

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

Interní audit účetní závěrky

Lucie Sokolíková

© 2013 ČZU v Praze

Čestné prohlášení

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

V Praze dne 15.března 2013

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala doc. Ing. Antonínu Valderovi, CSc. za cenné připomínky a odborné rady, kterými přispěl k vypracování této bakalářské práce.

Interní audit účetní závěrky

Internal audit of financial statements

Souhrn

Bakalářská práce se zabývá problematikou interního auditu účetní závěrky. V úvodu přibližuje, co vlastně audit je, jaký je jeho význam, jakou má historii, kdo je auditorem a za jakých podmínek se jím stane, a jakým právním normám a standardům audit podléhá. V druhé části jsou vysvětlena možná rizika auditu, na účty aktiv a pasiv jsou aplikovány testy spolehlivosti společně s analytickými a detailními testy věcné správnosti. Na konci jsou zmíněny dokumenty uzavírající a posuzující interní audit a zhodnocení metod interního auditu.

Summary

The bachelor thesis deals with the internal audit of the financial statements. In Introduction thesis describes what an audit is, what is its meaning, history, who is the auditor and the conditions under which it occurs, and how the legal norms and standards shall be subject to audit. The echosond part explanace thet posile risk fo thet audit, nad Gasset nad lability Macoun administrace test fo kontrolor, analytický nad detaile substantiv test. At the end are mentioned the closing and assessing documents of the internal audit. In the introduction, there is described the meaning of audit, history, who is the auditor and what is neccessary to became one and which legal norms and standards is audit subjected to. The echosond part explains possible risks for audit and the reliability and analytical tests together with detailed examination of an objective correctness are applied to the assets and liabilities accounts. At the end there are mentioned the closing and assessing documents of the internal audit and evaluation of internal audit methods.

Klíčová slova: účetní závěrka, audit, interní audit, organizace auditu, kontrola, řízení kontroly, testy věcné správnosti, závěrečná zpráva

Keywords: financial statements, audit, internal audit, audit organization, verification, control management, test of substantive procedures, final report

Obsah

1. Úvod.....	9
2. Cíl práce a metodika	10
3. Literární rešerše	11
3.1 Definice.....	11
3.2 Formy interního auditu	12
3.3 Cíle interního auditu	13
3.4 Právní rámec	14
3.4.1 Standardy pro profesionální praxi interního auditu	14
3.4.2 Etický kodex	15
3.5 Interní auditor	16
3.6 Útvar interního auditu a jeho postup.....	17
3.6.1 Útvar interního auditu a jeho kompetence	17
3.6.2 Plán auditu	18
3.6.3 Předběžné šetření	19
3.6.4 Program auditu.....	20
3.6.5 Audit na místě.....	20
3.6.6 Dokumentace auditu, závěrečná zpráva.....	21
4. Vlastní práce	21
4.1 Posouzení rizika.....	21
4.1.1 Druhy rizik.....	22
4.1.2 Potencionální chyby.....	22
4.2 Program auditu.....	24
4.2.1 Testy spolehlivosti	24
4.2.2 Testy věcné správnosti.....	24
4.2.2.1 Analytické testy věcné správnosti.....	25
4.2.2.2 Detailní testy věcné správnosti	25
4.3 Testování jednotlivých účtů.....	26
4.3.1 Výsledkové účty	26
4.3.1.1 Náklady	26
4.3.1.2 Výnosy	27
4.3.2 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek.....	28
4.3.3 Finanční majetek.....	29
4.3.4 Zásoby.....	30
4.3.5 Pohledávky.....	31
4.3.6 Peněžní prostředky.....	31
4.3.7 Ostatní aktiva	32
4.3.2 Účty pasiv	32
4.3.2.1 Vlastní kapitál	32
4.3.2.2 Rezervy	33
4.3.2.3 Závazky.....	33
4.3.2.4 Daně	34
4.3.2.3 Ostatní pasiva.....	34
4.3.3 Posouzení účetní závěrky.....	35
4.3.3.1 Prohlášení vedení společnosti.....	35
4.3.3.2 Zpráva auditora	35
4.3.4 Hodnocení metod auditorské práce.....	36
5. Závěr	37

6. Seznam literatury	39
7. Přílohy.....	40

1. Úvod

Jako předmět bakalářské práce jsem si zvolila téma z oblasti účetnictví „Audit účetní závěrky“, a to z důvodu mých dosavadních pracovních zkušeností a mého zájmu se do budoucna tomuto tématu profesně věnovat. Touto prací jsem lépe pochopila celý systém auditu a pronikla do dané problematiky.

V České republice je audit poměrně mladou a neustále se vyvíjející profesí. Z počátku byl audit využíván pouze velkými podniky se zahraniční účastí nebo dceřinými společnostmi zahraničních společností, nyní funkce auditu využívají i malé společnosti s ryze českými majiteli.

Ujišťovací funkce auditu spočívá v jistotě spolehnutí se na prezentované výsledky, které odrážejí skutečný stav a nejsou významným způsobem zkresleny. Uživateli účetních výkazů jsou zejména akcionáři, investoři a obchodní partneři, stát, banky a jiní věřitelé, zaměstnanci a samozřejmě samotné vedení společnosti.

Hlavním úkolem auditora je jeho nezávislé profesionální vyjádření o stavu účetní závěrky. Auditor ověřuje, zda jsou údaje účetních výkazů majetku a závazků, finanční situace a výsledek hospodaření společnosti v souladu s účetními předpisy a standardy. Výrok auditora se vztahuje pouze ke konkrétní účetní závěrce určitého účetního období.

2. Cíl práce a metodika

Cílem této bakalářské práce je charakteristika interního auditu jako celku, tedy jeho významu, historie, právní úpravy a směrnic, útvaru interního auditu a předpokladů interního auditora, metod používaných při auditu a jejich zhodnocení.

Práce je pojata teoreticky a rozdělena do dvou hlavních částí – literární rešerše a vlastní práce.

Zpracování bakalářské práce zahrnuje prostudování literatury, která se zabývá problematikou auditu, konkrétně interního auditu účetní závěrky a následného zpracování těchto zdrojů dat a konzultaci s odborníky.

Po zjištění dostupné literatury vztahující se k tématu, se v každém zdroji bakalářská práce zaměřuje na část nejlépe vystihující daný problém s přesným a nezkreslujícím podáním. V případě, kdy se literatura podstatně lišila, byl problém konzultován s interním auditorem. Dalším, velmi cenným zdrojem informací byla možnost přihlížet právě probíhajícímu internímu auditu jednoho z projektů společnosti Accenture Services s.r.o., kdy vystoupila do popředí důležitost přípravné fáze auditu, při které auditor musí pochopit, jak probíhají nastavené procesy ve společnosti, někdy i diametrálně od sebe odlišné.

3. Literární rešerše

3.1 Definice

Při pohledu do starší literatury datované před rokem 2000 můžeme nalézt různé definice interního auditu, nicméně od roku 2000 se veškerá zahraniční i tuzemská literatura opírá o jednotně uplatňovanou definici interního auditu, která je od roku 2002 součástí Rámce profesionální praxe interního auditu, jež schválila a v následujících letech plnila správní rada Mezinárodního Institutu interních auditorů se sídlem v USA. Tato definice vymezuje interní audit jako: *„nezávislou, objektivně ujišťovací a konzultační činnost zaměřenou na přidávání hodnoty a zdokonalování procesů v organizaci. Interní audit napomáhá organizaci dosahovat jejích cílů tím, že přináší systematický metodický přístup k hodnocení systému risk managementu, vnitřního řídicího a kontrolního systému organizace (Internal Control) a Corporate Governance.“*

[4]

Došlo k postupu chápání auditu ne jako „činnosti“ ale jako funkce. Také byla odstraněna fráze „funkce uvnitř podniku“, což znamená, že služby interního auditu mohou poskytovat jak jednotlivci, tak i subjekty mimo organizaci. Interní auditoři jsou také přímo odpovědní za výstupy své práce, jež je podložena auditní dokumentací, která je založena na základě jejich znalostí a dovedností.

