



Ekonomická  
fakulta  
Faculty  
of Economics

Jihočeská univerzita  
v Českých Budějovicích  
University of South Bohemia  
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích  
Ekonomická fakulta  
Katedra účetnictví a financí

Diplomová práce

# Věrný a poctivý obraz účetnictví – role interního a externího auditu

Vypracovala: Bc. Kateřina Horáková  
Vedoucí práce: Ing. Zita Drábková, Ph.D., MBA

České Budějovice 2017

**ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE**  
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Kateřina HORÁKOVÁ**  
Osobní číslo: **E15654**  
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**  
Název tématu: **Věrný a poctivý obraz účetnictví - role interního a externího auditu**  
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl práce:

Vyhodnocení role interního a externího auditu ve vazbě na zajištění věrného a poctivého obrazu účetnictví v podmínkách českých účetních předpisů (ČÚP) a mezinárodního standardů účetního výkaznictví (IFRS).

Rámcová osnova:

1. Úvod.
2. Teoretická část:
  - a) vymezení interního a externího auditu,
  - b) věrný a poctivý obraz účetnictví v kontextu účetních systémů.
3. Metodika.
4. Praktická část:
  - a) analýza role interního a externího auditu ve vazbě na věrný a poctivý obraz účetnictví,
  - b) vyhodnocení aspektů efektivity auditu k zajištění věrného a poctivého obrazu účetnictví.
5. Diskuze.
6. Závěr.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **50-60 stran**

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

**Král, B. a kol. (2010).** *Manažerské účetnictví.* Praha: Management Press.

**KA ČR. (2012).** *Příručka pro provádění auditu.* Praha: KA ČR.

**Lazar, J. (2012).** *Manažerské účetnictví a controlling.* Praha: Grada.

**Mařík, M. a kol. (2011).** *Metody oceňování pro pokročilé.* Praha: Ekopress.

**Müllerová, L. (2013).** *Auditing pro managery.* Praha: Aspi.

**Schiffer, V. (2009).** *Vnitřní kontrolní systém.* Praha: Aspi.

**Schilit, H. (2002).** *Financial Shenanigans: How to detect accounting gimmicks & fraud in financial reports.* USA: Wiley.

**Vašek, L. (2012).** *Finanční účetnictví a výkaznictví.* Praha: Institut certifikace účetních.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Zita Drábková, Ph.D.**  
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: **3. března 2015**

Termín odevzdání diplomové práce: **15. dubna 2016**

  
doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.

děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA  
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH  
EKONOMICKÁ FAKULTA  
Studentská 13 (6)  
370 05 České Budějovice  
IČ 600 76 658, DIČ CZ60076658

  
doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.  
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 3. března 2015

## **PROHLÁŠENÍ**

Prohlašuji, že svoji bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to v nezkrácené podobě/v úpravě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných Ekonomickou fakultou - elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích, dne 13. dubna 2017

.....  
Kateřina Horáková

## **PODĚKOVÁNÍ**

Ráda bych poděkovala vedoucí diplomové práce Ing. Zitě Drábkové, Ph.D. za její rady při konzultacích k vypracování této práce. Zároveň bych chtěla poděkovat své rodině a dalším lidem, kteří mne po celou dobu podporovali.

## Seznam použitých zkratk

|       |   |
|-------|---|
| ČÚP   | České účetní předpisy   |
| IFRS  | International Financial Reporting Standards<br>Mezinárodní standardy účetního výkaznictví                       |
| IIA   | Institute of Internal Auditors<br>Institut interních auditorů   |
| IPPF  | International Professional Practices Framework<br>Mezinárodní rámec pro profesionální praxi interního auditora  |
| COSO  | Committee of Sponsoring Organisations of Treadway Commission  |
| ERM   | Enterprise Risk Management<br>Podnikové řízení rizik  |
| IFAC  | International Federation of Accountants<br>Mezinárodní federace účetních  |
| IAASB | International Auditing and Assurance Standards Board<br>Výbor pro mezinárodní auditorské a ujišťovací standardy |
| ISA   | International Standards on Auditing<br>Mezinárodní standardy pro audit  |
| ISRE  | International Standards for Review Engagements<br>Mezinárodní standardy pro prověrky                            |
| ISAE  | International Standards on assurance Engagements<br>Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky                 |
| ISRS  | International Standard on Related Services<br>Mezinárodní standardy pro související služby                      |
| KAČR  | Komora auditorů České republiky   |
| EU    | Evropská unie   |
| IESBA | International Ethics Standards Board of Accountants   |

Mezinárodní rada pro etické standardy profesních účetních/auditorů

ÚJ účetní jednotka

ČÚS České účetní standardy

ČIIA Český institut interních auditorů

NN Nemá náplň

# Obsah

|   |    |
|---|----|
| 1. Úvod.....  | 4  |
| 1.1 Cíl práce.....                                    | 4  |
| 1.2 Hypotézy.....                                     | 5  |
| 2. Literární rešerše.....                             | 6  |
| 2.1 Audit.....  | 6  |
| 2.2 Interní audit.....                                | 7  |
| 2.2.1 Cíle a zaměření interního auditu.....           | 8  |
| 2.2.2 Interní auditor – činnost.....                  | 10 |
| 2.2.3 Postupy interního auditu.....                   | 10 |
| 2.2.4 COSO model.....                                 | 13 |
| 2.3 Externí audit.....                                | 15 |
| 2.3.1 Mezinárodní auditorské standardy.....           | 16 |
| 2.3.2 Komora auditorů České republiky.....            | 16 |
| 2.3.3 Etický kodex.....                               | 17 |
| 2.3.4 Cíle a zaměření externího auditu.....           | 17 |
| 2.3.5 Externí auditor.....                            | 18 |
| 2.3.6 Povinnost ověření účetní závěrky auditorem..... | 18 |
| 2.3.7 Postupy provádění externího auditu.....         | 19 |
| 2.4 Srovnání externího a interního auditu.....        | 30 |
| 2.5 Spolupráce interního a externího auditora.....    | 31 |
| 2.6 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.....   | 32 |
| 2.6.1 Koncepční rámec IFRS.....                       | 33 |
| 2.7 Účetní závěrka sestavená dle ČÚP.....             | 35 |
| 2.8 Věrný a poctivý obraz účetnictví.....             | 36 |



|   |    |
|---|----|
| 3. Metodika .....   | 37 |
| 4. Praktická část .....   | 39 |
| 4.1 Seznámení se zkoumanými účetními jednotkami.....              | 39 |
| 4.1.1 Jednotka A .....  | 39 |
| 4.1.2 Jednotka B .....  | 40 |
| 4.2 Jednotka A – interní audit, aplikace COSO modelu.....         | 40 |
| 4.2.1 Kontrolní prostřední .....                                  | 40 |
| 4.2.2 Hodnocení rizik .....                                       | 43 |
| 4.2.3 Kontrolní činnost.....                                      | 46 |
| 4.2.4 Informace a komunikace .....                                | 52 |
| 4.2.5 Monitorování .....  | 52 |
| 4.2.6 Vyhodnocení COSO modelu .....                               | 54 |
| 4.3 Externí audit jednotky A.....                                 | 56 |
| 4.3.1 Vymezení oblasti činností a testování interního auditu..... | 57 |
| 4.3.2 Hladina významnosti .....                                   | 60 |
| 4.3.3 Ověření postupů.....  | 61 |
| 4.3.4 Shrnutí externího auditu jednotky A .....                   | 62 |
| 4.4 Jednotka B.....   | 63 |
| 4.4.1 Formulář 100 - Program postupů vyhodnocení rizik .....      | 64 |
| 4.4.2 Formulář 111A - Vyhodnocení rizik opakující se zakázky..... | 65 |
| 4.4.3 Formulář 130 - Strategie auditu.....                        | 70 |
| 4.4.4 Formulář 140 - Porozumění činnosti účetní jednotky .....    | 71 |
| 4.4.5 Formulář 141 - Identifikované procesy .....                 | 74 |
| 4.4.6 Formulář 142-3 - Porozumění procesu.....                    | 74 |
| 4.4.7 Formulář 150 - Porozumění vnitřní kontrole.....             | 75 |

|        |  |    |
|--------|--|----|
| 4.4.8  | Formulář 151 - Posouzení návrhu a zavedení kontrol.....      | 79 |
| 4.4.9  | Formulář 160 - Předběžné analytické postupy .....            | 83 |
| 4.4.10 | Formulář 170 - Stanovení předběžné hladiny významnosti ..... | 84 |
| 4.4.11 | Formulář 190 - Shrnutí plánu auditu .....                    | 85 |
| 4.4.12 | Shrnutí k ověření závěrky dle IFRS .....                     | 86 |
| 5.     | Závěr .....  | 88 |
| 6.     | Summary and keywords .....                                   | 90 |
| 7.     | Citovaná literatura .....                                    | 92 |
|        | Seznam obrázků.....  | 94 |
|        | Seznam tabulek.....  | 95 |

# 1. Úvod

V průběhu historického vývoje ekonomiky, a především rozvoje forem podnikání, způsobu vedení a vlastnictví účetních jednotek, docházelo stále k větší potřebě zajistit řádnou kontrolu probíhajících procesů uvnitř korporací. V dnešní době máme možnost setkat se s nezávislým útvarem vytvořeným účetní jednotkou, zkoumajícím probíhající procesy se snahou sestavit návrh, jak zefektivnit probíhající činnosti, zmíněný útvar se označuje jako interní audit. V návaznosti na potřebu zajištění nezávislého názoru o fungování účetní jednotky se rozvinula oblast externího auditu. Povinnost provedení a celkově oblast externího auditu účetní závěrky v současnosti v České republice upravuje zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

Úkolem auditorské profese je především ochránit vlastníky účetních jednotek. Auditor vyjadřuje svůj nezávislý názor na základě zjištěných informací. Ověřuje, do jaké míry se může spolehnout na poskytnuté informace a zda všechny tyto informace korespondují s předepsanou legislativou. Auditor se musí držet i dalších předpisů, příkladem Mezinárodní auditorské standardy apod.

Následující kapitoly se zabývají činností interního a externího auditora. Snaží se určit, jakou roli zaujímají v účetní jednotce ve vazbě na zajištění věrného a poctivého obrazu účetnictví. Práce se snaží obsáhnout i zda při provádění auditu (v plánovací fázi auditu) existuje možnost vzájemné spolupráce těchto osob, popřípadě jaká spolupráce je možná. V práci je dále řešeno i shrnutí rizik z pohledu ČÚP a IFRS.

## 1.1 Cíl práce

Cílem práce je vymezení oblasti funkce a role interního auditu a externího auditora v souvislosti s tím, jak ověřit dodržení základního předpokladu pro vedení účetnictví, tj. dodržení zásady věrného a poctivého obrazu účetnictví. Práce se zabývá i tím, jakým způsobem si mohou být auditoři vzájemně nápomocni, především interní vůči externímu auditorovi. Snahou je i zodpovědět, z pozice auditorů, všechny otázky nezbytné k identifikaci míry rizika.

Úkolem je i zapojit rozšíření ověření účetní závěrky nejen dle ČÚP, ale i její transformaci dle předpisů IFRS.

## **1.2 Hypotézy**

H1: Interní auditor má významnou roli v ÚJ.

H2: Externí auditor má stejnou roli jako interní auditor.

H3: Transformace účetních zůstatků z vykazování dle ČÚP do vykazování dle IFRS nezvyšuje míru rizika.

## 2. Literární rešerše

### 2.1 Audit

Audit, resp. auditing by bylo možno definovat jako vědeckou disciplínu, která však není oficiálně samostatně zařazena mezi vědní obory. Audit lze definovat jako systematický proces objektivně získávající, analyzující a vyhodnocující důkazní materiály a informace. Potřebné důkazy vychází z ekonomických činností a událostí. Výstupem prováděných postupů by mělo být zjištění, do jaké míry souhlasí získané informace se stanovenými kritérii. Závěry se pak následně předají zainteresovaným zájemcům.

Samotný proces auditu může nabývat různých podob v závislosti na jednotlivých zkoumaných oblastech lidské činnosti. Odlišnosti mohou spočívat v cíli, předmětu, uživatelích, užitých metodách a postupech, ale zároveň i v podmínkách kladených na odbornou způsobilost osob, kteří zkoumání (audit) provádí či platné legislativě.

V návaznosti na uvedená kritéria rozeznáváme základní druhy auditu:

- 1) Audit účetní závěrky – používá se i pojem externí, finanční či statutární audit. Klade si za cíl ověřit data obsažená v účetní závěrce jednotlivého subjektu nebo v konsolidované účetní závěrce konsolidačního celku vše spolu s ověřením výroční zprávy. Provádí jej nezávislý auditor.
- 2) Interní audit – shodně se i užívá název vnitřní audit. Zkoumá procesy a jevy uvnitř podniku. Provádí ho interní auditor.
- 3) Forezní audit – přesněji se uvádí forezní šetření. Jedná se o audit zaměřující se na hospodářskou kriminalitu (nedodržování norem, vnitropodnikových předpisů a směrnic).
- 4) Audit jakosti – zaměřuje se na testování kvality výkonů uvnitř subjektu.
- 5) Ekologický audit – jedná se o systematické objektivní pozorování, které sleduje jednotlivé procesy a vyhodnocuje jejich možný dopad na životní prostředí. V souvislosti s ekologickým auditem se dostává více do popředí tzv. environmentální účetnictví. Zaznamenává a vykazuje účetní informace související s životním prostředím.

6) Počítačový audit – součástí tohoto auditu je testování veškerých používaných programů (softwarů), využívaná výpočetní technika (hardware), ukládání dat i pro nahodilé poruchy a havárie a ochrany vytvářených dat.

7) Personální audit – odvíjí se od konkrétních potřeb organizace, především od stanovených cílů a přínosů. Představuje jednorázovou analýzu v určitém subjektu zaměřenou na lidské zdroje.

(Müllerová, Králíček, & a kol., 2014)

## 2.2 Interní audit

Interní audit je činnost, jež by měla vést k přidávání hodnot a zdokonalení procesů v účetních jednotkách. Interní audit lze definovat též jako činnost, jež je prováděna objektivně, nezávisle a zahrnuje i poskytnutí poradenství. Definice interního auditu, která byla schválena na základě celosvětové diskuse interních auditorů, jež zaštiťoval Mezinárodní institut interních auditorů, zní:

*„Interní audit je nezávislá, objektivní, ujišťovací a konzultační činnost zaměřená na přidávání hodnoty a zdokonalování procesů v organizaci. Interní audit pomáhá organizaci dosahovat jejich cílů tím, že přináší systematický metodický přístup k hodnocení a zlepšování efektivnosti řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů a správy a řízení organizace.“*

(The Institute of Internal Auditors, 2016)

Interní audit má za úkol vytvářet systémy a metodiky pro vyhodnocování řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů, řízení a správy organizace, tj. zaměřuje se na hodnocení vnitřních kontrolních systémů. Na základě těchto postupů je možné vylepšovat procesy v účetních jednotkách, což vede k dosahování jejich stanovených cílů. Umožňuje přístup k informacím a analýzám orgánům účetních jednotek a jejich vrcholovému managementu. Předkládá jim i svá doporučení a konzultace k dalšímu rozvoji a efektivnímu plnění stanovených úkolů. Dále interní audit zahrnuje sledování světových trendů, vyhodnocování možných rizik a jejich následnou eliminaci. Eliminací zjištěných rizik účetní jednotka dokazuje, že zjištěná rizika eviduje a zvládá je, tzn. účetní jednotka koná konkrétní preventivní kroky pro snížení výskytu rizika.

Interní audit má v současnosti dvě pojetí – tradiční a moderní.

Tradiční pojetí interního auditu lze chápat jako činnost, jež je prováděna ve vlastní společnosti vlastními specializovanými zaměstnanci. Interní audit zahrnoval kontrolu a zefektivňování všech oblastí společnosti. Vše bylo prováděno nezávisle na pozici a odpovědnosti vedoucích pracovníků.

Druhé pojetí vychází ze současného interního auditu, tzv. moderní pojetí interního auditu. V průběhu vývoje se nároky kladené na interní audit značně posunuly, čímž se změnila i původní definice interního auditu. Novou formulaci interního auditu definovala Rada institutu interních auditorů. Interní audit je činnost, jež by měla být prováděna nezávisle, objektivně. Interní audit zahrnuje dále i ujišťovací, konzultační činnost zaměřující se na přidanou hodnotu, zlepšení provozu společnosti napomáhající k dosažení cílů společnosti zavedením systematických metodik k vyhodnocování a vylepšování efektivnosti při řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů. (Dvořáček, 2003)

**Tabulka 1: Role interního auditora (tradiční vs. Moderní pojetí) <sup>1</sup>**

| Hledisko <sup>2</sup>              | Pojetí <sup>3</sup>                    |   |
|------------------------------------|--|---|
|                                    | Tradiční <sup>4</sup>                  | Moderní <sup>5</sup>                    |
| Role <sup>6</sup>                  | Policajt                               | Poradce                                 |
| Autorita <sup>7</sup>              | Formální                               | Neformální                              |
| Zdroj autority <sup>8</sup>        | Podnikové předpisy                     | Osobní schopnosti, zkušenosti           |
| Zaměření (hledisko) <sup>9</sup>   | Auditní                                | Podnikatelské                           |
| Založeno na <sup>10</sup>          | činnostech                             | procesech                               |
| Usiluje o <sup>11</sup>            | Víceleté pokrytí auditem               | Kontinuální pokrytí rizika              |
| Metodologie <sup>12</sup>          | Politiky, činnosti a jednání v souladu | Cíle, strategie a procesy řízení rizika |
| Převažující hledisko <sup>13</sup> | Finančního účetnictví                  | Zákaznické                              |
| Osobní perspektiva <sup>14</sup>   | Kariéerní auditor                      | Možnost zastávání manažerských pozic    |

<sup>1</sup>*Roles of internal auditor*, <sup>2</sup>*Aspect*, <sup>3</sup>*Conception*, <sup>4</sup>*Traditional*, <sup>5</sup>*Modern*, <sup>6</sup>*Role*, <sup>7</sup>*Authority*,  
<sup>8</sup>*Source of authority*, <sup>9</sup>*Viewpoint*, <sup>10</sup>*Based on*, <sup>11</sup>*Effort*, <sup>12</sup>*Methodology*, <sup>13</sup>*Prevailing viewpoint*, <sup>14</sup>*Personal perspective*

Zdroj: Dvořáček., 2003

### 2.2.1 Cíle a zaměření interního auditu

Cíle interních auditorů se ve své podstatě shodují s cíli manažerů společností, tj. v dosahování vytyčených cílů společnosti. Manažeři však obvykle nemají dostatek prostoru pro zdokonalování procesů a dalších aktivit, proto bývají tyto oblasti

ve společnostech často nedostatečně řešeny. Vzniklou mezeru se snaží zaplnit pozice interních auditorů v účetní jednotce.

Moderní interní audit se zaměřuje na různé oblasti, z čehož se odvíjí, o jaký druh auditu se jedná. Účelem auditu je ověřit činnosti podniku, ale i organizaci uvnitř podniku – ověřuje procesy řízení a kontroly, zaměřuje se i na prověření aktuálně probíhajících programů/projektů. Auditor provádí tzv. ověřovací služby auditu.

Při provádění auditu činností účetní jednotky, zvolí auditor, kterou vybranou činností (oblastí) se bude zabývat. Celou vybranou sledovanou činností (oblast) se snaží zanalyzovat a popsat od jejího začátku až po finální konečný úkon.

Další z druhů auditu je i zaměření na prověření aktuálně probíhajících programů/projektů. O zvolení daného programu rozhoduje interní audit či vedení společnosti. Interní auditoři musí prověřit i veškeré neobvyklé kontrakty. Posledním typem auditu je tzv. integrovaný audit, který propojuje finanční a výkonnostní audit.

Jak už bylo uvedeno, interní auditor se v moderním pojetí chová ve společnosti jako poradce. Pro tyto účely auditor musí provádět rozbory, analýzy, konzultace, na jejichž základě pak může vyvozovat závěry a radit manažerům či vedení podniku, co a jakým způsobem zlepšovat.

V současné době je interní audit povinný jen pro veřejnou správu. V ostatních případech se volba zavedení interního auditu v subjektu odvíjí pouze od volby vedení (majitelů) subjektu, tj. interní audit je dobrovolný. Povinnost interního auditu upravuje Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole.

V literatuře se uvádí i následující členění typů interního auditu:

- audit finančních výkazů,
- audit operací,
- audit kvality,
- dodržovací audit – zaměřuje se na dodržování postupu organizace v souladu se zákony, vyhláškami, nařízeními apod.,
- audit podvodů,
- audit životního prostředí a bezpečnosti práce.

(Dvořáček & Kafka, 2005)



## 2.2.2 Interní auditor – činnost

Výkon činnosti interního auditora je spojen s dodržováním řady profesních standardů. Vytvářením a uvedením standardů do praxe se zabývá IIA. IIA vydala standardy IPPF skládající se z několika hlavních částí:

- 1) definice interního auditu,
- 2) etický kodex,
- 3) standardy,
- 4) stanoviska,
- 5) doporučení pro praxi,
- 6) návody pro praxi,

přičemž části 1) – 3) musí být povinně dodržovány. Na zbylé tři části 4) – 6) by měl brát interní auditor velký zřetel. Na základě rozhodnutí IIA se každé tři roky podrobují IPPF podrobné revizi. Pravidelná revize IPPF slouží k možnosti reakce IIA na rychle se rozvíjející prostředí podniků.

## 2.2.3 Postupy interního auditu

Auditor na základě stanového cíle auditu určí, jaký druh auditu bude provádět a za jakým účelem. Na základě těchto specifík přistoupí k výběru vhodných postupů, které povedou k naplnění cíle auditu. Auditor může volit ze všech níže uvedených postupů dle jednotlivých fází interního auditu a dalších faktorů. Vhodnost a potřebu použití dílčích činností volí auditor dle svého profesionálního úsudku.

Fáze interního auditu a možnost výběru činností:

- I. Fyzické zkoumání
  - a) Prozkoumání - prověří se skutečná existence a vlastnosti věcí
  - b) Spočítání
- II. Testování dokumentace
  - a) Prozkoumání - prověří se podklady, dokumentace
  - b) Odsouhlasení - odsouhlasí se informace obsažené v dokumentech z různých zdrojů, následně proběhne vysvětlení rozdílů
  - c) Sečtení (sloupců s čísly)
  - d) Rozšíření - rozšíří se existující čísla o horizontální směr

- e) Zběžné prohlédnutí - cílem této činnosti je odhalit neobvyklé nebo pochybné položky, které do podkladů "nezapadají" a při prvním pohledu se jeví jako nezvyklé
- f) Sledování - sledují se informace obsažené v dokumentu a prověřuje se původ/posloupnost evidence; postupuje se směrem vpřed, od originálního dokumentu k následným záznamům o pohybech apod.
- g) Rekapitulace - prověřuje zdokumentování každé položky/činnosti od jejího začátku až do konce. Tímto se otestuje kontrola procesu dokumentace.
- h) Doložení - testuje se tak platnost evidovaných informací. Postup probíhá směrem vzad, tj. od vybraného dokladu k jeho podpůrným dokladům.
- i) Čtení - během fáze čtení se hledají odpovědi na vyvstalé nezodpovězené konkrétní otázky.

### III. Dotazování

- a) Písemné dotazování - nutno uvést účel a specifikaci dotazovaných informací, jaké konkrétní informace požadujeme. Uvede se i způsob předání informací.
- b) Potvrzení - slouží k tomu konfirmace třetích stran, př. potvrzení od banky o stavu bankovního účtu společnosti. Tvrzení se může shodovat, ale může dojít i k rozdílným tvrzením.
- c) Osobní dotazování - může nabývat více forem - přímý ústní rozhovor, telefonický hovor, e-mail apod.

### IV. Pozorování

- a) Pozorování - dochází ke sledování operací a jejich specifík. Snazší je pozorování fyzických zdrojů, než pozorování osob. Samozřejmostí zůstává zodpovědnost auditora za to, aby pozorování proběhlo správně, srovnatelně a reprezentativně. Musí být zcela zřetelné, co je předmětem pozorování.
- b) Rekapitulace - během procesu se postupuje postupně po jednotlivých krocích, hodnotí se efektivnost, hospodárnost a kontrola
- c) Prohlídka - auditor dostává základní přehled o prováděných operacích

### V. Výpočty a analýzy

- a) Počítání - určení vhodných početních metod a jejich užití, které je vhodné pro analyzovanou operaci
- b) Měření - kvantifikace fyzických vlastností

- c) Analyzování - součástí analýzy jsou i rozklady na jednotlivé části souhrnné částky/počtu, změny na účtech, stanovení kritérií, stavu, následků a příčin konkrétního zkoumání

#### VI. Srovnání

- a) Srovnání - komparace a zjištění podobností a rozdílů
- b) Odsouhlasení - vysvětluje vzniklé rozdíly týkající se jedné věci, avšak zjištěné z různých zdrojů
- c) Analytické postupy – zjišťuje se, zda byl použit dostatek kvantitativních informací, tzn. srovnávají se různé ukazatele, odhady, trendy a odhalí se neobvyklé či sporné rozdíly. Pro srovnávání se využívají předem definované standardy, př. finanční analýza.

#### VII. Obecné postupy

- a) Ověření - kontrola a ověření tvrzení z jiného dalšího zdroje
- b) Testování – určí se stávající stav, porovnají se výsledky s předem určenými kritérii
- c) Výběr vzorku - využívají se metody výběru statistických vzorků. Na základě vzorku se pak hodnotí celek.
- d) Hodnocení - posuzováním

#### VIII. Postupy bez testování

- a) Popis - zdokumentování veškerých operací a jejich znaků
- b) Příprava - vyhotovují se podklady, ale nepopisují se znaky

(Dvořáček & Kafka, 2005)

Značná část získaných informací se získává prostřednictvím řízených rozhovorů. Jaké otázky by ale měl auditor nejprve pokládat sám sobě před tím, než začne s řízeným rozhovorem:

- Je nutné, ptát se na tuto otázku?
- Neměřím jinou veličinu/informaci než je potřeba k naplnění cíle auditu?
- Pokládám srozumitelné a srozumitelně otázky tázanému?
- Ptám se na jednu věc nikoli na více věcí najednou?
- Jsou skutečně všechny otázky objektivní? Nejsou ovlivněny vlastním úsudkem?
- Je otázka vhodná vůči tázanému? Není možnost, že by si tázaný mohl vzít osobně kladenou otázku?

- Pokládám-li otevřenou uzavřenou otázku, na níž se odpovídá výběrem variant, nepřekrývají se nabízené varianty?

K prokázání určitého tvrzení slouží auditní důkazy. Auditní důkazy se však neshodují s pojmem právní důkazy. Liší se především tím, čím je důkaz podložen. Právním důkazem se stává i ústní svědectví. Auditní důkazy obvykle nabývají písemné formy. Auditní důkazy nabývají několika forem:

- Fyzická – výsledek pozorování
- Svědecká – prohlášení zodpovídající dotazy
- Dokumentární - jedná se o nejčastější formu v písemné podobě. Rozděluje se dále dle obsahu informací na interní a externí.
- Analytický důkaz – výstup založený na předchozí analýze a ověření získaných údajů.

Auditní důkazy musí splňovat několik podmínek, musí být:

- Dostatečné (postačující) – je velmi nepravděpodobná existence dodatečných informací, které by vedli ke změně závěru auditu.
- Spolehlivé – informace čerpány z ověřených zdrojů.
- Relevantní – důkaz je potřebný pro dosažení cíle auditu.

Výstupy interního auditu zpracovává interní auditor do závěrečné zprávy, která musí být před svým vydáním náležitě prověřena a schválena. Prověření a schválení vykonává buď vedoucí interního auditu, nebo osoba, kterou pověří k tomuto úkonu sám vedoucí interního auditu. Závěrečná zpráva obsahuje doporučení s termíny, do kdy by měla být doporučení aplikována. O aplikaci rozhoduje ale především vedení společnosti.

(Dvořáček & Kafka, 2005)

## 2.2.4 COSO model

COSO znamená zkratku organizace Committee of Sponsoring Organisations of Treadway Commission. Organizace vznikla v roce 1985 za účelem sdružit významné profesní organizace a instituce. COSO si dává za úkol tvořit rámce a návody pro celkové řízení kontroly, rizik a zamezení podvodů a zpronevěr. (Králíček & Molín, 2014)

COSO model vychází z několika základních principů:

- rozsáhlá definice kontroly – obsahuje kontrolu všech aktivit, které podnik vyvíjí,

- zpětná vazba – aplikované kontroly se cílí i na zpětnou vazbu, která vede k následnému zdokonalování,
- zvětšující se příležitost sebekontroly podniku,
- podmínka předpokladu odpovědnosti za kontrolní proces.

Model COSO identifikuje čtyři základní oblasti cílů účetních jednotek. Dle potřeb se účetní jednotka může zaměřit jen na specifickou část potřebnou při dosahování celkového cíle:

- a) strategické – zabývá se strategií účetních jednotek,
- b) operační – zaměřuje se na efektivnost využití zdrojů,
- c) spolehlivost výkaznictví – dodržování zásad,
- d) dodržování právních předpisů a regulací.

(Dvořáček, 2005)

COSO model se zaměřuje na dvě oblasti:

- 1) COSO Internal Controls – Integrated Framework – slouží k vytváření integrovaného systému vnitřních kontrol. Jedná se o určitý proces, jež se odvíjí od chování a požadavků představenstva, managementu a dalších pracovníků. Model je uzpůsoben tak, aby zahrnul jak přiměřenou jistotu, tak i dosažení stanovených cílů. Model se dále člení do dalších třech oblastí, které ovlivňují vnitřní kontroly:

- hospodárnost a účelnost provozních aktiv,
- spolehlivost účetního (finančního) výkaznictví,
- korespondenci s regulatorními opatřeními.

(Králíček & Molín, 2014)

Při aplikaci hodnocení COSO modelem se postupuje následovně vymezením jednotlivých oblastí:

- a) kontrolní prostředí,
- b) hodnocení rizik,
- c) kontrolní aktivity,
- d) informace a komunikace,
- e) monitoring.

(Deloitte Česká republika, 2014)

2) COSO ERM – tato oblast se zaměřuje na řízení rizik. Vymezuje hlavní oblasti analýzy rizik a zavádí jasnou jednotnou metodiku pro risk management účetní jednotky (ERM).

- v souvislosti s modelem COSO se pohlíží na stanovené cíle účetní jednotky ze čtyř stěžejních pohledů:

- I. strategického pohledu,
- II. provozního (operativního) pohledu,
- III. z pohledu reportingu (předávání informací),
- IV. z pohledu shody.

ERM pak dále člení všechny účetní jednotky na jednotlivé úrovně:

- a) pobočky,
- b) obchodní jednotky,
- c) divize,
- d) organizace.

(Dvořáček & Kafka, 2005)

COSO model ERM se skládá z několika vzájemně propojených částí – zobrazeno na obrázku 1.

**Obrázek 1: COSO model - ERM**



*Zdroj: Dvořáček, Kafka, 2005, vlastní zpracování*

## 2.3 Externí audit

Pojem externí audit (obecně) v současnosti zahrnuje různé druhy auditů odvíjejících se primárně od cíle auditu. Jedním z druhů je i audit účetní závěrky. Tato práce se zaměřuje na plánovací fáze auditu účetní závěrky zahrnující identifikaci rizika v účetní jednotce a vypovídací schopnost důkazních informací. Cílem externího auditu je přesvědčení nezávislé kvalifikované osoby o věrohodnosti zveřejněné účetní závěrky. Účetní závěrka musí podávat věrný a poctivý obraz, tj. musí obsahovat věrné a poctivé

informace o finanční pozici subjektu, jeho dosaženém výsledku hospodaření, peněžních tocích. Vše musí korespondovat s platnou legislativou – např. ČÚP, IFRS.

Činnost externích auditorů vymezuje zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (dále jen Zákon o auditorech). Uvedený zákon byl od data svého vydání již několikrát novelizován, poslední novela je účinná od 1. října 2016.

### **2.3.1 Mezinárodní auditorské standardy**

Auditoři při výkonu své profese nemusí dodržovat jen české právní předpisy, ale i předpisy platné mezinárodně, konkrétně Mezinárodní auditorské standardy. Mezinárodní auditorské standardy vytváří a následně vydává IFAC sídlící v New Yorku. IFAC založila IAASB publikující zakázkové standardy, mezi něž se řadí – ISA, ISRE, ISAE, ISRS.

