

Auditní rizika a procedury při provádění finančního auditu ve výrobním podniku

Diplomová práce

Studijní program:

N6208 Ekonomika a management

Studijní obor:

Podniková ekonomika

Autor práce:

Bc. Radim Prokop

Vedoucí práce:

Ing. Olga Malíková, Ph.D.

Katedra financí a účetnictví





Zadání diplomové práce

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Bc. Radim Prokop**

Osobní číslo: E16000427

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: N6208T085 – Podniková ekonomika

Zadávající katedra: katedra financí a účetnictví

Vedoucí práce: Ing. Olga Malíková, Ph.D.

Konzultant práce: Ing. Klára Hájková, FCCA, DipIFR
Deloitte Audit, s.r.o, Manager

Název práce: **Auditní rizika a procedury při provádění finančního auditu ve výrobním podniku.**

Zásady pro vypracování:

1. Stanovení cílů a formulace výzkumných otázek.
2. Teoretická východiska - definice finančního auditu, deskripce auditních procedur, identifikace a klasifikace auditních rizik.
3. Komparativní deskripce a formulace rozdílů ve vykazování vybraných položek dle českých a mezinárodních standardů.
4. Zhodnocení auditních rizik a procedur na příkladu vybraného výrobního podniku.
5. Formulace závěrů a zhodnocení výzkumných otázek.

Seznam odborné literatury:

- RICHIUTE, David N. 2006. *Auditing*. 8th ed. Mason, Ohio: South-Western/Thompson Learning. ISBN 978-032-42262-94.
- SEDLÁČEK, Jaroslav. 2006. *Základy auditu*. Brno: Masarykova univerzita. ISBN 80-210-4168-4.
- MÜLLEROVÁ, Libuše. 2013. *Auditing pro manažery, aneb, Proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-988-3.
- ÚZ č. 1174. 2017. *Účetnictví podnikatelů, Audit: 2017*. Ostrava: Sagit. ISBN 978-80-7488-206-7.
- HINKE, Jana. 2013. *IAS/IFRS a vykazání finanční pozice podniku*. Praha: Alfa. ISBN 978-80-87197-65-3.
- FICBAUER, Jiří. 2016. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Brno: Akademické nakladatelství CERM. ISBN 978-80-214-5390-6.
- Auditor: Časopis Komory auditorů České republiky*. 2012. Praha: Infomedia. ISSN: 1210-9096.
- PROQUEST. 2017. *Databáze článků ProQuest* [online]. Ann Arbor, MI, USA: ProQuest. [cit. 2017-09-28]. Dostupné z: <http://knihovna.tul.cz/>

Rozsah práce: 65 normostran
Forma zpracování: tištěná / elektronická
Datum zadání práce: 31. října 2017
Datum odevzdání práce: 31. srpna 2019



prof. Ing. Miroslav Žižka, Ph.D.
děkan Ekonomické fakulty



Ing. Martina Černíková, Ph.D.
vedoucí katedry

V Liberci dne 31. října 2017

Prohlášení

Byl jsem seznámen s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 - školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu Technické univerzity v Liberci.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědom povinnosti informovat o této skutečnosti Technickou univerzitu v Liberci; v tomto případě má Technická univerzita v Liberci právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracoval samostatně jako původní dílo s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím mé diplomové práce a konzultantem.

Současně čestně prohlašuji, že texty tištěné verze práce a elektronické verze práce vložené do IS/STAG se shodují.

25. srpna 2019

Bc. Radim Prokop

Poděkování

Rád bych na tomto místě poděkoval Ing. Olze Malíkové, Ph.D., za kvalitní vedení diplomové práce, cenné rady a především za její ochotu a trpělivost.

Anotace

Tato diplomová práce se zaměřuje na audit účetních závěrek (finanční audit). Důraz je kladen na identifikaci a klasifikaci rizik materiální nesprávnosti na úrovni jednotlivých řádků účetních výkazů. Práce je zaměřena také na auditorské procedury, které představují reakce na identifikovaná rizika, a které mají za cíl snížení, případně úplnou eliminaci těchto rizik. Dále jsou v práci vymezeny činnosti spojené s plánovací, prováděcí a závěrečnou fází auditu. Cílem práce je analýza auditorských postupů a následná aplikace získaných poznatků při auditu konkrétní společnosti.

Klíčová slova

Audit, auditor, účetní závěrka, finanční výkazy, položka, riziko, procedura, Komora Auditorů České republiky

Anotation

This diploma thesis is focused on the audit of financial statements (financial audit). The aim is on identification and classification of the risks of material misstatement leveled on the rows of financial statements. This work is also focused on the audit procedures, which presents the reactions on identified risks, leading to the reduction or total elimination of these risks. Further the work defines the activities related to the planning, testing and evaluating and concluding audit phase. The aim of this work is to analyze the audit procedures and subsequent application of the acquired knowledge in the audit of concrete company.

Key words

Audit, auditor, financial statements, balance, risk, procedure, Chamber of auditors of the Czech Republic

Obsah

Seznam tabulek	13
Seznam zkratk, značek a symbolů	14
Úvod	15
1 Teoretická část	17
1.1 Definice auditu, druhy auditu a finanční audit a jeho cíl.....	17
1.2 Vymezení pojmu auditor	18
1.3 Povinnost auditu	19
1.4 Požadavky na auditora a profesní skepticismus.....	20
1.5 Auditorské standardy	21
1.6 Přípravná a plánovací fáze auditu	21
1.6.1 <i>Smlouva o poskytování auditorských služeb</i>	22
1.6.2 <i>Porozumění klientovi a kontrolnímu prostředí</i>	23
1.6.3 <i>Strategie a plán auditu</i>	24
1.6.4 <i>Výběr auditního týmu a strategická plánovací schůze</i>	25
1.6.5 <i>Stanovení hladiny významnosti</i>	26
1.6.6 <i>Stanovení významných položek</i>	28
1.6.7 <i>Analytické postupy</i>	29
1.6.8 <i>Diskuze o podvodech</i>	30
1.7 Rizika spojená s auditními procedurami.....	31
1.7.1 <i>Riziko zakázky</i>	32
1.7.2 <i>Rizika materiální nesprávnosti</i>	32
1.8 Fáze testování	35
1.8.1 <i>Testování kontrol</i>	35
1.8.2 <i>Testování položek finančních výkazů</i>	37
1.9 Závěrečné procedury finančního auditu	39
1.10 Významné odchylky při sestavování účetní závěrky dle IFRS	41
2 Praktická část	44
2.1 Riziko zakázky.....	45
2.2 Přípravná fáze auditu	46
2.2.1 <i>Porozumění klientovi</i>	47
2.2.2 <i>Práce s předvahou</i>	50
2.2.3 <i>Stanovení hladiny významnosti pro audit společnosti XYZ, s.r.o.</i>	51

2.2.4	<i>Posouzení významných řádků finančních výkazů</i>	53
2.2.5	<i>Předběžné analytické postupy</i>	57
2.2.6	<i>Finanční analýza</i>	58
2.3	Rizika materiální nesprávnosti společnosti XYZ, s.r.o.....	59
2.4	Identifikace a testování kontrol ve společnosti XYZ, s.r.o.....	63
2.5	Auditní procedury a testování	66
2.5.1	<i>Test počátečních zůstatků</i>	67
2.5.2	<i>Dlouhodobý majetek</i>	68
2.5.3	<i>Zásoby</i>	70
2.5.4	<i>Pohledávky</i>	71
2.5.5	<i>Daně</i>	72
2.5.6	<i>Peníze na účtech</i>	73
2.5.7	<i>Komplexní náklady příštích období</i>	74
2.5.8	<i>Vlastní kapitál</i>	74
2.5.9	<i>Rezervy</i>	75
2.5.10	<i>Úvěry</i>	76
2.5.11	<i>Závazky z obchodních vztahů</i>	77
2.5.12	<i>Dohadné účty pasivní</i>	77
2.5.13	<i>Výnosy</i>	78
2.5.14	<i>Náklady za materiál a služby</i>	79
2.5.15	<i>Osobní náklady</i>	80
2.5.16	<i>Testování účetního deníku</i>	81
2.6	Práce s finančními výkazy	82
2.7	Práce s účetní závěrkou.....	83
2.8	Závěrečné procedury	84
	Závěr	86
	Seznam použité literatury	88
	Seznam příloh	91

Seznam tabulek

<i>Tabulka 1: Kategorizace účetních jednotek dle velikosti.....</i>	<i>19</i>
<i>Tabulka 2: Základní informace o společnosti XYZ, s.r.o.</i>	<i>48</i>
<i>Tabulka 3: Stanovení materiality pro audit společnosti XYZ, s.r.o.....</i>	<i>52</i>
<i>Tabulka 4: Stanovení významných řádků rozvahy XYZ, s.r.o.</i>	<i>54</i>
<i>Tabulka 5: Stanovení významných řádků výsledovky XYZ, s.r.o.....</i>	<i>55</i>
<i>Tabulka 6: Hodnocení položek, které byly při auditu XYZ, s.r.o. označené jako nevýznamné</i>	<i>56</i>
<i>Tabulka 7: Finanční analýza společnosti XYZ, s.r.o. za období 31.12.20XX a 31.12.20XY.....</i>	<i>58</i>
<i>Tabulka 8: Rizika identifikovaná na položkách výsledovky společnosti XYZ, s.r.o.</i>	<i>60</i>
<i>Tabulka 9: Rizika identifikovaná na položkách aktiv společnosti XYZ, s.r.o.....</i>	<i>61</i>
<i>Tabulka 10: Rizika identifikovaná na položkách pasiv společnosti XYZ, s.r.o.</i>	<i>62</i>
<i>Tabulka 11: Rizika na úrovni účetní závěrky společnosti XYZ, s.r.o.</i>	<i>63</i>
<i>Tabulka 12: Doporučený počet vzorků pro testování kontrol.....</i>	<i>64</i>
<i>Tabulka 13: Kontroly identifikované při auditu společnosti XYZ, s.r.o.....</i>	<i>65</i>
<i>Tabulka 14: Auditní procedury v oblasti dlouhodobého majetku společnosti XYZ, s.r.o.</i>	<i>68</i>
<i>Tabulka 15: Pohybová tabulka dlouhodobého majetku společnosti XYZ, s.r.o. za rok 20XX</i>	<i>69</i>
<i>Tabulka 16: Auditní procedury v oblasti zásob společnosti XYZ, s.r.o.....</i>	<i>70</i>
<i>Tabulka 17: Auditní procedury v oblasti obchodních pohledávek společnosti XYZ, s.r.o.</i>	<i>71</i>
<i>Tabulka 18: Auditní procedury v oblasti daní společnosti XYZ, s.r.o.....</i>	<i>73</i>
<i>Tabulka 19: Auditní procedury v oblasti peněžních prostředků společnosti XYZ, s.r.o.....</i>	<i>73</i>
<i>Tabulka 20: Auditní procedury v oblasti komplexních nákladů příštích období společnosti XYZ, s.r.o.....</i>	<i>74</i>
<i>Tabulka 21: Auditní procedury v oblasti vlastního kapitálu společnosti XYZ, s.r.o.</i>	<i>74</i>
<i>Tabulka 22: Pohybová tabulka vlastního kapitálu ve společnosti XYZ, s.r.o.</i>	<i>75</i>
<i>Tabulka 23: Auditní procedury v oblasti rezerv společnosti XYZ, s.r.o.....</i>	<i>76</i>
<i>Tabulka 24: Auditní procedury v oblasti úvěrů společnosti XYZ, s.r.o.....</i>	<i>76</i>
<i>Tabulka 25: Auditní procedury v oblasti obchodních závazků společnosti XYZ, s.r.o.....</i>	<i>77</i>
<i>Tabulka 26: Auditní procedury v oblasti dohadných položek společnosti XYZ, s.r.o.</i>	<i>78</i>
<i>Tabulka 27: Auditní procedury v oblasti tržeb společnosti XYZ, s.r.o.....</i>	<i>79</i>
<i>Tabulka 28: Auditní procedury v oblasti spotřeby materiálu a služeb společnosti XYZ, s.r.o.....</i>	<i>80</i>
<i>Tabulka 29: Auditní procedury v oblasti osobních nákladů společnosti XYZ, s.r.o.</i>	<i>80</i>
<i>Tabulka 30: Analytický test mezd ve společnosti XYZ, s.r.o. ke 31.12.20XX.....</i>	<i>81</i>
<i>Tabulka 31: Posouzení kategorie účetní jednotky pro audit XYZ, s.r.o. ke 31.12.20XX.....</i>	<i>84</i>

Seznam zkratek, značek a symbolů

AR	Auditorské riziko
CAS	České účetní standardy
CMR	Nákladní list
DPH	Daň z přidané hodnoty
DUZP	Datum uznatelného zdanitelného plnění
EBITDA	Zisk před zdaněním, úroky a odpisy
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
IT	Informační technologie
ISA	International Standards on Auditing
JNN	Jednoznačně nepodstatné nesprávnosti
KAČR	Komora auditorů České republiky
KR	Kontrolní riziko
OSVČ	Osoba samostatně výdělečně činná
PR	Přirozené riziko
SYU	Syntetický účet
VH	Výsledek hospodaření
ZOÚ	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
ZR	Zjišťovací riziko

Tvrzení spojená s riziky

E	Existence
K	Klasifikace
OA	Ocenění a alokace
P	Prezentace
PP	Práva a povinnosti
S	Správnost
SO	Správné období
SOA	Správnost, ocenění a alokace
Ú	Úplnost
V	Výskyt

Úvod

Audit patří v moderní ekonomice k základním kontrolním mechanismům a jeho význam se v současné době stává strategickým. V současné době auditu podléhá množství oblastí. Existuje tedy například audit procesů, kvality, dodavatelů, účetnictví a další. Také význam auditu se může lišit. Některými audity je plněna zákonná povinnost, jiné se týkají interních požadavků uvnitř společnosti. Potřeba auditu je zřejmá. Objem podvodného jednání ve společnosti narůstá. Vynalézavost podvodníků je rovněž stále vyšší. Zároveň je společnost schopna vhodnými auditorskými postupy identifikovat oblasti, ve kterých existuje prostor pro zlepšení.

Tato práce se zaměřuje na zákonný audit finančního účetnictví obchodních korporací, konkrétně na audit jejich účetní závěrky. Zvláštní důraz je zde kladen na identifikaci rizik materiální nesprávnosti a na vytvoření vhodných reakcí na tato rizika tak, aby bylo dosaženo jejich snížení na přijatelnou úroveň.

S ohledem na rozsah dané problematiky není objektivně možné, aby práce pokrývala celou oblast auditu. Zároveň si práce ani neklade za cíl poskytnout detailní návod, jak provést finanční audit. Cílem je identifikace a rozbor klíčových oblastí finančního auditu, především auditorských rizik a procedur spojených s účetní závěrkou společnosti. Dále je cílem navržení možných auditorských postupů, které povedou ke snížení auditorských rizik vybraného podniku na minimální úroveň, ve formě realizace opatření vytvořených na základě těchto rizik.

Diplomová práce byla zpracována na základě rešerše odborné literatury z oblasti finančního auditu a účetnictví a dále potom na základě auditorské praxe jejího autora. Hlavním pramenem, ze kterého se při sestavování práce čerpalo, byly České účetní standardy a metodologické pokyny Komory Auditorů České republiky. Výstupy analýzy informací o konkrétním podniku byly následně použity při deskripci a klasifikaci auditorských rizik konkrétní společnosti.

První část práce zachycuje teoretická východiska finančního auditu ve výrobní společnosti tak, jak jsou upravena aktuální českou legislativou. V této části práce je provedeno také stručné porovnání s mezinárodními standardy účetního výkaznictví IFRS. Praktická část vznikla komparací teoretických poznatků s auditorskou praxí, a zaměřuje se na audit účetní závěrky vybrané výrobní firmy a na konkrétní rizika a procedury, které jsou s tímto auditem spojené. Zde byla provedena nejprve identifikace rizik konkrétního podniku. Z těchto identifikovaných rizik byly následně vydedukovány auditorské procedury.

Pro diplomovou práci byly vysloveny následující předpoklady (teze):

1. Auditorská rizika je možné správně identifikovat a vyhodnotit pouze na základě kvalitně zpracované předchozí plánovací fáze.
2. Audit sestává z komplexní auditorské činnosti zahrnující různé oblasti, nikoli pouze posouzení, zda jsou částky uvedené ve finančních výkazech správné.

1 Teoretická část

1.1 Definice auditu, druhy auditu a finanční audit a jeho cíl

Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky definuje pojem audit v nejširším slova smyslu jako vyjádření odborného závěru k předmětu auditu s cílem zvýšit u předpokládaných uživatelů míru důvěry v poskytnuté informace. (Komora auditorů ČR, 2018a, s. 4)

Auditem se rozumí proces, při kterém osoba auditora ověřuje, zda se činnost auditovaného subjektu shoduje s relevantními kritérii, která jsou v dané oblasti nastavena. Těmito kritérii mohou být například interní směrnice podniku nebo legislativa.

Dle vztahu auditora k auditovanému subjektu lze audit dělit na interní a externí. Interní audit provádí zaměstnanec společnosti a jeho výstupem je auditorská zpráva, která slouží především jako podklad managementu pro identifikaci slabých míst, a jejich případné zlepšení. Externí audit je vykonáván osobou nezávislou na auditovaném subjektu. Výstupem z externího auditu je auditorská zpráva, která slouží především jako zdroj informací pro externí uživatele (potenciální investory, stát, úřady, a jiné).

Audit je dále možné dělit dle předmětu, jehož se týká. Mezi nejčastější druhy patří finanční audit, audit systému jakosti, energetický audit, personální audit, výrobní audit a další. (Ricchiute, 2006)

Ricchiute (2006, s. 26) definuje finanční audit jako „*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*“.

Dle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů, je audit ověření účetní závěrky nebo konsolidované účetní závěrky. Ověřuje se, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví v souladu s právními předpisy a příslušným rámcem účetního výkaznictví, na jehož základě je sestavena. (Účetnictví podnikatelů, Audit: 2017, s. 77)

Základním cílem finančního auditu je ověření, zda účetní závěrka dané účetní jednotky podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. V obecné rovině lze za cíl auditu považovat sběr a vyhodnocení širokého spektra informací o společnosti. Tyto informace poté slouží jako podklad pro rozhodování interním i externím uživatelům. Interními uživateli je většinou management společnosti, ale mohou jimi také být například zaměstnanci. Externími uživateli lze rozumět stát, konkurenty nebo také potenciální investory.

1.2 Vymezení pojmu auditor

ISA 200 definuje auditora jako „osobu nebo osoby provádějící audit, obvykle partnera odpovědného za zakázku nebo další členy týmu provádějícího zakázku, případně auditorskou společnost.“ (Komora auditorů ČR 2018b, s. 5)

Auditorem v České republice se může stát osoba, která má vysokoškolské vzdělání, je bezúhonná a plně svéprávná. Tato osoba musí dále vykonávat po dobu minimálně tří let auditorskou praxi a po tuto dobu musí být zapsána v rejstříku asistentů na Komoře auditorů České republiky. Auditorem se stane osoba, která kromě výše zmíněného složí také auditorskou zkoušku a slib auditora. Nový auditor obdrží unikátní auditorské číslo, pod kterým je zapsaný na komoře. Pouze osoba, která splnila všechny výše zmíněné podmínky, je oprávněna vydávat výrok auditora. (Účetnictví podnikatelů, Audit: 2017, s. 79)

„Asistent auditora svoji odbornou praxi vykonává jako zaměstnanec auditorské společnosti nebo jako zaměstnanec auditora OSVČ v pracovní pozici asistenta auditora nebo v obdobné pracovní pozici v jiném členském státě (§ 4 odst. 1 písm. d) zákona o auditorech). Pod vedením a dohledem auditora vykonává práce spojené s poskytováním auditorských služeb.“ (Komora auditorů ČR, 2019)

Auditorská zkouška se skládá ze 12 dílčích tematických zkoušek, přičemž některé zkoušky mohou být uznány jako splněné, pokud o uznání bylo písemně požádáno, a pokud žadatel splnil podobnou zkoušku při svém vysokoškolském nebo jiném přiměřeném studiu. Auditorskou zkoušku je nutné splnit do pěti let od data účasti na první dílčí zkoušce, přičemž opakovat zkoušku je po dobu studia možné pouze dvakrát. (Komora auditorů ČR 2018c)

1.3 Povinnost auditu

Finanční audit není povinný pro každou společnost. Zákon č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, ukládá povinnost mít auditorem ověřenou účetní závěrku:

- a) Akciovým společností, které dosahují, nebo překračují, alespoň jedno z kritérií:
 - a. aktiva celkem více než 40 000 000 Kč,
 - b. roční úhrn čistého obrátu více než 80 000 000 Kč,
 - c. průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50.
- b) Ostatním obchodním korporacím, nebo OSVČ, pokud dosahují, nebo překračují, alespoň dvě z výše uvedených kritérií. (Česko, 1991)

Společnosti, které podléhají auditu, jsou povinny vyhotovit zároveň také výroční zprávu. V příloze k účetní závěrce je dle zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, také nutné uvádět informaci týkající se kategorizace účetní jednotky. V následující tabulce jsou uvedeny jednotlivé kategorie účetních jednotek. Pro každou z uvedených kategorií (mikro, malá, střední, velká účetní jednotka) je stanoveno, které doplňující informace je povinné uvést v příloze k účetní závěrce a ve výroční zprávě. Daná kritéria musí společnost plnit k prvnímu dni daného účetního období.

Tabulka 1: Kategorizace účetních jednotek dle velikosti

Kategorie	Podmínky	Čistý obrát za rok	Průměrný počet zaměstnanců	Aktiva celkem
Mikro	Méně než 2 kritéria	18 000 000 Kč	10	9 000 000 Kč
Malá	NE mikro + méně než 2 kritéria	200 000 000 Kč	50	100 000 000 Kč
Střední	NE mikro ani malá + méně než 2 kritéria	1 000 000 000 Kč	250	500 000 000 Kč
Velká	Více než 2 kritéria	1 000 000 000 Kč	250	500 000 000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování dle (Česko, 1991)

Povinnost auditu se dotýká i státních podniků a neziskových organizací. V případě, že takové subjekty překračují kritéria uvedená v Tabulce 1, platí pro audit těchto podniků stejné podmínky jako pro audit ostatních obchodních korporací.

1.4 Požadavky na auditora a profesní skepticismus

S výkonem auditorské profese je spojena celá řada požadavků. Lze je rozdělit na vynutitelné a nevynutitelné. Nevynutitelné požadavky jsou takové, které se od auditora obecně očekávají, avšak jejich neplnění nemůže být vymáháno. Jedná se především o atributy, kterými pokud člověk disponuje, je vysoce pravděpodobné, že bude své povolání vykonávat dobře. Mezi takové atributy patří například logické myšlení, selský rozum, znalost účetnictví, ochota obětovat práci i část volného času, a další. Vynutitelnými požadavky na pozici auditora jsou ty, za jejichž neplnění je možné auditora zbavit své licence, případně jinak sankcionovat. Tyto požadavky ukládá buď legislativa České republiky, nebo KAČR svými předpisy. Hlavním takovým obecně závazným předpisem je Etický kodex Komory auditorů ČR.