„Existují dva klíčové faktory, které musí interní auditoři dodržovat, aby si do budoucna zachovali svou objektivitu a nezávislost:

- 1. Interní auditoři nemohou přebírat odpovědnosti managementu. To znamená, že by neměli schvalovat postupy, pravidla či operace a rozhodovat o finančních transakcích, pokud ty jsou součástí managementu.*
- 2. Interní auditoři nemohou auditovat své vlastní činnosti. To znamená, že by neměli poskytovat ujišťovací služby v oblastech, kde v organizaci dříve poskytovali služby konzultační.“*

[4]

Shodu v obsahu interního auditu podle definice Mezinárodního institutu interních auditorů a obsahu interního auditu podle legislativy České republiky v zákoně č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole, lze spatřovat v nezávislosti a objektivitě činnosti, ale v neposlední řadě také v ujišťovací a konzultační funkci této činnosti. [7]

3.2 Formy interního auditu

„Mezi služby, které interní audit v současnosti nabízí, patří finanční audit, vnitřní účetní kontrola, audit operací, audit jakosti, ekologický audit, audit produktivity, audit souladu podnikové politiky se zákony a vyhláškami, audit personálního rozvoje, audit vnějších podnikových vztahů i audit kontraktů (vztahy s dodavateli, odběrateli a investory).“

[7]

3.2.1 Audit účetního výkaznictví

Účetní výkaznictví představuje proces vytváření a shromažďování informací pro sestavení finančních výkazů, jejich příloh a ostatních údajů zveřejňovaných ve finančních výkazech organizace.

„Vlastníkem kontrolního prostředí a finančních informací, včetně doplňujících příloh k účetní závěrce a doplňujících údajů ve finančních výkazech, je vedení společnosti. Cílem činnosti interního auditora je poskytnout ujištění vrcholovému vedení, že kontrolní a řídicí mechanismy, které se týkají procesu sestavování účetních výkazů, jsou účinné.“

[5]

Hlavním cílem výboru pro audit, je-li zřízen, je mimo jiné dohled nad finančním výkaznictvím organizace. Je tím zajištěn věrný a pravdivý obraz účetních výkazů. Mezi hlavní požadavky patří, aby interní audit v průběhu roku nashromáždil všechny potřebné informace k prokázání efektivnosti a adekvátnosti vnitřních řídicích a kontrolních procesů. Vedoucí útvaru interního auditu rozdělí zdroje interního auditu v souladu s možnými riziky pro organizaci, a to do procesu finančního výkaznictví, řízení a správy. Dále provádí

takové činnosti, které vrcholné vedení a výbor pro audit ujistí, že řídicí a kontrolní mechanismus je při sestavování účetních výkazů účinný a adekvátní společnosti. Kontrolní mechanismus zajišťuje prevenci a odhalení případných závažných chyb, chybných odhadů a nesprávností, které by nevhodným způsobem ovlivnily korektnost finančních výkazů a jejich příloh. [6]

Interní audit, potažmo interní auditor, by měl zajistit vznik a následnou existenci formálních zásad a dokumentačních postupů, které slouží k řízení procesů finančních zpráv a plnění zákonných požadavků ve výkaznictví. Pro platnost těchto zásad je v mnoha případech vhodné přezkoumání právními zástupci či externími auditory.

Po zhodnocení situace ve společnosti je úkolem interních auditorů navrhnout zlepšení zásad, postupů a procesů ve výkaznictví souvisejícím se zveřejněním informací. Dále je také auditor povinen při zveřejňování informací vypracovat standardizované kontrolní zprávy o řídicích a kontrolních mechanismech. Musí být také vedena evidence sdělení o odstoupení nebo stížnostech klíčových členů vedení a stanovena odpovědná osoba za jednotlivá data zákonem požadované evidence. Dále se auditoři věnují zavedení speciálních prověrek složitých problémových oblastí, prošetřením potencionálních a nedořešených soudních sporů. [9]

3.3 Cíle interního auditu

„Základním cílem auditu je zvýšení věrohodnosti účetních informací těch společností, které povinně zveřejňují účetní závěrky a výroční zprávy. Za druhotný (odvozený) cíl auditu se považuje jeho morální a preventivní (někdy i odstrašující) působení proti vzniku chyb a podvodů. Zdůrazňována je také jeho výchovná a poradenská funkce, která souběžným působením auditora a pracovníků podniku přispívá k průběžnému zkvalitňování účetního systému.“

[9]

Účelem interního auditu je zefektivnění plnění funkce společnosti, kdy auditor působí jako poradce řízení, vyzdvihuje chyby a nedostatky v systému dané společnosti a poskytuje informace, analýzy, hodnocení, návrhy a doporučení. Dále jím je spolehlivost a

provádění kontrol ve všech úsecích podniku, plnění pokynů vedení společnosti a zabezpečení vhodného využití jak lidských, tak materiálních zdrojů. [8]

Dále audit zabezpečuje plnění politiky vedení podniku, včetně provádění nezbytných změn, přizpůsobování se novým systémům a přijímání opatření k nápravě jakýchkoliv nepravidelností v chodu podniku. [8]

3.4 Právní rámec

V České republice je výkon interního auditu upraven několika předpisy. První skupinu představují tři základní právní normy, zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech, zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a zákon č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku. Podrobnější úpravu stanovují poté profesní předpisy pro auditory jako Mezinárodní auditorské standardy (ISA), Auditorské směrnice Komory auditorů České republiky (KAČR), Aplikační doložky KAČR, Vyhlášky k účetnictví, České účetní standardy, Směrnice a nařízení EU, vnitřní předpisy a Etický kodex interních auditorů, který vydává Český institut interních auditorů (respektive je přebírá od mezinárodního Institutu mezinárodních auditorů). [2]

3.4.1 Standardy pro profesionální praxi interního auditu

„Ze zákona o auditorech je Komora auditorů ČR oprávněna vydávat profesní předpisy a auditorské směrnice na podporu odborné úrovně a usměrňování auditorské činnosti, které musí být v souladu jak s obecně platnými právními předpisy, tak i s mezinárodními pravidly platnými v této činnosti. Od roku 2005 byly proto Komorou auditorů ČR převzaty mezinárodní auditorské standardy a staly se závazné pro české auditory. Ve vlastní činnosti auditorů jsou významné především auditorské standardy a etický kodex. „

[9]

Standardy představují základní požadavky a vlastnosti na útvar interního auditu i interní auditory jako jednotlivce. Stanovují odpovědnost a pravomoci útvaru interního

auditu, které musí být schváleny nejvyššími orgány podniku. Dále stanovují charakter práce, plánování, průběh auditu a následná kritéria hodnocení před předáním výsledků. Dalším předmětem, kterým se stanovy zabývají, jsou nezávislost, objektivnost, profesionalita auditora a jeho povinnost neustále rozšiřovat své znalosti.

Standards vydává Mezinárodní federace účetních (IFAC), jejímž členem je i Komora auditorů ČR. Výbor pro auditorské a ověřovací standardy (IAASB) vydal jako nadřazenou normu Etický kodex IFAC a standardy, které upravují audit, ověřování a rovněž související služby. [9]

3.4.2 Etický kodex

Etický kodex Institutu interních auditorů se vztahuje na fyzické i právnické osoby, které působí v oblasti interních auditorů. Tvoří ho dvě části – základní principy a pravidla jednání.

Auditorská etika v České Republice se řídí zákonem o auditorech, který se zabývá:

- odbornými znalostmi,
- zásadou mlčenlivosti,
- zákazem spojování úplaty za činnost auditora s věcným plněným ukazatelů výsledků činnosti auditované účetní jednotky,
- zákazem činnosti auditora u účetních jednotek. [9]

„Obecné etické požadavky na práci auditora blíže vymezuje Etický kodex KAČR, který vychází ze zákona o auditorech a etického kodexu IFAC a platí od 1. 1. 2005. Kodex stanovuje cíl profese auditorů, což je pracovat podle co nejvyšších měřítek profesionality, dosahovat co nejvyšších hodnot výkonnosti a celkově plnit požadavky veřejného zájmu.“

[9]

3.5 Interní auditor

Interní auditory sdružuje Institut interních auditorů se sídlem na Floridě v USA. Ten byl založen roku 1941 za účelem podporovat profesi interního auditu, poskytovat služby svým členům, vypracovávat profesní standard včetně etického kodexu a poskytnout pomoc při zřizování nových poboček. Dále pořádá vzdělávací programy, semináře, konference a vydává profesní periodikum Interní auditor. [4]

V roce 1995 vznikl jako občanské sdružení Český institut interních auditorů. Je obdobou Komory auditorů České republiky pro externí auditory a v současnosti sdružuje více než 800 členů. Dále v roce 1972 vznikl program certifikace interních auditorů. Po jeho absolvování, splnění písemné zkoušky a přihlášení auditora k Etickému kodexu Institutu interních auditorů je auditorovi udělen certifikát CIA (Certifikovaný interní auditor). Certifikát není podmínkou pro výkon praxe, představuje všech určitý standard výkonu každého interního auditora. [4]

Hlavními podmínkami pro zapsání do seznamu auditorů určenými zákonem o auditorech jsou¹:

- ukončené vysokoškolské vzdělání (bakalářského nebo magisterského studijního programu),
- bezúhonnost a způsobilost k právním úkonům,
- min. 3 letá praxe jako asistent auditora,
- složení auditorské zkoušky,
- nevykonávání činnosti, která by byla slučitelná s poskytováním auditorských služeb,
- nevyškrtnutí ze seznamu auditorů z důvodu kárného opatření. [9]

“Realizace úkolů interního auditu vyžaduje, aby osoby, které tuto činnost vykonávají, splňovaly určité předpoklady a měly určité vlastnosti, bez nichž by jen těžko mohly dosahovat dobrých výsledků. (Auditorská práce je těžší, když ji vykonává interní audit,

¹ Úplný výčet podmínek viz. Zákon o auditorech č. 254/2000 Sb.

protože jeho personál patří k podniku.) Na druhé straně vedoucí interního auditu nemá hierarchickou autoritu nad různými úrovněmi podniku, takže se auditorská doporučení musí prosazovat vlastní silou a při vhodné příležitosti.”