Od 1.1.2006 je při provádění auditu závazné řídit se dle ISA. V případě nemožnosti aplikace ISA v českém prostředí, vydá KAČR aplikační doložku, jež stanoví použití vydaného standardu.

Použití ISA pro členské země EU povoluje Evropská komise. Rada evropské unie (dále jen Rada) pak v 8. směrnici schválené Evropským parlamentem 3.4.2014 uvádí, kdo je povinný provádět audit v souladu s ISA. (Corporate Governance Institute, 2016)

K dalším stěžejním směrnicím k provádění auditu se řadí 4. směrnice Rady, o ročních účetních závěrkách některých forem společností, 7. směrnice Rady, o konsolidovaných účetních závěrkách, Směrnice Rady, o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách bank a ostatní finančních institucí a další směrnice o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách pojišťoven.<sup>1</sup>

### **2.3.2 Komora auditorů České republiky**

KAČR funguje na základě právní úpravy, konkrétně na základě ustavení Zákona o auditorech, který upravuje činnost a působení KAČR. KAČR je samosprávná profesní instituce založená na základě zákona.

KAČR vede tzv. rejstřík auditorů - seznam oprávnění všech auditorů, kteří složili potřebné zkoušky, plní své povinnosti a disponují tedy oprávněním vykonávat auditorskou činnost.

---

<sup>1</sup> Všechny informace jsou dostupné na webových stránkách Komory, [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz).

### **2.3.3 Etický kodex**

Mezinárodní organizace IFAC, jež je KAČR členem, vytvořila radu IESBA. Rada má za úkol vydávat etické standardy využívané po celém světě. Obecně závaznou podmínkou členů IFAC je, že mohou využívat pouze přísnější pravidla, než stanovuje Etický kodex (méně přísné nelze používat).

Etický kodex se skládá ze třech částí. První je část A zabývající se obecným užitím kodexu. Zahrnuje definování základních principů, integrity, objektivitu, odborné způsobilosti a péče, důvěrného charakteru informací a profesionálního jednání. Druhou částí je část B stanovující podmínky profesním účetním ve veřejné praxi, v českém prostředí se tato část aplikuje pro auditory. Třetí část C upravuje podmínky pro profesní účetní v podnikání, v ČR užití pro účetní znalce. (International Ethics Standards Board for Accountants, 2006)

V současnosti se auditoři České republiky řídí Etickým kodexem přijatým KAČR platným od 1.1.2011, a to včetně změn účinných od 22.11.2016. (Komora auditorů České republiky, 2016)

### **2.3.4 Cíle a zaměření externího auditu**

Externí audit si dává za cíl ověřit důvěryhodnost účetní závěrky nezávislou a náležitě kvalifikovanou osobou. Účetní závěrka má zobrazovat věrný a poctivý obraz účetnictví, tzn. ověřuje se, zda účetní jednotka dodržuje při vedení účetnictví a hospodaření subjektu stanovené předpisy.

Cílem samotného provedení auditu je dostatečné ujištění auditora o tom, že je účetní závěrka sestavena dle platných předpisů a auditor má pak možnost vyjádřit svůj názor.

Obecné cíle auditu účetní závěrky obsahuje ISA 200. Auditor má získat přiměřenou jistotu o tom, že účetní závěrka nezahrnuje významnou (materiální) nesprávnost. Nesprávnost může být způsobena podvodem či chybou. Na základě dostatečného ujištění vydá auditor zprávu obsahující výrok sdělující, zda účetní závěrka splňuje náležitosti stanovené v příslušném rámci účetního výkaznictví (s přihlédnutím k materialitě).

Primárním cílem auditu je zvýšit věrohodnost účetních informací, především informací subjektů, kteří povinně zveřejňují svou účetní závěrku a výroční zprávu.



K dalším funkcím samozřejmě patří i prevence eliminování vzniku chyb a podvodů, poradenství.

### **2.3.5 Externí auditor**

Podmínky kladené na osobu auditora definuje Zákon o auditorech. Auditorskou činnost smí vykonávat fyzická, ale i právnická osoba, jíž KAČR povolila provozovat auditorskou činnost na základě vydání auditorského oprávnění. Auditor, jež je fyzickou osobou, se označuje jako statutární auditor. Právnická osoba se nazývá auditorskou společností.

Osoba statutárního auditora musí splňovat podmínky stanovené zákoně o auditorech §4.

Na auditorskou společnost jsou také kladeny nezbytné podmínky, které vymezuje §5 zákona o auditorech.

V případě nedodržení podmínek může dojít k zákazu výkonu jak statutárního auditora, tak i auditorské společnosti. Právní úpravu pro dočasný zákaz činnosti stanovuje Zákon o auditorech § 6 odst. 3 a pro trvalý zákaz činnosti §7 odst. 2.

### **2.3.6 Povinnost ověření účetní závěrky auditorem**

Povinnost ověřování účetní závěrky auditorem je zakotvena v Zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „Zákon o účetnictví“) v §20 Ověřování účetní závěrky auditorem – výňatek ze zákona obsahující výčet podmínek pro povinnost ověření účetní závěrky auditorem přiložen v Příloze 1.

Zákon o účetnictví prošel k 1.1.2016 rozsáhlou novelou č. 221/2015 Sb. Ta byla ještě doplněna pozdější novelou č. 298/2016 Sb. účinnou od 24.8.2016.

Novela platná od 1.1.2016 výrazně zasáhla i do ověřování účetní závěrky externím auditorem. Novinek obsahuje celou řadu, uveďme alespoň několik zásadních z nich:

- změna jedné z podmínek pro povinnost ověření účetní závěrky auditorem pro překročení hodnoty aktiv z brutto hodnoty na netto hodnotu,
- změna účtování a vykazování změny stavu zásob – dříve výnosově, v současné době nákladově – ovlivňuje tak výši obrátu, tj. je ovlivněno jedno z kritérií pro povinnost ověření účetní závěrky auditorem,

- novinkou je kategorizace účetních jednotek – mikro, malé, střední a velké; zařazení ÚJ ovlivňuje množství a rozsah dokument, které auditor ověřuje (rozsah rozvahy, obsah přílohy, cash-flow a další),
- rozšíření definice věrného a poctivého obrazu §7, odst. 1.

### **2.3.7 Postupy provádění externího auditu**

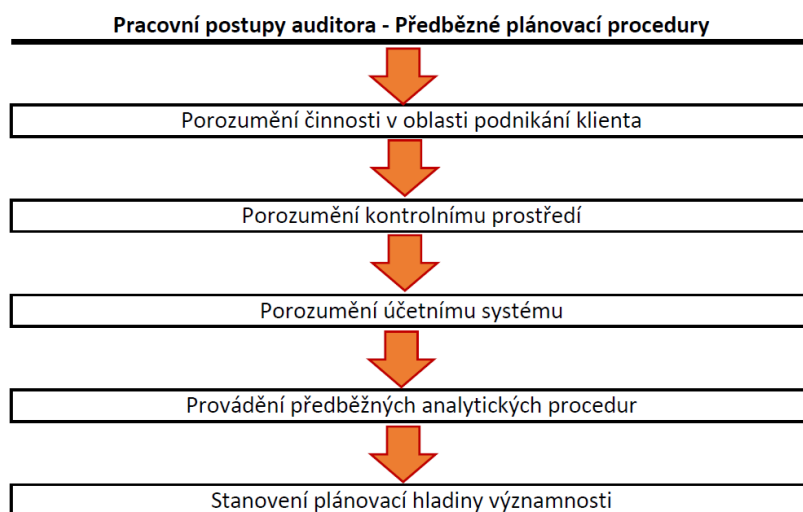
Provedení auditu se skládá z několika hlavních fází skládajících se z dílčích specifických činností:

- fáze před uzavřením smlouvy,
- fáze předběžného plánování průběhu auditu,
- fáze sestavení plánu auditu,
- fáze provedení auditu,
- ukončovací fáze spojená s vydáním zprávy auditora.

V praktické části práce se zaměříme na fáze, v nichž se auditor snaží identifikovat a odhadnout míru rizika - jedná se o fázi předběžného plánování průběhu auditu a sestavení plánu audit. Identifikace rizika je stěžejním úkolem auditora pro vhodný výběr postupů pro provedení auditu. Identifikací a následným vyhodnocením rizika se zabývá celý samostatný standard ISA 315 nazvaný Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí. ISA 315 stanovuje podrobně pokyny, jaké úkony má auditor provádět, s čím se seznámit, jakým způsobem provést identifikaci rizika.

Zmíněné fáze auditu se skládají z dalších dílčích činností, s nimiž se postupně seznámíme. Obrázek 2 níže zobrazuje chronologicky dílčí činnosti, které se zahrnují do fáze předběžného plánování průběhu auditu.

## Obrázek 2: Předběžné plánování průběhu auditu



*Zdroj: Müllerová, 2013, vlastní zpracování*

### Porozumění činnosti

Prvním z podstatných kroků pro provedení auditu je porozumění tomu, co auditovaná účetní jednotka dělá, co je předmětem náplně podnikání, v jakém prostředí a podmínkách se účetní jednotka nachází. Auditor aplikuje různé metody k získání nezbytných informací. Metody spočívají v provádění rozhovorů s vedením, zaměstnanci auditované účetní jednotky, ve vlastním pozorování auditorem, v analytických postupech. V této fázi je velmi nutná velká vstřícnost a ochota poskytovat informace o účetní jednotce ze strany vedení a zaměstnanců. V případě neochoty či zastírání pravdivých informací dojde k narušení důvěry ze strany auditora, které by mohlo vést například až k odmítnutí výroku.

K porozumění činnosti auditorova klienta využívá auditor dvou druhů faktorů – vnější a vnitřní. Auditor by měl zvážit všechny faktory a zodpovědět na ně za pomoci vedení, zaměstnanců a dalších nezbytných osob.

K vnějším faktorům řadíme:

- 1) Informace charakterizující odvětví, v němž klient provádí svou podnikatelskou činnost. Zkoumá využití technologií, konkurenci na trhu, možnosti dodávek, cykly (výrobní, obchodní atd.), klimatické podmínky a jejich vliv na činnost klienta apod.
- 2) Podnikatelského prostředí, v němž se klient nachází – ceny komodit, směnné kurzy, úrokové míry, daňové sazby apod.

- 3) Legislativní upravující oblast podnikání klienta. Posouzení dopadu možných sankcí při nedodržení předpisů.

Vnitřní faktory:

- 1) Organizační struktura účetní jednotky a určení jejích spřízněných stran, které je nutné znát kvůli identifikaci možného rizika. Identifikace a prověření transakcí se spřízněnými stranami (ověřuje se především, zda mezi sebou obchodují s cenami obvyklými apod.).
- 2) Stanovené cíle účetní jednotky – obsahují významnou informaci vedoucí k porozumění účetní závěrky.
- 3) Personální politika účetní jednotky – auditor se dovídá o systému vzdělávání a zvyšování kvalifikace zaměstnanců, jakým způsobem je stanovena hmotná odpovědnost zaměstnanců apod.
- 4) Vedení účetnictví, aplikace účetních metod a jejich změny – auditor se dovídá o způsobu evidence účetních záznamů, na jejichž základě pak snadněji porozumí položkám obsažených v účetní závěrce.
- 5) Probíhající či očekávané soudní spory, probíhající kontroly státních orgánů a z nich možnost plynoucích sankcí, platební neschopnost účetní jednotky (prvotní, druhotná).

(Müllerová, 2013)

### **Porozumění kontrolnímu prostředí**

Kontrolní prostředí představuje celkový přístup jedinců uvnitř společnosti k nastaveným hodnotám a pravidlům. Hlavními oblastmi kontrolního prostředí jsou například integrita a etické hodnoty vedení, styl řízení, delegace pravomocí, stanovení odpovědnosti a následná kontrola jejich dodržování. V případě nezájmu vedení společnosti aktivně se podílet na průběhu podnikání může mít za následek zvýšené riziko vzniku nesprávností, příp. podvodu.

Mezi kontrolní metody využívané vedením společnosti řadíme – systematické plánování, kalkulace, rozpočty. Vše ve spojitosti s finančním a vnitropodnikovým výkaznictvím. Dále komparace skutečně provedených úkonů s předem odhadnutými plány. Následně by mělo být provedeno vyhodnocení s přihlédnutím ke stanovené míře odpovědnosti, prověřují se zjištěné odchylky a učiní se jejich náprava.

Pro auditora znamená porozumění vnitřnímu kontrolnímu systému velmi důležitý aspekt. Auditor na základě porozumění nastavení vnitřních kontrol odhadne, do jaké míry se může na kontrolní systém spolehnout. Rozsah i způsob provedení vnitřních kontrol se odvíjí od konkrétní účetní jednotky – závisí především na její velikosti. Auditor vychází ze směrnic účetní jednotky, zaměřuje se na jejich správnost, dodržování a způsob kontroly. Vnitřní kontrolní systém by měl vést k vykazování údajů v účetní závěrce věrným a poctivým způsobem. Auditor by se tedy měl zaměřovat na oblasti kontroly:

- zaměřující se na identifikaci rizika vzniku významné nesprávnosti,
- nezbytné pro další postupy při plánování dalších procesů,
- týkající se oblastí, kde byla identifikována možnost výskytu rizika vzniku významné nesprávnosti,
- poskytující nedostatečné důkazní materiály plynoucí z testů věcné správnosti.

V současné době účetní jednotky hojně využívají počítačové softwary ke zpracovávání svých dat. Používané softwary významně ovlivňují kontrolní prostředí. Ne vždy je zřejmé, jakým způsobem proběhlo účtování, resp. celý proces. Auditor musí posoudit, zda a jak získá informace týkající se vnitřních kontrol softwarů. Na základě posouzení může usoudit, do jaké míry se může spolehnout na kontrolní systém a jeho zabezpečení a následně odvodit míru kontrolního rizika. V prověřování výpočetní techniky auditorovi velmi napomáhá komunikace s vedením a pracovníky, kteří využívají výpočetní techniku při své práci. Mohou poskytnout informace o zpracovávání dat.

(Müllerová, 2013)

### **Porozumění účetnímu systému**

Úkolem auditora je především ověřit účetní závěrku, která je finálním výstupem účtování v průběhu roku. Z tohoto důvodu by měl auditor porozumět účetním operacím, jež předcházeli sestavení účetních výkazů. Auditor musí porozumět probíhajícím transakčním cyklům, jejich obsahu. Příkladem - oblast výroby a obchodu, kde se auditor zaměřuje především na následující cykly:

- zpracování objednávek nákupu, příjem a administrace spojená s nákupy,
- způsob zaznamenávání závazků a platby za ně,
- systém zpracování objednávek prodeje, expedování zboží/výrobků a následné vyfakturování,

- evidence pohledávek a došlých plateb,
- evidence dlouhodobého majetku – pořízení, vyřazení, způsob odepisování,
- evidence zásob – účtování, evidence, ocenění atd.
- systém odměňování,
- vykazování výnosů a nákladů.

Hlavním zdrojem informací o zůstatcích jednotlivých účtů je hlavní kniha. Hlavní kniha obsahuje zůstatky všech transakčních cyklů. Auditor prověřuje objemy evidovaných operací a způsob jejich zaznamenání softwarem. U každého cyklu auditor identifikuje, jaké položky ovlivňují zůstatky účtů. V případě nalezení nespolehlivého či podezřelého cyklu, musí auditor přizpůsobit tomuto zjištění i plán auditu.

V souvislosti s porozuměním účetnímu systému, musí auditor posoudit i možnost rizika plynoucího z přístupu k systému nekompetentními osobami a případného rizika zneužití interních dat. Další rizikový aspekt představuje dostatečně neproškolení a nezkušení zaměstnanci, kteří disponují přístupem do softwaru.

Získáním dostatečného množství informací a vysvětlení o fungování využívané výpočetní techniky účetní jednotkou, může dojít auditor k závěru ohledně určení míry rizika a určí tak typ potencionálních nesprávností obsažených v účetní závěrce. Auditor v tomto okamžiku disponuje informacemi, na jejichž základě má možnost posoudit faktory působící na míru rizika a navrhnout vhodné auditorské postupy, které by eliminovaly možnost výskytu nesprávností. (Müllerová, 2013)

### **Provádění předběžných analytických postupů**

Prostřednictvím předběžných analytických testů auditor disponuje možností zkoumat zůstatky jednotlivých účtů obsažených v hlavní knize a jejich vztahy mezi sebou. Auditor především provádí:

- porovnávání stavů zůstatků běžného a minulého období,
- na základě předchozího porovnání vše vyhodnotí a v případě zaznamenání významných rozdílů provede jejich zanalyzování,
- porovnání používaných účetních postupů s pravidly pro účtování stanovenými ve směrnici,
- snaží se odhalit, porozumět a seznámit se se změnami v účetních postupech a požaduje vysvětlení všech provedených změn,

- určení a následné zkoumání neobvyklých, příp. podezřelých operací a transakcí mezi propojenými osobami (spřízněné strany),
- sledování indikátorů, které by mohly naznačovat nemožnost předpokladu budoucího trvání účetní jednotky a její platební neschopnost,
- přečtení zápisů z valných hromad, zasedání představenstva nebo dozorčí rady a porozumění plánovaných změn, rozhodnutí a finančních komplikací,
- komunikaci s vedením za účelem obdržení dat neúčetní povahy (plánování investic, expanze, útlum atd.),
- zjištění a posouzení událostí proběhlé po konci účetního období, resp. po datu sestavení účetní závěrky, které by mohli mít dopad na průběh podnikání účetní jednotky.

(Müllerová, 2013)

Auditor vyhodnotí všechny uvedené aspekty, provede diskusi s vedením. Auditor má možnost využít i dalších podpůrných kalkulačních ukazatelů – likvidity, aktivity, ziskovosti atd. Pokud auditor zjistí nějaké významné rozdíly od auditorem predikovaných hodnot, které není ani vedení schopno dokonale vysvětlit, pak musí auditor kvantifikovat zjištěné riziko a zohlednit ho v plánech pro audit.

### **Stanovení plánovací hladiny významnosti**

Auditor nemá možnost pokrýt všechny operace a procesy probíhající v účetní jednotce. Cíl jeho práce spočívá v odhalení a eliminaci nesprávností do takové míry, aby účetní závěrka neobsahovala významnou nesprávnost. Uživatelům účetní závěrky by mělo poskytovat ověření účetní závěrky s kladným výrokem auditora záruku, že záznamy uvedené v účetní závěrce nejsou nijak významně zkresleny. Auditor si proto stanovuje plánovací hladinu významnosti v závislosti na výši auditorského rizika. Výše hladiny významnosti se odvíjí od zvážení rizika auditorem a dále především od jeho profesního úsudku. Pojem významnosti definuje Koncepční rámec IFRS:

*„Informace je významná, pokud její opomenutí nebo zkreslení může ovlivnit ekonomické rozhodování uživatelů účetní závěrky. Významnost závisí na velikosti položky nebo nesprávnosti posuzované v konkrétních podmínkách jejího opomenutí či zkreslení. Významnost je třeba chápat jako určitou mezní hodnotu, nikoliv jako primární kvalitativní vlastnost, kterou informace musí mít, má-li být užitečná“*

Mezi hladinou významnosti a auditorských rizikem funguje nepřímá úměra, tzn. čím vyšší je míra auditorského rizika, tím nižší zvolí auditor hladinu významnosti a naopak.

Obvykle auditor vybere základny, od nichž se dále odvíjí postup pro stanovení hladiny významnosti. Základny auditor vybírá dle svého odborného úsudku, při výběru bere v potaz otázku, jaké položky nejvíce zajímají potenciální uživatele účetní závěrky, např. aktiva, tržby, vlastní kapitál, výsledek hospodaření před zdaněním apod.

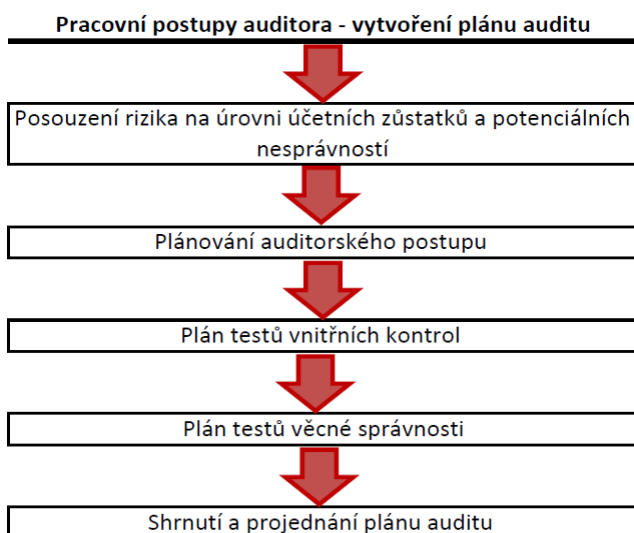
Po stanovení základny určí procentní sazbu pro stanovení hladiny významnosti. Dle příručky KAČR a Deloitte (2016) pro provádění auditu u podnikatelů jsou stanoveny hladiny následovně:

- “- 0,5-1,5% aktiv,
- 5-10% výsledku hospodaření před zdaněním,
- 0,5-1,5% výnosů.“

Auditor má v kompetenci i měnit hladinu významnosti v závislosti na oblasti účetní závěrky.

Následně se plynule přechází do fáze vytvoření plánu auditu skládajícího se též z několika dílčích činností, která chronologicky za sebou znázorňuje obrázek 3 níže.

### Obrázek 3: Vytvoření plánu auditu



Zdroj: Müllerová, 2013, vlastní zpracování



## **Posouzení rizika na úrovni účetní zůstatků a potenciálních nesprávností**

Auditor postupuje při posuzování účetní zůstatků dle platné legislativy. Vychází především ze základních účetních pravidel. Zaměřuje se na evidenci účetních dat, zda jsou zaneseny do účetnictví účetní jednotky do období, s nímž účetní data věcně i časově souvisí. Při posuzování bere zřetel i na další ze základních účetních pravidel, zda je účetnictví vedeno správně, úplně, průkazně, srozumitelně, přehledně a zda účetnictví účetní jednotky jeví známky trvalosti účetních záznamů. Auditor musí brát v potaz všechny uvedené aspekty, z čehož lze vyvodit, že u všech uvedených aspektů může dojít ke vzniku nesprávnosti. Nedodržením uvedených aspektů může dojít k tomu, že účetnictví není vedeno:

- a) správným způsobem – v účetnictví jsou zaneseny účetní operace, ke kterým nedošlo, příp. v jiné výši atd.
- b) úplně – v účetnictví chybí účetní záznamy o transakcích, které proběhly, příp. v jiné výši či jsou zaneseny do jiného účetního období,
- c) průkazně – u účetních záznamů chybí věrohodné podklady pro zanesení záznamů do účetnictví nebo nejsou přiloženy vůbec.

V důsledku nesprávného vedení účetnictví dojde i ke zkreslení účetních výkazů, jež má auditor ověřit.

Stěžejním bodem pro správné vykazování transakcí je správná volba při oceňování. Nesprávnou volbou při oceňování může dojít k významnému rozdílu při vykazování účetních transakcí. Může dojít jak k nadhodnocení, tak i k podhodnocení. Auditor by měl především prověřit:

- a) účetní záznamy vytvářené na konci účetního období – dohadné položky apod., které jsou náchylné na nesprávné stanovení výše. Mělo by být zřejmé, jakým způsobem byla dohadná položka stanovena a z jakých informací se při výpočtu dohadu vycházelo,
- b) neobvyklé transakce – jedná se o transakce, jež jsou zaneseny do účetnictví, ale nemají přímou souvislost s podnikatelskou činností účetní jednotky,
- c) opravy v účetních záznamech – auditor by měl zbystrit a prověřit spolehlivost účetních programů a zadávání transakcí,
- d) operace se spřízněnými stranami (propojené osoby), především pak neobvyklé operace,

- e) nastavení finančních cílů vedení a jejich plnění, především v situaci, kdy je např. management účetní jednotky finančně zainteresován do výše plnění cílů.

(Müllerová, 2013)

### **Plánování auditorského postupu**

V této fázi je již auditor schopen stanovit výši rizika, do jaké míry se může spolehnout na nastavené vnitřní kontroly účetní jednotky. Ze zjištěných informací lze stanovit velikost potřebných testů, aby směl auditor následně vydat zprávu obsahující výrok s jeho stanoviskem.

Plán auditu napomáhá i pro plynulejší průběh auditu, kdy ví auditor i účetní jednotka, jaké postupy budou následovat a v jakém rozsahu. Plán zahrnuje následující činnosti:

- a) seznámení s auditovanou účetní jednotkou – popis činností, které uskutečňuje,
- b) predikce rizika zakázky, od kterého se odvíjí rozsah plánovaných operací (testů), které slouží k vyhodnocení míry rizika a vzniku nesprávností,
- c) seznámení s kontrolním prostředním účetní jednotky a navržení plánu testování vnitřních kontrol,
- d) návrh testů věcné správnosti,
- e) detekce rizikových oblastí,
- f) určení míry používání výpočetní techniky klientem,
- g) harmonogram auditu a lhůta pro vydání zprávy.

Sestavený plán prodiskutuje auditor s vedením účetní jednotky.

(Müllerová, 2013)

### **Plán testů vnitřních kontrol**

Systém vnitřních kontrol reprezentuje systém užívaných metod, procesů a vztahů, které uplatňuje vedení účetní jednotky za účelem zabránění vzniku nesprávností, podvodů atd. Postupy zajišťující kontrolu podniku mohou provádět i zaměstnanci, případně speciální programy.

Primární obraz o fungování vnitřních kontrol si auditor vytvoří na základě informací poskytnutých vedoucími pracovníky, jež zahrnují i systém delegování odpovědnosti na zaměstnance pracující na nižších pozicích. Auditor by měl prověřit

system kontrol, jak vedení ověřuje kontroly prováděné zaměstnanci na nižších pozicích, jaká je pravděpodobnost zjištění vzniklých nesprávností.

Po obsáhnutí operací systému kontrol na všech úrovních, auditor vytvoří návrh pro testování vnitřních kontrol. Testy by měly být navrženy takovým způsobem, aby zajišťovaly dostatečné a přiměřené důkazy o funkčnosti kontrol, a to během celého účetního období.

Při sestavení návrhu testovacích tabulek pro jednotlivé oblasti vychází auditor ze seznámení se činností auditované účetní jednotky. Testovací tabulky se odvíjí od velikosti účetní jednotky, struktury podnikatelských činností apod. Auditor primárně začíná identifikací obecných informací o účetního systému a dále zkoumá, zda je dodržena legislativa upravující účetnictví a obecné účetní zásady. Pomocí kontroly jednotlivých dokladů auditor disponuje možností ověřit stálost používaného účetního systému a obsah účetních záznamů. Následně auditor zkoumá způsob provedení kontrol a prověří s nimi související cykly. (Müllerová, 2013)

### **Plán testů věcné správnosti**

Testy věcné správnosti využívá auditor k odhalení neopravené významné nesprávnosti, která by mohla být zahrnuta do účetní závěrky. Příprava probíhá ve třech hladinách – vysoká, střední a nízká.

- a) vysoká hladina – aplikuje se na oblasti, kde došlo ke zjištění vysokého rizika,
- b) střední hladina – aplikuje se u oblastí, u nichž sice nedošlo k odhalení nesprávností, ale auditor se nechce výrazně spoléhat na vnitřní kontrolní systém,
- c) nízká hladina – použije se pro případy, kdy auditor neodhalil žádné nesprávnosti a po seznámení s vnitřním kontrolním systémem usoudil, že se na něj může spolehnout.

Testy věcné správnosti rozlišujeme na dva druhy – analytické testy věcné správnosti a detailní testy věcné správnosti.

Analytické testy věcné správnosti se nejčastěji aplikují u opakujících se činností, kde lze předem odhadovat budoucí zůstatky a následně je možno je porovnat se skutečností. Plán testů obvykle obsahuje níže uvedené činnosti:

- určení položek, u kterých budou testy aplikovány,
- predikce zůstatků,

- stanovení hladiny významnosti, která sdělí informaci o výši akceptovatelného rozdílu,
- detekce významných rozdílů,
- shrnutí získaných výsledků a zhodnocení závěru.

Detailními testy věcné správnosti auditor ověřuje vykázané zůstatky na konkrétních účtech. Auditor se rozhoduje na základě rizika, zda prověří jen vzorek záznamů evidovaných na zvoleném účtu nebo zkontroluje všechny záznamy. Kontrola všech záznamů na účtu se provádí, jen pokud je na účtu zaznamenáno jen několik transakcí nebo se jedná o významné záznamy.

Výběr určitých záznamů se provádí na základě specifických vlastností, příkladem pohledávky, u nichž si stanovíme limit nad 1 milion Kč. Metoda kontroly pomocí vzorku nabývá dvou verzí – statistická a nestatistická verze. Návrh provedení testů obsahuje většinou níže uvedené body:

- výběr konkrétních účtů, jež se budou testovat,
- výběr testovací metody,
- v návaznosti na výši hladiny významnosti se stanoví výše rozdílu, kterou bude možno akceptovat,
- identifikace rozdílů, které převyšují akceptovatelný rozdíl a auditor musí vzniklé rozdíly zkoumat a ověřit,
- shrnutí výsledků a sestavení závěrů sloužící pro rozhodování, jak dále postupovat.

(Müllerová, 2013)

### **Shrnutí a projednání plánu**

Výstupem plánovací fáze auditu je shrnutí plánu auditu. Plán se projedná s auditorským týmem i s auditovanou společností. Projednání plánu s auditovanou účetní jednotkou provádí z důvodu srozumění vedení s harmonogramem a požadavky, které auditor bude potřebovat při provádění auditu. Auditované společnosti se shrnutí plánu nepředává, slouží auditorovým potřebám. Obvykle obsahuje:

- popis podnikatelské činnosti auditované společnosti,
- odhad reakce na stanovené riziko zakázky,
- porozumění, popis a závěrečné shrnutí informací o nastavení a funkčnosti vnitřního kontrolního prostředí,

- vypočtení, příp. určení plánované hladiny významnosti,
- seznámení s aplikovaným účetním systémem a jeho změnami či specifiky,
- popis zjištěné míry závislosti auditované účetní jednotky na výpočetní technice,
- poznatky auditora vč. jeho doporučení, ke kterým auditor dospěl ve fázi plánování, nebo jsou skutečnosti známy ze sdělení vedení obsažených v dopise vedení,
- předpoklad potřeby zapojení externích specialistů,
- záznam o zjištění jiných významných skutečnostech.

(Müllerová, 2013)

## 2.4 Srovnání externího a interního auditu

Tabulka 2: Porovnání externího a interního auditu<sup>1</sup>

|  | Externí audit <sup>2</sup>  | Interní audit <sup>3</sup>   |
|--|---|--|
| Cíl <sup>4</sup>                               | ověřuje nezávisle účetní závěrku a výroční zprávu auditovaného subjektu, auditor vyjadřuje objektivně názor, jehož funkcí je zvýšit věrohodnost zveřejňovaných účetních dat | zefektivnění řízení rizik, kontrolních procesů, správy a řízení celého subjektu  |
| Uživatelé <sup>5</sup>                         | závěr auditora slouží pro ujištění tzv. stakeholders, tj. vlastníků, potenciačních investorů, bank, věřitelů, zaměstnanců atd. o pravdivosti uváděných dat                  | informace získané auditem slouží členům představenstva, vrcholovému managementu, ředitelům atd.  |
| Povinnost provádět audit <sup>6</sup>          | povinnost provádět audit stanovuje zákon nebo jiná obdobná norma, standard či právní regulace   | v obecném významu žádné předpisy pro podniky neexistují. Zpravidla je to povinné pro banky, pojišťovny, veřejnou správu. Dobrovolně provádí obvykle interní audit velké podniky. |
| Začlenění auditora do společnosti <sup>7</sup> | externí auditor je na společnosti nezávislá osoba, NESMÍ být zaměstnancem auditovaného podniku  | interní auditor je obvykle zároveň i zaměstnancem společnosti  |
| Požadavek na nezávislost auditora <sup>8</sup> | nezávislost auditora je jedním ze základních zásad, které musí auditor dodržovat, stanoveno Zákonem a Etickým kodexem   | interní auditor pracuje odděleně od ostatních složek společnosti, je nezávislý na činnostech, které audituje   |
| Předmět auditu <sup>9</sup>                    | ověření a vyjádření názoru na účetní závěrku a výroční zprávu   | ověřuje všechny činnosti uvnitř podniku  |
| Prevence a odhalování podvodů <sup>10</sup>    | snaží se odhalit podvody, které ovlivňují výsledek hospodaření, aktiva, pasiva, tj. mají dopad na data uvedené v účetní závěrce a výroční zprávě                            | snaží se odhalit jakékoli podvody  |
| Frekvence auditu <sup>11</sup>                 | pravidelně (obvykle ročně)  | průběžně   |

<sup>1</sup> Comparison of external and internal audit, <sup>2</sup> External audit, <sup>3</sup> Internal audit, <sup>4</sup> Target, <sup>5</sup> Users, <sup>6</sup> Obligation to audit, <sup>7</sup> Auditor integration into the company, <sup>8</sup> Requirement for the auditor's independence, <sup>9</sup> Audit subject, <sup>10</sup> Prevention and detection of fraud, <sup>11</sup> Frequency of audit.

