího roku. V rámci této fáze auditu je třeba se přesvědčit, že v rámci vlastníků, členů statutárních orgánů a osob působících ve vedení účetní jednotky neexistují okolnosti, které by mohly mít vliv na věrohodnost účetní závěrky a bezúhonnost těchto osob. Pro ověření je možné využít například internetového vyhledávání. Pokud dojde k nějakým zjištěním, je třeba tyto důkazní informace mít zdokumentovány, například uložený článek z internetu v elektronické části spisu. Další částí posouzení rizikovosti zakázky je odborná znalost auditorského týmu dané oblasti i procesů probíhajících uvnitř účetní jednotky. K této oblasti je určen podpůrný formulář 140 *Porozumění činnosti účetní jednotky*. Další částí formuláře 111A je vyhodnocení nezávislosti. Tato část je založena na povinnostech vyplývajících ze sekcí 290 a 291 Etického kodexu. Auditor musí zvážit, zda neexistují nějaké vztahy mezi ním nebo zaměstnanci auditorské společnosti a potenciálním klientem, které by mohly být považovány z hlediska Etického kodexu za neslučitelné s ověřováním účetní závěrky dané účetní jednotky z důvodu zainteresovanosti. Je vhodné tedy vytvořit dokument o nezávislosti auditního týmu na potenciálním klientovi<sup>77</sup>.

Vyhodnocení rizika zakázky je hodnocením z podpůrných formulářů 140 *Porozumění činnosti účetní jednotky* a 150 *Porozumění vnitřní kontrole*. Je třeba

---

<sup>76</sup> Příručka pro provádění auditu. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-04-15]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-audit>

<sup>77</sup> Příručka pro provádění auditu. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-04-15]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-audit>



prodiskutovat, zda existují nějaké spory podílníků účetní jednotky nebo jiné spory, které by mohly být ovlivněny výsledkem auditní zakázky. Také je potřeba definovat uživatele účetních zakázek. Na základě znalosti prostředí účetní jednotky je také třeba promyslet, zda existuje nějaká oblast účetní závěrky nebo některé účty, na které je třeba se více zaměřit i v případě, kdy nebudou materiálně významné. A nakonec je třeba zvážit, zda vedení účetní jednotky nebude zasahovat do rozsahu práce auditora a zda je požadovaný čas dokončení zakázky přiměřený. Na základě předchozích informací auditor rozhodne, jestli je riziko zakázky nízké, střední nebo vysoké.

### **111B Vyhodnocení rizik prvorocní zakázky**

Formulář pro nového klienta, uvedený v příloze č. 1, obsahuje stejné požadavky na informace pro zhodnocení rizik jako formulář 111A, ale je ještě rozšířen o získání historických informací. Důležité je pokusit se kontaktovat předchozího auditora a nejlépe od něj získat dokumentaci z minulého roku a zjistit, proč nastala změna auditora a zda předchozí auditor splňoval požadavek nezávislosti, zda provedl audit podle platných Mezinárodních auditorských standardů, zda měl odpovídající odbornost a rozuměl účetní jednotce<sup>78</sup>.

Důležité je také projít předchozí účetní závěrky, ověřit, zda byly správně identifikovány významné nesprávnosti v předchozí dokumentaci, zda existují nějaké vlivy, které by vstupovaly i do aktuálního účetního období. Dále zhodnotit, jaké účetní metody byly používány a zda byly relevantní a není vhodná změna postupů. Hlavním důvodem procházení minulých dokumentací a účetních závěrek je získání dostatečné jistoty o správnosti počátečních zůstatků účtů. V případě nemožnosti získání této dostatečné jistoty by auditor musel odmítnout výrok.

Vyhodnocení rizika je stejné jako v případě formuláře 111A.

---

<sup>78</sup> Příručka pro provádění auditu. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-04-15]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-auditu>

### **130 Strategie auditu**

Tento formulář slouží pro sumarizaci strategie auditu. Vychází ze smlouvy s klientem, z plánu auditu sestaveného nejlépe co nejdříve po podpisu smlouvy, před započítím prací, z informací od klienta, z formulářů o porozumění prostředí a vnitřním kontrolám účetní jednotky. Stanovuje, zda bude potřeba využít specialisty<sup>79</sup>.

Jak již bylo zmíněno, je třeba vytvořit plán auditu. Auditor, nebo jím pověřený pracovník, vytvoří časový harmonogram provádění jednotlivých činností na zakázce, určí tým, který bude na dané zakázce pracovat a rozdělí mezi členy týmu úkoly, které mají provést a určí, kdo bude za tyto jednotlivé dílčí práce odpovědný.

### **140 Porozumění činnosti účetní jednotky**

Pro správné vypracování zakázky je nezbytná znalost účetní jednotky a porozumění činnostem, které v účetní jednotce probíhají. Některé základní informace o účetní jednotce a o předmětu podnikání lze zjistit z obchodního rejstříku. Pro dobré porozumění však bude třeba získat vhodné informace přímo z účetní jednotky. Na závěr dokumentu je vhodné sumarizovat identifikovaná rizika pro přehlednost<sup>80</sup>.

Pro účely zjištění informací potřebných pro zdokumentování strategie auditu a porozumění činnosti účetní jednotky byl sestaven níže uvedený dotazník, který se předloží účetní jednotce k vyplnění.

---

<sup>79</sup> Příručka pro provádění auditu. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-04-15]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-auditu>

<sup>80</sup> Příručka pro provádění auditu. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-04-15]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-auditu>

Tabulka č. 3: Vzorový dotazník pro účely auditu společnosti (Vlastní zpracování)

<b>Dotazník pro účely auditu společnosti</b>	
<b>Název účetní jednotky:</b>	
<b>Datum vypracování:</b>	
K formuláři 140 – Porozumění činnosti účetní jednotky	
1. Uveďte seznam všech propojených osob s Vaší společností:	
2. Uveďte seznam rozhodujících akcionářů/společníků včetně majetkových podílů v %:	
3. Uveďte seznam hlavních členů vedení účetní jednotky včetně uvedení funkce:	
4. Uveďte, zda odměny vedení závisí na hospodářském výsledku:	
	Ne/ano a jakým způsobem:
5. Uveďte seznam všech provozoven:	
6. Uveďte seznam všech obchodních činností společnosti:	
7. Uveďte počet zaměstnanců:	

8. Plánuje Vaše společnost zavedení nových výrobků či služeb? Jak bude tento rozvoj financován?
9. Plánuje Vaše společnost nové investice například do nových zařízení nebo nákup finančních aktiv? Pokud ano, jaké investice to budou a jak je bude společnost financovat?
10. Jaké jsou hlavní provozní činnosti společnosti?
11. Jaké byly uskutečněné investice v posledních 3 účetních obdobích?
12. Uveďte hlavní zákazníky včetně ročního obrátu v Kč:
13. Uveďte hlavní dodavatele včetně ročního obrátu v Kč:
14. Uveďte hlavní zdroje finančních prostředků společnosti:
- má společnost bankovní úvěry?
- má společnost pořízený majetek na leasing?
- využívá společnost pro financování vysoké hodnoty dlouhodobých závazků?
- jiné:
15. Uveďte seznam zastavených aktiv, hypoték, zástavních práv z úvěrových smluv:

16. Jakým způsobem a s jakou frekvencí společnost měří a vyhodnocuje svou finanční výkonnost?
17. Používá společnost neobvyklé účetní postupy v rámci odvětví?
18. Nastaly změny v účetních postupech oproti minulému období? Pokud ano jaké?
19. Jaký používáte informační systém?
20. Jakým způsobem vytváříte účetní výkazy?
21. Popište postup kontroly účetních zápisů:
22. Uveďte seznam a výši aktuálně vedených právních / soudních sporů:
23. Uveďte seznam a povahu daňových problémů:
24. Uveďte seznam ostatních významných údajů:

K formuláři 130 – Strategie auditu
25. Využívá Vaše společnost služeb servisních organizací?
26. Má Vaše společnost interní auditory?
27. Využívá Vaše společnost i jiných auditorů (např. auditoři skupiny)?
28. K dotazníku přiložte revize provedené v průběhu uplynulého účetního období a případně přiložte vyjádření ke zjištěným nedostatkům či stanoveným úkolům – zda byly nedostatky napraveny a úkoly splněny.

### **141 Porozumění procesu**

Pochopení procesů probíhajících v účetní jednotce je velmi důležité pro chápání a kontrolu prováděných transakcí a zaúčtování. Nejlepším způsobem získání informací o procesech je osobní jednání. V případě, že auditor takto získá povědomí o určitých procesech, je možné a vhodné využít formuláře 141 *Porozumění procesu*, kam zjištěné informace zaznamená. Dostane-li se pak ke spisu auditor, který na zakázce nepracoval, bude pro něj mnohem jednodušší se v zakázce zorientovat. Tento formulář je součástí přílohy č. 1 této práce<sup>81</sup>.

### **150 Porozumění vnitřní kontrole, 151 Posouzení návrhu a zavedení kontrol**

Tento dokument, přiložený k práci v příloze č. 1, slouží k zaznamenání zjištěných postupů vnitřních kontrol u jednodušších zakázek. Auditor dále zjišťuje, jak účetní

<sup>81</sup> Příručka pro provádění auditu. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-04-15]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-auditu>

jednotka identifikuje podnikatelská rizika a jakým způsobem na ně reaguje. Případně zda je vůbec zjišťuje a vyhodnocuje<sup>82</sup>.

Další oblastí je informační systém. Auditor zde popíše systém, jehož součástí je i účetní systém. Je důležité pochopit, jakým způsobem systém zaznamenává jednotlivé transakce a zejména jakým způsobem je vykazuje. Dále auditor popíše, jakým způsobem informační systém sleduje vykazovaná aktiva, pasiva a vlastní kapitál, a jakým způsobem jsou zaznamenávány obchodní procesy.

Dále musí auditor získat povědomí o procesu vnitřní kontroly, respektive o zásadách a postupech, které pomáhají plnit pokyny vedení. Takovým pokynem může být například přijetí nezbytných opatření k řešení rizik nebo reakce na významné nedostatky, které byly zjištěny v minulých obdobích. Důležité také je, jak účetní jednotka sleduje tyto vnitřní kontroly, zejména týkající se účetního výkaznictví, a jakým způsobem jednotka přistupuje k napravení této oblasti vnitřní kontroly.

Na závěr dokumentu auditor shrne rizika zjištěná v oblasti vnitřní kontroly a zaznamená je do souhrnného formuláře rizik číslo 180. U složitějších zakázek by měl auditor zvážit, zda je kontrola vhodně navržena a zavedena. V případě zjištění nedostatků by pak měl vytvořit návrh na změnu dané kontroly a na její implementaci. K tomu auditorovi slouží formulář číslo 151 *Posouzení návrhu a zavedení kontrol* (viz příloha č. 1).

## **160 Předběžné analytické postupy**

Pro zjištění ekonomické a finanční situace účetní jednotky a zjištění vývoje účetní jednotky využije auditor finanční analýzy. Je vhodné využití zejména změn srovnatelných údajů v čase, poměrových ukazatelů apod. K provedení analýz musí auditor získat srovnatelné údaje za aktuální i minulý rok. Výsledné hodnoty je vhodné srovnávat nejen s doporučenými hodnotami, ale také oborovými. Pro správné posouzení

---

<sup>82</sup> Příručka pro provádění auditu. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-04-15]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-auditu>

finanční situace podniku je potřebná určitá znalost odvětví, ve kterém účetní jednotka působí<sup>83</sup>.

Výsledky analýzy je třeba vyhodnotit, projednat s vedením účetní jednotky a probrat zejména objevené neobvyklé jevy. Na základě vysvětlení neobvyklých jevů vedením účetní jednotky pak auditor identifikuje vyplývající rizika. Zjištěná rizika opět přenesou do souhrnného formuláře číslo 180. Výsledky auditor zaznamená do formuláře číslo 160, viz příloha č. 1.