[4]

Jedním z hlavních předpokladů auditora je jeho objektivnost, aby i hodnocení bylo náležitě objektivní a nebylo ovlivněno zájmy či činnostmi cizích osob. Týká se to hlavně procesu hodnocení, shromažďování a podávání informací zjištěných při výkonu činnosti.

Povinností interního auditora je oznámit termín auditu a jeho ukončení, oznámit jeho typ a účel, a držet se stanoveného programu auditu. Dále průběžně pracovat na své odbornosti a za žádných okolností nezneužívat informace získané při auditorské činnosti.[11]

3.6 Útvar interní auditu a jeho postup

3.6.1 Útvar interního auditu a jeho kompetence

“Organizační uspořádání útvaru interního auditu v podniku musí mít možnost opírat se o celou řadu nástrojů, jež mu umožní provádět auditorskou činnost bez rušivých vlivů, případně bez větších překážek, dovolí mu vyhýbat se problémům a překážkám byrokratického rázu a zaručí mu minimální ztrátu času v předběžných konzultacích a autorizacích.

K těmto nástrojům patří:

- *statut, event. norma auditorské činnosti,*
- *organizační a pracovní řád,*
- *plánování auditorské činnosti.”*

[4]

Auditoři jsou součástí organizační struktury podniku jako orgán, který podléhá předsedovi představenstva. Jiné úrovni není podřízen, není ani možné pracovníky auditu převádět do jiného oddělení podniku bez souhlasu vedoucího auditorského oddělení, který

má největší pravomoci a zároveň odpovědnost za vedení útvaru pro audit. Určuje cíle, plány, rozpočet, konkrétní postupy a následně dohlíží na jejich plnění. Případně spolupracuje s auditory externími. Jím vytvořený statut musí být odsouhlasen výborem pro audit a managementem. [4]

Auditoři pověřeni vedením interního auditu, mají volný přístup do všech kanceláří a zařízení, kde mohou nahlížet do veškerých dokladů, registrů a zápisů kromě výjimek uvedených vedením podniku. Nad prováděním auditu a jeho operacemi má dohled, jak již bylo zmíněno, výbor pro audit, který zakládá dozorčí rada. Výbor schvaluje roční plány interního auditu, stanovuje cíle auditu a schvaluje závěrečné zprávy interních auditů již uskutečněných. Výboru pro audit je podřízen management podniku, který stanovuje předmět interního auditu, jeho povinnosti a pravomoci vedoucího pracovníka útvaru pro interní audit. Pod jeho vedením podává útvar interního auditu managementu zprávy a nezávislé posudky o vnitřním kontrolním systému, kde analyzuje jeho nedostatky a účinnost. [8]

3.6.2 Plán auditu

Před provedením samotného auditu si útvar interního auditu stanoví plán své činnosti v souladu s výsledky provedené analýzy rizik, z právních požadavků a představy managementu, z výsledků předešlých auditů a doporučení externích auditorů. Poté se vyhodnocují auditorské potřeby, harmonogram práce a zajištění personálních a finančních zdrojů.

Nejprve se tedy stanovují cíle, kde se auditor zaměřuje zejména na oblasti, ve kterých spatřuje možná rizika. Zároveň však musí být v souladu s celkovými cíli společnosti. [9]

„Pro vyhodnocení auditorských potřeb musí auditor vymezit všechny oblasti své práce, tedy jednotlivé systémy řízení, které v rámci společnosti existují. Na základě tohoto vymezení pak může stanovit rozsah lidských a časových zdrojů, které bude pro výkon auditu potřebovat. Časové zdroje se dle povahy auditní činnosti dělí na plánovanou činnost, neplánovanou činnost (mimořádný operativní nebo vyžádaný audit), pravidelně se

opakující činnost (plánování a spolupráce s externími subjekty), sledování plnění auditorských doporučení, reporting (příprava zpráv o činnosti, zpracování souhrnných informací) a administrativní činnost (činnosti technické podpory interního plánování)."

[5]

Po vyhodnocení potřeb auditor sestaví strategický plán, tj. střednědobý či roční plán auditu, vycházející z analýzy rizik. Plán se schvaluje zpravidla na tři až pět let a musí být schválen vedením společnosti. Plán stanoví cíle dílčích auditů, časový harmonogram prací a personální zdroje. Jeho cílem je identifikace rizik a přijetí patřičných opatření pro zmírnění těchto rizik. [9]

3.6.3 Předběžné šetření

Účelem předběžného šetření je seznámení se s předmětem auditu, které se skládá z několika kroků. Těmi jsou úvodní studie, dokumentace, jednání, získávání informací, pozorování, flowcharting a zprávy. [1]

V úvodní studii se auditor zabývá předmětem auditu a prostudováním zpráv z minulých let (pokud jsou k dispozici). Za použití těchto údajů stanoví postup nynějšího auditu, popř. zvolí použití nových technik. Následuje příprava dokumentace a příprava materiálů včetně dotazníků pro rozhovory.

Poté proběhne jednání s vedením společnosti, popřípadě s manažerem auditované organizace. Zde si obě strany objasní účel interního auditu. Dalším krokem je sběr informací o procesech a systémech jak z dokumentů, tak při rozhovorech se zaměstnanci. Pro provedení auditu jsou nutné například kopie cílů organizace, hlavních zásad, rozpočtů, organizačních schémat atd. Auditor také sleduje chod společnosti, pozoruje, jak probíhá dohled v organizaci, a zda jsou spokojeni s vykonanou prací jak zaměstnanci, tak vedení společnosti. Pro vytvoření podrobné analýzy využívá postupové diagramy, neboli flowcharting o auditované společnosti. [7]

3.6.4 Program auditu

Interní auditoři jsou povinni rozpracovat program auditu do auditorských postupů, a to za účelem shromáždění analýzy, vyhodnocení a zaznamenání informací, které tvoří předmět daného auditu. Součástí auditorských postupů je prověřování a vyhodnocování, zda odpovědní vedoucí zaměstnanci vykonávají řídicí kontrolu a vyhledávají rizika spojená se zajišťováním činností v rozsahu jim vymezené působnosti, a zda přijímají přiměřená a účinná opatření k jejich odstranění nebo zmírnění.

Vedoucí útvaru interního auditu schvaluje program auditu před jeho zahájením a případné změny programu daného auditu v průběhu jeho vykonávání. [9]

„Kvalitní přístup ve fázi předběžného šetření má vliv na správné vypracování programu auditu včetně stanovení odpovídajících auditních postupů, jež lze charakterizovat jako systematicky uspořádané kroky k analyzování, vyhodnocování a porovnávání informací o činnosti organizace, realizované v rámci vnitřního řízení.“

[6]

Program auditu tedy zahrnuje zejména předmět, rozsah, cíl auditu, auditorský subjekt, auditované období, časové rozvržení vykonávaného auditu, auditní postupy a personální zajištění. Program je možné pozměnit v důsledku poznatků zjištěných v průběhu auditu. Změny musí být písemně schváleny vedoucím útvaru pro interní audit. Programy jsou pak dále zaznamenávány a evidovány. [6]

3.6.5 Audit na místě

Dříve, než dojde k samostatnému zahájení auditu na místě, je třeba, aby všichni zainteresovaní auditoři prokázali svou nezávislost. Zejména je důležité doložit skutečnost, že auditoři nejsou ve střetu zájmů.