Zdroj: Králíček, Molín, 2014, vlastní zpracování

## 2.5 Spolupráce interního a externího auditora

Vzájemnou spolupráci mezi externím a interním auditorem upravuje standard ISA610. Interní a externí auditoři si mohou být během provádění auditu velmi nápomocni. Především pro externího auditora se stává interní auditor zdrojem mnoha důležitých důkazních informací apod. Interní auditor disponuje dokonalými znalostmi interního prostředí auditované společnosti včetně prováděných procesů, vzniklých rizik a vyhodnocování procesů řízení a správy společnosti. Má přehled o řídicím a kontrolním systému. Osoba interního auditora zaujímá nezávislou pozici, avšak náleží obvykle k zaměstnancům společnosti, tudíž se nachází v každodenním styku s pracovníky společnosti. Dochází ke každodennímu styku s procesy, jež neustále ověřuje a snaží se eliminovat rizika. Zpracovává popisy procesů, vyhodnocení, návrhy a opatření směřující ke zlepšení efektivity.

Vzájemná kooperace může probíhat i opačným směrem, tj. interní auditor má možnost využít pro své analýzy a pozorování informace externích auditorů.

Vedoucí interního auditu musí disponovat programem pro zabezpečení a zvyšování kvality interního auditu. Jednou z náležitostí programu je i externí hodnocení. Maximální doba revize externí způsobilou nezávislou osobou se stanovuje na 5 let. (Poduška, 2013)

### Využití informací interního auditu externím auditorem

V první fázi musí externí auditor posoudit, jak účinná je činnost interního auditu. Musí se přesvědčit o tom, že se může spolehnout na výstupy interního auditu. Externí auditor musí mít stále na zřeteli, že on sám zodpovídá za ověření účetní závěrky. On sám tedy musí být přesvědčen o dostatečnosti, pravdivosti a skutečnosti důkazních informací, na jejichž základě se pak rozhoduje o svém stanovisku.

### Vymezení oblasti činností interního auditu

Externí auditor se při identifikaci činností interního auditu zaměřuje na to, zda interní audit pokrývá veškeré potřebné oblasti:

- 1) Zabývá se interní audit monitorování vnitřních kontrol, následně probíhá vyhodnocení a předkládá návrh na zlepšení?
- 2) Přezkoumává finanční a provozní informace?

- 3) Prověřuje hospodaření účetních jednotek z hlediska úspornosti, účinnosti, efektivnosti?
- 4) Zabývá se interní audit ověřením dodržování legislativy, regulací, nařízení, směrnic jednotky a jejích požadavků?

Pro účely možnosti využití výstupů zjištěných interním auditem, musí externí auditor prověřit i způsob provádění interního auditu a jeho vnímání uvnitř jednotky:

- 1) pozici interního auditu uvnitř účetní jednotky – jaké postavení zaujímá interní audit uvnitř jednotky. Jaká je míra nezávislosti interního auditu a jeho objektivita? Do jaké míry omezuje vedení činnost interního auditu. Do jaké míry má možnost volnosti komunikace interní auditor vůči externímu auditorovi?
- 2) rozsah prověřovaných procesů interním auditem – co a do jaké míry prověřuje interní auditor probíhající procesy. Reaguje vedení jednotky na výstupy interního auditu a do jaké míry?
- 3) odborná způsobilost pracovníků interního auditu – jaká je kvalifikace, zkušenost, odborná způsobilost pracovníků? Vzdělávají se průběžně?
- 4) úroveň interního auditu – zhodnocení kvality a rozsahu prováděného interního auditu. Je interní audit řádně naplánován, řízen, kontrolován, zdokumentován, dodržuje veškeré předpisy?

Po zodpovězení veškerých předchozích bodů, posoudí externí auditor vhodnost využití výstupů interního auditu a do jaké míry.

Nejvhodnější oblasti využití výstupů a spolupráce s interním auditem se jeví oblast:

- 1) Sběru informací a společná koordinace auditu
- 2) Testování kontrol (testy spolehlivosti)
- 3) Rozesílání konfirmačních dopisů
- 4) Provádění testů věcné správnosti

(Janová, 2015)

## **2.6 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví**

Ekonomika již mnoho let neexistuje separovaně pro každý stát či region, ale čím dál tím více se propojují nejrůznější ekonomické vazby subjektů až na celosvětovou

úroveň. Z tohoto důvodu vzniká potřeba sjednotit nejrůznější systémy (účetní, informační, komunikační atd.) subjektů a zvýšit srovnatelnost, srozumitelnost a spolehlivost ekonomických dat, především účetních výkazů. Harmonizace výkazů se do dnešní doby transformovala do podoby tří hlavních linií. První z nich jsou IFRS zahrnující rovněž i mezinárodní účetní standardy IAS. Druhou linií vydávanou Evropskou unií jsou účetní směrnice Evropské unie. Poslední třetí částí představují národní účetní standardy USA, tzv. US GAAP („General Accepted Accounting Principles“). V současnosti mají povinnost sestavovat konsolidovanou závěrku dle IFRS pouze subjekty emitující cenné papíry registrované na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie. Povinnost sestavovat účetní závěrku dle IFRS stanovuje pro české účetní jednotky §19a Zákona o účetnictví. Zbylé subjekty se mohou rozhodnout, zda sestaví konsolidující účetní závěrku dle ČÚP nebo IFRS.

Práce se zabývá především auditem ÚJ působících v českém prostředí, které ze zákona nemají povinnost sestavovat účetní závěrku dle IFRS, avšak jedna ze zkoumaných účetních jednotek v praktické části musí z důvodu požadavku své mateřské společnosti transformovat své účetní výkazy do varianty výkazů dle IFRS a mít je také ověřeny auditorem. Z tohoto důvodu bude v této práci nastíněn i přístup auditora při ověřování výkazů sestavených dle IFRS.

### **2.6.1 Konceptní rámec IFRS**

Konceptní rámec IFRS není sám o sobě standardem, avšak představuje základ pro porozumění samotných standardů. Konceptní rámec definuje:

- 1) jaký je cíl účetní závěrky,
- 2) kdo je uživatelem účetní závěrky,
- 3) základní požadavky na zpracování účetní závěrky,
- 4) kvalitativní vlastnosti účetní závěrky,
- 5) náplň, způsob identifikace a oceňování základních prvků účetní závěrky,
- 6) koncept vnímání a uchovávání kapitálu.

ad 1) Účetní závěrka sestavená dle IFRS má poskytnout uživatelům účetní závěrky ucelený soubor informací o finanční situaci a výkonnosti společnosti. Konceptní rámec klade podmínky na sestavení rozvahy, výsledovky, výkazu změn o finanční pozici



(příkladem cash-flow) a přílohy. Ostatní výkazy nemusí splňovat podmínky stanovené koncepčním rámcem.

ad 2) Uživatelem účetní závěrky může být v podstatě každý. Koncepční rámec rozdělil uživatele do jednotlivých specifických skupin, které kladou různé nároky na informace obsažené v účetní závěrce. Z těchto nároků se pak vychází při formulování a tvorbě standardů. Skupiny uživatelů – investoři a jejich poradci, zaměstnanci a jejich zástupci, věřitelé, dodavatelé a ostatní obchodní věřitelé, zákazníci, vlády a jejich úřady, veřejnost.

ad 3) Základním předpokladem pro sestavení účetní závěrky dle zásad IFRS je vykazování transakcí akruálním principem. Akruálním principem se rozumí vykazování transakcí v okamžiku, kdy k transakcím dochází (ne v okamžiku příjmu, příp. výdeje finančních prostředků) a ke kterým se obdobím se skutečně vztahují. Další ze základních podmínek se řadí předpoklad nepřetržitého trvání činnosti společnosti.

ad 4) Mezi základní kvalitativní vlastnosti patří:

- *srozumitelnost* – klade se především požadavek, aby se vykazovaly i údaje o složitých záležitostech. Nikoli vynechávat z důvodu složitého porozumění nastalé situace,
- *relevance* – důležitost/významnost – za relevantní informaci se považuje informace napomáhající uživatelům účetní závěrky hodnotit minulé, současné či budoucí události a následně vedoucí k potvrzení, příp. opravám předcházejících hodnocení.

Relevanci ovlivňuje i podstata či významnost obsažené informace.

- *spolehlivost* – předpokládá se, že účetní závěrka obsahuje nezaujaté informace a žádné významné chyby. Informace se považuje za spolehlivou, splňuje-li uvedené náležitosti – podává věrný a poctivý obraz transakcí a dalších událostí, vypovídá o celé podstatě a ekonomické realitě, je nezaujatá, informace byla evidována za předpokladu dodržení zásady opatrnosti, tzn. nedošlo k nadhodnocení výnosů a aktiv a ani k podhodnocení nákladů a pasiv (závazků).
- *srovnatelnost* – existuje možnost porovnání účetních závěrek podniku v průběhu času a možnost porovnání účetních závěrek různých podniků.
- *omezení vhodnosti a spolehlivosti informací* – během procesu sestavování účetních výkazů mohou vzniknout nejrůznější komplikace, které ztěžují, případně zabraňují získání potřebných informací. Komplikace mohou nabývat různých podob:

- a) včasnost zpracovaných informací – může dojít k velké prodlevě mezi získáním informace a jejím vykázáním. Vlivem uplynutí delšího časového období může dojít ke snížení pravdivosti vypovídací schopnosti vykazované informace.
  - b) rovnováha mezi přínosem a nákladem – porovnání přínosů a nákladů probíhá na základě subjektivního vyhodnocování. Základní předpoklad pro hodnocení představuje, aby přínos převyšoval náklady.
  - c) rovnováha kvalitativních vlastností.
- *věrný a poctivý obraz* – v koncepčním rámci tato zásada není přímo definována, avšak za předpokladu dodržení základních charakteristik při sestavování účetní závěrky by mělo dojít i k dodržení uvedené zásady.

ad 5) Finanční situaci podniku zachycuje rozvaha prostřednictvím aktiv, závazků a vlastního kapitálu. O výkonnosti podniku vypovídá výsledovka zachycením výnosů a nákladů.

(Janoušková & Vojáčková, 2009)

## 2.7 Účetní závěrka sestavená dle ČÚP

Účetnictví účetních jednotek v České republice se řídí právními předpisy stanovenými českými zákonodárci. Česká republika je však i členem EU, z čehož plyne povinnost respektovat právní předpisy stanovené Evropskou unií. Ne všechny účetní jednotky však musí sestavovat účetní závěrky i dle IFRS, a tak pro ostatní z nich stále platí vykazovat účetnictví dle platné ČÚP. Účetní závěrka sestavovaná dle českých předpisů se řídí především zákonem o účetnictví. V uvedeném zákoně se účetní závěrkou zabývá celá třetí část §18 – §23b. Podporu k tomuto zákonu tvoří jednotlivé prováděcí vyhlášky Ministerstva financí, jež musí účetní jednotky též dodržovat. Specifičtější požadavky na sestavování účetní závěrky obsahují ČÚS.

Účetní závěrka se stává z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy, která zaznamenává veškeré vysvětlující informace týkající se rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Některé zákonem stanovené účetní jednotky mají povinnost sestavovat navíc přehled o peněžních tocích (cash-flow) a přehled o změnách vlastního kapitálu.

Účetní závěrka může nabývat dvou verzí, a to plného nebo zkráceného rozsahu. Povinnost sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu je udělena účetním jednotkám povinným ověřovat účetní závěrku auditorem.

## **2.8 Věrný a poctivý obraz účetnictví**

Účetní jednotky by při vedení účetnictví měly dodržovat vždy zásady vyplývající ze zákona o účetnictví. K jedné z nich se řadí i zásada věrného a poctivého obrazu účetnictví, tzn. účetní závěrka sestavená na základě takto vedeného účetnictví by měla zobrazovat věrný a poctivý obraz jednak účetnictví, ale zároveň i finanční situace účetní jednotky.

Věrný obraz poskytuje účetnictví, pokud odpovídá skutečnému stavu a je vedeno v souladu se všemi účetními zásadami a metodami. Účetnictví je poctivé v případě, že byly použity účetní metody způsobem dosahujícím věrnosti účetních dat.

### 3. Metodika

Pro sepsání práce bylo nutno nejprve vyhledat a řádně prostudovat potřebnou literaturu a zejména zákony upravující oblast auditu. Velmi cenné informace obsahují i internetové stránky KAČR a ČIIA. Mnoho poznatků a zjištěných informací bylo konzultováno s vedoucí této práce.

Po nastudování potřebných informací bylo možné vytvořit si celkovou představu o značné části auditního procesu. Kvůli rozsahu povinností a činností interního a externího auditu bylo nutno vybrat nejdůležitější poznatky ze získaných informací. Na základě takto zpracovaných informací bylo možno sepsat práci zabývající se interním a externím auditem v souvislosti s identifikací rizika a krocích k němu vedoucích.

Práce se člení na dvě základní části – literární rešerši a praktickou část. Obě části se následně rozdělují na další kapitoly.

První část rešerše popisuje audit obecně, čím se zabývá. Druhá část se zabývá interním auditem - co je náplní interního auditu, kdo je interní auditor a co je náplní jeho práce, jaká instituce sdružuje interní auditory, atd. V navazující části se čtenář seznámí s externím auditem a jeho obsahem, načež následuje shrnutí v podobě porovnání základních charakteristik interního a externího auditu a jakým způsobem může probíhat vzájemná kooperace. Poslední část rešerše stručně definuje mezinárodní úpravu (dle IFRS), vykazování dle české legislativy a věrný a poctivý obraz účetnictví.

Praktická část práce se dělí do několika částí – interní a externí audit účetní jednotky A, externí audit jednotky B a zhodnocení rizika při transformaci účetních zůstatků dle vykazování IFRS.

V části zabývající se interním auditem jednotky A, je analyzován vnitřní kontrolní systém prostřednictvím modelu COSO. Následující část řeší externí audit ve fázi předauditu, tj. v průběhu identifikace rizika a hledání vhodných důkazních informací u účetní jednotky A, která má zaveden interní audit.

Další část se zabývá externím auditem jednotky B ve fázi předauditu, kdy dochází k identifikaci rizik, a to včetně zhodnocení z pohledu ověření účetní závěrky dle IFRS.

Snahou práce je názorně ukázat, jak může ovlivnit vhodnost a věrohodnost důkazních informací průběh auditu a jakým způsobem mohou navzájem čerpat auditoři zpracované informace, aby bylo zajištěno ověření věrného a poctivého obrazu účetnictví.

## 4. Praktická část

Praktická část práce se zabývá zkoumáním dvou účetních jednotek. První z nich bude v práci označována jako jednotka A a druhá z nich B.

Cílem praktické části je přiblížit a popsat práci interního a externího auditora v kontextu dodržení zásady zajištění věrného a poctivého obrazu účetnictví. Podmínka je splněna za předpokladu dodržování stanovených předpisů. Praktická část řeší fázi předaudit, kdy auditor přesně definuje činnosti ÚJ, kontrolní prostředí, identifikuje procesy, rizika. Práce má také za úkol posoudit možnost kooperace interního a externího auditora a zdůvodnit jejich role. Zpracovaný předaudit bude vyhodnocen pohledu ČÚP a IFRS (zhodnoceno u jednotky B).

U zvolených ÚJ se z důvodu rozsahu práce blíže zaměříme na jednu oblast, a to zkoumání procesů oblasti skladů, konkrétně nákup a jeho příjem na sklad.

### 4.1 Seznámení se zkoumanými účetními jednotkami

#### 4.1.1 Jednotka A

Jednotka A je od roku 1992 akciovou společností, avšak historie jednotky sahá až do roku 1935. Zaměstnává téměř 600 zaměstnanců. Hlavní činností jednotky je výroba a prodej komponentů (součástí) do automobilů. Vyráběné výrobky se vyvážejí téměř do celého světa, od čehož lze odvodit i velkou rozdílnost jejich odběratelů.

V jednotce A se provádí mnoho rozdílných činností od sváření a vypalování, po měření, testování atd. Jednotka A klade důraz na dodržování ekologických zásad. Snaží se sledovat a tím předcházet vzniku produkce znečištění ihned ve výrobních technologiích. Sleduje jak znečištění z výstupů, tak zároveň i ze vstupů, čímž se zvyšuje efektivita jejich využití. O kvalitě zavedeného systému svědčí i udělený certifikát dle normy ČSN EN ISO 14 0001:2005. Jednotka A se dále zapojuje do Systému sdruženého plnění EKO-KOM, a.s. nebo do projektu „Zelená firma“ zaštitěné společností REMA systém a.s. (zaměřeno na třídění, recyklaci a nakládání s elektroodpadem). Splňuje i přísné podmínky certifikace ISO/TS 16949 Systém managementu kvality v automobilovém průmyslu. Zmíněný systém primárně cílí na spokojenost zákazníka společnosti.

Jednotka A se dlouhodobě řadí k velmi prosperujícím společnostem, o čemž svědčí i umístění mezi sty obdivovaných firem České republiky a mnoho dalších úspěchů.

Jednotka A využívá ke zpracovávání dat software Helios.

### **4.1.2 Jednotka B**

Jednotka B je společnost s ručením omezeným založená v roce 1994. Zaměstnává 22 pracovníků. Hlavní činností je výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Jednotka B je výlučným distributorem známé módní značky – zaměřuje se na nákup a prodej zboží ve svých pěti obchodech rozmístěných po České republice. Jednotka B využívá pro vedení svého účetnictví software Ekonom a pro veškeré operace probíhající v prodejnách využívá software APLS.

## **4.2 Jednotka A – interní audit, aplikace COSO modelu**

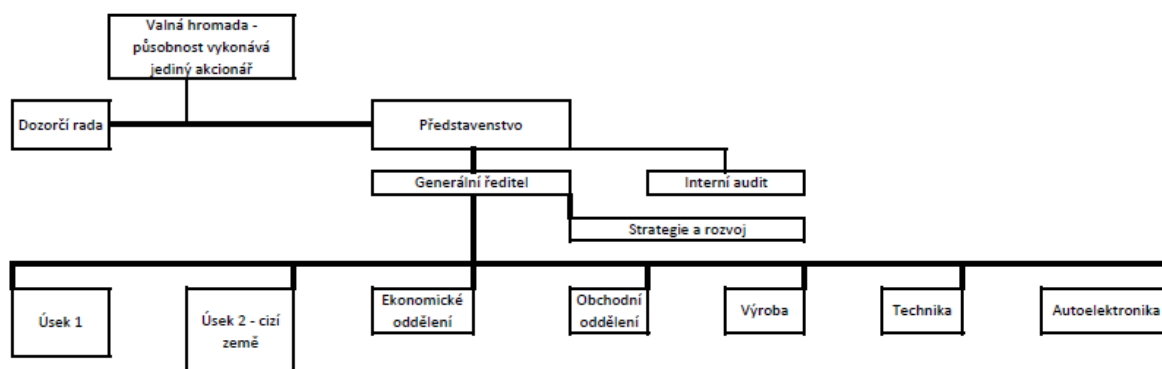
### **4.2.1 Kontrolní prostředí**

Způsob nastavení kontrolního prostředí se výrazně odvíjí od velikosti účetních jednotek, způsobu jejich řízení, a především od vytvořené organizační struktury.

#### **Organizační struktura**

Jednotku A vlastní jediný akcionář. Akcionářem je právnická osoba – mateřská společnost. Nejvyšší orgán společnosti představuje valná hromada. Obchodní vedení společnosti vykonává představenstvo, na nějž dohlíží dozorčí rada. Jelikož jsou členy představenstva jednotky A statutární orgány (a zároveň i vlastníci) její mateřské společnosti, vyplývá z toho, že jednotka A plně informuje o své činnosti vlastníky společnosti. Hospodářské vedení sedmi úseků, z nichž se společnost skládá, zajišťují ředitelé každého úseku. Ti se zodpovídají generálnímu řediteli, který předává informace představenstvu. Generálnímu řediteli se navíc zodpovídá i samostatný úsek pro strategii a rozvoj. Představenstvo požaduje od generálního ředitele veškeré zpracované informace o fungování všech částí jednotky, které mu poskytl ředitelé úseků. Vlastníci společnosti mají tedy přístup k přímému rozhodování o vedení jednotky, ačkoli se jedná o akciovou společnost.

**Obrázek 4: Organizační struktura jednotky A**



*Zdroj: vlastní zpracování*

### **Kompetence a odpovědnost**

Odpovědnost a kompetence se stanovují na úrovni jednotlivých částí jednotky. Obě položky řeší směrnice jednotky. Pro každou pozici uvnitř jednotky stanovuje směrnice její pravomoc a odpovědnost.

Kompetence provést určitý úkon ať už uvnitř jednotky nebo s vnějším okolím upravuje též vnitřní směrnice jednotky zabývající se stanovením osob s podpisovými právy a vzory, tak i kompetencemi o rozhodování. Směrnice dále řeší, kdo a jakým způsobem schvaluje smlouvy, platby, fakturace a veškeré procesy uvnitř podniku. Od funkce a specifikace jednotlivých pozic se odvíjí i odpovědnost osob.

V oblasti nákupu a příjmu nákupu je stanovena kompetence a odpovědnost dle pozic pracovníků. Odvíjí se od vykonávané činnosti.

Zásobovač zodpovídá za stabilní stav materiálu na skladech, aby nedocházelo k prodávám zásobování výroby materiálem. Systém automaticky sleduje stav zásob na skladě a oznamuje dle nastavených požadavků, že se stav konkrétní zásoby blíží k hraničnímu minimu zásob, tudíž je zapotřebí objednat další zásoby. Zásobovač zadá požadavek do návrhu objednávek. Zásobovač zodpovídá za stav skladů a jejich minimálních zásob. V případě neplnění svých povinností se přistupuje k sankcím.

Systémem se návrh objednávky přenesou a zobrazí se nákupčímu, který zareaguje na zasloupanou nabídku (viz blíže postup – identifikace procesů) a vytvoří závaznou objednávku, kterou odešle dodavateli.



Došlé zásoby přebírá nejprve „přijímač“ zásob, který převezme dodací list, na jehož základě zkontroluje, zda informace na dodacím listu souhlasí s objednávkou. Zjištěné rozdíly musí zaznamenat zadáním do systému. V případě nedodržení pracovník neplní své povinnosti a opět se přistupuje k formám sankcí.

Za zaevidování zálohové faktury i faktury došlé zodpovídá účetní.

Kvalitář zodpovídá za přijaté zásoby na sklad. Jeho povinností je provést kontrolu dodaných zásob a posoudit, zda splňují veškeré požadavky a vlastnosti, které mají mít. Finální příjemku kontroluje a zadává do systému skladník, dle naskladňovaného množství zásob. Skladník zodpovídá za pohyby na skladě. V případě nesprávného zadání příjemky by při inventuře skladu vznikl inventarizační rozdíl.

Za nedodržení svých povinností definuje vnitřní směrnice sankce a napomenutí, které se odvíjí od četnosti pochybení a od výše vzniklé škody.

### **Rozvoj zaměstnanců**

Neustálé vzdělávání a rozvoj zaměstnanců jednotka A zahrnuje do svých strategií. Poskytuje rozvoj a vzdělávání všem svým zaměstnancům v souvislosti se zařazením dle pracovní pozice. Za samozřejmost považuje jednotka proškolení zaměstnanců v oblasti bezpečnosti práce. Jednotka A podporuje i mladé talenty, které se snaží podporovat v jejich rozvoji. Došlo i k zavedení projektu tzv. generační výměny především uvnitř středního i vrcholového managementu.

### **Etika**

Jednotka A se snaží postupně zavést systém neustálého zlepšování, tzv. systém Kaizen. Jedná se o systém neustálého zlepšování všech pozic a procesů. Každý pracovník má možnost přispět na zlepšení procesu svým vlastním návrhem. Pracovník sdělí svůj návrh mistrovi, který zhodnotí, zda by bylo potenciálně reálné návrh implementovat. Zpracuje návrh, který předloží a konzultuje s vedoucím úseku. V případě přijetí návrhu a jeho realizace náleží pracovníkovi, který vymyslel návrh, finanční odměna. Smysluplný návrh se navíc konzultuje s interním auditem, který se vyjadřuje k jeho rizikovitosti.

Uvnitř jednotky A vznikl zavedením a nastavením procesů v systému Helios i způsob nastavení neustálých průběžných kontrol na každé úrovni procesu. Každý

pracovník má definované pravomoci a zodpovědnost vázající se k vykonávané práci. Zadává do systému informace, které sám zjistil z dodaných podkladů. Všechny procesy podniku jsou vzájemně propojeny, tudíž se automaticky zobrazí, že došlo k zadání rozdílných údajů, než tomu bylo v předchozím kroku a vytvoří se o tom v systému záznam. Pracovník pak musí postupovat dle předdefinovaných kroků. V opačném případě by systém neustále hlásil oznámení o chybě.

#### **4.2.2 Hodnocení rizik**

V zájmu každé účetní jednotky by měla být eliminace rizik. Základem pro stanovení rizik je nejprve vhodná formulace cílů jednotky. Následně pak může jednotka provést identifikaci rizik s následnou analýzou, dle které může jednotka zajistit způsob účinného řízení rizik. Součástí předcházení vzniku rizik často bývá zpracování vnitřních předpisů a směrnic, které zahrnují takové postupy, aby se zamezilo vzniku rizikových situací, což je i situace jednotky A.

##### **Formulace cílů jednotky A**

Jednotka A si klade za hlavní cíl zvyšování velikosti své působnosti na trhu. Jednotka se snaží pokrýt zajištění veškerých dodávek od prvovýrobku po náhradní komponenty. Stanovený cíl zahrnuje mnoho dílčích cílů pro každý ze svých úseků. Dílčí cíle každoročně jednotka A vyhodnocuje a vyvozuje z výsledků závěry pro predikci cílů pro budoucí období.

##### **Identifikace a analýza rizik**

Oblastí zdroje rizik je mnoho. Za hlavní zdroje rizik se považují oblasti – informací, prostředí, řízení, provozu a financí, zajištění bezpečnosti.

##### Oblast financí

Pro jednotku A představuje značné riziko vývoj měnových kurzů, především kurz dolaru a eura. Riziko vzniká z důvodu velkého množství exportu výrobků (více než 90 % produkce) do zahraničí. Riziko se snaží jednotka eliminovat prostřednictvím kurzových zajištění.

Další z finančních rizik znázorňuje úvěrové riziko. Jednotka se mu snaží předcházet jeho diverzifikací, a to rozložením rizika obchodováním s více odběrateli. Jednotka

si i lustruje své tuzemské odběratele, zda nejsou evidováni v insolvenčním rejstříku, nebo jako nespolehliví plátcí daně.

Rizikem je i možnost vzniku náhlých škod vlivem vandalismu, povětrnostních událostí atd. Těmto rizikům předchází společnost prostřednictvím uzavření pojištění, čímž eliminuje dopad případných škod.

### Provozní rizika

#### *Technické (technologické) riziko*

Technické riziko představuje pro jednotku především zastarávání technologií a nákladná obměna nových výrobních zařízení. Konkurence vytváří velký konkurenční boj a předhání se, kdo přivede na trh více inovovaný výrobek.

Jednotka A není schopna zaštitit rychlou obnovu všech výrobních zařízení, a tak se zaměřuje vždy na část výroby. Snaží se vynalézat své vlastní postupy a přístroje, které nejsou na trhu dostupné. Tím si snaží vytvářet svou konkurenční výhodu oproti ostatním jednotkám na trhu. Předchází technickému riziku i řádným proškolením zaměstnanců, především pak při zavedení nové výroby či linky. Zaměstnanci se během školení postupně seznamují s výrobním procesem.

Další technické, či spíše technologické riziko představuje pro jednotku obtížnost odhalení nefunkčnosti určité části výrobní linky, což vede k výrobě zmetkových výrobků. To by mělo samozřejmě dopad na další úseky – nedodržení termínů výroby, plánů výroby atd. Jednotka se rozhodla předcházet tomuto riziku zavedením sledovatelného kódu. Kód zajišťuje jak dohledatelnost výrobku traceability (historie vzniku), které současní zákazníci přikládají značnou váhu, tak především možnost zjištění příčin a místa vzniku problémů.

Na základě přesného určení problému a jeho vzniku má pak jednotka A možnost učinit efektivně další kroky. Odhalí i případ, že je celý proces v pořádku a na vině je dodaný materiál. Jednotka pak disponuje důkazem o tom, že nebyla narušena výroba a materiál reklamuje. Existence kódu má samozřejmě efekt i na eliminaci výrobního rizika.

#### *Výrobní rizika*

Výrobní rizika spočívají v poklesu kvality výrobků. Riziko spočívá ve vysoké fyzické vizuální zátěži pracovníků. Pracovnice provádí kontrolu individuálně. Vzniká zde i riziko selhání lidského faktoru. Jednotka A se rozhodla eliminovat toto riziko spojené s výrobním procesem zavedením kontrolních stanic na montážních linkách.

Jak už bylo zmíněno i výše u technického rizika, pro jednotku A může vzniknout riziko v důsledku výroby neshodných výrobků (zmetků). Toto riziko se snaží eliminovat prostřednictvím nastavení vnitřního systému, který se zaměřuje na evidenci zmetků, aby nedošlo k jejich distribuci, což by vedlo k poškození dobrého jména společnosti z důvodu snížení kvality. V okamžiku vzniku zmetku takovýto výrobek vyřadí dělník nebo určený pracovník. Během realizace provedené operace vzniká automaticky záznam evidovaný v kategorii vyřazení. Zde je nutné, aby pracovník kontroly blíže specifikoval, do jaké míry je výrobek poškozen. Na základě posouzení se pak rozhodne o tom, jak se dál naloží se zmetkovým výrobkem – zaeviduje se kód závady, cíl nákladů, viník atd.

V případě vzniku zmetku z jiné příčiny, než je vinnou technologie, vznikne automaticky vyřazením příjemka na sklad zmetků v ceně stanovené dle kalkulace a dosažení úrovně procesu. V daný okamžik se zaznamená automaticky výrobní pohyb snižující nedokončenou výrobu.

Jedná-li se o zmetek vzniklý vinou technologie, pak se nevystaví příjemka na sklad, ale náklady na výrobu zmetku se rozpouštějí do výrobního příkazu.

#### *Bezpečnostní rizika*

Jednotka A se snaží eliminovat riziko předcházením jeho vzniku prostřednictvím řádného proškolení svých zaměstnanců o bezpečnosti práce. Všichni zaměstnanci prochází základním proškolením o dodržování pravidel o bezpečnosti práce. Následně se pak zaměstnanci dále doškolují dle svého pracovního zařazení, tj. dle pracovních pozic. Příkladem zaměstnanec účtárny není vystaven tak vysokému bezpečnostnímu riziku jako zaměstnanec u keramických pecí.

Z hlediska bezpečnosti se jednotka A snaží předcházet riziku i zajištěním svého majetku před nepovolanou manipulací, a zároveň i odcizením. Celý areál jednotky A zabezpečuje sledováním a hlídáním externí hlídací společnost.

S trendem zavádění informačních technologií musí jednotka A řešit i únik informací uložených v informačních systémech, což souvisí spíše s dalším druhem rizika – informačním rizikem. Jednotka A se snaží zabezpečit své informační systémy jednak antivirovými programy, tak i zálohováním dat. Systém je přednastaven tak, aby měl každý zaměstnanec přístup jen k nutným informacím, které potřebuje k výkonu své práce. Zaměstnanci, jež pracují s výpočetní technikou, mají povolen přístup pouze ke svým

pracovním e-mailům, které prochází interními systémy. V případě úniku dat jejich odesláním z jednotky vzniká možnost dohledání, kdo je za únik zodpovědný.

