



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

Bakalářská práce

**Vyhodnocení auditorského rizika ve vybraných  
oblastech ověřování výkazů účetní závěrky  
v podmínkách ČR**

Vypracovala: Iveta Mikolášková

Vedoucí práce: Ing. Zita Drábková, Ph.D

České Budějovice 2014

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH  
Fakulta ekonomická  
Akademický rok: 2012/2013

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE (PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Iveta MIKOLÁŠKOVÁ**  
Osobní číslo: **E11114**  
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**  
Název tématu: **Vyhodnocení auditorského rizika ve vybraných oblastech ověřování výkazů účetní závěrky v podmínkách ČR**  
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

### Zásady pro vypracování:

Cíl práce:  
Vyhodnocení auditorského rizika ve vybraných oblastech účetních výkazů  
Rámcová osnova:

1. Úvod
2. Literární přehled
  - zákonná úprava auditingu v podmínkách ČR
  - auditorské riziko a odpovědnost auditora
  - vliv auditorského rizika na výrok auditora
3. Metodika
4. Praktická část
  - přenesení teorie rizik auditora na konkrétní oblast finančních výkazů
  - vlastní úsudky a zhodnocení auditorského rizika
5. Diskuse
6. Závěr
  - summary + keywords v AJ
  - seznam literatury
  - seznam obrázků, tabulek a grafů
  - seznam příloh
  - přílohy

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy:

40 - 50 stran

Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

1. KRÁLÍČEK, V.: Zákon o auditorech Komentář, Wolters Kluwer, Praha 2009, ISBN 978-80-7357-464-2.
2. MÜLLEROVÁ L., Auditing pro manažery, aneb Proč a jak se ověřuje účetní závěrka. 1. vydání, Praha: Wolters Kluwer, 2007, 136s, ISBN 978-80-7357-308-9
3. VÁVROVSKÝ V., Interní audit jako účinný nástroj kontroly u vybraného podniku, 1. vydání, České Budějovice: ZF JU, 2002
4. SVOJŠOVÁ P., Externí a interní audit: zásady, analýza a souvislosti [rukopis], České Budějovice, 2010, 70 s. Článek na internetu
5. Stanovení rizik a interní audit [online]- c2003-2004 [cit. 2013-1-8]. Dostupné z <http://www.smernice.cz/rizika.php>

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Zita Drábková, Ph.D.

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce:

1. března 2013

Termín odevzdání bakalářské práce:

15. dubna 2014

doc. Ing. Ladislav Holmeš/Ph.D.

děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA  
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH  
EKONOMICKÁ FAKULTA  
Studentská 13 01  
370 05 České Budějovice

doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. března 2013

## **PROHLÁŠENÍ**

Prohlašuji, že svoji bakalářskou práci na téma Vyhodnocení auditorského rizika ve vybraných oblastech ověřování výkazů účetní závěrky v podmínkách ČR, jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské 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 Albrechticích 5.4 2014

Iveta Mikolášková

## **PODĚKOVÁNÍ**

Děkuji vedoucí práce Ing. Zitě Drábkové, Ph.D, za vedení při zpracování bakalářské práce a současně děkuji skupině nejmenovaných auditorů za výbornou spolupráci a poskytnutí zásadních informací, které přispěly k vytvoření této bakalářské práce.

## Obsah

Obsah .....	1
Úvod.....	3
I. Teoretická část.....	4
1. Historický vývoj auditu .....	4
1.1 Historický vývoj .....	4
1.2 Vývoj auditorské profese v České republice .....	5
2. Podstata auditu .....	6
2.1. Definice auditu .....	6
2.2 Předmět auditu .....	7
2.3. Cíl auditu.....	7
3. Externí a interní audit.....	8
4. Legislativní úprava.....	9
4.1. Zákonné normy .....	10
4.1.1. Zákon o účetnictví.....	10
4.1.2 Zákon o auditorech.....	10
4.1.3. Trestní zákoník .....	12
4.1.4. České účetní standardy.....	12
4.1.5. Mezinárodní standardy pro účetní výkaznictví .....	12
4.2. Auditorské předpisy a metodika .....	13
4.2.1 Etický kodex.....	13
4.2.2 Auditorské standardy.....	13
5. Odpovědnost auditora .....	16
5.1. Právní odpovědnost.....	16
5.2. Etická odpovědnost .....	17
5.3. Morální odpovědnost .....	18

6. Rizika a jejich provázanost na výrok auditora.....	19
6.1. Auditorská rizika.....	19
6.2. Rizika významných nesprávností.....	19
6.2.1. Přirozené riziko.....	20
6.2.2. Kontrolní riziko.....	20
6.2.3. Zjišťovací riziko.....	21
6.3. Výrok auditora.....	21
6.4. Vliv auditorského rizika na výrok auditora.....	24
Metodika práce.....	26
II Praktická část.....	27
7. Charakteristika automobilových společností.....	27
8. Vyskytující se rizika v oblasti zásob.....	28
9. Nejčastěji vyskytovaná rizika aplikována na jednotlivé společnosti.....	33
9.1. Seznam rizik.....	33
9.2. Zjištěná rizika v jednotlivých podnicích.....	33
9.3. Vyhodnocení rizik ve vybraných oblastech zásob.....	50
9.4. Vyhodnocení nejčastěji vyskytujícího se rizika v oblasti zásob.....	53
10. Závěr.....	55
11. Summary, key words.....	56
Použitá literatura.....	57
Seznam tabulek:.....	59
Seznam grafů.....	60
Seznam obrázků.....	60

## Úvod

Pojem audit vznikl už v době starého Egypta a Babylonu. Od té doby se audit postupně měnil a vyvíjel. Zatímco se rozvíjela definice samotného auditu, cíl auditu zůstal stejný, a to je posílit věrohodnost kontrolované účetní závěrky.

Ve své bakalářské práci se zabývám vyhodnocením nejčastěji se vyskytujících rizik v oblasti zásob automobilových společností. Cílem této práce je vyhodnotit nejčastější rizika v jednotlivých oblastech zásob automobilových společností.

Práce shrnuje obecné teoretické informace o auditu, odpovědnosti auditora, právní úpravě postupů při auditu, auditorské rizika, výskyt rizik významných účetních nesprávností, typy auditorských výroků a vliv auditorského rizika na auditorův výrok na kontrolovanou účetní závěrku.

V praktické části se zaměřuji na konkrétní rizika identifikovaná na celkem jedenácti společnostech v jednotlivých oblastech zásob, tzn. materiál, nedokončená výroba, hotové výrobky a zboží. Na základě získaných informací, které vypovídají o identifikovaných rizicích a reakci jednotlivých podniků na nalezené chyby jsou vytvořeny analýzy, jaká rizika se nejčastěji vyskytují v oblasti zásob.



# I. Teoretická část

## 1. Historický vývoj auditu

### 1.1 Historický vývoj

Chápání pojmu audit prošlo dlouhým vývojem. Traduje se, že již ve starém Egyptě a Babylonu vykonávalo několik pověřených úředníků určitou primitivní formu auditu. Vedli oddělené záznamy o nejrůznějších aktivitách a jejich správnost prověřovali vzájemným porovnáním (Florián, 2001).

Slovo audit patrně pochází z třetího století před naším letopočtem, kdy římsí vládci mívali ve zvyku určovat tzv. kvestory, kteří kontrolovali evidenci ve všech provinciích. Ti byli povinni „účtovat“ před shromážděním posluchačů. Slovo audit je odvozen od sloves „naslouchat, poslouchat“ – z latiny „audire“ (Florián, 2001).

Ve středověku se principy auditu dále vyvíjely. Auditoři byli vysocí úředníci, jejich úkolem byla kontrola kopií účtů, které předkládali jiní úředníci.

V době průmyslové revoluce začaly vznikat první společnosti registrované státem. To vedlo ke vzniku zákonů, které předepisovaly zhotovování přehledů o hospodaření těchto společností pro audity akcionářů. První ustanovení o auditorech nacházíme ve Velké Británii v zákonu o akciových společnostech z roku 1844 (Companies Act 1844). Audit akcionářů měl v té době užší význam, protože představoval jen jakousi kontrolu úplnosti. Určení akcionáři pouze porovnávali finanční položky zprávy s položkami v účetních knihách a ověřovali, zda každá platba má svůj doklad. Vyjádření názoru na sestavené účetní výkazy bylo v té době charakterizováno pojmy „pravdivé a bezchybné“ (truth and correctness). Důraz byl kladen na odhalení chyb a nesprávností, případně defraudací, které mohly ovlivnit nějakým způsobem majetek společnosti (Florián, 2001).

Současná interpretace finančního auditu spadá do roku 1948. Poprvé byla použita definice „pravdivého a věrného zobrazení“ (true and fair view), zřetelně vymezeny povinnosti, odpovědnost a práva auditora.

Obecný princip pravdivého a věrného zobrazení pak byl akceptován ve všech národních úpravách auditu, i když jeho aplikace je rozdílná (Florián, 2001).

V době obrovského rozvoje výroby a informací, byl přijat nový názor na finanční audit - „pravdivé a věrné zobrazení“, protože bylo nemyslitelné, aby auditor zkontroloval všechno, aby vše mohlo být po kontrole bez chyby.

Auditor musí předpokládat, že mu určité neodhalené nesprávnosti uniknout. Tuto předpokládanou výši nesprávností si musí být schopen naplánovat.

Auditor se musí celý audit starat o to, aby nesprávnosti, které předpokládá v účetní závěrce, nepřekročily plánovací hladinu významnosti (Florián, 2001).

Jeho cílem je, aby těchto nesprávností bylo co nejméně, a svými postupy se snaží jich co nejvíce odstranit.

## ***1.2 Vývoj auditorské profese v České republice***

V České republice je vznik auditorské profese spojen s transformací ekonomiky v osmdesátých a devadesátých letech. Počátek současného auditu se datuje rokem 1989, kdy byla vydána vyhláška FMF č. 63/89 Sb. o ověřovateli (auditorech) a jejich činnosti (Komora auditorů, 2014).

Tato právní forma byla určena především pro ověřování účetních závěrek podniků se zahraniční majetkovou účastí, byla však nahrazena zákonem č. 524/92 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky. Díky tomuto zákonu byly položeny základní pojmy a pravidla upravující současný audit. Současně byla ustanovena Komora auditorů České republiky, která upravovala a regulovala auditorskou činnost, včetně udělování povolení pro vstup do profese. Tento zákon dokázal posunout auditorskou činnost na srovnatelnou úroveň se zahraničím, výsledky práce českých auditorů byly všeobecně respektované.

Dalším historickým vývojem norma velmi rychle zastarala, a proto byla 1. 1. 2001 nahrazena zákonem č. 524/2000 Sb. o auditorech.

V roce 2004 Rada Komory auditorů České republiky rozhodla o nahrazení původních směrnic KAČR mezinárodními auditorskými standardy (ISA) (Komora auditorů, 2014).

## 2. Podstata auditu

### 2.1. Definice auditu

Během vývoje auditu se jeho definice postupem času měnily. Můžeme uvést několik obecných definic:

Definice podle T. Lee (Company Auditing, Chapman and Hall, London, 1986) říká, že: *„Audit v obecném smyslu slova je prostředek, jímž jedna osoba ujišťuje druhou o kvalitě podmínek či stavu určité skutečnosti, kterou první osoba prozkoumala. Potřeba takového auditu vyplývá z nejistoty nebo pochybností druhé osoby o kvalitě, podmínkách či stavu předmětné skutečnosti a z nemožnosti tuto nejistotu nebo pochybnost odstranit vlastními silami“* (Lee, in Florián, účetní auditing, 2001) (Florián, 2001).

Definice podle American Institute of Certified Public Accountants 1994: *„Audit je systematický proces objektivního získávání a vyhodnocování důkazů, týkajících se informací o ekonomických činnostech a událostech, s cílem zjistit míru souladu mezi těmito informacemi a stanovenými kritérii a sdělit výsledky zainteresovaným zájemcům.“* (American Institute of Certified Public Accountants in Florián, Účetní auditing, 2001) (Florián, 2001).

Definice podle Raffegaue: *„Audit je analýza, k níž přistupuje nezávislý externí znalec v podniku s cílem vyjádřit svůj podložený názor na přesnost a pravdivost rozvahy a výsledovky. Z ní pak přirozeně vyplyne ověření účetních informací“* (Raffegaue in Florián, účetní auditing, 2001) (Florián, 2001).