O předpokládaném zahájení auditu informují interní auditoři vedoucího auditovaného subjektu oznamovacím dopisem o zahájení auditu, který mu doručí obvykle nejméně pět dnů před vlastním zahájením auditu na místě. V odůvodněných případech je to možné při zahájení auditu na místě. Součástí oznamovacího dopisu jsou rovněž požadavky

na personální součinnost, seznam požadovaných dokladů, případně další zpřesňující požadavky související s výkonem auditu na místě. [4]

Vedoucí auditovaného subjektu, popř. jím pověřený zaměstnanec, je povinen předložit veškeré požadované doklady a vytvořit podmínky pro řádné provedení auditu.

“Audit na místě se sestává obvykle ze tří základních kroků: z úvodního rozhovoru, pověření auditované oblasti a závěrečného rozhovoru.”

[6]

3.6.6 Dokumentace auditu, závěrečná zpráva

Závěrečnou zprávu, kterou je kompletní, přesný, stručný a jasný záznam o auditu, zpracovává vedoucí auditor. Zpráva je určena pro vedení podniku, resp. jiného klienta auditu.

Protokol o provedené prověrce představuje souhrnnou informaci o auditu, musí být stručný a faktický, zpracovaný jednoduchými a jednoznačnými větami, aby nemohlo dojít k dvojsmyslnému výkladu. Protokol musí obsahovat konkretizaci neshod a nedostatků zjištěných při prověrce. V případě, že je auditory žádán následný audit sloužící k prokázání řešení, resp. odstranění nedostatků zjištěných při interním auditu, vypracovává se zpráva z následného auditu. [4]

4. Vlastní práce

4.1 Posouzení rizika

Auditorské riziko spočívá ve vyřčení neodpovídajícího výroku, jenž obsahuje významnou nesprávnost. To je přímo spjato s rizikem zakázky. Čím větší je riziko zakázky, tím nižší auditorské riziko je auditor ochoten tolerovat. Pro vyhodnocení rizik auditor čerpá z údajů získaných během přípravných etap. Cílem je tedy toto riziko omezit tak, aby bylo alespoň na přijatelné úrovni. [9]

4.1.1 Druhy rizik

Existují tři druhy auditorského rizika, a to přirozené riziko (PR), kontrolní riziko (KR) a zjišťovací riziko (ZR). Přirozené riziko vzniká nezávisle na auditu a auditor pouze odhaduje jeho výši. Riziko vzniká v rámci společnosti z nesprávné či neexistující vnitřní kontroly. Auditor toto riziko identifikuje v rámci plánování auditu a musí vzít v potaz veškeré záležitosti, které ovlivňují položky účetní závěrky. Kontrolní riziko znamená nezabránění či neopravení chyb účetní jednotkou. Vzniká tedy také nezávisle na auditorovi. V rámci neexistence vnitřní kontroly pokládá toto riziko auditor za velmi vysoké. Jediné riziko ovlivnitelné auditorem je zjišťovací riziko. Vyjadřuje pravděpodobnost, že auditor neodhalí významnou nesprávnost v zůstatku účtu nebo v účetní operaci. [9]

Mezi jednotlivými riziky existuje nepřímo úměrný vztah. Čím nižší je zjišťovací riziko, tím vyšší je riziko kontrolní a přirozené, naopak pokud jsou kontrolní a přirozené riziko nízké, může auditor připustit vyšší zjišťovací riziko. Stále ho však musí udržet na přijatelné úrovni.

Výši rizik je možné stanovit slovně (nízké, střední, vysoké) nebo kvantitativně, např. procentuálně. [9]

*„Model auditorského rizika, které vyjadřuje vzájemné vztahy mezi druhy auditorského rizika, je následující: $AR = PR * KR * ZR$.“*

[9]

4.1.2 Potencionální chyby

Před provedením auditu by měl auditor zvážit všechna potencionální rizika a veškeré chyby spojené s jednotlivými účetními operacemi či účetní závěrkou.

„Při odhalování úrovně rizik posuzuje auditor možné nepřesnosti (potencionální chyby), jež se mohou vyskytnout:

a) při účtování:

- *úplnost (operace nejsou zaúčtovány),*
- *platnost (zaúčtované operace jsou neplatné),*
- *správnost zaúčtování (ve správné výši a na správné účty),*
- *zaúčtování do správného období (se kterým věcně a časově souvisí),*

b) nesprávnosti při přípravě účetní závěrky

- *ocenění (majetek nebo závazky nejsou správně oceněny),*
- *prezentace (účetní zůstatky jsou prezentovány zavádějícím způsobem nebo jsou vynechány).“*

[9]

Mezi operace s největší pravděpodobností výskytu potencionálních chyb patří operace zvláštního charakteru, které jsou neobvyklé svou velikostí a podstatou a mohou být v nesouladu s platnou legislativou. Dále operace zpracovávané nesystematicky, např. účtování úprav či operace při účtování odhadů na konci účetního období, při nichž se vyskytují chyby častěji z důvodu jejich neobvyklosti než při operacích rutinních. Výskyt chyb může být také následkem změny účetního programu.

U každé skupiny operací auditor stanovuje faktory, které mohou mít za následek vznik chyb v účtování. Vychází také z již identifikovaných chyb při provádění auditu v minulých obdobích. Stanovuje hladinu významnosti, pokud je výskyt konkrétních chyb pod stanovenou hranicí není klasifikované jako specifické riziko a naopak. [5]

4.2 Program auditu

4.2.1 Testy spolehlivosti

„Testy spolehlivosti auditor obvykle provádí formou ověřovacího šetření, které je založeno na diskusích s pracovníky provádějícími kontrolu formou pozorování, zda se pracovníci řídí pravidly, které jsou stanovené vedením podniku (tzv. vnitřními směrnicemi), formou prohlížení dokumentace o průběhu kontrolní činnosti (v případě její existence), popř. formou dotazníku pro hodnocení vnitřních kontrol, obsahující klíčové a pomocné otázky.“

[9]

Testy spolehlivosti jsou předstupněm pro testy věcné správnosti. Na základě vyhodnocení testů spolehlivosti určí auditor stupeň a rozsah testů věcné správnosti. Pokud je vnitřní kontrola efektivní a spolehlivá, pak je možné provést testy věcné správnosti pouze na základní úrovni. Pokud však jsou zjištěny závažné nedostatky, musí provést detailní testy věcné správnosti. Může nastat i situace, kdy se vyskytují nedostatky vnitřní kontroly, ale operace jsou zpracovány systematicky, poté nemusí být následné testy věcné správnosti detailní, ale na střední úrovni provedení.

Cílem je přesvědčit se o tom, že vnitřní kontrola je spolehlivá a účinná po celé účetní období. Testy jsou obvykle prováděny formou ověřovacího šetření, kdy auditor pozoruje pracovníky, diskutuje s nimi a prohlíží dokumentaci o kontrolní činnosti, popřípadě je možné použít dotazník s cílenými otázkami. Tento proces je dobré provést již u opakovaného auditu z důvodu tendence k samovolnému uvolňování. [9]

4.2.2 Testy věcné správnosti

“Auditor provádí testy věcné správnosti těch účetních zůstatků či operací, které zahrnul do plánu, aby snížil míru zjišťovacího rizika. K testování může využít analytické postupy či detailní údaje.”

[9]

4.2.2.1 Analytické testy věcné správnosti

Pro porovnání vykazovaných zůstatků s očekávanými hodnotami a jejich ověření, zda jsou zůstatky zaúčtovány správně, se používají analytické testy věcné správnosti.

Nejprve auditor určí účetní zůstatky s výskytem potencionálních chyb, které budou následně testovány. Provede odhad očekávaných hodnot, kde může být nápomocný rozpočet pro daný rok, je zde však důležité rozeznat, zda je rozpočet realistický, nebo pouze motivační. Poté určí mezní hodnoty, neboli maximální rozdíl mezi skutečnou a očekávanou částkou. Tím identifikuje případy s významným rozdílem, které musí být následně prověřeny. Konečným krokem je vyhodnocení výsledků.

Pro odhad očekávaných hodnot musí auditor shromáždit co nejvíce údajů, které s danými zůstatky souvisejí. Jsou to například údaje minulého období, položky účetní závěrky běžného období nebo jiné finanční a nefinanční údaje a rozpočty. Proces odhadu očekávaných hodnot je podobný sestavování rozpočtů. Jak již bylo zmíněno, auditor musí určit, zda je rozpočet realistický či nadsazený. Pokud je rozpočet realistický a podnik stabilní, je možné vycházet z úhrnu zůstatků minulého období a očekávaných změn. Některé údaje může auditor čerpat i ze zdrojů externích. To jsou například statistiky, přehledy daného odvětví či vládních údajů. Pokud je testovaná částka vysoká, je dobré ji pro přesnější odhad rozdělit na dílčí zůstatky. Rozdělení probíhá například dle čtvrtletí, měsíců nebo typu produkce.