### **Posouzení rizika podvodů**

Riziku vzniku podvodu se předchází z velké části nastavením etické kultury jednotky. Na všech úrovních činností uvnitř jednotky probíhá automatická kontrola. Jediné slabší místo představuje funkce generálního ředitele, jemuž se podrobuje většina úseků jednotky A. Toto riziko však eliminuje existence interního auditu, jež se mu nezodpovídá. Zodpovídá se přímo představenstvu. Pro představenstvo zpracovává, předkládá a prezentuje veškeré výstupy jednotky generální ředitel. Představenstvo však má možnost srovnat výsledky od generálního ředitele s výstupy předkládané interním auditem. Zde by se s velkou pravděpodobností odhalilo podvodné jednání.

### **4.2.3 Kontrolní činnost**

Jednotka A má vnitřní směrnici upraveno, kdo schvaluje konkrétní úkony. Uvnitř jednotky A funguje delegace pravomocí o rozhodování a schvalování. Kompetence schvalování se však odvíjí od důležitosti rozhodování a možnosti dopadu provedené akce. Jedná-li se o běžně opakující se operace, provedení schvaluje pouze mistr či vedoucí směny. V případě méně frekventovaných operací musí mistr nejprve předložit žádost řediteli úseku a čekat na rozhodnutí, zda je možno operaci provést. Ředitel úseku má povinnost rozhodnout o provedení či neprovedení operace a za své rozhodnutí zodpovídá. Nastane-li výjimečná situace, která zatím nikdy nenastala, či se rozhoduje o větším neobvyklém nákupu či přijmutí zakázky, vše se konzultuje s generálním ředitelem. Jednání o budoucím vývoji a plánování strategického plánu probíhá mezi generálním ředitelem a představenstvem. Od těchto kroků se odvíjí všechny dílčí běžné operace. Pro zjednodušení a zrychlení schvalování operací a zrychlení informovanosti došlo k implementaci softwaru Helios, který propojil celou jednotku A od výroby v halách, přes sklady až po vrcholový management.

Kontrolní činnost je vázána na odpovědnost a činnosti jednotlivých pracovních pozic. Vše se odvíjí od definovaných pravomocí a z nich plynoucích zodpovědností. Pro řešenou oblast nákupu a jeho následného příjmu je definováno v části „Kompetence a odpovědnost“. V každé fázi procesu je zavedena forma kontroly prostřednictvím automatického vyhodnocování rozdílů systémem Helios.

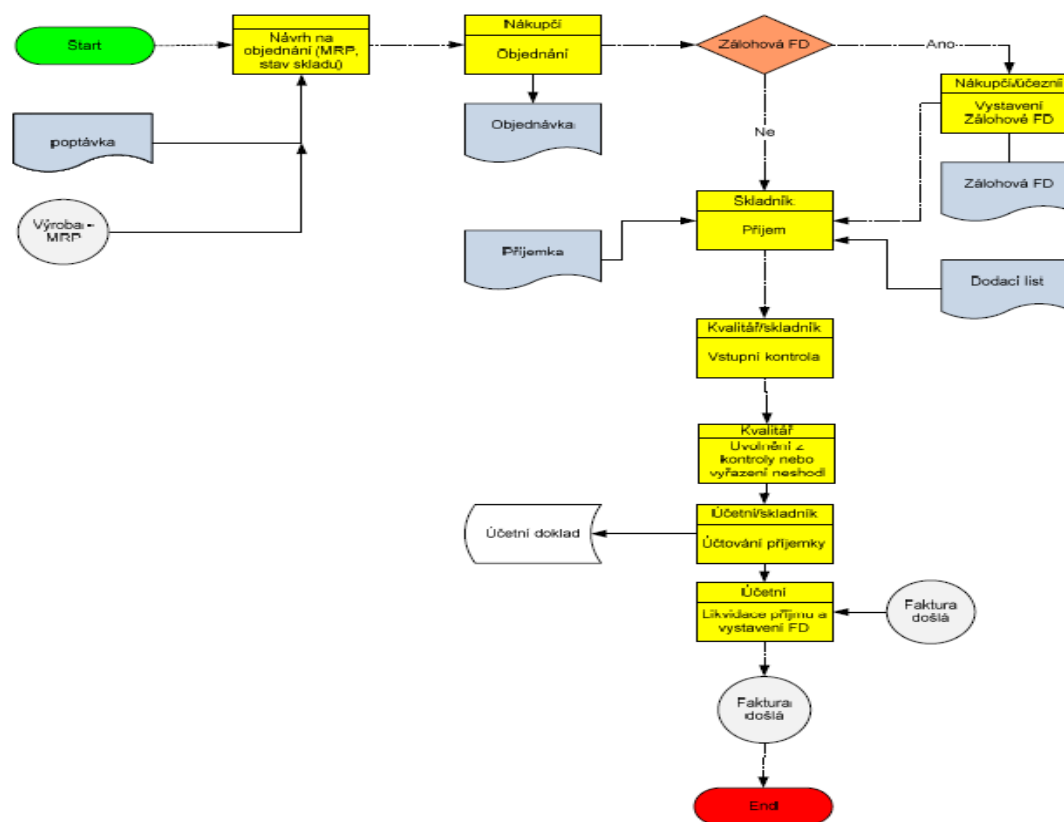
## Popis používaného softwaru

Jednotka A využívá pro evidenci veškerých dat software Helios. Software se v podnicích hojně využívá především z důvodu jeho velké variability v podobě nastavitelných modulů. V jednotce A spravuje Helios IT oddělení, v případě nutnosti zajišťuje podporu i poskytovatel softwaru. Primární nastavení dle požadavků jednotky A již při pořízení softwaru provedl poskytovatel včetně zpracování veškeré dokumentace a metodik k používání programu. Velkou výhodou je zavedení softwaru v celém podniku, tzn. veškeré informace zpracovává jediný program, a dle individuálního nastavení jednotky je možné získat aktuální informace o veškerých operacích uvnitř jednotky.

## Skladové hospodářství – identifikace procesů

V první fázi musí auditor identifikovat veškeré probíhající procesy, které jsou spojeny s danou oblastí. Tato práce blíže zkoumá oblast skladového hospodářství. Obrázek 5 zahrnuje veškeré procesy, které se vážou k provedení nákupu a jeho následného příjmu na sklad.

Obrázek 5: Nákup zásob a jejich příjem na sklad



Zdroj: dokumentace jednotky A

Proces nákupu a příjmu se zakládá na přijetí dokladů poptávek na zboží, případně na výsledcích nápočtu materiálových potřeb díky zavedení MRP.

Identifikace navazujících procesů a podprocesů:

- 1) předcházející – poptávka zboží, materiálu a služeb zakládající se na požadavcích jednotlivých pracovišť,
- 2) navazující – faktura došlá.

Identifikované procesy a jejich popis

- 1) Návrh na objednání
- 2) Objednání
- 3) Příjem
- 4) Ocenění
- 5) Evidence zálohové faktury
- 6) Vstupní kontrola
- 7) Předání z kontroly k přijetí/vyřazení
- 8) Evidence příjemky
- 9) Likvidace příjmu – evidence faktury přijaté

Veškeré procesy, jak už bylo uvedeno, zpracovává jeden software – Helios – veškeré požadavky a pokyny se zadávají do tohoto systému. Níže blíže definujeme celý proces postupně dle jednotlivých jeho částí.

#### ad 1) Návrh na objednání

Na základě požadavků jednotky A se automaticky vygeneruje návrh objednávky, kterou zásobovač zašle dodavateli. Prodejce zašle svou nabídku. Do dokladu s poptávkou se vytvoří navazující záznam na dodavatele. Vytvoří se položky s kartou zboží, prodejní cenou a ostatními údaji

#### ad 2) Objednání

Objednávky vytváří nákupčí. Nejprve v systému vybere zásobovač přednastavený návrh objednávky a doplní informace ze zaslané nabídky. Automaticky se vytvoří doklad objednávky, který se předá k dalšímu zpracování nákupčím. Nákupčí na dokladu upraví pouze množství a případně ještě položky objednávaného zboží. Následně nákupčí vytiskne či elektronicky odešle objednávku dodavateli.

Obě fáze provádí úsek Centrálního nákupu, který zpracovává požadavky jednotlivých pracovišť a provádí hromadné objednávky.

### ad 3) Příjem

V okamžiku přijímání došlého nákupu založí v systému pracovník centrálního nákupu – přijímač - příjemku na základě došlého dodacího listu. Příjemka navazuje na již vytvořenou objednávku, tzn. veškeré údaje se přenesou z objednávky do příjemky. Pracovník zkontroluje dodací list a v případě odlišností mezi objednávkou a dodacím listem zanechá zjištěné informace do příjemky. Ceny se automaticky přenesou z objednávky. Po dokončení vytváření příjemky systém automaticky vygeneruje číslo šarže konkrétní skladové položky.

Dle karet se sleduje dodavatelská šarže a její vlastnosti (expirace, atesty apod.) Poté se nákup převezme na skladové místo, zkontroluje se a až tehdy může skladník do systému zadat realizaci dokladu, která vede k zapsání příjmu nákupu na sklad.

### ad 4) Ocenění

Jednotka A má stanoveno vnitřní směrnici oceňování způsobem FIFO. Systém Helios oceňování skladů provádí automatizovaně.

### ad 5) Evidence zálohové faktury

V případě zaslání zálohové faktury od dodavatele, obdrží tuto fakturu účetní, který ji zaeviduje do systému a ostatní pracovníci ihned vidí, že k této objednávce došla zálohová faktura.

### ad 6) Vstupní kontrola

Při předání nákupu k přijetí na sklad prohlédne kvalitář došlý nákup a provede vstupní kontrolu. O provedené kontrole provede záznam, který se však jako jedna z mála informací nezadá do společného systému. Připojí se až k finální příjemce, jako externí dokument.

### ad 7) Předání z kontroly k přijetí/vyřazení

Po vstupní kontrole vyplní pracovník do příjemky množství, které skutečně propustí k přijetí na sklad. V případě odhalení neshod vyplní pracovník, že dojde k vyřazení neshodných dodávek a zvolí z přednastavených možností, jak se bude s touto dodávkou dále nakládat (částečné storno příjemky, převedení na sklad neshod).

### ad 8) Evidence příjemky

Zaučtování příjemky zadává skladník, který přijímá nákup na sklad. Pokyn k zaučtování dává po zkontrolování předchozích náležitostí prostřednictvím kliknutí



na ikonu k zaúčtování. Skladník musí vyplnit druh pohybu a propojit druh pohybu s kontakci dle jednotlivých účtovacích skupin. Vše související se provede automaticky.

#### ad 9) Likvidace příjmu – evidence faktury přijaté

Likvidace příjmů slouží pro případy, že se očekávaná cena (dle ceníku, posledního nákupu apod.) liší od skutečné ceny uvedené na došlé faktuře. Likvidace příjmů se používá tedy pro docenění příjemek.

Zaevidování faktury přijaté lze provést v systému dvěma způsoby, a to buď samostatným ručním zadáním do systému, nebo generování přijaté faktury z dokladu příjemky. Jednotka A má stanoveno, že se použije druhá varianta. První možnost se použije jen pro mimo skladové faktury přijaté. Dochází tak k návazné kontrole zadaných informací do systému s fakturou i časové úspoře při zadávání. V případě odlišností mezi automaticky přejetou příjmkou do faktur přijatých uvnitř systému a skutečnou přijatou fakturou, po zadání skutečné částky automaticky systém navýší/sníží hodnotu příjemky v závislosti na rozdílu. Pokud již během přijetí nákupu a faktury došlo k vydání nákupu do spotřeby, vytvoří se tzv. finanční výdejka, která vyrovná finanční rozdíl na vydaném nákupu. Vše probíhá v návaznosti na konkrétní číslo výdejky/příjemky – všechny operace jsou vzájemně propojeny.

Likvidace spojených nákladů k nákupu se provádí v případě, vznikli-li další vedlejší náklady na pořízení nákupu od jiných dodavatelů – doprava, pojištění apod. U likvidace spojených nákladů musí pracovník vybrat dle čísla příjemky faktury, které se vážou k této příjemce. Tento postup vede k možnosti sledovat separovaně spojené náklady na pořízení.

#### **Omezení přístupu k informacím**

Výše již bylo zmíněno, že jednotka A předchází úniku informací i celkové bezpečnosti vzniku nesprávností. Každá pozice má přiřazeny své kompetence včetně nastavení omezení přístupu do společného systému. Ne jinak je tomu i v oblasti nákupu a příjmu na sklad. Jednotka A má pro úsek nákupu a příjmu na sklad vymezeny pozice a k nim nastavené pravomoci:

- 1) Nákupčí – zásobovač – disponuje veškerými právy k nastavování a disponováním v pořadačích a zároveň má v kompetenci nahlížení do ostatních úseků jednotky A. Sleduje tak pohyby zásob. Na základě tohoto přístupu může reagovat na snížení

zásob a zajistit nákup. Může však pouze nahlížet, nikoli zadávat do v ostatních oblastech samotná data do systému.

- 2) Skladník – disponuje plnými právy na příjmy a výdeje. Do dalších oblastí skladník již nevidí ani s nimi nemůže disponovat.
- 3) Materiálová účetní – má přístup k prohlížení příjmek a výdeje, čímž probíhá i jejich kontrola a spouští funkci zaúčtování. Dále má plná práva k přístupu k finančnímu typu dokladů.
- 4) Administrátor – spravuje veškeré procesy, proto má přístup ke všem záznamům, včetně jejich mazání. Jedná se však o osobu nezainteresovanou vykazováním pouze skladu. V případě nesprávného zadání záznamu musí ostatní pracovníci požádat administrátora, aby záznam smazal či opravil. Jedná se též o určitou kontrolu. O provedených změnách vytváří systém ve vedlejší evidenci záznam.

### **Posouzení rizika vzniku podvodu**

Propojením všech úseků jednotky A jedním systémem, který má však pouze omezené přístupy z jednotlivých pracovních pozic se vysoce eliminuje riziko vzniku podvodu. Někteří pracovníci nižších pozic mají omezen přístup pouze na zadávání informací, tudíž nevidí, jaké informace již byly dříve předány do systému. Musí tedy zadat správné údaje. V případě, že by zadaly informaci zkresleně, ihned by software odhalil rozdíl – příkladem, systém eviduje odeslanou objednávku na požadované zboží. Zboží dorazí na sklad a při převzetí skladník nevidí, jaké množství bylo objednáno. Zadá skutečně obdržený počet a pak až se vyhodnotí, zda příjem souhlasí s objednávkou či nikoli.

Rozšířený přístup a kompetence mají pracovníci na vyšších pracovních pozicích. Tyto pracovníky mají však na starost ředitelé jednotlivých úseků, kteří neustále sledují vývoj úseku a provádí jeho vyhodnocování. V případě vzniku nezvyklých operací musí vše prověřit ředitel úseku, který se dále zodpovídá generálnímu řediteli.

Podvodné jednání u nejvyšších pozic se ve své podstatě eliminovalo na minimum z důvodu začlenění statutárního orgánu mateřské společnosti do vedení jednotky A. V případě podvodného jednání vedení by byla ihned informována mateřská společnost.

#### **4.2.4 Informace a komunikace**

K interní komunikaci slouží elektronická komunikace přes e-mailovou poštu. Každý pracovník má svou pracovní e-mailovou schránku, přes kterou musí komunikovat s ostatními. Na pracovišti je zakázáno, a zároveň i blokováno, použití jiných webových komunikačních kanálů. Pravidelně pracovníci do svých e-mailových schránek obdržují oběžníky, které mají za úkol seznámit pracovníky s aktuálními úkoly. Oběžník se vyvěšuje i fyzicky na nástěnku ve vestibulu u recepcce jednotky A, kudy prochází všichni pracovníci. Každý pracovník má stanoveno ve svých povinnostech seznamovat se pravidelně s obsahem nástěnky. Dalším informačním mediem jednotky A je vydáváním informačního věstníku. Informuje o průběžných výsledcích jednotky A, významných milnících a budoucích výhledech jednotky A.

#### **4.2.5 Monitorování**

Monitoring jednotka A nejvíc řeší v úseku výroby, jež představuje klíčovou oblast jednotky. Monitoringem se zde zabývá především oddělení Řízení jakosti. Dalším prvkem, který velmi přispěl ke zvýšení monitoringu výrobního procesu, je zavedení kódu sledující průběh výroby každého kusu výrobku či zřízení kontrolních stanic na montážních linkách (zmíněno již u technického a výrobního rizika).

V ekonomickém úseku provádí kontrolu pracovníků jejich nadřízený. Nadřízený má nastavenou kompetenci nahlížení do operací, které zadávají jeho podřízení. Může tak provádět kontrolu prakticky kdykoli, tj. v průběhu období.

Prostřednictvím systému Helios disponuje jednotka A možností kontroly rozpracovaných činností a projektů. Pravomoc nahlížení na data se odvíjí od pozice pracovníka.

Ostatní průběžné kontroly sledující průběh běžného hospodaření se provádí mnoha způsoby – ústním dotazováním, předáváním reportů, během pravidelných meetingů. Během meetingů se vyhodnocují dosahované výsledky a rozhoduje se o tom, jak se bude dále postupovat. Takto koncipované meetingy probíhají pravidelně na všech úrovních vedení.

## Řízení jakosti

Jednotka A sleduje jakost vyráběných výrobků. Bez této kontroly by jednotce hrozila možnost poškození jejího dobrého jména. Jednotka A nemá samostatně vyčleněné oddělení pro řízení jakosti, ale každý úsek má svůj integrovaný systém. Každý výrobní úsek má svou samostatnou zkušebnu, kde probíhá testování a kontrola vyrobených produktů.

Jednotka A bere v potaz i specifické požadavky na kvalitu a zpracování od svých jednotlivých zákazníků. Jedná se veliké kontrakty, tudíž se jednotka A snaží co nejlépe vyjít vstříc náročným požadavkům a klade nesmírný důraz na dodržování veškerých pravidel a postupů. Se svými klienty se snaží být jednotka A v neustálém kontaktu a snaží se získat zpětnou vazbu týkající se spokojenosti. Na základě zpětných vazeb pak jednotka A činí další kroky k případnému vylepšení postupů.

Integrovaný systém řízení kvality motivuje všechny procesy uvnitř jednotky k neustálému zlepšování všech činností. Cílem je zvyšování efektivity a plnění potřeb a požadavků svých klientů. To vše za předpokladu neustálého snižování nákladů na interní a externí neshodné výrobky (zmetky).

Jednotka A v průběhu období sleduje i odvětvové trendy dosahování kvality. Jednotka provedla i několik dodavatelských auditů sloužících k prověření dodávaného materiálu, z něž pochází výrobky jednotky A. I tímto způsobem se jednotka A snaží zároveň předcházet interním výrobním neshodám (vzniku zmetků) i externím reklamacím. Jednotka A vede svou vnitřní strategii, díky níž by se chtěla neustále zlepšovat. Strategie spočívá v dodržování několika definovaných bodů vedoucí k eliminaci vzniku neshod:

- předcházení vad,
- práce bez chyb na všech pracovištích, všech útvarech, všech činnostech,
- analýza příčin vzniku závad, včetně jejich nápravných opatření,
- následná kontrola aplikovaných nápravných opatření a předcházení opakování shodných závad,
- evidence sledování a analýzy závad a jejich následné využití při eliminaci rizik u nových projektů,
- využití statistických metod v procesech, sledování a zvyšování efektivnosti a účinnosti.

## **Aktualizace norem**

Monitoring zasahuje i do aktualizací norem. Spočívá v jejich pravidelné kontrole. Ředitelé úseků vydají pokyn k souhrnnému měření. Na základě zjištěných hodnot se identifikují vzniklé odchylky a dojde k synchronizaci plánu výroby s jeho realizací. Tím se aktualizuje plán, který se promítne do stávajících norem. V souvislosti s nově stanovenými normami se přepočtou i související ukazatele (rentability výrobky atd.).

## **Vykazování práce**

Každý z pracovníků jednotky A vlastní svůj čip. Při příchodu i odchodu má povinnost použít čip a evidovat tím svůj čas v zaměstnání. Probíhající výroba v jednotce A je závislá především na kapacitě výrobních zařízení, tzn. pracovníci jsou odměňováni na základě odpracovaných hodin. Proces výroby sledují čipy na výrobcích, z čehož se přenáší i informace o tom, kolik výrobků konkrétní pracovník zhotovil.

## **Kontrolní systém – funkce a jejich provoz**

Každá pracovní činnost v jednotce A se podrobuje kontrolnímu systému. Interní předpis (směrnice) určuje, která konkrétní činnost se podrobuje, které konkrétní kontrole. V této práci se blíže zaměřujeme na oblast nákupu a naskladnění zásob, proto i nyní rozebereme kontrolní systém pro zmíněnou oblast.

V oblasti nákupu a jeho přijetí na sklad probíhá automatická kontrola systémem Helios. V případě vyhodnocení nedostatku se záznam zobrazí vedoucímu nákupu/vedoucímu kontroly/vedoucímu skladu a ti se musí zabývat vyřešením vzniklé nesrovnalosti. K veškerým vzniklým nesrovnalostem se automaticky vytvoří záznam. Při jejím řešení musí vedoucí pracovník do záznamu uvést, jak nesrovnalost vyřešil. Přístup k provedení zápisu má pouze vedoucí pracovník, který zodpovídá za dohled nad nápravou.

### **4.2.6 Vyhodnocení COSO modelu**

Zavedením jednotného systému pro evidenci a zpracovávání veškerých dat se významně eliminovala možnost vzniku rizika nesprávnosti či podvodu. To se promítlo do všech analyzovaných oblastí.

Aplikovaný vnitřní kontrolní systém jednotky A, se dle analýzy metodou COSO, jeví jako propracovaný. Jeho kvalita odpovídá vysokým nárokům. Jednotka A takovými

nastavením vnitřních kontrol eliminuje riziko vzniku nesprávností či vzniku podvodu na nízkou úroveň. Jediným slabším článkem, tj. rizikovým faktorem by zde mohla být funkce generálního ředitele, který má přístup k velkému množství informací a částečně má možnost do systému zasahovat. Disponuje pravomocí schvalovat velkou škálu operací. Zodpovídá se představenstvu, předkládá reporty a seříděné informace o jednotlivých úsecích, mohlo by tak dojít k jejich zkreslení ať už záměrně či nikoli. Pro eliminaci tohoto rizika zde existuje možnost nahlížení do systému i pro členy představenstva. Otázkou zůstává, zda se členové představenstva skutečně namátkou přesvědčují o pravdivosti předkládaných reportů.

Nemalé přispění ke zefektivnění funkce kontrolního systému, přispěla i velká decentralizace pravomocí na nižší pracovní pozice. V návaznosti zodpovědností jednotlivých pracovníků vzniká ucelený kontrolní systém, tzn. všichni pracovníci jsou zároveň i do určité míry kontroloři.

Hlavním přínosem, jak už bylo zmíněno, pro zefektivnění kontrolního systému bylo rozhodnutí jednotky A pro zavedení jednoho společného softwaru pro celou jednotku. Nikoli tedy mnoho různých softwarů pro různé oblasti. Systém Helios je velmi modulární, proto bylo možno nastavit podrobné dílčí kontroly jak uvnitř systému, který automaticky vyhodnocuje rozdíly, tak i systém pravomocí pracovníků dle jednotlivých pozic. Tím se eliminuje riziko mylného, ale i záměrného chování pracovníků, kteří by tak mohli svým přístupem zadat do systému nesprávné informace. Veškeré procesy jsou provázány, čímž dochází k několikanásobné kontrole.

Velkou výhodou pro jednotku A jsou vlastní IT pracovníci, kteří následně měli a mají možnost nadále vylepšovat interní procesy a zabývat se jimi přímo „na míru“ jednotce A.

Obecně lze shrnout, že jednotka A nezanedbává činnosti zabývající se eliminací možností vzniku rizika nesprávností či podvodu. Oddělení interního auditu uvnitř tohoto podniku je zapotřebí, ačkoli došlo k výraznému snížení vzniku rizik díky zavedení jednotného softwaru. Interní audit by se nyní měl spíše zaměřit na testování nastavení interního systému, zda byly veškeré procesy skutečně nastaveny v souladu se směrnicí a požadavky a zda se skutečně automatické procesy chovají, tak jak se předpokládá, tj. přenáší se všechna data dle veškerých stanovených zásad.

V oblasti skladů, na které se blíže zaměřil model COSO při identifikaci procesů a stanovení rizik plynoucích z těchto činností nebyly shledány žádné významné nedostatky. Jediná možnost vzniku rizik je fáze zadávání dat do systému. Toto riziko se však automaticky eliminuje kontrolou všemi pracovníky, která vyplývá z návazných činností na úrovni jednotlivých pozic. Příkladem – v případě zadání nesprávné částky při naskladnění by měl nesrovnalost odhalit pracovník při zadávání došlé faktury. Systém by měl automaticky vyhodnotit rozdíl mezi fakturou a již dříve zadanou hodnotou.

Řešení předávání veškerých informací funguje v jednotce A také spolehlivě a dostatečně. Dělníci, kteří nepracují v zaměstnání pravidelně s počítači, si mohou veškeré důležité informace přečíst i v tištěné verzi na nástěnce. Zajištění informovanosti zaměstnanců řeší jednotka A zahrnutím povinnosti sledovat oběžníky a nástěnku do povinností každého pracovníka.

Správa vynášení interních informací je též řešena. Pracovníci nemají možnost navštěvovat jiné webové stránky, než potřebují k výkonu své práce.

Vynášení interních dat k veřejnosti navíc řeší pracovní smlouva – pracovníci mají uloženou povinnost chovat se vůči jednotce A loajálně.

#### *Monitorování*

Téměř pro každou pracovní činnost vytvořila jednotka A metodiku monitoringu a vyžaduje její dodržování. Metodiky definují odpovědné osoby za konkrétní činnosti, kontrolory, frekvenci kontrol a jejich vyhodnocování. Ve výrobě dochází k monitoringu prostřednictvím zavedení oddělení pro Řízení jakosti. Ve skladech, kterými jsme se v práci více zabývali, se provádí největší kontrola prostřednictvím inventur skladů. Při fyzickém přepočtu položek dle míst ve skladu se zaznamená skutečný stav skladu. Zjištěné hodnoty se zadají do systému opět dle pozic a systém vyhodnotí, zda došlo ke shodě případně nikoli.

### **4.3 Externí audit jednotky A**

V první fázi musí externí auditor posoudit, jak účinná je činnost interního auditu. Musí se přesvědčit o tom, že se může spolehnout na výstupy interního auditu. Externí auditor musí mít stále na zřeteli, že on sám zodpovídá za ověření účetní závěrky. On sám tedy musí být přesvědčen o dostatečnosti, pravdivosti a skutečnosti důkazních informací, na jejichž základě se pak rozhoduje o svém stanovisku.

### 4.3.1 Vymezení oblasti činností a testování interního auditu

Externí auditor musí nejprve sám sobě zodpovědět na několik následujících otázek:

- 1) Zabývá se interní audit monitorováním vnitřních kontrol, následně probíhá vyhodnocení a předkládá návrh na zlepšení? – ano, interní auditor jednotky A se zabývá monitorováním vnitřních kontrol. Zpracovává své poznatky, které následně analyzuje a vyhodnocuje. Ze získaných hodnocení vytváří návrhy na zlepšení procesů, které předkládá přímo představenstvu jednotky A.
- 2) Přezkoumává finanční a provozní informace? – ano, interní auditor jednotky A přezkoumává finanční a provozní informace. (Není zpracováno v této práci - práce se v oblasti identifikace procesů zaměřuje na oblast „Nákup, příjem na sklad“)
- 3) Prověřuje hospodaření účetních jednotek z hlediska úspornosti, účinnosti, efektivnosti? ano, zaměřuje se na hospodárnost účetní jednotky. Jednotka A již přijala některá opatření, čímž se zvýšila její hospodárnost.
- 4) Zabývá se interní audit ověřením dodržování legislativy, regulací, nařízení, směrnic jednotky a jejich požadavků? – ano, řeší (v této práci řešeno jen okrajově)

Na základě zodpovězení předchozích otázek externí auditor došel k závěru, že je možno využít činnosti interního auditu pro jeho relevantní zjištění a posouzení rizika vzniku významné nesprávnosti zahrnuté do účetní závěrky.

Externí auditor následně analyzuje další stanoviska, které se týkají interního auditu:

- 1) Organizační zařazení – jaké postavení zaujímá interní audit v jednotce? Jak je interní audit vnímán uvnitř jednotky?
  - Interní audit v jednotce A se zodpovídá přímo představenstvu, tudíž není závislý na žádném z úseků. Na interní audit není v jednotce A kladen tlak ze strany dosahování výsledků úseku, do kterého by mohl případně patřit. Interní auditor má možnost bez zábrán a kontroly komunikovat s externím auditorem. O schůzkách musí být proveden zápis, o čem jednali. Zápis se předkládá představenstvu, aby se seznámilo s průběhem auditu.
  - pro externího auditora se dle požadavků jeví činnost interního auditu jednotky A velmi věrohodně. Interní audit nezodpovídá za provozní aktivity a dosahování výsledků jednotky, což se významně projevuje na míře nezávislosti interního



auditora. V tomto případě interní audit zaujímá velmi nezávislou pozici, což je pro externího auditora jeden z nejdůležitějších aspektů.

2) Rozsah činnosti – jaká je povaha a rozsah prováděných úkonů interním auditorem? Reaguje management na doporučení interního auditu a do jaké míry?

- Interní auditor provádí průběžně interní audit všech činností podniku. Největší důraz je zde kladen na audit výroby, skladování zásob, prodeje. Provádí se i audit dalších činností, avšak postupy průběhu procesů se obvykle významně nemění. Dochází spíše ke kontrole, zda se dodržují nastavené postupy – příkladem oblast schvalování plateb.
- Interní auditor zpracovává návrhy na zefektivnění procesů, které předkládá představenstvu. Představenstvo návrhy posuzuje a konzultuje s generálním ředitelem. Snaží se co nejvíce využívat poznatků interního auditu, implementace do procesů se pak odvíjí od nákladovosti a náročnosti zavedení inovací.
- Z pozice externího auditora se jeví situace velmi pozitivně, co se týče použití dat a poznatků interního auditu. Externí auditor bude muset více testovat odvětví, na něž se interní audit každoročně významně nezaměřuje. Práce se zaměřuje analyzováním sekce skladů – nákup, příjem na sklad. Pro tuto oblast interní auditor jednotky A provádí každoroční analýzy a vyhodnocení, což znamená pro externího auditora významnou výhodu v možnosti využití těchto dat.

3) Odborná způsobilost – jaká je odborná způsobilost, kvalifikace, profesní předpoklady a zkušenosti pracovníků interního auditu? Dochází k průběžnému školení a vzdělávání pracovníků interního auditu?

- V rámci základních pravidel a strategií jednotky A je proškolení svých pracovníků odvíjející se od pracovních pozic pracovníků. Toto pravidlo se samozřejmě vztahuje pro všechny pracovníky včetně pracovníků interního auditu. Pracovníci se pravidelně účastní jak základních školení příkladem školení o bezpečnosti práce, tak specifických školení a programů zaměřených na interní audit. V současné době se nejvíce účastní školení pořádaných ČIIA.

Vzdělání a profesní předpoklady pracovníků interního auditu – pracovníci jsou přijímáni na své pracovní pozice přes výběrová řízení. Zde musí prokázat na vytvořených testech své schopnosti a dovednosti. Na potenciální pracovníky se klade požadavek ekonomického vzdělání minimálně 1. stupně vysoké školy.