Poslední uvedenou definicí od Komory auditorů České republiky vypovídající: *„Posláním a smyslem auditu účetní závěrky je vyjádřit názor nezávislé, kvalifikované osoby na věrohodnost účetní závěrky zveřejněné vedením účetní jednotky. Auditor ověřuje, zda údaje v účetních výkazech podávají věrný a poctivý obraz finanční pozice a výsledků hospodaření s peněžními toků v souladu s pravidly předepsanými českými nebo jinými účetními předpisy, často s Mezinárodními účetními standardy (IFRS). Názor auditora má dostatečnou vypovídací schopnost pouze a jenom ve spojení s určitou úplnou účetní závěrkou, ke které se auditor vyjadřuje. Názor auditora vytržený ze souvislosti s konkrétní účetní závěrkou je zmatečný“* (komora auditorů České republiky, (auditorů, 2014).

## **2.2 Předmět auditu**

Předmětem auditu se rozumí:

- Účetní závěrka – účetní závěrka zahrnuje rozvahu, výkaz zisků a ztrát, přílohu, která obsahuje obecné údaje, použité účetní metody, způsob oceňování nebo doplňující informace k výkazům rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přehled o peněžních tocích.
- Konsolidovaná účetní závěrka – je sestavována za určitou skupinu podniků, které jsou kapitálově propojené. Sestavení této závěrky se váže na kritéria, pokud je jich naplněno, je povinnost závěrku nejen sestavit, ale i auditorem ověřit.
- Výroční zpráva – Slouží ke komunikaci podniku s nejširším okolím, navazuje na údaje účetní závěrky a obsahuje skutečnosti, které nejsou patrné z účetních výkazů, tzv. nefinanční informace (Florián, 2001).

## **2.3. Cíl auditu**

Základním cílem auditu je posílit věrohodnost účetní závěrky podniku. K tomuto účelu slouží výrok auditora, ve kterém se auditor vyjadřuje k sestavené účetní závěrce, zda je v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. U většiny rámců výrok říká, zda je účetní závěrka ve všech významných ohledech odrazem věrného zobrazení skutečností (ISA 200, 2009)

Jako cíl auditu se nepovažuje:

- Potvrzovat správnost vedení účetnictví podniku
- Zjišťovat případné podvody
- Potvrzovat dodržování právních norem účetní jednotkou
- Potvrzovat správnost daňového přiznání
- Hodnotit, je-li podnik řízen řádným a efektivním způsobem (Florián, 2001)

### 3. Externí a interní audit

Častým omylem, v chápání rozdílu mezi interním a externím auditem, je dojem, že rozdíl souvisí pouze s osobou, která audit provádí (interní audit, nemusí nutně provádět interní pracovník). Rozdíl se však nachází v jiné oblasti, v samotném smyslu auditu.

Interní audit je orgán, který si vytváří sama firma. Tyto orgány se zakládají většinou ve velkých společnostech a organizacích, kde jsou složité samotné účetní a kontrolní systémy a mnoho jednotlivců je zapojeno do specifických funkcí. Interní auditoři působí jako „prodloužená ruka managementu“, která poskytuje vedení společnosti jistotu o úplnosti a pravdivosti použitých informací (Florián, 2001).

Hlavním cílem interního auditu je napomoci organizaci k efektivnosti jejích činností. Interní audit vedení poskytuje různé formy analýz, doporučení a hodnocení týkajících se činností.

Audit účetní závěrky neboli audit externí, je zaměřen na kontrolu účetní závěrky, popř. konsolidované účetní závěrky. Provádí ho nezávislý externí jednatel (fyzická osoba) nebo auditorská společnost prostřednictvím svých pracovníků.

Hlavním cílem externího auditu je zajistit věrohodnost kontrolovaných prvků, resp. účetní závěrky, které podniky zveřejňují. Výsledkem takového zkoumání a kontrolování je závěrečné vyjádření auditora, zda účetní závěrka (tj. účetní výkazy a přílohy) podává věrný a poctivý obraz o majetkové a kapitálové situaci podniku k datu sestavované účetní závěrky.

## 4. Legislativní úprava

Podstata právní úpravy auditorské činnosti vyplývá z několika důvodů. Hlavním důvodem je skutečnost, že výsledky této činnosti jsou určeny primárně externím uživatelům. Dalším důvodem je samotná činnost auditora, která je náročná na teoretické i praktické zkušenosti, nejen v oblasti auditu, ale i v oblasti účetnictví, daní, práva, podnikových financí, ekonomie a dalších oblastí (Florián, 2001).

Právní normy, které tvoří rámec legislativy pro výkon auditu v České republice, lze rozdělit na zákonné normy a auditorské předpisy a metodika:

### **Zákonné normy:**

- Zákon č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví
- Zákon č. 93/2009 Sb., zákon o auditorech
- Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník
- České účetní standardy (ČÚS)
- Mezinárodní standardy pro účetní výkaznictví (IFRS)

**Auditorské předpisy a metodika** – obsahují několik druhů směrnic, podle kterých se audit řídí:

- Etika – obsahuje závazný Etický kodex Komory auditorů
- Systém kontroly kvality – podle zák. č. 93/2009 Sb., o auditorech, § 24 odst. 1 a odst. 3. jsou určeny dotazníky pro kontrolu kvality a souhrnné zprávy Komory auditorů ČR o kontrole kvality.
- Auditorské standardy:
  - Mezinárodní standardy pro řízení kvality (ISQC)
  - Mezinárodní standardy pro audit (ISA)
  - Mezinárodní standardy pro prověrky (ISRE)
  - Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky (ISAE)
  - Mezinárodní standardy pro související služby (ISRS)

## **4.1. Zákonné normy**

### **4.1.1. Zákon o účetnictví**

Povinnost ověřovat účetní závěrku stanovuje pro obchodní společnosti a družstva § 20 zákona č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví. § 20 vymezuje, kdo má povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem.

a) Akciové společnosti, které ke konci rozvahového dne účetního období překročily, nebo dosáhly alespoň jednoho ze tří kritérií. § 20 zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb. upravuje tyto tři kritéria:

1. *„Aktiva celkem více než 40 000 000 Kč; aktivy celkem se pro účely tohoto zákona rozumí úhrn zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném položky podle § 26 odst. 3“*,
2. *„Roční úhrn čistého obratu více než 80 000 000 Kč; ročním úhrnem čistého obratu se pro účely tohoto zákona rozumí výše výnosů snížená prodejní slevy a dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobená dvanácti“*,
3. *„Průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50, zjištěný způsobem stanovených na základě zvláštního předpisu.“*  
(Zákon o účetnictví 563/1991 Sb.)

b) Ostatní obchodní společnosti, které k rozvahovému dni splnily, či již dosáhli alespoň dvou ze tří výše uvedených kritérií.

### **4.1.2 Zákon o auditorech**

Úpravu auditorské činnosti udává zákon č. 93/2009 Sb., zákon o auditorech. Zákon prošel poslední novelou k 1. 1. 2013.

Zákon obsahuje celkem 5 částí. Auditorská činnost je obsažena v 1. Části a 10 hlav tohoto zákona.

## Obsah zákona:

- HLAVA I – Úvodní ustanovení – obsahuje předmět úpravy a základní vymezení pojmů
- HLAVA II – úprava auditorského oprávnění (získání i odebrání), podmínky pro auditorskou zkoušku, předpis etického kodexu, seznam auditorů, nezávislost auditora, povinnost mlčenlivosti, úprava zprávy auditora, práva a povinnosti auditora, kontrola kvality
- HLAVA III – kárná opatření a kárné řízení auditorů – vymezení pojmů kárné opatření a kárného řízení, příp. podmínky pro zahlazení kárného opatření
- HLAVA IV – asistent auditora – tato sekce vymezuje pojmy a podmínky pro osoby vykonávající pozici asistent auditora
- HLAVA V – komora a její orgány – vymezení pojmů co je komora, jakou má pravomoc, jaké jsou orgány komory, pozice, podmínky a charakteristika sněmu, výkonného výboru, dozorčí komise a kárné komise
- HLAVA VI – veřejný dohled – pojednává o radě, která je oprávněna dohlížet na auditorskou činnost, její činnost, a její orgány
- HLAVA VII – spolupráce s orgány dohledu v ostatních členských státech – úprava spolupráce s orgány členských států
- HLAVA VIII – zvláštní ustanovení pro povinný audit subjektů veřejného zájmu – povinnosti subjektu veřejného zájmu provést povinný audit se zprávou o průhlednosti, povinnost subjektu veřejného zájmu vytvořit výbor pro audit, který audit provede, další požadavky na nezávislost osob, které audit provádějí
- HLAVA IX – auditoři ze třetích zemí a spolupráce s příslušnými orgány třetích zemí – tato část upravuje způsob schvalování a registrace auditorů třetích zemí a spolupráce s nimi
- HLAVA X – společná, přechodná a zrušovací ustanovení (Zákon o auditorech, 2009).



### **4.1.3. Trestní zákoník**

Trestní zákoník svými ustanoveními v §125 a § 129 upravuje trestní odpovědnost nejen auditora, ale i podnikového subjektu, který je kontrolován.

Trestní odpovědnost auditora je blíže specifikována ve čtvrté kapitole odpovědnost auditora této práce.

### **4.1.4. České účetní standardy**

Cílem českých účetních standardů (ČÚS) je stanovit základní postupy pro používání účetních metod.

Obsahem těchto standardů je celkem 47 standardů, které jsou rozděleny do tří skupin:

- České účetní standardy pro podnikatele – celkem 23 standardů, označení 001 - 023
- České účetní standardy pro účetní jednotky, u kterých není hlavní činnost podnikání – celkem 14 standardů, označení 401 - 414
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 410/2009 Sb. - celkem 10 standardů, označení 701 – 710 (ČÚS České republiky, 2013).

Pro každou skupinu účetních standardů jsou upraveny činnosti při vedení účetnictví, např. zásady účtování při jednotlivých účetních operacích, otevírání a uzavírání účetních knih.

### **4.1.5. Mezinárodní standardy pro účetní výkaznictví**

Mezinárodní standardy pro účetní výkaznictví (IFRS – International Financial Reporting Standards) jsou vydávány Výborem pro mezinárodní účetní standardy (IASB – International Accounting Standards Committee). Cílem těchto standardů je sjednotit účetní výkaznictví na mezinárodní úrovni, což poukazuje na důvody jejich vytvoření:

- Vznik mezinárodních společností

- Obchodování s cennými papíry na kapitálovém trhu

Zahrnují koncepční rámec, který vypovídá o funkcích výkazů, zásad vypracování, způsobech oceňování atd.; účetní standardy vypovídající o podobě výkazů, odpisů, atd. a samotnou interpretaci návodů na řešení problematik v jednotlivých oblastech (Dvořáková, 2014).

Pokud vznikne situace, pro kterou není v české legislativní úpravě vymezeno řešení, přihlíží se k řešení uvedené v mezinárodních standardech pro účetní výkaznictví (Dvořáková, 2014).

## ***4.2. Auditorské předpisy a metodika***

### **4.2.1 Etický kodex**

Mezinárodní federace účetních (IFAC) s cílem upevnit profesi auditorů po celém světě ustanovila Mezinárodní radu pro etické standardy auditorů. Tato rada má vlastní kompetenci vydávat kvalitní etické standardy a jiné přístupy určené pro použití auditorem v celosvětovém měřítku (Etický kodex Komory auditorů, 2011).

Etický kodex upravuje etické požadavky na chování auditora. Pro auditora to znamená přijmout odpovědnost za své profesní i morální chování. Tato odpovědnost auditora je blíže specifikována ve čtvrté kapitole této práce.

### **4.2.2 Auditorské standardy**

Rozdíl mezi směrnicí a zákonem spočívá v orgánu, který danou úpravu auditorské činnosti vydává. Auditorské směrnice vydává Komora auditorů ČR, zatímco zákon o auditorech vydává ministerstvo vnitra ČR. Auditorské směrnice (standardy) jsou v souladu se závaznými právními předpisy ČR a mezinárodními auditorskými standardy.

Auditorské standardy zachycují a konkretizují zákon č. 93/2009 Sb., zákon o auditorech. Tyto standardy jsou seskupením jednotlivých směrnic, které upravují činnost auditu a provádění prověrky.

V úvodu této kapitoly jsou auditorské standardy všeobecně vyjmenované, podle jejich označení. Označení se týká oblasti, kterou upravují. Tato podkapitola se zabývá jejich konkretizováním a přiblížením.

Úvod auditorských standardů obsahuje předmluvu, která všeobecně vypovídá o jednotlivých směrniciích; glosář pojmů sloužící pro vysvětlení pojmů, které se objevují v normách a navíc je i mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky, který popisuje náležitosti a cíle ověřovacích zakázek a určuje ty zakázky, kterých se rámec týká.