Pro určení mezní produkce auditor může vycházet i z hladiny významnosti, která by však hladinu mezní neměla přesahovat. Existuje zde pravidlo, čím vyšší přesnost auditor požaduje a čím nižší je hladina významnosti, tím nižší je mezní hodnota. Po provedení výpočtu rozdílů prověří auditor zjištěné rozdíly dalšími analýzami účetních záznamů, smluv atd., či diskuzí s pracovníky.

Vyhodnocení výsledků a závěrečné posouzení je pak součástí závěrečné zprávy, kde jsou uvedeny podrobně zjištěné nesrovnalosti. [9]

4.2.2.2 Detailní testy věcné správnosti

„Podobně jako analytické testy věcné správnosti slouží detailní testy k ověřování věcné správnosti zůstatků, které jsou vykazovány v účetní závěrce. Testy detailních údajů

se provádí na jednotlivých zůstatcích syntetických či analytických účtů, popř. na zúčtovaných operacích. Těmito testy by měl auditor získat dostatečnou jistotu, že účetní závěrka, resp. její jednotlivé položky, nevykazují významné nesprávnosti.“

[9]

Nejdříve auditor identifikuje testované částky a poté posuzuje riziko, tedy možnost výskytu chyb a jejich důsledků jako je nadhodnocení položek aktiv a nákladů, nebo naopak podhodnocení položek pasiv a výnosů. Proces ověřování probíhá získáním důkazů z hlavní knihy, že položka skutečně existuje a je doložitelná dokladem.

Mohou se testovat všechny položky (účetní operace), nebo pouze vybrané položky, které mají specifickou charakteristiku, jako například pohledávky po splatnosti. Posledním z možných postupů je test vzorků položek. Podle standardu je možné vybírat vzorek náhodně, systematicky nebo namátkovým výběrem. Tento postup je vhodné použít v případě, kdy si je auditor jistý právě výběrem vhodné metody pro určení vzorků. Při výběru příliš velkého vzorku může dojít ke ztrátě efektivnosti testu, naopak v případě příliš malého vzorku k neúčinnosti. [3]

4.3 Testování jednotlivých účtů

4.3.1 Výsledkové účty

Testované doklady musí obsahově odpovídat podmínkám konkrétních účetních dokladů. Jsou účtovány pouze služby či zboží, které se týkají předmětu podnikání společnosti a které jsou ve správné výši, tedy správné ceně a správném počtu kusů. [9]

4.3.1.1 Náklady

Náklady jsou snížením ekonomického prospěchu účetní jednotky, která se projeví snížením aktiv, nebo zvýšením závazků společnosti. Předmětem auditu jsou náklady na prodané zboží, spotřebu materiálu a energie, osobní náklady, daně a poplatky, odpisy,

náklady zůstatkovou cenu prodaného majetku a všechny ostatní náklady. Z hlediska zařazení se nalézají v páté třídě účetní osnovy. [10]

Při testování nákladů musí auditor znát členění nákladů dané účetní jednotky. Jedná se o rozdělení nákladů na přímé (jednicové) a nepřímé (režijní), které se využívají především pro kalkulaci a rozpočty. Přímé zahrnují přímé mzdy, přímý materiál a spotřebu technologické energie. Náklady nepřímé jsou například náklady na opravy, nájemné, odpisy a cestovné. U těchto položek se auditor ujistí o oprávněnosti nákladů, jejich správném ocenění a zaúčtování.

Testování je zaměřeno na chyby vedoucí k nadhodnocení nákladů. K těm dochází při nadhodnocení nákladů prodaného zboží, kdy zboží nebylo odesláno a zároveň nebyla proúčtována nedokončená výroba, ale náklady účtovány byly, nebo byly náklady zaúčtovány do nesprávného období či v nesprávné (vyšší) částce. Dále nastává nadhodnocení nákladů v případě podhodnocení údajů o vráceném zboží, kdy zboží není zaúčtováno, ale bylo fyzicky vráceno, nebo je zaúčtováno v nižší hodnotě, popř. není zaúčtováno do správného období.

Podhodnocení je možné testovat nepřímo prostřednictvím jiných účtů, jako jsou pohledávky a krátkodobý finanční majetek. [9]

4.3.1.2 Výnosy

Výnosy jsou peněžně vyjádřené výkony účetní jednotky vznikající prodejem zboží, vlastních výrobků a služeb, dále prodejem dlouhodobého majetku, materiálu, cenných papírů, podílů a prodejem dlouhodobého finančního majetku, a dále změnou stavu vlastních zásob a aktivací. Jedná se tedy o výnosy z provozní, finanční a mimořádné činnosti. Z hlediska zařazení se nalézají v šesté třídě účetní osnovy. [10]

U testování chyb výnosových účtů vedoucích k podhodnocení výnosů auditor zkoumá, zda nedošlo k poskytnutí služeb či dodání zboží, aniž by byly zaúčtovány tržby nebo byly zaúčtovány v nižší částce, popř. nebyly tržby zaúčtovány až v následujícím období po provedení služby či poskytnutí zboží. Auditor také kontroluje, jestli nebylo

zaúčtované vrácené zboží, které fyzicky vráceno nebylo, popř. zda nebylo zaúčtováno ve vyšší hodnotě, nebo do špatného účetního období. Nadhodnocení výnosů je možné sledovat nepřímo na jiných účtech, jako jsou pohledávky a krátkodobý finanční majetek.[9]

4.3.2 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek představuje majetek fyzické podstaty, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok a výčet jeho ocenění dosahuje výše určené účetní jednotkou¹. Patří sem zejména pozemky (bez ohledu na pořizovací cenu), stavby (bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti), samostatné movité věci a soubory movitých věcí (s dobou použitelnosti přesahující jeden rok), pěstitelské celky trvalých porostů a dospělá zvířata a jejich skupiny (s dobou použitelnosti přesahující jeden rok).

Dlouhodobý nehmotný majetek je nehmotné podstaty s dobou použitelnosti delší než jeden rok a dosahuje výše ocenění, která je stanovena účetní jednotkou. Jedná se zejména o zřizovací výdaje, software, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, ocenitelná práva a goodwill. [10]

Auditor se nejdříve musí přesvědčit o existenci majetku, tedy prověřuje dokumenty o pořízení potvrzující vlastnické právo. Dále jeho správné ocenění, s kterým jsou spjaté odpisy a zařazení do správné odpisové skupiny. Další kontrolou je správné zaúčtování v příslušném účetním období.

Potenciálními chybami způsobujícími nadhodnocení majetku jsou nadhodnocení přírůstků a podhodnocení úbytku nebo odpisů. Nadhodnocení přírůstku nastává v situaci, kdy byl zaúčtován majetek, který fyzicky neexistuje, částka byla zaúčtována v nesprávné (vyšší) hodnotě, nebo byla zaúčtována do následujícího účetního období. Z hlediska podhodnocení úbytku či odpisů dojde k nadhodnocení majetku, když je prodej či odpis zaúčtován v nižší hodnotě, nebo zaúčtováním do běžného období za předpokladu, že k transakci dojde až v období následujícím. Dále u odpisů nezaúčtováním odpisu běžného

¹ V zákoně o daních z příjmů je pro začlenění do dlouhodobého hmotného majetku stanovena hranice 40 000 Kč, řada účetních jednotek toho ocenění používají.

období do nákladů a u podhodnocení úbytku nezaúčtováním prodeje či likvidace majetku. Testování na nadhodnocení majetku je možné také zjistit nepřímo prostřednictvím testů jiných účtů. [9]

4.3.3 Finanční majetek

Finanční majetek zahrnuje aktiva, která podnik nakupuje, vlastní, případně půjčuje s cílem dlouhodobě (po dobu delší než jeden rok) investovat volné peněžní prostředky způsobem, který mu přinese výnos. Jsou to majetkové podíly v jiném podniku, dlužné cenné papíry, tj. cenné papíry úvěrového charakteru, jiné cenné papíry majetkové povahy, půjčky poskytnuté jiným subjektům (s dobou splatnosti delší než jeden rok), dlouhodobé termínované vklady peněžních prostředků apod. [10]

Po kontrole náležitostí dokladů se auditor zaměří na správnost jejich ocenění. Podíly a cenné papíry se oceňují k datu pořízení pořizovací hodnotou, k datu účetní závěrky se však oceňují reálnou hodnotou, kromě cenných papírů po splatnosti či představujících účast s rozhodujícím podílem. Dále se v případě výskytu částek v cizí měně musí provést přecenění aktuálním kurzem ČNB.