### **170 Stanovení významnosti (materiality)**

Dalším krokem v postupu je stanovení významnosti (materiality). Jedná se o počáteční hladinu významnosti stanovovanou před zahájením analytických postupů na auditu. Auditor by se měl později v průběhu prací zamyslet, zda není potřebné hodnotu významnosti změnit. Vhodné se zdá rozdělení na počáteční a konečnou hladinu významnosti, případně mezi ně časově včlenit hladinu významnosti po provedení předauditních činností, pokud tyto činnosti nejsou součástí auditu účetní závěrky. Počáteční hladina významnosti se může stanovit například na základě údajů ke dni sestavení poslední účetní závěrky, nebo u nové zakázky ze získaných předběžných údajů. V obou případech však takto zvolená hladina významnosti pro závěry auditu účetní závěrky není vhodná. Pokud se v rámci zakázky provádí i předaudit, je vhodné tuto počáteční hladinu významnosti využít právě pro předaudit a pro následující analytické postupy stanovit novou hladinu významnosti z předběžných údajů účetní závěrky (pokud předaudit probíhá před koncem ověřovaného účetního období a budou se tedy ještě měnit). Pro vyhodnocení výsledků auditorských postupů a vytvoření zprávy je pak vhodné využít poslední verzi ověřených údajů z účetní závěrky a stanovit konečnou hladinu významnosti (materiality). Formulář 170 (viz příloha č. 1) by se pak mohl ve spisu auditora vyskytovat až třikrát, ve formě počáteční hladiny významnosti, hladiny významnosti po provedeném předauditě a konečná hladina významnosti<sup>84</sup>.

---

<sup>83</sup> Příručka pro provádění auditu. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-04-15]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-audit>

<sup>84</sup> Příručka pro provádění auditu. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-04-15]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-audit>



Zvolení procenta pro výpočet významnosti (materiality) ze zvolené základny je velice individuální proces a v každé zakázce je třeba tento fakt důkladně zvážit. Vhodné je tento bod prodiskutovat na poradě auditorského týmu a zvážit všechny okolnosti z účetní jednotky, a to zejména na základě poznání procesů probíhajících v účetní jednotce, znalosti prostředí, ve kterém účetní jednotka působí, a i na základě výše zvolené základny.

Z hodnoty významnosti (materiality) se pak určí prováděcí významnost (materialita). Opět je na individuálním uvážení auditora, jaké procento z vymezeného rozsahu pro danou zakázku zvolí.

Je také vhodné zvolit další hladinu významnosti, která bude představovat hranici, kdy zjištěné nesprávnosti s hodnotou pod touto hranicí nebudou vyhodnocovány ani zapisovány do přehledu nesprávností (viz formulář 230). Jedná se o hladinu významnosti (materiality) pro jednoznačně nepodstatné nesprávnosti.

Pokud se v účetní závěrce vyskytnou oblasti, které jsou náchylné k významným nesprávnostem (viz formulář 111A nebo 111B), určí pro ně auditor specifickou hladinu významnosti (materiality).

### **180 Shrnutí rizik, 185A a 185 B Vyhodnocení rizik**

Všechna rizika zjištěná v první fázi uvede auditor do dokumentu *Shrnutí rizik*. Pro přehlednost je zde uvedeno, že shrnutí vychází z rizik zjištěných při:

- zkoumání činnosti účetní jednotky (formulář 140);
- hodnocení vnitřní kontroly účetní jednotky (formulář 150);
- vyhodnocení výsledků analýz předběžných analytických postupů (formulář 160)<sup>85</sup>.

---

<sup>85</sup> Příručka pro provádění auditu. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-04-15]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-audit>

Tento dokument je dostačující pro jednodušší zakázky. V případě složitějších auditů využije auditor pro komplexnější audity k vyhodnocení rizik formulář 185A (viz příloha č. 1), v případě jednodušších auditů, kde nejsou plánovány testy kontrol, využije auditor pro vyhodnocení rizik formulář 185B (viz příloha č. 1).

Souhrnný formulář 180 obsahuje jednoduché vyhodnocení jednotlivých konkrétních identifikovaných rizik. Je vhodnější spíše pro audity účetních závěrek účetních jednotek vykonávajících jednu činnost – čistě oborových.

### **186 Plán reakcí na významná rizika**

V dokumentu 180 bylo vyhodnoceno, která ze zjištěných rizik jsou významná. V dokumentu 186, který je součástí přílohy č. 1 k této práci, auditor tato významná rizika popíše, posoudí návrhy a zavedení souvisejících kontrol (zde auditor vychází z návrhů zdokumentovaných ve formuláři 151) a navrhne auditorské postupy, které budou reagovat na tato identifikovaná rizika. Tyto postupy pak auditor provede a zdokumentuje ve druhé fázi<sup>86</sup>.

---

<sup>86</sup> Příručka pro provádění auditu. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-04-15]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-auditu>

## 190 Shrnutí plánu auditu

Tento formulář (viz příloha č. 1) slouží auditorovi k přehledu zásadních částí plánu auditu. Shrnuje následující informace:

- z formuláře 111A nebo 111B riziko zakázky (zjištěné před samotným přijetím zakázky), riziko výskytu podvodu (na základě znalosti vlastníků a vedení účetní jednotky) a zjištěné problémy z předchozích let (výsledky práce na zakázce v předchozích letech nebo informace ze závěrečných zpráv a dopisů vedení předchozího auditora);
- z formuláře 140:
  - předmět podnikání účetní jednotky;
  - zda nastaly změny ve významných účetních metodách;
  - informace o používaném účetním systému;
- z formuláře 150 také informace o používaném účetním systému a jeho úloze v rámci celého informačního systému, informace o využívaných informačních technologiích a ochraně, kterou účetní jednotka používá proti zneužití dat v elektronické podobě, a informace o nastavení vnitřních kontrol v účetní jednotce včetně informací o návrhu na jejich zlepšení;
- zhodnocení finančních a jiných předběžných analýz z formuláře 160;
- zvolenou hladinu významnosti (materiality) z formuláře 170;
- významná rizika shrnutá ve formuláři 180;
- plán testů kontrol a testů věcné správnosti, respektive odkaz na tento dokument;
- kontaktní adresy na vedení účetní jednotky a na osoby pověřené ke komunikaci s auditorem (viz pověření osob k projednání auditu);

- rozpočet zakázky a cenu zakázky dle uzavřené smlouvy s účetní jednotkou;
- informaci, zda budou využiti odborníci a konkrétně jací (v jaké oblasti znalostí) – viz formulář 130<sup>87</sup>.

### **191 Porada auditorského týmu – plánovací schůzka**

Zvolený auditorský tým se v závěru první fáze sejde a prodiskutuje zásadní údaje zjištěné během této první fáze. Zejména prodiskutuje:

- zvolenou hladinu významnosti (materiality) – viz formulář 170;
- výsledky předběžných analytických procedur vyhodnocení rizik (viz formulář 180);
- veškerá potenciální rizika, která by mohla ovlivnit správnost údajů v účetní závěrce (zejména viz formulář 111A a 111B nebo souhrnně ve formuláři 180);
- zjištěné oblasti účetní závěrky, které jsou náchylné k významné nesprávnosti identifikované ve formuláři 111A nebo 111B;
- schválený plán auditu a informace o komunikaci s účetní jednotkou;
- rozdělení rolí jednotlivých členů týmu a informace o zapojení externích odborníků včetně vypracovaného časového harmonogramu (externí odborníci viz formulář 130).

V dokumentaci k fázi vyhodnocení rizik je mnoho informací, které lze získat pouze osobním jednáním s vedením účetní jednotky nebo vedením pověřenými osobami. K formulářům 140 a 150 byl sestaven dotazník, který účetní jednotka vyplní a předání může proběhnout i elektronickou formou. V případě některých otázek však písemné

---

<sup>87</sup> Příručka pro provádění auditu. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-04-15]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-auditu>

vyjádření není dostačující a auditor musí odpovědi získat při ústním rozhovoru, aby mohly být případné nejasnosti ihned zodpovězeny. V ideálním případě schůzka proběhne v sídle účetní jednotky, kdy auditor může lépe porozumět diskutovaným procesům probíhajícím v účetní jednotce a dalším specifickým případům. Autor práce vytvořil soupis informací a podkladů, které je potřeba získat od klienta. Tento soupis může auditorovi sloužit jako podklad pro osobní jednání s klientem, a zároveň jsou pro ulehčení zpracování získaných informací dotazy či požadavky roztríděny do sekcí podle formulářů, ke kterým se vztahují. Auditor vyhotoví zápis z jednání, který svým podpisem stvrdí auditor i klient<sup>88</sup>.

### **Informace, které auditor potřebuje získat od klienta na základě osobního jednání**

- Diskuse s účetní jednotkou o její historii.
- Získání potřebných dokumentů o účetní jednotce:
  - Organizační schéma.
  - Provozní a finanční výsledky za minulé 3 roky.
  - Změny ve vedení.
  - Změny ve vlastnictví-společníci i akcionáři.
  - Struktura činností.
- Formulář 111A – Vyhodnocení rizik opakující se zakázky
  - Existují spory podílníků nebo jiné spory ovlivňující provedení zakázky?
- Formulář 111B – Vyhodnocení rizik prvoroční zakázky
  - Zjištění informace, zda pro účetní jednotku jiní auditoři nebo účetní odmítli pracovat, případně na ně získat kontakt.
  - Pokusit se získat od předchozího auditora auditní dokumentaci z minulého roku.
- Formulář 140 – Porozumění činnosti účetní jednotky
  - Zjistí, jaké plány týkající se významných změn v podnikání účetní jednotka plánuje a jaké očekává zdroje financování.

---

<sup>88</sup> Příručka pro provádění auditu. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-04-15]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-auditu>

- Jaký je charakter účetní jednotky:
  - provozní činnosti;
  - uskutečněné a plánované investice.
- Zjistí hlavní zákazníky s udáním obratu v Kč.
- Zjistí hlavní dodavatele s udáním obratu v Kč.
- Jaké jsou hlavní zdroje finančních prostředků účetní jednotky (např. banky, leasing nebo dlouhodobé závazky)?
- Zjistí systém, jak je měřena a posuzována finanční výkonnost účetní jednotky.
- Zjistí, jaké má vedení účetní jednotky schopnosti a zkušenosti.
- Zjistí, zda jsou v účetní jednotce využívány zvláštní či neobvyklé účetní postupy.
- Nastaly nějaké změny v účetních postupech?
- Prodiskutovat, jaký informační a účetní systém účetní jednotka používá a jaké jsou mezi nimi provázanosti (pokud účetní jednotka používá více informačních systémů).
- Zjistit, zda účetní jednotka vede právní spory nebo nemá například daňové problémy.
- Zjistit informace o procesech probíhajících v účetní jednotce, například proces prodeje, nákupu, zásob, zpracování mezd, proces finančního účetnictví apod.
- Formulář 150 – Porozumění vnitřní kontrole
  - Jak probíhá vnitřní kontrola účetní jednotky v rámci prostředí a kontrolní činnost pomáhající zajištění plnění pokynů vedení a reakce vedení na významné nedostatky a k eliminaci podnikatelských rizik.
  - Jakým způsobem účetní jednotka identifikuje a následně vyhodnocuje podnikatelská rizika.
  - Informace o používaném informačním systému týkajícího se účetního výkaznictví – pokud účetní jednotka používá různé informační systémy pro vedení účetnictví a pro sestavování výkazů tak získat informace o propojenosti těchto systémů.
  - Jak v účetní jednotce probíhá monitorování kontrol.

- Formulář 160 – Předběžné analytické postupy
  - Získat předběžné výkazy za aktuální období, výkazy za předchozí období a doplňující údaje pro provedení finanční analýzy.
- Formulář 170 – Stanovení významnosti (materiality)
  - Získat předběžné výkazy za aktuální období (nebo obratovou převahu).

### 3.2 Dokumentace auditu ve fázi reakcí na vyhodnocená rizika

Druhá fáze provádění prací na auditu se zabývá reakcí na rizika vyhodnocená v první fázi. Zde auditor provádí analytické testy navržené jako reakce na rizika vycházející z formulářů 18x, jedná se o testy kontrol a testy věcné správnosti.

#### Formulář X30 Program auditu

Pro každou oblast z účetnictví, respektive účetního výkaznictví, auditor vypracuje přehled programu auditu (viz příloha č. 1). V programu je přehledně vidět, který člen auditního týmu připravil daný proces dané procedury a auditor se tak lépe orientuje v tom, s kým má danou problematiku konzultovat. Pro každou oblast je zde připomenuta prováděcí významnost (materialita), která může být pro vybrané oblasti s rizikem výskytu významné nesprávnosti odlišná od zvolené významnosti pro ostatní oblasti<sup>89</sup>.

Zmiňovanými oblastmi jsou myšleny následující kategorie:

- |                                |   |
|--------------------------------|---|
| • výnosy;                      | • zásoby;   |
| • náklady;                     | • pohledávky;   |
| • dlouhodobý nehmotný majetek; | • krátkodobý finanční majetek;                        |
| • dlouhodobý hmotný majetek;   | • časové rozlišení v aktivech a dohadné účty aktivní; |
| • dlouhodobý finanční majetek; | • vlastní kapitál;                                    |

---

<sup>89</sup> Příručka pro provádění auditu. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-04-15]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-audit>

- rezervy;
- časové rozlišení v pasivech;
- bankovní úvěry a výpomoci;
- účetní výkazy;
- závazky;
- příloha k účetní závěrce.
- daně;

V případě náročnějších auditů si auditor tyto oblasti rozčlení na dílčí části dle potřeb účetní jednotky, jejíž účetní závěrku auditor ověřuje.