Jak uvádí Sedláček (2006, s. 37), „obecné etické požadavky kladené na práci auditora blíže vymezuje Etický kodex Komory auditorů ČR, který vychází ze zákona o auditorech a etického kodexu IFAC a vstoupil v platnost od 1. 1. 2005. Kodex stanoví, že cílem profese auditorů je pracovat podle co nejvyšších měřítek profesionality, dosahovat co nejvyšších hodnot výkonnosti a celkově plnit již zmíněné požadavky veřejného zájmu. Cíle profese auditorů vyžadují plnění čtyř základních potřeb: věrohodnost, profesionalita, kvalita služeb, důvěra.“

Etický kodex je rozdělen do několika oblastí podle tématu, kterým se zabývají. Jedná se například o oblasti jako bezúhonnost a objektivita, řešení etických konfliktů, důvěrný charakter informací, nezávislost při ověřování, vztah s jinými auditory, a další. (Sedláček, 2006, s. 37)

Profesní skepticismus je přístup, který je při výkonu auditorské profese nezbytný. ISA 200 považuje profesní skepticismus za nutnou podmínku kritického vyhodnocení důkazních informací. Dále uvádí, že součástí tohoto přístupu je přezkoumávání vzájemně si odporujících důkazních informací i spolehlivosti dokumentů, odpovědí na dotazy a dalších informací, které auditor získal od vedení a osob pověřených správou a řízením. (Komora auditorů ČR, 2018b)

Profesní skepticismus je nutné uplatnit především v situaci, kdy má auditor podezření na podvodné jednání, nebo významnou (materiální) nesprávnost. V takovém případě je nutné kvalitní posouzení obdržených informací a dokumentů z hlediska jejich vhodnosti a dostatečnosti. (Komora auditorů ČR, 2018b)

1.5 Auditorské standardy

„Auditoři a auditorské společnosti zapsané v seznamu komory postupují při provádění statutárního auditu, podle mezinárodních auditorských standardů, jejichž český překlad vydala komora již v roce 2004 ... Komora auditorů ČR přijala mezinárodní auditorské standardy jako profesní předpisy s účinností pro audity účetních závěrek za účetní období začínající 1. 1. 2005 a pro ostatní ověřovací zakázky pro zprávy datované 1. 1. 2006 a později.“ (Sedláček, 2006, s. 28)

Z výše uvedené definice vyplývá, že audity účetních závěrek v České republice, se řídí mezinárodními auditorskými standardy (ISA), které KAČR převzala a přeložila do českého jazyka. Každý standard je rozdělen na dvě části – požadavky a aplikační a vysvětlující část. Část požadavků je překladem mezinárodního standardu. Aplikující a vysvětlující část je potom text, kterým standard doplnila KAČR, a který slouží k aplikaci těchto mezinárodních standardů na audit účetních závěrek v České republice. Hlavním auditorským standardem je ISA 200, který definuje cíle a obecné principy auditu účetní závěrky. Kromě tohoto standardu existuje ještě celá řada dalších ISA standardů, kde každý se týká jedné konkrétní oblasti související s auditorskou profesí, a které dohromady dávají ucelený soubor pravidel pro výkon auditu. (Sedláček, 2006)

1.6 Přípravná a plánovací fáze auditu

Je důležité si uvědomit, že samotný audit nezačíná příchodem auditního týmu na zakázku, ale již několik měsíců před ním. Úplně v prvotní fázi je důležité posouzení, zda vůbec audit v dané společnosti provádět. Mohou existovat různé důvody, proč by byl audit dané společnosti nevhodný. Základní otázkou je vždy posouzení nezávislosti auditora. Auditor ani jeho úzcí rodinní příslušníci by neměli vlastnit přímý podíl v auditovaném subjektu. Dále se může jednat o konflikt zájmů. *“Auditor/účetní znalec může při své práci čelit*

konfliktu zájmů. Konflikt zájmů ohrožuje dodržování principu objektivity a může vést i k ohrožení dodržování ostatních základních principů. K takovému ohrožení může dojít, když:

- auditor/účetní znalec poskytuje své služby ve zkoumané záležitosti dvěma nebo více klientům, jejichž zájmy jsou ve vztahu k této záležitosti, nebo*
- zájmy auditora/účetního znalce ve vztahu ke zkoumané záležitosti a zájmy klienta, jemuž auditor/účetní znalec poskytuje své služby, jsou ve vztahu ke zkoumané záležitosti v konfliktu.*

“ (Komora auditorů ČR, 2017, s. 4)

Dalším častým důvodem pro odmítnutí auditní zakázky bývá případná ztráta reputace. V případě, že by měl být audit prováděn v entitě, kde v minulých obdobích docházelo například k podvodnému jednání managementu, může auditor takovou zakázku odmítnout, pokud se domnívá, že by jeho jméno mohlo být v budoucnosti spojováno s tímto jednáním.

Pokud se auditor rozhodne přijmout auditní zakázku, nastává fáze vyjednávání. V této fázi se řeší především termíny, cena auditu, rozsah poskytovaných služeb a další. Výstupem z přípravné fáze auditu je smlouva o poskytování auditorských služeb.

1.6.1 Smlouva o poskytování auditorských služeb

Smlouva o poskytování auditorských služeb je právní dokument, který specifikuje vztah mezi klientem a auditorem. Ve společnostech, jejichž účetní závěrka podléhá povinnosti ověření auditorem, dle zákona o auditorech, platí, že auditor musí být zvolen nejvyšším orgánem této účetní jednotky. Kromě smlouvy by mělo být vyhotoveno i Rozhodnutí o jmenování auditora, ze kterého je patrné, kdo o jeho zvolení rozhodl.

Smlouva o poskytování auditorských služeb by měla být detailní do takové míry, aby odpovídala na všechny nejasnosti, které by ve vztahu výše zmíněných dvou stran, mohly nastat. Smlouva musí obsahovat rozsah práce, kterou klient od auditora očekává. Důraz je kladen na specifikaci dalších služeb mimo těch, které se týkají ověření účetní závěrky. Jiné služby mohou být prováděny, musí však dojít k dostatečné míře ujištění, že není ohrožena nezávislost auditora (jedná se převážně o poradenství). Smlouva by měla dále obsahovat informaci o tom, že je vedení zodpovědné za sestavení účetní závěrky. V žádném případě není možné, aby se na sestavování účetní závěrky podílel auditor.

Dalším důležitým bodem smlouvy je stanovení termínů. V mnoha případech je přílohou smlouvy časový harmonogram prováděných akcí, který uvádí nejen datum, kdy proběhne samotný audit, ale i další data, například datum předaudit, datum vydání auditorského výroku, případně datum, kdy dojde k předání podkladů pro audit. Cena za auditorské služby by měla být stanovena na základě kalkulace očekávaných nákladů, zvýšena o marži. (Müllerová 2013, s. 45 – 46) „*V žádném případě nesmí být cena za audit vázána na jakékoli ukazatele účetní závěrky (zisk, obrat, bilanční sumu apod.) Důležité je, aby se auditor před uzavřením smlouvy seznámil s povahou podnikatelské činnosti klienta a s dalšími skutečnostmi, na základě kterých bude schopen určit pracnost a časovou náročnost auditu, od které se bude odvíjet i stanovená cena za audit.*“ (Müllerová 2013, s. 46) V neposlední řadě je nutné ve smlouvě uvést také skutečnosti, které by mohly vést k odstoupení od smlouvy. Smlouva nabývá účinnosti podpisem obou zúčastněných stran.

1.6.2 Porozumění klientovi a kontrolnímu prostředí

Pro vytvoření vhodné strategie auditu a následně i specifického plánu auditu je důležité získat dostatečné povědomí o klientovi. „*K tomu, aby auditor získal potřebné informace, provádí řadu aktivit, od rozhovorů s vedoucími pracovníky a zaměstnanci společnosti odpovědnými za účetnictví, finance či jiné oblasti, přes vlastní pozorování až po příslušné analytické procedury.*“ (Müllerová 2013, s. 75) Informace, které je nutné od klienta získat, lze rozdělit na externí a interní.

Externí informace se týkají prostředí, ve kterém firma operuje. Auditor by měl získat povědomí o trhu nabídky a poptávky v daném odvětví, o konkurenci mezi firmami, o technologiích používaných v odvětví, o legislativní úpravě v dané oblasti podnikatelských aktivit, o obecné ekonomické situaci v dané lokalitě.

Interní informace popisují samotný podnik. Základní interní informací je popis společnosti, tedy informace jako je sídlo společnosti, činnost firmy, právní forma podnikání, statutární a ostatní klíčové osoby ve vedení, organizační struktura, a další. Pokud je firma mateřskou, dceřinou, případně jinak spřízněnou společností (joint venture, apod.), je nutné pochopit, jaké vztahy firma se spřízněnými subjekty (vnitroskupinovými společnostmi) má. Dále se získávají informace o financování společnosti, bankovních účtech a právním zastoupení.

Důležité je získat také vhodné povědomí o procesech uvnitř firmy. Auditor identifikuje používané účetní metody, prochází podnikové směrnice, identifikuje procesy, které se týkají klíčových oblastí ve společnosti (tržby, nákupy, mzdy, banka, majetek, zásoby). Kvalitnější informace jsou poskytovány osobou, která je přímo zodpovědná za danou oblast.

ISA 315 definuje kontrolní prostředí jako celkový postoj, informovanost a činnost statutárních orgánů a vedení účetní jednotky, pokud jde o kontrolu a její význam uvnitř dané účetní jednotky. (Komora auditorů ČR, 2018d) Pro správné stanovení rizika zakázky a následných rizik na konkrétních řádcích výkazů je důležité tomuto kontrolnímu prostředí rozumět. „*Porozumět vnitřnímu kontrolnímu systému a jeho fungování je pro auditora důležité v závislosti na tom, do jaké míry se při auditu může na vnitřní kontroly spolehnout.*“ (Müllerová 2013, s. 77) Obecně lze říci, že čím kvalitnější je kontrolní prostředí, tím nižší riziko významné nesprávnosti existuje. Významné jsou informace týkající se účetního systému, ostatních používaných systémů (a jejich vzájemného propojení) schvalovacích procesů, reportovacích aktivit společnosti a controllingových činností. Klíčovou roli hraje úroveň automatizace systému a kontrolních činností v podniku. Automatické činnosti jsou považovány za méně náchylné k nesprávnostem. Pokud se auditor chce spoléhat na automatické procesy, je nezbytný jejich odborný posudek pro ujištění, že fungují správně.

1.6.3 Strategie a plán auditu

Efektivně určená strategie a správně nastavený plán auditu umožňuje auditorovi maximálně se soustředit na důležité záležitosti. Klíčovým prvkem při tvorbě strategie je určení auditorského rizika. Sedláček (2006, s. 62) auditorské riziko definuje jako funkci tří druhů rizik, a to přirozeného rizika PR (existence materiální nesprávnosti), kontrolního rizika KR (nefunkčnost kontrolního systému účetní jednotky ve vztahu k odhalení nesprávnosti), a zjišťovacího rizika ZR (neodhalení materiální nesprávnosti auditorem). „*Auditorské riziko spočívá v tom, že auditor může vydat neodpovídající výrok o účetní závěrce, která obsahuje významnou nesprávnost.*“ (Sedláček 2006, s. 62) Auditorské riziko je potom součinem všech tří procentuálně vyjádřených dílčích rizik.

V případě, že se jedná o nového klienta, je součástí strategického plánování také diskuze s předchozím auditorem s cílem identifikovat problematické oblasti. Diskuze s předcházejícím auditorem by měla být užitečná, ne však směrodatná. Zjištěné informace musí být auditorským týmem objektivně posouzeny.

Na základě znalosti klienta, jeho kontrolního prostředí a účinné strategie, je tvořen plán auditu. Plán auditu obsahuje zejména výběr auditorského týmu, plánovaný rozsah hodin strávených na zakázce, rozdělení času stráveného na zakázce mezi předauditem a finálním auditem, míru, do jaké se auditorský tým spoléhá na kontrolní systém a samotné metody testování. Pokud je riziko zakázky vyšší než normální, bývá součástí plánu také postup, kterým je dosaženo jeho snížení, resp. eliminace. Dále je nutné zvážit případné využití služeb dalších odborníků, například v oblasti IT. S vývojem informačních technologií se množství firemních procesů a kontrol stává automatickými. IT odborníci mají za úkol identifikovat možná rizika související se systémem dané společnosti, a jeho kontrolním prostředím. Správně fungující automatické kontroly mohou vést ke snížení množství testovaných vzorků. Součástí plánovací etapy je také diskuze s managementem a zvolení správné a včasné komunikace v souvislosti s pracemi na ověření účetní závěrky.

ISA 300 ukládá povinnost aktualizovat strategii a plán auditu, změní-li se okolnosti, za kterých je ověřování účetní závěrky společnosti prováděno (Komora auditorů ČR, 2018e, s. 3).

Během plánování auditu by měl být vytvořen auditorský spis, který bude přizpůsobený na míru dané zakázce. Při tvorbě auditorského spisu se postupuje s přihlédnutím ke znalosti klienta, jeho potřeb a zvoleného plánu auditu. V dnešní době již audit probíhá za pomoci informačních technologií a ve většině případů jsou auditorské spisy elektronické.

1.6.4 Výběr auditního týmu a strategická plánovací schůze

Jak již bylo výše zmíněno, součástí plánovacích procedur je také kritické posouzení časové náročnosti zakázky. Výstupem je odhad hodin, které auditorský tým na zakázce stráví. Zároveň je zhodnoceno, jak zkušený (seniorní) tým je pro úspěšné zvládnutí auditu třeba, a je vytvořeno složení týmu na úrovni pozic. Odhad hodin je následně konkretizován a doplněn o jednotlivé pozice, které se auditu zúčastní. V poslední fázi se vybírají konkrétní

zaměstnanci na dané pozice, a to s přihlédnutím k jejich schopnostem, nezávislosti vůči klientovi, časovým možnostem (konflikty s jinými zakázkami) a zaměřením (bankovní klienti, výrobní podniky, apod.). (Komora auditorů ČR, 2018e)

V současné době dochází v oblasti finančního auditu k výraznému rozvoji analytických nástrojů. Analytické nástroje umožňují poznat účetní jednotku hlouběji a analyzovat ji na mnohem detailnějších úrovních než tomu bylo doposud. Nespornou výhodou je časová úspora. Firmy mají tendenci nahrazovat fyzickou práci svých zaměstnanců právě analytickými postupy. S tím souvisí v první řadě klesající potřeba počtu zaměstnanců a dále potom narůstající požadavek na zkušený personál.

Standard ISA 300 ukládá povinnost zapojení klíčových členů auditorského týmu do všech plánovacích činností. Součástí je také strategická plánovací schůze, které se musí zúčastnit všichni klíčoví pracovníci. Schůzi vede partner zakázky, případně manažer zakázky, pokud má o klientovi rozsáhlejší znalosti. (Komora auditorů ČR, 2018e, s. 2) Členové se nejprve navzájem seznamují s činností klienta a sdělují si získané informace, případně informace z předchozích auditů. Nastavuje se obecný přístup k zakázce, identifikují se signifikantní a další rizika, a vytváří se auditorské procedury, kterými mají být tato rizika pokryta. Výstupem je operativní plán auditu, obsahující konkrétní určení postupů, které budou při auditu použity (testy, spoléhání se na kontroly, apod.). Ze strategické plánovací schůze je nutné vytvořit zápis, a přiložit ho k auditorskému spisu. Body, které byly na schůzi dohodnuty, mohou být v případě potřeby pozměněny (pokud například dojde k získání informací, které vedou ke ztrátě smyslu původního postupu).

1.6.5 Stanovení hladiny významnosti

Účetní jednotka během účetního období vyprodukuje velké množství finančních informací. Z časového hlediska není možné, aby auditor prověřil každou jednotlivou položku. Finanční auditor dle standardu ISA 320 ani není povinný zkontrolovat celé účetnictví. K posouzení, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz o finanční situaci podniku mu stačí dostatečná míra ujištění, k čemuž slouží právě hranice významnosti. Materialita je částka, nad kterou jsou pro auditora jednotlivé částky významné, a měl by se na ně detailněji zaměřit. (Komora auditorů ČR, 2018f)

Velmi důležitá je volba správného srovnávacího kritéria, které slouží pro její výpočet. Hladina významnosti by měla být počítána z veličiny, která je pro danou účetní jednotku stěžejní. U klasických výrobních podniků je signifikantní riziko spatřováno většinou na výnosech. Materialita se tedy obvykle počítá jako 1 – 3 % z tržeb. Podniky, které se zabývají buď prodejem, nebo pronájmem nemovitostí, mají ve většině případů jako populaci pro výpočet materiality hodnotu svého majetku, přičemž procentní sazba je obvykle v rozmezí 5 – 10 %. Dále bývá materialita počítána například z vlastního kapitálu (většinou u nově vzniklých společností, které ještě nemají tržby) nebo ze zisku běžného období před zdaněním (3 – 7 %).

Procento, které je pro určení materiality použité, bývá auditorem stanoveno s přihlédnutím k několika faktorům. Hlavními faktory jsou znalost klienta z předchozích období, komplexnost a složitost klienta, množství neopravených (ale i opravených) chyb v minulých účetních obdobích, očekávané nesprávnosti v běžném účetním období a další. Müllerová (2013, s. 80) uvádí, že existuje nepřímý vztah mezi významností a úrovní auditorského rizika. ISA 320 dále definuje povinnost určit tzv. prováděcí hladinu významnosti. „*Auditor je povinnen určit prováděcí významnost (materialitu) pro účely vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti a určení povahy, načasování a rozsahu dalších auditorských postupů.*“ (Komora auditorů ČR 2018f, s. 4) V praxi se jako prováděcí hladina významnosti používá procento z materiality, obvykle 60 - 90% (Komora auditorů ČR, 2012).

Auditorský standard ISA 450 ukládá povinnost shromáždit nesprávnosti zjištěné v průběhu auditu s výjimkou těch, které jsou jednoznačně nepodstatné. (Komora auditorů ČR, 2018h, s. 5) „*Jedná se o nesprávnosti evidentně bezvýznamné, ať už jednotlivě nebo v součtu, a ať už jsou posuzovány podle jakýchkoliv kritérií co do velikosti, povahy, nebo okolností.*“ (Komora auditorů ČR, 2018h, s. 5) Před začátkem auditu se stanoví hodnota jednoznačně nepodstatných nesprávností. Tato hodnota je stanovena na základě úsudku auditora, a jeho přesvědčení o tom, že součet všech individuálních jednoznačně nepodstatných nesprávností materiálně neovlivní účetní závěrku.

V praxi se hodnota jednoznačně nepodstatných nesprávností stanovuje jako procento z prováděcí významnosti, obvykle v rozmezí 1 – 5%. Konkrétní procento je závislé na odborném posouzení rizika vzniku neopravených nesprávností auditorem. Ve zvláštních případech (například na základě zkušeností z minulých let) je míra jednoznačně nepodstatných nesprávností stanovena explicitně (Komora auditorů ČR 2012).

1.6.6 Stanovení významných položek

Jak již bylo v předchozí části práce zmíněno, auditor je povinný pracovat pouze s položkami, které jsou pro něho z pohledu účetní závěrky významné. „*Významnost je třeba chápat jako určitou prahovou či zlomovou hodnotu, nikoli jako primární kvalitativní charakteristiku, kterou informace musí mít, má-li být užitečná.*“ (Komora auditorů ČR, 2018i, s. 8) Ostatní účty nebo skupiny účtů, které nejsou signifikantní buď významem nebo velikostí je možné při testování opomenout.

Po obdržení klientovy předvahy se auditor kriticky zamyslí nad tím, na které skupiny transakcí se, s přihlédnutím k nastavené materialitě, zaměřit. Při takovém posouzení je nutné rozlišovat kvalitativní a kvantitativní významnost. Standardy ukládají povinnost ujistit se o položkách, které přesahují stanovenou materialitu, ale v praxi se za kvantitativně významné považují částky, které dosahují přibližně poloviny materiality.

Účty, které jsou z kvantitativního hlediska považovány za významné, ale nepřesahují materialitu, bývá zvykem netestovat, ale nejprve komentovat v primárním analytickém posouzení. Pokud analytické posouzení nepřinese dostatečné ujištění o povaze a původu částek, přistoupí se k testování. Kvalitativně významné jsou účty, které mohou být vzhledem k materialitě nevýznamné, a přesto je nutné je prověřit. Jedná se o položky se signifikantním, případně vyšším rizikem podvodného jednání. Kvalitativně významnými účty jsou vždy banka, daně, dohadné položky, opravné položky a rezervy. Pokud je však některá z těchto položek tak malá, že by jejím vlivem v žádném případě nemohlo dojít k ovlivnění účetní závěrky, může auditor na základě svého kritického úsudku rozhodnout od případného testování ustoupit. V takovém případě je však nutná detailní dokumentace zvažovaných důvodů. (Komora auditorů ČR, 2018i)

Auditorský spis by měl obsahovat dokument, který uvádí výčet položek, které nebyly auditorem při posuzování významnosti jednotlivých řádků finančních výkazů shledány jako významné. U těchto položek je nutné v obecné rovině uvést a zhodnotit důvody, na základě kterých se auditor pro takové posouzení rozhodl. Auditor sleduje zejména kritéria jako znalost dané položky, komplexnost transakcí, kvalitativní a kvantitativní významnost, kvantitativní netto významnost některých výsledkových účtů (například účet kurzových výnosů a kurzových ztrát), množství nesprávností z minulých účetních období, neefektivnost kontrolního systému v dané oblasti a další. Nevýznamné oblasti se ve svém součtu posuzují vzhledem k prováděcí významnosti. Pokud je hodnota aktiv, pasiv, výnosů nebo nákladů, které jsou posouzeny jako nevýznamné, vyšší než prováděcí významnost, auditor je povinný uvést ve svém spise detailní ujištění o tom, že daným položkám rozumí, a že v nich nespátřuje riziko významné nesprávnosti. (Komora auditorů ČR, 2012)

1.6.7 Analytické postupy

Součástí plánování, kterému předchází stanovení rizik na konkrétních řádcích výkazů a následné volbě způsobu testování, by mělo být dostatečné porozumění hodnotám, které klient má ve svém účetnictví. Analytické posouzení je metoda, ve které jsou meziročně porovnávány jednotlivé položky. Vyčíslen je rozdíl (+/-) a zároveň procentuální diference. Tyto pohyby jsou následně diskutovány s klientem a vysvětlovány. Pro lepší porozumění se zároveň uvádí, jaké účetní případy daná položka obsahuje. Při analytickém posouzení je rovněž důležité kritické posouzení kvalitativní významnosti a materialita. Vysvětleny by měly být všechny materiální částky, ale čím je analytické posouzení detailnější, tím lepší a komplexnější informace o klientovi přináší.

S přihlédnutím ke komplexnosti auditované společnosti musí být zvolena úroveň, na jaké bude analytické posouzení sestaveno. Nejčastější je sestavení na řádcích finančních výkazů. Detailnější informace poskytuje analytické posouzení prováděné na úrovni syntetických účtů. Analytické postupy lze rozdělit na předběžné a finální v závislosti na období, ve kterém jsou sestavena. Primární posouzení je vytvořeno při plánování zakázky, viz výše. Finální analytické posouzení je sestaveno na již zauditovaných číslech (sestavených finančních výkazech), a slouží především k ujištění o tom, že auditor porozuměl klientovým číslům i po úpravě o nesprávnosti, na které v průběhu auditu narazil (Komora auditorů ČR 2018j).

V současné době, kdy dochází k rozvoji analytických metod v auditu, význam analytického posuzování roste. Usiluje se o to, aby se stalo základním stavebním kamenem zakázky. Používá se například jako podklad pro posouzení významných položek. Některé malé analytické testy se provádí již jako součást analytického posouzení, čímž dochází ke zúžení auditorského spisu a jeho zpřehlednění. Inovativní jsou analytické postupy, které zobrazují měsíční pohyby daných položek, což auditorovi umožňuje například objevit sezónnost nebo ojedinělé transakce.

1.6.8 Diskuze o podvodech

Nesprávnost vzniklá ve finančním účetnictví může mít charakter chyby nebo podvodu. *„Rozhodujícím faktorem pro odlišení podvodu od chyby je, zda byla činnost, v jejímž důsledku došlo k nesprávnosti v účetní závěrce, úmyslná či neúmyslná.“* (Komora auditorů ČR 2018k, s. 3) ISA 240 zároveň rozlišuje dva typy nesprávností, a to nesprávnost plynoucí z podvodného účetního výkaznictví, a nesprávnost ze zpronevěry majetku. Auditor má povinnost dotázat se vedení na otázky týkající se podvodu. Diskuze směřuje k identifikaci názoru managementu na oblasti, ve kterých spatřují riziko podvodu, a které by mohly vlivem podvodu zkreslit účetní závěrku. Zjišťuje se, jestli má vedení povědomí o nějakém podvodu (i potenciálním), a zda je na vedení vyvíjený tlak k podvodnému jednání. V takovém případě je dobré se vedení dotázat také na způsob jejich odměňování. Kritérium, dle kterého je management hodnocený může pomoci identifikovat riziko podvodu. Pokud ve společnosti existuje interní audit, je auditor povinný provést diskuzi na stejné téma také s jeho odpovědným zástupcem. Je důležité si uvědomit, že existence rizika podvodu nutně neznamená, že k podvodnému jednání dochází. V souvislosti s tím je třeba identifikovat všechny mechanismy, které podvodu zabraňují, a otestovat jejich efektivitu. Pokud je riziko podvodu zřejmé, mělo by se projevit na výši materiality, a zároveň na signifikanci rizik na daných řádcích účetních výkazů. (Komora auditorů ČR, 2018k)

Diskuze o podvodném jednání není relevantní pouze pro vedení společnosti, ale je nutné dotázat se také osob, které jsou pověřené správou a řízením společnosti. Auditor má povinnost získat a ve svém auditorském spise založit písemné, a vlastnoručně podepsané, prohlášení těchto osob. Prohlášením osoby pověřené správou a řízením stvrzují, že jsou odpovědné za kontrolní systém ve firmě, že auditora seznámily s výsledky hodnocení rizika podvodného jednání, které by mohlo materiálně ovlivnit účetní závěrku, a že

auditora seznámily se všemi podvody, i potenciálními, které jsou jim známé. Dle ISA 240 je dále nutné v prohlášení uvést informaci o tom, že auditora obeznámily se všemi tvrzeními o spáchání podvodu nebo podezření na podvod, o nichž ví a jež mají vliv na účetní závěrku účetní jednotky, a na něž upozornili zaměstnanci, bývalí zaměstnanci, analytici, regulační orgány či jiné subjekty (Komora auditorů ČR 2018k, s. 10).

Komunikace s osobami pověřenými správou a řízením společnosti funguje oboustranně. Auditor je povinný v případě jakéhokoli podezření, které se týká podvodu, včas písemně uvědomit osoby pověřené správou a řízením.

1.7 Rizika spojená s auditními procedurami

Jak uvádí Novotný (2000, s. 104), riziko lze definovat jako „*odhad pravděpodobnosti výskytu nebezpečí za jednotku času*.“ Jinými slovy se tedy jedná o nějakou přirozenou míru nejistoty, že nastane událost, která na předmět rizika nemá pozitivní vliv.