V případě úbytků finančního majetku je důležité, aby se auditor ujistil, zda náklady na prodej cenných papírů byly správně určeny za použití metody FIFO či aritmetického průměru. Poté, zda byly následně správně zaúčtovány do příslušného účetního období a zda k tomuto pohybu existuje podpůrná dokumentace, jako jsou kupní smlouvy či výpis Střediska cenných papírů.

Hlavní potenciální chyby, které mohou způsobit nadhodnocení účtů krátkodobého finančního majetku, jsou případy, kdy jsou nadhodnoceny příjmy, tedy kdy byl krátkodobý finanční majetek zaúčtován, ale nebyl fyzicky přijat, nebo byl zaúčtován v nesprávné částce. Chyba může vzniknout i v důsledku zaúčtování operace v běžném účetním období, ale majetek bude přijat až v období následujícím. Vznik nadhodnocení je dále způsoben i podhodnocením výdajů, tedy když majetek byl vydán, ale výdej nebyl zaúčtován, nebo byl

zaúčtován v nesprávné (nižší) částce. Také může chyba vzniknout výdejem krátkodobého finančního majetku v běžném období, který je zaúčtován až do období následujícího.

Podhodnocení majetku se dá také sledovat prostřednictvím testů jiných účtů, například výnosy z majetku. [9]

4.3.4 Zásoby

Zásoby představují materiál, nedokončenou výrobu a polotovary, zvířata, výrobky, zboží a poskytnuté zálohy na zásoby. Vzhledem k jejich povaze je řadíme do oběžného majetku. Vznikají z provozní činnosti podniku, tedy výrobní či obchodní činnosti. Jsou spotřebovávány jednorázově, nebo se získávají činností podniku a přeměňují se na majetkové složky. Zásoby tedy tvoří nakupované zásoby a zásoby vytvořené vlastní hospodářskou činností, tj. výrobky, polotovary, zvířata, nedokončená výroba a výjimečně i materiál. Z hlediska zařazení v účtové osnově se nachází v třetí účetní třídě. [10]

Hlavním zdrojem informací pro audit zásob je inventura, které se může sám auditor účastnit a přesvědčit se o dodržování inventarizačních směrnic. Jde o inventuru fyzickou, kdy se jednotlivé položky hmotné povahy sčítají, měří či váží. Podnik má stanovenou hranici přirozeného úbytku zásob, pokud je zjištěno manko v rámci přirozených úbytků, jedná se o manko v normě přirozeného úbytku. Pokud je zaznamenán úbytek větší, je klasifikován jako manko nad normu. V opačném případě, kdy je skutečný stav vyšší než účetní, jde o přebytek. K zastaralým, poškozeným a vadným položkám se vytvářejí položky opravné. Dále se provádí inventura dokladová u položek, kdy ke zjištění skutečného stavu je nutno použít účetní doklady (pohledávky, závazky, stavy na bankovních účtech). Konečný stav by měl být stvrzen partnerskou stranou. Tím dojde k ujištění o jejich existenci, správné klasifikaci a vlastnictví zásob. V průběhu inventury auditor také kontroluje dodržení všech náležitostí dokladů a jejich správné zaúčtování.

Z hlediska nadhodnocení a podhodnocení zásob se auditor zaměřuje na případy, v nichž nebyly zaúčtovány zásoby skutečně nepřijaté a zda naopak byly zaúčtovány dobropisy vystavené k vrácenému zboží. Dále se podhodnocení sleduje nepřímo testy závazků. [9]

4.3.5 Pohledávky

Předmětem auditu jsou jak pohledávky krátkodobé, tak pohledávky dlouhodobé, tedy pohledávky z obchodního styku, za propojenými osobami, daňové pohledávky, poskytnuté zálohy a ostatní pohledávky. Auditor ověřuje, zda pohledávky skutečně existují a jsou náležitě oceněny a zaúčtovány do příslušného období.

K nadhodnocení pohledávek dochází při prodeji zboží a služeb. Například v případě, kdy je zaúčtován prodej zboží či služby, ale ve skutečnosti k tomuto úkonu nedošlo, nebo se operace uskutečnila v jiné (vyšší) částce, dále v případě nezaúčtování dobropisu vráceného zboží či přijaté hotovosti. Podhodnocení pohledávek je testováno nepřímo prostřednictvím účtů, tržby a zásoby.

V případě, kdy účetnictví podniku zahrnuje i pohledávky v cizí měně, ověřuje auditor správné zaúčtování kurzových zisků a ztrát účetního období a zda byl pro přepočítání ke konci účetního období použit kurz ČNB platný k poslednímu dni účetního období. Dále auditor věnuje zvýšenou pozornost odpisům a opravným položkám pohledávek, jejich správnému rozdělení na zákonné a ostatní, přiměřenosti, jejich dostatečnosti a prověřuje správné zaúčtování daně z přidané hodnoty a daně z příjmů. [9]

4.3.6 Peněžní prostředky

Předmětem auditu peněžních prostředků jsou ceniny, peníze na cestě, peněžní prostředky v hotovosti na pokladně a na bankovních účtech. Auditor prověřuje platnost peněžních prostředků, jejich správné ocenění a zda jsou zaúčtovány do náležitého účetního období.

Testování je zaměřeno na nadhodnocení peněžních prostředků z důvodu nadhodnocených příjmů, podhodnocením výdajů, nebo špatným oceněním zůstatků. Z hlediska nadhodnocení příjmů jsou to případy, kdy byly peněžní prostředky zaúčtovány ve vyšší částce, než byly přijaty, nebo případ nebyl zaúčtován vůbec.

U bankovních účtů auditor porovnává zaúčtované částky s výpisy banky přijaté účetní jednotkou. Dále se ujišťuje o proběhlých inventarizacích peněžních prostředků v pokladně a správném zaúčtování jejich zjištěných rozdílů. V případě peněžních

prostředků v cizí měně by měl být přepočten na konci účetního období přepočten kurzem ČNB. [9]

4.3.7 Ostatní aktiva

Do ostatních aktiv řadíme účty dohadné aktivní, náklady příštích období a příjmy příštích období. Předmětem testování je nadhodnocení aktiv. Podhodnocení je testováno nepřímo pomocí účtu tržeb a ostatních výnosů. [10]

K nadhodnocení dochází nadhodnocením nákladů a příjmů příštích období, a to buď nadhodnocením nákupů, podhodnocením nákladů, nebo chybným oceněním. K nadhodnocení nákladů dochází zaúčtováním nákupu bez obdržení aktiv. K podhodnocení nákladů při přijetí zboží či služby bez zaúčtování na účtu nákladů příštích období.

Dále se auditor zabývá tím, zda účetní jednotka správně rozpouští náklady příštích období zúčtované v předešlém účetním období a kontroluje časové rozlišení výnosů a přiměřenost dohadných účtů aktivních. [9]

4.3.2 Účty pasiv

4.3.2.1 Vlastní kapitál

Vlastní kapitál zahrnuje základní kapitál, zákonné rezervní fondy, ostatní kapitálové fondy, výsledek hospodaření běžného účetního období a výsledek hospodaření minulých let. Testy se zaměřují na chyby vedoucí k podhodnocení vlastního kapitálu v důsledku podhodnocení přírůstku vlastního kapitálu, nadhodnocením úbytku vlastního kapitálu či nesprávným oceněním. Dále je podhodnocení vlastního kapitálu zjistitelné prostřednictvím účtů pohledávek nebo peněžních prostředků. [10]

Auditor se dále ujistňuje o shodě výše základního kapitálu s výpisem z obchodního rejstříku, zda je vytvářen rezervní fond v souladu se zákonem a jestli v případě jeho použití byl i správně zaúčtován. V případě fondů ze zisku by měl být fond využit v souladu se

společenskou smlouvou či stanovami. Stejné podmínky platí i pro případné rozdělení dosaženého zisku nebo krytí ztrát. [9]

4.3.2.2 Rezervy

Rezervy společnost vytváří na krytí možných výdajů a ztrát. Jedná se o rezervy podle zvláštních předpisů, rezervy na důchody a podobné závazky, ostatní rezervy a změnu stavu rezerv, která je vykazována ve výkazu zisku a ztráty. Tvorba a čerpání zákonných rezerv je vymezeno v zákoně č. 583/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Zákonné rezervy jsou rezervy k daňově uznatelným nákladům, jako rezervy na opravu hmotného majetku či na pěstební činnost. Ostatní rezervy, tedy daňově neuznatelné, slouží k pokrytí známých nebo očekávaných rizik. [10]

Předmětem auditu rezerv je kontrola jejich úplnosti, náležitého ocenění, správného zaúčtování a prezentace přílohy účetní závěrky. Testování účtů rezerv je zaměřeno na chyby vedoucí k podhodnocení. Dále ověřuje, je-li výše vytvářených rezerv přiměřená očekáváním účetní jednotky, tedy zda není očekávání nadhodnoceno či naopak podhodnoceno a zda probíhá čerpání prostřednictvím nákladů v souladu s daňovými zákony a nedochází k jejich přečerpání. [9]

4.3.2.3 Závazky

Předmětem auditu závazků jsou závazky jak krátkodobé, tak dlouhodobé, konkrétně jsou to závazky z obchodního styku, závazky k zaměstnancům, závazky ke společníkům, přijaté zálohy, vydané dluhopisy, směnky k úhradě, dohadné položky pasivní a jiné. Veškeré položky závazků musejí být správně oceněny a následně zaúčtovány v příslušném účetním období .