V následující tabulce je pomůcka, co má auditor získat za podklady od účetní jednotky.

**Tabulka č. 4: Pomůcka pro formulář X30 (Vlastní zpracování)**

<b>Pro účely formuláře X30 získej od účetní jednotky:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• obratovou předvahu;</li> <li>• účetní výkazy a přílohu k účetní závěrce;</li> <li>• účetní směrnice a popis postupů schvalování a účtování pro všechny významné zůstatky a transakce;</li> <li>• směrnou účtovou osnovu.</li> </ul>
O získaných informacích proved' zápis z jednání.

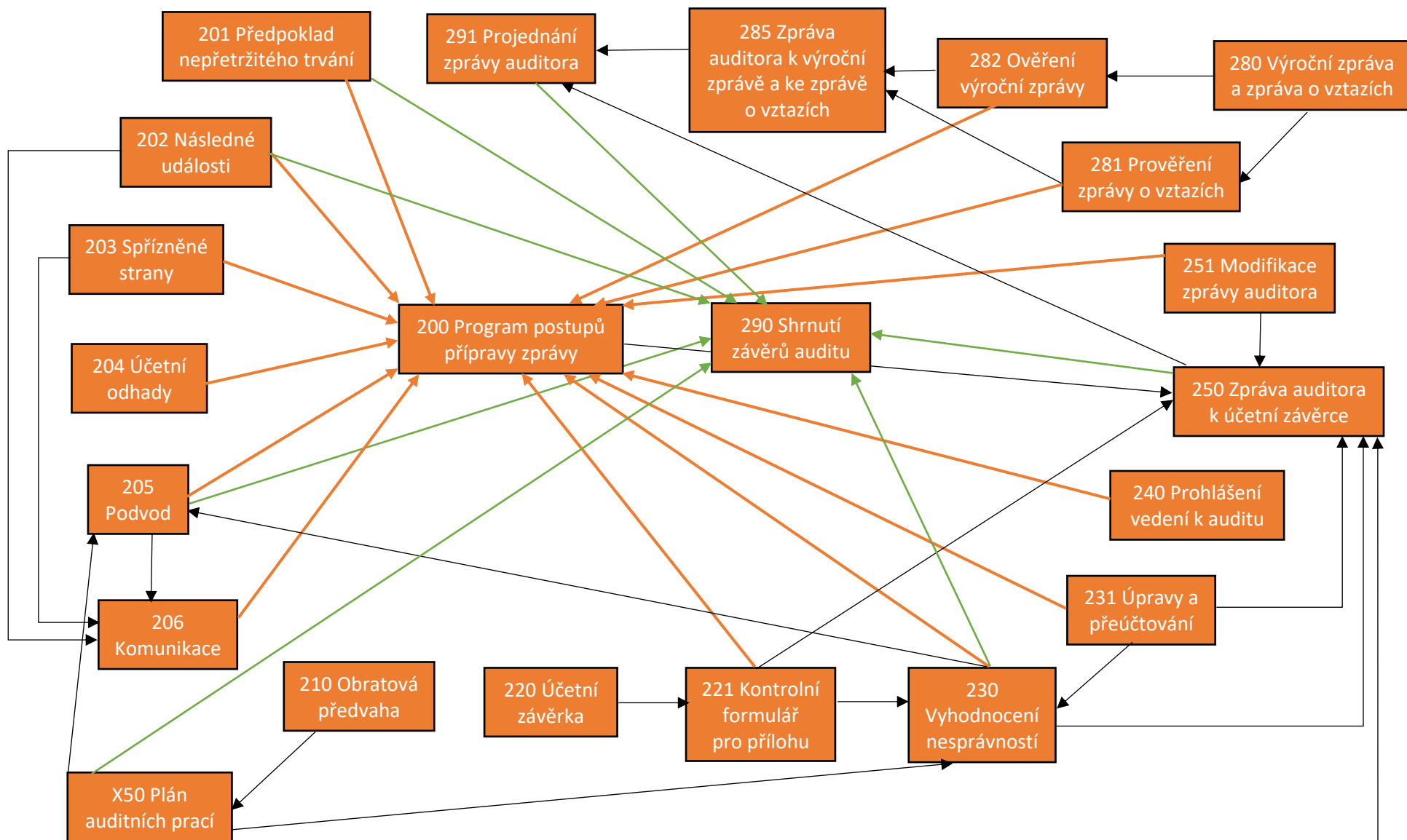
Pro účely dokumentace analytických postupů provedených jako reakce na zjištěná rizika autor práce sestavil *Plán auditních prací* označený jako formulář X50, který vychází z formuláře 185B *Vyhodnocení rizik* a X10 *Přehled účtů*. Formulář X10 byl vytvořen jako podpůrný formulář dokumentu X30 pro jednotlivé oblasti. U menších auditních prací však není potřeba tyto oblasti dělit a auditorovi ušetří práci, když nebude přecházet mezi několika formuláři, ale bude pracovat s jedním velkým přehledem. Účty jsou zaznamenávány chronologicky podle směrné účtové osnovy. Hodnotí se zejména účty s nenulovým konečným zůstatkem, které se promítají do účetní závěrky.



### **3.3 Dokumentace auditu ve fázi přípravy zprávy**

V této fázi auditor zpracuje všechny informace získané z předchozích fází a provede doplňující posouzení možností podvodů, významných nesprávností apod. na základě provedených testů a výsledné podoby účetní závěrky po všech úpravách.

Na následujícím schématu je zobrazena propojenost dokumentujících formulářů v této fázi. Některé vzorové formuláře jsou opět přiloženy v příloze této práce. Mezi dokumenty v této fázi se objevují i dokumenty pocházející přímo od účetní jednotky, jako jsou například obratová předvaha nebo účetní závěrka včetně přílohy. Tyto dokumenty jsou velice individuální a nedávalo by smysl tvořit pro ně obecný vzor.



Obrázek č. 4: Schéma spisu auditora ve 2. fázi (Vlastní zpracování)

## **Formulář 200 Program postupů přípravy zprávy**

Tento formulář je souhrnným formulářem provádějícím auditora třetí fázi. Odkazuje na základní formuláře této závěrečné fáze a má za úkol dát auditorovi přehled, jaké oblasti již má zpracované a na jaké se má ještě zaměřit<sup>90</sup>.

## **Formulář 201 Předpoklad nepřetržitého trvání**

Prvním bodem dle programu postupů přípravy zprávy je zajištění, zda je dodržen předpoklad nepřetržitého trvání. Toto zjištění vyžaduje nejen prozkoumání informací získaných v průběhu auditu, ale také informací získaných od vedení účetní jednotky nebo od osob pověřených její správou a řízením. Je nutné získat zejména informace o procesu, kterým vedení účetní jednotky identifikuje události či okolnosti, které by mohly vést k významným nejistotám ohledně dodržení tohoto předpokladu. Na závěr auditor vyhodnotí, zda je předpoklad nepřetržitého trvání správný či nepřiměřený, popřípadě zda existuje významná nejistota, která není dostatečně popsána v účetní závěrce. Vzorový formulář je součástí přílohy č. 1 této práce<sup>91</sup>.

## **Formulář 202 Následné události**

Auditor je dále povinen se seznámit s událostmi, které nastaly po datu účetní závěrky. Je třeba zjistit, jaké postupy účetní jednotka využívá k identifikaci těchto událostí a získat informace ohledně událostí po účetní závěrce ověřovaného období. Auditor také potřebuje získat zápisy z jednání vlastníků či porad vedení, pokud k nim v tomto období došlo<sup>92</sup>.

Účetní jednotka také auditorovi dodá mezitímní účetní výkazy, a pokud je nesestavuje tak alespoň hlavní knihu či obratovou předvahu. Auditor si z těchto podkladů ověří, zda nedošlo k událostem, které by mohly mít vliv na účetní závěrku ověřovaného

---

<sup>90</sup> Příručka pro provádění auditu. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-04-15]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-audit>

<sup>91</sup> Příručka pro provádění auditu. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-04-15]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-audit>

<sup>92</sup> Příručka pro provádění auditu. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-04-15]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-audit>

období a nebude tedy potřeba provádět v ní úpravy, nebo zda nebude mít vliv na předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky. Vzorový dokument je přiložen k této práci v příloze č. 1.

### **Formulář 203 Spřízněné strany**

Auditor si v tomto formuláři (příloha č. 1) zaznamená výsledky jednání s účetní jednotkou ohledně spřízněných stran. Zejména potřebuje získat totožnost těchto spřízněných stran, povahu jejich vztahů s účetní jednotkou a informace o povaze, druhu a účelu transakcí, které mezi sebou uzavřeli<sup>93</sup>.

Auditor pak tyto informace musí posoudit a vyhodnotit rizika, která se týkají těchto transakcí. Dále pak vyhodnotit, zda některá z těchto rizik nejsou významná a není potřeba naplánovat a provést další auditorské postupy v reakci na tato rizika. Zejména pokud se identifikují dříve neidentifikované či nezveřejněné spřízněné osoby. Také je potřeba získat písemná prohlášení vedení nebo osob pověřených správou a řízením účetní jednotky o tom, že auditora informovali o všech spřízněných stranách a jejich vzájemných vztazích a transakcích a že tyto vztahy a transakce byly řádně zaúčtovány a zveřejněny.

### **Formulář 204 Účetní odhady**

Do tohoto formuláře (viz příloha č. 1) auditor zapíše zjištění týkající se účetních odhadů. V rámci druhé fáze již byly provedeny auditorské postupy týkající se účetních odhadů a byla odhalena případná rizika nebo významné nesprávnosti. Auditor však také musí zjistit, jak účetní jednotka účetní odhady identifikuje a stanovuje. Při provádění testování by měl auditor porovnávat hodnotu účetních odhadů s odhady z předchozí účetní závěrky a podívat se na to, jak přesné a vhodné odhady byly. Pokud by některé účetní odhady v minulé účetní závěrce byly výrazně přestřelené či naopak, mohlo by se jednat o významnou nesprávnost a auditor by případně mohl identifikovat významné riziko podvodu. Dále musí posoudit, zda existuje předpojatost vedení k těmto účetním

---

<sup>93</sup> Příručka pro provádění auditu. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-04-15]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-auditu>

odhadům a nevzniká tak riziko významné nesprávnosti. Do formuláře také auditor uvede odkaz na testování účetních odhadů<sup>94</sup>.

### **Formulář 205 Podvod**

Další oblastí je riziko podvodu (vzorový formulář viz příloha č. 1). Zde je zapotřebí zejména komunikace s účetní jednotkou, konkrétně s jejím vedením nebo osobami pověřenými správou a řízením. Auditor se musí dotázat, jak probíhá hodnocení rizika zkreslení účetní závěrky vlivem podvodu, jaký má zavedený proces, který vede k odhalení těchto rizik a proces reakce na zjištěná rizika, jak ostatní informování o tomto procesu. Dalším dotazem je, zda tyto osoby neví o podvodu nebo zda nemají podezření ze spáchání podvodu v účetní jednotce. Auditor také zhodnotí, zda nebyly během provádění analytických postupů zaznamenány nezvyklé či neočekávané vztahy, které by naznačovaly existenci rizik významných nesprávností způsobených podvodem. Případné zjištěné nesprávnosti auditor zaznamená do formuláře 230 *Vyhodnocení nesprávností*. Závěrem těchto prací by mělo být tvrzení, zda je či není účetní závěrka významně zkreslená z důvodu podvodu<sup>95</sup>.

### **Formulář 206 Komunikace**

Do tohoto formuláře (vzor viz příloha č. 1) auditor zaznamenává, zda byly s účetní jednotkou projednány všechny podstatné záležitosti. Pokud auditor během provádění auditu narazí na nějaké nesrovnalosti či nesprávnosti (i nevýznamné), měl by na ně vedení účetní jednotky upozornit a upozornit vedení i na případné právní důsledky, které by z těchto nesrovnalostí mohly plynout. Komunikace je během auditu velice důležitá od počátku do konce. Od zjišťování obecných informací a probíhajících procesů v účetní jednotce až po probrání závěrečné zprávy auditora. Dokument by měl auditorovi poskytnout vodítko k tomu, aby si uvědomil, co všechno musí s vedením účetní jednotky probrat a jestli na nějaké téma jednání v průběhu provádění auditu nezapomněl. Tento

---

<sup>94</sup> Příručka pro provádění auditu. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-04-15]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-auditu>

<sup>95</sup> Příručka pro provádění auditu. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-04-15]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-auditu>

proces je vhodné zdokumentovat například zápisem z jednání stvrzeným podpisem vedení účetní jednotky a člena auditorského týmu, který se jednání účastnil<sup>96</sup>.

V následujícím manuálu jsou shrnuty dotazy, kterými auditor zjistí potřebné informace do této fáze auditu a seznam podkladů, které potřebuje od účetní jednotky získat. Položky jsou rozříděny dle relevantních formulářů pro lepší orientaci a zpracování získaných informací.

### **Informace a podklady, které je třeba získat od klienta na základě osobního jednání**

- Formulář 201 Předpoklad nepřetržitého trvání
  - Vyhodnotilo vedení schopnost nepřetržitého trvání účetní jednotky?
  - Identifikovalo vedení účetní jednotky události, nebo okolnosti, které by mohly jednotlivě nebo v souhrnu zásadním způsobem zpochybnit tuto schopnost?
  - V souladu s vyhodnocením zjistit:
    - Podle jakého procesu vedení účetní jednotky při vyhodnocování postupovalo?
    - Z jakých předpokladů vedení vycházelo?
    - Jaké jsou plány vedení týkající se budoucích opatření a jejich proveditelnosti v dané situaci? Dodat písemné prohlášení.
- Formulář 202 Následné události
  - Jaké postupy používá účetní jednotka k identifikaci událostí po datu účetní závěrky?
  - Nastaly po datu po datu účetní uzávěrky události, které by mohly mít na účetní závěrku vliv?
  - Získat zápisy z jednání vlastníků, porad vedení účetní jednotky (nebo osob pověřených jejím řízením a správou), které se konaly po datu účetní závěrky. Byly na těchto jednáních probírány záležitosti nezahrnuté do zápisů?

---

<sup>96</sup> Příručka pro provádění auditu. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-04-15]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-auditu>

- Získat poslední verzi mezitímních účetních výkazů sestavených po datu účetní závěrky.
- Pokud nejsou k dispozici zápisy z jednání ani mezitímní účetní výkazy, získat dostupné knihy (obratovou předvahu) a záznamy nebo jiné dokumenty.
- Formulář 203 Spřízněné strany
  - Existují spřízněné strany? Pokud ano získat jejich totožnost a změny oproti předchozímu období.
  - Jaká je povaha vztahů mezi účetní jednotkou a spřízněnými stranami?
  - Uzavřela účetní jednotka s těmito spřízněnými stranami během ověřovaného účetního období nějaké transakce? Pokud ano, získat seznam transakcí s uvedením druhu a účelu transakce.
  - Používá účetní jednotka nějaké kontrolní mechanismy v této oblasti?
  - Získat prohlášení účetní jednotky o tom, že vedení informovalo auditora o totožnosti spřízněných stran a o všech transakcích a vztazích se spřízněnými osobami.
  - Získat prohlášení o tom, že vedení účetní jednotky řádně zaúčtovalo a zveřejnilo vztahy a transakce se spřízněnými osobami v souladu s požadavky účetního rámce.
- Formulář 204 Účetní odhady
  - Jak účetní jednotka identifikuje a stanovuje účetní odhady?
  - Zjistit, zda není vedení předpojaté ke stanovování těchto odhadů.
- Formulář 205 Podvod
  - Jak vedení účetní jednotky hodnotí riziko, že by účetní závěrka mohla být významně zkreslena vlivem výskytu podvodu, včetně povahy, rozsahu a frekvence takovýchto hodnocení?
  - Má účetní jednotka (vedení) zavedený proces sloužící k odhalování a reagování na rizika výskytu podvodu v účetní jednotce?
  - Získat soupis všech specifických rizik výskytu podvodu, která vedení identifikovalo nebo na něž bylo upozorněno, nebo soupis skupin transakcí, zůstatků účtů či zveřejněných údajů, u kterých by mohlo existovat riziko výskytu podvodu.

- Jakým způsobem vedení obeznamuje osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky se svými procesy sloužícími k odhalování rizik výskytu podvodu a k reagování na ně?
- Jakým způsobem vedení obeznamuje zaměstnance se svými názory na obchodní postupy a etické chování?
- Ví vedení o jakémkoli skutečném nebo údajném podvodu, který se týká účetní jednotky, nebo o podezření ze spáchání takového podvodu?
- Jak osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky (které nejsou součástí vedení) uskutečňují dohled nad procesy vedení pro odhalování rizik výskytu podvodu v účetní jednotce a reagování na ně a nad vnitřním kontrolním systémem, který vedení zavedlo pro snížení těchto rizik?
- Stejně dotazy ohledně toho, zda nevědí o nějakém podvodu týkajícím se účetní jednotky, položit i osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky, které nejsou součástí jejího vedení.
- Pokud existuje oddělení interního auditu:
  - Dotázat se, zda vědí o skutečných nebo údajných podvodech či podezřeních na spáchání podvodu.
  - Získat jejich názory na rizika výskytu podvodu.
- Získat písemné prohlášení od vedení a osob pověřených správou a řízením účetní jednotky, které bude obsahovat:
  - Uznání své odpovědnosti za navržení, zavedení a prosazování vnitřního kontrolního systému, který má sloužit k prevenci odhalování podvodů.
  - Tvrzení, že byly auditorovi předány výsledky vyhodnocení rizika provedeného vedením o tom, že by mohla být účetní závěrka významně zkreslena z důvodu výskytu podvodu.
  - Tvrzení, že byl auditor seznámen s výskytem podvodů (týkajících se vedení nebo zaměstnanců, kteří hrají významnou roli ve vnitřním kontrolním systému, nebo i jiných osob), o kterých tyto osoby ví a které mají na účetní jednotku vliv nebo ví o podezření na jejich výskyt.



- Tvzení, že byl auditor seznámen se všemi tvrzeními o spáchání podvodu nebo podezřeními na podvod, o nichž ví a jež mají vliv na účetní závěrku účetní jednotky a na něž upozornili zaměstnanci, bývalí zaměstnanci, analytici, regulační orgány či jiné subjekty.
- Formulář 206 Komunikace
  - Dotaz na vedení a osoby pověřené správou a řízením účetní jednotky:
    - Je činnost v souladu s právními předpisy?
    - Existuje korespondence s příslušnými licenčními a regulačními úřady?
- Získat od vedení účetní jednotky, popřípadě od osob pověřených správou a řízením, písemné prohlášení, že u všech událostí po datu účetní závěrky, u kterých příslušný rámec účetního výkaznictví vyžaduje úpravu nebo zveřejnění údajů, došlo k úpravě nebo zveřejnění údajů v účetní závěrce.

### **Formulář 210 Obratová předvaha**

Obratovou předvahu auditor využívá v druhé i třetí fázi auditu. Ve spisu musí být uloženy všechny verze, které auditor od účetní jednotky obdrží, a úpravy, které byly účetní jednotkou provedeny do konečné verze, zaznamenaná ve formuláři 231 *Úpravy a přeúčtování*. Poslední verzí je obratová předvaha po všech zjištěných změnách a po zaúčtování daně z příjmů. Nakonec prováděných prací si ještě auditor vyžádá předvahu za aktuální rok, tedy s údaji po datu účetní závěrky, pro ověření následných událostí.

### **Formulář 220 Účetní závěrka**

Tak jako je obratová předvaha důležitá pro druhou fázi, je pro třetí fázi důležitá účetní závěrka. Účetní jednotka auditorovi dodá účetní výkazy a přílohu k účetní závěrce. Údaje obsažené v těchto dokumentech auditor kontroluje mimo jiné na provedené analytické postupy a jimi ověřenými zůstatky jednotlivých účtů a také to, zda jsou zůstatky účtů vykázány ve správných položkách výkazů.

## **Formulář 221 Kontrolní formulář pro přílohu**

Tento formulář (viz příloha č. 1) obsahuje soupis požadavků na informace obsažené v příloze k účetní závěrce určené vyhláškou č. 500/2002 Sb<sup>97</sup>. Požadavky se liší pro různě velké účetní jednotky a auditor si tak vybere jen ty, které jsou relevantní pro auditovanou účetní jednotku. Určení velikosti účetní jednotky se řídí zákonem č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví. Je to v podstatě kontrolní seznam, kde si auditor „odškrtnává“ položky, které jsou v příloze k účetní závěrce uvedeny. Pokud v příloze nějaká informace chybí, auditor je povinen o tom informovat vedení účetní jednotky. Také provede zápis do dokumentace 230 *Vyhodnocení nesprávností*, a to i v případě, že tuto nesprávnost účetní jednotka opraví nebo doplní<sup>98</sup>.

## **Formulář 230 Vyhodnocení nesprávností**

Veškeré nesprávnosti, které auditor během auditu zjistil, zaznamená do tohoto dokumentu (viz příloha č. 1). Je důležité zdokumentovat o jakou nesprávnost se jedná, kterého účtu se týká, jaký má finanční dopad, tedy na kterou oblast – aktiva, pasiva, vlastní kapitál nebo hospodářský výsledek, zda se jedná o významnou nesprávnost a zda byla nebo nebyla účetní jednotkou opravena<sup>99</sup>.

## **Formulář 231 Úpravy a přeúčtování**

V tomto formuláři (viz příloha č. 1) auditor zaznamenává úpravy, které navrhuje v účetní závěrce provést a které účetní jednotka provedla. V dokumentaci je zaznamenán odkaz na dokumentaci s analytickým postupem nebo na jinou dokumentaci, na základě

---

<sup>97</sup> Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví ze dne 6. listopadu 2002.

<sup>98</sup> Příručka pro provádění auditu. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-04-15]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-auditu>

<sup>99</sup> Příručka pro provádění auditu. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-04-15]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-auditu>

kteře byla navržená úprava. Dále je zapsána navržená předkontace a na jakou oblast má úprava dopad<sup>100</sup>.

### **Formulář 240 Prohlášení účetní jednotky k auditu**

Auditor dodá vedení auditované účetní jednotky vzor Prohlášení vedení společnosti k auditu, který vedení účetní jednotky upraví dle svých potřeb a stvrdí svým podpisem. Prohlášení musí být adresované přímo auditorovi zodpovědnému za zakázku. Klient zde uvádí prohlášení, že poskytl auditorovi veškeré informace týkající se transakcí se spřízněnými stranami, událostí po účetní závěrce, dopad neopravených nesprávností, jejichž seznam tvoří přílohu k tomuto prohlášení, informace týkající se tvrzení o podvodu a další požadované dodatečné informace.

### **Formulář 250 Zpráva auditora k účetní závěrce**

Na základě provedených postupů a jistění pak auditor sepíše zprávu k účetní závěrce. Základním poselstvím této zprávy je, zda účetní závěrka podle názoru auditora podává věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv účetní jednotky k 31. 12. ověřovaného roku a nákladů a výnosů a výsledku jejího hospodaření za rok končící 31. 12. ověřovaného roku v souladu s českými účetními předpisy (pokud se jimi účetní jednotka řídí). Dále jsou ve zprávě uvedeny odpovědnosti obou stran a informace o tom, že je auditor povinen informovat příslušné orgány účetní jednotky o rozsahu a zjištěních, která auditor učinil během provádění auditu. Zpráva může být nemodifikovaná nebo modifikovaná.

### **Formulář 251 Modifikace zprávy auditora**

Pokud auditor vysloví modifikovaný výrok, pak vypracuje dokumentaci k této modifikaci (viz příloha č. 1). Uvede zde odkazy na dokumentaci nebo postupy, na základě kterých k této modifikaci přistoupil. Může se jednat o modifikaci ovlivňující nebo neovlivňující výrok. V případě modifikací neovlivňujících výrok se může jednat pouze o zdůraznění skutečností, které jsou v účetní závěrce náležitě obsaženy, ale jsou zásadní pro pochopení účetní závěrky uživatelem. Jiná skutečnost také neovlivní výrok, ale je

---

<sup>100</sup> Příručka pro provádění auditu. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-04-15]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-auditu>

relevantní pro uživatele. Jedná se například o informaci, že jde o první audit účetní jednotky, v minulém období byla účetní jednotka auditována jiným auditorem, nebo že se jedná o audit před rozdělením či fúzí<sup>101</sup>.

### **Formuláře 280 Výroční zpráva a zpráva o vztazích, 281 Prověření zprávy o vztazích, 282 Ověření výroční zprávy a 285 Zpráva auditora k výroční zprávě a zprávě o vztazích**

Účetní jednotka auditorovi dodá k ověření výroční zprávu a zprávu o vztazích. Zprávu o vztazích auditor vypracovává v případě, že si účetní jednotka požádala o samostatné vypracování této zprávy. Jinak je vyjádření ke zprávě o vztazích součástí zprávy k účetní závěrce. K ověření těchto dodaných zpráv slouží dokument *Prověření zprávy o vztazích* a dokument *Ověření výroční zprávy* (viz příloha č. 1). Tyto dokumenty stejně jako formulář 221 obsahují výčet informací, které by měly být v těchto zprávách uvedeny. Na základě ověření zpráv pak auditor vytvoří k těmto dvěma zprávám hodnotící zprávu<sup>102</sup>.

### **Formulář 290 Shrnutí závěrů auditu**

V příloze číslo 1 této práce je uveden i vzor formuláře shrnujícího závěry auditu. Formulář jen shrnuje informace z předešlých dokumentů, není tudíž nutné jej vyplňovat. Poskytne však auditorovi rychlý přehled základů pro výrok, například při opakování zakázky po roce. Bude pro něj pak snazší se v zakázce opět zorientovat. V případě, že bude potřeba, aby spis prozkoumal jiný auditor, který na zakázce dříve nepracoval, bude pro něj také snazší pochopit, na základě jakých závěrů auditor výrok zvolil, a kde má k těmto závěrům hledat podklady. To přispěje ke splnění požadavků na dokumentaci dle ISA 230<sup>103</sup>.

---

<sup>101</sup> Příručka pro provádění auditu. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-04-15]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-auditu>

<sup>102</sup> Příručka pro provádění auditu. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-04-15]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-auditu>

<sup>103</sup> Příručka pro provádění auditu. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-04-15]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-auditu>

## **Formulář 291 Projednání zprávy auditora**

Při příležitosti předání výsledných dokumentů dle rozsahu zakázky příslušným osobám z vedení účetní jednotky auditor projedná s těmito osobami výsledky auditních prací a provede o tomto jednání zápis, který si nechá těmito osobami potvrdit podpisem. Měl by to být poslední krok auditora v komunikaci s vedením účetní jednotky v rámci provádění zakázky v souvislosti s ověřovaným účetním rokem.

### **3.4 Shrnutí postupu dokumentace auditu**

Výše popsany postup dokumentace má za cíl pomoci auditorovi lépe se zorientovat v postupu dokumentace při provádění auditu účetní závěrky a provést ho tímto procesem. Tak, aby byl schopný si zkontrolovat, že neopomněl projednání či vyhodnocení některých událostí, které by mohly mít vliv na účetní závěrku.

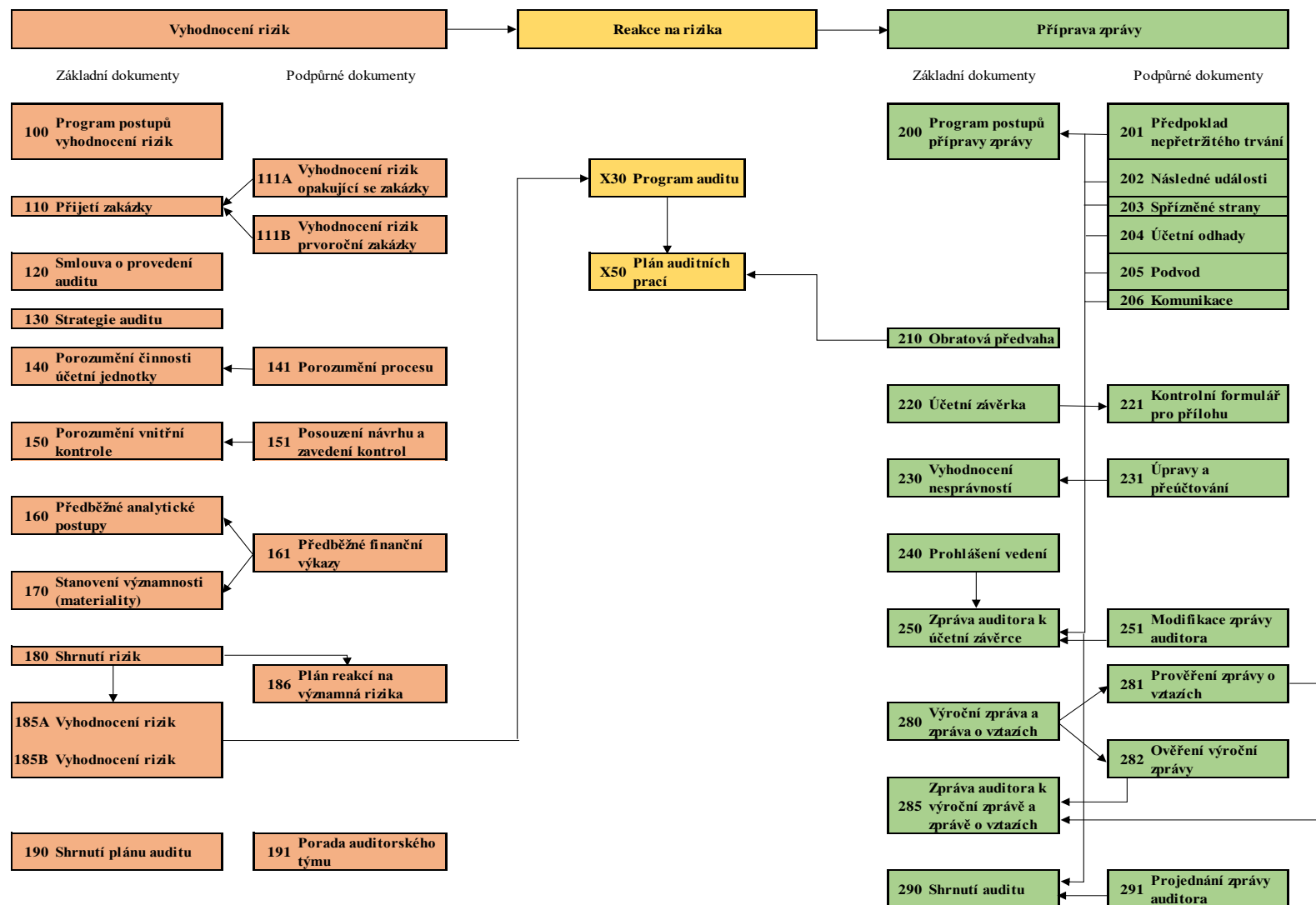
Na následujícím schématu je přehled dokumentace ve všech třech fázích auditu – vyhodnocení rizik, reakce na rizika i příprava zprávy. Nejprve auditor vyhodnotí rizika zakázky a zhodnotí, zda zakázku přijmout. Po podpisu smlouvy vypracuje strategii auditu, vyhodnotí procesy probíhající v účetní jednotce, posoudí vnitřní kontrolu a případně navrhne zavedení změny ve vnitřních kontrolách. Na základě předběžných finančních výkazů účetní jednotky provede předběžné analytické postupy a stanoví hladinu významnosti (materiality). Z uvedených činností shrne rizika, vyhodnotí je a vypracuje plán reakcí na rizika. Jako závěrečný formulář první fáze vytvoří shrnutí plánu auditu na základě porady auditorského týmu.

Plán reakcí pak vstupuje do programu auditu ve druhé fázi, kdy auditor vypracuje tento program ke každé oblasti účetní závěrky, aby byl připravený na provádění analytických postupů a vypracuje plán auditních kontrol, kde zaznamená vyhodnocená rizika a výsledky provedeného testování. Zdrojem informací je obrátová předvaha.

Dále auditor vyhodnotí předpoklad trvání účetní jednotky, následné události po datu účetní závěrky, vztahy a transakce účetní jednotky se spřízněnými stranami, stanovování účetních odhadů, riziko podvodu a zdokumentuje komunikaci s účetní jednotkou, respektive s jejím vedením. Na základě dodané účetní závěrky zkontroluje, zda jsou v příloze k účetní závěrce uvedeny všechny povinné informace, vypracuje

přehled nesprávností a přehled úprav v účetní závěrce. Poté vyhotoví zprávu k účetní závěrce. V případě významných nesprávností auditor vydává modifikovaný výrok a vyhotoví o něm důvodovou dokumentaci.

Dále účetní jednotka dodá výroční zprávu a zprávu o vztazích. Auditor tyto dodané dokumenty ověří (zda jsou uvedeny všechny relevantní informace) a vydá zprávu k výroční zprávě a zprávě o vztazích. Na závěr auditor vypracuje shrnutí závěrů auditu a hlavně projedná zprávu auditora s vedením účetní jednotky. Zejména zjištěné nesprávnosti, rizika a návrhy na změny.



Obrázek č. 5: Přehled tvorby dokumentace auditu (Vlastní zpracování)

Autor práce vytvořil kontrolní přehled (viz příloha č. 1), který pomůže auditorovi v orientaci v provedené práci. Není vhodné se k dokumentaci vracet zpětně po dokončení práce, což je častý problém. Auditor pak neuvádí přesné informace a taková práce je i časově neefektivní. Každá dokumentace by měla být provedena v průběhu dané činnosti nebo těsně po ní, aby byla přesná.

Tato dokumentace je součástí běžného spisu, který se vytváří za každé ověřované období. Mimo to auditor vede ještě stálou složku spisu. Ta obsahuje základní dokumenty vztahující se k účetní jednotce a další právní dokumenty přijaté či vzniklé během jejího fungování.



## 4 APLIKACE NAVRŽENÉHO POSTUPU NA VYBRANÉ SPOLEČNOSTI ALFA S.R.O.

V následující kapitole bude aplikován navržený způsob postupu provádění auditu se zaměřením na jeho dokumentaci na vybrané společnosti.

### 4.1 Charakteristika společnosti Alfa s.r.o.

**Název účetní jednotky:** Alfa s.r.o.

**Právní forma:** společnost s ručením omezeným

**Datum vzniku společnosti:** 3. 11. 2002

Společnost Alfa s.r.o. založil v roce 2002 jeden společník se základním kapitálem 250 000 Kč. Společník je stále jediným společníkem a zároveň jednatelem společnosti.

**Sídlo účetní jednotky:** Holandská  
639 00 BRNO

**IČO:** 12312123

**Předmět podnikání:** Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona

**Předmět činnosti:** Činnosti reklamních agentur

**Základní kapitál:** 250 000 Kč

#### 4.1.1 Předmět podnikání, trh a zákazníci

Společnost podniká v oboru reklamní činnosti. Zaměřuje se na vytváření grafických návrhů loga a reklamních kampaní klientů i na online reklamní kampaně a marketing. Online reklama a marketing je v současnosti důležitým směrem tohoto oboru. Společnost Alfa s.r.o. vznikla v době rozvoje směru poskytování online reklamních činností.

Společnost se snaží být moderní a atraktivní ve všech ohledech. Působí v moderních prostorech v oblasti kancelářských budov v centru města a zaměstnává zejména mladé lidi, kterým se snaží zajistit příjemné pracovní prostředí a poskytnout lákavé zaměstnanecké benefity. Pro mladé lidi je velice lákavá flexibilní pracovní doba i možnost práce z domova, což moderní technologie dovolují a v určitých profesích se začíná stávat standardem. Společnost chápe, že udržet si kvalitní zaměstnance je v jejím oboru klíčové, obzvláště při aktuální nízké nezaměstnanosti. V prvním roce vzniku měla 1 zaměstnance, v současnosti již má 54 zaměstnanců a příležitostně spolupracuje s několika externími osobami zejména z oblasti informačních technologií.

Mezi zákazníky společnosti Alfa s.r.o. patří společnosti z různých oborů, například obchodní řetězce, sítě fastfoodů nebo bankovní instituce.

## **4.2 Aplikace navržené dokumentace pro audit roku 2018**

Tato část práce se bude zabývat aplikací dokumentace na konkrétní společnost, u které již byl proveden audit za rok 2018. Formuláře jsou zpracovány v souboru excel, který je přílohou č. 2 této práce. Jednotlivé záložky formulářů byly v průběhu zpracování označovány žlutě, pokud byly rozpracované, červeně, pokud nebyly pro dokumentaci využity, a zeleně, pokud již byla daná oblast dokončená. Text navržený autorem práce je modrý.

Auditora oslovila sledovaná společnost Alfa s.r.o. s poptávkou po provedení auditu účetní závěrky za rok 2018. Poptávka byla zaslaná 15. 8. 2018. Jedná se o společnost, které auditor již auditoval účetní závěrky za posledních 6 kalendářních let. Auditor má tedy základní informace o společnosti a jejím fungování z minulých let. I když se jedná o pokračující zakázku a auditor může zkrátit počáteční úkony, nejdříve posoudil, zda je vhodné zakázku přijmout.

Nejdříve auditor zhodnotil nezávislost sebe a svého týmu, který bude na zakázce pracovat, za pomoci otázek ve formuláři 111A (viz příloha č. 2). Dále auditor posoudil charakter a bezúhonnost klienta, kdy si vyhledal aktuální i historický stav o údajích společnosti zapsaných v obchodním rejstříku dostupné na webovém portálu Justice.cz. Bylo zjištěno, že nenastaly žádné změny. Jednatelem a zároveň jediným společníkem je

stále pan Jan Novák a nedošlo ani ke změně sídla, výše základního kapitálu ani formy společnosti. Také využil internetové vyhledávání s použitím klíčových slov „Alfa s.r.o., Jan Novák, reklamní agentury Brno“. Tímto vyhledáváním nebyly nalezeny žádné informace zpochybňující činnost klienta. Vzhledem k minulé spolupráci s klientem auditor zná účetní postupy společnosti Alfa s.r.o. a má i dostatečné znalosti na provedení zakázky. Již z minulých let auditor ví, že nejsou žádné specifické oblasti, které by vyžadovaly specializované znalosti či nutnost oslovení externího experta. V rámci identifikování rizik auditor v prvotní fázi určil pouze riziko dominantního vlastníka. Potenciálním rizikem by také mohl být rychlý růst společnosti. Od vzniku společnosti dochází ke každoročnímu nárůstu obratu, narůstá i počet zaměstnanců (i když pomalejším tempem, než roste obrat) a chod společnosti zajišťuje stále jen jeden člověk. Spojení těchto dvou elementů by v budoucnu při pokračujícím trendu růstu obratu a společnosti jako celku mohlo znamenat riziko. Dle informací od pana jednatele není plánovaná žádná změna v rozdělení kompetencí a delegování vedení. Nicméně to není důvod pochybovat o schopnosti společnosti splňovat předpoklad nepřetržitého trvání. Všechny tyto úvahy auditor zaznamenal v rámci formuláře 111A (viz příloha č. 2) a na základě nich vyhodnotil riziko jako nízké.

Dále auditor posoudil, zda má dostatečnou časovou kapacitu zakázku realizovat. Z pracovního kalendáře mu vyplynulo, že auditorský tým má volné kapacity na realizace takové zakázky, jelikož ji předběžně měl zařazenou v dlouhodobém pracovním plánu na základě předchozích realizací této zakázky. Vzhledem k tomu, že nebyly zjištěny žádné nové či zvláštní okolnosti zvyšující riziko zakázky, auditor se rozhodl zakázku přijmout. Po vzájemném odsouhlasení podmínek byla podepsaná dne 10. 9. 2018 smlouva, jejíž předmětem je provedení auditu účetní závěrky za rok 2018. Po podpisu smlouvy byla provedena identifikace podepisujícího jednatele společnosti dle zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů. Součástí této identifikace je aktuální verze výpisu z obchodního rejstříku a se svolením pana jednatele i kopie jeho občanského průkazu. Pokud by pan jednatel nebyl ochotný poskytnout kopii, je dostačující zaznamenat do identifikace číslo tohoto občanského průkazu a jeho platnost. Tímto byla zakázka zahájena a auditor si související informace a postupy zaznamenal do formuláře 110 (viz příloha č. 2).

Pro audit samotný, ale i pro jeho naplánování, je důležité, aby auditor porozuměl činnosti jednotky. Auditor čerpal ze svých minulých zkušeností s klientem, jejichž aktuálnost musel ověřit. Dle výpisu z obchodního rejstříku ze dne 10. 9. 2018 se nezměnila ani právní forma společnosti, ani její vedení. Z rozhovoru s klientem ví, že odměny vedení nezávisí na hospodářském výsledku. Vyplacení podílu na zisku a jeho výše sice jsou závislé na hospodářském výsledku, nicméně vzhledem ke 100% majetkovému podílu jednatele je v jeho největším zájmu celková prosperita a finanční zdraví podniku. Společnost se zabývá pouze poskytováním reklamních činností. Jedinou provozovnu má v místě sídla, kde působí v pronajatých kancelářích. Neuskutečnila proto v minulosti investice do staveb ani pozemků. Byly realizovány pouze investice do vybavení kanceláře, zejména do technického vybavení. Mimo jeho obnovu nemá společnost v nejbližší době v plánu žádnou investici. Taktéž společnost nemá v plánu žádné změny – služby, které nabízí, jsou dostatečně atraktivní a není v plánu jejich rozšiřování. Hlavními zdroji financování jsou krátkodobé závazky, respektive využívání zálohových plateb na nasmlouvané zakázky. Kontrakty se zákazníky mají často dlouhodobý charakter, pro schopnost účetní jednotky fungovat je tedy u velkých zakázek záloha nezbytná. Pro účetnictví je využíván účetní software Pohoda, jiný ekonomický software není využíván a účetní software není s jiným softwarem ani propojený. Zvláštní ani neobvyklé postupy účtování nejsou používány. Účetní postupy má společnost stanovené ve směrnici účetní metodiky, postupy oproti minulému období ani nebylo změněno. Společnost nemá evidované žádné právní spory a nejsou s ní vedeny ani řízení ohledně daní. Z porozumění účetní jednotky tedy vyplývá jen riziko dominantního společníka. Tyto informace jsou zdokumentovány ve formuláři 140 (viz příloha č. 2). Jelikož se jedná o jednodušší zakázku, v dokumentaci se nevyužil podpůrný formulář 141.

Jakmile auditor zmapoval účetní jednotku a její prostředí, zaměřil se na porozumění vnitřní kontrole. Společnost nemá zavedený žádný konkrétní kontrolní systém. Jednatel se snaží vést společnost sám a průběžně sledovat veškeré dění ve společnosti. Jednatel (a zároveň společník) má dominantní postavení, jedná se o centralizovaný systém bez definovaného systému kontroly. Co se týče procesů identifikace podnikatelských rizik, tak ty jednatel společnosti také nemá zavedeny. Neustále sleduje dění na trhu, jeho vývoj, a snaží se mu přizpůsobit. V rámci finanční

výkonnosti a finanční pozice rizika identifikuje pouze na základě finančních analýz prováděných po skončení účetního období na základě sestavených účetních výkazů. Jak již bylo zmíněno výše, společnost nemá ucelený ekonomický informační systém, používá účetní software Pohoda. V něm zpracovává veškeré účetní doklady. Mimo jednatele mají do softwaru přístup další 2 lidé – fakturantka a hlavní účetní. Fakturantka pracuje s objednávkami a vystavuje na základě podkladů k zakázkám od kolegů faktury a zálohové faktury. Hlavní účetní zúčtovává veškeré ostatní doklady a zpracovává mzdy. Pravidelně minimálně jedenkrát za týden také kontroluje zaúčtování faktur vystavených. Individuální přístupová hesla evidují u každého dokladu, kdo jej zaúčtoval, případně změnil. Je tak přesně možné určit, kdo je za dané zaúčtování zodpovědný. Faktury vystavené se evidují pouze elektronicky, proto je tato funkce důležitá a nahrazuje původní papírové košilky s podpisy na základě podpisových vzorů. Podklady z účetního softwaru se jednou ročně předávají spolupracujícímu daňovému poradci za účelem sestavení příznání k dani z příjmů. Kontrolní činnost má účetní jednotka zavedenou v rámci účetnictví. Kontrolu zaúčtování jednotlivých dokladů provádí hlavní účetní společnosti. Bohužel většinou dokladů sama zúčtovává, tudíž kontroluje sebe sama. Tím pádem je kontrola neúčinná. Co se týká věcné správnosti dokladu, každý doklad je schválen jednatelem. Vzhledem k rychlému tempu růstu společnosti a zvyšujícímu se objemu účetní práce doporučuje auditor do budoucna delegovat účetní práce na více osob, hlavní účetní by se pak mohla věnovat zejména kontrole zaúčtování základních agend po ostatních účetních a účtovat pouze komplikovanější operace a sestavovat daňová příznání – příznání k dani z přidané hodnoty a další daňová tvrzení a hlášení připravuje a sestavuje sama hlavní účetní. Daňový poradce je využíván pouze pro příznání k dani z příjmů právnických osob. Vzhledem k velikosti společnosti, co se týká personálního zastoupení, nemá společnost zvedený systém monitorování kontrol. Pokud se objeví nějaký problém, řeší jej daná osoba přímo s jednatelem společnosti. Ten následně nastalou situaci řeší s osobou odpovědnou za danou problematiku. Tyto poznatky jsou zachyceny ve formuláři 150 (viz příloha č. 2) a vplynuly z nich následující rizika. Opakovaně se zde objevuje riziko dominantního postavení společníka, kdy společník chce mít veškeré dění sám pod kontrolou a nemá tak zavedeny žádné kontrolní mechanismy, mimo schvalování dokladů před jejich zaúčtováním. Zaúčtování je však dalším rizikem, kdy absence kontroly (respektive kontrola člověka odpovědného za

zaúčtování po sobě samém) neumožňuje včasné odhalení omylů způsobených například nepozorností.

Auditor se poté věnoval strategii auditu. Tu auditor dokumentuje pomocí formuláře 130 (viz příloha č. 2), kam si zaznamenává následující poznámky. Účetní závěrka je sestavovaná na základě českých účetních (a bezesporu i daňových) předpisů. Předmětem zakázky je audit účetní závěrky za rok 2018 a výstupy tvoří zpráva auditora o ověření účetní závěrky za rok 2018. Dalšími dokumenty předávanými klientovi budou i dopis vedení účetní jednotky. Tyto výstupy musí být dle smlouvy předány nejpozději 30. 6. 2019.

Dále se auditor zabýval předběžnými analytickými postupy. Na formulář 160 (viz příloha č. 2) zaznamenal, své poznatky. Od společnosti obdržel předběžnou předvahu k 30. 9. 2018 a zároveň k 30. 9. 2017. Byly porovnány stavy účtů i jejich obraty. Zjištěné změny odpovídaly očekávání, konkrétně u výnosů (zde je zaznamenán každoroční růst). Růstu výnosů z prodeje služeb odpovídalo procento růstu souvisejících nákladů na služby. Dalším očekávaným, byť jen drobným, růstem bylo zvýšení osobních nákladů. Opět se meziročně zvýšil počet zaměstnanců a také došlo ke zvýšení částky minimální mzdy legislativou, proto je tento růst opodstatněný. Zůstatky ostatních účtů včetně majtkových odpovídal minulým rokům. Předběžnými analytickými postupy nebyly objeveny neobvyklé jevy a nebyla identifikována významná rizika.

Společnost jednoznačně nejlépe charakterizují výnosy, jelikož nejde o výrobní společnost, ale o společnost poskytující služby, která tedy nemá základ ve vlastnictví dlouhodobého majetku, tudíž v aktivech. Vzhledem ke znalosti účetní jednotky a charakteru činnosti byla zvolena významnost u výnosů ve výši 1,5 % a prováděcí významnost pak 80 % z celkové významnosti (materiality). Specifická významnost nebyla určována, jelikož nebyly identifikovány oblasti, které by vyžadovaly zvýšenou pozornost. Auditor však také určil hodnotu jednoznačně nepodstatných nesprávností, kdy zvolil výši 1 % z určené prováděcí významnosti. Výpočty a úvahy související se stanovením významnosti (materiality) pro zakázku jsou zaznamenány ve formuláři 170 (viz příloha č. 2). Významnost byla určena na základě předvahy k 31. 12. 2018 dodané v únoru roku 2019. Její hodnota se pak již neměnila.

Před naplánováním samotných prací a jejich načasování bylo potřeba vyhotovit plán reakcí na zjištěná rizika. Všechna rizika zjištěná v přípravné fázi auditu auditor zaznamenal do formuláře 180 (viz příloha č. 2). Šlo pouze o dominantní postavení společníka a nezavedené vnitřní kontrolní mechanismy. Obě rizika byla identifikována jako pervazivní neboli rozsáhlá. Tedy týká se celé účetní závěrky, nejen konkrétních účtů. Tato rizika však byla určena jako nízká a nevýznamná, a to i s ohledem na minulé zkušenosti se společností.

Vyhodnocení rizik na úrovni jednotlivých tvrzení auditor provedl na základě řádků rozvahy a výkazu zisku a ztráty sestavených k 31. 12. 2018. Tyto předběžné výkazy obdržel během února 2019. U jednotlivých položek posoudil jejich významnost vzhledem ke zvolené prováděcí hladině významnosti a určil výši rizika významné nesprávnosti. Z povahy některých účtů však auditor bude ověřovat i ty nevýznamné, například úpravy hodnot v provozní oblasti. Dokumentaci vyhodnocení rizik se věnuje formulář 185B (viz příloha č. 2). Nebyl využit formulář 185A, jelikož se jedná o jednodušší zakázku a není třeba vyhodnocovat rizika dle jednotlivých oblastí.

Výsledkem těchto postupů je plán reakcí na významná rizika, formulář 186 (viz příloha č. 2). Auditor v předchozích postupech neoznačil žádné riziko jako významné. Nicméně na situaci, kdy nejsou zavedené žádné vnitřní kontrolní mechanismy, musel auditor reagovat. Vzhledem k tomu, že nebylo možné zkontrolovat kontrolní systém, bylo třeba provést detailní testy věcné správnosti všech skupin dokladů. To znamená, že si auditor vybral konkrétní doklady ke kontrole účtování ze skupin pohledávek, závazků, pokladních dokladů, bankovních výpisů a interních dokladů. Tyto detailní testy věcné správnosti auditor naplánoval na únor 2019 a za kontrolované období zvolil celý rok 2018. Konkrétní doklady ke kontrole si auditor zvolil na základě dodaného účetního deníku. Doklady volil podle významnosti, náhodně však vybíral i nevýznamné doklady.

Po naplánování reakcí na rizika auditor svolal poradu týmu, kde byli všichni členové týmu (v tomto případě u malé auditorské společnosti to byli všichni zaměstnanci) seznámeni se zakázkou a identifikovanými riziky. Porada byla svolaná dne 22. 11. 2018 a byly zde prodiskutovány záležitosti týkající se určení procenta významnosti, prodiskutování výsledků předběžných analytických postupů, zhodnocení potenciálních

rizik a prodiskutování reakcí na tato zjištěná rizika. Výsledky jednání auditorského týmu jsou zaznamenány ve formuláři 191 (viz příloha č. 2).

Ve formuláři 190 (viz příloha č. 2) byly shrnuty veškeré výsledky z přípravné fáze auditu. Najde se zde i konkrétní časový rozvrh auditu, se kterým byl seznámen i klient. Dalším shrnujícím formulářem této přípravné fáze je i formulář 100 (viz příloha č. 2), kde si auditor v průběhu fáze vyhodnocení rizik průběžně zapisoval, které činnosti již má hotové, a na které se ještě má zaměřit, aby žádnou činnost neopomněl.

Další činnosti auditora se vztahují k druhé fázi, reakci na vyhodnocená rizika. V únoru 2019 proběhl naplánovaný předaudit (detailní testy věcné správnosti). Nebyly zjištěny žádné významné chyby v účtování – jednalo se jen o drobné nepřesnosti a nedostatky na straně dodavatelů (z pohledu kontroly Finančního úřadu by se mohlo jednat o účtování na základě neplatných daňových a účetních dokladů). Zjištěné nedostatky byly prodiskutovány s vedením společnosti a chyby byly opraveny. Nicméně tyto chyby neměly vliv na účetní závěrku.

Na základě dodané předvahy k 31. 12. 2018 (viz příloha č. 3) byl sestaven plán auditních prací. Pro každý účet, který měl na konci účetního období zůstatek, bylo zhodnoceno, zda je tento účet významný na základě zvolené prováděcí významnosti, jaká rizika pro daný účet nastávají, zda je u účtu zvýšené riziko. S formulářem X50 (viz příloha č. 2) auditor pracoval v průběhu celé fáze provádění postupů v reakci na rizika. Nejdříve zde před samotným zahájením postup naplánoval konkrétní práce, aby mohl sestavit požadavky, co vše má klient doložit při samotném auditu v sídle společnosti. Test kontrol bohužel v tomto případě auditor provést nemohl, protože společnost nemá zavedený systém kontrol. Věnoval se tedy více detailním a analytickým testům věcné správnosti. Do formuláře auditor zaznamenal, jaké testy z plánovaných nakonec provedl, uvedl zde odkaz na detailní práce pro dobrou orientaci ve spisu, zaznamenal zde úpravy účtů od první dodané verze předvahy po poslední, a přehledně si zde zaznamenával, které účty již má odsouhlasené. Jedinými úpravami účtů zde bylo doúčtování opravné položky, kterou společnost neměla proúčtovanou a provedla tak na základě požadavku auditora, a zaúčtování daně z příjmů. Pokud to nebylo z povahy účtu třeba, věnoval se auditor ověření pouze významných účtů (respektive zůstatkům).



Auditor v květnu 2019 dokončil všechny postupy reakcí na rizika a ověření jednotlivých účtů a mohl tak zahájit práce směřující k přípravě zprávy. Program postupů přípravy zprávy shrnuje formulář 200 (viz příloha č. 2) a auditor v něm mohla sledovat a postupně si zaznamenávat hotové činnosti.

Po ověření jednotlivých účtů auditor obdržel sestavené výkazy (datum sestavení 12. 4. 2019) a zaměřil se na obecné činnosti související s celkovou účetní závěrkou. Nejdříve posoudil předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky. Pokud by společnost tento předpoklad nespĺňovala, mohl by to být důvod k modifikaci výroku auditora. Dle poznatků, které auditor zaznamenal do formuláře 201 (viz příloha č. 2) je však patrné, že společnost tento předpoklad splňuje. Nebyly identifikovány žádné okolnosti, které by bránily trvání účetní jednotky.

Další problematickou oblastí, kterou bylo nutno prověřit, byly následné události, tedy události, které nastaly od data účetní závěrky do data sestavení účetní závěrky. Vedení společnosti auditora informovalo, že neidentifikovalo žádné události nastalé po datu účetní závěrky, které by informace v ní uvedené ovlivňovaly. Společnost nesestavuje mezitimní účetní závěrky, proto byla auditorovi ke kontrole následných událostí předložena předvaha za období od data účetní závěrky po datum sestavení výkazů, tedy od 1. 1. 2019 do 12. 4. 2019. Úvahy týkající se následných událostí auditor zaznamenal do formuláře 202 (viz příloha č. 2).

Jak již bylo popsáno dříve v této kapitole, u společnosti Alfa s.r.o. nebyly identifikovány žádné spřízněné strany. Auditor neobjevil podezření na transakce mezi spřízněnými stranami ani při kontrole konkrétních dokladů v rámci provádění detailních testů věcné správnosti. Nebylo třeba provádět další postupy. Popis postupů auditor uvádí ve formuláři 203 (viz příloha č. 2).

Ve formuláři 204 (viz příloha č. 2) jsou popsány účetní odhady. V rámci detailních testů věcné správnosti byly odfikrovány doklady s časovým rozlišením – rozdíly v odhadech nebyly významné a byly správně proúčtované. Rozdíly v účetních odhadech u odepisování majetku nejsou. Podklady s popisem stanovení a kontroly správnosti účetních odhadů auditor uložil v elektronické části spisu k jednotlivým souvisejícím účtům. V žádné fázi auditu auditor neodhalil významné nesprávnosti účetních odhadů.

Další oblastí auditu, která prochází všemi jeho fázemi, je podvod. Riziko podvodu auditor zjišťoval již v počáteční fázi před přijetím zakázky, během provádění auditorských postupů i během přípravy zprávy. Dle formuláře 205 (viz příloha č. 2) auditor neidentifikoval významné riziko podvodu nebo významnou nesprávnost, která by mohla k podvodu vést. Identifikovaným nedostatkem však je, že společnost nemá zavedený kontrolní mechanismus k odhalení možných podvodů. Není také zaveden interní audit. Zavedení interního auditu z hlediska počtu zaměstnanců by se mohlo zdát zbytečné, ovšem vzhledem k neustálému meziročnímu zvyšování obratu a velikosti společnosti právě v souvislosti s obratem, by auditor doporučoval tuto možnost do budoucna zvážit. V rámci identifikování možného podvodu bylo také auditorovi předáno písemné prohlášení jednatele společnosti, že uznává svou odpovědnost za vnitřní kontrolní systém k prevenci a odhalování podvodů. Toto prohlášení je uloženo ve spisu.

Do elektronické části spisu auditor uložil veškerou emailovou korespondenci, kterou si se společností posílal. Formulář 206 (viz příloha č. 2) shrnuje základní informace, o kterých by mělo být vedení auditované společnosti informováno. Auditor zde zaznamenal, zda o daných věcech společnost informoval, či nebylo třeba informovat vedení společnosti.

Jakmile auditor obdržel přílohu k účetní závěrce, provedl její kontrolu. Za pomoci kontrolního formuláře přílohy k účetní závěrce 221 (viz příloha č. 2) auditor zhodnotil, že účetní jednotka v příloze informovala o všech podstatných náležitostech účetní závěrky a splnila veškeré legislativní požadavky na přílohu k účetní závěrce.

Nesprávnosti, které auditor během provádění auditorských postupů identifikoval, vyhodnotil a sumarizoval ve formuláři 230 (viz příloha č. 2). Byla zjištěna pouze jedna nesprávnost pod hranicí významnosti (jednoznačně nevýznamná nesprávnost), která byla ještě v průběhu auditu opravena. Tato položka je také jedinou položkou seznamu úprav a přeúčtování ve formuláři 231 (viz příloha č. 2).

Součástí zprávy auditora o ověření účetní závěrky bylo také ověření výroční zprávy společnosti za dané období. Auditor posoudil, zda výroční zpráva obsahuje veškeré povinné zákonem dané položky. Své poznatky zaznamenal do formuláře 282 (viz

příloha č. 2), z kterého vyplývá, že tyto náležitosti společnost ve své výroční zprávě uvedla.

Vzhledem k tomu, že nebyly identifikovány spřízněné strany a neexistuje žádná ovládací smlouva, nebyla vůbec sestavena zpráva o vztazích.

Následně auditor sestavil zprávu o ověření účetní závěrky a výroční zprávy za období končící 31. 12. 2018. Na základě provedených postupů dospěl k závěru, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv společnosti k 31. 12. 2018 a nákladů a výnosů a výsledku jejího hospodaření za rok končící 31. 12. 2018 v souladu s českými účetními standardy. Auditor tedy vydal zprávu s výrokem bez výhrad a neměl důvod k modifikaci výroku či jeho odmítnutí. Mimo zprávu vyhotovil auditor i dopis vedení, ve kterém auditor informoval, jaké oblasti (nejen) účetnictví společnosti zkontroloval a jaké nesprávnosti během ověřování zjistil. Dále byly v dopise vedení uloženy úkoly a doporučení. Jedním z doporučení bylo zavedení vnitřních kontrolních mechanismů ke kontrole účtování, k identifikaci rizika podvodu a podnikatelských rizik. Dalším doporučením bylo zhodnotit variantu zavedení interního auditu.

Velice důležitou součástí vydání zprávy auditora bylo její předání jednatelem společnosti. Auditor založil do spisu podepsaný dokument, kterým jednatel společnosti Alfa s.r.o. stvrdil, že mu byla předána zpráva o ověření účetní závěrky a výroční zprávy a dopis vedení k auditu účetní závěrky za rok 2018. Podpisem dále stvrzuje, že s ním auditor obsah zprávy i dopisu vedení a z něj vyplývající úkoly a doporučení projednal. K tomuto jednání došlo 20. 6. 2019 a dokument je založen pod označením formuláře 291 (viz příloha č. 2).

Na závěr zakázky auditor provedl shrnutí závěrů auditu do formuláře 290 (viz příloha č. 2). Jeho vyplněním si také prověřil, zda některou oblast neopomněl ověřit. Významná rizika nebyla identifikována, auditor tak na ně nemusel reagovat. Nicméně společnost nemá zavedené systémy vnitřní kontroly, byl proto proveden detailní test věcné správnosti u vybraného vzorku dokladů. Nebyla identifikovaná rizika podvodu a výnosy jako nejzásadnější oblast účetní závěrky byly ověřeny detailními testy věcné správnosti vybraných dokladů. Společnost splňuje předpoklady nepřetržitého trvání a nenastaly takové následné události, které by měly vliv na účetní závěrku nebo by musely

být popsány v příloze k účetní závěrce. Jedinou provedenou úpravou bylo doúčtování opravné položky ve výši 28 000 Kč, což je částka pod hranicí významnosti. Auditor také konstatoval, že ke všem oblastem byly dodány dostatečné důkazní informace a účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv společnosti k 31. 12. 2018 a nákladů a výnosů a výsledku jejího hospodaření za rok končící 31. 12. 2018 v souladu s českými účetními standardy. Zprávu auditora tedy nebylo třeba modifikovat. Závěrečné projednání auditu je doloženo dokumentem podepsaným jednatelem auditované společnosti. Během ověření auditor nenalezl důvod, aby účetní jednotka nebyla přijatelná pro následující období.

V průběhu celého ověření účetní závěrky auditor využíval také kontrolního přehledu (viz příloha č. 2), ve kterém jasně viděl, které body v dané fázi již dokončil.

Do měsíce od vydání a předání zprávy člen auditorského týmu spis zkontroloval, zda je kompletní, a následně zarchivoval. Tím je práce na zakázce pro dané účetní období ukončena.

## 5 HODNOCENÍ, SHRnutí A DOPORUČENÍ

V předchozí kapitole byla na konkrétním příkladu aplikována tvorba dokumentace k auditu účetní závěrky. Pro modelaci postupů šlo pouze o jednoduchý příklad na malé společnosti s ručením omezeným, u které se nevyskytují složité struktury vlastnictví, dotace, investiční instrumenty a podobně. Dle názoru autora práce je však příklad pro základní přístup k dokumentaci auditu dostačující.

Pro aplikaci vytvořeného plánu dokumentace k auditu byl využit již realizovaný audit, ke kterému byla pouze vytvořena odpovídající dokumentace ve formě excelovského souboru s formuláři vypracovanými na základě vzorových formulářů vydaných Komorou auditorů České republiky doplněnými o komentáře k vyplnění a vyvarování se nejčastěji se dopouštěných chyb v průběhu provádění auditních prací. Doložení kompletního auditorského spisu a všech prováděných prací by vydalo na několik takovýchto prací. Samotné vzorové formuláře jsou vzhledem ke svému počtu nepraktické, proto je formát excel zvolen jako lepší varianta, kde auditor nalezne veškeré informace pohromadě. Další výhodou vytvořeného plánu dokumentace je také jeho nastavení. Například prováděcí významnost se objevuje hned v několika formulářích. Není třeba je již přepisovat, jelikož je nastavené propisování do všech formulářů, které s hladinou významnosti pracují. Dále se automaticky vyplňují informace o účetní jednotce a ověřovaném období. Tyto automatické úpravy tak auditorovi usnadní práci.

Komora auditorů České republiky vytvořila tyto vzorové formuláře proto, aby se přistoupilo k určité jednotnosti v dokumentaci a jakýkoliv jiný auditor, který se na dané zakázce nepodílel, byl schopný se zorientovat ve spisu i v podkladech k provedeným auditům, a dojít tak ideálně ke stejnému závěru jako auditor, který zakázku prováděl. To je princip zakotvený v mezinárodním auditorském standardu číslo 230, který se věnuje dokumentaci auditu.

Řešení dokumentace pomocí plánu vytvořeného v rámci této práce je vhodný zejména pro malé auditorské praxe nebo auditory, pracující samostatně, a pro malé zakázky. U složitějších zakázek velkých účetních jednotek by autor práce doporučil využít auditorských softwarů. Jedním ze známějších je software Datev – Audit. Jde o program pro vytváření a vedení kompletní auditorské dokumentace. Obsahuje i znění

mezinárodních auditorských standardů. Jeho pořizovací cena pro 1 počítač v základní verzi je 34 990 Kč bez DPH. Za každý další počítač pro připojení k programu je cena 5 590 Kč bez DPH<sup>104</sup>. Další variantou je program Auditorský spis, jehož pořizovací cena je 16 000 Kč bez DPH pro jednoho auditora, 8 000 Kč bez DPH za každého dalšího auditora a 3 500 Kč bez DPH za každého asistenta auditora využívajícího program v jedné společnosti<sup>105</sup>. Srovnatelné pořizovací náklady pro jednoho auditora jsou u programu ApSoft, který slouží k organizaci spisu auditora. Pořizovací náklady pro jednoho auditora jsou 15 900 Kč bez DPH s omezením maximálně 15 auditů nebo 31 200 Kč bez DPH pro neomezený počet auditů. Za vyšší cenu lze pořídit i síťovou verzi. Tento systém je vytvořen pro jednotlivé auditory a malé auditorské praxe<sup>106</sup>.

I programy pro vedení auditorského spisu však nejsou hlídači, co konkrétně auditor měl provést a v jakém rozsahu. Auditor vždy musí využít svého úsudku a veškeré své činnosti popsat tak, aby i on, pokud by byl zakázky neznalý auditor, ze spisu pochopil, co přesně a kdy bylo provedeno za testy a na základě jakých podkladů se auditor rozhodl vydat výrok.

---

<sup>104</sup> Ceníky, všeobecné obchodní podmínky. *DATEV* [online]. Brno: DATEV, © 2020 [cit. 2020-05-02]. Dostupné z: <https://www.datev.cz/102-datev-audit>

<sup>105</sup> Auditorský spis. *Ekopraktik* [online]. Ivančice: Ekopraktik, © 2020 [cit. 2020-05-02]. Dostupné z: <http://www.ekopraktik.cz/auditorsky-spis>

<sup>106</sup> Software pro Auditory. *ApSoft* [online]. Mariánské Lázně: ApSoft, © 2020 [cit. 2020-05-02]. Dostupné z: <http://apsoft.cz/>

## ZÁVĚR

Cílem práce bylo vytvoření efektivního plánu postupu provádění auditu účetní závěrky pro malé auditorské praxe na základě analýzy jejich nejčastějších problémů a následná aplikace navrženého postupu při auditu účetní závěrky vybraného podniku.

Nejprve byly vymezeny základní pojmy týkající se auditu. Co to vlastně je audit, jaké druhy auditu lze provádět, jaký má audit vztah k účetnictví a jaký byl vývoj auditu ve světě i v České republice. Dále byly srovnány legislativní základy pro provádění auditu v České republice a na mezinárodní úrovni.

Následující kapitola byla zaměřena na auditorské postupy a nejčastěji zjišťované chyby jejich provádění při kontrolách kvality. Ze zpráv o kontrolách kvality za poslední 3 roky bylo zjištěno, že nejčastěji se jedná o chyby v nedostatečné dokumentaci. Dokumentace jde napříč většinou auditorských standardů, kterými se při provádění auditu auditor řídí. Z toho důvodu byl zbytek práce zaměřen na vytvoření efektivního plánu dokumentace auditu účetní závěrky, který auditora provede celým auditem.

Pro tvorbu plánu dokumentace autor vycházel ze vzorových formulářů vydaných Komorou auditorů České republiky v roce 2012. Jelikož v posledních letech dochází při kontrolách kvality k objevování stále stejných nedostatků v dokumentaci ve spisu auditora, vyžaduje Komora auditorů stále více používání právě těchto formulářů. Auditor si při vytváření spisu musí vždy uvědomit, aby své postupy zapsal tak, aby auditor neznalý dané zakázky byl schopný zjistit jaké testy a kdy byly provedeny a na základě jakých poznatků došel auditor k danému závěru. I onen neznámý auditor by měl na základě přístupu ke spisu dojít k podobnému, nejlépe stejnému, závěru, tedy názoru na věrnost a poctivost účetní závěrky. V podobné situaci se ocitá i daný auditor kvality, který je vyslán k auditorovi na kontrolu kvality jeho práce. Ačkoli se tento systém může zdát auditorům působícím již delší dobu v praxi byrokratický, profese auditora se stále vyvíjí a vytváří si tak nové požadavky na způsob práce. Systém formulářů, který byl v rámci práce vytvořen a tvoří její přílohy, společně s textovou částí práce, by měl auditorovi pomoci se v relativně nových požadavcích na tvorbu dokumentace auditních prací zorientovat a zároveň ho i navést na provádění daných auditorských postupů. Na základě několika souhrnných formulářů dokumentace, které se nacházejí v každé

ze 3 základních fází provádění auditu, si auditor může kontrolovat průběh prací a při řádném zaznamenávání provedených činností tak bude mít přehled o tom, které oblasti již má ověřené a zda na něco v rámci prováděného postupu nezapomněl.

Poslední část práce byla věnována aplikaci navrženého postupu dokumentace na konkrétní společnost a následně zhodnocení této praktické aplikace. Při reálném provádění auditu je důležité, aby auditor zaznamenával provedené činnosti průběžně a nestávalo se, jako je v současnosti velkým nešvarem drobných auditorských prací a samostatně fungujících auditorů, že k samotnému vytváření spisu dochází až po ukončení sezony auditů. Zde pak hrozí riziko vzniku nepřesnosti v dokumentaci a její vytvoření je časově velmi náročné, když auditor vzpomíná, co vlastně v průběhu auditu prováděl za postupy a testy. Pokud si auditor před provedením daného postupu k němu předpřipraví i dokumentaci, je pak lépe připraven na samotné provedení postupů a audit je rychlejší a efektivnější.



## SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- Aktuální auditorské standardy. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-03-26]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/aktualni-auditorske-standardy>
- Auditorský spis. *Ekopraktik* [online]. Ivančice: Ekopraktik, © 2020 [cit. 2020-05-02]. Dostupné z: <http://www.ekopraktik.cz/auditorsky-spis>
- Ceníky, všeobecné obchodní podmínky. *DATEV* [online]. Brno: DATEV, © 2020 [cit. 2020-05-02]. Dostupné z: <https://www.datev.cz/102-datev-audit>
- Dozorčí řád Komory auditorů České republiky. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-02-10]. Dostupné z: [https://kacr.cz/data/doc/dozorci\\_řad.doc](https://kacr.cz/data/doc/dozorci_řad.doc)
- Etický kodex Komory auditorů ČR. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-02-10]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/5681/eticky-kodex-2018-final-cz.pdf>
- Kronika. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-02-10]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/kronika-ka-cr-jednotliva-obdobi>
- MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing*. 2. přepracované vydání. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2017, 388 stran. ISBN 978-80-245-2233-3.
- MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing pro manažery, aneb, Jak porozumět ověřování účetní závěrky statutárním auditorem*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017, 208 stran. ISBN 978-80-7552-768-4.
- MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada Publishing, 2016, 208 stran. ISBN 978-80-247-5806-0.
- PORTER, Brenda, David J HATHERLY a Jon SIMON. *Principles of external auditing*. 3rd ed. Chichester: John Wiley, 2008. ISBN 978-0-470-01825-5.
- Příručka pro provádění auditu. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-04-15]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-auditu>
- SCHRÁNIL, Pavel a Josef TVRDOŇ. *Externí a interní auditing*. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2010. ISBN 978-80-7408-042-5.
- Software pro Auditory. *ApSoft* [online]. Mariánské Lázně: ApSoft, © 2020 [cit. 2020-05-02]. Dostupné z: <http://apsoft.cz/>

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví ze dne 6. listopadu 2002.

Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech) ze dne 26. března 2009.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ze dne 1. ledna 1992.

Zprávy o výsledcích kontrol kvality. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-02-20].  
Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/6027/zprava-kacr-o-vysledcich-kontrol-kvality-za-rok-2017.pdf>

Zprávy o výsledcích kontrol kvality. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2019 [cit. 2019-02-20].  
Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/6028/zprava-kacr-o-vysledcich-kontrol-kvality-za-rok-2018.pdf>

Zprávy o výsledcích kontrol kvality. *Komora auditorů České republiky* [online]. Praha: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, © 2012–2020 [cit. 2020-03-12].  
Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/6013/zprava-kacr-o-vysledcich-kontrol-kvality-za-rok-2019.pdf>

## **SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK**

ISA Mezinárodní auditorský standard (International Standard on Auditing)

## SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek č. 1: Okolnosti vzniku auditorské profese .....	17
Obrázek č. 2: Rozdělení fází tvorby dokumentace .....	51
Obrázek č. 3: Schéma spisu auditora v 1. fázi .....	54
Obrázek č. 4: Schéma spisu auditora ve 2. fázi .....	74
Obrázek č. 5: Přehled tvorby dokumentace auditu .....	87

## SEZNAM TABULEK

Tabulka č. 1: Kritéria hodnocení kontrol kvality .....	28
Tabulka č. 2: Přehled tvrzení používaných v dokumentaci spisu auditora .....	52
Tabulka č. 3: Vzorový dotazník pro účely auditu společnosti .....	59
Tabulka č. 4: Pomůcka pro formulář X30.....	72

## SEZNAM GRAFŮ

Graf č. 1: Hodnocení kontrol kvality v letech 2011-2019.....	30
Graf č. 2: Podíl návrhů na zahájení kárného řízení v letech 2011-2019 .....	31

## **SEZNAM PŘÍLOH**

Příloha č. 1 Vzorové formuláře dokumentace auditu

Příloha č. 2 Formuláře dokumentace auditu společnosti Alfa s.r.o.

Příloha č. 3 Předvaha za rok 2018 společnosti Alfa s.r.o.