Smejkal a Rais (2003) uvádějí následující dělení rizik:

- ekonomická,
- politická a teritoriální,
- bezpečnostní,
- právní,
- předvídatelná a nepředvídatelná,
- specifická.

Riziko spojené s auditem patří do kategorie specifických rizik.

Toto riziko lze následně dělit na:

- auditorské riziko (jeho součástí je riziko zakázky),
- riziko materiální nesprávnosti.

1.7.1 Riziko zakázky

Riziko zakázky je součástí auditorského rizika a již bylo částečně zmíněno v předchozí části práce. Je nutné jej na začátku auditu klasifikovat především za účelem případného odmítnutí zakázky. Riziko zakázky představuje riziko, které auditorovi plyne z přijaté zakázky. „*Audit vždy představuje pro auditora určitou míru rizika a vždy existuje nebezpečí, že buď vlastníci nebo další uživatelé jej obviní z toho, že audit nebyl řádně proveden.*“ (Sedláček 2006, s. 50) Riziko zakázky se rozlišuje na obvyklé a vyšší než obvyklé. Zakázku s obvyklým rizikem je možné přijmout bez dalších nutných opatření. Přijetí zakázky s vyšším než obvyklým rizikem vyžaduje velkou míru kritického úsudku. Pokud se auditor rozhodne tuto zakázku přijmout, musí být plánování zakázky přizpůsobeno stanovenému riziku.

V praxi to znamená především následující opatření:

- snížení materiality,
- nižší míra spoléhání se na kontrolní systém,
- detailnější dokumentace,
- hlubší než obvyklé poznání společnosti a procesů,
- vyšší míra profesního skepticismu,
- zaměření se na transakce se spřízněnými osobami.

Audit musí být naplánován tak, aby vznikla dostatečná míra ujištění, že bude zakázka v plné míře zvládnutá, a tedy, že bude vyšší než obvyklé riziko těmito opatřeními zajištěno. Míra rizika zakázky by měla být zohledněna ve smlouvě o auditu. (Komora auditorů ČR, 2018l)

1.7.2 Rizika materiální nesprávnosti

Riziko materiální nesprávnosti představuje pravděpodobnost, s jakou bude během provádění auditu nalezena negativní událost, v tomto případě materiální nesprávnost, která by mohla zkreslit účetní závěrku. Míra kritiky, se kterou finanční auditor posuzuje jednotlivá rizika, je ovlivněna stanoveným rizikem zakázky. Obecně lze říci, že čím vyšší je riziko zakázky, tím skeptičtější je třeba přistupovat k posuzování rizik materiální nesprávnosti. Identifikaci a evaluaci rizik materiální nesprávnosti je nutné přikládat

nejvyšší prioritu, protože se jedná o klíčový prvek v souvislosti s identifikací materiálních nesprávností. Správné nastavení rizika na dané položce významně zvyšuje pravděpodobnost, že bude případná nesprávnost nalezena. (Komora auditorů ČR, 2018l)

Tvrzení spojená s riziky materiální nesprávnosti

Riziko materiální nesprávnosti je nutné specifikovat co nejdětailněji tak, aby jasně definovalo, v čem je daná položka riziková. „*Potenciální nesprávnosti musí auditor posuzovat z hlediska pravidel stanovených zákonem o účetnictví. Ten požaduje, aby o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, bylo účtováno do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisejí (§ 3 odst. 1). Dále pak vyžaduje, aby účetní jednotky vedly účetnictví tak, aby bylo správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů (§ 8 odst. 1).*“ (Müllerová 2013, s. 39) Standard ISA 315 definuje tzv. tvrzení, jejichž významem je pomoc při určení povahy, načasování a rozsahu dalších auditorských postupů.

Tvrzení spojená s riziky materiální nesprávnosti dle ISA 315:

- a) Tvrzení týkající se skupin transakcí a událostí v auditovaném období jsou taková, která se vyskytují u rizik spojených s běžnou činností podniku v průběhu roku
 - výskyt (dále jen V),
 - úplnost (dále jen Ú),
 - správnost (dále jen S),
 - správné období (dále jen SO),
 - klasifikace (dále jen K),
 - prezentace (dále jen P).
- b) Tvrzení týkající se zůstatků účtů na konci období se zaměřují na rizika vyskytující se v účetní závěrce
 - existence (dále jen E),
 - práva a povinnosti (dále jen PP),
 - úplnost,
 - správnost, ocenění a alokace (dále jen SOA),
 - klasifikace,
 - prezentace (Komora auditorů ČR 2018l, s. 39).

Dělení rizik materiální nesprávnosti

Rizika materiální nesprávnosti je možné dělit v závislosti na jejich velikosti. Posouzení velikosti rizika je závislé zejména na stanoveném riziku zakázky, významnosti položky z pohledu účetní závěrky, rizikovitosti položky z pohledu možného podvodného jednání, komplexnosti položky, a na dalších faktorech.

Dělení rizik dle signifikance: vysoká, vyšší, nižší.

Pro posouzení rizika je dále klíčové, zda se auditor rozhodl na dané položce spoléhat na kontroly. Například u vysokého rizika, u kterého existuje tzv. control reliance, nedojde ke snížení tohoto rizika na vyšší, ale toto riziko je klasifikováno jako vysoké se spoléháním se na kontroly. Významem je skutečně jasné určení daného rizika.

Rizika na úrovni účetní závěrky bývají zpravidla tato:

- riziko manažerského obcházení kontrol – riziko spojené s podvodným jednáním vedení (riziko neoprávněného účtování nebo manipulace s finančními výsledky podniku),
- rozpoznání tržeb – představuje riziko, že výnos není uznán správně (tržby představují klíčový faktor každé společnosti, a je nutné posoudit, jakým způsobem jsou výnosy uznávány).

Tato rizika jsou zpravidla klasifikována jako vysoká a je u nich nutné posoudit efektivnost kontrol. Riziku, které se týká rozpoznání tržeb, se přiřazují tvrzení.

Rizika na úrovni jednotlivých řádků finančních výkazů

Posouzení a ohodnocení rizik na úrovni jednotlivých řádků výkazů vyžaduje individuální přístup auditora ke každé takové položce. Položkám, které byly při plánování posouzeny jako významné, je kritickým úsudkem nutné přiřadit tvrzení. Cílem je rizika specifikovat do takové míry, aby mohl být správně nastaven způsob testování.

1.8 Fáze testování

Auditorské procedury představují reakce na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti. Procedury v auditu lze definovat jako postupy, které auditor nadefinoval tak, aby na základě posouzeného rizika s největší možnou pravděpodobností identifikoval všechny materiální nesprávnosti na dané položce. Procedury jsou tedy návodem, jak postupovat při testování. Je možné je dělit na substantivní a kontrolní. Substantivní procedury se týkají testování na samotných účetních zůstatcích, zatímco kontrolní procedury poskytují návod, jak otestovat efektivitu kontrol.

Testování představuje proces posuzování čísel, která klient uvádí ve svém účetnictví. Při plánování auditu je důležité zvolit, jakým způsobem bude správnost jednotlivých položek ověřována.

Testy lze rozdělit na:

- analytické,
- detailní,
- konfirmace,
- testování kontrol,
- analytické posouzení,
- posuzování finančních výkazů, přílohy k účetní závěrce, výroční zprávy a zprávy o vztazích mezi propojenými osobami.

Při testování se přihlíží k rizikům, která byla stanovena na jednotlivých řádcích výkazů. Nastavené riziko ovlivňuje velikost vzorku i přípustnou odchylku v analytických testech.

1.8.1 Testování kontrol

Kontrolní systém je důležitou součástí každé účetní jednotky. „*Vnitřní kontrolní systém představuje metody a postupy, které jsou vykonávány nebo řízeny vedením společnosti a zabraňují vzniku nesprávností nebo identifikují nesprávnosti v účetnictví a návazně v účetní závěrce a současně zajišťují ochranu aktiv společnosti.*“ (Müllerová 2013, s. 83)

Dle stupně automatizace lze kontroly rozdělit na manuální a automatické, v závislosti na tom kým, respektive čím, jsou prováděny. Manuální kontroly jsou prováděné lidmi (nejčastěji přímo zaměstnanci), zatímco automatické provádí systém. Dále je možné rozlišovat kontroly na úrovni vedení, a na úrovni jednotlivých konkrétních oblastí. „Auditor musí na všech úrovních řízení posoudit, zda kontrolní postupy, a monitorovací aktivity, o kterých získá informace, mohou zabránit nebo odhalit významné nesprávnosti.“ (Müllerová 2013, s. 83)

V první fázi se identifikují kontroly, které probíhají na jednotlivých stupních řízení. Následně probíhá jejich zhodnocení a volba vhodné strategie testování těchto kontrol. Auditor je povinen se dostatečně ujistit, že kontroly fungují efektivně, a to po celé účetní období. Plán testování by tedy měl zohlednit fakt, že se efektivita kontrol může lišit na začátku, v průběhu a na konci účetního období, a je tedy nutné testované vzorky vybírat rovnoměrně tak, aby nedošlo k situaci, že je část účetního období v testu nepokryta. Když jsou vybrané vzorky, dochází k samotnému testování. Auditor posuzuje, zda kontrola u daného vzorku zafungovala, tedy jestli byla efektivní. Zároveň je nutné posoudit, jestli je kontrola vhodná pro daný účel (správná implementace).

Požadavky na výběr vzorků

Vzorky na testování kontrol by měly být vybírány odborným úsudkem za použití statistických metod výběru. Jak již bylo výše zmíněno, výběr vzorků by měl pokrývat celé účetní období. Počet vzorků je ovlivněn četností dané kontroly. Obecně lze říci, že auditor vybere méně vzorků u kontroly, která probíhá čtvrtletně nebo měsíčně, než pokud kontrola probíhá na denní bázi, případně dle potřeby. V praxi se u automatických kontrol testuje pouze jeden vzorek, a to za předpokladu, že existuje dostatečná míra ujištění o správném fungování daného systému (například expertní posudek). (Komora auditorů ČR, 2018g)

Spoléhání se na kontroly

Pokud je získána dostatečná míra ujištění o správném fungování kontroly, je možné na jejím základě snížit rozsah testovaných vzorků na dané položce (spoléhání se na kontroly). Lze se spoléhat pouze na kontroly, jejichž design, implementace a provozní účinnost byla dostatečně a vhodně prověřena.

U každého signifikantního rizika by se měl auditor přesvědčit alespoň o existenci, designu a implementaci minimálně jedné kontroly, a to i v případě, že není v plánu spoléhání se na její efektivitu. V takovém případě bývá zvykem otestovat jeden vzorek. (Komora auditorů ČR, 2010)

Kontroly na úrovni vedení

Účelem kontrol na úrovni vedení je snížit riziko možné manipulace managementu s finančními výsledky společnosti. Dalším cílem těchto kontrol je včasná identifikace rizik, které by mohly buď materiálně ovlivnit účetní závěrku nebo princip nepřetržitého pokračování účetní jednotky ve své činnosti (tzv. going concern). Mezi tyto kontroly patří zejména rozpočetnictví, reporting mateřské společnosti, vzájemná konfirmace účetních zůstatků ve skupině, porovnávání očekávaných a skutečných výsledků, porady vedení, schvalování manuálních účetních zápisů a další.

Kontroly na konkrétních oblastech finančního účetnictví

Kontroly na nižších stupních řízení představují konkrétní kontrolní postupy, které jsou zaměřeny na zpracování operací a na ochranu majetku. Nejčastější kontrolou na konkrétních položkách je inventarizace. Inventarizovat lze dlouhodobý majetek, zásoby (fyzická inventura), případně konečné stavy rozvahových účtů, tzv. dokladová inventura, kdy se např. porovnávají stavy bankovních účtů na konkrétní bankovní výpisy nebo bankovní konfirmace. Dále se provádí konfirmace vzájemných stavů pohledávek a závazků s protistranami. Dalšími častými kontrolami jsou schvalovací procesy na základě schvalovacích matic, rekonsiliace různých IT systémů nebo různých výstupů téhož systému, revize (věkové struktury pohledávek, nehybnosti zásob, apod.) a přepočty (opravných položek, úroků, apod.). (Auditor: 05/2017)

1.8.2 Testování položek finančních výkazů

Analytické testy

Podstata analytického testu spočívá ve vytvoření vhodného očekávání, které je porovnáno se skutečnou hodnotou v účetnictví. Očekávání je tvořeno na základě zkušeností a porozumění dané položce.

Analytické testy nejčastěji vycházejí z porovnání finančních a nefinančních dat (např. závislost výše odpisů a odpisových sazeb v čase, závislost osobních nákladů a počtu zaměstnanců, závislost výše tržeb a počtu prodaných výrobků, apod.). Dalším typem analytických testů je posouzení smluv. Typickým příkladem jsou nájemní smlouvy, přičemž analytický test spočívá v tom, že se vypočítá očekávaný nájem na základě nájemní smlouvy, a porovná se s příslušným analytickým účtem v hlavní knize. Obvyklé jsou také analytické testy založené na přepočtu klientovy kalkulace. Analytický test je efektivní, pokud je diference mezi skutečností a očekáváním nižší, než stanovená mezní hodnota tolerovaných rozdílů. Mezní hodnotu lze definovat jako hranici, která je vypočítána procentem z testované částky s přihlédnutím k riziku a úrovni spoléhání se na kontroly. „Mezní hodnota je částka představující maximálně tolerovaný rozdíl (chybu) mezi očekávanou a skutečně vykazovanou hodnotou, bez dalšího prověřování. Lze přitom vycházet z plánovací hladiny významnosti resp. z přijatelné míry zjišťovacího rizika.“ (Sedláček 2006, s. 69) Rozdíly, které jsou nad tuto mez, musí být vysvětleny a zdokumentovány v auditorském spisu. Pokud je na dané položce stanoveno signifikantní riziko, měl by být analytický test doplněn také testem detailních údajů.

Testy detailní správnosti

Detailní test lze definovat jako prověřování konkrétních jednotlivých transakcí, zaúčtovaných na daném účtu, především z pohledu jejich věcné správnosti a časové souslednosti. Detailní testy lze rozdělit na testy nadhodnocení a podhodnocení. „Potenciální chyby způsobující nadhodnocení představují neplatnost operace nebo její zaúčtování v nesprávné – vyšší částce, případně zaúčtování do nesprávného období. Potenciální chyby způsobující podhodnocení představují nezaúčtování některých uskutečněných transakcí, jejich zaúčtování v nesprávné – nižší částce nebo zaúčtování do nesprávného období.“ (Müllerová 2013, s. 92) Ve většině případů se detailně netestují všechny položky, které byly zaúčtované na daný účet. Používá se tzv. metoda výběru vzorku. Velikost vzorku je závislá na populaci (velikost dané položky), materialitě, stanoveném riziku, a míře spoléhání se na kontroly. Platí vztah, že čím je vyšší materialita a zároveň nižší riziko, tím méně vzorků je testováno. Nalezená chyba musí být nižší, než stanovená částka jednoznačně nepodstatných nesprávností.

Konfirmace

Konfirmaci lze definovat jako odsouhlasení si vzájemných vztahů s protistranou. Konfirmace je možné rozdělit na otevřené a uzavřené. U otevřené konfirmace se protistrany dotazují na uvedení částky, kterou má ve svém účetnictví. Uzavřené konfirmace obsahují částku, kterou má klient ve své hlavní knize, a protistrana ji pouze potvrdí nebo vyvrátí. Jedná se o způsob testování, který je z pohledu auditu nejprůkaznější, a proto k němu audit tíhne. Nejčastěji se konfirmují stavy bankovních účtů, pohledávky, závazky, tržby a nákupy. Dále jsou konfirmacemi dotazováni právní zástupci auditované společnosti. Je důležité posouzení, zda se jedná o konfirmaci se třetí stranou nebo se spřízněnou osobou. Obecně platí, že konfirmace mezi společnostmi v rámci skupiny vykazují vyšší míru rizika, že se strany dohodnou, a proto je třeba toto vyšší riziko posoudit a případně zohlednit. (Komora auditorů ČR, 2018n)

Posuzování účetní závěrky jako celku

Na závěr auditu obdrží auditor od klienta sestavenou účetní závěrku, která obsahuje finanční výkazy společnosti, přílohu k účetní závěrce, výroční zprávu a zprávu mezi propojenými osobami. Auditor porovnává údaje obsažené v těchto dokumentech s výsledky auditu a s jím připravenými finančními výkazy. Případné odchylky jsou diskutovány s osobou odpovědnou za sestavení účetní závěrky. Obě strany musí dojít ke shodě. (Komora auditorů ČR, 2010)

1.9 Závěrečné procedury finančního auditu

Po ukončení testování všech položek dle plánu a zafixování čísel ve finančních výkazech je nutné vyjádřit se k účetní závěrce jako k celku. Pro ujištění se o porozumění všem meziročním pohybům se provede finální analytické posouzení na úrovni finančních výkazů (tzn., že se porovná rozvaha a výkaz zisku a ztráty běžného a minulého účetního období). Následně je nutné zhodnotit výstup z komunikace s firemním právním zástupcem. Hlavním účelem je posouzení případných dodatečných rezerv nebo opravných položek. Dále se hodnotí dopad událostí, které nastaly po datu účetní závěrky (tj. mezi datem sestavení účetní závěrky a datem vydání zprávy auditora) a schopnost nepřetržitého trvání účetní jednotky (tzv. going concern). Probíhá také sumarizace nesprávností a závěrů zjištěných

během auditu a jejich komunikace s vedením společnosti. Zároveň je nutné získat prohlášení vedení společnosti. Na základě všech výše uvedených skutečností je sestavena zpráva auditora. (Komora auditorů ČR, 2010)

Prohlášení vedení společnosti

Prohlášení vedení společnosti je dokument, ve kterém vedení společnosti stvrzuje, že je odpovědné za účetní závěrku. „*Prohlášení by mělo obsahovat informace, které jsou významné pro účetní závěrku a představují důkazní informace.*“ (Sedláček 2006, s. 82) Vedení by mělo ve svém prohlášení potvrdit také skutečnosti, ke kterým auditor buď nezískal dostatečné informace nebo ve kterých se názor vedení a auditora liší, avšak se nejedná o záležitosti, které by měly materiální dopad na účetní závěrku a nebyly tedy opraveny. V takových případech auditor použije prohlášení vedení společnosti jako důkazní prostředek. Odmítnutí vydání prohlášení vedení je podkladem pro modifikaci výroku auditora.

Posouzení následných událostí

„*Účetní závěrka obsahuje informace, které odpovídají stavu majetku a finanční pozice účetní jednotky k rozvahovému dni. Její sestavení a následné posouzení probíhá později. Čím delší je interval mezi rozvahovým dnem a sestavením účetní závěrky, tím větší je pravděpodobnost, že ve společnosti nastane událost, která významným způsobem ovlivní informace uvedené v účetní závěrce.*“ (Müllerová 2013, s. 98) Jak již bylo výše zmíněno, auditor má povinnost přesvědčit se, že od data účetní závěrky nedošlo až k datu vydání jeho zprávy k žádným významným událostem. Pokud k takovým událostem došlo, je nutné kriticky zhodnotit, zda se tyto informace pouze uvedou v příloze k účetní závěrce (případně ve výroční zprávě společnosti), nebo zda budou mít dopad na modifikaci výroku. Pro posouzení následných událostí slouží následující metody: porovnání částek na účtech mezi rozvahovým dnem a datem vydání zprávy, komunikace s vedením společnosti, komunikace s právním zástupcem společnosti, kontrola obchodního rejstříku a další.

Zpráva auditora

Zpráva auditora je výstupem z celého auditu. Dokument je přikládán k účetní závěrce a představuje jednu z jejích nejdůležitějších částí. Auditor ve zprávě písemně vymezuje předmět auditu, svou odpovědnost, odpovědnost managementu a výrok týkající se auditu účetní závěrky. Výroky lze rozdělit na modifikované a nemodifikované. Nemodifikovaným výrokem je pouze výrok, ve kterém auditor k účetní závěrce nemá žádné výhrady. Mezi modifikované výroky potom dle ISA 705 patří výrok s výhradou (nesprávnosti jsou významné, avšak bez signifikantního dopadu na účetní závěrku), odmítnutí výroku (například pro nedostatek důkazních informací) a záporný výrok, který představuje významné ovlivnění účetní závěrky (Komora auditorů ČR, 2018m).

Na závěr auditu je zpráva podepsaná odpovědným auditorem, který má platnou licenci u KAČR, doručena akcionářům, případně společníkům auditované společnosti.

1.10 Významné odchylky při sestavování účetní závěrky dle IFRS

Jak již bylo výše uvedeno, v České republice je způsob účtování upraven Českými účetními standardy CAS. Vedle účetních standardů CAS je možné se také setkat s mezinárodními standardy účetního výkaznictví IFRS (International Financial Reporting Standards), které účetní jednotce přímo neukládají, jakým způsobem má účtovat, ale metodu, jakou má být její účetnictví vykázáno ve finančních výkazech. *„Zatímco náš systém se zaměřuje na postupy účtování, mezinárodní standardy jsou zaměřeny především na výsledné vykazování – tedy na to, jak mají vypadat účetní výkazy a účetní závěrka.“* (Truhlářová 2014) Pro účely auditu jsou tedy relevantní jak české účetní standardy, tak standardy IFRS, jelikož se auditor vyjadřuje k účetní závěrce společnosti jako celku.

Zákon č. 563/1991, o účetnictví, ukládá povinnost vykazovat dle IFRS společnostem, které emitují investiční cenné papíry přijaté k obchodování na evropském regulovaném trhu. Účetnictví dle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví mohou vést i ostatní české společnosti, musí ale zároveň vést účetnictví dle Českých účetních standardů. Ve většině takových případů se jedná o společnosti, které jsou vlastněny zahraniční mateřskou společností, jejíž účetní závěrka podléhá právě IFRS. (Česko, 1991)

Cílem vykazování dle IFRS je především harmonizace a sjednocení se v prezentaci účetních výsledků. Investoři do cenných papírů obchodovaných na evropském regulovaném trhu mohou být zahraniční osoby a je důležité, aby finanční výsledky jednotlivých emitentů byly jednotné, a tito investoři tak měli možnost rozhodnout se na základě srovnatelných údajů. Srovnatelné údaje jsou rovněž důležité pro vlastníky společnosti, zaměstnance, ale i pro úvěrové společnosti a jiné věřitele, pokud je jejich volba závislá na porovnání se zahraničními společnostmi.

Odchytky v koncepčním rámci

Základním rozdílem je fakt, že českými účetními předpisy se účetní jednotka v České republice musí řídit po dobu celé své činnosti. Je tak možné vést účetnictví dle standardů CAS, ale sestavovat účetní závěrku dle IFRS tím způsobem, že se sestaví finanční výkazy podle českých předpisů a relevantními úpravami je dosaženo znění dle mezinárodních předpisů. „*V prvních finančních výkazech sestavených dle IFRS se použijí znění standardů platných k rozvahovému dni, s několika volitelnými výjimkami a omezenými povinnými výjimkami.*“ (Kříž 2009, s. 4)

Odchytky v účetní závěrce

IAS 1 (IAS je předchůdcem IFRS) upravuje náležitosti účetní závěrky sestavené dle mezinárodních standardů.

„*Dle IAS 1 je součástí účetní závěrky:*

- i. výkaz o finanční situaci (rozvaha)*
- ii. výkaz o úplném výsledku*
- iii. výkaz změn vlastního kapitálu*
- iv. výkaz o peněžních tocích*
- v. komentář obsahující přehled podstatných účetních pravidel a další vysvětlující poznámky a*
- vi. výkaz o finanční situaci k počátku nejzazšího srovnávacího období, pokud účetní jednotka aplikuje účetní pravidla retrospektivně nebo provádí retrospektivní úpravy položek účetní závěrky nebo pokud mění klasifikaci položek své účetní závěrky.*“ (Komora auditorů ČR 2008, s. 4)

České účetní předpisy jsou v tomto ohledu volnější. Některé společnosti vůbec nemají povinnost sestavovat přehled o změnách vlastního kapitálu a výkaz cash flow. Jedná se především o společnosti, jejichž účetní závěrka nepodléhá auditorskému ověření. Dále potom jde o některé finanční instituce, které nemají povinnost sestavovat pouze výkaz cash flow. Finanční výkazy dle IAS ve většině případů uvádějí dvě srovnatelná účetní období (běžné a minulé).

Českou účetní závěrku je možné sestavit pouze v korunách. Závěrka dle IFRS může být sestavena v libovolné měně, která však musí být explicitně uvedena.

Formát finančních výkazů dle mezinárodních účetních standardů

Ficbauer (2016, s. 88) o finančních výkazech dle IFRS uvádí, že: „... *finanční výkazy nemají předepsaný formát. Standard pouze určuje minimální rozsah informací podávaných jejich prostřednictvím.*“ Cílem je informovat investory do takové míry, aby byli schopni přijmout ekonomická rozhodnutí. Oproti tomu české účetní předpisy, a konkrétně vyhláška č. 500/2002 Sb., jasně předepisují, jak má být účetní závěrka uspořádána.