- Z pozice posouzení externím auditorem se jeví předpoklady pro odbornou způsobilost jako dostatečné.
- 4) Odpovídající odborná péče – je činnost interního auditu dostatečně naplánována, řízena, kontrolována, dokumentována – to vše v souladu s předepsanými pravidly, standardy, legislativou, směrnicemi? Používají interní auditoři vhodné a správné auditorské příručky, pracovní programy atd.?
- Pracovníci interního auditu každoročně vytváří v plánovací/odhadovací fázi plán postupů auditu. Pracovní skupina interního auditu zahrnuje několik pracovních pozic – především vedoucího skupiny, zástupce vedoucího skupiny (hlavního konzultanta vedoucího skupiny), členy skupiny. Člen skupiny se specializuje na svou konkrétní oblast a činnost, kterou v průběhu auditu provádí. Povinnosti a postupy práce definuje směrnice. Směrnice též stanovuje, že pracovníci interního auditu se musí řídit platnou legislativou, předpisy, regulacemi. V případě nedodržování uvedených pravidel by pracovník interního auditu nesplňoval základní předpoklad pro naplnění vykonávané činnosti a byl plně v rozporu se stanovenými pravidly. Významným bodem činnosti interního auditu je odhalovat mezery v procesech a zefektivňovat jejich provádění. Vše zároveň za dodržení předpokladu zvyšování efektivity procesů a snižování rizik. Nedodržováním platných předpisů by sám pracovník interního auditu zvyšoval možnost vzniku rizika – porušování regulací vede k placení pokut apod. Odpovědnost za nedodržování pravidel stanovuje jak směrnice, tak i uzavřená pracovní smlouva mezi jednotkou A a jejím pracovníkem.

Pro účely externího auditu jsou dostatečně splněny všechny požadavky. Externí auditor může důvěřovat internímu auditu jednotky A.

Za účelem ověření dodržování všech postupů interního auditu provede externí auditor namátkovou kontrolu.

Práce zpracovává příkladem pouze jednu oblast, a to oblast nákupu a jeho příjmu na sklad. Jaké podklady potřebuje externí auditor pro dostatečné ujištění, zda pracovníci jednotky A dodržují stanovená pravidla.

Externí auditor vytvoří výběr, na jehož základě otestuje správnost provedení interního auditu. Zvolí si několik transakcí, které sám řádně prověří. Tímto by se měl

ujistit, zda byly dodrženy veškerá pravidla a interní auditor si dokumentaci pouze nevymyslel.

Zaměří se dále i na neobvyklé transakce. Z oblasti nákupu vybere nestandardní typy objednávek, velké množství opakovaných storen objednávek či příjemek na sklad.

### 4.3.2 Hladina významnosti

Pro schopnost identifikace významných rizik musí auditor nejprve predikovat hladinu významnosti pro auditovaný podnik, resp. kontrolovanou oblast. Zde aplikujeme postup, jež vychází z výsledků předchozích období. Využije se výsledků vykázaných za tři předchozí pololetí, tj. 30.6.X-1, 31.12.X-1, 30.6.X.

**Tabulka 3: Predikce hladiny významnosti – jednotka A**

Predikce hladiny významnosti <sup>1</sup>

|                               | A        | B         | C       | D                 | Použité %<br>(odvíjí se od<br>metodik<br>KAČR) <sup>2</sup> | Významnost<br>(materialita v tis.<br>Kč) <sup>3</sup> |
|-------------------------------|----------|-----------|---------|-------------------|---|---|
|                               | 30.6.X-1 | 31.12.X-1 | 30.6.X  | 31.12.X- predikce |   |   |
| Aktiva brutto <sup>4</sup>    | 1302585  | 1304847   | 1288976 | 1291214           | 3   | 38736   |
| VH před zdaněním <sup>5</sup> | 1924     | 3936      | 2651    | 5423              | 5   | 271   |
| Výnosy <sup>6</sup>           | 305194   | 615651    | 348752  | 703518            | 3   | 21106   |
| VK <sup>7</sup>               | 148113   | 149277    | 149897  | 151075            | 4   | 6043  |

Hladina významnosti <sup>8</sup> **16539**

Prováděcí významnost  
stanoveno na 70% <sup>9</sup> **11577**

<sup>1</sup>Prediction of significance level, <sup>2</sup>Used % (based on methodologies KAČR), <sup>3</sup>Significance (materiality in thousands CZK), <sup>4</sup>Brutto assetst, <sup>5</sup>Profit/Loss before tax, <sup>6</sup>Revenues, <sup>7</sup>Equity, <sup>8</sup>Level of significance, <sup>9</sup>Implementing significance set at 70%

Zdroj: vlastní zpracování, data – účetní výkazy jednotky A

Hladinu významnosti určuje externí auditor na základě svých zkušeností a odborných znalostí. V našem případě se nejedná o prvorocní zakázku, proto byla nastavena prováděcí hladina významnosti ve výši 70 %. Zápis aplikovaného postupu zpracován v Příloze 3.

### Obrázek 6: Obraty účtů pořízení

| Třída 1 |                             |      |      |                |                |      |                |                |      |
|---------|-----------------------------|------|------|----------------|----------------|------|----------------|----------------|------|
| 111000  | Pořízení materiálu tuzemsk  | 0,00 | 0,00 | 305 582 053,16 | 305 582 053,16 | 0,00 | 305 582 053,16 | 305 582 053,16 | 0,00 |
| 111100  | Pořízení materiálu - průběž | 0,00 | 0,00 | 171 278,68     | 171 278,68     | 0,00 | 171 278,68     | 171 278,68     | 0,00 |
|         | Celkem za 111               | 0,00 | 0,00 | 305 753 331,84 | 305 753 331,84 | 0,00 | 305 753 331,84 | 305 753 331,84 | 0,00 |

Zdroj: interní dokumentace jednotky A

Z pohledu auditu se na účtech pořízení materiálu vykazují významné částky, proto se jimi musí externí auditor blíže zabývat.

### **4.3.3 Ověření postupů**

Auditor si vyžádá přehled transakcí, které prošly přes účet pořízení v kontrolovaném období. Nejprve pohledem projde „letmo“ všechny položky a prohlédne, které položky ho „zaujmu“ z hlediska jejich nezvyklosti.

Na základě svého výběru zažádá o vydání souvisejících dokladů vázajících se k vybraným položkám z účtu 111 – příkaz k zadání objednávky, objednávku, došlou fakturu, příjemku a následně zkontroluje veškeré pohyby na souvisejících účtech. Z důvodu udržení anonymity auditované jednotky a jejích dodavatelů není možno zveřejnit veškeré uvedené doklady. Nyní předpokládáme, že autor tohoto textu – v pozici externího auditora, obdržel veškeré podklady a zkontroloval veškeré nutné náležitosti, které uvedené doklady musí nezbytně obsahovat.

Externí auditor při kontrole vyžádaných dokladů došel k závěru, že neshledal žádné rozdíly mezi popsányými postupy interním auditorem a směrnicemi. Dospěl ke shodnému závěru, tj. u ověřovaných prováděných procesů dochází k dodržení vnitřních směrnic, které jsou v souladu s platným legislativním rámcem.

Ověřil si spolehlivost výstupů interního auditu, jež nyní může použít pro svá hodnocení procesů podniku a analýzu rizika.

Externí auditor požádal interního auditora, aby mu poskytl jeho auditní plán na auditované období a veškeré nezbytné podklady pro potřeby ověření účetní závěrky, které již interní audit zpracoval – analýzu rizik, identifikaci a popis procesů, ověření aplikovaných kontrol, výslednou zprávu interního auditu.

Externí auditor v této fázi vyhodnocuje úroveň vnitřního kontrolního systému, identifikuje rizikové oblasti a posoudí, zda jsou zajištěny dostatečnou kontrolou.

Interní auditor poskytl externímu auditorovi své poznatky a výstupy, které zpracoval a snaží se být při provádění externího auditu maximálně nápomocen.

Externí auditor si pozorně prošel veškeré poznatky zjištěné interním auditorem. Interní auditor popsal dostatečným způsobem organizační strukturu jednotky spojenou s tím, kdo se komu zodpovídá a přebírá zodpovědnost. Externímu auditorovi byla zároveň poskytnuta i obsáhlá vnitřní směrnice jednotky A, se kterou se velmi podrobně seznámil. Zhodnotil, že jednotka A má směrnicí vhodně řešenu formu hmotné zodpovědnosti.

Nastavení jejího interního systému je natolik podrobně zpracováno, že nezávisle na sobě dochází každým pracovníkem ke kontrole předchozích záznamů. Pracovník zadá do systému novou informaci, která se přes párovací znak automaticky propojí s předchozí fází této operace – příkladem příjemka s objednávkou. Pracovník vyplní všechna pole příjemky a systém automaticky vyhodnotí, zda bylo na sklad přijato veškeré zboží dle objednávky, zda se změnila cena atd. a „předá“ informaci k vyhodnocení.

Interní audit velmi podrobně zpracoval identifikaci rizik, a zároveň zahrnul i identifikaci a popis jejich řešení – řízení a následnou eliminaci. Z pohledu externího auditu se jeví nastavené kontrolní procesy jako dostačující a přiměřené.

Externí auditor se dále seznámil s obsahem zpracování identifikace a popisu probíhajících procesů. V práci se zaměřujeme pouze na jednu oblast, tj. na oblast nákupu a příjmu nákupu na sklad. (Pro celý podnik je zpracována podrobná zpráva všech probíhajících procesů obdobným způsobem. Z důvodu rozsahu se práce zaměřuje pouze na jednu oblast.)

Rozpracování identifikace a popisu procesu interní auditor provedl velmi podrobně, proto se externí auditor jen osobně v jednotce přesvědčí namátkou, zda pracovníci vše dodržují i v běžném denním provozu.

Externí auditor se při osobní prohlídce jednotky A přesvědčil, že systém objednání i příjmu nákupu na sklad v praxi funguje dle nastavených pravidel. Osobně se seznámil s fungováním a denním režimem oddělení nákupu a skladu.

Auditor provádí při provádění auditu i kontrolu účetních dokladů, kdy aplikuje kontrolu přes vypočtený vzorek. Z kontrolovaného vzorku faktur došlých vybral náhodně několik čísel faktur, na nichž se rozhodl ověřit, jak proběhl celý proces. Do prověřovaných faktur byla zahrnuta faktura došlá FDRT1500592 (Příloha 2), faktura se vázala k zakázce č. 71003622, což auditor osobně překontroloval na místě. Odsouhlasil si stav přijatého zboží dle příjemky, objednaného zboží dle vytvořené objednávky. Všechny spojené doklady, které se váží k vybrané faktuře, bylo možno bez komplikací dokládat dle srozumitelného zadání příkazu do systému. O provedené osobní kontrole sepsal externí auditor zápis, který založil do svého spisu (Příloha 4).

#### **4.3.4 Shrnutí externího auditu jednotky A**

Na základě provedených kontrol a aplikovaných postupů došel externí auditor k názoru, že v oblasti nákupu a jeho příjmu na sklad nedochází k podvodnému jednání

a všechny potenciální rizika jsou eliminována na minimum. O této oblasti je přesvědčen, že veškeré procesy dodržují stanovené předpisy a nedochází tak ve finálním důsledku ke zkreslení účetních informací obsažené v účetní závěrce.

## 4.4 Jednotka B

Jednotka B splňuje podmínky pro povinnost ověření účetní závěrky externím auditorem. Externí auditor musí v první fázi auditu porozumět tomu, co auditovaná účetní jednotka dělá. Úvod praktické části seznamuje čtenáře stručně s obsahem činnosti jednotky B. Jednotka B je výlučným distributorem módní značky oblečení pro celou Českou republiku. Nakupuje oblečení přímo od výrobce, s nímž má uzavřenou smlouvu. Následně dodává zboží do svých pěti prodejen rozmístěných po České republice, a nakonec oblečení prodá svým zákazníkům. Informace o činnosti jednotky získal auditor jednak vlastním vyhledáním – webové stránky auditované společnosti, a zároveň rozhovorem s vedením společnosti, jež poptávalo auditorské služby. Jelikož se jedná o dovoz známé konfekční značky, sám auditor z vlastní zkušenosti si dokázal vytvořit představu o hlavní činnosti jednotky, která se následným rozhovorem s vedením a zkoumáním potvrdila.

Na trhu existuje velká škála značek oblečení, tudíž zde existuje velký konkurenční boj. Z druhé strany jednotka B distribuuje konfekci dražšího charakteru, čímž oslovuje určitou skupinu klientů. Značka si zakládá na svých specifických kolekcích a dodržení kvality oděvů.

Jednotku B by mohl ohrozit výkyv měnových kurzů, avšak z druhé strany výrobce se snaží co nejvíce vyvážit, tudíž i on z jeho strany se snaží vyjít vstříc cenami svému odběrateli, jelikož by mohl přijít o část trhu.

Spolupráce mezi jednotkou B a výrobcem není ohrožena – vlastník jednotky B vlastní zároveň i obchodní podíl ve výrobcu oblečení. Je tedy sám určitou zárukou pro fungování spolupráce mezi výrobcem a distributorem.

Kvůli své mateřské společnosti sestavuje jednotka B i konsolidovanou účetní závěrku dle standardů IFRS. Celé účetní období účtuje jednotka B dle českých účetních předpisů a na konci účetního období provádí převod účetních zůstatků do formy účetní závěrky dle IFRS.

Pro přehlednější průběh auditu využívá externí auditor vzorových formulářů zveřejněný KAČR. Formuláře navádí práci auditora takovým způsobem, aby nevynechal

žádný z potřebných kroků, zabýval se všemi oblastmi a zahrnul veškeré potřebné informace.

Následující část práce se bude věnovat plánovací fázi auditu v účetní jednotce B, která je dokumentována prostřednictvím výše zmíněných vzorových formulářů, jež jsou součástí spisu auditora. Tato fáze byla blíže také popsána v části 2.3.7. Postupy provádění externího auditu.

#### 4.4.1 Formulář 100 - Program postupů vyhodnocení rizik

Účetní jednotka:   Jednotka B                      Připravil:           Horáková

Období:                1.1.X – 31.12.X           Revidoval:        XY

V tomto programu jsou popsány auditorské postupy vztahující se k úvodním činnostem souvisejícím se zahájením auditu a fází vyhodnocení rizik. Blížší podrobnosti jednotlivých kroků mohou být dokumentovány pomocí dalších formulářů řady 100. Následně by měly být připraveny programy auditu stanovující další plánované postupy v reakci na vyhodnocená rizika.

| POSTUP   | Komentář / Odkaz   |
|--|--|
| <p><b>ROZHODNUTÍ O PŘIJETÍ ZAKÁZKY</b></p> <p>Posoudit, zda je auditorská společnost schopna zakázku provést a jaká rizika budou se zakázkou spojena. Zvážit charakter požadovaných prací, rámec účetního výkaznictví, odbornou způsobilost, zdroje a časové možnosti na realizaci zakázky, požadavky nezávislosti, důvěryhodnost účetní jednotky apod. Formulář 110 - Přijetí zakázky</p> <p><i>Podpůrný dokument k Formuláři 110:</i> Formulář 111A - Vyhodnocení rizik opakující se zakázky</p> | <p>Formulář 111A – opakující se zakázky</p> <p>Posouzeno, auditorská společnost disponuje zdroji i časovými možnostmi potřebných k provedení auditu.</p> |
| <p><b>PODMÍNKY ZAKÁZKY</b></p> <p>Zajistit náležité zdokumentování podmínek zakázky. Pro správné chápání podmínek zakázky na obou stranách sjedná auditor s příslušným zástupcem účetní jednotky smlouvu o provedení auditu. <i>Formulář 120 - Smlouva o provedení auditu</i></p>  | <p>Podmínky sjednání auditu stanoveny ve smlouvě. Smlouva uzavřena 20.7.X</p>  |

|  |   |
|--|---|
| <p><b>STRATEGIE AUDITU</b></p> <p>Přípravit soupis klíčových rozhodnutí nezbytných pro správné naplánování auditu. Strategie auditu by měla zahrnovat například rámec účetního výkaznictví, druh zakázky a její výstupy, spoléhání na jiné osoby (jiní auditoři, servisní organizace, interní auditoři), termíny provádění auditu a požadovaných zpráv, významné či nové interní či externí faktory, základnu pro stanovení hladiny významnosti (materiality), předběžné stanovení oblastí, v nichž existuje zvýšené riziko výskytu významné nesprávnosti, včetně rizika podvodu, plán testů spolehlivosti vnitřních kontrol, složení auditorského týmu a zapojení specialistů, apod.</p> <p>Formulář 130 - Strategie auditu</p> | <p>Posouzeno. Auditor se seznámil s rizikovými oblastmi a dalšími nezbytnými aspekty – viz Formulář 130</p>     |
| <p><b>HLADINA VÝZNAMNOSTI</b></p> <p>Stanovit a zdokumentovat významnost (materialitu) a prováděcí významnost (materialitu) pro účetní závěrku jako celek, případně stanovit specifické (nižší) významnosti (materiality) pro určité oblasti účetní závěrky. Formulář 170 - Stanovení významnosti (materiality)</p>  | <p>V předběžné fázi stanovena predikovaná hladina významnosti – viz Stanovení předběžné hladiny významnosti</p> |

Externí auditor musí zhodnotit i aspekty posuzující vhodnost přijetí zakázky. Přijetí zakázky se však výrazně nezabývá oblastí identifikace možnosti vzniku rizika, na něž se práce zaměřuje, proto jsou odpovědi zahrnuty v Příloze 5: Přijetí zakázky - 110.

#### 4.4.2 Formulář 111A - Vyhodnocení rizik opakující se zakázky

Následující dotazník obsahuje příklady otázek, které je vhodné zodpovědět při rozhodování o pokračování smluvního vztahu pro existujícího klienta.

|  | <b>Komentář / Odkaz</b>  |
|--|--|
| <p><b>Charakter a bezúhonnost potenciálního klienta</b></p>  |  |
| <p>- Jste přesvědčeni, že neexistují žádné události nebo okolnosti, které by zpochybňovaly bezúhonnost vlastníků, členů představenstva nebo managementu potenciálního klienta? Konkrétně, jste dostatečně přesvědčeni, že neexistuje nic z následujícího?</p> <p>(a) odsouzení a regulační sankce,<br/> (b) podezření z nezákonných činů nebo podvodu,<br/> (c) pokračující vyšetřování,</p> | <p>ÚJ B, její vlastníci a management vyhledání v Obchodním rejstříku <a href="http://www.Justice.cz">www.Justice.cz</a>, ve vyhledávací seznam.cz, google.cz<br/> Konzultace s daňovým poradcem jednotky, Skutečnosti a)-f) nebyly</p> |



|  |   |
|--|---|
| <p>(d) účast vedení v profesních organizacích, které nemají dobrou pověst,</p> <p>(e) negativní publicita, a</p> <p>(f) úzké vztahy s osobami/společnostmi s pochybnými mravy.</p> <p>Popište metody použité pro získání důkazů o těchto rizicích, jako je třeba hledání v Internetu. <i>(Klíčová slova internetového hledání mohou zahrnovat obchodní název účetní jednotky, jména klíčových osob a obor nebo produkty/slужby.)</i></p> <p>Dokumentujte všechny získané důkazy, které jsou významné pro odhad tohoto rizika.</p>  | <p>naplněny. Zajištěno prohlášení vedení společnosti, které externí auditor získal v tištěné podobě – založeno fyzicky ve spisu auditora.</p> <p>(není součástí této práce)</p> <p>Nebyly zjištěny žádné skutečnosti, které by zpochybňovaly bezúhonnost vlastníků nebo vedení klienta.</p> |
| <p><b>Odborná znalost</b></p>  |   |
| <p>- Máte celkovou znalost o podnikání a činnosti účetní jednotky? <i>(Vyplňte formulář 140 Porozumění činnosti účetní jednotky)</i></p>   | <p>Ano, disponujeme celkovou znalostí o podnikání ÚJ – externí auditor provedl vlastní vyhledávání o činnosti ÚJ, zároveň diskutoval s vedením.</p>   |
| <p>- Máte dostatečné znalosti účetních postupů v oboru účetní jednotky k provedení zakázky? Jestliže ne, lze požadovanou znalost účetních postupů v oboru snadno získat? Určete zdroje.</p>  | <p>Ano, disponujeme dostatečnou znalostí účetních postupů. ÚJ účtuje dle Českých účetních předpisů.</p>   |
| <p>- Byly identifikovány nějaké oblasti, které vyžadují specializované znalosti? Pokud ano, je požadovaná znalost snadno získatelná? Určete zdroje.</p>  | <p>Nebyly zjištěny oblasti vyžadující specializované znalosti.</p>  |
| <p><b>Vyhodnocení nezávislosti</b></p> <p><i>Další zakazy, zde neuvedené, se týkají zakázek kótovaných účetních jednotek. Všechny příslušné požadavky a návody najdete v sekci 290 a sekci 291 Etického kodexu.</i></p>  |   |
| <p>- Zjistěte a zdokumentujte všechny existující zakazy (ta ohrožení nezávislosti, pro která nejsou žádné dostatečné zabezpečovací prvky, jako jsou):</p> <p>(a) přijetí významných darů nebo pohostinnosti od účetní jednotky;</p> <p>(b) úzké podnikatelské vztahy s účetní jednotkou;</p> <p>(c) rodinné a osobní vztahy s účetní jednotkou;</p> <p>(d) odměna výrazně nižší než je tržní cena (pokud dokumentace neposkytuje důkaz, že byly dodrženy všechny platné standardy);</p> <p>(e) finanční zájmy u účetní jednotky;</p> <p>(f) nedávný zaměstnanecký poměr v stanoveném období (nebo očekávaný zaměstnanecký poměr) u účetní jednotky, působení jako statutární orgán, ředitel nebo</p> | <p>Posouzeno, auditorská společnost nenaplňuje žádný vztah dle bodů a)-j). Nezávislost není ohrožena, neexistují žádné zakazy, které by bránily v provedení zakázky.</p>  |

|  |   |
|--|---|
| <p>zaměstnanec s významným vlivem;</p> <p>(g) půjčky a záruky účetní jednotce/od účetní jednotky;</p> <p>(h) provádění záznamů do deníku nebo klasifikace účtů bez předchozího souhlasu managementu;</p> <p>(i) vykonávání manažerských funkcí pro účetní jednotku; a</p> <p>(j) poskytování neauditorských služeb, jako jsou podnikové finance, právní služby zahrnující řešení sporů, nebo oceňovací služby zahrnující oceňování záležitostí podstatných pro účetní závěrky.</p> <p>Jste přesvědčeni, že neexistují žádné zakazy, které by vám bránily v provedení zakázky?</p>  |   |
| <p>- Vezměte v úvahu Část B Etického kodexu jako návod pro identifikaci hrozeb a ochranných opatření nezávislosti.</p> <p>(a) Identifikujte a zdokumentujte všechna ohrožení nezávislosti, pro které mohou existovat zabezpečovací prvky. Pokryjte každé z následujících ohrožení ve vztahu ke společnosti a k jakémukoli členu týmu provádějícímu zakázku:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• hrozba vlastní zainteresovanosti, která může nastat jako finanční důsledek nebo důsledek zájmů auditora/účetního znalce nebo přímého či blízkého člena rodiny (totiž tam, kde ztráta odměny od účetní jednotky by byla významná),</li> <li>• hrozba prověrky po sobě samém, která může nastat, pokud dřívější úsudek musí být znovu ohodnocen auditorem/účetním znalcem odpovědným za tento posudek,</li> <li>• hrozba protekčního vztahu, která může nastat, pokud auditor/účetní znalec prosazuje stanovisko nebo názor k dané záležitosti natolik, že jeho objektivita může být následně ohrožena (totiž vystupování v pozici obhájce účetní jednotky ve sporu nebo při navyšování podílů),</li> <li>• hrozba spřízněnosti, která může vzniknout kvůli blízkým vztahům auditora/účetního znalce, který se stane příliš nakloněný zájmům jiných, a</li> <li>• hrozba vydíratelnosti, ke které může dojít, když je auditor/účetní znalec skutečnými nebo domnělými hrozbami odstrašován od nezaujatého jednání.</li> </ul> <p>(b) Zhodnoťte a zdokumentujte, zda tyto hrozby, zvažované jednotlivě i dohromady, jsou zjevně nevýznamné.</p> <p>(c) Pro každé ohrožení, které není zjevně nevýznamné, zdokumentujte zabezpečovací prvky existující v účetní jednotce nebo na straně společnosti a to, jak slouží ke snížení ohrožení na přijatelnou úroveň. Zabezpečovací</p> | <p>Nezávislost není ohrožena. Posouzeno v návaznosti na Etický kodex. Auditorská společnost není nijak propojena s auditovanou jednotkou, tudíž nedochází k ovlivnění nezávislosti.</p> |

|  |   |
|--|---|
| <p>prvky mohou zahrnovat profesní standardy a monitorování, pravidla společnosti pro kontinuální vzdělávání, inspekce, zajištění kvality, schvalování deníkových zápisů a klasifikaci účtů účetní jednotkou a zabezpečovací prvky účetní jednotky, jako důsledné kontrolní prostředí a najímání schopných pracovníků účetní jednotkou.</p> <p>(d) Jste přesvědčeni, že přijaté zabezpečovací prvky jsou dostatečné a že ohrožení nezávislosti jsou eliminována nebo snížena na přijatelnou úroveň?</p>   |   |
| <b>Vyhodnocení rizika zakázky</b>  |   |
| <p>- Určili jste, zda rizika spojená s tímto oborem a tímto potenciálním klientem jsou pro společnost přijatelná? Popište všechna známá nebo domnělá rizika a jejich dopad na navrhovanou zakázku, včetně:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) dominantního vlastníka;</li> <li>(b) porušení zákonů/předpisů v oboru, které by mělo za následek značné pokuty nebo sankce;</li> <li>(c) problémů financování nebo platební schopnosti;</li> <li>(d) vysokého zájmu médií o účetní jednotku nebo o její management;</li> <li>(e) trendů a výkonnosti oboru;</li> <li>(f) příliš konzervativního nebo optimistického managementu;</li> <li>(g) účasti ve vysoce rizikových obchodních transakcích;</li> <li>(h) zvláště rizikové povahy podnikání;</li> <li>(i) slabých účetních systémů a záznamů;</li> <li>(j) významného počtu neobvyklých transakcí nebo transakcí se spřízněnou stranou;</li> <li>(k) neobvyklých nebo složitých podnikových/provozních struktur;</li> <li>(l) nedostatečných kontrol a slabého managementu;</li> <li>(m) nedostatku jasných pravidel uznání výnosů;</li> <li>(n) podstatného dopadu změn technologie na obor nebo podnikání;</li> <li>(o) podstatných možných výhod pro management, které závisí na příznivých finančních výsledcích nebo výkonnostních výsledcích;</li> <li>(p) kompetentnosti nebo problému důvěryhodnosti managementu;</li> <li>(q) nedávných změn managementu, klíčových pracovníků, účetních nebo právníků; a</li> <li>(r) požadavků na vykazování účetní jednotky ve veřejném sektoru.</li> </ul> | <p>Jednotku B vlastní jediný společník – právnická osoba. Jednotka B dováží v rámci EU zboží, musí řešit samovyměření DPH. Jednotka B disponuje dostatečným kapitálem – nemá potíže s financováním nákupů. Nepodléhá velkému zájmu médií. Obchodní značka výrobce je předmětem módních přehlídek a časopisů, ale distributor, tzn. jednotka B má odlišný název. Management se chová realisticky – své úvahy vytváří na základě dosažených výsledků v kontextu se situací na trhu. Zástupci vlastníka se aktivně podílí na řízení jednotky. Sami se tedy podílí na vytváření výhledů a řízení jednotky. Eliminuje se tím riziko nadhodnocení výnosů odděleným managementem od vedení (navíc pro případ, že je management odměňován na základě dosažených obrátů). Jednotka B obchoduje se svou spřízněnou stranou. Nejedná se však o nezvyklé transakce – pouze nákup zboží, což je hlavní náplní činnosti</p> |

|  |   |
|--|---|
|  | jednotky B.   |
| <p>- Kdo jsou pravděpodobní uživatelé účetních závěrek?</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• banky,</li> <li>• správci daně,</li> <li>• regulatorní orgány,</li> <li>• management,</li> <li>• věřitelé,</li> <li>• potenciální investoři/kupci,</li> <li>• podílníci/členové,</li> <li>• ostatní.</li> </ul> <p>Existují nějaké spory podílníků nebo jiné spory, které budou ovlivněny výsledkem zakázky? Představuje očekávané spoléhání se těchto uživatelů na vydanou zprávu přijatelné riziko?</p> | <p>Banky, management, vlastníci, dodavatel</p> <p>Spory neidentifikovány – dotázáno vedení společnosti. Z účetních dokladů a poskytnuté dokumentace není zřejmé, že by záznamy vedly k podezření existence sporu.</p> |
| <p>9. Existují určité oblasti účetních závěrek nebo určité účty, které si zasluhují zvláštní pozornost? Pokud ano, zdokumentujte podrobnosti.</p>  | <p>Oblast transakcí se spřízněnou osobou – riziko prověřeno, neexistují nezvyklé transakce. Jiné oblasti nebyly identifikovány.</p>   |
| <p>10. Jste přesvědčeni, že neexistuje žádný podstatný důvod pochybovat o budoucí schopnosti účetní jednotky splňovat předpoklad nepřetržitého trvání v dlouhodobém výhledu (nejméně jednoho roku)?</p>  | <p>Ne, nebyl identifikován důvod, který by vedl k pochybnosti trvání ÚJ.</p>  |
| <p>11. Jste přesvědčeni, že účetní jednotka je jak ochotná, tak schopná zaplatit přijatelnou odměnu?</p>   | <p>Ano, účetní jednotka se jeví jako schopná zaplatit odměnu za provedení audit. Jedná se o opakovanou zakázku.</p>   |
| <b>Omezení v rozsahu</b>   |   |
| <p>12. Jste přesvědčeni, že management účetní jednotky si nebude vynucovat žádné omezení v rozsahu vaší práce?</p>   | <p>Ano, jsme přesvědčeni – předchozí zkušenost, zapojení majitelů do vedení vede v tomto případě k nápomoci.</p>  |
| <p>13. Existují vhodná kritéria (například standardy IFRS), vůči kterým se může předemtná záležitost zakázky vyhodnotit?</p>   | <p>Ano</p>  |
| <p>14. Jsou časové rámce pro dokončení práce přiměřené?</p>  | <p>Ano, posouzeno, jsou přiměřené.</p>  |
| <b>Ostatní</b>   |   |
| <p>15. Existují nějaké další otázky k uvážení, jako je podrobnější vyhodnocení nezávislosti a rizikových faktorů?</p>  | <p>Ne</p>   |

|  |   |
|--|---|
| Pokud ano, zdokumentujte otázky a vaše vyřešení těchto otázek. |   |
| 16. Jiné poznámky.   | - |

### Závěr

1. Jsem přesvědčen, že neexistují žádné skutečnosti, které by bránily auditorovi nebo jakýmkoliv členům auditního týmu provést tuto zakázku.
2. Tam, kde byla zjištěna významná ohrožení naší nezávislosti, existují zabezpečovací prvky, kterými se takováto ohrožení eliminují nebo sníží na přijatelnou úroveň.
3. Nejsem si vědom žádných faktorů, které by oslabily naši nezávislost nebo zdání nezávislosti.
4. Jsem přesvědčen, že jsme získali dostačující informace k posouzení, zdali tuto zakázku u stávající účetní jednotky můžeme přijmout.

Na základě mých předběžných znalostí existujícího klienta a všech faktorů popsanych výše, by riziko spojené s touto účetní jednotkou mělo být hodnoceno jako:

vysoké riziko       střední riziko       nízké riziko

Podmínky průběhu auditu sjednává auditor s jednotkou B v uzavřené smlouvě. Smlouva o auditu přiložena – Příloha 6.

### 4.4.3 Formulář 130 - Strategie auditu

|   | Komentář / Odkaz  |
|---|---|
| I. Rámec účetního výkaznictví   | Jednotka B je obchodní společnost – společnost s ručením omezeným. V průběhu účetního období vykazuje transakce dle ČÚP. Na konci období sestavuje účetní závěrku jak dle ČÚP, tak přetřizuje účetní zůstatky a sestavuje závěrku dle zásad IFRS (použití metodiky převodových můstků). |
| II. Druh zakázky a její výstupy   | Statutární audit, ověření účetní závěrky a výroční zprávy   |
| III. Spoléhání na jiné osoby (jiní auditoři, servisní organizace, interní auditoři) | Ne – společnost nemá interní audit a není potřeba zapojit další externí osoby.  |
| IV. Termíny (fáze) provádění auditu   | Listopad X předaudit – fáze plánovací a ověření procesů v podniku, leden X+1 účast na inventuře, leden a únor X+1 audit   |

|   |   |
|---|---|
|   | (testování), únor a březen X+1 konečné auditní práce  |
| V. Termíny vydání zpráv   | Termín pro audit konec března X+1   |
| VI. Komunikace s osobami pověřenými správou a řízením a komunikace s jinými osobami                                   | Vedení společnosti (zástupci vlastníka a zároveň management), daňový poradce, účetní  |
| VII. Významné či nové interní či externí faktory  | Nebyly zjištěny – nenastaly.  |
| VIII. Základna pro stanovení hladiny významnosti (materiality)  | 170 Stanovení významnosti   |
| IX. Předběžné stanovení oblastí, v nichž existuje zvýšené riziko výskytu významné nesprávnosti, včetně rizika podvodu | Sklady – správné a úplné zaznamenávání transakcí, opravné položky, správné nastavení interních systémů, přetřizení zůstatků dle zásad IFRS. |
| X. Oblasti potřebného porozumění vnitřním kontrolám (kontrolním činnostem)  | Oběh dokladů, kalkulace, účetní systém, evidence skladů (přejímka/výdej zboží), prodej  |
| XI. Zvážení, zdali se auditor na tyto kontroly může a chce spoléhat   | Ano   |
| XII. Zapojení specialistů   | Ne, není potřeba zapojení specialistů.  |
| XIII. Jiné významné skutečnosti   | Ne, nebyly identifikovány – nezjištěny.   |

#### 4.4.4 Formulář 140 - Porozumění činnosti účetní jednotky

|  | Komentář / Odkaz   |
|--|--|
| <b>Vlastnická práva a struktura vedení účetní jednotky</b>   |  |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Popis právní formy (pokud lze, získat výpis z obchodního rejstříku).</li> </ul> | Získán výpis z OR (z důvodu anonymity do DP nevložen), Jednotka B je společnost s ručením omezeným |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Seznam všech propojených osob.</li> </ul>                                       | Propojenou osobou je mateřská společnost (vlastník) a výrobce oblečení – sesterská společnost.     |

|  |   |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Seznam rozhodujících akcionářů nebo společníků i s majetkovými podíly v procentech.</li> </ul>  | Jednotku B vlastní jediný vlastník – právnická osoba – 100% podíl.  |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Seznam hlavních členů vedení účetní jednotky (jméno, funkce).</li> </ul>  | Novák – jednatel, Velký – jednatel, Hubený - jednatel   |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Informace, zda odměny vedení závisí na hospodářském výsledku.</li> </ul>  | Ne, odměny vedení nejsou vázány na hospodářský výsledek.  |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Klíčové informace, které vedení účetní jednotky používá při řízení účetní jednotky a kontrole účetního systému.</li> </ul>  | Vedení využívá k řízení a následné kontrole vnitropodnikové směrnice.   |
| <b>Obchodní cíle a strategie účetní jednotky</b>   |   |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Seznam všech provozoven účetní jednotky, obchodních činností (včetně výrobků a služeb) a počty zaměstnanců.</li> </ul>  | Praha – 10 zaměstnanců, České Budějovice -3 zaměstnanci, Plzeň- 3 zaměstnanci, Brno- 3 zaměstnanci, Ostrava – 3 zaměstnanci |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Všechny plány týkající se významných změn v podnikání účetní jednotky (např. nové výrobky a služby, nová zařízení, akvizice) a očekávané zdroje financování.</li> </ul> | Investice plánovány jen v nejnútnejším rozsahu – nejsou plánovány žádné rozsáhlé investice z důvodu inovací.                |
| <b>Činnosti</b>  |   |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Charakter účetní jednotky (provozní činnosti, uskutečněné a plánované investice).</li> </ul>  | Nákup a prodej módního oblečení   |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Hlavní zákazníci s udáním obrátu v Kč.</li> </ul>   | Jednotka B nemá žádného hlavního zákazníka.   |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Hlavní dodavatelé s udáním obrátu v Kč.</li> </ul>  | Hlavní dodavatel – výrobce zboží  |
| <b>Finance</b>   |   |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Seznam hlavních zdrojů finančních prostředků (např. banky, leasing, dlouhodobé závazky).</li> </ul>   | Hlavní finanční zdroj je v současnosti pro jednotku B vytvořený zisk v minulých letech                                      |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Seznam všech zastavených aktiv, hypoték, zástavních práv a omezení vyplývajících z úvěrových smluv.</li> </ul>  | Jednotka B nemá zastavena žádná aktiva.   |

|  |   |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Další informace</li> </ul>  | Nebyly identifikovány žádné další významné skutečnosti.   |
| <b>Personalistika</b>  |   |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Schopnosti a zkušenosti vedení účetní jednotky a klíčových zaměstnanců pro řízení účetní jednotky.</li> </ul>   | Jednotka B disponuje zkušenými pracovníky, kteří zde dlouhodobě působí. Nedochází zde k fluktuaci pracovníků. Zaměstnanci jsou průběžně doškolení při změně legislativy, systému apod.  |
| <b>Výběr a použití účetních pravidel</b>   |   |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Zvláštní a neobvyklé účetní postupy (např. vztahující se k určitému průmyslovému odvětví).</li> </ul>   | Nebyly zjištěny   |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Seznam změn v účetních postupech oproti minulému období.</li> </ul>   | Nebyly identifikovány žádné změny oproti předchozímu období.  |
| <b>Účetní a informační systém</b>  |   |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Informační systém používaný účetní jednotkou, který se týká účetního výkaznictví a souvisejících podnikových procesů včetně skupin transakcí, které se vyskytují v účetní jednotce. Postupy, které jsou součástí manuálních systémů a informačních technologií. Proces účetního výkaznictví při sestavování účetní závěrky. Kontroly v oblasti účetních zápisů. Způsob řešení rizik spojených s použitím informačních technologií.</li> </ul> | Jednotka účtuje v SW Ekonom, kam se automaticky importují data z pokladního systému APLS, který eviduje veškeré probíhající transakce na prodejnách a skladech. Vše probíhá přes načítání čárových kódů do čteček, ty přenáší veškeré informace do systému. Zápisy se provádí automatizovaně – pouze se načte čárový kód. |
| <b>Vnější faktory</b>  |   |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Všechny faktory, které mohou mít vliv na účetní jednotku (např. změny technologií, zahraniční konkurence, problémy s dodávkou zboží a služeb, faktory působící negativně na odvětví průmyslu, ve kterém účetní jednotka podniká, specifické daňové zatížení pro určité odvětví průmyslu, ekologická a další opatření).</li> </ul>   | Změna legislativy – složité podmínky dovážení zboží v EU. Snížení kvality zboží - vysoké množství reklamací, snížení věrohodnosti prodávané značky.   |



|  |   |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Všechny vlivy prostředí, ve kterém účetní jednotka podniká (např. změny poptávky jako následek vysokých úrokových měr nebo recese, nová nebo připravovaná daňová legislativa, ekologické problémy nebo problémy se spolehlivostí výrobků).</li> </ul> | Ekonomická recese, snížení mezd klientů – pro běžné občany by se stalo zboží hůře dostupné. |
|--|---|

#### 4.4.5 Formulář 141 - Identifikované procesy

|        |  |                      |         |                        |
|--------|--|----------------------|---------|------------------------|
| Klient | Jednotka B                                       | Datum účetní závěrky | 31.12.X | opakovaná zakázka? Ano |
|        | Úroveň závislosti klienta na výpočetní technice: |                      | vysoká  |                        |

| PROCES              | APLIKAČNÍ SYSTÉM | Identifikace rizika |              | PŘIPRAVIL | ODKAZ |
|---------------------|------------------|---------------------|--------------|-----------|-------|
|                     |                  | ANO/NE              | vazba na 100 |           |       |
| finanční účetnictví | Ekonom           | Ano                 | odkaz 100    | Horáková  |       |
| mzdy                | Ekonom           | Ano                 | odkaz 100    | Horáková  |       |
| sklady              | APLS             | Ano                 | odkaz 100    | Horáková  | 14203 |
| prodej              | APLS             | Ano                 | odkaz 100    | Horáková  |       |

Předběžný závěr týkající se spolehlivosti účetního systému (slovní popis):  
Účetní systém je přiměřeně spolehlivý, veškerý přenos dat se provádí automatizovaně, čímž se velmi eliminuje riziko chyby.

##### Identifikovaná rizika

Nebyla identifikována žádná významná rizika plynoucí z vnitřních procesů ÚJ. Na ÚJ působí možná potenciální vnější rizika – výrazná změna legislativy.

#### 4.4.6 Formulář 142-3 - Porozumění procesu

##### Název procesu

**Proces nákupu a jeho příjmu na sklad**

##### Popis procesu

SW APLS eviduje stav zásob na všech pobočkách jednotky B – v případě poklesu – automaticky SW upozorní skladníka o nízkém stavu. Skladník zkontroluje uvedené množství a vytvoří objednávku, kterou předá „odkliknutím“ v SW ekonomovi, který objednávku překontroluje, schválí a odešle dodavateli. Objednávka obsahuje informaci o zásobování konkrétních prodejen. Dodavatel zašle oblečení na paletách do centrálního skladu do Prahy. Palety jsou rovnou označeny, dle prodejen. Skladník centrálního skladu v Praze převezme palety, roztřídí je dle požadavků, zkontroluje dodací listy s objednávkou

a příp. rozdíly zadá do systému. Palety následně ještě nerozbalené zašle do jednotlivých poboček (prodejen). Zde až místní skladník přijme paletu se zbožím. Veškerý příjem a výdej se provádí přes čtení čárových kódů. Shodně tomu tak je při příjmu zboží na prodejní sklady – veškeré zboží je označeno visačkou s čárovým kódem. Skladník musí nejprve v systému vyhledat objednávku a pak každý kus načíst přes čtečku. Po naskladnění posledního kusu, skladník v systému uzavře příjemku zboží a software mu automaticky sdělí, zda se počet dle dodacího listu shoduje s příjmem nebo nikoli. Směrnice dále uvádí postup, jak se řeší případné nesrovnalosti.

### **Popis informačního systému**

Jednotka B používá k evidenci zásob systém APLS – prostřednictvím zakoupené licence. Údržbu běžných operací a nastavení provádí jednotka B sama, v případě nutnosti zajišťuje údržbu dodavatelky od poskytovatele. Data se zpracovávají do (v) systému průběžně během celého účetního období. Hlavním výstupem - objednávka, příjemka, zjištění rozdílu – evidence skladu. Systém automaticky importuje data do účetního systému, který jednotka B používá.

Ve sledovaném účetním období nenastaly problémy s používaným SW (pouze při zavedení – v souvislosti s individuálním nastavením dle požadavků jednotky). Poskytoval včas reaguje na legislativní změny – př. nyní informuje dostatečně včas o implementaci modulu k EET.

### **Identifikovaná rizika**

Nebyla identifikována žádná významná rizika

## **4.4.7 Formulář 150 - Porozumění vnitřní kontrole**

### **Porozumění návrhu a zavedení kontrol**

#### **Kontrolní prostředí**

Auditor zdokumentuje a vyhodnotí své porozumění této oblasti vnitřní kontroly:

- prosazování integrity a etických hodnot vedením
- dodržování nezbytné kvalifikace pracovníků
- efektivita správy a řízení účetní jednotky
- filozofie a styl práce vedení
- organizační struktura
- přidělování pravomoci a odpovědnosti, systém autorizace a schvalování transakcí
- odpovědnost zaměstnanců za dodržování vnitřních předpisů a kontrol, jejich možné postihy a sankce:

- zásady a postupy v oblasti lidských zdrojů (školení pracovníků, nábor nových pracovníků, kariérní postupy)

#### **Celkové zhodnocení kontrolního prostředí:**

Všichni pracovníci jednotky B jsou pravidelně proškolení. Školení se odvíjí od pracovních pozic jednotlivých pracovníků. Pravidelně jednou měsíčně se koná porada pracovníků v Praze, kde sídlí i vedení jednotky. Z porady se sepíše zápis o diskutovaných provozních záležitostech a jejich řešení. Zápis se rozešle na všechny pobočky – každý pracovník má ve svých povinnostech seznamovat se se zápisy. Minimálně jednou za 3 měsíce navštěvuje jeden z jednatelů ostatní pobočky, kdy diskutuje s pracovníky poboček, kontroluje dodržování směrnic atd. V případě, že mají pracovníci připomínku či problém, zavolají nebo zašlou e-mail o nastalé situaci na centrálu a řeší se ihned.

Odpovědnost pracovníků stanovuje vnitřní směrnice. (Skladník zodpovídá za stav svého místního skladu – skladník přebírá hmotnou zodpovědnost za nesrovnalosti, které nelze vysvětlit (dohledat). Prodavač/ka zodpovídá za přijaté zboží a jeho stav na prodejně – též sepsána hmotná zodpovědnost atd.)

Přijímání nových zaměstnanců provádí vždy jeden z jednatelů – prověří potenciálního pracovníka, který musí navíc splňovat předem stanovené podmínky (odvíjí se od pracovní pozice), (vzdělání, předpoklady a další)

#### **Proces vyhodnocení rizik účetní jednotky**

- má společnost stanovenou podnikatelskou strategii a ta je zpracovávána do strategického plánu?
- má společnost nastaveny realistické cíle, které jsou pravidelně sledovány?
- provádí společnost střednědobé a krátkodobé plány? Je plnění těchto plánů vyhodnocováno, popř. pak operativní plány měněny?
- vnímá společnost riziko nerutinních transakcí a provádí kontrolu těchto transakcí?

Jednotka B má zpracovanou podnikatelskou strategii – vychází ze společného základu s výrobcem zboží, s nímž je přes jednu mateřskou společnost spřízněna – udržení kvality prodávaných výrobků a v kontextu s tím vytvoření a udržení dobrého jména značky, oslovení náročnější klientely. Základní strategie jednotky zůstává stejná, mění se krátkodobé a střednědobé plány – operativně jsou plány upravovány v reakci na nové podmínky.

*Celkové zhodnocení procesu vyhodnocení rizik: nízké*

#### **Informační systém, včetně odpovídajících obchodních procesů, které se týkají účetního výkaznictví, a komunikace**

- jaké skupiny transakcí v podnikových procesech vznikají?, jaké účetní záznamy existují?
- jak jsou informace zachycovány a zpracovávány?
- jaké postupy se používají pro zjištění potlačení kontroly, nestandardních zápisů?
- jaké zprávy informační systém pravidelně generuje a jak tyto zprávy slouží k řízení účetní jednotky?
- zavedlo vedení interní pravidla pro identifikaci, záznam do informačního systému a zahrnutí do výkazů společnosti všech relevantních informací?

- výsledky hospodaření společnosti jsou posuzovány vedením společnosti a jsou srovnávány s plány hospodaření daného roku?
- relevantní pracovníci jednotlivých úseků jsou před závěrkovými pracemi seznámeni s jejich úlohou při poskytnutí včasných, relevantních a správných informací finanční účtárně pro správný průběh závěrek společnosti?
- má společnost zavedena pravidla pro sestavení účetní závěrky?

Účetní výkaznictví je automatizováno, v elektronické podobě jsou k dispozici všechny relevantní informace, nestandardní zápisy nejsou umožněny, mimo automatické zpracování lze do účetnictví zadávat záznamy pouze přes interní doklady. Výsledky hospodaření jsou srovnávány s plány. Kontrolovány a odsouhlasovány vedením (zároveň kontrola mateřských společností). Pracovníci jsou seznámeni s termíny pro sestavení účetní závěrky. Jednotka se řídí obecně platnými právními předpisy platných pro sestavení účetní závěrky.

*Celkové zhodnocení informačního systému a jeho rizik:* **Nastavení implementovaných informačních systémů se jeví jako spolehlivé. Identifikované riziko – nízké.**

### **Kontrolní činnost**

*Jsou stanovena pravidla oddělení pravomocí?* **Ano, řeší směrnice.**

*Jsou zavedena pravidla schvalování nákupů, pravomoci pro podpisy kontraktů apod.?* **Ano, řeší směrnice. Běžné objednávky vystavuje skladník. Kontrolu objednávky, schválení a odeslání dodavateli provádí ekonom.**

*Jsou stanovena pravidla pro včasné sesouhlasení účtů, jejich následnou kontrolu a přijetí nutných opatření?* **Ano Jaké plně či částečně zautomatizované kontroly jsou zabudovány do IT systému? Převod modulu do finančního účetnictví. Účetní i pokladně-skladový SW mají nastaveny automatické kontroly. Při zadání rozdílné hodnoty automaticky SW vytvoří záznam o nesrovnalosti a oznámí hlášením vzniklý rozdíl.**

*Existuje fyzická kontrola bezpečnosti majetku, zabezpečení přístupu do prostor účetní jednotky, k účetním záznamům, počítačovým programům a datovým souborům?* **Ano, existuje – kódování, prostory provozoven napojeny na PCO. Počítače zabezpečeny antivirovým programem, pravidelně se data zálohují na externí úložiště, kde se vytvoří záloha, kterou je však možno otevřít pouze přes heslo a následně až nainstalovat.**

*Jsou vyhodnocovány odchylky oproti plánu? Jsou příčiny odchylek zjišťovány?* **Ano, jsou sledovány a vyhodnocovány odchylky. Na základě odchylek se upravují plány.**

*Zajištění zanesení veškerých prodejů do inf. systému (existence ceníků, kompetence pro udělování slev zákazníkům, reklamační řád apod.):* **ano, veškeré údaje jsou zadány a nastaveny v SW. Jednotka neposkytuje slevy dle zákazníků Slevy se dovíjí od sezón (ročních období) – nařizuje je výrobce oblečení, který případné přebytky skladů (sezónní oblečení) odebírá zpět.**

*Zjišťování důvěryhodnosti zákazníků, zajišťování jejich plateb, správa dlužníků:* **Prodej zboží probíhá přímo v prodejnách jednotky B, neprodává se zboží na faktury –**

**nedochází tak k nezaplacení zboží.**

*Cykly provádění inventur, jsou prováděny namátkové inventury? Ano, jsou prováděny jak namátkové, tak periodické kontroly. Periodických kontrol/inventur se účastní auditor.*

*Hmotná zodpovědnost zaměstnanců. Její uplatňování při zjištěném manku. Ano, ÚJ má stanovenou hmotnou zodpovědnost – řešeno již výše v práci.*

*Existence možnosti zásahu do údajů na skladových kartách obsluhou. Ne, obsluha nemá přístup k přepisování informací v systému – musí požádat vedoucího prodejny, který zadá pokyn k přepsání informace. O přepsání se provede zápis.*

*Sledování obrátkovosti zásob, jejich prodejnosti, nadnormativních stavů. Ano, ÚJ sleduje obrátkovost zásob, jejich prodejnost i nadnormativní stavy. K regulaci však dochází i z velké části výrobcem oblečení – určuje sezónnost, slevy atd.*

*Existence fyzického zabezpečení ochrany majetku společnosti: Ano, existuje – oplocení, zabezpečovací služba.*

*Jaká jsou pravidla pro pořizování dlouhodobého majetku, jeho opravy a obnovu? Vytváří se krátkodobé, střednědobé i dlouhodobé plány, jež zahrnují vyhlídky plánovaných investic.*

*Existuje systém schvalování plateb dodavatelům? Ano, provádění plateb podléhá schvalování, Účetní přijme fakturu, kterou zaúčtuje do systému. Automaticky se faktura v systému zobrazí v sekci „K úhradě“ ekonomovi, který si ověří, zda se faktura váže k požadovaným potřebám ÚJ, schválí „Likvidaci faktury“. Jedná-li se o neautomatizované transakce, platby schvaluje v závislosti na výši transakce buď jeden, nebo min dva jednatelé.*

*Celkové zhodnocení kontrolních činností: (tj. slovní popis stavu struktury a implementace vyhodnocování informačního systému, zjištěná specifická a obecná rizika, zjištění rizika podvodu):*

**Zavedené a užívané kontrolní činnosti se jeví jako dostatečné, na kvalitní úrovni.**

## **Monitorování kontrol**

- provádí společnost vnitřní audit?
- je společnost certifikována v systému jakosti ISO?
- sleduje společnost dodržování kontrol?
- vyhodnocuje společnost nálezy externích auditorů společnosti?
- provádí společnost odsouhlasení pohledávek a závazků s největšími odběrateli a dodavateli (popř. dalších významných zůstatků), případné rozdíly jsou přezkoumány a řešeny?
- reaguje vedení společnosti na návrhy zaměstnanců ohledně zlepšení kontrolních mechanismů?
- vyhodnocuje vedení stížnosti zákazníků?

Společnost neprovádí vnitřní audit, není certifikována v systému jakosti ISO, vyhodnocuje všechny nálezy auditorů. Vedení společnosti samo provádí dohled

nad dodržováním postupů kontrol. ÚJ odsouhlasuje své závazky s výrobcem oblečení čtvrtletně. Pohledávky ÚJ neodkonfirmovává – zákazníci jsou běžní občané, kteří nakupují na pobočkách/obchodech – nevznikají tak transakce přes pohledávky. ÚJ reaguje na návrhy zaměstnanců – pracovníci mají možnost sdělovat své připomínky, poznatky, návrhy na pravidelných schůzkách. V případě naléhavosti zkonzultují pracovníci svůj návrh s nadřízeným, který srozumitelný a věcný návrh neprodleně předloží vedení.

Vedení sleduje i stížnosti/reklamace zákazníků. Vyhodnocuje druh stížností – chování pracovníků, přístup či stížnosti týkající se kvality zboží, design apod. Stížnosti týkající se provozu ÚJ vyhodnocuje samo vedení společnosti a následně zvažuje možnosti náprav apod. Jedná-li se o stížnosti na kvalitu zboží apod., předává vedení poznatky výrobcí.

*Celkové zhodnocení monitorování kontrol?*

**Na monitorování kontrol se do značné míry podílí přímo vedení ÚJ, čímž se eliminuje riziko zkeslení, zatajení zjištěných informací o případném nedodržování nastavených kontrolních postupů. Oblast monitorování kontrol sledává auditor v ÚJ B na velmi dobré úrovni.**

#### **Identifikovaná rizika**

Nebyla identifikována významná rizika.

### **4.4.8 Formulář 151 - Posouzení návrhu a zavedení kontrol**

#### **Přehled kontrol**

Jedná se o podpurný dokument k formuláři 150 – Porozumění vnitřní kontrole.

| <b>Oblast činnosti:</b>  | <b>Nákup a jeho příjem na sklad</b>                               |                                 |   |
|--|---|---------------------------------|---|
| <b>Popis činnosti</b>  | <b>Pokryvané riziko</b>   | <b>Související účet/tvrzení</b> | <b>Způsob posouzení kontroly</b>  |
| Objednávky – schvalování   | Nákup nepotřebných zásob – hromadění zásob, vázání fin.prostředků | 131, 321, 221                   | Sledování průběhu transakce, dotazování – ověření funkčnosti stanovené směrnice |
| Příjem zboží – ověření příjmu na sklad dle dodacího listu              | Naskladnění zboží v jiné výši, jiné množství                      | 132                             | Ověření sledováním prováděných operací, ověření v SW, dotazování                |
| Přepisování dat – příjem zboží – schvalování přepisu, omezení přístupu | Manipulace zaznamenaných dat                                      | 132                             | Ověření provedeno osobní účastí – pozorování procesu v běžném provozu           |

## Posouzení kontrol

Zde se uvede, jak byly dané kontroly posouzeny.

| <b>Objednávky schvalování</b>  | <b>- Dotazování (Osoby a odpovědi)</b>   | <b>Další důkazní informace (Podpora k odpovědím)</b>   |
|--|--|--|
| Jak probíhá relevantní kontrola?   | Dotázán nezávisle na sobě ekonom a skladník – popsali postup shodný se směnicí.  | Postup doložen doklady – potřebná objednávka odeslána skladníkem ekonomovi – ekonom odeslal dodavateli – na objednávce podpis ekonomů.   |
| Jak probíhá proces přenosu informací (nutných k provádění kontroly) z jedné osoby na druhou?                             | Dotázán nezávisle na sobě ekonom a skladník – popsali postup shodný se směnicí.  | Přenos probíhá automaticky přenosem dat uvnitř systému APLS. Ověřeno osobně na místě.  |
| Jaká je frekvence a načasování kontroly?   | Ekonom, skladník, jednatel. Průběžně – vždy po předání objednávky ke schválení.  | Objednávka a „návrh objednávky“  |
| Je kontrola závislá na fungování jiné kontroly, správnosti určité informace, či fungování obecných počítačových kontrol? | Ekonom, skladník, jednatel – ano - kontrola SW – skladník sleduje pohyby skladu, při poklesu oznámí SW, že je potřeba provést objednávku, stav skladu vidí i ekonom (nemůže však zadávat data, ale nahlížet ano) | Ověřeno osobně – ekonom ukázal auditorovi nahlížení na sklady. Při poklesu zásob se vytvoří v syst.záznam o tom, že nebyl vytvořen navazující zápis => návrh objednávky – propojenost procesů. |
| Jak probíhá kontrola v případě nepřítomnosti (nemoc, dovolená apod.)?  | Jednatel p. Novák, Zastupitelnost – pověřený jednatel odsouhlasí zastupujícího, kterému jsou vytvořeny dočasné přístupy  | Dohledány a předloženy záznamy o zástupu.  |
| Jaký byl rozsah a povaha chyb odhalených danou kontrolou v minulosti?  | Ekonom, skladník, jednatel p. Novák - situace nenastala (velké zapojení automatizace eliminovalo riziko)   | NN   |
| Byla daná osoba někdy požádána/nucena odchýlit se od předepsaného postupu kontroly?                                      | Ekonom, skladník, jednatel p. Novák - nebyla   | NN (při kontrole neodhaleny skutečnosti naznačující pochybnosti)   |

| <b>Příjem zboží – ověření příjmu na sklad dle dodacího listu</b>   | <b>Dotazování</b><br>(Osoby a odpovědi)  | <b>Další důkazní informace</b><br>(Podpora k odpovědím)  |
|--|--|--|
| Jak probíhá relevantní kontrola?   | Dotázání skladníci (centr.skladu a poboček) – popsali postup shodný se směrnici.   | Postup doložen doklady i pozorováním – centr.sklad vyplní příjem dle dodacího listu a na pobočkách se přijímá čtením čárových kódů po položkách. |
| Jak probíhá proces přenosu informací (nutných k provádění kontroly) z jedné osoby na druhou?                             | Dotázání nezávisle na sobě skladníci – popsali postup shodný se směrnici.  | Přenos probíhá automaticky přenosem dat uvnitř systému APLS. Ověřeno osobně na místě.  |
| Jaká je frekvence a načasování kontroly?   | Skladníci, jednatel – skladník centr. skladu načte dle kódu na paletě obsah do systému a odkontroluje načtený stav s dodacím listem. Při příjmu skladník pobočky načítá všechny položky přes čár.kód, což se přenáší do systému. Automaticky se vyhodnotí rozdíl. Kontrola – automatická, vždy při příjmu. | Ověřen osobně proces.  |
| Je kontrola závislá na fungování jiné kontroly, správnosti určité informace, či fungování obecných počítačových kontrol? | Skladníci – ano – kontrola se odvíjí od návaznosti procesů, které se přenáší postupně od objednávky po naskladnění, každou fází kontroluje pracovník.  | Ověřeno osobně   |
| Jak probíhá kontrola v případě nepřítomnosti (nemoc, dovolená apod.)?  | Skladníci – centr.sklad – sklad.příjmu nahradí vedoucí skladu, skladníka pobočky zastoupí vedoucí pobočky (na pobočkách 3 zaměstnanci – skladník, prodavač, vedoucí prodejny). Kontrola – automatizovaná.  | Ověřeno na dokladech – dohledána situace, kde skladník čerpal dovolenou.   |
| Jaký byl rozsah a povaha chyb odhalených danou kontrolou v minulosti?  | Kontrola – automatizovaně, v případě rozdílu nahlásí syst.oznámení o rozdílu vedoucímu centr.skladu, který musí dohledat vznik chyby. Nenastalo  | NN   |



|   |  |    |
|---|--|----|
| Byla daná osoba někdy požádána/nucena odchýlit se od předepsaného postupu kontroly? | Skladníci – nebyla potřeba/nutnost odchýlit se | NN |
|---|--|----|

| <b>Přepisování dat – příjem zboží – schvalování přepisu, omezení přístupu</b>  | <b>Dotazování</b><br>(Osoby a odpovědi)   | <b>Další důkazní informace</b><br>(Podpora k odpovědím)  |
|--|---|--|
| Jak probíhá relevantní kontrola?   | Skladníci – centr.skladu, poboček; příjem probíhá z velké části přes čtení čárových kódů a přenos je automatický, vč. vyhodnocení nesrovnalostí. V případě nutnosti přepisu dat, musí skladník požádat nadřízeného, aby zkontroloval údaj, schválil přepis a zadal znovu. | U příjmu zboží nenastalo – načítá se automatizovaně. Není možno přidat množství bez načtení nového kódu. |
| Jak probíhá proces přenosu informací (nutných k provádění kontroly) z jedné osoby na druhou?                             | Skladníci, jednatel p. Novák – přenos informací probíhá automaticky uvnitř systému, vč. zápisu o provedeném přepisu.  | NN   |
| Jaká je frekvence a načasování kontroly?   | Skladníci, jednatel – přepisování dat kontroluje namátkou jednatel v době, kdy provádí inventuru.   | Ověřeno nahlédnutím do systému, účast na inventuře.  |
| Je kontrola závislá na fungování jiné kontroly, správnosti určité informace, či fungování obecných počítačových kontrol? | Skladníci, jednatel – ano, kontrola je závislá – systém automaticky vyhodnocuje rozdíly. Jednatel kontroluje jen namátkou během provádění inventur.   | Ověřeno osobně – účast při inventuře.  |
| Jak probíhá kontrola v případě nepřítomnosti (nemoc, dovolená apod.)?  | Jednatel p. Novák, skladníci – v případě absence vedoucího centr.skladu – pravomoc delegována na „zástupce“ vedoucího skladu (skladník), pobočky – absence vedoucího pobočky – řeší se přepis s vedoucím centr. skladu.   | Dohledány a předloženy záznamy z období zástupu.   |
| Jaký byl rozsah a povaha chyb odhalených danou kontrolou v minulosti?  | Kontrola neodhalila žádné chyby   | NN   |
| Byla daná osoba někdy požádána/nucena odchýlit se od předepsaného postupu kontroly?                                      | Skladníci – ne, nebyli nuceni, ani požádáni, aby se odchýlili od stanovených postupů.   | NN (při kontrole neobjeveny skutečnosti naznačující pochybnosti)   |

## Zjištěné nedostatky

|                                     |
|-------------------------------------|
| Nebyly zjištěny významné nedostatky |
|-------------------------------------|

Identifikovaná rizika

|                                  |
|----------------------------------|
| Neidentifikována významná rizika |
|----------------------------------|

### 4.4.9 Formulář 160 - Předběžné analytické postupy

#### Meziroční vývoj – porovnání X/X-1

##### Výkaz zisku a ztráty

**1) Tržby za prodej zboží, výrobků a služeb:** 112537/110373 zvýšení o 1,96%, došlo k mírnému navýšení tržeb.

**2) Náklady vynaložené na prodané zboží, spotřeba materiálu a energie:** 109276/100232 zvýšení o 9,02%

**Komentář:** Náklady rostly rychleji oproti růstu výnosů.

**3) Osobní náklady:** 9336/8390 zvýšení o 11,28%

**Komentář:** Osobní náklady rostly též rychleji rostly výnosy, vedlo k tomu zvýšení mezd.

**4) Odpisy majetku:** 362/202 zvýšení o 79,2%

**Komentář:** Zvýšení ročních odpisů bylo ovlivněno nákupem a zařazením nového majetku do užívání (3 automobily a PC ve skladech)

**5) Finanční náklady:** 1098/1120 snížení o 1,96%

**Komentář:** U finančních nákladů došlo k mírnému meziročnímu poklesu.

##### Rozvaha

**1) Dlouhodobý majetek:** 6975/4293 zvýšení o 62,47%

**Komentář:** K navýšení DM došlo plánovaným nákupem třech nových vozů a částečnou obměnou výpočetní techniky (PC – ve skladech). **2) Zásoby:** 41902/36377 zvýšení o 15,19%

**Komentář:** Stav zásob na konci roku je o 15,19% vyšší než KS X-1. ÚJ v posledním čtvrtletí nakoupila značné množství zboží (výše řečeny i daňové pohledávky plynoucí z nadměrného odpočtu DPH).

**3) Pohledávky z obchodních vztahů**

1205/2207 snížení o 45,4%

**Komentář:** ÚJ dodává okrajově své zboží i do několika obchodů, které nevlastní. Na konci účetního období byla naskladněna, tzn. i přeprodána nová kolekce a vzniklé pohledávky

nebyly ještě zcela uhrazeny. ÚJ se však snaží eliminovat tento přeprodej a více se soustřeďuje na prodej zboží ve svých vlastních prodejnách.

#### 4) Stát – daňové pohledávky

134/4 velký nárůst

**Komentář:** Došlo v důsledku nákupu velkého objemu zboží na konci období, které se již nestihlo prodat, z tohoto titulu vznik velkého nadměrného odpočtu.

5) Závazky z obchodních vztahů: 11393/14933 snížení o 23,7%

#### 6) Závazky k ovládající a řídicí osobě

- Krátkodobé závazky – nebyly

#### 7) Bankovní úvěry a výpomoci – nebyly

#### Vyhodnocení:

Vykázané výsledky jsou ovlivněny činností – sezónností – ÚJ. Významnější rozdíly bylo možno vysvětlit a byly podloženy důkazy, případně vysvětleny vedením při diskuzi.

### 4.4.10 Formulář 170 - Stanovení předběžné hladiny významnosti

Auditor predikuje hladinu významnosti na základě odhadu zakládajících se na vývoji předchozích období. Z důvodu předchozí spolupráce (auditů) ÚJ stanovil hladinu významnosti ve výši 70 %. Jako základnu hladiny významnosti použil auditor aritmetický průměr.

#### Tabulka 4: Predikce hladiny významnosti – jednotka B

Predikce hladiny významnosti <sup>1</sup>

|                               | A        | B         | C      | D                 | Použité %<br>(odvíjí se od<br>metodik<br>KAČR) <sup>2</sup> | Významnost<br>(materialita v tis.<br>Kč) <sup>3</sup> |
|-------------------------------|----------|-----------|--------|-------------------|---|---|
|                               | 30.6.X-1 | 31.12.X-1 | 30.6.X | 31.12.X- predikce |   |   |
| Aktiva brutto <sup>4</sup>    | 82674    | 83476     | 72987  | 73695             | 3   | 2211  |
| VH před zdaněním <sup>5</sup> | 1987     | 4038      | -1283  | -2607             | 5   | -130  |
| Výnosy <sup>6</sup>           | 63809    | 130743    | 60564  | 124094            | 3   | 3723  |
| VK <sup>7</sup>               | 53666    | 55717     | 49722  | 51622             | 4   | 2065  |

Hladina významnosti <sup>8</sup> **1967**

Prováděcí významnost  
stanovena na 70% <sup>9</sup> **1377**

<sup>1</sup>Prediction of significance level, <sup>2</sup>Used % (based on methodologies KAČR), <sup>3</sup>Significance (materiality in thousands CZK), <sup>4</sup>Brutto assetst, <sup>5</sup>Profit/Loss before tax, <sup>6</sup>Revenues, <sup>7</sup>Equity, <sup>8</sup>Level of significance, <sup>9</sup>Implementing significance set at 70 %

Zdroj: vlastní zpracování, data – účetní výkazy jednotky a vlastní

## 4.4.11 Formulář 190 - Shrnutí plánu auditu

### 1. Předmět podnikání účetní jednotky

Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Hlavní činností ÚJ je nákup a prodej módního oblečení.

### 2. Riziko zakázky

Posouzeno – riziko zakázky se jeví nízké. Odkaz 100 – Program postupů vyhodnocení rizik

### 3. Riziko výskytu podvodu

Posouzeno – riziko podvodu – nízké. Kontroly provádí vedení, které zastupuje i vlastníky ÚJ.

### 4. Změny ve významných účetních metodách

Ve sledovaném účetním období nedošlo k žádným významným ani jiným změnám v užívání účetních metod.

### 5. Problémy z předchozích let

V předchozích obdobích nebyly zjištěny, žádné problémy. ÚJ neřešila žádné soudní spory apod.

### 6. Účetní systém

Vysoká závislost na výpočetní technice, rizika nezjištěna. Vhodným způsobem nastavena automatizace procesů, čímž se eliminuje i riziko vzniku nesprávností.

### 7. Informační technologie

Velké zapojení IT – sklady, prodej, účetnictví. Přednastaveny funkční procesy – automatizace. Jednotka B využívá pro své interní procesy do velké míry výpočetní techniku. Prostřednictvím dvou vzájemně propojených softwarů – Ekonom a APLS – evidují téměř všechny operace probíhající uvnitř podniku. Automatizace procesů prostřednictvím implementace softwarů do značné míry eliminuje riziko vzniku nesprávností.

### 8. Vnitřní kontroly

Vnitřní kontroly jsou nastaveny vhodným způsobem – díky automatizaci procesů a nastavení systému dochází k průběžné kontrole při zadávání dat. Fyzické kontroly nebo dohlížení na dodržování průběhu kontrol dohlíží vedení. Vnitřní kontrolní systém jednotky

B, se dle analýzy (zodpovězení dotazů), jeví jako propracovaný. Jeho kvalita odpovídá vysokým nárokům. Ke zvýšení kvality kontrol výrazně přispívá zapojení vedení (zástupců vlastníka) do řízení, včetně provádění kontrol. Další efektivní předcházení rizik je vytvořený kontrolní systém - na každé pracovní pozici probíhá kontrola předchozího úkonu. „Naslepo“ se do systému zadá nutná informace a systém na základě propojení s předchozím dokladem vyhodnotí, zda je vše v pořádku nebo vznikl rozdíl a vytvoří o tom hlášení.

## **9. Hladina významnosti (materiality)**

Hladina významnosti predikována ve výši 1967 tis. Kč.

(Prováděcí významnost 1377 tis. Kč.)

## **11. Významná rizika**

Během zjišťování míry rizika nebyla identifikována žádná významná rizika.

## **12. Cena**

Cena stanovena ve smlouvě (120 tis. Kč), kterou uzavírají obě strany – externí auditor, ÚJ.

## **13. Auditorovi odborníci**

Nevznikla potřeba zapojení dalších specialistů

Celkově lze shrnout, že jednotka B nezanedbává činnosti zabývající se eliminací možností vzniku rizika nesprávnosti či podvodu. Testování by se mělo zaměřit spíše na kontrolu nastavení interního systému, zda byly veškeré procesy skutečně nastaveny v souladu se směrnicí a požadavky a zda se skutečně automatické procesy chovají tak, jak se předpokládá, tj. přenáší se všechna data dle veškerých stanovených zásad. V oblasti skladů, jež byla zvolená základna, na kterou se audit víc zaměřil, nebyly shledány žádné významné nedostatky.

### **4.4.12 Shrnutí k ověření závěrky dle IFRS**

Externí auditor identifikoval a určil všechna potenciální rizika, která by mohla ohrozit ÚJ. Z pohledu ověřování účetní závěrky dle IFRS se musí auditor řídit pravidly stanovenými IFRS, která se liší oproti vykazování dle českých účetních předpisů. Vykazování dle IFRS klade větší důraz na obsah vykazovaných položek než na formu, jakou jsou položky prezentovány, což je základní a zásadní rozdíl oproti ČÚP. Ověřované

účetní výkazy sestavené dle IFRS mají odlišnou strukturu než dle ČÚP, musí dojít k přetřídění položek dle jejich náplně (obsahu).

Tříděním položek během transformace výkazů se zvyšuje riziko vzniku nesprávnosti. Externí auditor by měl v dalších fázích auditu otestovat způsob, jakým ÚJ transformaci provádí, aby byla dodržena zásada věrného a poctivého obrazu vedení účetnictví a nedošlo ke zkreslení výše zůstatků/obratů.

Závěrka sestavená dle ČÚP musí dodržet stanovenou formu, v určitých oblastech se odchyluje od věrného zobrazení skutečnosti. IFRS neklade takový důraz na dodržení formy, ale zdůrazňuje dodržení zobrazení věrného zobrazení skutečnosti.

V námi blíže zkoumané oblasti – nákupu zásob a jejich příjmu na sklad není velký rozdíl ve vykazování a evidenci zásob při provádění auditu dle českých účetních předpisů a IFRS. Zásadní rozdíl v zařazení/nezařazení do zásob tkví v evidenci náhradních dílů. Jednotka B však obchoduje s módou, nikoli například ve strojírenství, a tak nevynakládá finanční prostředky na nákup drahých náhradních dílů. Dalším rozdílem je účtování o výpůjčních nákladech spojených s nákupem zásob – dle zásad IFRS se výpůjční náklady nekapitalizují.

Ke kontrole transformace účetních zůstatků má možnost využít metodiky zveřejněné KAČR – Příloha 7, kde je zobrazena značná část „převodových můstků“ mezi účetní závěrkou sestavenou dle českých účetních předpisů a dle IFRS.

## 5. Závěr

Hlavním přínosem této práce má být vymezení oblasti činnosti a zhodnocení role interního a externího auditu především v souvislosti se zabezpečením garance dodržování základní zásady pro vedení účetnictví – zásada věrného a poctivého obrazu účetnictví. Dodržení zásady věrného a poctivého obrazu účetnictví je docíleno, dodržuje-li ÚJ všechny stanovené předpisy, které jí stanovuje zákon a další relevantní předpisy. To, zda ÚJ dodržuje všechny předpisy a je dodržena zásada věrného a poctivého obrazu, se snaží zjistit interní i externí auditor. Interní auditor se navíc snaží navrhnout zlepšení efektivnosti probíhajících procesů.

V práci byla řešena fáze předauditu především v podmínkách ČÚP, kdy se auditori snažili identifikovat oblasti náchylné na možnost vzniku rizika. Práce se zároveň zabývala možnostmi spolupráce interního a externího auditora. Vyhodnocení identifikace rizik bylo navíc u jednotky B shrnuto i z pohledu IFRS, tím se rozšířila oblast, která by měla být v další fázi auditu testována a prověřena – testování spolehlivosti postupu transformace účetních výkazů do varianty splňující podmínky vykazování dle IFRS. Nepotvrdila se tedy třetí hypotéza.

Ze zpracovaných poznatků lze vyvodit, že interní audit představuje pro ÚJ velmi cenné oddělení, a to zejména u větších firem, které mají rozsáhlejší a složitější procesy. Identifikuje veškeré možnosti vzniku rizik, které by mohly jakýmkoli neočekávaným způsobem ovlivnit činnosti ÚJ. Navrhuje vedení, jak zefektivnit probíhající procesy uvnitř podniku. Interní auditor se zabývá oblastmi, na které nemá management dostatečný časový fond. V analyzované jednotce A, která má zaveden interní audit, slouží interní audit částečně i jako kontrolní orgán generálního ředitele, který byl identifikován jako jeden z rizikových faktorů. Tímto se potvrdila první hypotéza.

Externí audit si ÚJ smlouvají z důvodu naplnění zákonných podmínek pro povinnost ověření účetní závěrky nebo z důvodu požadavku uživatelů účetní závěrky, zejména mateřské společnosti, případně banky (pro ÚJ se tak stává dostupnější získání úvěru). Dodržuje-li ÚJ všechny předpisy a vysloví-li externí auditor kladný výrok, tj. dojde k ověření účetní závěrky auditorem, zvyšuje se tak věrohodnost vypovídací schopnosti účetní závěrky.

Z pozice externího auditora, lze dojít na základě práce k závěru, že je výhodnější, má-li auditovaná ÚJ zavedený funkční interní audit. Externí auditor musí sice provést kroky, jimiž otestuje funkčnost interního auditu, avšak i přes to mu může být práce interního auditora velmi přínosná. Interní auditor působí v účetní jednotce během celého účetního období, sám je součástí ÚJ. Má větší možnost sám vnímat podnikovou kulturu, postavení managementu a jeho vnímání a mnoho dalšího. Externí auditor se také zabývá těmito aspekty, ale sám osobně nemá v možnostech pokrýt zcela všechny zkoumané oblasti do takové hloubky, jako má možnost interní auditor. Zapojením interního auditu (funkčního) se zvyšuje hloubka získaných informací, které by jinak externí auditor neměl téměř možnost zjistit.

Výstupy a poskytnuté poznatky interního auditu jednotky A se při otestování externím auditorem jeví jako velmi propracované a spolehlivé. Externí auditor použil poskytnuté informace při aplikaci svých vlastních postupů.

U provádění externího auditu jednotky A se potvrdilo, že existence spolehlivého interního auditu významně napomáhá při provádění externího auditu. To bylo možno prokázat porovnáním postupů u ÚJ A a B. Externí auditor v jednotce B musel zodpovědět a zkoumat více položek, které u jednotky A mohl čerpat z poznatků interního auditu.

Hlavní role a funkce interního auditu vychází z přímé účasti interního auditora v ÚJ. Interní auditor disponuje možností hlubšího zkoumání probíhajících procesů, na jejichž základě dochází ke svým závěrům. Shrnuje poznatky svého zkoumání a překládá vedení své návrhy. Během své činnosti identifikuje možnosti vzniku rizik, což výrazně eliminuje vznik podvodů a nesprávností. Interní auditor tak výrazně přispívá k dodržení zásady věrného a poctivého obrazu účetnictví.

Hlavní rolí externího auditu je zvýšit věrohodnost účetních výkazů účetních výkazů pro jejich uživatele. Též musí identifikovat probíhající procesy uvnitř ÚJ a zanalyzovat míru potenciálního rizika nesprávnosti nebo podvodu. Nesprávnost či podvod může porušit zásadu věrného a poctivého obrazu účetnictví, což může ohrozit i vypovídací schopnost účetní závěrky.

Z uvedeného vyplývá, že se nepotvrdila druhá hypotéza. Role interního a externího auditu v účetní jednotce je velmi provázaná a pro jednotku významná, avšak nelze říci, že by jejich role ve společnosti byla totožná.



## 6. Summary and keywords

### ❖ JEL code

M42, G31

### ❖ Keywords

internal audit, external audit, audit, Czech accounting regulation, IFRS, auditor

### ❖ Summary

The aim of this thesis is to define area of activities and roles of internal and external auditors related with ways how to verify observing the basic condition for conducting accounting. That means following the rules for true and fair view. The thesis also deals with the ways how auditors can help each other especially internal auditor towards external auditor. The task is to identify the risk ratio which could misrepresent outputs of accounting not only according to Czech accounting rules but also during evaluation of financial statements according to IFRS. The thesis mainly focuses on area of risk identification in stage of pre-audit.

The thesis is divided into two main parts – literary research and practical part. Both parts are subsequently divided into subchapters.

The first part of literary research describes audit in general. The following chapter deals with internal audit, external audit and possibility of their mutual cooperation and also reporting according to IFRS and CAR. Conclusion of research defines true and fair view.

The practical part is divided into several subchapters – internal and external audit of accounting unit A, external audit of accounting unit B and transformation of its financial statements in accordance with IFRS.

The first section of practical part deals with internal audit of accounting unit A which uses model COSO to analyse internal controlling system in order to identify its weaknesses.

The following section deals with external audit in the stage of pre-audit – during risk identification and looking for suitable evidence information at accounting unit A which also has implemented internal audit.

Further part deals with external audit of accounting unit B in stage of pre-audit. During this stage are identified risks including risk identification during verification of financial statement in accordance with IFRS.

It is possible to determine main roles of internal and external audit according to results.

The main role and function of internal audit is based on direct presence of internal auditor in the accounting unit. The internal auditor is fully involved into processes of the accounting unit. He is able to be deeply involved in internal company processes. Based on these information he can make his conclusions. He summarizes his own findings which he hands over to the management. During this procedures are identified possibilities of risks sources. This helps to eliminate risk of frauds and errors. Internal auditor significantly contributes to following the rules of true and fair view of accounting by his work.

The main role of external audit is to increase credibility of financial statements. External auditor has to identify running processes in accounting unit and analyse the potential risk rate of misstatement or fraud. Misstatement and fraud brakes the rule true and fair view of accounting. It can endanger reporting ability of financial statements. In both accounting units the auditors have expressed the opinion that risk ratio of analysed processes is low. The only higher risk ratio was identified in accounting unit B. This fact was in connection with transformation of account balances to IFRS.

## 7. Citovaná literatura

- Corporate Governance Institute. (2016). *www.governance.cz*. Načteno z Corporate Governance Institute: [http://www.governance.cz/cs/corporate-governance/povinnny\\_audit/](http://www.governance.cz/cs/corporate-governance/povinnny_audit/)
- Deloitte Česká republika. (5 2014). *Účetní zpravodaj*. Načteno z <https://edu.deloitte.cz/cs/Content/Download/accounting-news-1405>
- Dvořáček, J. (2003). *Interní audit a kontrola, 2. přepracované vydání*. Praha: C. H. Beck.
- Dvořáček, J. (2005). *Audit podniku a jeho operací*. Praha: C. H. Beck.
- Dvořáček, J., & Kafka, T. (2005). *Interní audit v praxi*. Brno: Computer Press.
- International Ethics Standards Board for Accountants. (2006). *www.ifac.org*. Načteno z International federation of Accountants: <http://www.svaz-ucetnich.eu/nahrane/file/Code%20of%20Ethics%20for%20Professional%20Accountants%20english.pdf>
- Janoušková, M., & Vojáčková, H. (2009). *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, IAS/IFRS: praktické aplikace*. Praha: Institut certifikovaných účetních.
- Janová, Z. (2 2015). *Spolupráce interního a externího auditu*. Načteno z Český institut interních auditorů: <http://www.interniaudit.cz/download/diskuze/pdfclanky/diskuse.4-ia2-zj.pdf>
- Kafka, T. (2009). *Průvodce pro interní audit a risk management*. Praha: C. H. Beck.
- Komora auditorů České republiky. (2016). *www.kacr.cz*. Načteno z Etický kodex Komory auditorů České republiky: <http://www.kacr.cz/eticky-kodex-komory-auditoru-ceske-republiky>
- Komora auditorů České republiky a Delloitte. (2016). *www.kacr.cz*. Načteno z Příručka pro provádění auditu: <http://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-auditu>
- Králíček, V., & Molín, J. (2014). *Vnější a vnitřní kontrola z pohledu managementu*. Praha: Wolters Kluwer.
- Müllerová, L. (2013). *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. Praha: Wolters Kluwer.
- Müllerová, L., Králíček, V., & a kol. (2014). *Auditing*. Praha: VŠE v Praze.
- Poduška, B. (2013). *www.kacr.cz*. Načteno z Auditorská profese v České republice - publikace Komory auditorů ČR k 20. výročí založení.

Reding, K. F., & al., e. (2007). *Internal Auditing: Assurance & Consulting Services*. Altamonte: The IIA Research Foundation.

Sedláček, J. (2011). *Základy auditu*. Brno: Masarykova univerzita .

The Institute of Internal Auditors. (2016). *www.theiia.org*. Načteno z The Institute of Internal Auditors North America: <https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx>

Dvořáková, D. (2014). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: Biz Books

## Seznam obrázků

|   |    |
|---|----|
| Obrázek 1: COSO model - ERM.....                      | 15 |
| Obrázek 2: Předběžné plánování průběhu auditu .....   | 20 |
| Obrázek 3: Vytvoření plánu auditu .....               | 25 |
| Obrázek 4: Organizační struktura jednotky A.....      | 41 |
| Obrázek 5: Nákup zásob a jejich příjem na sklad ..... | 47 |
| Obrázek 6: Obraty účtů pořízení .....                 | 60 |

## Seznam tabulek

|   |    |
|---|----|
| Tabulka 1: Role interního auditora (tradiční vs. Moderní pojetí) <sup>1</sup> ..... | 8  |
| Tabulka 2: Porovnání externího a interního auditu <sup>1</sup> .....                | 30 |
| Tabulka 3: Predikce hladiny významnosti – jednotka A .....                          | 60 |
| Tabulka 4: Predikce hladiny významnosti – jednotka B .....                          | 84 |

## **Seznam příloh**

Příloha 1: Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, §20 Ověřování účetní závěrky auditorem

Příloha 2: Faktura došlá

Příloha 3: Výběr vzorku – stanovení hladiny významnosti

Příloha 4: Zápis z kontroly

Příloha 5: Přijetí zakázky - 110

Příloha 6: Smlouva o auditu

Příloha 7: Transformace účetní závěrky dle IFRS

**Příloha 1: Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, §20 Ověřování účetní závěrky auditorem:**

*„(1) Řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku jsou povinny mít ověřenou auditorem, kterého účetní jednotka určí způsobem stanoveným v zákoně upravujícím činnost auditorů, účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis, a dále*

*a) velké účetní jednotky s výjimkou vybraných účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu,*

*b) střední účetní jednotky,*

*c) malé účetní jednotky, pokud jsou akciovými společnostmi nebo svěřenskými fondy podle občanského zákoníku a k rozvahovému dni účetního období, za něž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jednu z uvedených hodnot*

*1. aktiva celkem 40 000 000 Kč,*

*2. roční úhrn čistého obrátu 80 000 000 Kč,*

*3. průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50,*

*d) ostatní malé účetní jednotky, pokud k rozvahovému dni účetního období, za něž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň 2 hodnoty uvedené v písmeni c) bodech 1 až 3.*

*(2) Účetní jednotky uvedené v odstavci 1 nejsou povinny mít auditorem ověřenou účetní závěrku*

*a) sestavenou v průběhu konkursu, a to po dobu nepřetržitě po sobě jdoucích 36 kalendářních měsíců, počínaje prvním dnem kalendářního měsíce následujícího po dni, kterým nastaly účinky prohlášení konkursu, pokud o jejím ověření auditorem nerozhodne věřitelský výbor,*

*b) sestavenou ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky schválení reorganizačního plánu, pokud o jejím ověření auditorem nerozhodne věřitelský výbor,*

*c) pokud došlo ke zrušení konkursu z důvodu, že majetek dlužníka je pro uspokojení věřitelů zcela nepostačující.“*



**Příloha 2: Faktura došlá**

**1502570**  
**1502570**

## FAKTURA

F20150511

**POSILATEL:**

NAZEV: [REDACTED]

ADRESA: [REDACTED]

DIKUSI MČOV: [REDACTED]

ROZMĚR: [REDACTED]

SYMBOL: [REDACTED]

SPOLNĚNÍ ÚHRADY: [REDACTED]

DAŤ: [REDACTED]

**ODBERATEL:**

NAZEV: [REDACTED]

ADRESA: [REDACTED]

DIKUSI MČOV: [REDACTED]

ROZMĚR: [REDACTED]

SYMBOL: [REDACTED]

SPOLNĚNÍ ÚHRADY: [REDACTED]

DAŤ: [REDACTED]

NAZEV: [REDACTED] - [REDACTED]

DIKUSI MČOV: [REDACTED]

ROZMĚR: [REDACTED]

SYMBOL: [REDACTED]

SPOLNĚNÍ ÚHRADY: [REDACTED]

DAŤ: [REDACTED]

DATA VYSTAVĚNÍ : 20.4

DATA ÚJAD. KLIENTI : 20.4

DATA SPLATNOSTI : 20.6

| OBJEDN.  | NAZEV                   | DIKUSI  | ROZMĚR | SYMBOL | CENA/KB | POČET | CENA     |
|----------|-------------------------|---------|--------|--------|---------|-------|----------|
| 00000001 | 0201514741 481004000001 | Knoflík | 48052  |        | 2,45    | 18450 | 45210,70 |
| 00000002 | 0201514741 481004000001 | Knoflík | 48054  |        | 2,45    | 5000  | 12250,00 |
| 00000003 | 0201514741 481004000001 | Knoflík | 48054  |        | 2,45    | 5000  | 12250,00 |
| 00000004 | 0201514741 1/1818-S     | Knoflík | 48058  |        | 16,00   | 40    | 640,00   |

**CENA CELKEM: 187350,70**

**DPH 21%: 39243,65**

**CELKEM K ÚHRADĚ: Kč 226694,30**

CELKEM: 226694,30

DPH: 39243,65

**CELKEM K ÚHRADĚ: 265937,95**

716.000.000

7021500592

CELKEM: 226694,30

DPH: 39243,65

**CELKEM K ÚHRADĚ: 265937,95**

| HS   | NAZEV  | DIKUSI | ROZMĚR | SYMBOL | CENA/KB | POČET | CENA |
|------|--------|--------|--------|--------|---------|-------|------|
| 1153 | 512110 | 51110  | 48095  |        | 119,35  |       |      |
|      | 345210 |        | 139,90 |        |         |       |      |

POW: [REDACTED] FAX: [REDACTED] E-MAIL: [REDACTED]

r.o. je zapsána v obchodním rejstříku Kr. soudu ČR v oddíle [REDACTED]

Strana 1

### **Příloha 3: Výběr vzorku – stanovení hladiny významnosti**

#### **Výběr vzorku**

V Českých Budějovicích dne 3.11.X

Klient: Jednotka A

Auditní tým: Horáková, X.Y.

Výběr vzorku proběhl následujícím způsobem:

Účetní deník za 1. pol. X bylo možné získat v souboru Excel účetní program podporuje.

Nejprve výpočtem predikována hladina významnosti – stanovena na základě dat 3 předcházejících pololetí, tj. vykazované hodnoty k 30.6.X-1, 31.12.X-1, 30.6.X. Dopočtena významnost pro čtyři stěžejní ukazatele Aktiva (v netto hodnotě), VH před zdaněním, Výnosy (bez fin.výnosů), Vlastní kapitál. Hladina významnosti stanovena průměrem výše uvedených ukazatelů. V průběhu roku 2016 nedošlo k významným změnám ve společnosti, proto ponechána hladina významnosti ve výši 70%.

Vzhledem k dobré znalosti prostředí a osob zodpovědných za vedení účetnictví je stanovena požadovaná míra spolehlivosti testů věcné správnosti na 75% pro Faktury přijaté.

**Fa přijaté:** Vzorek vybrán pomocí výpočtového nástroje, samostatně hodnocené položky zvoleny na základě významnosti a dle odborného úsudku a předchozích zkušeností - nezvyklé transakce.

Zpracovala Horáková

## Příloha 4: Zápis z kontroly

### Zápis z kontroly

Účetní jednotka: Jednotka A

Datum: 3.11.X

Předaudit – ověření procesů

Stanovení významnosti, výběr vzorků - viz „Výběr vzorku“

#### Nákup

Nákup zásob prochází přes oddělení centrálního nákupu. Zásobovač p. J.N. provedl veškeré úkony, dle již definovaných pokynů, jak bylo popsáno interním auditem. Automaticky vygenerovaný návrh objednávky zaslal zásobovač dodavateli, který zaslal nabídku – založeno. Doklady jsou vždy podepsány pravomocnou a zodpovědnou osobou, která doklad přijala a zpracovala (je možno dohledat zpětně, kdo úkon provedl). Objednávku dle došlé nabídky upravil opět zásobovač a odesláním předal k dalšímu zpracování nákupčímu p. T.H. Nákupčí zkontroloval veškeré náležitosti, doklad vytiskl a odeslal.

Vše dohledáno dle vybraných dokladů ze vzorku. Navíc proces kontrolován i dle probíhajících aktuálních činností.

#### Příjem nákupu na sklad

O přijetí došlých zásob je nejprve informován pracovník centrálního nákupu, přijímač p. M. K., který vyhledal v systému příslušnou objednávku, dle párovacího znaku. Vytvořil v systému novou příjemku navazující na objednávku. Překontroloval „natažené“ údaje z objednávky, zda souhlasí s údaji uvedenými na došlém dodacím listu, souhlasilo (nemusel přepisovat). Při uzavření vytvářené příjemky se automaticky vytvořilo číslo šarže přijímaných zásob a vše související, přesně dle popisu interního auditu.

Zálohová faktura ve sledovaném případě nebyla doručena. Tento krok ověřen na jiném probíhajícím případě.

Následně přijímaná zásoba byla předána kvalitáři, který provedl kontrolu přijímané zásoby. Odpovídala požadovaným parametrům. Kvalitář sepsal na určený formulář protokol, jež předal k přijímaným zásobám, které převzal skladník.

Skladník překontroloval znovu dodací list, příjemku a protokol od kvalitáře. Vše souhlasilo, proto skladník přistoupil k dalším krokům – vybral o jaký druh skladního pohybu se jedná – příjem na sklad materiálu, vybral kontaci příjmu materiálu a zadal pokyn k zaúčtování.

Spolu s dodávkou dorazila i faktura došlá, která byla ze skladu předána účtárně. Na účtárně dle čísla objednávky vyhledali příjemku, ze které se automaticky přehrála data do faktury přijaté. Účetní zkontrolovala nahrané údaje s údaji uvedených na příjemce. Faktura došla spolu se zásilkou, tudíž bylo možno pro přijetí na sklad ihned fakturu zaúčtovat. Nedošlo v době do zaúčtování k vydání zásoby.

#### Závěr z kontroly:

Při osobní kontrole auditora bylo zjištěno, že v denním provozu byly dodrženy veškeré pokyny a postupy stanovené směrnici, a zároveň detailně popsané interním auditem.

Kontrolu provedla: Horáková

Zápis z kontroly sepsala: Horáková

Datum: 3.11.X

## Příloha 5: Přijetí zakázky - 110

### PŘIJETÍ ZAKÁZKY - 110

Následující dotazník obsahuje příklady otázek, které je třeba vyhodnotit před přijetím či pokračováním smluvního vztahu (tj. nutno vyplnit každoročně u opakujících se auditů).

Jedná se o základní dokument pro jednodušší zakázky. Auditor k němu připojí další vhodnou dokumentaci. U složitějších zakázek je možné využít podpurný dokument 111 – Vyhodnocení rizik zakázky.

| POSTUP   | Komentář / Odkaz   |
|--|--|
| 1. Došlo u zakázky ke změně rozsahu požadovaných služeb nebo jiných podmínek?  | Ne, nedošlo ke změně požadovaných služeb.  |
| 2. Byly dodrženy všechny požadavky pro přijetí nové zakázky či pokračování smluvního vztahu, které jsou uvedeny ve vnitřních pravidlech auditorské společnosti, které souvisí s kontrolou kvality v souladu s ISQC 1 a zákonem č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu? | Ano, byly dodrženy veškeré požadavky pro pokračování smluvního vztahu v souladu se stanovenými podmínkami.   |
| 3. Existují skutečnosti ohrožující nezávislost? Zvážit rodinné/ osobní vztahy s klíčovými pracovníky účetní jednotky, poskytnuté služby jiné než auditorské, finanční propojenost a jiné obchodní vztahy.  | Posouzeno, neexistují žádné skutečnosti ohrožující nezávislost externího auditora.   |
| 4. Existují okolnosti, které by mohly zpochybnit integritu vlastníků či vedení účetní jednotky? Zvážit případné regulační řízení, pokuty a sankce, podezření nebo usvědčení z nezákonné činnosti nebo podvodu, policejní vyšetřování nebo negativní publicitu.   | Ne, nebyly zjištěny žádné okolnosti, které by vedly k podezření zpochybnění integrity vlastníků/vedení. – namátkou prověřeno v médiích (vyhledávač, justice.cz, TV, články). |
| 5. Máme dostatečnou časovou kapacitu a jiné zdroje a znalosti, které umožňují realizovat zakázku v souladu s odbornými a firemními standardy?  | Ano, posouzeno, disponujeme dostatečnou časovou kapacitou potřebnou k řádnému provedení auditu.  |
| 6. Vyžaduje audit určité specializované znalosti, jež mohou vyžadovat zapojení specialistů?  | Ne, audit jednotky B nevyžaduje zapojení dalších specialistů.  |
| 7. Existují nějaké záležitosti zjištěné při předchozích auditech nebo jiných zakázkách realizovaných pro tuto účetní jednotku, které je třeba zvážit před přijetím zakázky?  | Ne, neexistují.  |
| 8. Vyskytly se nějaké zvláštní či nové okolnosti, které zvyšují riziko zakázky?  | Ne, nevyskytly se žádné zvláštní okolnosti.  |

|   |   |
|---|---|
| 9. Bude si účetní jednotka moci dovolit platit naši odměnu? | Ano, účetní jednotka si může dovolit uhradit naší požadovanou odměnu. |
|---|---|

### **Závěr**

Celkové vyhodnocení rizika zakázky

Riziko přijetí zakázky se jeví jako nízké.