1. **Mezinárodní standardy pro řízení kvality (ISQC)** – tento mezinárodní standard je v souvislosti s požadavky etického kodexu. Vypovídá o odpovědnosti společnosti za systém řízení kvality auditů a prověrek účetních závěrek. Standard se vztahuje na všechny společnosti, které provádějí auditorské služby.
2. **Mezinárodní standardy pro audit (ISA)** – tyto standardy se vztahují k auditu účetní závěrky prováděnému nezávislým auditorem. Sbírkou těchto standardů upravuje obecné cíle auditora při provádění auditu, dokumentace auditu, vyhodnocení auditorských rizik a reakce na ně, plánování auditu, analytické postupy, písemná prohlášení, atd.
3. **Mezinárodní standardy pro prověrky (ISRE)** - standard se skládá ze dvou směrnic; ISRE 2400, která pojednává o prověrkách historických účetních závěrek. Předmětem toho standardu je vymezení povinností odborníka provádějícího prověrku historické účetní závěrky a formální obsah zprávy, kterou odborník vydá. Druhou směrnicí je ISRE 2410 vypovídající o prověrci mezitímních finančních informací, kterou provádí nezávislý auditor. Stanovuje normy a vodítka vztahující se k profesním povinnostem auditora při plnění prověrky mezitímních informací.
4. **Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky (ISAE)** – tyto standardy se uplatňují při prověřování zakázek, ve kterých jde o jiné záležitosti než o audit či prověrku historických finančních informací.
5. **Mezinárodní standardy pro související služby (ISRS)** – tento standard stanovuje normy poskytující vodítka k profesním povinnostem auditora při

provádění dohodnutých postupů v souvislosti s finančními informacemi (Auditorské standardy Komory auditorů, 2013).

## 5. Odpovědnost auditora

Odpovědnost auditora je vymezena legislativní úpravou auditorské činnosti, lze ji rozdělit:

- Právní (trestní) odpovědnost – odpovědnost vztahující se k dodržení legislativních pravidel
- Etická odpovědnost – odpovědnost související s pravidly etického kodexu auditorů
- Morální odpovědnost – morální odpovědnost je spojena se samotným chování auditora při vykonávání auditorské činnosti.

### 5.1. Právní odpovědnost

Právní (trestní) odpovědnost je vymezena trestním zákonem České republiky. Trestní odpovědnost je řazena do oblasti trestních činů hospodářských, které upravuje oddíl druhý trestné činy proti hospodářské kázi, §125 a §129. §125 ustanovuje úpravu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění. Toto ustanovení by mělo chránit zájem o zachování a věrného představení účetnictví. Z pohledu auditorské činnosti se toto ustanovení zaměřuje i na výrok auditora na kontrolovanou účetní závěrku. Pokud se auditor dostane do situace, kdy jeho výrok nereflektuje zákonnou úpravu, může činnost vést k trestnímu činu, který je uveden v tomto ustanovení. Předpokladem k trestnímu činu je auditorův vlastní úmysl v činnosti, tzn. spolupráce auditora se subjektem, který trestní činnost provádí a auditorova informovanost o veškeré trestní činnosti (Trestní zákoník České republiky, 2009).

S §125 souvisí §129, který pojednává o vystavení nepravdivého potvrzení. Za trestní činnost se v této souvislosti pokládá úmyslné vystavení nepravdivého auditorského výroku za kontrolovanou účetní závěrku za účelem omezení majetkových práv nebo podání řádného daňového výměru (Trestní zákoník České republiky, 2009).

Auditorská činnost je v České republice relativně novou činností, proto trestní kroky nejsou v praxi dosud řešeny. Proto pro naplnění výše uvedených zákonných ustanovení musí dojít k důkaznému pochybení ze strany auditora, které předpokládají úmysl nikoli nepřesnost nebo opomenutí.

## **5.2. Etická odpovědnost**

Etická odpovědnost je vymezena etickým kodexem Komory auditorů České republiky. Základním rysem auditorské činnosti je přijetí odpovědnosti jednat ve veřejném zájmu, proto auditor nejedná jen ve prospěch klienta nebo zaměstnavatele.

Etický kodex se skládá ze tří částí. První část A upravuje základní principy etického chování a koncepční rámec, který auditor musí dodržovat. Druhá část B a třetí část C stanovují jakým způsobem je koncepční rámec použit.

Auditor v souladu s etickým kodexem je povinen dodržovat základní pravidla:

- Integrita
- Objektivita
- Odborná způsobilost
- Zachování důvěrné informace
- Profesionální jednání (Etický kodex Komory auditorů, 2011).

### **Integrita**

Sekce 110 etického kodexu popisuje integritu jako povinnost auditora být při činnosti poctivý a čestný ve všech profesních jednáních a též i nestrannost a pravdomluvnost (Etický kodex Komory Auditorů, 2011).

### **Objektivita**

Protože se auditor může dostat do situace, která může ohrožovat jeho objektivitu a profesionální úsudek ukládá mu sekce 120 etického kodexu povinnost odmítnout poskytnout odborné služby (Etický kodex Komory Auditorů, 2011).

### **Odborná způsobilost**

Od auditora se vyžaduje, aby udržoval své znalosti na požadované úrovni a jednal pečlivě při poskytování kvalifikovaných služeb klientovi. Udržování znalostí a dovedností si žádá průběžné studium pro doplnění informací a pečlivost při poskytování služeb vyžaduje jednání auditora v shodě se zadáním zakázky a dodržení určeného času (Etický kodex Komory Auditorů, 2011).

## **Zachování důvěrné informace**

Podle sekce 140 etického kodexu má auditor povinnost mlčenlivosti o důvěrných informacích získaných během profesního vztahu s klientem. Tato mlčenlivost musí být dodržena uvnitř i mimo pracovní prostředí.

Vyskytují se situace, kdy je auditor nucen z profesní stránky zveřejnit důvěrné informace např. potřeba hájit profesní zájmy auditora (Etický kodex Komory Auditorů, 2011).

## **Profesionální jednání**

Princip profesního jednání považuje za základní kámen dodržení příslušných legislativních předpisů. Auditor má jednat tak, aby se vyhnul zkompromitování auditorské profese (Etický kodex Komory Auditorů, 2011).

## **5.3. Morální odpovědnost**

Morální odpovědnost je spojena s profesionálním a etickým chováním samotného auditora. Při výkonu auditorské činnosti by auditor neměl svým chováním porušit ani své a ani klientovi morální hodnoty (Etický kodex Komory Auditorů, 2011).

## **6. Rizika a jejich provázanost na výrok auditora**

Cílem auditorských postupů je omezit nejen auditorské riziko, ale i riziko spojené s vykazováním účetních zůstatků tak, aby při formulaci výroku auditora na kontrolovanou účetní závěrku bylo auditorské riziko pro auditora na přijatelné nízké úrovni (Müllerová, Králíček, 1998).

### **6.1. Auditorská rizika**

Auditorské riziko spočívá ve skutečnosti, že auditor může vydat neodpovídající výrok o kontrolované účetní závěrce, která obsahuje zásadní nesprávnost či je účetní závěrka významným způsobem zkreslena (ISA 200, 2013).

Auditorské riziko je definicí celého procesu auditu, tzn., neodráží žádná podnikatelská rizika auditora např. ztráty spojené se soudním procesem s klientem (ISA 200, 2013).

Auditorské riziko je spojeno s rizikem výskytu významné nesprávnosti. Je vyhodnoceno auditorskými procesy a postupy, jejichž hlavním cílem je opatření nutných informací, které vedou k jeho vyhodnocení. Vyhodnocení těchto rizik závisí také na samotném úsudku auditora (ISA 200, 2013).

Podle auditorských standardů se auditorská rizika člení na tři části:

- Přirozené riziko
- Kontrolní riziko
- Zjišťovací riziko (ISA 200, 2013).

### **6.2. Rizika významných nesprávností**

Riziko, které souvisí se skutečností, že účetní závěrka je ještě před zahájením samotného auditu významně zkreslená.



Tyto rizika se mohou objevit na dvou úrovních:

- Úroveň účetní závěrky jako celku
- Úroveň tvrzení veřejných údajů či zůstatků účtů

Rizika na úrovni účetní závěrky jako celku jsou významné nesprávnosti, které mají dopad na celou účetní závěrku (ISA 200, 2013)..

Rizika na úrovni tvrzení veřejných údajů či zůstatků účtů má dvě složky. Přirozené a kontrolní riziko (ISA 200, 2013).

### **6.2.1. Přirozené riziko**

Přirozené riziko představuje náchylnost určitého tvrzení k nesprávnosti. Významná nesprávnost spočívá v nesprávném zůstatku účtu nebo účetní operace za předpokladu neexistence vnitřní kontroly. Riziko takovéto nesprávnosti je vyšší u tvrzení souvisejících transakcí a zveřejněných údajů než pro ostatní, např. složité výpočty jsou náchylnější k nesprávnostem než jednoduché výpočty, účty, které se skládají z účetních odhadů, jsou významně rizikovější než běžné údaje. Související situace s přirozeným rizikem jsou i externí faktory celé ekonomiky a vývoje, např. technologický rozvoj vyústí v zastarání původního výrobku, tudíž se rizikem může stát jeho nadhodnocení (ISA 200, 2013).

### **6.2.2 Kontrolní riziko**

Kontrolní riziko vzniká v případě nesprávného fungování vnitřního kontrolního systému podniku. Kontrolní systém si podnik sám nastaví tak, aby plnil své cíle, které si stanovil v rámci sestavení účetní závěrky. Je to riziko neodhalení a včasného nezabránění vzniku nesprávností (ISA 200, 2013).

Kontrolní systém plně nevyloučí riziko výskytu významné nesprávnosti, pouze ho dokáže snížit. Jedná se o faktory, které kontrolní systém nemůže zcela odhalit, např. lidská práce, která není dokonalá a může při ní dojít k prosté lidské chybě nebo případ obcházení zaměstnanců vnitřního kontrolního systému. Tyto faktory jsou následkem toho, že kontrolní riziko není nulové a vždy existuje (ISA 200, 2013).

Auditorský standard ISA 330 upravuje podmínky, kdy se auditor může rozhodnout pro kontrolu kontrolního systému podniku (ISA 330, 2013).

### **6.2.3. Zjišťovací riziko**

Toto riziko je specifickou formou rizika týkající se rizika auditorského. Auditor ho v tomto případě může na rozdíl od přirozeného a kontrolního rizika ovlivnit vhodnou volbou svých postupů. Auditor si naplánuje postupy, kterými úroveň rizika sníží na úroveň kterou je schopen přijmout. Postupy, které si auditor stanoví, posilují i opatření jako např. správné plánování, náležitý výběr pracovníků do týmu nebo dohled a kontrola nad prováděnými činnostmi (ISA 200, 2013).

### **6.3. Výrok auditora**

*„Auditor vyslovuje výrok k úplné účetní závěrce určené k všeobecným účelům, sestavené v souladu s rámcem účetního výkaznictví, jehož cílem je věrné zobrazení“* (ISA 200, 2013).

#### **Formulace výroku**

Při formulaci výroku má auditor povinnost učinit závěr, zda z posuzované účetní závěrky získal jistotu, že neobsahuje významné nesprávnosti. Významné nesprávnosti by mohly být způsobené podvodem či chybou, tudíž by účetní závěrka nedávala věrný obraz v souladu s příslušným právním rámcem účetního výkaznictví (ISA 700, 2010).

Musí vzít v úvahu zda:

- a) byly získány dostatečné důkazní informace,
- b) zda jsou nesprávnosti významné jednotlivě či souhrnně a
- c) hodnocení, které je vyžadováno (ISA 700, 2010).

Pokud je účetní závěrka sestavena v souladu s rámcem, který upravuje věrné zobrazení, musí hodnocení auditora obsahovat výslovnou informaci o jeho dosažení. Auditor posuzuje celkovou prezentaci a obsah účetní závěrky zda představuje důkazy, které vedou k věrnému zobrazení (ISA 700, 2010).

Auditorský standard ISA 700 uvádí cíle auditora při vydání výroku:

- a) „Zformulovat výrok k účetní závěrce na základě zhodnocení závěrů vyvozených ze shromážděných důkazních informací a
- b) *Jasně tento výrok vyjádřit pomocí písemné zprávy, která rovněž popisuje, na jakém základě je výrok založen.*“ (ISA 700).

## Forma výroku

Tabulka 1: Forma výroku auditora

Okolnosti	Významný, ale ne zásadní výrok	Zásadní výrok
Souhlas	Výrok bez výhrady	Kladný výrok
Nesouhlas	výrok s výhradou	záporný výrok
Nejistota	Výrok s výhradou	Odmítnutí výroku

Zdroj: Příručka pro provádění auditu

Pokud auditor vydá výrok bez výhrad, musí do zprávy o posouzení účetní závěrky uvést jasný popis důvodů, a pokud je to možné tak i provést kvantifikaci dopadů na účetní závěrku (ISA 700, 2010).

## Nemodifikovaný výrok

### Výrok bez výhrady

Auditor vyjádří nemodifikovaný výrok (výrok bez výhrady) v případě, že je účetní závěrka sestavena ve všech významných ohledech v souladu s příslušnými normami, které upravují účetní výkaznictví (ISA 700, 2010).

## **Modifikovaný výrok**

Auditor je povinen modifikovat výrok ve své zprávě v souladu s ISA 705 pokud:

- a) na základě získaných informací zhodnotí, že účetní závěrka obsahuje významné nesprávnosti, nebo
- b) není schopen získat důkazné informace k zhodnocení účetní závěrky, že neobsahuje významné nesprávnosti.

Modifikovaný výrok auditora vyjadřuje jmenovitě výrok s výhradou, záporný výrok a odmítnutí výroku.

Rozhodnutí o typu vydaného výroku záleží:

- a) skutečnosti, které způsobují danou modifikaci. Zda účetní závěrka obsahuje významné nepravosti nebo pokud je nemožné pro auditora získat dostatečné informace
- b) úsudku samotného auditora, jaký dopad na účetní závěrku mají vyskytující se nesprávnosti (ISA 705, 2010).

## **Výrok s výhradou**

Auditor má povinnost vyjádřit výrok s výhradou pokud z důkazních informací usoudí, že nesprávnosti nemají rozsáhlý dopad na účetní závěrku. Nebo pokud auditor není schopen získat dostatečné informace, na kterých se výrok zakládá, ale uzná, že možné vlivy nesprávností nebudou mít významný vliv na účetní závěrku (ISA 700, 2010).

## **Záporný výrok**

Auditor vydá záporný výrok v případě významných nesprávností, které mají rozsáhlý dopad na účetní závěrku (ISA 700, 2010).

## **Odmítnutí výroku**

K odmítnutí výroku mohou auditora vést různé situace, se kterými se setká během provádění auditorské činnosti (ISA 700, 2010).

V případě nemožnosti získání dostatečných důkazných informací na kterých svůj výrok zakládá. Tyto důkazné informace by mohly obsahovat významné nesprávnosti a zároveň mohou mít významný vliv na účetní závěrku. Nebo v případě pokud auditor usoudí, že i dostatečné informace obsahují vícenásobnou nejistotu výskytu nesprávností a díky této nejistotě není schopen zformulovat výrok (ISA 700, 2010).

### **6.4. Vliv auditorského rizika na výrok auditora**

Vliv auditorského rizika silně ovlivňuje profesní skepticismus auditora při postupech auditu. Profesní skepticismus vyžaduje stálé ověřování pravosti a důvěryhodnosti podnikem doložených informací zda neobsahují významné nesprávnosti, které by měly vliv na konečný výrok na kontrolovanou účetní závěrku. Profesní skepticismus je při charakteristice podvodu velmi významným faktorem pro zjištění rizika, že podnik dopustil, aby auditor dostal nedůvěryhodné či zkreslené informace. Náplní auditu podle mezinárodních auditorských standardů není ověřování pravosti dokumentů, jestliže však získané informace vedou auditora k domněnce, že získané údaje nejsou pravé či významným způsobem zkreslené, další postupy auditora mohou zahrnovat ověření skutečnosti údajů u zainteresovaných třetích stran, nebo může auditor využít práce znalce, který je odborníkem pro vyhodnocení a odhalení pravosti či nepravosti dokumentů. (ISA 240, 2009)

I když vydání výroku auditora podporuje důvěryhodnost účetní závěrky, uživatelé účetní závěrky nesmí nabýt dojmu, že tento vydaný výrok reprezentuje naprostou jistotu budoucí životaschopnosti kontrolovaného podniku. Auditor nemůže získat absolutní jistotu při provádění auditu, neboť v auditu jako celku existují přirozené omezení ovlivňující možnost auditora zjistit a identifikovat rizika výskytu významných nesprávností. K vydání výroku auditora vede primárně jeho vlastní úsudek, zda, získal důvěryhodné a průkazné informace, které by byly základem pro vydání kladného výroku, pokud auditor nenabyl dojmu, že doložené údaje nejsou úplné či správné může svůj výrok na kontrolovanou účetní závěrku modifikovat. Modifikace se odvíjí od

jednotlivých zjištěných nesprávností. Blíže byly modifikace výroku auditora popsány v předchozí kapitole práce.

## **Metodika práce**

Cílem praktické části, je využít teoretických poznatků informací získaných od auditorů a z příslušných norem provést analýzu nejčastěji se vyskytujících rizik v oblasti zásob u automobilových společností.

Praktická část se skládá ze tří částí. První částí je sběr dat pro identifikování nejčastěji se vyskytujících rizik u zásob. Data pochází z interních zdrojů auditorů, proto jsou společnosti očíslovány a nejsou uvedeny jejich názvy. Druhá část práce se zabývá analýzou, která pomocí testů hodnotí celkem 11 společností, v jakém měřítku se rizika vyskytují. Poslední částí je vyhodnocení identifikovaných rizik a analýzy testů. Výsledkem je zjištění, jaká rizika se v oblasti zásob automobilových společností nejčastěji vyskytují.

## II Praktická část

### 7. Charakteristika automobilových společností

Vybrané společnosti jsou významnými výrobci v automobilovém průmyslu. Předmětem podnikání všech společností je výroba, maloobchod či velkoobchod automobilových dílů.

Všechny společnosti podnikají na území České republiky. Obrázek 1 představuje sídla vybraných společností po celé České republice.

Obrázek 1: Sídla společností



Zdroj: vlastní tvorba



## 8. Vyskytující se rizika v oblasti zásob

Zásoby automobilových společností se skládají z:

- Materiálu
- Nedokončené výroby
- Výrobků
- Zboží

### Materiál

Pokud podnik eviduje materiál, je třeba ho správně vymežit, ocenit, zvolit vhodný způsob účtování, evidenci či podmínky inventarizace.

Do materiálu nejčastěji podle účetních pravidel patří zejména:

- suroviny – základní materiál, který je potřeba při výrobním procesu,
- pomocné látky – napomáhají vytvoření výrobku, není však jeho podstatou, je to doplněk,
- náhradní díly – díly potřebné pro případnou výměnu,
- obaly – obalový materiál pokud není účtován jako zboží či dlouhodobý majetek,
- drobný dlouhodobý majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok – účetní jednotka o něm účtuje jako o zásobách.

Pro správné vymezení materiálu se podnik musí rozhodnout, jaký konkrétní druh materiálu bude skladovat, účel jeho pořízení, či délku použití.

Mezi auditory nejčastěji identifikovaná rizika u materiálu patří:

- Způsob ocenění – nakupovaný materiál se podle účetních pravidel oceňuje pořizovací cenou, součástí pořizovací ceny jsou i náklady spojené s jeho pořízením. Naopak součástí pořizovací ceny nejsou např. úroky z úvěrů či půjček, které byly vynaloženy na nákup materiálu. Účetní jednotka se musí

rozhodnout, jakou techniku využije při oceňování, může použít vážený aritmetický průměr, FIFO (první cena ocenění přírůstku se použije jako první cena ocenění úbytku), nebo pevná technika (předem stanovená cena pořízení). Auditor proto provádí kontrolní testy ocenění, které obnáší porovnání přijatých faktur za nakoupený materiál s registrem zásob účetní jednotky. Nesprávný způsob ocenění nakoupeného materiálu by mělo dopad na řádek č. 033 materiál výkazu Rozvaha.

- Opravné položky – opravné položky se tvoří v případě rozdílu ocenění nebo v případě stáří zásob. Ocenění v účetnictví je odlišné od skutečné hodnoty zásob, která je nižší. Proto podnik před vytvořením opravných položek musí posoudit, zda jde o snížení hodnoty trvale či dočasně. U posouzení stáří zásob materiálu auditor porovnává nízkoobrátkovost materiálu. Informace o nízkoobrátkovosti materiálu zjistí z dodacích listů, které porovnává se seznamem podnikových zásob, které jsou delší dobu nepoužité. Opravné položky pro auditora znamenají významné riziko, tzn. významné. Výše opravné položky musí odpovídat vnitropodnikovým směrnici a musí odpovídat základnímu principu jejich vytváření. Chyba v tvorbě a výši opravné položky by mělo dopad na řádek č. 033 materiál a sloupec korekce ve výkazu Rozvaha.
- Zúčtování inventarizačních rozdílů – Zjištěný skutečný stav se porovnává se stavem zásob materiálu v účetnictví. Před započítáním auditu se asistent auditora zúčastní inventury podniku. Kontroluje, aby inventuru prováděli nezávislí pracovníci, zda inventura probíhá podle zákonných norem, a zda se pracovníci nevyhýbají určitým oblastem se záminkou zkreslení inventurních soupisů. Hodnoty získané asistentem auditora se musí shodovat s hodnotami v podnikovém registru zásob. Tato účast na inventuře probíhá pro zvýšení věrohodnosti podkladových dokumentů, které podnik auditorovi předkládá. Auditor kontroluje správné zaúčtování mank a přebytků. Pokud by inventarizační rozdíly nebyly správně zaúčtovány, měly by dopad na řádek č. 033 materiál ve výkazu Rozvaha.

## **Nedokončená výroba**

Nedokončená výroba jsou produkty, které prošly několika výrobními procesy a již nejsou materiálem. Nejsou ani výrobkem, ale v některých případech podniky prodávají nedokončenou výrobu jako hotový výrobek. Z tohoto hlediska jsou i značným rizikem.

Nejčastěji vyskytující se rizika v oblasti nedokončené výroby jsou:

- Způsob ocenění – zásoby nedokončené výroby se oceňují vlastními náklady. Vlastní náklady jsou většinou složeny z přímých nákladů a části nepřímých nákladů. Jako vlastní náklady se považují skutečně vynaložené náklady na výrobu, nebo výše nákladů podle stanovené kalkulace. Auditor ověřuje ocenění prostřednictvím výrobní kalkulace. V kalkulaci prověřuje ocenění materiálu, zda se shoduje se skladovými dokumenty, hodnotu lidské práce, která musí být dokázána mzdovými listy, nepřímé a režijní náklady. Všechny relevantní náklady musí být zkontrolovány s podpůrnými dokumenty a důkazy. Nesprávné ocenění nedokončené výroby by mělo dopad na řádek č. 034 nedokončená výroba výkazu Rozvaha.
- Kontrola identifikace – podnik má dvě možnosti jak nakládat s nedokončenou výrobou. První možnost je skladovat ji pro další část výroby, pro dokončení výrobku, druhá možnost je možnost prodeje nedokončené výroby jako hotového výrobku. Riziko nesprávné identifikace spočívá v nesprávné klasifikaci nedokončené výroby z hlediska výkazů. Pokud podnik nedokončenou výrobu používá dále pro výrobu hodnota těchto zásob bude uvedena na řádku č. 034 výkazu Rozvaha. Naopak pokud podnik nedokončenou výrobu prodává jako hotový výrobek, tak se hodnota odrazí na řádku č. 035 nedokončená výroba výkazu Rozvaha.

## **Výrobky**

Produkty, které vznikly vlastní výrobou, prošly všemi výrobními procesy a jsou připraveny k prodeji či spotřebě uvnitř účetní jednotky.

Nejčastěji identifikovaná rizika auditorem jsou:

- Způsob ocenění – příkladem nesprávného vytvoření opravných položek pro hotové výrobky může být vytvoření opravné položky z důvodu ochrany proti neuspokojivému vývoji projektu, nebo z projektu se vytrží nízké výnosy. Chyby, ke kterým může dojít v oblasti vytvoření opravných položek, by se odrazily na řádku č. 034 nedokončená výroba sloupec korekce.
- způsob kontroly ocenění výrobků odpovídá způsobu kontroly u nedokončené výroby, s rozdílem že kalkulace výrobků budou obsahovat navíc položky, které doplní kalkulaci o finální fázi výroby. Nesprávně ocenění by se odrazilo na řádku č. 035 výrobky výkazu Rozvaha.
- Opravné položky – test opravných položek probíhá totožně jako u zásob nedokončené výroby. Nesprávná klasifikace opravných položek by způsobila nesprávnost na řádku č. 035 sloupec korekce výkazu Rozvaha.

## **Zboží**

Zásoba, kterou podnik nakupuje za účelem dalšího prodeje bez jakékoliv změny stavu zboží.

Nejčastěji identifikovaná rizika:

- Způsob ocenění – zboží se oceňuje pořizovací cenou a stejně jako u materiálu se zboží může oceňovat technikami jako vážený aritmetický průměr, FIFO či pevně stanovenou cenou. Auditor kontroluje ocenění pomocí porovnání ocenění podnikem s došlou fakturou za přijaté zboží. Nesprávné ocenění zboží by mělo vliv na řádek č. 037 zboží výkazu Rozvaha.
- Opravné položky – vytvoření opravných položek ke zboží předchází fáze inventarizace ověření správnosti ocenění, tj. porovnání skladových a skutečných cen zboží. V případě vzniku nižší prodejní ceny než je cena skladová (neboli nákupní) má účetní jednotka povinnost vytvořit opravnou položku. Auditor proto kontroluje skladové karty zásob zboží s vydanými fakturami, jako

důkazem pro zjištění rizika vzniku nedostatečně vysoké ziskovosti. Nesprávné vytvoření či klasifikace opravných položek by měla dopad na řádek č. 037 zboží sloupec korekce výkazu Rozvaha.

- **Auditorské riziko**

Auditorské riziko spočívá v nepokrytí absolutní jistoty, že výrok vydaný na kontrolovanou účetní závěrku je zárukou důvěryhodnosti a průkaznosti poskytnutých údajů auditorovi. Auditor provede postupy, které vedou k odhalení významných nesprávností, ale jelikož se postupy provádí na reprezentativních vybraných vzorcích není absolutní jistota, že bude mít auditor možnost odhalit nepravdivé údaje.

Přiměřená jistota, kterou je auditor schopen přijmout je popsána v teoretické části této práce kapitola vliv auditorského rizika na výrok auditora.

## **9. Nejčastěji vyskytovaná rizika aplikována na jednotlivé společnosti**

### **9.1. Seznam rizik**

Z výše uvedené metodiky bylo stanoveno následujících 10 konkrétních rizik, které byly posouzeny v jednotlivých společnostech.

Oblast materiálu:

- Výskyt inventarizačních rozdílů
- Způsob ocenění
- Opravné položky

Oblast nedokončené výroby:

- Klasifikace zásob ve výkazu
- Způsob ocenění

Oblast hotových výrobků:

- Způsob ocenění
- Opravné položky

Oblast zboží:

- Způsob ocenění
- Opravné položky

Auditorské riziko: vždy vyskytující se riziko

### **9.2. Zjištěná rizika v jednotlivých podnicích**

Na jednotlivých společnostech, byly aplikovány testy, které měli odhalit významnou nesprávnost v účetních tvrzení.

Tabulka uvedená níže vypovídá o výskytu jednotlivých rizik ve společnosti č. 1.

**Tabulka 1 Společnost č. 1**

		Riziko identifikováno	Nalezena chyba	Opraveno	Dopad
Oblast materiálu	1. Způsob ocenění	ANO	ANO	ANO	NE
	2. Výskyt inventarizačních rozdílů	ANO	NE	N/A	NE
	3. Opravné položky	ANO	NE	N/A	NE
Oblast nedokončené výroby	1. Klasifikace zásob ve výkazu	N/A	N/A	N/A	NE
	2. Způsob ocenění	N/A	N/A	N/A	NE
Oblast výrobků	1. Způsob ocenění	ANO	NE	N/A	NE
	2. Opravné položky	ANO	NE	N/A	NE
Oblast zboží	1. Způsob ocenění	ANO	NE	N/A	NE
	2. Opravné položky	ANO	NE	N/A	NE
Auditorské riziko		ANO	ANO	ANO	NE

Zdroj: vlastní tvorba

V oblasti zásob materiálu bylo identifikováno riziko u způsobu ocenění, po provedení testů ocenění byla nalezena chyba. Tato chyba byla podnikem opravena, a proto nebyla základem pro vydání modifikovaného výroku. U výskytu inventarizačních rozdílů a opravných položek riziko identifikováno bylo, ale auditor prostřednictvím testů správnosti nenašel chybu.

Daná společnost nevede ve skladové evidenci zásoby nedokončené výroby, proto nemohlo být identifikováno riziko spojené s nimi.

V oblasti hotových výrobků auditor identifikoval riziko u způsobu ocenění a opravných položek, ale jelikož nenalezl chybu v poskytnutých dokumentech, neměl důvod pro vydání modifikace výroku.

V oblasti zásob zboží, bylo identifikováno riziko v způsobu ocenění i opravných položek, ale nebyla nalezena chyby. Proto auditor nevydal modifikovaný výrok.

Auditorské riziko bylo identifikováno, z důvodu výskytu nesprávnosti v oblasti materiálu, chyba byla podnikem opravena, ale auditorské riziko spočívá v pokrytí absolutní jistoty správnosti všech dokumentů.

**Z výše uvedené tabulky vyplývá, že u společnosti č. 1 byla identifikována rizika v oblasti zásob materiálu, hotových výrobků a zboží. Přičemž chyba byla nalezena v oblasti způsobu ocenění, která byla podnikem opravena. Proto se auditor vyjádřil kladným výrokem.**

Tabulka níže uvádí rizika ve společnosti č. 2.

**Tabulka 2 Společnost č. 2**

		Riziko identifikováno	Nalezena chyba	Opraveno	Dopad
Oblast materiálu	1. Způsob ocenění	ANO	NE	N/A	NE
	2. Výskyt inventarizačních rozdílů	ANO	NE	N/A	NE
	3. Opravné položky	ANO	NE	N/A	NE
Oblast nedokončené výroby	1. Klasifikace zásob ve výkazu	N/A	N/A	N/A	NE
	2. Způsob ocenění	N/A	N/A	N/A	NE
Oblast výrobků	1. Způsob ocenění	ANO	NE	N/A	NE
	2. Opravné položky	ANO	NE	N/A	NE
Oblast zboží	1. Způsob ocenění	ANO	NE	N/A	NE
	2. Opravné položky	ANO	NE	N/A	NE
Auditorské riziko		ANO	NE	N/A	NE

Zdroj: Vlastní tvorba

V oblasti zásob materiálu bylo identifikováno riziko u způsobu ocenění, výskytu inventarizačních rozdílů i opravných položek. Po provedení testů ocenění nebyla nalezena chyba. Daná společnost nevede ve skladové evidenci zásoby nedokončené výroby, proto nemohlo být identifikováno riziko spojené s nimi.



V oblasti hotových výrobků auditor identifikoval riziko u způsobu ocenění a opravných položek, ale jelikož nenalezl chybu v poskytnutých dokumentech, neměl důvod pro vydání modifikace výroku.

V oblasti zásob zboží, bylo identifikováno riziko v způsobu ocenění i opravných položek, ale nebyla nalezena chyby. Proto auditor nevydal modifikovaný výrok.

Auditorské riziko bylo identifikováno, ale auditorské riziko spočívá v pokrytí absolutní jistoty správnosti všech dokumentů, tzn., i když nebyla v žádné oblasti nalezena významná chyba, auditor nemá absolutní jistotu, zda se tam chyba nevyskytuje.

**Z výše uvedené tabulky vyplývá, že u společnosti č. 2 byla identifikována rizika v oblasti zásob materiálu, hotových výrobků a zboží. Přičemž chyba nebyla nalezena. Proto se auditor vyjádřil kladným výrokiem.**

Tabulka níže uvádí rizika ve společnosti č. 3.

**Tabulka 3 Společnost č. 3**

		Riziko identifikováno	Nalezena chyba	Opraveno	Dopad
Oblast materiálu	1. Způsob ocenění	ANO	NE	N/A	NE
	2. Výskyt inventarizačních rozdílů	ANO	NE	N/A	NE
	3. Opravné položky	ANO	NE	N/A	NE
Oblast nedokončené výroby	1. Klasifikace zásob ve výkazu	N/A	N/A	N/A	NE
	2. Způsob ocenění	N/A	N/A	N/A	NE
Oblast výrobků	1. Způsob ocenění	N/A	N/A	N/A	NE
	2. Opravné položky	N/A	N/A	N/A	NE
Oblast zboží	1. Způsob ocenění	N/A	N/A	N/A	NE
	2. Opravné položky	N/A	N/A	N/A	NE
Auditorské riziko		ANO	NE	N/A	NE

Zdroj: Vlastní tvorba

V oblasti zásob materiálu bylo identifikováno riziko u způsobu ocenění, u výskytu inventarizačních rozdílů a opravných položek, ale auditor prostřednictvím testů kontrol nenašel žádnou chybu, která by vytvářela základ pro modifikaci výroku.

Daná společnost nevede ve skladové evidenci zásoby nedokončené výroby, výrobků i zboží, proto nemohla být identifikována rizika spojené s nimi.

Auditorské riziko bylo identifikováno, díky identifikaci rizika u zásob materiálu, auditorské riziko spočívá v pokrytí absolutní jistoty správnosti všech dokumentů.

**Z výše uvedené tabulky vyplývá, že u společnosti č. 3 byla identifikována rizika v oblasti zásob materiál. Přičemž nebyla nalezena chyba. Proto se auditor vyjádřil kladným výrokem.**

Níže uvedená tabulka uvádí rizika ve společnosti č. 4.

**Tabulka 4 Společnost č. 4**

		Riziko identifikováno	Nalezena chyba	Opraveno	Dopad
Oblast materiálu	1. Způsob ocenění	ANO	NE	N/A	NE
	2. Výskyt inventarizačních rozdílů	ANO	NE	N/A	NE
	3. Opravné položky	ANO	NE	N/A	NE
Oblast nedokončené výroby	1. Klasifikace zásob ve výkazu	ANO	NE	N/A	NE
	2. Způsob ocenění	ANO	NE	N/A	NE
Oblast výrobků	1. Způsob ocenění	ANO	NE	N/A	NE
	2. Opravné položky	ANO	NE	N/A	NE
Oblast zboží	1. Způsob ocenění	NE	N/A	N/A	NE
	2. Opravné položky	NE	N/A	N/A	NE
Auditorské riziko		ANO	NE	N/A	NE

Zdroj: Vlastní tvorba

V oblasti zásob materiálu, u výskytu inventarizačních rozdílů a opravných položek riziko identifikováno bylo, ale auditor prostřednictvím testů správnosti nenašel chybu.

Oblast nedokončené výroby vykazuje auditorem identifikované riziko, ale chyba nalezena nebyla.

V oblasti hotových výrobků auditor identifikoval riziko u způsobu ocenění a opravných položek, ale jelikož nenalezl chybu v poskytnutých dokumentech, neměl důvod pro vydání modifikace výroku.

Jelikož společnost č. 4 nevede evidenci zásob zboží, nebylo zde identifikováno žádné riziko.

Auditorské riziko bylo identifikováno, spočívá v pokrytí absolutní jistoty správnosti všech dokumentů. Vzhledem k tomu že nikde v oblasti zásob nebyla nalezena chyba, není v auditorově moci pokrýt absolutní jistotu výskytu chyby.

**Z výše uvedené tabulky vyplývá, že u společnosti č. 4 byla identifikována rizika v oblasti zásob materiálu a hotových výrobků. Přičemž nebyla nalezena. Proto se auditor vyjádřil kladným výrokem.**

Tabulka níže uvádí rizika ve společnosti č. 5.

**Tabulka 5 Společnost č. 5**

		Riziko identifikováno	Nalezena chyba	Opraveno	Dopad
Oblast materiálu	1. Způsob ocenění	ANO	ANO	NE	do výroku NE, zahrnuto v prohlášení vedení
	2. Výskyt inventarizačních rozdílů	ANO	ANO	ANO	NE
	3. Opravné položky	ANO	NE	N/A	NE
Oblast nedokončené výroby	1. Klasifikace zásob ve výkazu	ANO	ANO	ANO	NE
	2. Způsob ocenění	ANO	NE	N/A	NE
Oblast výrobků	1. Způsob ocenění	ANO	ANO	NE	do výroku NE, zahrnuto v prohlášení vedení
	2. Opravné položky	ANO	NE	N/A	NE
Oblast zboží	1. Způsob ocenění	ANO	ANO	NE	do výroku NE, zahrnuto v prohlášení vedení
	2. Opravné položky	ANO	NE	N/A	NE
Auditorské riziko		ANO	ANO*	ANO	NE

Zdroj: Vlastní tvorba

V oblasti zásob materiálu bylo riziko identifikováno u způsobu ocenění, výskytu inventarizačních rozdílů i opravných položek. Auditor prostřednictvím testů správnosti odhalil chyby u ocenění a výskytu inventarizačních rozdílů.

Odhalená chyba v oblasti ocenění materiálu nebyla podnikem opravena. Jelikož chyba byla nemateriálního typu, nevytvořila základ pro modifikaci výroku, ale chyba se projeví v prohlášení vedení. Chyba nalezena také ve výskytu inventarizačních rozdílů. Podnik chybu opravil, proto z tohoto hlediska nebyl důvod pro modifikaci výroku.

Podnik vede zásoby nedokončené výroby, kterou prodával jako hotový výrobek. Auditor při testech správnosti odhalil chybu v klasifikaci. Podnik chybu opravil, proto nebyl vytvořen základ pro modifikaci výroku.

V oblasti zásob hotových výrobků byla identifikována rizika ve způsobu ocenění i opravných položek. Prostřednictvím testů správnosti ocenění, auditor zjistil významnou nesprávnost. Podnik ji opravil a nebyl vytvořen základ pro modifikaci výroku.

U zásob zboží bylo identifikováno u způsobu ocenění i opravných položek. Významná nesprávnost byla auditorem objevena u způsobu ocenění zboží. Podnik chybu neopravil, ale jelikož chyba byla nemateriální, nevytvořila tak základ pro modifikaci výroku, a chyba se dorazila v prohlášení vedení.

Bylo identifikováno auditorské riziko, které se zvýšilo po odhalení chyb v oblastech zásob materiálu, nedokončené výroby, hotových výrobků i zásob zboží. Auditorské riziko spočívá v nepokrytí absolutní jistoty věrného a poctivého zobrazení účetní závěrky. Proto bylo riziko vyšší než u společností, kde chyby nalezeny nebyly.

**Z výše uvedené tabulky vyplývá, že u společnosti č. 5 byla identifikována rizika v oblasti zásob materiálu, nedokončené výroby, hotových výrobků i zboží. Přičemž chyby byly nalezeny v každé oblasti, kde bylo riziko identifikováno. Chybu v oblasti ocenění materiálu podnik neopravil, ale jelikož šlo o nemateriální chybu, nevytvořil základ pro modifikaci výroku, chyba se odrazila v prohlášení vedení. Chyba byla také odhalena v oblasti způsobu ocenění u výrobků i zboží, stejně jako u materiálu chyby nebyly opraveny, byly nemateriálního typu, proto se odrazily v prohlášení vedení. Ostatní nalezené chyby byly opraveny, proto auditor vydal kladný výrok na kontrolovanou účetní závěrku společnosti č. 5.**

Tabulka níže uvádí rizika společnosti č. 6.

**Tabulka 6 Společnost č. 6**

		Riziko identifikováno	Nalezena chyba	Opraveno	Dopad
Oblast materiálu	1. Způsob ocenění	ANO	NE	N/A	NE
	2. Výskyt inventarizačních rozdílů	ANO	NE	N/A	NE
	3. Opravné položky	ANO	NE	N/A	NE
Oblast nedokončené výroby	1. Klasifikace zásob ve výkazu	N/A	N/A	N/A	NE
	2. Způsob ocenění	N/A	N/A	N/A	NE
Oblast výrobků	1. Způsob ocenění	ANO	NE	N/A	NE
	2. Opravné položky	ANO	NE	N/A	NE
Oblast zboží	1. Způsob ocenění	N/A	N/A	N/A	NE
	2. Opravné položky	N/A	N/A	N/A	NE
Auditorské riziko		ANO	ANO	ANO	NE

Zdroj: Vlastní tvorba

V oblasti zásob materiálu, u výskytu inventarizačních rozdílů a opravných položek riziko identifikováno bylo, ale auditor prostřednictvím testů správnosti nenašel chybu.

Společnost č. 5 nevede evidenci nedokončené výroby, proto nebylo identifikováno žádné riziko.

V oblasti hotových výrobků auditor identifikoval riziko u způsobu ocenění a opravných položek, ale jelikož nenalezl chybu v poskytnutých dokumentech, neměl důvod pro vydání modifikace výroku.

Jelikož společnost č. 6 nevede evidenci zásob zboží, nebylo zde identifikováno žádné riziko.

Auditorské riziko bylo identifikováno, spočívá v pokrytí absolutní jistoty správnosti všech dokumentů. Vzhledem k tomu že nikde v oblasti zásob nebyla nalezena chyba, není auditorské riziko tak vysoké, ale jelikož není v auditorově moci pokrýt absolutní jistotu výskytu chybu, auditorské riziko na nízké úrovni existuje.

**Z výše uvedené tabulky vyplývá, že u společnosti č. 6 byla identifikována rizika v oblasti zásob materiálu a hotových výrobků. Přičemž nebyla nalezena. Proto se auditor vyjádřil čistým výrokem.**

Tabulka níže uvádí rizika ve společnosti č. 7.

**Tabulka 7 Společnost č. 7**

		Riziko identifikováno	Nalezena chyba	Opraveno	Dopad
Oblast materiálu	1. Způsob ocenění	ANO	NE	N/A	NE
	2. Výskyt inventarizačních rozdílů	ANO	NE	N/A	NE
	3. Opravné položky	ANO	NE	N/A	NE
Oblast nedokončené výroby	1. Klasifikace zásob ve výkazu	ANO	ANO	ANO	NE
	2. Způsob ocenění	ANO	NE	N/A	NE
Oblast výrobků	1. Způsob ocenění	ANO	NE	N/A	NE
	2. Opravné položky	ANO	NE	N/A	NE
Oblast zboží	1. Způsob ocenění	N/A	N/A	N/A	NE
	2. Opravné položky	N/A	N/A	N/A	NE
Auditorské riziko		ANO	ANO*	ANO	NE

Zdroj: Vlastní tvorba

V oblasti zásob materiálu bylo identifikováno riziko u způsobu ocenění, výskytu inventarizačních rozdílů i opravných položek. Po provedení testů správnosti nebyla

auditorem odhalena významná nesprávnost, která by vytvářela základ pro modifikovaný výrok.

U zásob nedokončené výroby bylo identifikováno riziko u klasifikace zásob ve výkazu i způsobu ocenění. Auditor po provedení testů správnosti odhalil chybu v klasifikaci zásob ve výkazu. Tuto chybu podnik opravil, proto neměl auditor důvod pro vydání modifikovaného výroku.

V oblasti hotových výrobků auditor identifikoval riziko u způsobu ocenění a opravných položek, ale jelikož nenalezl chybu v poskytnutých dokumentech, neměl důvod pro vydání modifikace výroku.

Společnost č. 7 nevede evidenci zásob zboží, proto nebylo identifikováno riziko této oblasti.

**Z výše uvedené tabulky vyplývá, že u společnosti č. 7 byla identifikována rizika v oblasti zásob materiálu, nedokončené výroby a hotových výrobků. Přičemž chyba byla nalezena u nedokončené výroby a její klasifikace ve výkazu, chyba byla podnikem opravena. Proto se auditor vyjádřil kladným výrokiem.**



Tabulka uvedená níže ukazuje rizika společnosti č. 8.

**Tabulka 8 Společnost č. 8**

		Riziko identifikováno	Nalezena chyba	Opraveno	Dopad
Oblast materiálu	1. Způsob ocenění	ANO	ANO	ANO	NE
	2. Výskyt inventarizačních rozdílů	ANO	NE	N/A	NE
	3. Opravné položky	ANO	NE	N/A	NE
Oblast nedokončené výroby	1. Klasifikace zásob ve výkazu	ANO	ANO	ANO	NE
	2. Způsob ocenění	ANO	NE	N/A	NE
Oblast výrobků	1. Způsob ocenění	ANO	NE	N/A	NE
	2. Opravné položky	ANO	NE	N/A	NE
Oblast zboží	1. Způsob ocenění	ANO	NE	N/A	NE
	2. Opravné položky	ANO	NE	N/A	NE
Auditorské riziko		ANO	NE	N/A	NE

Zdroj: Vlastní tvorba

V oblasti zásob materiálu bylo identifikováno riziko u způsobu ocenění, výskytu inventarizačních rozdílů a opravných položek. Po provedení testů ocenění byla nalezena chyba u způsobu ocenění materiálu. Tato chyba byla podnikem opravena, a proto nebyla základem pro vydání modifikovaného výroku.

Rizika byla identifikována u nedokončené výroby v oblasti klasifikace zásob ve výkazu a způsobu ocenění. Auditorem byla odhalena chyba u klasifikace zásob ve výkazu. Nalezená chyba byla podnikem opravena, proto nebyl vydán výrok s výhradou.

V oblasti hotových výrobků auditor identifikoval riziko u způsobu ocenění a opravných položek, ale jelikož nenalezl chybu v poskytnutých dokumentech, neměl důvod pro vydání modifikace výroku.

V oblasti zásob zboží, bylo identifikováno riziko ve způsobu ocenění i opravných položek, ale nebyla nalezena chyba. Proto auditor nevydal modifikovaný výrok.

Auditorské riziko bylo identifikováno a bylo vyšší z důvodu výskytu nesprávnosti v oblasti ocenění materiálu a špatnou klasifikací nedokončené výroby ve výkazu., Chyby byly podnikem opraveny, ale auditorské riziko v jisté míře existuje stále.

**Z výše uvedené tabulky vyplývá, že u společnosti č. 8 byla identifikována rizika v oblasti zásob materiálu, nedokončené výroby, hotových výrobků i zboží. Přičemž chyba byla nalezena v oblasti způsobu ocenění materiálu a špatnou klasifikací nedokončené výroby ve výkazu. Chyby byly podnikem opraveny, proto byl auditorem vydán kladný výrok bez modifikace.**

Níže uvedená tabulka sděluje rizika ve společnosti č. 9.

**Tabulka 9 Společnost č. 9**

		Riziko identifikováno	Nalezena chyba	Opraveno	Dopad
Oblast materiálu	1. Způsob ocenění	ANO	NE	N/A	NE
	2. Výskyt inventarizačních rozdílů	ANO	NE	N/A	NE
	3. Opravné položky	ANO	NE	N/A	NE
Oblast nedokončené výroby	1. Klasifikace zásob ve výkazu	ANO	NE	N/A	NE
	2. Způsob ocenění	ANO	NE	N/A	NE
Oblast výrobků	1. Způsob ocenění	ANO	NE	N/A	NE
	2. Opravné položky	ANO	NE	N/A	NE
Oblast zboží	1. Způsob ocenění	N/A	N/A	N/A	NE
	2. Opravné položky	N/A	N/A	N/A	NE
Auditorské riziko		ANO	NE	N/A	NE

Zdroj: Vlastní tvorba

V oblasti zásob materiálu, u ocenění, výskytu inventarizačních rozdílů a opravných položek riziko identifikováno bylo, ale auditor prostřednictvím testů správnosti nenašel chybu.

U nedokončené výroby byla rizika identifikována u klasifikace zásob ve výkazu i způsobu ocenění. Po provedení testů správnosti nebyla nalezena žádná chyba. Proto auditor neměl důvod pro vydání modifikovaného výroku.

V oblasti hotových výrobků auditor identifikoval riziko u způsobu ocenění a opravných položek, ale jelikož nenalezl chybu v poskytnutých dokumentech, neměl důvod pro vydání modifikace výroku.

Jelikož společnost č. 9 nevede evidenci zásob zboží, nebylo zde identifikováno žádné riziko.

Auditorské riziko bylo identifikováno, spočívá v pokrytí absolutní jistoty správnosti všech dokumentů. Vzhledem k tomu že nikde v oblasti zásob nebyla nalezena chyba, není auditorské riziko tak vysoké, ale jelikož není v auditorově moci pokrýt absolutní jistotu výskytu chybu, auditorské riziko na nízké úrovni existuje.

**Z výše uvedené tabulky vyplývá, že u společnosti č. 9 byla identifikována rizika v oblasti zásob materiálu, nedokončené výroby a hotových výrobků. Přičemž nebyla nalezena chyba. Proto se auditor vyjádřil kladným výrokem.**

Tabulka uvedená níže ukazuje rizika společnosti č. 10.

**Tabulka 10 Společnost č. 10**

		Riziko identifikováno	Nalezena chyba	Opraveno	Dopad
Oblast materiálu	1. Způsob ocenění	ANO	NE	N/A	NE
	2. Výskyt inventarizačních rozdílů	ANO	NE	N/A	NE
	3. Opravné položky	ANO	NE	N/A	NE
Oblast nedokončené výroby	1. Klasifikace zásob ve výkazu	N/A	N/A	N/A	NE
	2. Způsob ocenění	N/A	N/A	N/A	N/A
Oblast výrobků	1. Způsob ocenění	ANO	NE	N/A	NE
	2. Opravné položky	ANO	NE	N/A	NE
Oblast zboží	1. Způsob ocenění	ANO	NE	N/A	NE
	2. Opravné položky	ANO	ANO	ANO	NE
Auditorské riziko		ANO	ANO*	ANO	NE

Zdroj: Vlastní tvorba

V oblasti zásob materiálu bylo identifikováno riziko u způsobu ocenění, výskytu inventarizačních rozdílů i opravných položek. Po provedení testů správnosti nebyla auditorem odhalena významná nesprávnost, která by vytvářela základ pro modifikovaný výrok.

Společnost č. 10 neeviduje zásoby nedokončené výroby, proto nebylo identifikováno žádné riziko.

V oblasti hotových výrobků auditor identifikoval riziko u způsobu ocenění a opravných položek, ale jelikož nenalezl chybu v poskytnutých dokumentech, neměl důvod pro vydání modifikace výroku.

U zboží bylo identifikováno riziko u způsobu ocenění i opravných položek. Pro provedení testů správnosti auditor nalezl významnou chybu ve tvorbě a klasifikaci opravné položky, podnik chybu opravil, proto nebyl vytvořen základ pro modifikovaný výrok.

**Z výše uvedené tabulky vyplývá, že u společnosti č. 10 byla identifikována rizika v oblasti zásob materiálu a hotových výrobků. Chyba byla nalezena u zásob zboží, podnik chybu opravil, tudíž se auditor vyjádřil kladným výrokem**

Uvedená tabulka sděluje rizika společnosti č. 11.

**Tabulka 11 Společnost č. 11**

		Riziko identifikováno	Nalezena chyba	Opraveno	Dopad
Oblast materiálu	1. Způsob ocenění	ANO	NE	N/A	NE
	2. Výskyt inventarizačních rozdílů	ANO	NE	N/A	NE
	3. Opravné položky	ANO	NE	N/A	NE
Oblast nedokončené výroby	1. Klasifikace zásob ve výkazu	N/A	N/A	N/A	NE
	2. Způsob ocenění	N/A	N/A	N/A	NE
Oblast výrobků	1. Způsob ocenění	ANO	NE	N/A	NE
	2. Opravné položky	ANO	NE	N/A	NE
Oblast zboží	1. Způsob ocenění	ANO	NE	N/A	NE
	2. Opravné položky	ANO	NE	N/A	NE
Auditorské riziko		ANO	NE	N/A	NE

Zdroj: Vlastní tvorba

V oblasti zásob materiálu byla identifikována rizika u ocenění materiálu, výskytu inventarizačních rozdílů a opravných položek, ale auditor prostřednictvím testů správnosti nenašel chybu.

Společnost č. 11 nevede evidenci nedokončené výroby, proto nebylo identifikováno žádné riziko.

V oblasti hotových výrobků auditor identifikoval riziko u způsobu ocenění a opravných položek, ale jelikož nenalezl chybu v poskytnutých dokumentech, neměl důvod pro vydání modifikace výroku.

U zásob zboží bylo identifikováno riziko u způsobu ocenění i opravných položek. Auditor po provedení testů správnosti neodhalil žádnou významnou nesprávnost, proto nebyl důvod pro modifikovaný výrok.

Auditorské riziko bylo identifikováno, spočívá v pokrytí absolutní jistoty správnosti všech dokumentů. Vzhledem k tomu že nikde v oblasti zásob nebyla nalezena chyba, není auditorské riziko tak vysoké, ale jelikož není v auditorově moci pokrýt absolutní jistotu výskytu chyby, auditorské riziko na nízké úrovni existuje.

**Z výše uvedené tabulky vyplývá, že u společnosti č. 11 byla identifikována rizika v oblasti zásob materiálu, hotových výrobků a zboží. Přičemž nebyla nalezena. Proto se auditor vyjádřil kladným výrokiem.**

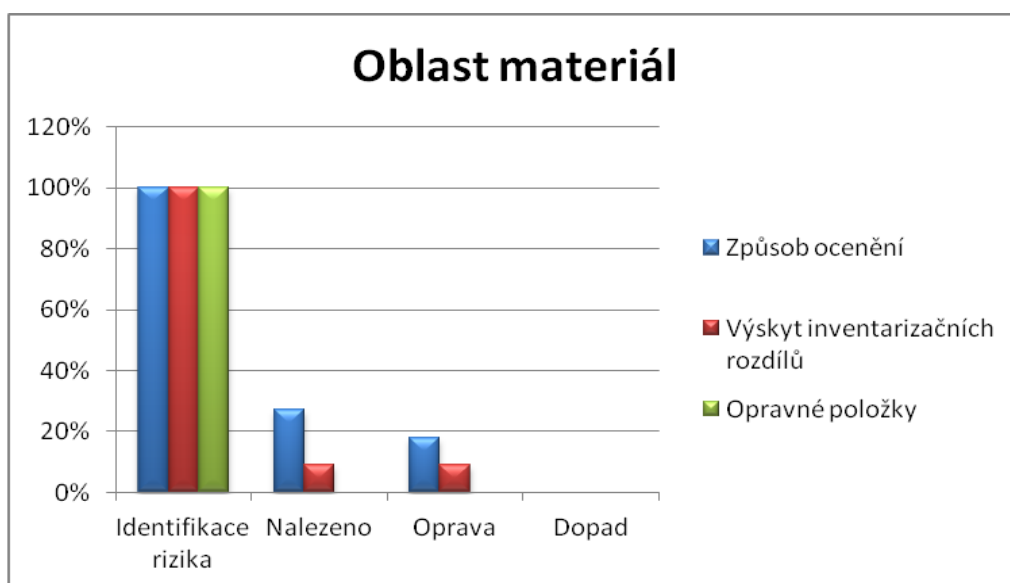
### 9.3. Vyhodnocení rizik ve vybraných oblastech zásob

V závislosti na analýzy, které byly provedeny v předchozí kapitole 8.2. Zjištěná rizika v jednotlivých společnostech jsou v této kapitole vyhodnoceny, jaká rizika se vyskytují v této oblasti nejčastěji.

#### Oblast materiálu

Níže uvedený graf poukazuje na vyhodnocení rizik ve vybraných společnostech v oblasti zásob materiálu.

Graf 1 Rizika oblasti materiálu



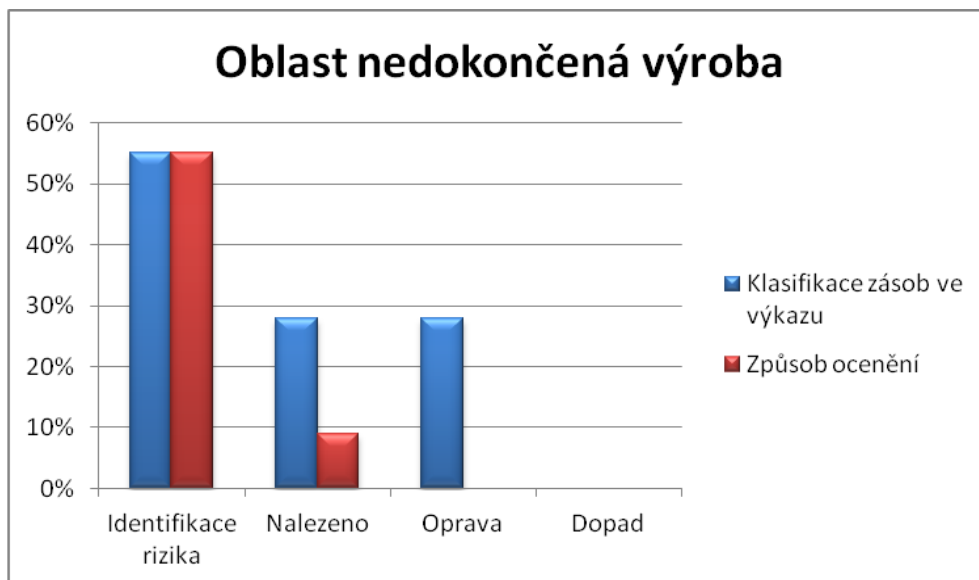
Zdroj: Vlastní tvorba

Výše uvedený graf uvádí vyhodnocení rizika v oblasti materiálu. Identifikace rizik byla u 11 společností pokryta z 100%. Z 11 firem byly nalezeny chyby u tří z nich, tzn. 27%. Ze tří firem, u kterých byly nalezeny chyby, celkem dvě firmy chybu opravily (18%) a jedna neopravila, jedná se konkrétně o společnost č. 5, kdy se jednalo o chybu v ocenění materiálu, chyba byla nemateriální, proto i když ji firma neopravila, neměla přímo dopad na výrok auditora, chyba byla uvedena v prohlášení vedení. Ze všech dotázaných firem byly chyby opraveny popř. uvedeny v prohlášení vedení, proto v žádné z nich auditor nevydal modifikovaný výrok.

## Oblast nedokončené výroby

Níže uvedený graf prezentuje vyhodnocená rizika v oblasti nedokončené výroby.

Graf 2 Rizika oblasti nedokončené výroby



Zdroje: Vlastní tvorba

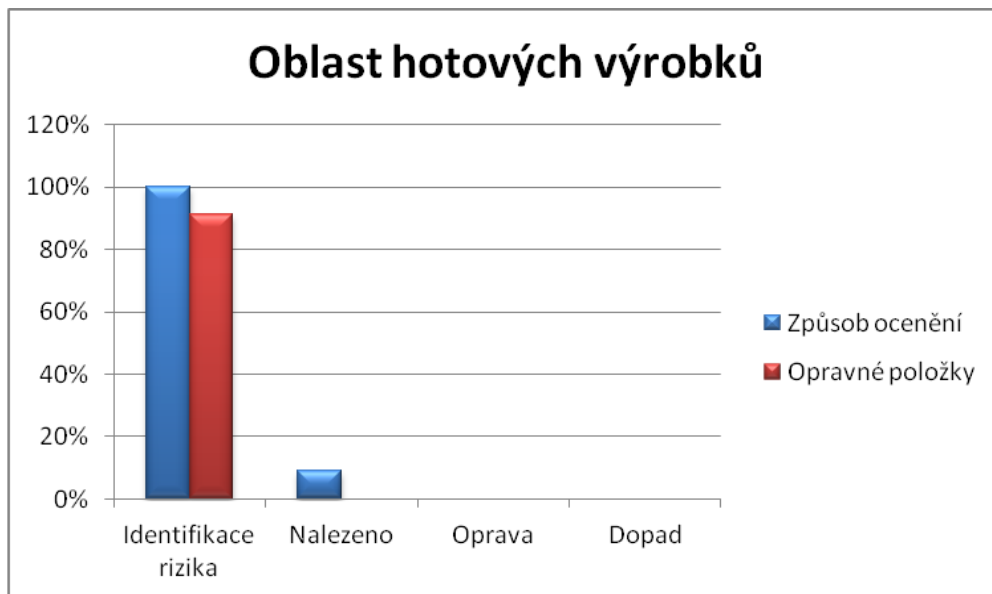
Výše uvedený graf uvádí vyhodnocená rizika oblasti nedokončené výroby. Identifikace rizika u 11 firem byla 100%. Z jedenácti dotázaných firem celkem šest firem vedlo v evidenci zásoby nedokončené výroby (55%), u tří firem byly nalezeny chyby v problematice klasifikace zásob (28%), oprava byla vůči třem firmám 100%. Chyby ve způsobu ocenění byly identifikovány u jedné společnosti z jedenácti (9%), chyba byla plně opravena. Jelikož byly veškeré chyby opraveny, ze všech firem byl nulový dopad na výrok auditora. Vždy auditor vydal kladný výrok.



## Oblast hotových výrobků

Níže uvedený graf prezentuje vyhodnocení rizik v oblasti hotových výrobků.

Graf 3 Rizika oblasti hotových výrobků



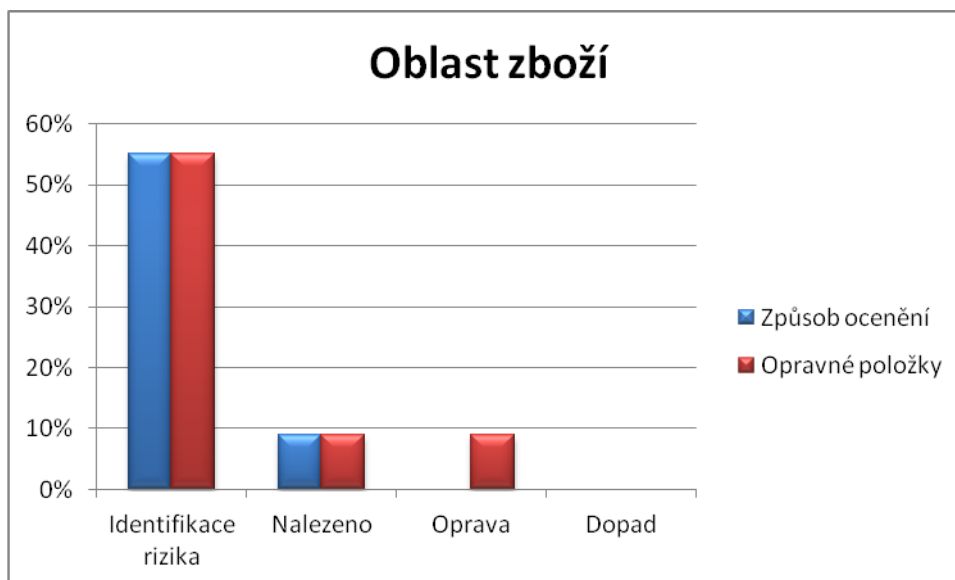
Zdroj: Vlastní tvorba

Graf vyhodnocení hotových výrobků prezentuje rizika v této oblasti. Celkem jedenáct firem vede evidenci zásob hotových výrobků a u všech těchto firem byla identifikována rizika způsobu ocenění hotových výrobků (100%), u deseti firem bylo identifikováno rizika opravných položek (91%). U jedné společnosti byla auditorem nalezena chyba ve způsobu ocenění hotových výrobků (9%), chyba nebyla opravena, ale jelikož nebyla materiální, její dopad nebyl do výroku, ale do prohlášení vedení (společnost č. 5). Chyba, která byla auditorem nalezena sice opravena nebyla, ale byla uvedena v prohlášení vedení, proto auditor vydal kladný výrok na kontrolovanou účetní závěrku.