Opravy významných chyb

České účetní předpisy ukládají povinnost uvést nesprávnosti v oblasti provozní a finanční části výkazu zisku a ztráty minulých účetních období jako mimořádné položky výkazu zisku a ztráty v běžném účetním období. Ve finančních výkazech sestavených podle IFRS se nesprávnosti minulých účetních období upraví v období, ke kterému přísluší (pokud se chyba vyskytla v jiném než běžném a minulém období, upraví se o tuto nesprávnost retrospektivně počáteční rozvaha minulého období). Podobně je to i se změnami účetních postupů. Ve výkazech dle IFRS se přehodnotí dopad v obdobích, ke kterým se změna váže, zatímco dle standardů CAS jsou změny zahrnuty v mimořádných položkách běžného účetního období.

2 Praktická část

Cílem praktické části je identifikovat a ohodnotit auditorská rizika v souvislosti s definovaným výrobním podnikem, a na jejich základě vytvořit účinné postupy pro snížení těchto rizik na přijatelné minimum. Dílčím cílem je deskripce provádění auditu výrobní společnosti. Práce naopak nemá poskytovat detailní návod, jak provést audit, ale pouze představit způsoby, s jakými lze k auditu přistoupit.

Společnosti XYZ, s.r.o. je společností s ručením omezeným, která byla definována pouze pro účely této diplomové práce. Některé znaky, kterými se tato firma vyznačuje, mohou vycházet z kombinace znaků různých jiných společností. Společnost však ve skutečnosti neexistuje a jakákoli případná podobnost s dalšími subjekty není relevantní.

Audit ve společnosti XYZ, s.r.o. je současnou auditorskou společností prováděn prvním rokem. Z diskuze s předchozím auditorem nevyplývala žádná významná rizika. Nový auditor byl pouze upozorněn na fakt, že v oblasti tržeb bylo spatřováno vysoké riziko účtování do nesprávného časového období.

XYZ, s.r.o. má povinnost ověření účetní závěrky auditorem, protože překračuje všechna tři kritéria dle ZOÚ, která jsou uvedena v oddíle 1.3.

XYZ, s.r.o. je součástí nadnárodní skupiny XYZ Holding, a zároveň je dceřinou společností firmy XYZ GmbH, která v této společnosti vlastní 100% podíl.

Společnost působí v automobilovém průmyslu a soustředí se na výrobu karosářských dílů, z velké části i pro zahraniční zákazníky. Firma sídlí ve vlastní budově, která se nachází na vlastním pozemku. Druhá budova, ve které má XYZ, s.r.o. sklad hotových výrobků, je pronajata. V aktuálním účetním období měla firma průměrně (přepočtený průměr) 188 zaměstnanců a od 1.1.20XX došlo k plošnému nárůstu mezd o 1%. V minulém účetním období ve firmě pracovalo průměrně 138 zaměstnanců. Společnost má jednu vnitroskupinovou půjčku a jeden bankovní úvěr.

V práci je popsán možný postup při auditu řádné účetní závěrky společnosti XYZ, s.r.o. k rozvahovému dni 31.12.20XX. Účetní závěrka je řádná, a tedy v plném rozsahu dle platné legislativy a Českých účetních standardů (CAS). Minulé účetní období skončilo dnem 31.12.20XY.

2.1 Riziko zakázky

Před uzavřením smlouvy o poskytování auditorských služeb se společností XYZ, s.r.o. je nutné nejprve provést procedury, které vedou ke stanovení rizika zakázky.

Mezi tyto procedury by mělo patřit:

- komunikace s účetní jednotkou a vyžádání potřebných podkladů,
- diskuze s předchozím auditorem,
- posouzení pověsti firmy,
- posouzení auditorovy nezávislosti.

Níže jsou uvedeny skutečnosti, na jejichž základě je možné riziko zakázky finančního auditu společnosti XYZ, s.r.o. stanovit jako obvyklé.

Ve prospěch obvyklého rizika přispívá:

- transparentní struktura vedení a jasně sdělené rozdělení rolí a pravomocí,
- minimum nesprávností v minulých účetních obdobích,
- pověst firmy se zdá být v pořádku,
- členové vedení auditorské společnosti ani jejich blízcí rodinní příslušníci nevlastní majetkový podíl ve společnosti,
- finanční analýza ukazuje, že je podnik zdravý,
- odvětví, ve kterém XYZ, s.r.o. působí, je obvyklé, dobře známé a „relativně nekomplikované“.

Jediné, co by mohlo hovořit proti stanovení jiného než obvyklého rizika zakázky, je relativní neznalost společnosti XYZ, s.r.o. Diskuze s vedením a předchozím auditorem však poskytla dostatečné znalosti klienta a jeho prostředí uvnitř firmy. S přihlédnutím k nenáročnosti odvětví a prakticky minimálnímu výskytu nesprávností při auditech v minulých účetních obdobích je obvyklé riziko zakázky dostačující.

2.2 Přípravná fáze auditu

V přípravné fázi je důležité nastavit budoucí spolupráci s klientem co nejpřesněji. Jak již bylo zmíněno výše, klíčovým dokumentem je smlouva o poskytování auditorských služeb. Ta musí být podepsána s dostatečným předstihem, ideálně alespoň šest měsíců před začátkem auditu. V intervalu mezi podpisem smlouvy a samotným začátkem auditorských prací probíhají přípravné práce. Plánuje se personál, klient je seznámen s dokumenty, které po něm bude auditor požadovat. V případě společnosti XYZ, s.r.o. se lze domnívat, že by se při jejím auditu neměly vyskytnout žádné významné komplikace.

Důvody pro tento předpoklad jsou zejména:

- rozhovory s předchozím auditorem,
- předběžné porovnání účtů od posledního auditovaného účetního období,
- povaha činnosti auditované společnosti,
- velikost klienta.

Pro audit společnosti XYZ, s.r.o. by měl po objektivním zhodnocení dostupných informací postačit jeden seniorní auditor a dva až tři asistenti auditora.

Základní požadované dokumenty před začátkem auditu jsou:

- předvaha k rozvahovému dni,
- stanovy společnosti,
- zápisy z porad vedení,
- sestavy interních dokladů,
- přehled významných změn v účetních metodách,
- salda pohledávek a závazků,
- registry majetků,
- rozklady účtů, o kterých je již v době vyžádání požadavků zřejmé, že budou pro auditora významné,
- protokoly o kontrolách z různých institucí, které ve společnosti během auditovaného období proběhly (finanční úřad, zdravotní pojišťovny, apod.).

Další dokumenty (vybrané vzorky na testování, rozklady dalších účtů, apod.) jsou vyžadovány až v průběhu auditu, jelikož většinou není možné předem určit, které konkrétní podklady budou třeba. Klient má povinnost účetní podklady auditorovi předložit. Pokud tak neučiní, v krajním případě může dojít až k modifikaci výroku.

Výše uvedená témata se diskutují na strategické plánovací schůzi. Zde se s partnerem zakázky řeší i předběžné riziko zakázky a procházejí se oblasti, ve kterých by se mohla vyskytnout komplikace. Pro audit společnosti XYZ, s.r.o. představuje největší riziko především oblast tržeb, jelikož se jedná o výrobní podnik, jehož klíčový ukazatel výkonnosti jsou právě výnosy. Na strategické plánovací schůzi bylo rovněž rozhodnuto o tom, že by pro audit společnosti XYZ, s.r.o. měl být dostačující jeden týden předaudit a jeden týden auditu po konci účetního období.

2.2.1 Porozumění klientovi

Základní informace o auditovaném subjektu je nutné mít již při podpisu smlouvy a plánování auditu. Na začátku auditorských prací, většinou v průběhu předaudit je auditor povinný získat takové informace, které mu poskytnou dostatečnou znalost klienta.

Informace o klientovi jsou čerpány především z:

- rozhovorů s vedením a zaměstnanci,
- rozhovorů s předchozím auditorem (v případě nového klienta),
- obchodního rejstříku,
- internetových stránek,
- účetních výkazů a závěrky z minulých let.

V případě že se nejedná o nového klienta, informace o klientovi, které byly získány v předchozích účetních obdobích musí být aktualizovány. Důvodem je fakt, že během účetního období mohly nastat situace, které by mohly ovlivnit účetní závěrku auditovaného období, nebo by v ní měly být alespoň uvedeny. Dále je aktualizace informací o klientovi důležitá proto, že v případě důležité změny je mnohdy nutné upravit některé procedury v dotčené oblasti.

Jak již bylo výše v popisu zmíněno, společnost XYZ, s.r.o. je v účetním období končícím 31.12.20XX novým klientem. Z toho důvodu je nutné na začátku auditu provést sběr informací o klientovi. Základní informace relevantní pro audit společnosti XYZ, s.r.o. jsou uvedeny v Tabulce 2. Důležitými údaji jsou především: popis činnosti, vlastnické vztahy, investiční aktivity, informace o klíčových osobách ve společnosti, specifické zákony dle kterých se společnost musí řídit, apod. Významným dokumentem je organizační struktura společnosti, případně organizační struktura skupiny, do které účetní jednotka spadá.

Tabulka 2: Základní informace o společnosti XYZ, s.r.o.

Popis činnosti	Společnost vyrábí karosářské díly pro automobilový průmysl (blatníky, podélníky, sloupky, atd.). Zhruba 50% zákazníků je ze zahraničí.
Zákony	Společnost nemá povinnost řídit se žádným specifickým zákonem. Společnost musí operovat v souladu se zákonem č. 17/1992 Sb., o životním prostředí.
Struktura vlastnictví	Dne 31.12.20XX se společnost XYZ, s.r.o. stala součástí nadnárodní skupiny XYZ Holding. 100% podíl ve společnosti je vlastněn mateřskou společností XYZ GmbH, které musí být pravidelně reportovány finanční výsledky. Tato společnost zároveň sestavuje konsolidovanou účetní závěrku.
Transakce ve skupině	Půjčka od mateřské společnosti. Aktuální zůstatek 29,9 mil. CZK (min. rok 29,9 mil. CZK).
Úvěry a půjčky	Bankovní půjčka od společnosti BANKA, a.s. v aktuální výši 107,7 mil. CZK (min. rok 114,7 mil. CZK). Úrok 10% p.a.
Banky a finanční instituce	Běžný CZK a EUR účet u společnosti BANKA, a.s.
Finanční deriváty	Společnost nemá žádné finanční deriváty.
Účetní metody	Společnost sestavuje řádnou účetní závěrku dle Českých účetních standardů (CAS). Reporting mateřské společnosti podléhá standardům IFRS. Ve společnosti existuje převodový můstek mezi CAS a IFRS účty.
Klíčové faktory finanční výkonnosti	1. Tržby 2. Zisk (EBITDA) 3. Marže
Klíčové osoby	David Novák - jednatel Martin Novotný - jednatel Evžen Malý - předseda dozorčí rady Eva Marková - finanční ředitelka Martin Loskot - hlavní účetní
Právní zastoupení	JUDr. Martin Právník

Zdroj: Vlastní zpracování.

Dále je nutné identifikovat a popsat klíčové procesy uvnitř společnosti, především s ohledem na účetní metody, které účetní jednotka používá. U každé výrobní společnosti je vždy nejdůležitější proces týkající se tržeb, jehož popisu a porozumění by měla být dáována nejvyšší důležitost. Zjišťuje se, jak probíhá celý proces od prvotního impulsu (poptávka od zákazníka) až po konečné vystavení faktury.

Klíčovým procesem je také finanční reporting, který představuje popis činností, které ekonomické oddělení vykonává v souvislosti s přípravou finančních výkazů a účetní závěrky. Dalšími důležitými oblastmi typickými pro výrobní podnik jsou především náklady, zásoby, majetek a mzdy. Často bývá pro lepší ilustraci popis procesu doplněn ještě o tokový diagram.

Popis procesu tržeb ve společnosti XYZ, s.r.o.

Společnost XYZ, s.r.o. má se svými zákazníky uzavřené rámcové smlouvy na průběh celého projektu. Počet vyrobených kusů je závislý na tzv. odvolávkách, které jsou pro automobilový průmysl typické. Odvolávka představuje objednávku od zákazníka, která přichází na operativní bázi, a která specifikuje potřebné množství vyrobených výrobků např. pro následující týden. Jakmile dorazí odvolávka, je upřesněn plán výroby. Po výrobě jsou výrobky naloženy na nákladní automobil, a následně přepraveny zákazníkovi. Zákazník při převzetí podepisuje předávací protokol. Firma používá dodací podmínky INCOTERMS 2010 DAP a EXW. Dodací podmínka DAP (Delivered At Place) znamená, že práva a povinnosti přechází na zákazníka v okamžiku, kdy se zboží nachází na místě dodání. Při použití EXW (Ex Works) vlastnictví i práva a povinnosti spojená s dodávaným zbožím společnosti XYZ, s.r.o. zanikají při opuštění brány závodu. Potvrzený předávací protokol je následně předán účetnímu oddělení, na jehož podkladu je vystavena a zaúčtována faktura (Tlapáková, 2012).

V posledních deseti dnech před koncem roku je výroba pozastavena, čímž je sníženo riziko nesprávného časového rozlišení výnosů na konci účetního období. Potenciálním problémem by mohly být dodávky s dodací podmínkou EXW, které jsou k zákazníkovi dopraveny až v novém účetním období. Výroba se opět rozbíhá první pracovní den v novém roce. Zde je riziko nesprávného časového rozlišení malé, jelikož jsou při dodání řádně potvrzené předávací protokoly.

2.2.2 Práce s předvahou

Tabulkovou předvahu (dále jen předvahu) lze definovat jako soubor počátečních stavů, jejich přírůstků a úbytků (tj. obrátů) a konečných stavů na všech nenulových účtech účetní jednotky. Zobrazuje tedy počáteční stavy všech analytických účtů na začátku účetního období, dále jednotlivé změny na těchto účtech a konečné stavy k rozvahovému dni. Na základě stavů z předvahy jsou následně vytvářeny finanční výkazy.

Počáteční stavy rozvahových účtů mohou být nenulové. Počáteční stavy výsledkových účtů musí být vždy rovny nule. Položky nákladů a výnosů jsou totiž evidovány pouze za účetní období. Na jeho konci jejich rozdíl představuje zisk / ztrátu podniku, a v následujícím účetním období se stávají součástí rozvahy ve formě výsledku hospodaření ve schvalovacím řízení, případně neuhrazené ztráty. To však platí pouze za předpokladu, že účetní jednotka nerozhodla o vypořádání zisku / ztráty jinak, například vyplacením ve formě dividend.

Předvaha pro finančního auditora představuje základní a nejdůležitější informaci. Poskytuje zejména následující:

- informace o významných účtech na konci účetního období,
- informace o společnosti a jejích aktivitách,
- informace o změnách na jednotlivých účtech v průběhu účetního období,
- informace o účtech, které se během účetního období staly nevýznamnými,
- informace o událostech ve firmě za uplynulé účetní období.

Ve většině případů bývá předvaha obdržena od klienta v nevyhovující podobě. Z toho důvodu je nejprve nutné ji řádně upravit. Upravuje se nejčastěji formát. Velmi často je nutné data uspořádat do tabulky bez prázdných řádků a sloupců. Dalším častým nedostatkem obdržených předvah bývá špatný číselný formát. Užitečné je rovněž již na začátku upravit čísla analytických účtů dlouhodobého majetku tak, aby začínaly nulou. Například účet softwaru č. 13000 upravíme jako č. 013000. Tato úprava následně přináší usnadnění transformace analytického účtu na účet syntetický. Pro zjednodušení předvahy se dají odstranit také všechny nulové analytické účty.

V některých případech předvaha obsahuje také účty řady 7xx (počáteční a konečný účet rozvahový). Tyto účty nejsou pro potřebu auditu důležité, a je tedy možné je odstranit.

Předvaha musí vyhovovat několika základním účetním pravidlům. Jejich ověřením auditor ověří zároveň princip podvojného účetnictví.

Po obdržení a úpravě předvahy do vyhovující podoby se ověří obecné principy účetnictví:

- součet všech analytických účtů na začátku i na konci účetního období musí být roven nule,
- součet počátečního stavu každého účtu, jeho přírůstků a úbytků za účetní období musí být roven konečnému stavu tohoto účtu,
- součet konečného stavu všech rozvahových účtů musí být roven obrácené hodnotě konečného stavu všech účtů výkazu zisku a ztráty (tzv. bilanční rovnice),
- pokud se v rozvaze k 1.1. nachází nenulový účet č. 431xxx (výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení), součet všech položek výkazu zisku a ztráty k rozvahovému dni předchozího účetního období se musí rovnat hodnotě tohoto účtu.

Pokud není splněno některé z výše uvedených pravidel, auditor se klienta dotáže na důvod. Existuje-li racionální a uspokojivé vysvětlení, lze s předvahou dále pracovat a k tomuto přihlížet v průběhu následujících prací. Pokud takové vysvětlení neexistuje, klient musí předvahu narovnat a poskytnout opravenou verzi. Vždy se však musí jednat o data poskytnutá přímo z účetnictví. Jejich pravost lze ověřit například přímou účastí na extrakci dat z účetního systému.

Předvaha společnosti XYZ, s.r.o. je uvedena v příloze A. Tato předvaha všechna kritéria splňuje, byla upravena do vyhovující podoby, a je tedy možné na ní provádět další procedury a údaje z ní dále využít.

2.2.3 Stanovení hladiny významnosti pro audit společnosti XYZ, s.r.o.

V teoretické části práce bylo zmíněno, že se hladina významnosti při auditu výrobních podniků počítá nejčastěji z výnosů. Zvolit jako srovnávací kritérium zisk by bylo rovněž možné, nicméně v případě společnosti XYZ, s.r.o. se jeví jako nejlepší varianta tržby.

Firma je součástí nadnárodní korporace a ze strany mateřské společnosti by mohl být vyvíjen tlak na úpravu hospodářského výsledku. Zároveň tržby se zdají být veličinou, jejíž výše v průběhu let příliš nekolísá. Pro účely stanovení významnosti se použijí pouze výnosy z provozní oblasti, tedy tržby za výrobky a služby, případně za prodané zboží. Hodnota této veličiny je dle předvahy 671 790 416 Kč.

V případě výnosů se obvykle stanovuje hladina významnosti v rozmezí 1 – 3% této hodnoty. Společnost XYZ, s.r.o. je výrobní podnik v oblasti automobilového průmyslu s historicky minimálním výskytem závažných chyb. S přihlédnutím ke skutečnosti, že se v aktuálním účetním období neodehrály žádné významné změny, a že předvaha neobsahuje žádné neobvyklé účty, lze pro výpočet použít horní mez z daného intervalu, viz Tabulka 3.

Tabulka 3: Stanovení materiality pro audit společnosti XYZ, s.r.o.

Popis	Hodnoty
Tržby ke 31.12.20XX	671 790 416
Použité procento	3%
Materialita	20 153 713
Použité procento	90%
Prováděcí materialita	18 138 341
Použité procento	5%
Jednoznačně nepodstatné nesprávnosti	906 917

Zdroj: Vlastní zpracování dle předvahy společnosti.

Hodnotu pro jednoznačně nepodstatné nesprávnosti stanovíme s ohledem na minimální počet nesprávností v předchozích účetních obdobích jako 5% z prováděcí hladiny významnosti. Jednotlivé nesprávnosti, které budou nižší než tato hodnota, nebudou dále zkoumány.

Součet všech nesprávností, které auditor v průběhu auditu identifikuje, a které nebyly klientem opraveny nesmí být vyšší než rozdíl mezi hladinou významnosti a prováděcí významností.

Pro testování kontrol i účetních hodnot se použije hodnota prováděcí významnosti.

2.2.4 Posouzení významných řádků finančních výkazů

Pro určení, které skupiny účtů z předvahy jsou pro účely auditu významné je dobré připravit si předběžnou rozvahu a výkaz zisku a ztráty na základě prvotní předvahy obdržené od klienta. Hlavním důvodem je usnadnění následné práce.

V opačném případě by bylo nutné posoudit každý analytický, případně syntetický účet zvlášť, což v mnohých případech nemusí být ani logické (některé účty spolu souvisejí a tvoří jednu konkrétní logickou skupinu).

Po sestavení se nejprve odstraní všechny nulové účty. Následně je každý řádek finančních výkazů posouzen z kvalitativního i kvantitativního hlediska (viz teoretická část práce). Kvantitativně významné jsou všechny řádky, které se blíží, nebo přesahují prováděcí materialitu. Kvalitativně významné jsou řádky, na nichž je zaúčtovaná částka nižší než prováděcí významnost, ale pro společnost mají klíčový význam, resp. existuje vyšší pravděpodobnost nesprávnosti.

V níže uvedených tabulkách je provedeno posouzení nenulových řádků finančních výkazů společnosti XYZ, s.r.o. Lze si povšimnout, že jako významné byly určeny například účty daní a rezerv, které zdaleka nedosahují hodnoty materiality, ale pro finanční audit představují vysoké riziko, že by zde mohla být identifikována účetní nesprávnost. (Komora auditorů ČR, 2018f)

Tabulka 4: Stanovení významných řádků rozvahy XYZ, s.r.o.

Název	KS 31.12.20XX v tis. Kč	KS 31.12.20XY v tis. Kč	VÝZNAMNÉ
Software	2 250	2 491	NE
Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	69	69	NE
Pozemky	14 257	14 257	NE
Stavby	197 690	198 599	ANO
Hmotné movité věci a jejich soubory	75 480	76 702	ANO
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	5 935	2 949	NE
Materiál	76 135	58 021	ANO
Nedokončená výroba a polotovary	14 883	14 328	ANO
Výrobky	20 504	20 798	ANO
Poskytnuté zálohy na zásoby	83	289	NE
Pohledávky z obchodních vztahů	204 652	195 703	ANO
Stát - daňové pohledávky	18 078	8 141	ANO
Krátkodobé poskytnuté zálohy	17 715	20 054	ANO
Jiné pohledávky	10	18	NE
Peněžní prostředky v pokladně	220	88	NE
Peněžní prostředky na účtech	4 044	31 131	ANO
Náklady příštích období	4 715	5 125	NE
Komplexní náklady příštích období	107 448	97 835	ANO
Základní kapitál	9 723	9 723	ANO
Ostatní rezervní fondy	24 480	24 480	ANO
Nerozdělený zisk minulých let	616 957	579 909	ANO
Neuhrazená ztráta minulých let (-)	- 350 335	- 350 335	ANO
Rezerva na daň z příjmů	12 977	12 977	ANO
Ostatní rezervy	12 972	12 653	ANO
Závazky k úvěrovým institucím	107 695	114 740	ANO
Jiné závazky	7 505	7 801	NE
Závazky z obchodních vztahů	56 202	50 641	ANO
Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	29 889	29 889	ANO
Závazky k zaměstnancům	11 425	10 304	NE
Závazky ze soc. zabezpečení a zdravotního poj.	7 195	6 144	NE
Stát - daňové závazky a dotace	6 669	8 178	ANO
Dohadné účty pasivní	201 355	191 797	ANO
Jiné závazky	861	650	NE

Zdroj: Vlastní zpracování dle předvahy společnosti.

Tabulka 5: Stanovení významných řádků výsledovky XYZ, s.r.o.

Název	KS 31.12.20XX v tis. Kč	KS 31.12.20XY v tis. Kč	VÝZNAMNÉ
Tržby z prodeje výrobků a služeb	671 790	582 616	ANO
Spotřeba materiálu a energie	349 345	280 126	ANO
Služby	172 235	147 619	ANO
Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	- 260	- 6 152	NE
Mzdové náklady	94 914	68 722	ANO
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	31 967	22 115	ANO
Ostatní náklady	2 727	2 366	NE
Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	3 121	15 478	ANO
Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	176	176	NE
Tržby z prodaného materiálu	1 432	1 190	NE
Jiné provozní výnosy	615	501	NE
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	143	143	NE
Zůstatková cena prodaného materiálu	1 216	1 216	NE
Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	319	4 306	NE
Jiné provozní náklady	6 089	5 267	NE
Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	3 870	3 433	NE
Ostatní finanční výnosy	2 428	1 201	NE
Ostatní finanční náklady	2 157	3 998	NE

Zdroj: Vlastní zpracování dle předvahy společnosti.

Všechny účty označené jako významné je nutné dále ověřit (provést na nich auditní procedury, testy). U všech nevýznamných položek, které se vyloženě neblíží nule, je vhodné se alespoň ujistit, že auditor dané položce rozumí a že její výše dává smysl.

V moderním pojetí auditu je možné pro posouzení významných položek použít další postupy, například korelační analýzu. Velmi užitečná je korelační analýza, která kombinuje finanční data s nefinančními (například počet vyrobených výrobků, množství spotřebované suroviny, počet zaměstnanců, apod.). Slouží především k identifikaci abnormálií v trendech (výkyvů), což vytváří prvotní impuls pro další vyšetřování. Tyto metody jsou však náročnější na množství vstupních dat. Je vhodné je tvořit za delší časové období, případně mít detailnější informace o stavech účtů než je počáteční a konečný stav v účetním období. Zároveň se hodí spíše pro audit větších subjektů v situacích, kdy by klasické metody byly příliš náročné právě v souvislosti s velkým množstvím dat.

Úvaha o nevýznamných položkách

Posouzení nevýznamných položek lze pojmout dvěma způsoby:

- ohodnocení každé jednotlivé položky, která byla označena jako nevýznamná,
- ohodnocení souhrnu všech položek dohromady.

V případě druhé možnosti by se jednotlivé položky následně hodnotily v analytickém posouzení do takové míry, do jaké auditor pokládá za důležité daným transakcím rozumět. Ve skutečnosti hlavní rozdíl představuje způsob, jakým je výše uvedené zdokumentováno. Rozsah a hloubka údajů je závislá na odborném úsudku a zkušenostech auditora.

Tabulka 6: Hodnocení položek, které byly při auditu XYZ, s.r.o. označeny jako nevýznamné

Skupina	Hodnota skupiny (tis. Kč)	Komentář
Aktiva	42 422	Celková hodnota nevýznamných položek i hodnota jednotlivých skupin významně nepřesahuje hranici významnosti. Největší položky jsou představovány majetkem, kde v aktuálním účetním období nedošlo k žádným významným pohybům. Největší položku pasiv představují závazky k zaměstnancům, kde jsou výplaty před splatností. Důvody: <ul style="list-style-type: none">- dobrá znalost povahy účetních zápisů na daných účtech,- výše jednotlivých položek je nevýznamná,- historicky v těchto oblastech nebyly identifikované žádné nesprávnosti,- jednotlivé položky, které dosahují alespoň poloviny materiality, budou komentovány v analytickém posouzení.
Pasiva	- 26 986	
Výnosy	5 750	
Náklady	- 15 162	

Zdroj: Vlastní zpracování dle finančních výkazů společnosti.

V Tabulce 6 je možné vidět ohodnocení všech nevýznamných položek společnosti XYZ, s.r.o. v součtu, přičemž došlo ještě k rozřídění do skupin dle účetní povahy jednotlivých prvků. Tato forma zobrazení umožňuje hlubší posouzení a odpověď na následující:

- zda existuje rovnováha mezi výší nevýznamných aktiv a pasiv, nákladů a výnosů,
- zda celková hodnota nevýznamných položek není příliš vysoká.

Obě dvě kritéria však závisí na subjektivním rozhodnutí auditora. Pokud zhodnotí, že je akceptovatelná mez překročena, měl by být výběr významných položek upraven.

2.2.5 Předběžné analytické postupy

Výše připravené tabulky 4 a 5 je možné dále použít pro předběžné analytické posouzení, které slouží především pro:

- ověření správnosti výběru významných položek,
- detailnější porozumění daným řádkům,
- podklad pro stanovení auditních rizik,
- podklad pro následné testování,
- podklad pro identifikaci kontrol uvnitř podniku.

Tato analytická úvaha spočívá v popisu a ohodnocení jednotlivých konečných zůstatků v aktuálním účetním období, s přihlédnutím a porovnáním s minulým obdobím. Míra, do jaké se auditor každou položkou zabývá je subjektivní, ale výsledkem by mělo být dostatečné porozumění daným transakcím, které proběhly. Není nutné zabíhat do konkrétních detailů, jelikož ty budou pokryty testováním. U nevýznamných položek je hlavním cílem popis, co daný řádek obsahuje, a zda to nebudí pozornost, že je obsaženo něco nesprávného. Pokud by byla tabulka rozšířena o měsíční zůstatky, bylo by dále možné ohodnotit jednotlivé měsíční pohyby a analýza by tak byla detailnější.

Předběžné analytické posouzení společnosti XYZ, s.r.o. je uvedené v příloze B. Při jeho sestavování byl kladen důraz na všechny částky, které jsou významně vyšší než hranice jednoznačně nepodstatných nesprávností (dále jen JNN), kde je předpoklad, že by nalezená chyba byla natolik nevýznamná, aby materiálně ovlivnila účetní závěrku. Vyžaduje-li to však audit, například z důvodu velkého množství chyb v minulých účetních obdobích, lze analýzu prohloubit právě o zkoumání i těchto malých položek.

Stejný postup by měl být proveden ve finální fázi auditu po obdržení finančních výkazů, ve kterých jsou zahrnuty všechny identifikované nesprávnosti, které byly klientem opraveny. Hlavním důvodem je ujistění se, že auditor rozumí každé materiální částce ve finančních výkazech.

2.2.6 Finanční analýza

Finanční analýza patří mezi základní metody hodnocení výkonnosti a zdraví podniku. „V rámci podnikového řízení má finanční analýza návaznost na identifikování slabín, které by mohly v budoucnosti vést k problémům a determinovat silné stránky, na kterých by firma mohla stavět.“ (Polanecký, 2017, s. 89) Výstupy z ní auditorům poskytují informace, které mohou značně ovlivnit riziko celé zakázky. Porovnání finančních ukazatelů ve dvou či více na sebe navazujících obdobích může auditora přivést k podezření, že je ohrožena schopnost podniku nepřetržitě pokračovat ve své činnosti (tzv. going concern). V takovém případě je nutné další zkoumání.

Výběr finančních ukazatelů, které jsou při analýze použity závisí především na charakteru daného klienta. Společnost XYZ, s.r.o. je typickým výrobním podnikem, a proto jsou významné především informace o její ziskovosti, zadlužení a likviditě, viz Tabulka 7.

Tabulka 7: Finanční analýza společnosti XYZ, s.r.o. za období 31.12.20XX a 31.12.20XY

		31.12.20XX	31.12.20XY
Ukazatele ziskovosti			
Hrubá marže	(Výnosy - Náklady na prodané zboží) / Tržby	48%	52%
Zisková marže	(Výnosy - Náklady na prodané zboží - Náklady na služby) / Tržby	22%	27%
Provozní marže	Provozní zisk / Tržby	2%	7%
Ukazatele aktivity			
Doba obratu pohledávek	$360 * (\text{Krátkodobé pohledávky} / \text{Tržby})$ [dny]	129	138
Doba obratu závazků	$360 * (\text{Krátkodobé závazky} / (\text{Náklady na prodané zboží} + \text{Náklady na služby}))$ [dny]	216	250
Ukazatele likvidity			
Běžná likvidita	Oběžná aktiva /Krátkodobé závazky	1,14	1,17
Pohotová likvidita	(Oběžná aktiva - Zásoby) / Krátkodobé závazky	0,78	0,86
Ukazatele zadluženosti			
Celková zadluženost	Cizí zdroje / Celková aktiva * 100 [%]	60%	60%
Míra zadluženosti	Cizí zdroje / Vlastní kapitál * 100 [%]	1,47	1,48

Zdroj: Vlastní zpracování dle finančních výkazů XYZ, s.r.o. a (Kislingerová, 2010)

Jak z výpočtů v Tabulce 7 vyplývá, v celkovém měřítku došlo v aktuálním účetním období k mírnému zhoršení výsledků finanční analýzy auditované společnosti. Nejedná se však o dramatické poklesy.

Příčinami mohou být například:

- odlišnosti ve výrobovém portfoliu,
- více objednaných výrobků s nižší marží,
- poskytnuté slevy zákazníkům,
- zvýšení cen vstupů.

Tyto předpoklady auditor následně ověřuje. Nejčastějšími metodami jsou diskuze s vedením, nebo konkrétní analytické testování příslušných účtů.

Obecně lze však tvrdit, že je společnost XYZ, s.r.o. finančně stabilní. Zisková marže 22 % je v oblasti automotive nadprůměrná. Meziročně došlo ke snížení doby obratu pohledávek i závazků. Důvodem mohou být například zlepšené dodavatelsko – odběratelské vztahy, nebo zlepšená platební schopnost společnosti. Likvidita podniku se zdá být v pořádku. Optimální rozmezí běžné likvidity je 1,5 až 2,5, přičemž hodnota 1,14 by se v oblasti automobilového průmyslu dala považovat za akceptovatelnou. Ideální hodnota pohotové likvidity by se měla pohybovat v rozmezí 0,7 – 1,2, což podnik splňuje v obou zkoumaných obdobích. Hodnota cizích zdrojů dosahuje 60% hodnoty celkových aktiv, což značí relativně dobré finanční zdraví podniku. Společnost se zdá nebýt předlužena. (Kislingerová, 2010).

Výsledky finanční analýzy by měly při finančním auditu především rozšířit porozumění klientovi, povaze jeho činnosti, a mělo by k nim být přihlédnuto při dalším plánování auditorské zakázky.

2.3 Rizika materiální nesprávnosti společnosti XYZ, s.r.o.

Každé z položek, které byly při předchozích postupech ohodnoceny jako významné, by mělo být přiřazené minimálně jedno riziko materiální nesprávnosti

V některých případech se stává, že daná položka obsahuje více různých rizik. V takovém případě je nutné každé jednotlivé riziko identifikovat a definovat. Po identifikaci všech rizik se posoudí jejich velikost a dále se jim přiřadí tvrzení dle standardu ISA 315, kterých se rizika nejvíce týkají.

Rizika materiální nesprávnosti, která byla identifikovaná v rámci auditu společnosti XYZ, s.r.o. jsou uvedena níže (Tabulky 8 – 11). Ke každému z těchto rizik je dále vytvořena vhodná procedura, jejíž provedení má za cíl snížení rizika na akceptovatelnou úroveň.

Při hodnocení rizik je důležité zaměřit se na klíčové účetní oblasti uvnitř jednotky. Ve výrobním podniku je strategickou veličinou výše tržeb. Z toho důvodu by tato hodnota měla nést vysoké riziko materiální nesprávnosti. Všechna rizika spojená s danou účetní položkou však nemusí být stejně vysoká. Například v oblasti tržeb bylo identifikováno více rizik, přičemž dvě byla ohodnocena jako vysoká a všechna ostatní pouze jako vyšší (viz Tabulka 8). Ohodnocení rizika jako „vysoké“ by totiž mělo být skutečně jen tam, kde je to v rámci auditu stěžejní, např. pokud existuje možnost významně ovlivnit hospodářský výsledek (v případě společnosti XYZ, s.r.o. bylo zhodnoceno, že se jedná o problematiku správného časového období).

Tabulka 8: Rizika identifikovaná na položkách výsledovky společnosti XYZ, s.r.o.

Název	Riziko	Velikost rizika	Tvrzení
Tržby z prodeje výrobků a služeb	V1: Existují tržby, které nebyly řádně zaúčtovány.	vyšší	Ú
	V2: Tržby byly zaúčtovány v nesprávném účetním období.	vysoké	SO
	V3: Tržby byly zaúčtovány v nesprávné hodnotě.	vyšší	K, S
Spotřeba materiálu a energie + Služby	N1: Náklady byly zaúčtovány v nesprávné výši.	vyšší	K, S
	N2: Existují náklady, které nebyly řádně zaúčtovány.	vyšší	Ú, V
	N3: Náklady byly zaúčtovány na nesprávný účet nákladů.	vyšší	K, OA
	N4: Náklady byly zaúčtovány v nesprávném účetním období.	vyšší	SO
Mzdové náklady	MZ1: Mzdové náklady jsou zaúčtovány v nesprávné výši nebo ve skutečnosti neexistují.	nižší	Ú, V, S
	MZ2: Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění je kalkulováno nesprávně.	nižší	Ú
Odpisy majetku	O1: Odpisy nejsou správně počítané.	nižší	OA, Ú

Zdroj: Vlastní zpracování.

Pro výrobních podniky jsou kritickou oblastí aktiv zásoby a jejich správné ocenění. Z toho důvodu je riziko ocenění zásob klasifikováno jako vysoké (viz Tabulka 9). S přihlédnutím k velikosti zásob ve společnosti XYZ, s.r.o. existuje pravděpodobnost, že by mohlo jejich nesprávné ocenění materiálně ovlivnit účetní závěrku.

Tabulka 9: Rizika identifikovaná na položkách aktiv společnosti XYZ, s.r.o.

Název	Riziko	Velikost rizika	Tvrzení
Dlouhodobý hmotný majetek (DHM)	M1: V registru majetku jsou položky, které již byly vyřazeny, nebo ještě nebyly zařazeny.	nižší	E, S, Ú
	M2: Součet položek v registru majetku se nerovná hodnotě na příslušném majetkovém účtu hlavní knihy.	vyšší	OA, S, Ú
	M3: Přírůstky majetku z registru ve skutečnosti neexistují.	vyšší	E, OA
Zásoby	Z1: Hodnota registru zásob neodpovídá hodnotě v účetnictví.	vyšší	E, S, Ú
	Z2: Zásoby uvedené v registru zásob ve skutečnosti neexistují.	vyšší	E, OA
	Z3: Zásoby nejsou oceněné ve správné výši.	vysoké	OA, Ú
	Z4: Hodnota opravné položky k zásobám je nesprávně kalkulovaná.	vyšší	OA
Pohledávky z obchodních vztahů	P1: Pohledávky jsou v nesprávné výši.	vyšší	OA, S, Ú
	P2: Pohledávky jsou nesprávně klasifikované z pohledu délky splatnosti.	vyšší	OA, SO, Ú
	P3: Zaúčtované pohledávky ve skutečnosti neexistují.	vyšší	E, OA
	P4: Pohledávky jsou zaúčtované v nesprávném účetním období.	vyšší	SO, Ú
	P5: Hodnota opravné položky k pohledávkám je nesprávně kalkulovaná.	vyšší	OA
Stát - daňové pohledávky	D1: Daň z příjmu právnické osoby je nesprávně kalkulovaná.	vyšší	OA, PP, U
Krátkodobé poskytnuté zálohy	KZ1: Zálohy uvedené v účetnictví jsou v nesprávné výši.	vyšší	OA, S, U
	KZ2: Zálohy uvedené v účetnictví ve skutečnosti neexistují.	vyšší	E, OA
Peněžní prostředky na účtech	PEN1: Peněžní prostředky na účtě se nerovnájí hodnotě v účetnictví.	vyšší	OA, S, Ú
Komplexní náklady PO	KN1: Komplexní náklady nejsou kalkulovány ve správné výši.	vyšší	OA, S, Ú

Zdroj: Vlastní zpracování.

U položek pasiv je kritická především hodnota dohadných položek a rezerv. Tyto částky jsou do velké míry kalkulovány na základě odborného úsudku. Z toho důvodu je důležité důkladně posoudit, zda je rezerva nebo dohadná položka vytvořena na základě objektivních skutečností.

Nesprávnou výší dohadů může rovněž dojít k materiálnímu ovlivnění výsledku hospodaření. Hodnota dohadných položek ve společnosti XYZ, s.r.o. několikanásobně převyšuje stanovenou hladinu významnosti. S přihlédnutím k tomu je při hodnocení této položky nutné dbát zvýšené opatrnosti a důkladně jí porozumět (viz Tabulka 10).

Tabulka 10: Rizika identifikovaná na položkách pasiv společnosti XYZ, s.r.o.

Název	Riziko	Velikost rizika	Tvrzení
Vlastní kapitál	VK1: Vlastní kapitál je zaúčtován v nesprávné výši.	vyšší	E, OA, S, Ú
Rezervy	R1: Ostatní rezervy jsou vytvořeny v nesprávné výši.	vyšší	E, OA, S, Ú
	R2: Rezerva není kalkulována ke všem pasivním právním sporům.	vyšší	E, OA, S, Ú
Závazky k úvěrovým institucím	UV1: Aktuální zůstatek bankovního úvěru se nerovná hodnotě v účetnictví	vyšší	OA, S, Ú
Závazky z obchodních vztahů	OZ1: Závazky jsou v nesprávné výši.	vyšší	OA, S, Ú
	OZ2: Závazky jsou nesprávně klasifikované z pohledu délky splatnosti.	vyšší	OA, SO, Ú
	OZ3: Některé dodavatelské faktury nebyly zaúčtovány, nebo byly zaúčtovány v nesprávném období.	vyšší	SO, Ú
Závazky ve skupině	UV2: Aktuální zůstatek vnitroskupinové půjčky se nerovná hodnotě v účetnictví.	vyšší	OA, S, Ú
Stát - daňové závazky a dotace	D2: Daň z přidané hodnoty je kalkulována v nesprávné výši.	vyšší	OA, PP, Ú
	D3: Hodnota DPH na účtě 343 neodpovídá nevypořádaným přeplatkům / nedoplatkům.	nižší	E, S
Dohadné účty pasivní	DU1: Dohadné položky jsou kalkulované v nesprávné výši.	vysoké	E, OA, S, Ú

Zdroj: Vlastní zpracování.

Po posouzení kontrolního prostředí společnosti, a po identifikaci efektivních a kontrolních mechanismů v souvislosti s danou účetní položkou, může dojít ke snížení rizika materiální nesprávnosti na této položce. To má za následek především možnost větší přípustné odchylky od předpokládaných hodnot při analytických testech, případně snížení množství vzorků při testech detailní správnosti. Praktické je zaměření se na hledání efektivních kontrol zejména na položkách s vysokým rizikem, kde bývá následné snížení počtu testovaných vzorků významné.

Rizika na úrovni účetní závěrky

Jak již bylo v teoretické části práce zmíněno, rizika na úrovni účetní závěrky se týkají především obcházení kontrol vedením a správného vykázání výnosů. Tabulka 11 zobrazuje tato rizika konkrétně vztažená k auditu společnosti XYZ, s.r.o. V oblasti tržeb je nejvyšší

riziko spatřováno především v rozlišení správného časového období pro uznání výnosu. Následující analytické a kontrolní procedury by se tedy měly zaměřit především na tuto oblast. Pod toto riziko mohou patřit i ostatní rizika materiální nesprávnosti, která byla na úrovni výnosů identifikována. Riziko přehlížení kontrol managementem je významné při auditu každé společnosti bez ohledu na to, zda se jedná o výrobní podnik, nebo například o bankovní instituci. Procedury, které se k tomuto riziku budou vztahovat by měly auditora přivést k dostatečné míře jistoty, že management finančními výsledky nemanipuloval.

Tabulka 11: Rizika na úrovni účetní závěrky společnosti XYZ, s.r.o.

Název	Riziko	Velikost rizika	Tvrzení
Management	MAN1: V účetním deníku existují neoprávněné účetní zápisy.	vysoké	
	MAN2: Vedení záměrně kalkulovalo dohadné položky v nesprávné výši.	vysoké	
Výnosy	V4: Riziko, že tržby byly vykázány v nesprávné výši v důsledku podvodu nebo snahy o manipulaci s účetním výsledkem hospodaření.	vysoké	Ú, V
	V2: Tržby byly zaúčtované v nesprávném účetním období.	vysoké	SO

Zdroj: Vlastní zpracování.

2.4 Identifikace a testování kontrol ve společnosti XYZ, s.r.o.

Kontrolou ve smyslu auditu lze chápat proces, který účetní jednotka, nebo její člen, vykonává za účelem snížení rizika vzniku nesprávnosti.

K testům provozní účinnosti (efektivity) kontrol možné použít následujících postupů:

- dotazování,
- inspekce příslušné dokumentace,
- pozorování podnikových činností účetní jednotky,
- opětovné provedení kontroly (Komora auditorů ČR 2010, s. 234).

Nejprve se auditor seznámí s kontrolním prostředím. Následně se zjišťuje (s ohledem na významné a vysoce rizikové položky), zda společnost u daných položek nějakým způsobem předchází vzniku chyb. Pokud jsou kontroly identifikovány, provádí se test provozní účinnosti tím způsobem, že se vhodnou metodou (statistickou nebo odborným

úsudkem) vybere příslušný počet vzorků, které se dále zkoumají. Počet vybíraných vzorků je závislý na velikosti rizika a na četnosti kontrol za určité časové období. Doporučený počet vybíraných vzorků zobrazuje Tabulka 12.

Tabulka 12: Doporučený počet vzorků pro testování kontrol

Četnost kontroly	Doporučený minimální vzorek
Týdně	10
Měsíčně	2-4
Čtvrtletně	2
Ročně	1

Zdroj: (Komora auditorů 2010, s. 239)

Doporučený vzorek je uváděn jako minimální právě proto, že by měl být úměrně s velikostí rizika navýšen. Rozsah navýšení je závislý na subjektivním názoru auditora.

Pokud je nalezená kontrola posouzena jako automatická (tzn. závislá na IT, nezávislá na lidské vůli), stačí pro její otestování pouze jeden vzorek. Auditor se však musí dostatečně ujistit, že je používán informační software spolehlivý. K tomuto ověření se v praxi využívají IT specialisté a auditor se následně spoléhá na výsledky jejich analýzy.

Vysoká rizika byla u společnosti XYZ, s.r.o. klasifikována v oblasti tržeb, zásob a dohadných položek. Při testování těchto položek by díky vysokému riziku bylo nutné vybírat velké množství testovaných detailních vzorků, případně by odchylky při příslušných analytických testech musely být velmi malé. V případě, že se prokáže efektivita kontrol v těchto oblastech, může dojít k následujícímu:

- snížení počtu vzorků při testu detailní správnosti,
- zvýšení přípustné odchylky při testech analytické správnosti.

Důležité je hledat kontroly nejen na položce jako takové, ale aby zároveň snižovaly příslušné riziko. Například v oblasti tržeb existuje několik rizik, z nichž největší spočívá v účtování výnosů do nesprávného časového období. Kontrola, na které bude testována provozní účinnost by se měla vztahovat především k tomuto riziku. Z toho důvodu potom platí, že je možné spoléhat se na kontroly pouze na tomto riziku, nikoli na ostatních rizicích souvisejících s tržbami.

V Tabulce 13 jsou uvedeny kontroly, které byly nalezeny ve společnosti XYZ, s.r.o. Ke snížení rizik na daných položkách je potřeba tyto kontroly nejprve popsat, a následně otestovat.

Tabulka 13: Kontroly identifikované při auditu společnosti XYZ, s.r.o.

Riziko	Kontrola	Kdo provádí	Četnost
V2	Automatická kontrola pro vystavování prodejních faktur – Účetní systém kontroluje, že nemůže být vystavena faktura bez existujícího dodacího listu a obdržené objednávky. Datum dodání je systémem automaticky propsáno na fakturu.	Účetní software	Denně
Z3	Finanční ředitelka provádí na měsíční bázi porovnání cen materiálu v účetnictví s posledními došlými fakturami za materiál.	Eva Marková	Měsíčně
DU1	Finanční ředitelka provádí na konci roku kontrolu, zda ke všem dodávkám existuje faktura nebo dohadná položka.	Eva Marková	Ročně

Zdroj: Vlastní zpracování.

Kontrola na oblasti výnosů je automatická. Pro účely této práce se spoléhejme na bezchybnou funkci informačního systému. V aktuálním účetním období stačí otestovat pouze jeden vzorek. Výstup z testování by mohl vypadat následovně: *Viděli jsme vydanou fakturu č. 20XX/1205-1 ze dne 05.12.20XX, vystavenou Martinem Loskotem (hlavním účetním). Dále jsme viděli dodací list č. DOD20XX1203-1 ze dne 3.12.20XX a objednávku od zákazníka ABC, a.s. ze dne 12.10.20XX. Číslo dodacího listu i číslo objednávky na faktuře se shoduje se samotnými dokumenty. Datum dodání se shoduje s DUZP na faktuře.*

Na zásobách bychom dle Tabulky 12 měli zkontrolovat minimálně 2-4 vzorky. Jelikož je identifikované riziko vysoké, z principu opatrnosti by měla být zvolena vyšší hodnota. Optimální by se zdálo testovat alespoň 4 vzorky. Výstup z testování kontroly by mohl vypadat takto: *Viděli jsme měsíční porovnání skladových cen materiálu s průměrnými cenami z materiálových faktur za měsíc 05/20XX, které byly obdrženy za předchozí dva měsíce. Zároveň jsme si vybrali položku materiálu č. INV.123 a v účetnictví dohledali, kdy byla naposledy nakoupena. Skladová cena v registru zásob je 23,70 Kč/kg. Poslední nákupní cena tohoto materiálu je 24,10 Kč/kg. Nákupní cena tohoto materiálu na faktuře obdržené před dvěma měsíci byla 23,50 Kč/kg. Skladová cena se zdá být objektivní, jelikož*

u tohoto materiálu dochází k fluktuaci cen v závislosti na ceně ropy. Kontrola je efektivní. Jelikož se testují 4 položky, postupovalo by se stejným způsobem u dalších tří měsíčních porovnání z daného účetního období.

Výstup z testování provozní účinnosti kontroly dohadných položek by mohl mít následující podobu: Viděli jsme dokument dodavky_20XX.xlsx vytvořený finanční ředitelkou společnosti XYZ, s.r.o. V dokumentu je ke každé dodávce komentář, zda k ní společnost eviduje dodavatelskou fakturu. Pokud ne, je u příslušného řádku poznámka DOHAD. Na spodní straně dokumentu potom existuje součet všech položek, ke kterým společnost nemá fakturu. Náhodně jsme vybrali položku týkající se finančního poradenství za měsíc 12_20XX. U této položky byla uvedena poznámka DOHAD. V rozkladu účtu 389 jsme ověřili, že se zde tato položka nachází. Kontrola se zdá být efektivní.

2.5 Auditní procedury a testování

Procedurou v auditu lze rozumět auditorem navrhovanou reakci na vyhodnocené riziko s cílem toto riziko snížit na přijatelné minimum. V praxi auditní procedura znamená návod, jaké konkrétní činnosti je třeba vykonat v souvislosti s pokrytím identifikovaného rizika a tvrzení s tímto rizikem spojených.

K identifikovaným rizikům při auditu společnosti XYZ, s.r.o. byly vytvořeny procedury uvedené v tabulkách níže. Lze si povšimnout, že některé procedury pokrývají více rizik. Naopak některé procedury jsou specifické jen pro jedno riziko. Obecně platí, že pokud je procedura dostatečně komplexní, může pokrývat více rizik. Tato rizika by spolu však měla souviset (buď být identifikovaná ve stejné účetní oblasti, nebo spolu souvisejí svou povahou). Je důležité zmínit, že uvedené procedury nejsou vyčerpávající a způsob, jakým lze účetní zůstatky ověřit závisí do velké míry na kreativitě auditora. Jednotlivé testy mohou být upravené přesně „na míru“ dané účetní položce dle transakcí, které obsahuje.

Při testování jsou využívány účetní záznamy různé povahy, které pocházejí z účetního systému dané jednotky. Mezi nejčastější patří:

- předvaha,
- rozklady účtů,
- registr dlouhodobého majetku a zásob,
- saldokonta pohledávek a závazků
- účetní deník.

Pro správnost samotného testování je vždy důležité ujistit se o dvou základních vlastnostech těchto dokumentů. U každého z nich je nutné ověřit jeho správnost a úplnost. Úplný dokument obsahuje všechny existující informace, a nic v něm nechybí.

Úplnost lze ověřit různými způsoby, z nichž nejjednodušší je buď fyzické pozorování při extrakci dat z účetního systému nebo porovnání celkové hodnoty v testovaném dokumentu s hodnotou příslušného řádku rozvahy.

Správnost je chápána ve smyslu správnosti každé informace, který tento dokument obsahuje. Ověření správnosti probíhá nejčastěji náhodným výběrem několika informací obsažených v dokumentu. Tyto informace jsou následně kontrolovány s případnými zdroji, ze kterých pochází. Například úplnost obdrženého registru majetku se ověří porovnáním celkové hodnoty z registru s hodnotou příslušných majetkových účtů v účetním deníku. Následně se náhodně vybere několik majetků z registru a konkrétní údaje jsou porovnány s jednotlivými kartami k těmto majetkům.

Počet vybíraných položek závisí na subjektivním úsudku auditora. Měl by však být zohledněn celkový počet položek v daném dokumentu.

2.5.1 Test počátečních zůstatků

Jelikož se jedná o první rok auditu společnosti XYZ, s.r.o. daným auditorem, je nutné ověřit počáteční zůstatky jednotlivých rozvahových účtů. Tyto zůstatky jsou zároveň konečnými zůstatky minulého účetního období končícího 31.12.20XY a byly z nich sestaveny finanční výkazy za minulý rok.

Prvním krokem je porovnání počátečních zůstatků rozvahových účtů v předvaze se sestavenými finančními výkazy k rozvahovému dni minulého účetního období.

Následně se každý zůstatek, jehož hodnota je vyšší než stanovená materialita (někdy z opatrnostního hlediska například polovina stanovené materiality) musí ověřit. Částku peněžních prostředků na účtech u peněžních ústavů lze ověřit na bankovní výpisy, majetek a pohledávky testem detailní správnosti vybraných vzorků. Hodnotu úvěrů je možné ověřit pomocí úvěrových smluv apod. Zároveň se provádí analytické posouzení počátečních zůstatků, kde je popsáno a ohodnoceno, co dané řádky obsahují. Velkou roli při hodnocení počátečních zůstatků hraje komunikace s předchozím auditorem, kde se nový auditor dotazuje na výskyt chyb, problematických oblastí a další.

2.5.2 Dlouhodobý majetek

Dlouhodobý majetek ve společnosti XYZ, s.r.o. představuje poměrně významnou část celkových aktiv. Existují zde různá rizika, například nesprávný okamžik zařazení, ocenění v nesprávné hodnotě nebo nesprávně nastavené odepisování, což může významně ovlivnit výkaz zisku a ztráty společnosti. Tabulka 14 představuje procedury, kterými by auditor tato rizika měl minimalizovat.

Tabulka 14: Auditní procedury v oblasti dlouhodobého majetku společnosti XYZ, s.r.o.

Procedura	Pokrytá rizika
Porovnejte registr dlouhodobého majetku s příslušnými účty. Vytvořte pohybovou tabulku a spočítejte velikost vzorku přírůstků a úbytků. Přírůstky ověřte na karty majetku a jejich existenci fyzicky zkontrolujte. K vybraným úbytkům zkontrolujte protokol o vyřazení, případně fakturu související s prodejem. V takovém případě ověřte i zůstatkovou hodnotu.	M1, M2, M3
Proveďte analytický test odpisů. Porovnejte hodnotu odpisů v minulém účetním období s hodnotou v aktuálním účetním období s přihlédnutím k přírůstkům a úbytkům v aktuálním účetním období.	O1

Zdroj: Vlastní zpracování.

Z údajů uvedených v registru majetku se sestrojí tabulka pohybů, viz Tabulka 15. Počáteční a konečné stavy se porovnají s hodnotami uvedenými v předvaze, čímž je

ověřena úplnost registru. Tato tabulka také následně slouží pro ověření správnosti údajů v účetní závěrce. Společnosti velice podobnou tabulku uvádějí v příloze k účetní závěrce.

Tabulka 15: Pohybová tabulka dlouhodobého majetku společnosti XYZ, s.r.o. za rok 20XX

ÚČET	31.12.20XY	Přírůstky	Úbytky	31.12.20XX
021 - Budovy	323 828 578	-	-	323 828 578
022 - Hmotné movité věci a jejich soubory	546 928 098	748 989	-	547 677 087
081 - Oprávky k budovám	125 229 315	909 685		126 139 000
082 - Oprávky k hmotným movitým věcem	470 226 344	1 971 128		472 197 472
Zůstatková hodnota	31.12.20XY			31.12.20XX
Budovy	198 599 263			197 689 578
Hmotné movité věci a jejich soubory	76 701 754			75 479 615

Zdroj: Vlastní zpracování.

Celková hodnota přírůstků je výrazně nižší než stanovená materialita, dokonce i než stanovená hranice JNN. V aktuálním účetním období nedošlo k žádným úbytkům. Není proto tedy nutné detailní testování přírůstků a úbytků. Pokud by byly pohyby během roku vyšší, spočítala by se velikost vzorku a provedl by se test detailní správnosti a následné ověření existence fyzickou prohlídkou nově pořízených položek dlouhodobého majetku.

Testování odpisů lze provést analytickým testem. Na základě hodnoty odpisů zaúčtovaných na účtu 551 se s přihlédnutím k přírůstkům a úbytkům dlouhodobého majetku v aktuálním účetním období vytvoří předpokládaná hodnota. Tato hodnota se následně porovná s účtem 551 v aktuálním účetním období. Za přijatelný výsledek by byla považována odchylka, která by byla nižší než hranice JNN. Pokud by byly přírůstky a úbytky během roku významné, pravděpodobně by test nevyšel. Pohyby by se dále musely analyzovat po jednotlivých časových obdobích (například měsících), přičemž měsíc s významnými přírůstky / úbytky by měl v testu větší váhu.

2.5.3 Zásoby

Hlavním podkladem pro testování zásob je skladová evidence, čili registr zásob. Většina společností dnes vede elektronický registr, který je součástí účetního systému. Úplnost registru se ověří porovnáním s hodnotou na příslušných účtech zásob. Správnost registru se ověří samotným výběrem a následným detailním testem. Procedury vztažené k oblasti zásob zobrazuje Tabulka 16.

Tabulka 16: Auditní procedury v oblasti zásob společnosti XYZ, s.r.o.

Procedura	Pokrytá rizika
Porovnejte registr zásob s příslušnými účty. Na základě spočítaného výběru vzorků k vybraným vzorkům dohledejte poslední nákupní faktury a ověřte, zda se průměrná nákupní cena odpovídá hodnotě v registru.	Z1, Z3
Proveďte inventuru materiálu a hotových výrobků. Z registru zásob vyberte položky, které si fyzicky prohlédněte.	Z2
Na základě interní směrnice pro opravné položky spočítejte hodnotu opravné položky k zásobám a porovnejte s hodnotou v účetnictví.	Z4

Zdroj: Vlastní zpracování.

Nejprve se auditorem zvoleným postupem spočítá velikost vzorku na jednotlivých účtech zásob. Následně se k vybraným vzorkům dohledají poslední nákupní faktury a ověřuje se, zda se cena v registru liší od průměrné nákupní ceny. Pokud společnost používá jinou metodu ocenění zásob (například FIFO), přihlédne se k ní při výběru přijatých faktur.

Inventura zásob probíhá fyzickým pozorováním položek z registru, které byly vybrány příslušnou statistickou metodou. Za běžných okolností se tedy nekontroluje celý sklad. Kromě toho je při inventuře důležité zmapovat a ohodnotit proces, jakým provádí inventuru klient. Z toho důvodu se auditor účastní inventury klienta.

Opravná položka k zásobám společnost tvoří na základě svého nejlepšího vědomí a svědomí. Většinou se opravná položka k zásobám tvoří podle obrátkovosti zásob, tzn. pokud zásoba leží určitou dobu na skladě bez pohybu, vytvoří se k ní odpovídající opravná položka. Nejčastěji se tvoří opravná položka ve výši 50% k zásobám, které jsou bez pohybu více než 180 dní a ve výši 100% k položkám bez pohybu déle než jeden rok.

Auditor si vyžádá kalkulaci opravné položky od klienta. Její celkovou hodnotu porovná s hodnotou na příslušných účtech v účetním deníku. Následně se dle identifikovaných pravidel pro tvorbu opravná položka přepočítá.

2.5.4 Pohledávky

Nejjednodušší a nejspolehlivější test pohledávek se provádí pomocí tzv. konfirmací. Konfirmace je dokument, ve kterém si dvě společnosti odsouhlasují vzájemné transakce. Tabulka 17 zobrazuje procedury vztažené k rizikům v oblasti pohledávek.

Tabulka 17: Auditní procedury v oblasti obchodních pohledávek společnosti XYZ, s.r.o.

Procedura	Pokrytá rizika
Porovnejte saldo pohledávek s příslušnými účty. Na základě spočítaného výběru vzorků proveďte konfirmační test. K neobdrženým konfirmacím proveďte test následných plateb. Na základě splatnosti porovnejte hodnotu krátkodobých a dlouhodobých pohledávek. Proveďte detailní test krátkodobých poskytnutých záloh.	P1, P2, P3, P4, KZ1, KZ2
Proveďte analýzu věkové struktury pohledávek a na základě interní směrnice pro opravné položky spočítejte hodnotu opravné položky.	P5

Zdroj: Vlastní zpracování.

Ze salda pohledávek se vyberou protistrany, kterým je rozeslán konfirmační dopis s žádostí o odsouhlasení pohledávek klienta / závazků protistrany. Následně se porovnávají došlé konfirmace s hodnotou pohledávek v saldu. Identifikované rozdíly musí klient vysvětlit a případně doložit potřebnými dokumenty.

Pokud auditor některou konfirmaci neobdrží, nahradí ji testem následných plateb. Žádají se bankovní výpisy ke všem platbám od dané protistrany, které proběhly po rozvahovém dni. Následně se kontroluje v aktuálním saldu, že již zaplacené pohledávky nejsou obsaženy.

Protistrany by měly potvrzené konfirmační dopisy zasílat přímo na adresu auditora, aby nemohlo dojít k jejich manipulaci ze strany auditované společnosti.

Analýza věkové struktury salda poskytuje údaje o tom, jak dlouho jsou jednotlivé pohledávky po splatnosti. V praxi se při jejím sestavování intervaly pohledávek stanovují dle:

- intervalů v příloze k účetní závěrce klienta (pro možnost následné kontroly účetní závěrky),
- intervalů stanovených pro výpočet opravné položky k pohledávkám.

Na základě této analýzy a znalosti směrnice pro výpočet opravné položky k pohledávkám se provede její rekalkulace. Výsledek je následně porovnán se zaúčtovanou hodnotou a pokud je odchylka větší než JNN, navrhne se účetní jednotce, aby provedla opravu. Opravná položka k vnitroskupinovým pohledávkám se netvoří, jelikož se její tvorba vzhledem k povaze transakcí jeví jako nesmyslná.

Kontroluje se také, že saldo pohledávek neobsahuje zákazníky, u nichž je hodnota pohledávek záporná. Taková pohledávka je svojí povahou závazkem, a proto je případně nutné evidovat tuto skutečnost v seznamu nesprávností a na úrovni finančních výkazů provést reklasifikaci.

Dále se pro účel finančních výkazů provádí rozdělení pohledávek na krátkodobé a dlouhodobé. Krátkodobými pohledávkami se rozumí takové, které mají splatnost do 1 roku od rozvahového dne. Všechny ostatní pohledávky do splatnosti jsou klasifikovány jako dlouhodobé a musí být v rozvaze vykázány separátně.

2.5.5 Daně

Testování daní se provádí nejčastěji analyticky. Auditor si vyžádá bankovní výpisy k zálohám na daň z příjmu, které byly v aktuálním účetním období zaplacené. Následně se vytvoří jednoduchý analytický test, kde se na základě hodnoty na konci minulého účetního období a aktuálních pohybů během roku (obdržení přeplatku, zaplacení nedoplatku, zaplacení záloh na daň, zaúčtování daně běžného účetního období) vypočítá předpokládaná hodnota daně k rozvahovému dni. Dále si auditor od klienta vyžádá jeho kalkulaci daně z příjmu právnických osob a posuzuje oprávněnost jednotlivých položek, ze kterých je daň počítána (viz procedury v Tabulce 18).

Tabulka 18: Auditní procedury v oblasti daní společnosti XYZ, s.r.o.

Procedura	Pokrytá rizika
Na základě daňového přiznání a zaplacených záloh spočítejte daň z příjmu právnické osoby a porovnejte s účetnictvím. Ohodnoťte výši rezervy na daň z příjmu právnické osoby.	D1
Zkontrolujte dosud nezaplacená přiznání k DPH a porovnejte s účetnictvím. Dohleďte, které transakce byly zahrnuty, a proveďte test správnosti a úplnosti.	D2, D3

Zdroj: Vlastní zpracování.

Testování daně z přidané hodnoty probíhá nejčastěji formou kontroly přiznání k DPH. V účetnictví by měly být jako otevřené na účtu 343 maximálně dvě poslední měsíční přiznání. Rozklad položek, které dané přiznání obsahuje lze testovat testy detailní správnosti.

2.5.6 Peníze na účtech

Hodnota peněžních prostředků na bankovních účtech se ověřuje konfirmační metodou podobně jako pohledávky s tím rozdílem, že je nutné oslovit všechny bankovní subjekty, se kterými společnost v aktuálním účetním období realizovala transakce, viz Tabulka 19.

Tabulka 19: Auditní procedury v oblasti peněžních prostředků společnosti XYZ, s.r.o.

Procedura	Pokrytá rizika
Proveďte konfirmační test se všemi bankovními subjekty, se kterými společnost spolupracuje.	PEN1

Zdroj: Vlastní zpracování.

V určitých případech lze bankovní konfirmace nahradit bankovními výpisy k rozvahovému dni, avšak věrohodnost výpisů je výrazně nižší než důvěryhodnost konfirmace. Často je bankovní výpis použit pouze dočasně. Po obdržení potvrzeného konfirmačního dopisu je nahrazen.

2.5.7 Komplexní náklady příštích období

Hodnotu komplexních nákladů příštích období lze ověřit testem detailní správnosti a následným analytickým posouzením, zda je zaúčtovaná hodnota oprávněná, viz procedura v Tabulce 20. Z rozkladu účtu komplexních nákladů příštích období se vhodnou metodou vyberou vzorky, ke kterým je následně dohledán doklad, na jehož základě došlo k jejich zaúčtování (faktura, smlouva, apod.). Typickým příkladem komplexních nákladů příštích období jsou náklady spojené s rozběhem nové výroby, kde je zřejmé, že tato výroba bude probíhat i v příštích letech. V aktuálním účetním období by na příslušný nákladový účet měla být zaúčtována pouze poměrná část vztažená k běžnému roku. Na účtu 382 by tedy měla být hodnota dokladu ponížena o hodnotu zaúčtovanou do nákladů běžného období.

Tabulka 20: Auditní procedury v oblasti komplexních nákladů příštích období společnosti XYZ, s.r.o.

Procedura	Pokrytá rizika
Rozklad účtu porovnejte s hodnotou v účetnictví a proveďte test úplnosti. Na základě spočítaného vzorku vhodnou statistickou metodou vyberte položky a proveďte test detailní správnosti. Posuďte charakter účtovaných položek a posuďte výši, do jaké by měla být daná položka rozpuštěna v nákladech běžného období.	KN1

Zdroj: Vlastní zpracování.

2.5.8 Vlastní kapitál

Tabulka pohybů vlastního kapitálu se tvoří především pro následné porovnání s výkazem o změnách vlastního kapitálu, který auditor obdrží od klienta. U jednotlivých pohybů se kontrolou příslušné dokumentace posoudí oprávněnost jejich vzniku.

Tabulka 21: Auditní procedury v oblasti vlastního kapitálu společnosti XYZ, s.r.o.

Procedura	Pokrytá rizika
Vytvořte tabulku pohybů vlastního kapitálu v aktuálním účetním období a veškeré změny ověřte posouzením příslušné dokumentace (bankovní výpis, rozhodnutí o vypořádání zisku/ztráty, apod.).	VK1

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tabulka pohybů vlastního kapitálu společnosti XYZ, s.r.o. v aktuálním účetním období je uvedena v Tabulce 22. Jednotlivé pohyby byly zkontrolovány na bankovní výpisy a rozhodnutí o vypořádání hospodářského výsledku minulého účetního období.

Tabulka 22: Pohybová tabulka vlastního kapitálu ve společnosti XYZ, s.r.o.

	Základní kapitál	Fondy ze zisku	Nerozdělený zisk min. let	Neuhrazená ztráta min. let	VH běžného roku	Celkem
Stav k 31.12.20XZ	9 723	24 480	564 908	-350 335	15 000	263 776
Rozdělení výsledku hospodaření			15 000		-15 000	
Výsledek hospodaření za běžné období					37 047	37 047
Stav k 31.12.20XY	9 723	24 480	579 908	-350 335	37 047	300 823
Rozdělení výsledku hospodaření			37 047		-37 047	
Výsledek hospodaření za běžné období					8 598	8 598
Zaokrouhlení			2			
Stav k 31.12.20XX	9 723	24 480	616 957	-350 335	8 598	309 423

Zdroj: Vlastní zpracování na základě předvahy společnosti XYZ, s.r.o. ke 31.12.20XX.

Z Tabulky 22 je patrné, že v běžném roce došlo ve společnosti XYZ, s.r.o. pouze k jednomu pohybu kapitálu, který je představován rozdělením výsledku hospodaření minulého účetního období

2.5.9 Rezervy

Jelikož společnost vytváří rezervu na případné soudní spory, nejjednodušší způsob ověření oprávnění výše rezerv je právní confirmace. Auditor požádá všechny advokáty, které společnost zastupují o uvedení všech pasivních soudních sporů. Pasivní soudní spor znamená, že je společnost žalována a případně by jí v souvislosti s tímto soudním sporem mohly hrozit nějaké dluhy. Procedury spojené s testováním rezerv společnosti XYZ, s.r.o. zobrazuje Tabulka 23 níže.

Tabulka 23: Auditní procedury v oblasti rezerv společnosti XYZ, s.r.o.

Procedura	Pokrytá rizika
Proveďte analytické posouzení pro jednotlivé kategorie rezerv a ohodnoťte změny v aktuálním účetním období. U jednotlivých kategorií rezerv s pomocí příslušné dokumentace posuďte nárok na jejich tvorbu a rozpuštění.	R1
Proveďte konfirmační test se všemi advokáty, které společnost zastupují. Identifikujte veškeré pasivní právní spory a posuďte nárok na tvorbu rezervy.	R2

Zdroj: Vlastní zpracování.

Po zvážení případných dopadů na účetní jednotku je možné žádat také konfirmaci pouze těch pasivních právních sporů, u kterých by případné náklady/dluhy převyšovaly určitou částku.

2.5.10 Úvěry

Nejčastější metodou testování úvěrů a půjček jsou konfirmace. Auditor si nejprve projde smlouvy ke konkrétním úvěrům a následně požádá věřitele (banky, případně jiné subjekty) o odsouhlasení zůstatků a zaplacených úroků.

Tabulka 24: Auditní procedury v oblasti úvěrů společnosti XYZ, s.r.o.

Procedura	Pokrytá rizika
Proveďte konfirmační test se všemi institucemi, od kterých společnost čerpá úvěr. Zkontrolujte smlouvy o úvěrech a ohodnoťte, zda je postupováno v souladu s nimi. Pohyby v aktuálním účetním období za pomocí příslušné dokumentace (dodatky ke smlouvě, bankovní výpisy..) ověřte. Na základě úrokové sazby stanovené ve smlouvě spočítejte aktuální výši úroků a porovnejte s účetnictvím.	UV1, UV2

Zdroj: Vlastní zpracování.

Konfirmují se i vnitroskupinové půjčky, přičemž zde je obzvlášť důležité, aby konfirmace přišla přímo k rukám auditora, ne účetní jednotce. Dále lze na základě splátkového kalendáře spočítat aktuální výši zůstatku. Splátky v aktuálním účetním období se kontrolují v bankovních výpisech. Případné navýšení úvěru se ověřuje kontrolou relevantního dodatku ke smlouvě a samotný příjem peněžních prostředků také ve výpisu z banky (viz procedury uvedené v Tabulce 24).

2.5.11 Závazky z obchodních vztahů

Testování obchodních závazků se nejčastěji provádí stejnou metodou jako testování obchodních pohledávek. Po obdržení konfirmačních dopisů od dodavatelů musí účetní jednotka vysvětlit případné odchylky. Rozdíl oproti pohledávkám je v testu následných plateb. U závazků se ze salda vyberou konkrétní závazky k dané protistraně a následně se auditor dotazuje účetní jednotky, zda již některé z těchto závazků byly zaplacený. Pokud ano, platba se ověří v příslušném bankovním výpise a tento závazek by již neměl být obsažen v aktuálním saldu. V Tabulce 25 je uvedena procedura, jejímž provedením s pozitivním výsledkem by mělo dojít ke snížení rizika na přijatelnou úroveň.

Tabulka 25: Auditní procedury v oblasti obchodních závazků společnosti XYZ, s.r.o.

Procedura	Pokrytá rizika
Porovnejte saldo závazků s příslušnými účty. Na základě spočítaného výběru vzorků proveďte konfirmační test. K neobdrženým konfirmacím proveďte test následných plateb. Na základě splatnosti porovnejte hodnotu krátkodobých a dlouhodobých závazků. Proveďte analýzu věkové struktury závazků.	OZ1, OZ2, OZ3

Zdroj: Vlastní zpracování.

Analýza věkové struktury závazků plní následující funkce:

- lze na jejím základě spočítat hodnotu krátkodobých a dlouhodobých závazků,
- lze díky ní identifikovat položky, které jsou dlouho po splatnosti,
- lze ji následně použít pro kontrolu věkové struktury závazků, které účetní jednotka uvádí ve své příloze k účetní závěrce.

Dále se v saldu závazků identifikují dodavatelé, u nichž je celková hodnota závazků kladná. Takové závazky jsou svojí povahou pohledávky, a proto je nutné jejich souhrnnou hodnotu ve finančních výkazech reklasifikovat.

2.5.12 Dohadné účty pasivní

Jedním ze způsobů testování dohadných položek může být retrospektivní test, který spočívá v identifikaci dohadných položek na začátku účetního období, jejich ohodnocení a následné analýze přesnosti jejich tvorby.

V praxi to znamená, že například na začátku účetního období existovala dohadná položka týkající se neobdržené faktury za elektřinu. Auditor si při testování vyžádá fakturu, která mezitím v běžném roce dorazila, a porovná, jak se její částka liší od velikosti dohadu. Stejný postup opakuje na množství dohadných položek různých typů. Na závěr se provede procentuální vyčíslení odchylky, která se extrapoluje na celou hodnotu dohadných položek. Testovací procedura pokrývající riziko u dohadných položek společnosti XYZ, s.r.o. je uvedena v Tabulce 26.

Tabulka 26: Auditní procedury v oblasti dohadných položek společnosti XYZ, s.r.o.

Procedura	Pokrytá rizika
<p>Porovnejte hodnotu z rozkladu účtu s příslušným účtem v deníku. Proved'te analytické posouzení jednotlivých skupin dohadných položek a ohodno'te změny. Proved'te analýzu přesnosti dohadných položek v minulém účetním období tak, že zkontrolujete výši dohadných položek, která byla v aktuálním účetním období rozpuštěna. Na základě této analýzy vytvořte předpoklad pro přesnost dohadných položek v běžném roce. Proved'te detailní test dohadných položek v aktuálním účetním období.</p>	<p>DU1</p>

Zdroj: Vlastní zpracování.

Stejný postup lze aplikovat i prospektivně. Auditor zvolí položky, které byly k rozvahovému dni zaúčtované na účtu 389 a vyžádá si dokumenty, kterými byly tyto dohadné položky v následujícím účetním období rozpuštěny. Pokud by byla identifikována významná odchylka, je nutné ji uvést v přehledu nesprávností a navrhnout její opravu.

2.5.13 Výnosy

Nejspolehlivější ověření správné výše výnosů je konfirmační test. U neobdržených konfirmací se provede test detailní správnosti, kdy se na základě spočítaného vzorku vyberou položky, ke kterým si auditor žádá dokument, na jehož základě došlo k zaúčtování (nejčastěji fakturu nebo dobropis).

Test na ověření správného časového období (tzv. cut-off test) se provádí tak, že se vyberou tržby, které byly realizovány v posledních dnech běžného roku a v prvních dnech následujícího účetního období, a k nim se vyžádají faktury a doklady o dodání (nejčastěji dodací listy, CMR listy, lodní listy, apod.) Na základě příslušné dodací podmínky se kontroluje, zda byla tržba zaúčtována do správného účetního období.

Zde je nutné připomenout, že riziko v této oblasti sice bylo stanoveno jako vysoké, ale díky otestované kontrole je možné snížit velikost testovaného vzorku.

Tabulka 27: Auditní procedury v oblasti tržeb společnosti XYZ, s.r.o.

Procedura	Pokrytá rizika
Na základě kalkulované velikosti vzorku proveďte konfirmační test s největšími zákazníky a vysvětlete rozdíly. Pro neobdržené konfirmace proveďte detailní test. Proveďte analytický test tržeb porovnáním počtu vyrobených výrobků a tržeb.	V1, V3,
Proveďte test správnosti období. Spočítejte velikost vzorku na tržbách za posledních 14 dní běžného účetního období a prvních 14 dní následujícího účetního období. K vybraným vzorkům požadujte faktury a dodací listy. Na základě dodacích podmínek posuďte správnost účtování.	V2, V4

Zdroj: Vlastní zpracování.

Některé skupiny výnosů je možné ověřovat analytickými testy. Například pokud účetní jednotka pronajímá nemovitosti, ze kterých jí plynou příjmy. Na základě smlouvy o pronájmu se stanoví očekávaná hodnota výnosů, která se porovná s hodnotou na příslušných účtech tržeb.

2.5.14 Náklady za materiál a služby

Nejčastějším způsobem testování nákladů souvisejících s nákupem materiálu a služeb je detailní testování. Z rozkladu účtu se na základě počítané velikosti vzorku vyberou položky, ke kterým si auditor vyžádá doklady, na jejichž základě došlo k účtování. Hodnota nákladů bývá mnohdy vysoká a z toho důvodu je možné si velikost detailně testovaných vzorků snížit konfirmacemi.

Hodnota, ze které se následně počítá velikost vzorku se poníží o hodnotu, kterou pokrývají odsouhlasené konfirmace. Procedura pokrývající riziko nákladů za materiál a služby je uvedena v Tabulce 28.

Tabulka 28: Auditní procedury v oblasti spotřeby materiálu a služeb společnosti XYZ, s.r.o.

Procedura	Pokrytá rizika
Na základě kalkulované velikosti vzorku vyberte vhodnou metodou protistrany a proveďte konfirmační test. Pro neobdržené konfirmace proveďte test detailní správnosti (dohledání faktur, dobropisů). Proveďte analytické porovnání běžného a minulého účetního období na úrovni jednotlivých skupin nákladů. U skupin nákladů, kde je to vzhledem k jejich povaze možné, proveďte analytické testy a snižte tak populaci pro konfirmace.	N1, N2, N3, N4

Zdroj: Vlastní zpracování.

Některé skupiny nákladů za materiál a služby lze testovat analytickými testy. Například pokud by ve společnosti byly vysoké náklady za spotřebu energií a existoval by předpoklad, že jsou tyto náklady závislé na intenzitě výroby, je možné vytvořit analytický test závislosti nákladů za energie na množství vyrobených produktů. Analyticky je možné testovat široké spektrum nákladů. Pro nalezení vhodného způsobu je však zapotřebí určité úrovně zkušeností a vynalézavosti auditora.

2.5.15 Osobní náklady

Nejčastějším způsobem testování mzdových nákladů je analytický test. Další možností je test detailních záznamů, který spočívá v kontrole vybraných zaměstnanců.

Tabulka 29: Auditní procedury v oblasti osobních nákladů společnosti XYZ, s.r.o.

Procedura	Pokrytá rizika
Proveďte analytický test mezd. Proveďte analytický test nákladů na sociální a zdravotní pojištění. Výsledky porovnejte s hodnotou v předvaze.	MZ1, MZ2

Zdroj: Vlastní zpracování.

Analytický test mezd spočívá ve vytvoření předpokládané výše mezd v aktuálním účetním období na základě hodnoty za minulé účetní období, která je poměrně upravena o různé vlivy (například plošný nárůst mezd, změna počtu zaměstnanců, výše vyplacených bonusů, apod.). Příklad jednoduchého analytického testu mezd společnosti XYZ, s.r.o. uvádí Tabulka 30. Pokud by test nevycházel, je nutné podrobněji analyzovat jednotlivé faktory (počet zaměstnanců po měsících, od kdy došlo k nárůstu platů, apod.).

Tabulka 30: Analytický test mezd ve společnosti XYZ, s.r.o. ke 31.12.20XX

Název	Hodnota
Účet 521 k 31.12.20XY	68 721 729
Počet zaměstnanců k 31.12.20XY	138
Průměr na 1 zaměstnance ke 31.12.20XY	497 984
Nárůst mezd od 1.1.20XX	1%
Počet zaměstnanců k 31.12.20XX	188
Průměrná mzda po nárůstu	502 963
Očekávaná hodnota mezd ke 31.12.20XX	94 557 116
Účet 521 k 31.12.20XX	94 914 308
Rozdíl	-357 193

Zdroj: Vlastní zpracování.

Stejným způsobem by se vytvořil analytický test nákladů na sociální a zdravotní pojištění (účet 524). Tento účet by měl navíc odpovídat přibližně 34% hodnoty zaúčtovaných mezd na účtu 521. Výsledný rozdíl analytického testu je nižší než hranice JNN. Test je tedy účinný.

2.5.16 Testování účetního deníku

Testováním účetního deníku auditor pokrývá riziko manažerského obcházení kontrol. Úplnost účetního deníku lze ověřit například:

- fyzickou přítomností při extrakci dat ze systému,
- porovnáním celkové hodnoty zaúčtované na jednotlivých účtech s hodnotou v předvaze (pomocí kontingenční tabulky).

Správnost deníku se ověří konkrétním detailním testem.

Auditor se při procházení deníku zaměřuje především na neobvyklé transakce, například:

- osoby, které nemají oprávnění provádět účetní zápisy,
- transakce v neobvyklou denní hodinu, případně o víkendu a svátcích,
- velké množství stejných nebo podobných transakcí,
- velké množství stejných nebo podobných částek,
- chybějící doklady v číselné řadě dokumentů,
- manuální účetní zápisy (především dohadné položky, rezervy, apod.).

Každou neobvyklou transakci je nutné dále vyšetřit a ověřit, že byla provedena oprávněně. Dále se na základě velikosti vzorku příslušnou statistickou metodou vyberou manuální účetní zápisy (tj. všechny, které nebyly vytvořeny automaticky systémem), ke kterým si auditor vyžádá příslušné podklady, na jejichž základě došlo k účtování a posoudí oprávněnost těchto řádků v účetním deníku.

2.6 Práce s finančními výkazy

Po ukončení testování auditor posoudí případný dopad nesprávností, které byly v jeho průběhu nalezeny a případně navrhne opravu. V případě, že se nalezená nesprávnost týká nesprávné výše některých položek, je nutné rozdíly proúčtovat, tzn. opravit konkrétní hodnoty v účetnictví. Nejčastěji se tato proúčtování provádějí v oblastech, kde je zaúčtovaná částka závislá na odborném úsudku účetní jednotky (např. dohadné položky a rezervy).

Účetní jednotka nemusí souhlasit s opravou všech nalezených nesprávností. Pokud je ale hodnota neopravených nesprávností významná, může v krajním případě dojít až k modifikaci výroku. Výše neopravených nesprávností by neměla přesáhnout rozdíl mezi materialitou a prováděcí materialitou, což je v případě společnosti XYZ, s.r.o. částka 2.015.372,- Kč.

Následně auditor obdrží předvahu, ve které jsou již nesprávnosti proúčtovány, a na těchto číslech sestaví finanční výkazy. Při testování dochází k nalézání nesprávností, která jsou pouze klasifikační povahy. U těchto položek není nutná oprava v účetnictví. Proveďte se pouze tzv. reklasifikace na úrovni finančních výkazů. Nejčastěji se jedná o:

- krátkodobé a dlouhodobé pohledávky nebo závazky,
- záporné pohledávky v saldu pohledávek,
- kladné závazky v saldu závazků,
- krátkodobá a dlouhodobá část úvěrů,
- povaha položek výnosů a nákladů.

Po reklasifikaci výše zmíněných položek se finální výkazy porovnají s výkazy, které auditor obdržel od klienta. Všechny odchylky musí být vysvětleny.

Ve finančních výkazech by mělo být dodrženo následující:

- hodnota aktiv se rovná hodnotě pasiv,
- položky výkazu zisku a ztráty, které se týkají změn stavů (odpisy, změny stavu zásob, rezervy) se rovnají meziročnímu pohybu příslušných rozvahových účtů,
- účty pořízení zásob se rovnají nule.

Finanční výkazy společnosti XYZ, s.r.o. jsou uvedeny v příloze C. Je možné si v nich a v předvaze povšimnout, že všechna pravidla byla dodržena. Takové finanční výkazy je možné zveřejnit.

Na závěr práce s finančními výkazy auditor provede ještě finální analytické procedury, především posouzení a ohodnocení jednotlivých zůstatků. Auditor si tím ověří, že rozumí každé položce, kterou finanční výkazy uvádějí.

2.7 Práce s účetní závěrkou

Společnosti, jejichž účetnictví musí být ověřené auditorem nemají povinnost publikovat pouze finanční výkazy, ale celou účetní závěrku. Ta sestává jednak z finančních výkazů, dále pak z přílohy k účetní závěrce, výroční zprávy a zprávy o vztazích mezi propojenými osobami.

Před publikací těchto dokumentů se auditor musí vyjádřit ke každé informaci, která v nich je obsažena. Ke kontrole se používá nejčastěji:

- finanční výkazy,
- předvaha, na jejímž základě jsou finanční výkazy sestaveny,
- dokumentace k porozumění klientovi,
- výstupy z testování,
- obecně známé informace,
- odborný úsudek.

Rozsah informací je závislý na kategorizaci dané účetní jednotky. Jak bylo zhodnoceno v rámci oddílu 1.6 je společnost XYZ, s.r.o. střední účetní jednotkou. Tabulka 31 zobrazuje, že společnost nepřekračuje dvě ze tří kritérií, která jsou stanovena pro velkou účetní jednotku s ohledem na povinnost auditu účetní závěrky.

Tabulka 31: Posouzení kategorie účetní jednotky pro audit XYZ, s.r.o. ke 31.12.20XX

Kritérium	Hranice pro střední jednotku	Hodnota v XYZ, s.r.o. k 31.12.20XY	Překračuje
Čistý obrat	1 000 000 tis. Kč	585 684 tis. Kč	NE
Průměrný počet zaměstnanců	250	138	NE
Aktiva celkem	500 000 tis. Kč	746 598 tis. Kč	ANO

Zdroj: Vlastní zpracování na základě finančních výkazů společnosti XYZ, s.r.o.

Kategorizace účetní jednotky je určována na základě údajů k prvnímu dni běžného roku, tedy k poslednímu dni předchozího účetního období, v tomto případě je to 31.12.20XY.

Společnost XYZ, s.r.o. je tedy dle vyhlášky č. 500/2002 Sb., v platném znění, povinna ve své účetní závěrce uvést všechny položky uváděné v účetních závěrkách s výjimkou informací, které jsou povinné pouze pro velkou účetní jednotkou. Těmito informacemi jsou:

- informace o rozčlenění tržeb dle kategorií činností a dle zeměpisných trhů,
- celkové odměny účtované auditorem za povinný audit účetní závěrky, jiné ověřovací služby, daňové poradenství a jiné neauditorské služby. (Česko, 2002)

2.8 Závěrečné procedury

Jak již bylo popsáno v teoretické části práce, na závěr auditu je nutné ověřit několik dodatečných skutečností. Pro posouzení následných událostí se vyžádá předvaha aktuální k datu vydání auditorské zprávy, a provede se porovnání jednotlivých syntetických účtů. V některých případech se jeví jako lepší varianta posouzení na úrovni řádků finančních výkazů. Pokud jsou identifikovány významné odchylky, auditor se musí dotázat na jejich povahu, zda se týkají běžného roku, a zda by mohly mít nějaký dopad na účetní závěrku běžného roku. Pokud ano, je nutné tyto skutečnosti uvést v příloze k účetní závěrce a ve výroční zprávě.

Posouzení schopnosti účetní jednotky pokračovat ve své činnosti v podstatě probíhalo po celou dobu auditu. Auditor svým testováním a dotazováním průběžně získával informace o tom, zda by mohl být going concern ohrožen. Velmi užitečnou metodou je v tomto případě finanční analýza, která byla provedena na začátku auditu.

Obě tyto záležitosti jsou následně konzultovány s vedením společnosti. Vedení na závěr auditu také písemně prohlašuje, že účetní závěrka byla sestavena dle jeho nejlepšího vědomí a svědomí. V tomto prohlášení na sebe dále vedení bere odpovědnost za informace, které auditorovi nebyly poskytnuty dostatečně.

Na závěr auditu oprávněný auditor KAČR vydá zprávu auditora, která obsahuje výrok. Společnost XYZ, s.r.o. by s největší pravděpodobností za rok končící k 31.12.20XX získala výrok bez modifikace.

Závěr

V současné tržní ekonomice je patrná zvyšující se potřeba kontroly hospodaření soukromého i veřejného sektoru. Narůstá počet společností, u nichž bylo zjištěno, že jejich vedení manipulovalo finančními výsledky, nebo že z jejich strany došlo k zatajování důležitých informací. Zároveň potenciální investoři sledují nejen image firmy, ale také finanční výsledky a vývoj vybraných finančních ukazatelů. Pro oba tyto účely slouží auditorem ověřená účetní závěrka společnosti.

Tato práce se zabývá přípravnou a realizační fází finančního auditu ve výrobním podniku. Jejím cílem bylo identifikovat, rozebrat a ohodnotit klíčové oblasti auditu účetní závěrky společnosti, a následně tyto teoretické poznatky využít pro identifikaci, klasifikaci a ohodnocení konkrétních auditorských rizik a reakcí na ně, v souvislosti s auditem konkrétní výrobní firmy. Dalším cílem bylo poukázat na možná úskalí, se kterými se auditor může při zakázce setkat. V práci je proto použita zásada profesního skepticismu, který spočívá v přistupování k jednotlivým informacím s co největší opatrností. Autor práce se snažil nastínit, jakým způsobem by měl finanční auditor s jednotlivými důkazními informacemi pracovat.

Strategickou úlohu v rámci auditu má jeho přípravná a plánovací fáze, která začíná již samotným posouzením, zda auditorskou zakázku přijmout. Díky kvalitně nastavenému plánu je v průběhu prací možné uspořít velké množství času a zároveň identifikovat větší množství případných nesprávností. Z práce je zřejmé, že předpoklad potřeby kvalitního auditního plánu je správný. Pečlivě naplánovaný audit může do jisté míry přispět ke snížení rizika auditorské zakázky. Zároveň je patrné, že kvalitní porozumění klientovi, výběr auditního týmu a další důležité plánovací aktivity jsou stěžejní pro efektivní, důkladné a objektivní posouzení účetní závěrky. Tezi týkající se komplexnosti auditorských postupů je možné rovněž přijmout. Práce uvádí množství auditorských postupů, které se netýkají přímo finančních výkazů nebo účetní závěrky. Auditor se zamýšlí i nad dalšími skutečnostmi jako například povaha prostředí, síla konkurence, zdraví auditované společnosti a další.

Rizika materiální nesprávnosti, která jsou v průběhu auditu identifikována není možné zcela odstranit. Podstatou auditu je vytvořit k těmto rizikům vhodné postupy (procedury), díky jejichž provedení dochází ke snížení velikosti rizik na úroveň, která je tolerována.

Praktická část práce se týká finančního auditu ilustrativní výrobní společnosti XYZ, s.r.o. Teoretická východiska práce byla použita k nalezení konkrétních významných rizik materiální nesprávnosti, u kterých byla posouzena tvrzení s těmito riziky spojená. Dalším výstupem práce bylo následné navržení konkrétních substantivních procedur, ze kterých vycházejí jednotlivé testovací scénáře významných položek účetní závěrky.

Diplomová práce svůj cíl a všechny jeho dílčí cíle splnila. Kvalitně vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti přispěla ke zvýšení pravděpodobnosti, že budou nalezeny případné významné chyby. Navržená rizika jsou strategickým prvkem finančního auditu a mají přímý vliv na kvalitu dalších prací.

Na závěr práce je nutné poznamenat, že problematika auditu je upravena poměrně velkým množstvím legislativních dokumentů. Na základě poznatků načerpaných rešerší příslušných předpisů, psaním této práce, i samotnou auditorskou praxí se lze domnívat, že by bylo vhodné právní úpravu zúžit, zpřehlednit a především sjednotit. Užitečné by dále bylo jasně definovat oblasti, které bude upravovat zákon o účetnictví a které by byly upraveny v auditorských standardech. Z práce je možné si povšimnout, jak velké množství dokumentace auditorů obsahuje. Současný trend nenaznačuje, že by množství dokumentů mělo ubývat, spíše naopak. Snížení objemu povinných dokumentů by auditorům přineslo úsporu času, kterou mohou dále investovat například do kvalitnějšího provedení testování.

Seznam použité literatury

Soupis bibliografických citací

ČESKO. 2002. Vyhláška č. 500/2002 Sb., k provedení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro podnikatele účtující v podvojném účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Dostupné také z: <https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=3993>

ČESKO.1991. Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví. In: *Sbírka zákonů České a Slovenské Federativní republiky*. ISSN 1210-0005. Dostupné také z: <https://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=2519>

FICBAUER, Jiří. 2016. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Brno: Akademické nakladatelství CERM. ISBN 978-80-214-5390-6.

KISLINGEROVÁ, Eva. 2010. *Manažerské finance*. 3. vyd. Praha. C.H. Beck. ISBN 978-80-7400-194-9.

KAČR. 2008. *Narizení komise (ES) č. 1274/2008* [online]. Praha: Komora auditorů ČR [cit. 2018-12-20]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:339:0003:0044:CS:PDF>

KAČR. 2010. *Příručka k uplatňování mezinárodních auditorských standardů při auditu malých a středních účetních jednotek*. 2. vyd. Praha: Komora auditorů ČR. ISBN 978-80-86679-12-9.

KAČR. 2012. *Příručka pro provádění auditu: 170 – Stanovení významnosti (materiality)* [online]. Praha: Komora auditorů ČR [cit. 2018-12-22]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/986/1-170%20Stanovení%20významnosti.doc>

KAČR. 2017. *Etický kodex pro auditory a účetní znalce* [online]. Praha: Komora auditorů ČR [cit. 2018-12-26]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/3671/14-eticky-kodex-ve-zneni-novel-c-1-a-c-2.pdf>

KAČR. 2018a. *Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky* [online]. Praha: Komora auditorů ČR [cit. 2018-12-28]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/5666/framework.pdf>

KAČR. 2018b. *Mezinárodní auditorský standard ISA 200: Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy* [online]. Praha: Komora auditorů ČR [cit. 2019-01-01]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/5650/isa-200.pdf>

KAČR. 2018c. *Informace k auditorské zkoušce* [online]. Praha: Komora auditorů ČR [cit. 2019-01-10]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/1335/informace-k-auditorske-zkousce-2017pozoa.doc>

KAČR. 2018d. *Mezinárodní auditorský standard ISA 315 (Revidované znění): Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí* [online]. Praha: Komora auditorů ČR [cit. 2019-01-14]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/5649/isa-315-amend.pdf>

KAČR. 2018e. *Mezinárodní auditorský standard ISA 300: Plánování auditu účetní závěrky* [online]. Praha: Komora auditorů ČR [cit. 2019-01-25]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/5655/isa-300.pdf>

KAČR. 2018f. *Mezinárodní auditorský standard ISA 320: Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu* [online]. Praha: Komora auditorů ČR [cit. 2019-02-02]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/5656/isa-320.pdf>

KAČR. 2018g. *Mezinárodní auditorský standard ISA 530: Výběr vzorků a další výběrové testy* [online]. Praha: Komora auditorů ČR [cit. 2019-03-02]. Dostupné také z: <https://www.kacr.cz/file/5656/isa-320.pdf>

KAČR. 2018h. *Mezinárodní auditorský standard ISA 450: Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu* [online]. Praha: Komora auditorů ČR [cit. 2018-11-22]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/5628/isa-450-amend-isa-250-cz.pdf>

KAČR. 2018i. *IAPS 1005: Zvláštnosti při auditu malých podniků* [online]. Praha: Komora auditorů ČR [cit. 2018-11-22]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/data/Methodika/Auditing/ISA/IAPS1005.pdf>

KAČR. 2018j. *Mezinárodní auditorský standard ISA 520: Analytické postupy* [online]. Praha: Komora auditorů ČR [cit. 2019-04-13]. Dostupné z: https://www.kacr.cz/data/Methodika/Auditing/Handbook%202010/17_ISA%20520.pdf

KAČR. 2018k. *Mezinárodní auditorský standard ISA 240: Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky* [online]. Praha: Komora auditorů ČR [cit. 2019-06-05]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/5625/isa-240-amend-isa-250-cz.pdf>

KAČR. 2018l. *Mezinárodní auditorský standard ISA 315 (revidované znění): Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí* [online]. Praha: Komora auditorů ČR [cit. 2019-06-09]. Dostupné také z: <https://www.kacr.cz/file/5649/isa-315-amend.pdf>

KAČR. 2018m. *Mezinárodní auditorský standard ISA 705 (revidované znění): Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora* [online]. Praha: Komora auditorů ČR [cit. 2019-06-17]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/5619/isa-705.pdf>

KAČR. 2018n. *Mezinárodní auditorský standard ISA 505: Externí potvrzení* [online]. Praha: Komora auditorů ČR [cit. 2019-06-05]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/5625/isa-240-amend-isa-250-cz.pdf>

KAČR. 2019. *Chci se stát asistentem auditora* [online]. Praha: Komora auditorů ČR [cit. 2019-06-12]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/chci-se-stat-asistentem-auditora>

KŘÍŽ, Petr. 2009. *IFRS a české účetní předpisy: podobnosti a rozdíly*. Praha. Dostupné také z: <https://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>

MÜLLEROVÁ, Libuše. 2013. *Auditing pro manažery, aneb, Proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. ISBN 978-80-7357-988-3.

NOVOTNÝ, Karel. 2000. *Slovník vybraných pojmů vztahujících se k hodnocení rizik podle § 132a odst. 3 zákoníku práce*. Rožnov pod Radhoštěm: RoVS - Rožnovský vzdělávací servis. ISBN 80-238-8083-7. Slovníky.

PROQUEST. 2019. *Databáze článků ProQuest* [online]. Polanecký Lukáš, Prešov: ProQuest. [cit. 2019-08-12]. Dostupné z: <http://knihovna.tul.cz>

RICHIUTE, David N. 2006. *Auditing*. 8th ed. Mason, Ohio: South-Western/Thompson Learning. ISBN 978-032-42262-94.

SEDLÁČEK, Jaroslav. 2006. *Základy auditu*. Brno: Masarykova univerzita. ISBN 80-210-4168-4.

SMEJKAL, Vladimír a Karel RAIS. 2003. *Řízení rizik*. Praha: Grada. ISBN 80-247-0198-7.

TLAPÁKOVÁ, Karolína. 2012. *Dodací podmínky INCOTERMS v mezinárodním obchodě*. České Budějovice. Diplomová práce. Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích.

TRUHLÁŘOVÁ, Martina. 2014. Novinka v mezinárodních účetních standardech IFRS. In: www.portal.pohoda.cz [online]. [cit. 2019-06-21]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/novinka-v-mezinarodnich-ucetnich-standardech-ifrs/>

ÚZ č. 1174. 2017. *Účetnictví podnikatelů, Audit: 2017*. Ostrava: Sagit. ISBN 978-80-7488-206-7.

Ostatní bibliografie

Auditor: časopis Komory auditorů České republiky. 2012-. Praha: Infomedia. ISSN: 1210-9096.

HINKE, Jana. 2013. *IAS/IFRS a vykazání finanční pozice podniku*. Praha: Alfa Nakladatelství. ISBN 978-80-87197-65-3.

PROQUEST. 2017. *Databáze článků ProQuest* [online]. Ann Arbor, MI, USA: ProQuest. [cit. 2017-09-28]. Dostupné z: <http://knihovna.tul.cz/>

Seznam příloh

Příloha A - Předvaha společnosti XYZ, s.r.o. k 31.12.20XX

Příloha B – Předběžné analytické posouzení firmy XYZ, s.r.o. k 31.12.20XX

Příloha C – Finanční výkazy společnosti XYZ, s.r.o. k 31.12.20XX

Příloha A – Předvaha společnosti XYZ, s.r.o. k 31.12.20XX

Tabulka A.1 - Předvaha společnosti XYZ, s.r.o. k 31.12.20XX

SYU	Účet	Název	Počátečný stav	Obraty MD	Obraty D	Konečný stav
013	013000	SOFTWARE	19 405 386	-	-	19 405 386
021	021000	BUDOVY, HALY A STAVBY	323 828 578	-	-	323 828 578
022	022000	STROJE, PŘÍSTROJE A ZAŘÍZENÍ	503 535 746	648 028	-	504 183 773
022	022021	DOPRAVNÍ PROSTŘEDKY	30 709 347	-	-	30 709 347
022	022022	INVENTÁŘ	12 683 006	100 962	-	12 783 967
031	031000	POZEMKY	14 257 139	-	-	14 257 139
041	041000	POŘÍZENÍ DLOUHODOBÉHO NEHMOTNÉHO MAJETKU	68 756	-	-	68 756
042	042000	POŘÍZENÍ DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU	2 949 385	3 893 586	908 410	5 934 560
073	073000	OPRÁVKY K SOFTWARE	- 16 914 753	-	240 207	- 17 154 960
081	081000	OPRÁVKY K BUDOVÁM, HALÁM A STAVBÁM	- 125 229 315	-	909 685	- 126 139 000
082	082000	OPRÁVKY K STROJŮM, PŘÍSTROJŮM A ZAŘ.	- 439 311 869	-	1 763 026	- 441 074 896
082	082001	OPRÁVKY K DOPRAVNÍM PROSTŘEDKŮM	- 24 377 545	-	158 721	- 24 536 266
082	082002	OPRÁVKY K INVENTÁŘI	- 6 536 930	-	49 380	- 6 586 310
112	112000	MATERIÁL NA SKLADĚ	63 553 813	63 357 478	45 243 480	81 667 811
122	122000	POLOTOVARY VLASTNÍ VÝROBY	17 503 715	554 547	-	18 058 262
123	123000	VLASTNÍ VÝROBKY	23 638 186	6 625 048	6 919 597	23 343 637
151	151000	ZÁLOHY MATERIÁL	289 514	232 501	439 387	82 627
191	191000	OPRAVNÁ POLOŽKA K MATERIÁLU	- 5 532 491	-	-	- 5 532 491
193	193000	OPRAVNÁ POLOŽKA K POLOT. VL. VÝROBY	- 3 175 664	-	-	- 3 175 664
194	194000	OPRAVNÁ POLOŽKA K VÝROBKŮM	- 2 839 797	-	-	- 2 839 797
211	211000	POKLADNA	88 231	285 690	153 728	220 194
221	221000	BANKOVNÍ ÚČET	31 131 066	301 756 624	328 843 369	4 044 321
311	311000	ODBĚRATELÉ	244 001 646	130 702 408	121 753 172	252 950 882
314	314000	POSKYTNUTÉ ZÁLOHY	20 053 746	9 070 018	11 409 191	17 714 573
321	321000	DODAVATELÉ	- 50 641 371	114 657 625	120 217 820	- 56 201 567
331	331000	ZAMĚSTNANCI	- 9 924 581	27 022 771	28 411 334	- 11 313 144
333	333000	OSTATNÍ ZÁVAZKY VŮČI ZAMĚSTNANCŮM	-	5 813	5 813	-
335	335000	POHLEDÁVKY ZA ZAMĚSTNANCI	- 379 154	21 666	- 245 560	- 111 928
336	336000	ZÚČTOVÁNÍ S INSTITUCEMI SOCIÁLNÍHO ZABEZPEČENÍ A ZDR. POJ.	- 6 144 325	6 146 388	7 196 659	- 7 194 596
341	341000	ZÁLOHA DPPO	-	3 081 635	-	3 081 635
342	342000	OSTATNÍ PŘÍMÉ DANĚ	7 740 378	10 087 894	3 232 366	14 595 906
343	343000	DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY	- 8 178 166	20 965 221	19 455 933	- 6 668 878
345	345000	OSTATNÍ NEPŘÍMÉ DANĚ A POPLATKY	400 897	-	-	400 897
361	361000	ZÁVAZKY - OVLÁDÁJÍCÍ A ŘÍDÍCÍ OSOBA	- 29 889 496	-	-	- 29 889 496
378	378000	JINÉ POHLEDÁVKY	19 056	16 618	24 869	10 805
379	379000	JINÉ ZÁVAZKY	- 650 426	569 264	780 076	- 861 239
381	381000	NÁKLADY PŘÍŠTÍCH OBDOBÍ	5 124 770	469 511	879 181	4 715 099
382	382000	KOMPLEXNÍ NÁKLADY PŘÍŠTÍCH OBDOBÍ	97 834 887	9 613 558	-	107 448 445

389	389000	DOHADNÉ ÚČTY PASIVNÍ	- 191 797 067	1 527 900	11 085 881	- 201 355 048
391	391000	OPRAVNÁ POLOŽKA K POHLEDÁVKÁM	- 48 298 633	-	-	- 48 298 633
411	411000	ZÁKLADNÍ KAPITÁL	- 9 723 000	-	-	- 9 723 000
421	421000	ZÁKONNÝ REZERVNÍ FOND	- 972 300	-	-	- 972 300
427	427000	OSTATNÍ FONDY	- 23 507 714	-	-	- 23 507 714
428	428000	NEROZDĚLENÝ ZISK MINULÝCH LET	- 579 908 920	-	37 048 093	- 616 957 012
429	429000	NEUHRAZENÁ ZTRÁTA MINULÝCH LET	350 334 959	-	-	350 334 959
431	431000	VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ VE SCHVALOVACÍM ŘÍZENÍ	- 37 048 093	37 048 093	-	-
453	453000	REZERVA NA DAŇ Z PŘÍJMŮ	- 12 977 427	-	-	- 12 977 427
459	459000	OSTATNÍ REZERVY	- 12 652 836	-	319 470	- 12 972 306
461	461000	BANKOVNÍ ÚVĚRY	- 114 740 367	7 045 383	-	- 107 694 983
479	479000	JINÉ DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY	- 7 799 964	295 234	-	- 7 504 730
501	501000	SPOTŘEBA MATERIÁLU	-	329 417 264	444 405	328 972 859
502	502000	SPOTŘEBA ENERGIE	-	20 371 872	-	20 371 872
511	511000	OPRAVY A UDRŽOVÁNÍ	-	10 030 348	-	10 030 348
512	512000	CESTOVNÉ	-	231 907	-	231 907
513	513000	NÁKLADY NA REPREZENTACI	-	185 665	3 856	181 809
518	518000	OSTATNÍ SLUŽBY	-	162 800 925	1 009 659	161 791 266
521	521000	MZDOVÉ NÁKLADY	-	94 914 308	-	94 914 308
524	524000	ZÁKONNÉ SOCIÁLNÍ POJIŠTĚNÍ	-	31 966 720	-	31 966 720
525	525000	OSTATNÍ SOCIÁLNÍ POJIŠTĚNÍ	-	514 550	-	514 550
527	527000	ZÁKONNÉ SOCIÁLNÍ NÁKLADY	-	2 144 845	-	2 144 845
528	528000	OSTATNÍ SOCIÁLNÍ NÁKLADY	-	67 339	-	67 339
541	541000	ZŮST. CENA PRODANÉHO DHM A DNM	-	143 045	-	143 045
542	542000	PRODANÝ MATERIÁL	-	1 215 789	-	1 215 789
548	548000	OSTATNÍ PROVOZNÍ NÁKLADY	-	7 184 538	62 019	7 122 519
549	549000	MANKA A ŠKODY	- -	1 033 535	-	- 1 033 535
551	551000	ODPISY SOFTWARE	-	240 207	-	240 207
551	551001	ODPISY BUDOV, HAL, STAVEB	-	909 685	-	909 685
551	551002	ODPISY STROJŮ, PŘÍSTROJŮ, ZAŘÍZENÍ	-	1 763 026	-	1 763 026
551	551003	ODPISY OSTATNÍHO HMOTNÉHO MAJETKU	-	208 101	-	208 101
554	554000	TVORBA A ZÚČTOVÁNÍ OSTATNÍCH REZERV	-	319 470	-	319 470
562	562000	ÚROKY	-	3 870 237	-	3 870 237
563	563000	KURZOVÉ ZTRÁTY	-	1 683 530	-	1 683 530
568	568000	OSTATNÍ FINANČNÍ NÁKLADY	-	473 449	-	473 449
601	601000	TRŽBY ZA VLASTNÍ VÝROBKY	- -	457 660 662	97 038 224	- 554 698 886
602	602000	TRŽBY ZA SLUŽBY	- -	102 031 733	15 059 797	- 117 091 530
612	612000	ZMĚNA STAVU POLOTOVARŮ VLASTNÍ VÝROBY	-	-	554 547	- 554 547
613	613000	ZMĚNA STAVU VÝROBKŮ	-	6 919 597	6 625 048	294 548
641	641000	TRŽBY Z PRODEJE DHM A DNM	- -	176 208	-	- 176 208
642	642000	TRŽBY Z PRODEJE MATERIÁLU	- -	1 190 268	241 666	- 1 431 934
648	648000	OSTATNÍ PROVOZNÍ VÝNOSY	- -	491 582	123 255	- 614 837
663	663000	KURSOVÉ ZISKY	- -	1 200 931	1 227 195	- 2 428 126
SOUČET			0	-	-	0

Zdroj: Vlastní zpracování dle účetního rozvrhu. (Česko, 2002)

Příloha B – Předběžné analytické posouzení firmy XYZ, s.r.o. k 31.12.20XX

Tabulka B.1 - Předběžné analytické posouzení firmy XYZ, s.r.o. k 31.12.20XX

Název	KS 31.12.20XX v tis. Kč	KS 31.12.20XY v tis. Kč	HODNOCENÍ
Software	2 250	2 491	Nemateriální částka. Pohyb představovaný pouze odpisy v aktuálním účetním období.
Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	69	69	Částka nižší než JNN. Dále neinvestováno.
Pozemky	14 257	14 257	Nemateriální částka. Bez pohybu. Hodnota představuje pozemek, na kterém stojí budova společnosti.
Stavby	197 690	198 599	Zde je účtována budova společnosti. Pohyb představují pouze odpisy v aktuálním účetním období.
Hmotné movité věci a jejich soubory	75 480	76 702	Nejvýznamnější položky: výrobní stroje (52 milionů Kč), vozový park (18 milionů Kč). Pohyb představují pouze odpisy v aktuálním účetním období.
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	5 935	2 949	Nemateriální částka. Pohyb představuje stále ještě nedokončené technické zhodnocení budovy. Plánované zařazení v následujícím účetním období. Bude dále investigováno detailním testem.
Materiál	76 135	58 021	Materiál pro výrobu. Nárůst hodnoty vlivem předzásobení (plánované větší množství výroby). V souladu s nárůstem tržeb.
Nedokončená výroba a polotovary	14 883	14 328	Částka představuje hodnotu nedokončených výrobků, které jsou dále zpracovávány a následně přeměněny v hotový výrobek. Hodnota je srovnatelná s minulým účetním obdobím a nemateriální. Není nutná další investice.
Výrobky	20 504	20 798	Hotové výrobky na skladě. Hodnota je srovnatelná a minulým účetním obdobím. Obrátkovost bude subjektem dalšího testování.
Poskytnuté zálohy na zásoby	83	289	Částka nižší než LTT. Dále neinvestováno.
Pohledávky z obchodních vztahů	204 652	195 703	Nárůst pohledávek je v souladu s nárůstem tržeb (hlavním důvodem je tedy zvýšená obchodní aktivita podniku). Doba obratu pohledávek se snížila. Struktura zákazníků je v důsledku dlouhodobých kontraktů velmi podobná jako v minulém roce.
Stát - daňové pohledávky	18 078	8 141	Nejvýznamnější rozdíl (6,8 milionu Kč) představují ostatní přímé daně. V aktuálním účetním období byl vyplacen vyšší zisk než v předešlém období. Z toho důvodu vyšší daň. Poměr výše vyplaceného zisku x výše daně je srovnatelný.
Krátkodobé poskytnuté zálohy	17 715	20 054	Hodnota je představována především zálohami za materiál. Srovnatelné s předchozím rokem. Hodnota je nyní lehce nižší, což je pravděpodobně způsobeno tím, že bylo méně zásob fakturováno se zálohovou platbou.
Jiné pohledávky	10	18	Částka nižší než JNN. Dále neinvestováno.
Peněžní prostředky v pokladně	220	88	Částka nižší než JNN. Dále neinvestováno.
Peněžní prostředky na účtech	4 044	31 131	Balance bankovního účtu. Rozdíl oproti minulému roku je způsoben především zvýšenou obchodní aktivitou (více nakoupených zásob, vyšší pohledávky).
Náklady příštích období	4 715	5 125	Hodnota je nemateriální a srovnatelná s minulým účetním obdobím. Částka představuje nájemné druhé z budov společnosti.
Komplexní náklady příštích období	107 448	97 835	Zde jsou účtovány především náklady na rozběh nové výroby. Společnost v letošním roce zavádí výrobní inovace, se kterými jsou spojené i nové výrobní stroje.
Základní kapitál	9 723	9 723	V aktuálním účetním období beze změny. Splaceno. Ověřeno na www.justice.cz .
Ostatní rezervní fondy	24 480	24 480	V aktuálním účetním období beze změny. Tvořeno zákonným rezervním fondem ze zisku.
Nerozdělený zisk minulých let	616 957	579 909	Nárůst v aktuálním účetním období je tvořen převodem zisku z minulého roku.

Neuhrazená ztráta minulých let (-)	- 350 335	- 350 335	V aktuálním účetním období beze změny.
Rezerva na daň z příjmů	12 977	12 977	V aktuálním účetním období beze změny. Očekávaná podobná výše daně.
Ostatní rezervy	12 972	12 653	Hodnota je představována především rezervou na roční bonus zaměstnancům a rezervou na reklamace. Hodnota je podobná jako minulý rok, jelikož je v plánu vyplatit na bonusech zhruba stejnou částku.
Závazky k úvěrovým institucím	107 695	114 740	Bankovní úvěr od společnosti BANKA, a.s. (úrok 10% p.a.). Pohyb je způsobem měsíčními splátkami úvěru.
Jiné závazky	7 505	7 801	Hodnota je nemateriální a srovnatelná s minulým účetním obdobím. V rozkladu účtu nebyly identifikovány žádné podezřelé popisy transakcí.
Závazky z obchodních vztahů	56 202	50 641	Závazky dodavatelům. Hodnota je podobná a pohyb srovnatelný s pohybem zásob. Lehká kolísavost je způsobena aktuální platební morálkou a nárůst je v souladu s nárůstem nákladů. Portfolio dodavatelů je podobné.
Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	29 889	29 889	Vnitroskupinová půjčka od mateřské společnosti. V aktuálním období bez pohybu. Plánovaný začátek splácení v následujícím účetním období. Ověřeno na confirmaci.
Závazky k zaměstnancům	11 425	10 304	Výplaty zaměstnancům za 12/20XX. Lehký nárůst je v souladu s nárůstem mezd.
Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	7 195	6 144	Nezaplacené zdravotní pojištění před splatností. Stejně jako minulý rok. Nárůst v letošním roce v souladu s nárůstem mezd.
Stát - daňové závazky a dotace	6 669	8 178	Hodnota je tvořena především daní z přidané hodnoty. Srovnatelné s minulým účetním obdobím. Ověřeno na přiznání k DPH. Aktuálně nezúčtované poslední dva měsíce.
Dohadné účty pasivní	201 355	191 797	Nárůst v letošním roce je v souladu s nárůstem hodnoty materiálu na skladě. Hodnota je představována především nevyfakturovanými dodávkami. Další dílčí částky představuje například dohadná položka na nevybranou dovolenou, dohadná položka na odměnu jednatelemi).
Jiné závazky	861	650	Částka nižší než JNN. Dále neinvestováno.
Tržby z prodeje výrobků a služeb	671 790	582 616	Nárůst tržeb v aktuálním období je způsobem především rozdílným výrobním portfoliem (vyráběny výrobky s vyšší marží), nárůstem výroby (v letošním roce vyrobeno 3 miliony ks, minulý rok 2,7 milionů ks) a aktuálně běžícími novými smlouvami. Byla provedena korelační analýza mezi tržbami a počtem vyrobených kusů v jednotlivých měsících. Korelace 93% je dostačující.
Spotřeba materiálu a energie	349 345	280 126	Vyšší spotřeba materiálu je v souladu s vyšší spotřebou tržeb. Nejvyšší nárůst představuje materiál pro výrobu. Byla provedena korelační analýza nákladů a výnosů v jednotlivých měsících. Korelace 91% je dostačující.
Služby	172 235	147 619	Nárůst v letošním roce především v souvislosti s vyšší výrobou a s nájmem za druhou budovu (v minulém roce nebyla).
Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	- 260	- 6 152	Odpovídá rozdílu mezi počátečním a koncovým stavem účtu polotovárů a hotových výrobků. OK.
Mzdové náklady	94 914	68 722	Nárůst v aktuálním období vlivem zvýšeného počtu zaměstnanců na 188 (minulý rok 138) a plošným nárůstem mezd o 1%.
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	31 967	22 115	Nárůst v souladu s nárůstem mezd. Hodnota představuje přibližně 34% mzdových nákladů. OK.
Ostatní náklady	2 727	2 366	Hodnota je nemateriální. Představuje především doplňkové zdravotní pojištění zaměstnanců.
Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	3 121	15 478	Hodnota je v souladu s rozdílem počátečního a konečného stavu majetkových účtů.
Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	176	176	Částka nižší než JNN. Dále neinvestováno.
Tržby z prodaného materiálu	1 432	1 190	Částka se blíží JNN. Dále neinvestováno.

Jiné provozní výnosy	615	501	Částka nižší než JNN. Dále neinvestováno.
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	143	143	Částka nižší než JNN. Dále neinvestováno.
Zůstatková cena prodaného materiálu	1 216	1 216	Částka se blíží JNN. Dále neinvestováno.
Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	319	4 306	Hodnota je v souladu s rozdílem počátečního a konečného stavu účtů rezerv.
Jiné provozní náklady	6 089	5 267	Hodnota obsahuje především různá pojištění (budov, vozového parku, odpovědnosti..). Nemateriální.
Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	3 870	3 433	Úroky plynoucí z úvěru u společnosti BANKA, a.s. Srovnatelné s minulým účetním obdobím. Nemateriální.
Ostatní finanční výnosy	2 428	1 201	Hodnota představuje především kurzové zisky. Nemateriální. Nárůst vlivem vyšší volatility kurzů oproti minulému účetnímu období.
Ostatní finanční náklady	2 157	3 998	Hodnota představuje především kurzové ztráty. Nemateriální. Rozdíl představován vyšší volatilitou kurzů oproti minulému účetnímu období.

Zdroj: Vlastní zpracování dle obratové předvahy a finančních výkazů.

Příloha C – Finanční výkazy společnosti XYZ, s.r.o. k 31.12.20XX

Tabulka C.1 – Finanční výkazy společnosti XYZ, s.r.o. k 31.12.20XX

ROZVAHA v plném rozsahu		XYZ, s.r.o.			
k datu					
31.12.20XX					
(v tisících Kč)					
		31.12.20XX			31.12.20XY
		Brutto	Korekce	Netto	Netto
	AKTIVA CELKEM	824 014	59 846	764 168	746 598
B.	Dlouhodobý majetek	295 681		295 681	295 067
<i>B.I.</i>	<i>Dlouhodobý nehmotný majetek</i>	2 319		2 319	2 560
B.I.2.	<i>Ocenitelná práva</i>	2 250		2 250	2 491
B.I.2.1.	Software	2 250		2 250	2 491
B.I.5.	<i>Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek</i>	69		69	69
B.I.5.2.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	69		69	69
<i>B.II.</i>	<i>Dlouhodobý hmotný majetek</i>	293 362		293 362	292 507
B.II.1.	<i>Pozemky a stavby</i>	211 947		211 947	212 856
B.II.1.1.	Pozemky	14 257		14 257	14 257
B.II.1.2.	Stavby	197 690		197 690	198 599
B.II.2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	75 480		75 480	76 702
B.II.5.	<i>Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek</i>	5 935		5 935	2 949
B.II.5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	5 935		5 935	2 949
C.	Oběžná aktiva	416 170	59 846	356 324	348 571
<i>C.I.</i>	<i>Zásoby</i>	123 153	11 548	111 605	93 436
C.I.1.	Materiál	81 668	5 533	76 135	58 021
C.I.2.	Nedokončená výroba a polotovary	18 058	3 175	14 883	14 328
C.I.3.	<i>Výrobky a zboží</i>	23 344	2 840	20 504	20 798
C.I.3.1.	Výrobky	23 344	2 840	20 504	20 798
C.I.5.	Poskytnuté zálohy na zásoby	83		83	289
<i>C.II.</i>	<i>Pohledávky</i>	288 753	48 298	240 455	223 916
<i>C.II.2.</i>	<i>Krátkodobé pohledávky</i>	288 753	48 298	240 455	223 916
C.II.2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	252 950	48 298	204 652	195 703
C.II.2.4.	<i>Pohledávky - ostatní</i>	35 803		35 803	28 213
C.II.2.4.3.	Stát - daňové pohledávky	18 078		18 078	8 141
C.II.2.4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	17 715		17 715	20 054
C.II.2.4.6.	Jiné pohledávky	10		10	18
<i>C.IV.</i>	<i>Peněžní prostředky</i>	4 264		4 264	31 219
C.IV.1.	Peněžní prostředky v pokladně	220		220	88
C.IV.2.	Peněžní prostředky na účtech	4 044		4 044	31 131
D.	Časové rozlišení	112 163		112 163	102 960
D.1.	Náklady příštích období	4 715		4 715	5 125
D.2.	Komplexní náklady příštích období	107 448		107 448	97 835

		31.12.20XX	31.12.20XY
	PASIVA CELKEM	764 168	746 598
A.	Vlastní kapitál	309 423	300 824
<i>A.I.</i>	<i>Základní kapitál</i>	<i>9 723</i>	<i>9 723</i>
A.I.1.	Základní kapitál	9 723	9 723
<i>A.III.</i>	<i>Fondy ze zisku</i>	<i>24 480</i>	<i>24 480</i>
A.III.1.	Ostatní rezervní fondy	24 480	24 480
<i>A.IV.</i>	<i>Výsledek hospodaření minulých let (+/-)</i>	<i>266 622</i>	<i>229 574</i>
A.IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let	616 957	579 909
A.IV.2.	Neuhrazená ztráta minulých let (-)	-350 335	-350 335
A.V.	<i>Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)</i>	<i>8 598</i>	<i>37 047</i>
B.+C.	Cizí zdroje	454 745	445 774
B.	Rezervy	25 949	25 630
B.II.	Rezerva na daň z příjmů	12 977	12 977
B.IV.	Ostatní rezervy	12 972	12 653
C.	Závazky	428 796	420 144
<i>C.I.</i>	<i>Dlouhodobé závazky</i>	<i>115 200</i>	<i>122 541</i>
C.I.2.	Závazky k úvěrovým institucím	107 695	114 740
C.I.9.	<i>Závazky - ostatní</i>	<i>7 505</i>	<i>7 801</i>
C.I.9.3.	Jiné závazky	7 505	7 801
<i>C.II.</i>	<i>Krátkodobé závazky</i>	<i>313 596</i>	<i>297 603</i>
C.II.4.	Závazky z obchodních vztahů	56 202	50 641
C.II.6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	29 889	29 889
C.II.8.	<i>Závazky ostatní</i>	<i>227 505</i>	<i>217 073</i>
C.II.8.3.	Závazky k zaměstnancům	11 425	10 304
C.II.8.4.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	7 195	6 144
C.II.8.5.	Stát - daňové závazky a dotace	6 669	8 178
C.II.8.6.	Dohadné účty pasivní	201 355	191 797
C.II.8.7.	Jiné závazky	861	650

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY		XYZ, s.r.o.	
v druhovém členění			
období končící k			
31.12.20XX			
(v tisících Kč)			
		31.12.20XX	31.12.20XY
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	671 790	582 616
A.	Výkonová spotřeba	521 580	427 745
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	349 345	280 126
A.3.	Služby	172 235	147 619
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	-260	-6 152
D.	Osobní náklady	129 608	93 203
D.1.	Mzdové náklady	94 914	68 722
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	34 694	24 481
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	31 967	22 115
D.2.2.	Ostatní náklady	2 727	2 366
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	3 121	15 478
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	3 121	15 478
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	3 121	15 478
III.	Ostatní provozní výnosy	2 223	1 867
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	176	176
III.2.	Tržby z prodaného materiálu	1 432	1 190
III.3.	Jiné provozní výnosy	615	501
F.	Ostatní provozní náklady	7 767	10 932
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	143	143
F.2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	1 216	1 216
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	319	4 306
F.5.	Jiné provozní náklady	6 089	5 267
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	12 197	43 277
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	3 870	3 433
J.2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	3 870	3 433
VII.	Ostatní finanční výnosy	2 428	1 201
K.	Ostatní finanční náklady	2 157	3 998
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	-3 599	-6 230
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	8 598	37 047
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	8 598	37 047
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	8 598	37 047
*	Čistý obrat za účetní období	676 441	585 684

Zdroj: Vlastní zpracování dle obrátové předvahy. (Česko, 2002)