*Zdroj: KAČR (formulář)*

## **Příloha 6: Smlouva o auditu**

### **SMLOUVA O AUDITU**

*Číslo 1/XXXX*

**Objednavatel:** Jednotka B

se sídlem Nádražní 1, Praha  
zastoupený: panem Novákem, jednatelem  
zapsaný v OR u Městského soudu v Praze, oddíl C, vložka 12345  
bankovní spojení: Komerční banka  
č.ú.: 098763451/0100  
DIČ: CZ56789012  
IČ: 56789012

**Vykonavatel:** Horáková s.r.o.

se sídlem Budějovická 21, 370 01 České Budějovice  
zastoupený jednatelkou společnosti Kateřinou Horákovou  
zapsaný v OR u Krajského soudu v Českých Budějovicích  
oddíl C, vložka 54321  
bankovní spojení: Raiffeisenbank České Budějovice  
č.ú. 1234566/5500  
DIČ: CZ09876543  
IČ: 09876543

#### **I.**

#### **Předmět smlouvy**

- 1.1 Předmětem této smlouvy je ověření řádné účetní závěrky objednavatele k 31. 12. X sestavené dle Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění, vyhlášky MFČR č. 500/2002 Sb., a českých účetních standardů, ověření Zprávy o vztazích mezi propojenými osobami sestavené za účetní období 2013 dle Zákona č. 513/1991 Sb., Obchodní zákoník, v platném znění a ověření Výroční zprávy sestavené za účetní období X dle Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění.
- 1.2 Ověření účetní závěrky, Zprávy o vztazích mezi propojenými osobami a Výroční zprávy provede vykonavatel dle Zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, v platném znění, podle Mezinárodních auditorských standardů (ISA), aplikačních doložek k mezinárodním auditorským standardům vydaných Komorou auditorů České republiky a obecně závazných právních předpisů.

- 1.3 Za sestavení účetní závěrky, Zprávy o vztazích mezi propojenými osobami, Výroční zprávy a za vedení účetnictví způsobem zajišťujícím věrný a poctivý obraz, jak je definován zákonem o účetnictví, odpovídá objednavatel, jeho statutární orgán. Objednavatel je dále odpovědný za archivaci účetních dokladů, provádění vnitřních kontrol, výběr a aplikaci účetních metod a ochranu majetku; této odpovědnosti není objednavatel provedením auditu zproštěn.
- 1.4 Úlohou auditora je vyjádření výroku k řádné účetní závěrce, výroku o souladu výroční zprávy a účetní závěrky a vyjádření stanoviska ke Zprávě o vztazích mezi propojenými osobami objednavatele sestavených k 31. 12. X, resp. za účetní období X.

## **II.**

### **Provedení zakázky**

- (b) Ověření účetní závěrky bude rozděleno na předaudit, účast na inventurách významných položek aktiv a audit.
- (c) Auditorské práce budou vykonány v termínu od .....
- (d) Druh, doba a rozsah použitých auditorských postupů se řídí Mezinárodními auditorскими standardy (ISA). Auditor naplánuje a provede audit tak, aby získal přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.

## **III.**

### **Zpráva auditora**

- 3.1. Výsledek ověření účetní závěrky, Zprávy o vztazích mezi propojenými osobami a Výroční zprávy shrnuje písemná Zpráva auditora.
- 3.2. Zpráva auditora bude zpracovaná vykonavatelem podle Zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, v platném znění, podle Mezinárodních auditorských standardů (ISA) a aplikační doložky vydané Komorou auditorů České republiky.

## **IV.**

### **Cena**

- 4.1. Při stanovení ceny za provedení činností vykonavatele dle této smlouvy vycházely smluvní strany z údajů a informací týkajících se objednavatele, z předpokládané časové náročnosti zakázky a z odhadu míry převzatých rizik, a to s ohledem na výši obrátu objednavatele, objem účetních dokladů a odvětvové a oblastní charakteristiky.
- 4.2. Na základě shora uvedených skutečností byla sjednána konečná cena za provedení činností vykonavatele dle této smlouvy ve výši 120 000 Kč (slovy: sto dvacet tisíc korun českých).
- 4.3. Objednavatel se zavazuje z této ceny zaplatit zálohu ve výši 40 000 Kč (slovy: čtyřicet tisíc korun českých). Záloha bude zaplácena na základě zálohové faktury vystavené vykonavatelem po podpisu této smlouvy a její splatnost bude 14 dní.
- 4.4. V konečné ceně jsou obsaženy veškeré běžné režijní náklady. Mezi běžné režijní náklady nepatří zejména náklady na cestovné mimo město České Budějovice, náklady na tlumočení a překlady, správní a soudní poplatky, znalecké posudky a dalších nezbytné

náklady, jejichž úhrada bude zvlášť dohodnuta s objednavatelem po jeho předchozím písemném souhlasu.

- 4.5. Vykonavatel prohlašuje, že je plátcem daně z přidané hodnoty, a proto bude při fakturaci ceny za audit daň z přidané hodnoty ke sjednané ceně uvedené v bodu 4.2. a 4.3. této smlouvy připočtena a objednavatel uhradí vykonavateli smlouvenou cenu povýšenou o daň z přidané hodnoty stanovené dle platných právních předpisů.
- 4.6. Smluvní strany se dohodly, že cena bude uhrazena objednavatelem vykonavateli na základě faktury vystavené vykonavatelem. Tato faktura bude vystavena po předání Zprávy auditora objednavateli a její splatnost bude 14 dní.
- 4.7. Smluvní strany se dále dohodly, že pokud nebude v této lhůtě faktura zaplácena, zavazuje se objednatel zaplatit smluvní pokutu ve výši 0,1% z hodnoty faktury za každý den prodlení.

## **V.**

### **Povinnosti vykonavatele**

- 5.1. Vykonavatel je povinný, pokud Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, v platném znění, nebo jiný právní předpis nestanoví jinak, zachovat mlčenlivost o všech skutečnostech, které nejsou veřejně známy a týkají se účetní jednotky, kterou audituje.
- 5.2. Vykonavatel je povinen provádět ověření s vynaložením odborné péče a přihlédnutím ke stanovenému způsobu kontroly v době, místě a rozsahu kontroly, jakož i ke stavu v jakém se nachází účetnictví objednavatele v době provádění kontroly.
- 5.3. Vykonavatel je povinen provést ověření v rozsahu a způsobem stanovenými v platných právních předpisech.

## **VI.**

### **Povinnosti objednavatele**

- Objednavatel se zavazuje vytvořit vykonavateli řádné podmínky pro provádění činností, k nimž se vykonavatel touto smlouvou zavázal, zejména se objednavatel zavazuje vykonavateli poskytovat veškeré dostupné doklady, technické a ekonomické informace a poskytovat vykonavateli při provádění auditu patřičnou součinnost. V případě, že povaha zakázky vyžaduje provádění kontrol v místě sídla nebo provozovněch objednavatele, objednavatel poskytne vykonavateli vhodné prostory. Auditor a jím pověřené osoby jsou oprávněni být přítomni při inventarizaci majetku a závazků účetní jednotky, popřípadě si statutární auditor může v odůvodněném případě vyžádat provedení mimořádné inventarizace. Vykonavatel je oprávněn vyžádat si písemné pověření k přístupu k informacím vedeným o účetní jednotce u bank, dlužníků a věřitelů. Objednavatel je povinen požadavkům vykonavatele vyhovět. Podklady a informace, o které vykonavatel objednavatele požádá, budou objednavatelem předkládány vykonavateli bez zbytečného odkladu. Objednavatel seznámí své odpovědné pracovníky s dohodnutým harmonogramem prací a zajistí potřebnou součinnost pro včasné a bezproblémové provedení činnosti vykonavatele dle této smlouvy.



## VII.

### Změna a zrušení závazků

- 7.1. Vykonavatel si vyhrazuje právo odstoupit od smlouvy za situace, kdy objednavatel neumožní řádně vykonávat vykonavateli činnosti potřebné k řádnému provedení auditu, zejména pak když nebude objednavatel vykonavateli poskytovat patřičnou součinnost dle této smlouvy. Úmysl odstoupit od smlouvy sdělí vykonavatel objednavateli písemně a písemně sdělí objednavateli skutečnosti, kterými objednavatel nedodrží patřičnou součinnost vůči vykonavateli, současně objednavateli sdělí lhůtu pro odstranění překážek v řádném provádění činností vykonavatele. Pokud vykonavatel využije tohoto svého práva, uhradí objednavatel vykonavateli cenu stanovenou v čl. 4.2. této smlouvy bez ohledu na stav a rozpracovanost činností vykonavatele.
- 7.2. Smluvní strany se dále dohodly, že na změnu, popř. zrušení závazků vyplývajících z této smlouvy, vyjma případu popsání v bodu 7.1. této smlouvy, přistoupí za následujících okolností:
- nastaly nové skutečnosti nezávislé na vůli smluvních stran, pro které nelze spravedlivě požadovat plnění smluvních závazků,
  - 5. plnění závazků je závislé na spoluúčasti druhé strany a tato smluvní strana povinnost součinnosti z jakéhokoliv důvodu neplní.

Změna nebo zrušení závazků musí být druhé smluvní straně oznámeny písemně do sedmi dnů po zjištění důvodů vedoucích ke změně či zrušení závazku. V tomto případě uhradí objednavatel vykonavateli pouze poměrnou část ceny.

## VIII.

### Závěrečná ujednání

Smlouva se vyhotovuje ve dvou stejnopisech. Každý ze stejnopisů má platnost originálu. Každá ze smluvních stran obdrží po jednom vyhotovení.

Obě smluvní strany prohlašují, že tuto smlouvu uzavírají rozhodně, určitě, srozumitelně a vážně, a že žádné ze smluvních stran nejsou známy skutečnosti, které by bránily v uzavření této smlouvy.

Smlouva nabývá účinnosti dnem podpisu oběma smluvními stranami. Změny této smlouvy vyžadují ke své platnosti formu písemného dodatku podepsaného oběma smluvními stranami.

Datum: 20.7.X

Datum: 20.7.X

Objednavatel kontroly:

Vykonavatel kontroly:

## Příloha 7: Transformace účetní závěrky dle IFRS

### ROZVAHA

| AKTIVA               |  | Příklady relevantních standardů | Poznámka  | Příklad vykázání v rozvaze podle IFRS  |                           |
|----------------------|--|---------------------------------|---|--|---------------------------|
| <b>AKTIVA CELKEM</b> |  |                                 |   |  |                           |
| A.                   | Pohledávky za upsaný základní kapitál              | IAS 32, IAS 39, IFRS 7, IFRS 9  |   | Ostatní pohledávky / Základní kapitál (dle povahy)                           |                           |
| B.                   | Dlouhodobý majetek                                 |                                 |   |  |                           |
| B.I.                 | Dlouhodobý nehmotný majetek                        | IAS 38                          |   | Nehmotná aktiva  |                           |
| B.I.1.               | Zřizovací výdaje                                   | IAS 38                          | Nevykazují se v rozvaze, ale v nákladech.   |  |                           |
| 2.                   | Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje                 | IAS 38                          | Výzkum se vykazuje v nákladech, vývoj se za určitých podmínek aktivuje do rozvahy.  |  |                           |
| 3.                   | Software   | IAS 38                          |   |  |                           |
| 4.                   | Oceňitelná práva                                   | IAS 38                          |   |  |                           |
| 5.                   | Goodwill   | IAS 38, IFRS 3                  | Vykazuje se pouze goodwill vzniklý při podnikové kombinaci (akvizici).  |  | Goodwill/ Nehmotná aktiva |
| 6.                   | Jiný dlouhodobý nehmotný majetek                   | IAS 38                          |   |  | Nehmotná aktiva           |
| 7.                   | Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek            | IAS 38                          | Platí ustanovení o vývoji.  |  |                           |
| 8.                   | Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek   | IAS 38, IAS 39, IFRS 7, IFRS 9  | Možnost kompenzace se závazky z téhož titulu (pokud jsou splněny podmínky pro kompenzaci).  | Nehmotná aktiva / pohledávky či jiná finanční aktiva (dle povahy)            |                           |
| B.II.                | Dlouhodobý hmotný majetek                          | IAS 16                          |   | Pozemky, budovy a zařízení nebo investice do nemovitostí (podle charakteru)  |                           |
| B.II.1.              | Pozemky  | IAS 16, IAS 40                  |   |  |                           |
| 2.                   | Stavby   | IAS 16, IAS 40                  |   | Pozemky, budovy a zařízení   |                           |
| 3.                   | Samostatné movité věci a soubory movitých věcí     | IAS 16                          |   |  |                           |
| 4.                   | Pěstební celky trvalých porostů                    | IAS 41                          |   | Zemědělská aktiva  |                           |
| 5.                   | Základní stádo a tažná zvířata                     | IAS 41                          |   |  |                           |
| 6.                   | Jiný dlouhodobý hmotný majetek                     | IAS 16                          |   | Pozemky, budovy a zařízení   |                           |
| 7.                   | Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek              | IAS 16                          |   |  |                           |
| 8.                   | Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek     | IAS 16, IAS 39                  | Možnost kompenzace se závazky z téhož titulu (pokud jsou splněny podmínky pro kompenzaci).  | Pozemky, budovy a zařízení / pohledávky či jiná finanční aktiva (dle povahy) |                           |
| 9.                   | Oceňovací rozdíl k nabytému majetku                | IAS 16                          | Nevykazuje se samostatně. Za určitých podmínek je možno ho položkově rozúčtovat do majetku.   |  |                           |
| B.III.               | Dlouhodobý finanční majetek                        |                                 |   |  |                           |
| B.III.1.             | Podíly v ovládaných a řízených osobách             | IAS 27                          | V konsolidované ÚZ budou vyloučeny. V nekonsolidované ÚZ budou oceněny a vykázány v souladu s IAS 27.   | Finanční aktiva  |                           |
| 2.                   | Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem | IAS 28                          | V konsolidované ÚZ budou vyloučeny a následně vykázány metodou ekvivalence v souladu s IAS 28 jako položka „Investice do přidružených podniků“ (včetně vzniklého goodwillu). V nekonsolidované se vykází v položce „Finanční aktiva“. | Investice do přidružených podniků<br>Finanční aktiva                         |                           |
| 3.                   | Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly           | IAS 39, IFRS 7, IFRS 9          |   | Finanční aktiva  |                           |

| AKTIVA   |   | Příklady relevantních standardů | Poznámka  | Příklad vykázání v rozvaze podle IFRS                      |
|----------|---|---------------------------------|---|--|
| 4.       | Půjčky a úvěry ovládaným a řízeným osobám a účetním jednotkám pod podstatným vlivem | IAS 39, IFRS 7, IFRS 9          | V konsolidované ÚZ budou půjčky a úvěry ovládaným a řízeným osobám vyloučeny. V nekonsolidované ÚZ budou vykázány jako „Dlouhodobé pohledávky“ nebo „Finanční aktiva“.<br>Půjčky a úvěry osobám pod podstatným vlivem budou oceněny a vykázány jako „Dlouhodobé pohledávky“ nebo „Finanční aktiva“. | Dlouhodobé pohledávky<br>Finanční aktiva                   |
| 5.       | Jiný dlouhodobý finanční majetek  | IAS 39, IFRS 7, IFRS 9          |   |  |
| 6.       | Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek  | IAS 39, IFRS 7, IFRS 9          |   | Finanční aktiva  |
| 7.       | Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek                                    | IAS 39, IFRS 7, IFRS 9          | Možnost kompenzace se závazky z téhož titulu (pokud jsou splněny podmínky pro kompenzaci).  |  |
| C.       | Oběžná aktiva   |                                 |   |  |
| C.I.     | Zásoby  | IAS 2                           |   |  |
| C.I.1.   | Materiál  | IAS 2                           |   | Zásoby   |
| 2.       | Nedokončená výroba a polotovary   | IAS 2                           |   | Pozemky, budovy a zařízení (Hlavní náhradní díly – IAS 16) |
| 3.       | Výrobky   | IAS 2                           |   | Zemědělská aktiva  |
| 4.       | Zvlášta   | IAS 41                          |   | Zásoby   |
| 5.       | Zboží   | IAS 2                           |   | Zásoby / pohledávky či jiná finanční aktiva (dle povahy)   |
| 6.       | Poskytnuté zálohy na zásoby   | IAS 2, IAS 39                   | Možnost kompenzace se závazky z téhož titulu.   |  |
| C.II.    | Dlouhodobé pohledávky   |                                 |   |  |
| C.II.1.  | Pohledávky z obchodních vztahů  | IAS 39, IFRS 7, IFRS 9          |   |  |
| 2.       | Pohledávky za ovládanými a řízenými osobami   | IAS 39, IFRS 7, IFRS 9          | V konsolidované ÚZ budou vyloučeny. V nekonsolidované ÚZ se vykážou samostatně v položce „Dlouhodobé pohledávky“.   | Dlouhodobé pohledávky                                      |
| 3.       | Pohledávky za účetními jednotkami pod podstatným vlivem                             | IAS 39, IFRS 7, IFRS 9          |   |  |
| 4.       | Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení                    | IAS 39, IFRS 7, IFRS 9          |   |  |
| 5.       | Dohadné účty aktivní  | IAS 39, IFRS 7, IFRS 9          |   |  |
| 6.       | Jiné pohledávky   | IAS 39, IFRS 7, IFRS 9          |   |  |
| 7.       | Odložená daňová pohledávka  | IAS 12                          |   | Odložená daň   |
| C.III.   | Krátkodobé pohledávky   |                                 |   |  |
| C.III.1. | Pohledávky z obchodních vztahů  | IAS 39, IFRS 7, IFRS 9          |   | Obchodní pohledávky  |
| 2.       | Pohledávky za ovládanými a řízenými osobami   | IAS 39, IFRS 7, IFRS 9          | V konsolidované ÚZ budou vyloučeny. V nekonsolidované ÚZ se vykážou samostatně podle charakteru buď v položce „Ostatní aktiva“ nebo „Obchodní pohledávky“.  | Ostatní aktiva<br>Obchodní pohledávky                      |
| 3.       | Pohledávky za účetními jednotkami pod podstatným vlivem                             | IAS 39, IFRS 7, IFRS 9          |   |  |
| 4.       | Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení                    | IAS 39, IFRS 7, IFRS 9          |   |  |
| 5.       | Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění  | IAS 39, IFRS 7, IFRS 9          |   | Ostatní aktiva   |

| AKTIVA  |  | Příklady relevantních standardů | Poznámka   | Příklad vykázání v rozvaze podle IFRS   |
|---------|--|---------------------------------|--|---|
| 6.      | Stát-daňové pohledávky                 | IAS 12, IAS 39                  |  | Pohledávky z daně z příjmů<br>Ostatní aktiva  |
| 7.      | Ostatní poskytnuté zálohy              | IAS 39, IFRS 7, IFRS 9          | Možnost kompenzace se z závazky z téhož titulu (pokud jsou splněny podmínky pro kompenzaci). |   |
| 8.      | Dohadné účty aktivní                   | IAS 39, IFRS 7, IFRS 9          |  |   |
| 9.      | Jiné pohledávky                        | IAS 39, IFRS 7, IFRS 9          |  |   |
| C.IV.   | Krátkodobý finanční majetek            |                                 |  |   |
| C.IV.1. | Peníze                                 | IAS 39, IAS 7, IFRS 7, IFRS 9   |  | Pokud splňují definici „Peníze a peněžní ekvivalenty“, potom budou vykázány v této položce. |
| 2.      | Účty v bankách                         | IAS 39, IAS 7, IFRS 7, IFRS 9   |  |   |
| 3.      | Krátkodobé cenné papíry a podíly       | IAS 39, IAS 7, IFRS 7, IFRS 9   |  | Jinak se vykází v položce „Ostatní aktiva“ nebo „Finanční aktiva“.                          |
| 4.      | Pořizovaný krátkodobý finanční majetek | IAS 39, IAS 7, IFRS 7, IFRS 9   |  |   |
| D.I.    | Časové rozlišení                       |                                 |  |   |
| D.I.1.  | Náklady příštích období                | IAS 1                           |  |   |
| 2.      | Komplexní náklady příštích období      | IAS 1                           |  | Ostatní aktiva  |
| 3.      | Příjmy příštích období                 | IAS 1, IAS 39, IFRS 7, IFRS 9   |  |   |

| PASIVA               |   | Příklady relevantních standardů                | Poznámka                               | Příklad vykázání v rozvaze podle IFRS  |
|----------------------|---|--|--|--|
| <b>PASIVA CELKEM</b> |   |  |  |  |
| A.                   | Vlastní kapitál   |  |  |  |
| A.I.                 | Základní kapitál  | IAS 32, IFRS 7, IFRS 9                         |  |  |
| A.I.1.               | Základní kapitál  | IAS 32, IFRS 7, IFRS 9                         |  |  |
| 2.                   | Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)               | IAS 32, IFRS 7, IFRS 9                         |  | Základní kapitál   |
| 3.                   | Změny základního kapitálu                                 | IAS 32, IFRS 7, IFRS 9                         |  |  |
| A.II.                | Kapitálové fondy  |  |  |  |
| A.II.1.              | Emisní ážio   | IAS 32, IFRS 7, IFRS 9                         |  |  |
| 2.                   | Ostatní kapitálové fondy                                  | IAS 32, IFRS 7, IFRS 9                         |  | Emisní ážio<br>Ostatní kapitálové fondy  |
| 3.                   | Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků           | IAS 16, IAS 38, IAS 39, IAS 12, IFRS 7, IFRS 9 |  |  |
| 4.                   | Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách               |  | Nevykazují se.                         | Emisní ážio<br>Ostatní kapitálové fondy  |
| A.III.               | Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku |  |  |  |
| A.III.1.             | Zákonný rezervní fond/ Nedělitelný fond                   |  |  | Nerozdělený zisk/ztráta  |
| 2.                   | Statutární a ostatní fondy                                |  | V některých případech vazba na IAS 19. | Podle charakteru buď v položce „Ostatní kapitálové fondy“ nebo v položce „závazky“ |

| PASIVA   |   | Příklady relevantních standardů                | Poznámka  | Příklad vykázání v rozvaze podle IFRS                   |                  |
|----------|---|--|---|---|------------------|
| A.IV.    | Výsledek hospodaření minulých let                               |  |   | Nerozdělený zisk/ztráta                                 |                  |
| A.IV.1.  | Nerozdělený zisk minulých let                                   |  |   |   |                  |
| 2.       | Neuhrazená ztráta minulých let                                  |  |   |   |                  |
| A.V.     | Výsledek hospodaření běžného účetního období /+ - /             |  |   |   |                  |
| B.       | Cizí zdroje   |  |   |   |                  |
| B.I.     | Rezervy   | IAS 37   |   | Rezervy   |                  |
| B.I.1.   | Rezervy podle zvláštních právních předpisů                      | IAS 37   | Pokud nejsou splněny podmínky pro tvorbu rezervy, potom vykázat v nákladech.  |   |                  |
| 2.       | Rezerva na důchody a podobné závazky                            | IAS 19, IAS 37                                 |   |   |                  |
| 3.       | Rezerva na daň z příjmů   | IAS 12   |   |   | Daňové závazky   |
| 4.       | Ostatní rezervy   | IAS 37   | Pokud nejsou splněny podmínky pro tvorbu rezervy, potom vykázat v nákladech.  |   | Rezervy          |
| B.II.    | Dlouhodobé závazky  | IAS 39, IAS 32, IFRS 7, IFRS 9                 |   |   |                  |
| B.II.1.  | Závazky z obchodních vztahů                                     | IAS 39, IFRS 7, IFRS 9                         |   | Obchodní závazky  |                  |
| 2.       | Závazky k ovládaným a řízeným osobám                            | IAS 39, IAS 32, IAS 24, IAS 31, IFRS 7, IFRS 9 | V konsolidované ÚZ budou vyloučeny. V nekonsolidované ÚZ se vykážejí samostatně v položce „Dlouhodobé závazky“  | Dlouhodobé závazky                                      |                  |
| 3.       | Závazky k účetním jednotkám pod podstatným vlivem               | IAS 39, IAS 32, IAS 24, IAS 31, IFRS 7, IFRS 9 |   |   |                  |
| 4.       | Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení | IAS 39, IAS 32, IAS 24, IAS 31, IFRS 7, IFRS 9 |   |   |                  |
| 5.       | Dlouhodobé přijaté zálohy                                       | IAS 39, IAS 18, IAS 37, IAS 11, IFRS 7, IFRS 9 | Možnost kompenzace s pohledávkami z téhož titulu (pokud jsou splněny podmínky pro kompenzaci).  |   |                  |
| 6.       | Vydané dluhopisy  | IAS 39, IAS 32, IFRS 7, IFRS 9                 |   |   | Finanční závazky |
| 7.       | Dlouhodobé směnky k úhradě                                      | IAS 39, IAS 32, IFRS 7, IFRS 9                 |   | Dlouhodobé závazky                                      |                  |
| 8.       | Dohadné účty pasivní  | IAS 39, IFRS 7, IFRS 9                         |   |   |                  |
| 9.       | Jiné závazky  | IAS 39, IAS 37, IFRS 7, IFRS 9                 |   |   |                  |
| 10.      | Odloužený daňový závazek  | IAS 12   |   | Odloužená daň   |                  |
| B.III.   | Krátkodobé závazky  | IAS 39, IFRS 7, IFRS 9                         |   |   |                  |
| B.III.1. | Závazky z obchodních vztahů                                     | IAS 39, IFRS 7, IFRS 9                         |   | Obchodní závazky  |                  |
| 2.       | Závazky k ovládaným a řízeným osobám                            | IAS 39, IAS 32, IAS 24, IAS 31, IFRS 7, IFRS 9 | V konsolidované ÚZ budou vyloučeny. V nekonsolidované ÚZ se vykážejí samostatně podle charakteru buď v položce „Ostatní závazky“ nebo „Obchodní závazky“. | Ostatní závazky<br>Obchodní závazky                     |                  |
| 3.       | Závazky k účetním jednotkám pod podstatným vlivem               | IAS 39, IAS 32, IAS 24, IAS 31, IFRS 7, IFRS 9 |   | Ostatní závazky, nebo obchodní závazky podle charakteru |                  |
| 4.       | Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení | IAS 39, IAS 32, IAS 24, IFRS 7, IFRS 9         |   | Ostatní závazky, nebo obchodní závazky podle charakteru |                  |

| PASIVA  |   | Příklady relevantních standardů                | Poznámka   | Příklad vykázání v rozvaze podle IFRS                 |
|---------|---|--|--|---|
| 5.      | Závazky k zaměstnancům                                    | IAS 19, IAS 39                                 |  | Ostatní závazky                                       |
| 6.      | Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění | IAS 39, IFRS 7, IFRS 9                         |  |   |
| 7.      | Stát – daňové závazky a dotace                            | IAS 12, IAS 39                                 |  |   |
| 8.      | Krátkodobé přijaté zálohy                                 | IAS 39, IAS 18, IAS 37, IAS 11, IFRS 7, IFRS 9 | Možnost kompenzace s pohledávkami z téhož titulu (pokud jsou splněny podmínky pro kompenzaci). | Závazky z daně z příjmů                               |
| 9.      | Vydané dluhopisy  | IAS 39, IAS 32 IFRS 7, IFRS 9                  |  | Finanční závazky                                      |
| 10.     | Dohadné účty pasivní                                      | IAS 39, IFRS 7, IFRS 9                         |  | Ostatní závazky                                       |
| 11.     | Jiné závazky  | IAS 39, IAS 37 IFRS 7, IFRS 9                  |  |   |
| B.IV.   | Bankovní úvěry a výpomoci                                 |  |  | Finanční závazky v členění na dlouhodobé a krátkodobé |
| B.IV.1. | Bankovní úvěry dlouhodobé                                 | IAS 39, IFRS 7, IFRS 9                         |  |   |
| 2.      | Krátkodobé bankovní úvěry                                 | IAS 39, IFRS 7, IFRS 9                         |  |   |
| 3.      | Krátkodobé finanční výpomoci                              | IAS 39, IFRS 7, IFRS 9                         |  |   |
| C.I.    | Časové rozlišení  |  |  | Ostatní závazky                                       |
| C.I.1.  | Výdaje příštích období                                    | IAS 1, IAS 39, IFRS 7, IFRS 9                  |  |   |
| 2.      | Výnosy příštích období                                    | IAS 1, IAS 18                                  |  |   |

#### VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY (DRUHOVÉ ČLENĚNÍ)

| Označení | Položka   | Poznámka | Příklad vykázání ve výledovce podle IFRS |
|----------|---|----------|--|
| I.       | Tržby za prodej zboží                                 |          | Tržby                                    |
| A.       | Náklady vynaložené na prodané zboží                   |          | Náklady vynaložené na prodané zboží      |
| +        | Obchodní marže  |          | Nevykazuje se samostatně                 |
| II.      | Výkony  |          |  |
| II.1.    | Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb            |          | Ostatní výnosy                           |
| 2.       | Změna stavu zásob vlastní činnosti                    |          | Změna stavu zásob vlastní činnosti       |
| 3.       | Aktivace  |          | Aktivace                                 |
| B.       | Výkonová spotřeba                                     |          | Nevykazuje se samostatně                 |
| B.1.     | Spotřeba materiálu a energie                          |          | Spotřeba materiálu a surovin             |
| 2.       | Služby  |          | Ostatní náklady                          |
| +        | Přidaná hodnota                                       |          | Nevykazuje se samostatně                 |
| C.       | Osobní náklady  |          |  |
| C.1.     | Mzdové náklady  |          | Náklady na zaměstnance                   |
| 2.       | Odměny členům orgánů společnosti a družstva           |          |  |
| 3.       | Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění |          |  |
| 4.       | Sociální náklady                                      |          |  |
| D.       | Daně a poplatky                                       |          | Ostatní náklady                          |
| E.       | Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku     |          | Odpisy                                   |

| Označení | Položka   | Poznámka   | Príkaz vykazání ve výledovce podle IFRS                                  |
|----------|---|--|--|
| III.     | Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu  |  | Ostatní výnosy nebo ostatní náklady (kompenzuje se na rozumném základu)  |
| III.1.   | Tržby z prodeje dlouhodobého majetku  |  |  |
| 2.       | Tržby z prodeje materiálu   |  |  |
| F.       | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu                                      |  |  |
| F.1.     | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku  |  | Ostatní výnosy nebo ostatní náklady                                      |
| 2.       | Prodáný materiál  |  |  |
| G.       | Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období |  |  |
| IV.      | Ostatní provozní výnosy   |  |  |
| H.       | Ostatní provozní náklady  |  | Pokud je vykázán provozní zisk, je třeba uvést dodatečně údaje v příloze |
| V.       | Převod provozních výnosů  |  |  |
| I.       | Převod provozních nákladů   |  |  |
| *        | Provozní výsledek hospodaření   |  |  |
| VI.      | Tržby z prodeje cenných papírů a podílů   |  | Finanční náklady   |
| J.       | Prodáné cenné papíry a podíly   |  |  |
| VII.     | Výnosy z dlouhodobého finančního majetku  |  | Finanční náklady<br>Podíly na ziskoch/ztrátách v přidružených podnicích  |
| VII.1.   | Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem   | V konsolidované ÚZ výnosy z jednotek pod podstatným vlivem (pokud se nejedná o dividendy) jsou vykázány metodou ekvivalence. Tuto položku je nutno vykázat odděleně od finančních nákladů. |  |
| 2.       | Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů   |  |  |
| 3.       | Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku  |  |  |
| VIII.    | Výnosy z krátkodobého finančního majetku  |  | Finanční náklady   |
| K.       | Náklady z finančního majetku  |  |  |
| IX.      | Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů  |  |  |
| L.       | Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů   |  |  |
| M.       | Změna stavu rezerv a oprav. položek ve finanční oblasti   |  |  |
| X.       | Výnosové úroky  |  |  |
| N.       | Nákladové úroky   |  |  |
| XI.      | Ostatní finanční výnosy   |  |  |
| O.       | Ostatní finanční náklady  |  |  |
| XII.     | Převod finančních výnosů  |  |  |
| P.       | Převod finančních nákladů   |  |  |
| *        | Finanční výsledek hospodaření   |  |  |
| Q.       | Daň z příjmů za běžnou činnost  |  | Daňové náklady   |
| Q.1.     | - splatná   |  |  |
| 2.       | - odložená  |  |  |
| **       | Výsledek hospodaření za běžnou činnost  |  | Nevykazuje se  |
| XIII.    | Mimofádné výnosy  |  | Ostatní výnosy   |
| R.       | Mimofádné náklady   |  | Ostatní náklady  |
| S.       | Daň z příjmů z mimofádné činnosti   |  | Daňové náklady   |
| S.1.     | - splatná   |  |  |
| 2.       | - odložená  |  |  |
| *        | Mimofádný výsledek hospodaření  |  | Nevykazuje se  |
| T.       | Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)   |  | Ostatní náklady  |
| ***      | Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)   |  | Zisk/Ztráta za účetní období   |
| ****     | Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)  |  | Zisk/Ztráta za účetní období před zdaněním                               |

Zdroj: Komora auditorů ČR výbor pro IFRS, 2011