## Oblast zboží

Níže uvedený graf ukazuje vyhodnocená rizika v oblasti zboží.

Graf 4 Rizika oblasti zboží



Zdroj: Vlastní tvorba

Graf pojednává o vyhodnocených rizicích v oblasti zásob zboží. Zásoby zboží evidovalo šest firem z jedenácti dotázaných (55%). Proto identifikace rizika je 55%. Z šesti firem, které evidují zboží, byla u jedné z nich nalezena chyba (9%) ve způsobu ocenění. Tato chyba opravena nebyla, neměla materiální charakter, proto stačilo, aby podnik chybu uvedl v prohlášení vedení (společnost č. 5). Chyba byla nalezena u jedné společnosti u klasifikace opravných položek, tato chyba byla opravena. Nulový dopad na výrok je zdůvodněný opravou nalezené chyby, a zařazení nalezené chyby do prohlášení vedení.

### 9.4. Vyhodnocení nejčastěji vyskytujícího se rizika v oblasti zásob

Z provedených analýz bylo vyhodnoceno, jaké riziko se v jaké oblasti nejčastěji vyskytuje.

V oblasti materiálu byly nejčastěji vyhodnoceny rizika ve špatném ocenění zásob materiálu.

V oblasti nedokončené výroby bylo nejčastěji se vyskytující se riziko v klasifikaci zásob nedokončené výroby ve výkazu.

V oblasti hotových výrobků se nejčastěji vyskytovalo riziko nesprávného ocenění.

V oblasti zboží bylo nejčastějším rizikem nesprávné ocenění a špatná klasifikace opravných položek.

## 10. Závěr

V bakalářské práci byla provedena analýza přispívající k vyhodnocení nejčastěji se vyskytujících rizik. Práce byla zaměřena na oblast zásob u společností podnikajících v automobilovém průmyslu. Oblast zásob je u společností zabývajících se výrobou, maloobchodem či velkoobchodem automobilových dílů rozsáhlá a jednou z nejdůležitějších částí těchto společností. U automobilových společností tzv. automotivech, jsou zásoby nejobsáhlejší částí ve výkazu Rozvaha. Tyto řádky obsahují vysoké hodnoty, a proto vyhodnocená rizika směřují do oblastí zásob. Proto se auditoři nejvíce a nejčastěji zaměřují na oblast zásob těchto společností. Tyto položky jsou velice obsáhlé a objemné, proto u nich hrozí vysoké riziko nesprávnosti, která by mohla mít vliv na výkaz a celou účetní závěrku.

V praktické části pomocí analýzy byla vyhodnocena nejčastěji se vyskytující rizika v oblasti zásob u automobilových společností. Analýzy se použily na jedenáct dotázaných firem, a poté se aplikovaly pomocí testů správnosti. Nejčastěji se vyskytující rizika byla vyhodnocena prostřednictvím auditorských spisů.

Výsledkem provedených analýz bylo nalezení nejčastějších rizik v oblasti zásob. V oblasti materiálu se auditoři zaměřují na rizika vzniku významných nesprávností u způsobu ocenění, výskytu inventarizačních rozdílů a klasifikaci opravných položek. Z vyjmenovaných rizik bylo vyhodnoceno nejčastějším rizikem nesprávné ocenění zásob materiálu.

U nedokončené výroby byly zaznamenány rizika v oblasti způsobu ocenění a klasifikace zásob ve výkazu Rozvaha. Provedená analýza vyhodnotila nejčastěji se vyskytujícím rizikem riziko nesprávné klasifikace zásob nedokončené výroby ve výkazu Rozvaha.

Oblast hotových výrobků obsahovala rizika spojená se způsobem ocenění a klasifikací opravných položek. Nejčastěji se vyskytující riziko bylo vyhodnoceno nesprávné ocenění zásob výrobků.

V oblasti zboží se auditoři především zaměřovali na způsob ocenění a klasifikaci opravných položek. Prostřednictvím analýzy bylo vyhodnoceno nejčastějším rizikem nesprávné ocenění, a chybná klasifikace opravných položek.

## **11. Summary, key words**

Auditing

Audit risk

Auditor's Responsibility

Inventories

Test of the correctness

In the theoretical part of my thesis, I defined the historical development of auditing, the definition of audit and objectives. Audit procedures defined by valid legislation, ethical requirements and ethical behaviour of the auditor.

I focused on the impact of audit risk, the auditor's opinion. Therefore, the procedures of assessment described above included inherent, control and detection risks and its impact on the audit's opinion.

In practical part of my thesis is applied to the most frequent risks of inventories in companies that are specialised in the production, retail and wholesale of parts for automotive industry. Through analysis are evaluated risks that occur most frequently.

## **Použitá literatura**

1. FLORIÁN, Zdeněk. *Účetní auditing*. 1. vyd. Č. Budějovice: ZF JU, 2001, 121 s.
2. Příručka pro provádění auditu. [online]. [cit. 2014-01-20]. Dostupné z: [www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-auditu](http://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-auditu)
3. MÜLLEROVÁ, Libuše. *Auditing pro manažery*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 175 s.
4. KRÁLÍČEK, Vladimír a Libuše MÜLLEROVÁ. *Auditing*. 1. vyd. Praha: Svaz účetních, 1998, 222 s.
5. DVORÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, xi, 327 s.
6. Česká republika. Zákon o auditorech. In: <http://www.kacr.cz/zakon-a-evropske-predpisy>. Česká republika, 2009, roč. 2009, 30. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/zakon-a-evropske-predpisy>
7. Česká republika. Trestní zákoník. In: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/trestni-zakonik/>. Česká republika, 2009, roč. 2009. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/trestni-zakonik/>
8. Česká republika. Zákon o účetnictví. In: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>. Česká republika, 1991, roč. 1991. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>
9. ČÚS. *České účetní standardy pro podnikatele*. Česká republika, 2002. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/>
10. ISA 200. *Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy*. Česká republika, 2009. Dostupné z: [http://www.kacr.cz/file/1766/ISA%20200\\_HB%202013.pdf](http://www.kacr.cz/file/1766/ISA%20200_HB%202013.pdf)
11. ISA 330. *Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí*. Česká republika, 2013. Dostupné z: [http://www.kacr.cz/file/1716/ISA%20315\\_final.pdf](http://www.kacr.cz/file/1716/ISA%20315_final.pdf)

12. ISA 700. *Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce*. Česká republika, 2009. Dostupné

z:[http://www.kacr.cz/data/Metodika/Auditing/Handbook%202010/17\\_ISA%20700.pdf](http://www.kacr.cz/data/Metodika/Auditing/Handbook%202010/17_ISA%20700.pdf)

13. ISA 705. *Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora*. Česká republika, 2009. Dostupné

z:[http://www.kacr.cz/data/Metodika/Auditing/Handbook%202010/17\\_ISA%20705.pdf](http://www.kacr.cz/data/Metodika/Auditing/Handbook%202010/17_ISA%20705.pdf)

14. Etický kodex Komory auditorů. *Etický kodex Komory auditorů*. Česká republika, 2011. Dostupné

z: [http://www.kacr.cz/file/43/02\\_\\_eticky\\_kodex\\_2010\\_\\_\\_A4%20\(2\).pdf](http://www.kacr.cz/file/43/02__eticky_kodex_2010___A4%20(2).pdf)

### ***Seznam tabulek:***

Tabulka 1 Společnost č. 1 .....	34
Tabulka 2 Společnost č. 2 .....	35
Tabulka 3 Společnost č. 3 .....	36
Tabulka 4 Společnost č. 4 .....	37
Tabulka 5 Společnost č. 5 .....	39
Tabulka 6 Společnost č. 6 .....	41
Tabulka 7 Společnost č. 7 .....	42
Tabulka 8 Společnost č. 8 .....	44
Tabulka 9 Společnost č. 9 .....	45
Tabulka 10 Společnost č. 10 .....	47
Tabulka 11 Společnost č. 11 .....	48

Příloha č. 1: Formulář vyhodnocení rizik



## **Seznam grafů**

Graf 1 Rizika oblasti materiálu.....	50
Graf 2 Rizika oblasti nedokončené výroby .....	51
Graf 3 Rizika oblasti hotových výrobků .....	52
Graf 4 Rizika oblasti zboží.....	53

## **Seznam obrázků**

Obrázek 1: Sídla společností.....	27
-----------------------------------	----

Účetní jednotka: Společnost č. 5 Přípravil: \_\_\_\_\_ Datum: \_\_\_\_\_  
 Období: \_\_\_\_\_ Revidoval: \_\_\_\_\_ Datum: \_\_\_\_\_

### 185A – VYHODNOCENÍ RIZIK

Tento dokument shrnuje a vyhodnocuje rizika identifikovaná ve formuláři 180 relevantní pro níže uvedenou oblast.

Tento dokument je vhodné použít v případě komplexnějších auditů, zejména pokud se plánují testy kontrol a tudíž riziko významné nesprávnosti vzniká různými kombinacemi přirozeného rizika a kontrolního rizika - v takovém případě je vhodné vyhodnocovat rizika za pomoci tohoto formuláře (185A) pro každou oblast účetní závěrky zvlášť. Naopak v případě jednodušších auditů může být vhodnější provést vyhodnocení rizik pro celou účetní závěrku v jediném formuláři (viz 185B).

**OBLAST ÚČETNÍ ZÁVĚRKY:** (například oblast prodeje, oblast nákupu, oblast zásob apod.)

Oblast zásob

#### VYHODNOCENÍ RIZIK NA ÚROVNI ÚČETNÍ ZÁVĚRKY JAKO CELKU:

Účetní položka (např. Tržby, Pohledávky, apod.)	Tvrzení	Přirozené riziko (Nizké/ Střední/ Vysoké)	Kontrolní riziko* (Nizké/ Střední/ Vysoké)	Riziko významné nesprávnosti (Nizké/Střední /Vysoké)	Komentář
	P				
	P				
	P				
	P				

#### VYHODNOCENÍ RIZIK NA ÚROVNI JEDNOTLIVÝCH TVRZENÍ:

Účetní položka (např. Tržby, Pohledávky, apod.)	Tvrzení	Přirozené riziko (Nizké/ Střední/ Vysoké)	Kontrolní riziko* (Nizké/ Střední/ Vysoké)	Riziko významné nesprávnosti (Nizké/Střední /Vysoké)	Komentář
Materiál – Způsob ocenění	C				
	E				
	A				
	V	Vysoké	Vysoké	Vysoké	
Materiál – Výskyt inventarizač ních rozdílů	C	Vysoké	Vysoké	Vysoké	
	E	Vysoké	Vysoké	Vysoké	
	A				
	V				
Materiál – Opravné položky	C	Vysoké	Vysoké	Vysoké	
	E				
	A	Vysoké	Vysoké	Vysoké	
	V				
Nedokonče ná výroba – Klasifikace zásob	C				
	E				
	A	Vysoké	Vysoké	Vysoké	Položky kvalitativně významná (byť nominálně pod hladinou významnosti).
	V				
Nedokonče ná výroba – Způsob ocenění	C				
	E				
	A				
	V	Vysoké	Vysoké	Vysoké	Položky kvalitativně významná

					(byť nominálně pod hladinou významnosti).
Hotové výrobky – Způsob ocenění	C				
	E				
	A				
	V	Vysoké	Vysoké	Vysoké	
Hotové výrobky Opravná položka	C	Vysoké	Vysoké	Vysoké	
	E				
	A	Vysoké	Vysoké	Vysoké	
	V				
Zboží – Způsob ocenění	C				
	E				
	A				
	V	Vysoké	Vysoké	Vysoké	
Zboží Opravná položka	C	Vysoké	Vysoké	Vysoké	
	E				
	A	Vysoké	Vysoké	Vysoké	
	V				

\* Pokud nejsou plánovány testy provozní účinnosti kontrol, je z pohledu auditora kontrolní riziko vždy vysoké. V takovém případě je riziko významné nesprávnosti rovno přirozenému riziku.

P = pervazivní (rozsáhlý). Týká se celé závěrky nebo jde napříč tvrzeními u konkrétního účtu.  
C = úplnost, A = správnost (a správné období), E = existence, V = ocenění