U závazků z obchodního styku auditor kontroluje, zda nedošlo k nadhodnocení přijatých dobropisů či plateb, zda byl správně oceněn zůstatek účtů pohledávek v oblasti úvěrů a finančních výpomocí a zda nebyly přijaté peněžní prostředky podhodnoceny. U závazků z obchodního styku, zda nedošlo k podhodnocení nakoupeného zboží, výrobků či služeb.

Dále u závazků (přijaté úvěry, závazky z obchodního styku) v cizí měně auditor ověřuje správnost přepočtu platným kurzem ČNB ke dni účetní závěrky a zkontroluje časovou strukturu závazků. U položek, které jsou po splatnosti, stanoví možné úroky a penále z prodlení. [9]

4.3.2.4 Daně

Při auditu daní se auditor zabývá daňovými závazky vůči státu, odloženými daňovými závazky a pohledávkami. Závazky vůči státu představují daň z příjmů právnických osob a daň z přidané hodnoty a jiných závazků vůči finančnímu úřadu.

Předmětem kontroly je podhodnocení daňových závazků z důvodu podhodnocení daňově neuznatelných nákladů, chybného výpočtu daňové pohledávky nebo závazku či nadhodnocení výdajů. Příčinou podhodnocení daňově neuznatelných nákladů je zaúčtování závazku daně chybnou (nižší) částkou odečtením daňově neuznatelných položek od daňového základu nebo špatným zaúčtováním výdajů, nebo záměnou zaúčtování nákladu běžného majetku za dlouhodobý majetek.

Součástí auditu je také kontrola plateb záloh na daň v průběhu účetního období na základě posledního daňového přiznání. Kontroluje, zda podnik dodržuje případná napomenutí z provedených kontrol finančním úřadem. Ujistí se o správném použití příslušné sazby daně a zda daň byla rozdělena na mimořádnou a běžnou. [9]

4.3.2.3 Ostatní pasiva

K účtům ostatních pasiv řadíme dohadné účty pasivní a příjmy a výnosy příštích období. Dohadné účty pasivní slouží pro zaúčtování případů, kdy nelze položku zaúčtovat jako běžný závazek z důvodu zatím neznámé přesné výše částky. Naopak u výnosů a výdajů musí být částka, účel a období známé. [10]

Testování ostatních pasiv je zaměřené na chyby jako nezaúčtování uskutečněného nákupu či neprovedení časového rozlišení, zaúčtování závazku bez faktury a zaúčtování výdeje hotovosti bez následného uskutečnění výdeje. K podhodnocení může dojít v případě

nezaúčtování přijaté hotovosti, neúplného zaúčtování, špatného ocenění nebo zaúčtování do chybného účetního období. [9]

4.3.3 Posouzení účetní závěrky

Během auditu jsou identifikovány nedostatky či nesprávnosti, způsobené v důsledku chyb či podvodů účetní jednotky. Tyto nedostatky jsou následně posuzovány jak kvantitativně, tak kvalitativně. Auditor na závěr vyhodnotí, zda informace byly poskytnuty v dostatečném rozsahu a zda není účetní závěrka významným způsobem zkreslena, aby bylo možno vydat závěrečný výrok. Pokud byly zjištěny chyby zkreslující účetní závěrku pro následné uživatele výkazů, auditor požaduje po účetní jednotce, aby provedla opravu. Pokud tak společnost neučiní, může tuto skutečnost auditor promítnout do svého výroku.

Následně auditor provede analýzu meziročních změn u zůstatků hlavních položek účetní závěrky, případně, pokud ho neprovedl již během testů, výpočet ukazatelů (např. likvidity, produktivity, aktivity aj.). [3]

4.3.3.1 Prohlášení vedení společnosti

Prohlášení vedení společnosti (statutárního orgánu společnosti) je písemné uznání společnosti o odpovědnosti za pravdivé sestavení účetní závěrky. Prohlášení může mít podobu zápisu ze zasedání vedení či představenstva společnosti, podepsané kopie účetní závěrky nebo potvrzeného dopisu od auditora.

Dalšími potřebnými dokumenty k ukončení auditu je potvrzení o poskytnutí všech informací o propojených osobách se společností a prohlášení, že případné rozpory se zákony a směrnicemi jsou popsány v účetní závěrce. Pokud se společnost účastnila nějakého soudního sporu, auditor požádá právníka společnosti o vyplnění formuláře ohledně soudních sporů a z nich vyplývajících plnění. [9]

4.3.3.2 Zpráva auditora

Zpráva auditora je nejdůležitější a konečný výstup auditu představující auditorův profesionální názor na účetní závěrku podniku. Zpráva musí obsahovat základní

náležitosti, jako účetní závěrku, která byla předmětem auditu, název zprávy, příjemce, rozsah, výrok zprávy, datum ukončení auditu, sídlo a popis autora.

Ze zprávy by mělo být jasné, jaký konečný výrok auditor vydal. Zda vydal výrok bez výhrad nebo zda účetní závěrku společnosti auditor shledává v souladu s příslušnými účetními standardy a zda věrně zobrazuje skutečnost. Pokud je auditor přesvědčen o nesprávnosti některého z účetních postupů, vydá výrok s výhradou. Při zásadních neshodách, je vydán záporný výrok. Posledním druhem výroků je jeho odmítnutí, kdy došlo k významnému omezení rozsahu jeho činnosti ze strany vedení společnosti. [5]

4.3.4 Hodnocení metod auditorské práce

Pro dosažení cílů auditu účetní závěrky musí být audit proveden objektivně a nezávisle. V tomto případě se jedná o možné selhání lidského faktoru, tedy samotného auditora. Z jeho strany může dojít hned k několika pochybením vedoucím ke zkreslení a podhodnocení provedeného auditu. Pochybení může být nezáměrné, způsobené nedbalostí v rámci přirozeného rizika neodhalení významné nesprávnosti, či špatným určením rozsahu testů. Záměrně způsobené pochybení může mít za příčinu narušení nezávislosti auditora, a to např. propojením auditora se zainteresovanými osobami. Za možné riziko považují také nedostatečnou zkušenost a kvalifikaci auditora, která je způsobena především nízkým věkem auditorů, podílejících se na vlastní části auditu. Jejich praktické dovednosti mohou tak být v porovnání s účetním orgánem podniku na nízké úrovni, což vede v mnoha případech k neschopnosti odhalit potenciální podvod či pochybení.

Z hlediska metod hodnocení účtů, při dodržení všech nastavených postupů a pravidel, by měl být výsledek auditu věrohodný. Metody kontroly účtů jsou nastaveny tak, aby byly efektivní a postupem času se neustále zdokonalovaly. Riziko spatřuji například v nedostatečné kontrole dokladů, dokazujících účetní případ, a jejich následné fyzické prokázání existence a účasti v majetku společnosti. V mnoha případech je majetek pořízen pro osobní potřebu, nikoliv pro potřebu společnosti.

5. Závěr

Tématem této bakalářské práce byla charakteristika interního auditu účetní závěrky, jeho metod a jejich následné zhodnocení.

Literární rešerše pojednává o zavedení a objasnění pojmu - interní audit, který je vymezen několika definicemi. Poté jsou uvedeny formy interního auditu, konkrétněji je popsán audit účetního výkaznictví. Dále je zmíněna právní úprava a standardy pro profesionální praxi interního auditu a s tím související etický kodex. Velké požadavky jsou kladeny na auditory, kteří musejí mít jak teoretické tak praktické znalosti a zůstat za každých okolností objektivní a nestranní. Další část literární rešerše se zabývá jednotlivými body auditu jako je sestavení plánu auditu, předběžné šetření, audit na místě a dokumentace auditu, včetně závěrečné zprávy.

Vlastní práce se nejdříve zabývá posouzením rizik, jejich druhy a potenciálními chybami, kterých je možno se dopustit v průběhu auditu. Poté následují testy spolehlivosti, které jsou předstupněm pro testy věcné správnosti. Testy věcné správnosti se dále dělí na testy analytické a detailní, které se používají pro ověření, zda jsou zůstatky zaúčtovány správně a dosahují správných hodnot. Dále je v práci popsáno testování jednotlivých účtů aktiv a pasiv účetní závěrky. V závěru je uvedeno posouzení auditu účetní závěrky a rozebrány dokumenty, které s ním souvisejí. Poslední část práce hodnotí metody interního auditu.

Lze vyslovit názor, že selhání interního auditu zapříčiněno především pochybením auditora, nikoliv špatně nastavenými pravidly a postupy metod odhalující chyby či podvody.

Jak bylo uvedeno v kapitole 4.3.4 Hodnocení metod auditorské práce, pochybení na straně auditora může být záměrné či způsobené nedbalostí auditora. Možné řešení shledávám ve spolupráci interního auditu s auditem externím. Pro dosažení co nejlepšího výsledku je nutná pravidelná a otevřená komunikace, stanovení postupů a metod spolupráce, vypracování harmonogramu auditů a stanovení rozsahu spolupráce.

Výsledkem je odstranění duplicit, snížení zatížení auditovaného subjektu a tím i minimalizace nákladů na výkon.

6. Seznam literatury

- [1] DELOITTE. Příručka pro provádění auditu u podnikatelů 1. díl: Praha: A. R. Garamond s. r. o., 2006. ISBN 80-86679-07-1
- [2] DELOITTE. Příručka pro provádění auditu u podnikatelů 2. díl: Praha: A. R. Garamond s. r. o., 2006. ISBN 80-86679-07-1
- [3] DVOŘÁČEK, Jiří. Audit podniku a jeho operací. Praha: C. H. Beck, 2005. ISBN 80-7179-809-6
- [4] DVOŘÁČEK, Jiří. Interní audit a kontrola. Praha: C. H. Beck, 2003. ISBN 80-7179-805-3
- [5] DVOŘÁČEK, Jiří a KAFKA, Tomáš. Interní audit v praxi. Brno: Computer Press, a. s., 2005.
ISBN 80-251-0836-8
- [6] KAFKA, Tomáš. Průvodce pro interní audit a risk management. Praha: C. H. Beck, 2009.
ISBN 978-80-7400-121-5
- [7] KRÁLÍČEK, Vladimír: Auditing. VŠE v Praze, Praha 1998. ISBN 80-7079-812-2
- [8] SCHVÁTIL, Pavel a TVRDOŇ Josef: Externí a interní auditing. Vysoká škola finanční a správní v Praze, 2010. ISBN 80-7408-042-0
- [9] SEDLÁČEK, Jan. Základy auditu. 1. Vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2006. ISBN 80-86679-05-5
- [10] ŠTOHL, Pavel. Učebnice účetnictví 2006. Tiskárny Havlíčkův Brod, a. s., 2006.
199 s.

Internetové zdroje

- [11] Komora auditorů České republiky [online]. 2013 [cit. 2013-02-10] Poslání a smysl auditu. Dostupné z WWW:
<http://www.kacr.cz/poslani-a-smysl-audit-u-667>

7. Přílohy

1. Rozvaha a výkaz zisku a ztráty

1. Rozvaha a výkaz zisku a ztráty

ROZVAHA v plném rozsahu ke dni

Název a sídlo účetní jednotky

IČ

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (A. + B. + C. + D.I.)	001				
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
B.	Dlouhodobý majetek (B.I. + B.II. + B.III.)	003				
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (součet B.I. 1. až B.I.8.)	004				
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	005				
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006				
3.	Software	007				
4.	Ocenitelná práva	008				
5.	Goodwill	009				
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010				
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011				
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (součet B.II.1. až B.II.9.)	013				
B. II. 1.	Pozemky	014				
2.	Stavby	015				
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016				
4.	Pěstítelcké celky trvalých porostů	017				
5.	Základní stádo a tažná zvířata	018				
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019				
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020				
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021				
9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022				
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek (součet B.III.1. až B.III.7.)	023				
B.III.1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024				
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025				
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026				
4.	Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv	027				
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028				
6.	Požizovaný dlouhodobý finanční majetek	029				
7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030				

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	Oběžná aktiva (C.I. + C.II. + C.III. + C.IV.)	031				
C. I.	Zásoby (součet C. I.1. až C.I.6.)	032				
C. I. 1.	Materiál	033				
2.	Nedokončená výroba a polotovary	034				
3.	Výrobky	035				
4.	Zvřata	036				
5.	Zboží	037				
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	038				
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (součet C.II. 1. až C.II.8.)	039				
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040				
2.	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	041				
3.	Pohledávky - podstatný vliv	042				
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a účastníky sdružení	043				
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044				
6.	Dohadné účty aktivní	045				
7.	Jiné pohledávky	046				
8.	Odložená daňová pohledávka	047				
C.III.	Krátkodobé pohledávky (součet C.III.1. až C.III.9.)	048				
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049				
2.	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	050				
3.	Pohledávky - podstatný vliv	051				
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a účastníky sdružení	052				
5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053				
6.	Stát - daňové pohledávky	054				
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055				
8.	Dohadné účty aktivní	056				
9.	Jiné pohledávky	057				
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek (součet C.IV.1 až C.IV.4)	058				
C. IV.1.	Peníze	059				
2.	Účty v bankách	060				
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	061				
4.	Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062				
D. I.	Časové rozlišení (D.I.1. + D.I.3.)	063				
D. I. 1.	Náklady příštích období	064				
2.	Komplexní náklady příštích období	065				
3.	Příjmy příštích období	066				

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Stav v běžném účet. období	Stav v minulém účet. období
a	b	c	5	6
B. III.	Krátkodobé závazky (součet B.III.1. až B.III.11.)	102		
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	103		
2.	Závazky - ovládající a řídicí osoba	104		
3.	Závazky - podstatný vliv	105		
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	106		
5.	Závazky k zaměstnancům	107		
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	108		
7.	Stát - daňové závazky a dotace	109		
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	110		
9.	Vydané dluhopisy	111		
10.	Dohadné účty pasivní	112		
11.	Jiné závazky	113		
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (součet B.IV.1. až B.IV.3.)	114		
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	115		
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	116		
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	117		
C. I.	Časové rozlišení (C.I.1 + C.I.2.)	118		
C. I. 1.	Výdaje příštích období	119		
2.	Výnosy příštích období	120		

Sestaveno dne:

Právní forma účetní jednotky:

Předmět podnikání účetní jednotky:

Podpisový záznam:

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY, druhové členění

v plném rozsahu
ke dni

Název a sídlo účetní jednotky

IČ

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01		
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02		
+	Obchodní marže (I. - A.)	03		
II.	Výkony (II.1. až II.3.)	04		
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05		
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06		
3.	Aktivace	07		
B.	Výkonová spotřeba (B.1. + B.2.)	08		
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09		
2.	Služby	10		
+	Přidaná hodnota (I. - A. + II. -B.)	11		
C.	Osobní náklady (součet C.1. až C.4.)	12		
C. 1.	Mzdové náklady	13		
2.	Odměny členům orgánu společnosti a družstva	14		
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15		
4.	Sociální náklady	16		
D.	Daně a poplatky	17		
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18		
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálů (III.1. + III.2.)	19		
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20		
2.	Tržby z prodeje materiálů	21		
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodob. majetku a materiálu (F.1. + F.2.)	22		
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23		
2.	Prodaný materiál	24		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25		
IV.	Ostatní provozní výnosy	26		
H.	Ostatní provozní náklady	27		
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření (zohlednění položek (+). až V.)	30		

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (součet VII.1. až VII.3.)	33		
VII.1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34		
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41		
X.	Výnosové úroky	42		
N.	Nákladové úroky	43		
XI.	Ostatní finanční výnosy	44		
O.	Ostatní finanční náklady	45		
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření (zohlednění položek VI. až P.)	48		
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (Q.1. + Q.2.)	49		
Q. 1.	- splatná	50		
2.	- odložená	51		
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření - Q.)	52		
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (S.1 + S.2)	55		
S. 1.	- splatná	56		
2.	- odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření (XIII. - R. - S.)	58		
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (výsledek hospodaření za běžnou činnost + mimořádný výsledek hospodaření - T)	60		
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (provozní výsledek hospodaření + finanční výsledek hospodaření + mimořádné výnosy - R.)	61		

Sestaveno dne:

Právní forma účetní jednotky:

Předmět podnikání účetní jednotky:

Podpisový záznam: