

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

Cena za audit účetní závěrky

Tomáš Maršál

© 2024 ČZU v Praze

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Tomáš Maršál

Ekonomika a management

Název práce

Cena za audit účetní závěrky

Název anglicky

Price for audit of financial statements

Cíle práce

Cílem práce je identifikovat faktory, které ovlivňují cenu auditu účetní závěrky, provést analýzu časové řady ceny auditu a dále určit, zda v ČR existují významné rozdíly v ceně služeb velkých auditorských společností od ostatních poskytovatelů těchto služeb.

Metodika

Literární rešerše bude vytvořena pomocí metody syntézy tezí z monografických a dalších (tuzemských i zahraničních) literárních zdrojů. Ve vlastní části práce bude využito dotazníkového šetření (na úrovni korporací) a expertních rozhovorů (s pracovníky auditorských společností). Dále bude využita metoda komparace. Výsledky budou zpracovány prostřednictvím popisné statistiky a nástrojů pro analýzu časových řad.

Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

Klíčová slova

Audit, cena, účetní závěrka, výroční zpráva.

Doporučené zdroje informací

GRAY, Ian; MANSON, Stuart; CRAWFORD, Louise. The audit Process: Principles, Practice and Cases. 7th edition. Andover: Cengage Learning 2019. ISBN 9781473760189

KRÁLÍČEK, Vladimír. Auditing pro manažery aneb jak porozumět ověřování účetní závěrky statutárním auditorem – 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer 2020. ISBN 978-80-755-2768-4

KRÁLÍČEK, Vladimír. Zákon o auditorech, 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer 2017. ISBN 978-80-7552-317-4

MEHTA, Dr. B. K. a ANAMIKA Dr. Kumari. Auditing. Indie: SBPD Publications, 2020. ISBN 978-93-818-6561-3.

MULLEROVÁ, Libuše; KRÁLÍČEK, Vladimír. Auditing. Praha: Oeconomia 2020. ISBN 9788024522333

Účetnictví podnikatelů: 2018 : novela účetní vyhlášky a ČÚS od 1.1.2018 ; Audit : zákon o auditorech po novele k 1.7.2017 : redakční uzávěrka k 8.1.2018. Ostrava: Sagit, 2018. ISBN: 978-80-7488-278-4

Předběžný termín obhajoby

2023/24 LS – PEF

Vedoucí práce

doc. Ing. Jana Hinke, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 26. 12. 2023

prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 9. 2. 2024

doc. Ing. Tomáš Šubrt, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 15. 03. 2024

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Cena za audit účetní závěrky" jsem vypracoval(a) samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autor uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 15.3.2024

Poděkování

Rád(a) bych touto cestou poděkoval doc. Ing. Janě Hinke, Ph.D. za trpělivost, ochotu a cenné rady při vypracování bakalářské práce. Dále děkuji kolegům z firmy ContAudit s.r.o. za pomoc a postřehy a v neposlední řadě všem dotázaným expertům a respondentům, kteří si udělali čas a byli ochotni spolupracovat.

Cena za audit účetní závěrky

Abstrakt

Tato bakalářská práce s názvem „Cena za audit účetní závěrky“ je zaměřena na identifikaci faktorů, které ovlivňují celkovou cenu ověření účetní závěrky auditorem a podle čeho si jednotlivé auditované účetní jednotky volí svého auditora nebo auditorskou společnost. Teoretická část této práce se zabývá vznikem auditu ve starověku a České republice. Následně se tato část zabývá popisem, co je to audit, jaké jsou druhy auditu, popis zákonné úpravy auditu v České republice, zprávou auditora, cenotvorbou v oblasti služeb a hlubším popisem metod, které byly použity v druhé části práce.

V praktické části jsou za pomoci expertních rozhovorů získány informace od auditorů nebo zaměstnanců auditorských společností. Expertní rozhovory se zaměřují na faktory, které ovlivňují konečnou cenu za audit účetní jednotky a jaké výhody nabízejí menší auditorské společnosti oproti konkurenci a Velké čtyřce. Cenu za audit nelze obecně určit, existuje mnoho faktorů, na které auditor nebo auditorská společnost pohlíží subjektivně. Dílčí částí práce je za pomoci dotazníkového šetření vypracován výzkum, který probíhal v ekonomických odděleních jednotlivých firem. Cílem zkoumání bylo zjistit, podle čeho si jednotlivé společnosti volí auditora. Většina respondentů provádí povinný audit účetní závěrky. Mezi nejčastější faktory při výběru auditora nebo auditorské společnosti bylo doporučení, cena, zkušenost, důvěra a co nejmenší administrativní zátěž.

Klíčová slova: Audit, cena, účetní závěrka, výroční zpráva, výkaznictví, auditor, nezávislost, statutární

Price for the audit of financial statements

Abstract

This bachelor thesis entitled "The Cost of Financial Statements Audit" focuses on the identification of factors that affect the total cost of auditing financial statements by an auditor and on what basis individual audited entities choose their auditor or audit firm. The theoretical part of this thesis deals with the origins of auditing in ancient times and the Czech Republic. Subsequently, this part deals with a description of what is an audit, what are the types of audit, a description of the legal regulation of audit in the Czech Republic, the auditor's report, pricing in the field of services and a deeper description of the methods that were used in the second part of the thesis.

In the practical part, information is obtained from auditors or employees of audit companies by means of expert interviews. The expert interviews focus on the factors that influence the final price for an entity audit and what advantages smaller audit firms offer over competitors and the Big Four. The price of an audit cannot be generally determined; there are many factors that are subjectively viewed by the auditor or audit firm. As a subpart of this thesis, research has been carried out in the economic departments of each company using a questionnaire survey. The aim of the research was to find out the factors according to which each company chooses an auditor. Most of the respondents perform statutory audits of financial statements. The most common factors in choosing an auditor or audit company were recommendation, price, experience, trust and the least administrative burden.

Keywords: Audit, price, financial statements, annual report, reporting, auditor, independence, statutory

Obsah

1	Úvod	11
2	Cíl práce a metodika	12
2.1	Cíl práce	12
2.2	Metodika	12
3	Teoretická část	14
3.1	Historie auditu.....	14
3.1.1	Historie auditu v České republice.....	15
3.2	Charakteristika pojmu audit.....	15
3.2.1	Audit účetní závěrky.....	16
3.2.2	Interní (vnitřní) audit	16
3.2.3	Další druhy auditu.....	18
3.2.4	Význam auditu účetní závěrky	19
3.3	Zákonná úprava auditu v České republice.....	20
3.3.1	Vývoj zákonné povinnosti auditu v České republice	21
3.4	Profese auditora	22
3.4.1	Komora auditorů České republiky.....	24
3.4.2	Orgány Komory auditorů České republiky	25
3.5	Zpráva auditora	27
3.5.1	Struktura zprávy auditora	28
3.5.2	Výrok auditora	30
3.5.3	Dokumenty pro audit účetní závěrky.....	30
3.5.4	Cenotvorba v oblasti služeb.....	31
3.5.5	Expertní rozhovor	33
3.5.6	Dotazníkové šetření	35
4	Vlastní práce	36
4.1	Expertní rozhovor s auditorskými společnostmi	36
4.1.1	Expertní rozhovor s auditorskou společností ContAudit, s.r.o.....	37
4.1.2	Expertní rozhovor s auditorskou společností A-A, s.r.o.....	39
4.1.3	Expertní rozhovor se společností AB, s.r.o.	40
4.1.4	Expertní rozhovor se společností AC&D s.r.o.	41
4.1.5	Expertní rozhovor se společností AD, s.r.o.	42
4.1.6	Komparační matice s výsledky expertních rozhovorů.....	44
4.1.7	Vyhodnocení výsledků z expertních rozhovorů	46
4.1.8	Charakteristika respondentů	48
4.1.9	Výsledky dotazníkového šetření.....	48
4.1.10	Komparace výsledků dotazníkového šetření	55

5	Závěr	58
6	Seznam použitých zdrojů	60
7	Seznam obrázků, tabulek, grafů a zkratk	63
7.1	Seznam obrázků	63
7.2	Seznam tabulek	63
7.3	Seznam grafů.....	63
	Přílohy	64

1 Úvod

Audit, auditování, auditor, tyto pojmy možná zná mnoho lidí, ale lze předpokládat že mnoho lidí má pouze mlhavé představy, o tom, co vlastně pojem audit znamená, co ale tito lidé vědí, že chtějí mít určitou jistotu. V této době je veliký rozmach technologií a s tím jde ruku v ruce i ekonomika. Mnoho lidí má vlastní společnosti, s cílem udržet se na trhu co nejdéle a co nejvíce maximalizovat zisk. K tomu je zapotřebí plynulé, bezchybné a věrné účetnictví. Také je na trhu mnoho investorů, kteří by chtěli podpořit ať už začínající podnikatele, nebo již rozběhlé společnosti. Investoři také potřebují určitou jistotu. Jistotu, že investice bude do společnosti, která má důvěryhodná data a jsou ochotni do nich zainvestovat. Společnosti chtějí mít dobrou pověst, pokud budou mít věrné účetnictví, vzbudí to důvěryhodnost u klientů a obchodních partnerů. Ať už má firma ze zákona povinnost auditu, nebo si dobrovolně najme auditora, všechny tyto věci audit může zajistit.

Audit má mnoho výhod, jak již bylo zmíněno, ověřuje, že účetní závěrka je věrná, poctivá a všechny informace v ní jsou důvěryhodné. Na druhou stranu audit může být i velice nákladný. Na trhu je mnoho firem, největší skupinou je tzv. Velká čtyřka, do které spadají čtyři největší auditorské společnosti na světě. Druhou skupinou jsou ostatní auditorské společnosti. Firmy hledají co nejlevnější auditorské služby, proto je na trhu vysoká konkurence.

Rozdíly v cenách společností Velké čtyřky a ostatních auditorských společností jsou obrovské, přitom vykonávají stejnou profesi a podstupují stejné zkoušky. Proto je nutné určit faktory, které ovlivňují cenu za audit a zjistit, jak je možné, že existují takové rozdíly mezi společnostmi, které v podstatě dělají tu samou službu.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem této práce je identifikovat faktory, které ovlivňují cenu auditu účetní závěrky, dále určit, zda v České republice existují významné rozdíly v ceně služeb velkých auditorských společností (tzv. Velká čtyřka) od ostatních poskytovatelů těchto služeb.

2.2 Metodika

Teoretická část bude zpracována za pomoci sběru dat z odborné literatury, výzkumných článků, zákonných předpisů a elektronických zdrojů. Poté budou vybrané informace popisovat vývoj auditu, druhy auditu, profesi auditora, zákonné normy, zprávu auditora a cenu za audit.

Praktická část bude realizována pomocí dotazníkového šetření a expertních rozhovorů. Expertní rozhovory budou cíleny na zaměstnance v jednotlivých auditorských společnostech, předmětem těchto rozhovorů budou otázky ohledně auditu. Dotazníkové šetření je určeno pro jednotlivé ekonomy a účetní v korporacích.

Při výzkumu byly osloveni auditoři a zaměstnanci z auditorských firem. Všichni experti, kteří se účastnili výzkumu se řadí do ostatních auditorských společností. Byly osloveny i největší auditorské společnosti v České republice, tzv. Velká čtyřka, bohužel žádný z oslovených se nemohl účastnit výzkumu. Většina oslovených expertů souhlasila s výzkumem pod podmínkou, že nebudou v práci jmenováni. Výzkum probíhal pomocí expertních rozhovorů se statutárními auditory. Předmětem těchto rozhovorů bylo zjistit faktory, které ovlivňují konečnou cenu za audit účetní závěrky a jaké výhody nabízejí oproti konkurenci a Velké čtyřce.

Druhá část praktické části probíhala pomocí dotazníkového šetření. V něm byli osloveni jednotliví členové ekonomických oddělení společností (na úrovni korporací). Jednalo se například o manažery společnosti, vedoucí ekonomického úseku a účetní. Cílem tohoto dotazníku bylo zjistit, podle čeho se jednotlivé společnosti rozhodují při výběru auditora či auditorské společnosti. Dotazník byl rozeslán pomocí emailu zhruba sedmdesáti společnostem, přičemž ho patnáct respondentů vyplnilo. To dělá míru návratnosti dvacet jedna procent po zaokrouhlení. I když je míra návratnosti nízká, věřím, že jsou výsledky dotazníku relevantní a užitečné, protože se zaměřují na specifickou cílovou skupinu. Nízká

návratnost byla hlavně způsobena časovým presem a nízkou motivací respondentů k vyplnění dotazníku.

Výsledky budou zpracovány pomocí popisné statistiky a prostřednictvím MS Excel, dále budou popsány jak slovně, tak i graficky. Výsledky budou popisovat, jaké faktory určují konečnou cenu za audit, dále, zda existují výrazné rozdíly v cenách velkých společností a ostatních auditorských společností a nakonec, podle čeho si jednotlivé účetní jednotky volí svého auditora.

3 Teoretická část

3.1 Historie auditu

Audit se svojí historií váže na obor účetnictví. V prehistorickém období procesy auditingu lze přiřadit k základnímu chování lidí v jednotlivých životních situacích. Tím je myšleno, jak nasloucháme okolním podnětům, jak komunikujeme. Jak se se rozmýšlíme, abychom udělali ta nejlepší rozhodnutí. Zhruba 5 tisíc let před naším letopočtem podle důkazů existovaly první spisy. Tyto spisy vyvíjely nové sociálně-ekonomické, kulturní a filozofické organizace. Důvod jejich vzniku byla snaha o zlepšení sociální a ekonomické situace kmenů nebo království. Tyto úkoly byly svěřeny někomu, kdo uměl psát a ovládat čísla k realizaci. (1, s. 265)

Jeden zdroj říká, že proces auditu se datuje kolem roku 400 před naším letopočtem ve středověkém Egyptě a Babylonu. Tyto národy měly kontrolní systémy na logistiku ve skladech včetně „auditorské zprávy“. Tato skutečnost vedla ke vzniku slova „auditor“. (Slovo „audit“ je převzato z latinského slova „audire“, což znamená naslouchat). (2, s. 33)

Další zdroj tvrdí, že středověcí Egyptané požadovali po dvou nezávislých úřednících, aby referovali o daňových příjmech. Dále důkazy říkají, že kolem roku 300 před naším letopočtem ve starověkém Římě vládcí určovali kvestory (dali by se přirovnat k účetním, či ekonomickým ředitelům, nebo správce státní pokladny). Měli na starost vedení evidence účetnictví ve všech provinciích. Následně měli kvestoři za úkol skládat účty před shromáždění, které je poslouchalo. Tento pramen datuje vznik slova „audit“ v tomto období. (3, s.9)

V římské době existovaly první skutečné účetní registry, kterým se říkalo „Codex Tabulae“ („tabulka kodexu“). V tomto kodexu se na jedné straně evidovalo inkasní „acceptum“ a na straně druhé výdajové „expesum“ (Základy podvojného účetnictví má dát a dal). Po roce 235 našeho letopočtu bylo účetnictví ve starověkém Římě velice důležité. Sloužilo pro přesnou kontrolu nad panstvím pomocí domovní operace „el Adversaria“ V této době hlavně bankéři vyvíjeli techniky účetnictví. Ve středověku zhruba kolem roku 800 našeho letopočtu vznikl nový ekonomický, důchodní a sociální systém. V tomto systému měla velký vliv pro rozvoj účetnictví katolická církev. (1, s.265-266)

3.1.1 Historie auditu v České republice

Historie auditu v České republice nemá tak bohatou historii jako například ve Velké Británii. První známou organizací byla Unie účetních ČSFR, která vznikla 22. května 1990 podle zákona č. 83/1990 Sb. Tato unie spojovala specialisty v oboru účetnictví a auditorství a měla za cíl zajistit profesní zájmy, moderní metody a postupy. Dne 8. ledna 1991 se Unie přejmenovala na Unii auditorů ČR z důvodu změny stanov. Cílem této změny bylo vytvořit základy samostatné auditorské profese, kterou upravovala vyhláška č. 63/1989 Sb. Poptávka po auditorských službách a po vyšších nárocích auditorské profese se výrazně zvýšila z důvodu rychlého procesu privatizace. Rada Unie proto roku 1992 založila Komoru auditorů ČR. Ve stejném roce vznikl zákon č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky. Úprava tohoto zákona přišla na začátku nového tisíciletí roku 2000. Jednalo se o zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky. (4, s. 9-12)

3.2 Charakteristika pojmu audit

Z historie je známo, že auditoři (ať už to byli bankéři, ředitelé či odborní znalci) měli za úkol kontrolovat finanční výkonnost podniku, a aby nebyly ve firmě nějaké podvodné praktiky. Pokud se na audit podíváme z nejméně obecného hlediska, tak je to vědecká disciplína, která zkoumá, pozoruje a poznává určité skutečnosti, shromažďuje údaje a vyhodnocuje a vypracovává závěry, které předkládá zainteresovaným subjektům. (5, s.1)

Podstata auditu, že předložené informace odpovídají realitě a jsou kontrolovány nezávislou kvalifikovanou osobou se od historie nezměnily. Změnou oproti historii je, že nyní audit představuje celosvětově regulovanou profesi. Hlavním předmětem auditorské činnosti se stalo ověřování účetních závěrek společnosti s výslednou zprávou auditora, která obsahuje jeho výrok. (17, s.7-8)

Provádění auditu může být soustředěné na mnoho oblastí lidské činnosti. Rozdíly v různých typech auditu mohou být v předmětu, v metodách, v cíli nebo na požadavcích odbornosti kontrolorů (auditorů). Podstatné rozdíly jsou i v rozsahu a obsahu úpravy legislativy. Díky těmto rozdílům máme mnoho druhů auditu. (3,s.19)

3.2.1 Audit účetní závěrky

Audit účetní závěrky bývá v praxi nejběžnější. Je také nazýván externí audit, statutární audit nebo povinný audit. Je zaměřen na individuální nebo konsolidovanou účetní závěrku. Provádí se na objednávku u externího auditora, který může být buď jednotlivec (fyzická osoba), nebo auditorská společnost, která poskytuje služby prostřednictvím zaměstnanců, kteří jsou buď auditoři nebo asistenti auditorů. Tento typ auditu tvoří důležitý prvek ochrany vlastnických práv zejména u těch obchodních společností, kde je jejich vedení odděleno od jejich vlastnictví. (5, s.1-2)

Cílem externího auditu je zhodnocení účetní závěrky, kterou sestavují a zveřejňují účetní jednotky. Toto odborné zhodnocení provádí kvalifikovaná nezávislá osoba – auditor. Auditor ověřuje, zda všechny zveřejněné informace a údaje podávají poctivý obraz finanční pozice, výsledku hospodaření (a peněžních toků, pokud účetní jednotky mají), které mají být prováděné v souladu s předepsanými českými pravidly nebo jinými předpisy. Případně i dle Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). Výsledný názor auditora má dostatečnou vypovídající schopnost, ale pouze s úplnou účetní závěrkou, ke které se vyjadřuje. (7)

3.2.2 Interní (vnitřní) audit

Druhým typem auditu je interní, ten, se zabývá, jak již vyplývá z názvu ekonomickými jevy a procesy uvnitř účetních jednotek. Tento typ auditu se nejvíce objevuje u velkých akciových společností (banky, pojišťovny, těžební a energetické společnosti atp.), kde je kvalitní fungování interního kontrolního systému společnosti jednou z podmínek pro ochranu majetku akcionářů a pro takové vykazování výsledků účetní jednotky, které odpovídá jak právním předpisům, tak i principu věrného a poctivého obrazu. (5, s.2)

Audit zpravidla zajišťuje interní auditor, který je zaměstnancem podniku. Velké účetní jednotky mohou mít specializované pracoviště s desítkami zaměstnanců. Zařazení interního auditu do hierarchické struktury se v praxi odlišuje. Může záviset na modelu správy, řízení podniku, velikosti podniku, představách podniku nebo také na osobnosti a schopnostech auditora. Vhodným zařazením do hierarchie podniku je dosažena jeho nezávislost na podnikovém managementu. Interní auditor nemusí být jen zaměstnancem účetní jednotky, může to být i najatá odborná firma, která uzavře s účetní jednotkou smlouvu (tzv. outsourcing). (8, s.16-17)

Poslední možností je kombinace již dvou uvedených metod, tzv. cosourcing. (8, s.17-18)

Výhoda této metody je, že se interní auditor může spolehnout na externího auditora, ve finále se tím zredukuje finanční i časové náklady auditorů a sníží se auditorské riziko. (8, s.18)

Interní audit se oproti externímu začal objevovat relativně nedávno. Konkrétně na přelomu 30. a 40. let dvacátého století. Nejprve se používal v oblasti bankovníctví a pojišťovnictví, postupně se rozšiřoval i do průmyslových a obchodních sektorů. Význam a úloha se postupem času vyvíjely, nejprve se interní audit zaměřoval primárně na kontrolu ekonomických procesů a na správné dodržování účetních předpisů. Postupem času se tento úkol přesunul na externí auditory. Interní audit měl za cíl zabezpečit efektivitu podniku založenou na dobré organizaci práce. (5,s. 2-3)

Tabulka 1: Rozdíl mezi interním a externím auditorem

Interní auditor	Externí auditor
<ul style="list-style-type: none"> • Je zaměstnancem organizace • Slouží potřebám organizace • Zaměřuje se na budoucnost, když vyhodnocuje řídicí a kontrolní mechanismy, které mají zajistit naplnění záměrů a cílů organizace. 	<ul style="list-style-type: none"> • Je nezávislý smluvní partner • Slouží třetím stranám, které potřebují spolehlivé finanční informace. • Zaměřuje se na přesnost a srozumitelnost minulých dějů vyjádřených ve formě finančních výsledků.
<ul style="list-style-type: none"> • Zabývá se prevencí podvodu v každé formě a míře a v každé posuzované činnosti. 	<ul style="list-style-type: none"> • Příležitostně se zajímá o prevenci a detekci podvodu obecně, ale podvodem se přímo zabývá jenom tehdy, jsou-li podvodem podstatně ovlivněny finanční výsledky.
<ul style="list-style-type: none"> • Je nezávislý na činnostech, které audituje, avšak vstřícný k potřebám a přáním všech složek managementu 	<ul style="list-style-type: none"> • Je nezávislý na managementu a orgánech společnosti věcně i mentálně.

Interní auditor	Externí auditor
<ul style="list-style-type: none"> • Posuzuje činnost nepřetržitě. 	<ul style="list-style-type: none"> • Pravidelně posuzuje doklady, sloužící jako podklad pro finanční sumarizace – obvykle jednou ročně.

Zdroj: SAWYER, Lawrence B. *Interní audit*, 2020

3.2.3 Další druhy auditu

Forenzní audit (šetření) představuje audit v předem sjednané oblasti, s cílem odhalit trestné nebo jinak protizákonné jednání, včetně analýz postupů, či získávání důkazů pro úspěšný soudní spor. Mimo auditorské firmy působí zde i detektivní kanceláře., poradenské či advokátní kanceláře. Často ke složitějším zakázkám je potřeba spolupráce více odvětví dohromady, jedná se například o vyšetřovatele, auditory, detektivy, finanční a účetní experty. Kromě hledání konkrétních viníků, nalezení majetku, který byl odcizen se tento audit specializuje i na prevenci, aby se tyto protiprávní činy nestaly. (5, s.3)

Audit jakosti se specializuje na kontrolu kvality výkonů poskytovaných podnikem. Rozsah zakázky se může lišit, může se posuzovat pouze finální výrobek, který je opatřen certifikátem, nebo se může provádět audit jakosti celého řízení podniku, organizace práce až do kontroly jednotlivých míst. Výsledkem auditu je udělení certifikátu ISO (mezinárodní norma určující požadavky na systémy řízení a zabezpečování jakosti), který udělují speciálně vyškolení instituce. Získáním tohoto certifikátu se předpokládá náskok před konkurencí. (5, s.3-4)

Ekologický audit soustavně kontroluje, dokumentuje ekologické dopady společností na životní prostředí. Kontrolovat se může pravidelně nějaký proces těžby, skladování určitých surovin, technologické postupy, či finální výrobky. Nejčastěji se tento audit nachází v chemickém průmyslu, které přináší velká rizika pro životní prostředí, další významné uplatnění je v oblasti jaderných elektráren. S tímto auditem souvisí i sledování a vykazování účetních informací souvisejících se životním prostředím tzv. **environmentální účetnictví**. (5, s.4)

Audit informačních systémů využívá výpočetní techniky při zpracování informací. Kontrola je zaměřena na software i hardware podniku, zabezpečení dat (v případě poruchy), existenci náhradních zdrojů, způsobu pořizování záložních kopií datových souborů, jejich ukládání, evidenci a archivaci. Tento audit má velký význam pro interní a externí auditory v souvislosti s účetnictvím. (5, s.4)

Cílem **personálního auditu** je optimalizace nákladů a redukce počtu pracovníků, efektivnost řízení lidských zdrojů, zlepšení motivace pracovníků a jejich kariérní růst. Dalším cílem tohoto auditu je odpověď na tři otázky:

- Kolik pracovníků zapotřebí v organizace pro daný objem práce?
- Kdo z pracovníků je nejlépe kvalifikovaný na danou pracovní pozici?
- Jak je nastaven systém řízení lidí v organizace?

Tento audit může mít různé přínosy podle potřeb společnosti. (5, s.4)

3.2.4 Význam auditu účetní závěrky

Externí audit představuje ověření účetní závěrky nezávislým auditorem, který na konci auditu vyjádří svůj výrok, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz k datu sestavení účetní závěrky v souladu s předepsanými pravidly, účetními předpisy, nebo s Mezinárodními standardy Účetního výkaznictví (IFRS). Účetní závěrka, která je ověřená auditorem by měla podávat spolehlivé informace ať už pro vlastníky účetní jednotky, tak pro banky či potencionální investory. Obecný význam auditu je tedy zabezpečit věrohodnost účetních informací u společností, které povinně vykazují účetní závěrky a výroční zprávy. (5, s.5), (7)

Profese auditora se průběžně měnila, zprvu měl auditor potvrdit, že informace v účetní závěrce jsou pravdivé a neobsahují chybu. Hlavním úkolem auditora bylo odhalení chyb a nesprávností v účetnictví, které by mohly ovlivnit výkazy. Kvůli účetním skandálům na konci devadesátých let se požadavky na auditory rozšířily a aby věnovali zvýšenou pozornost, pokud by se měla objevit nějaká trestná činnost. (3, s.22)

Auditorskou činnost je nutné pochopit v širším kontextu souvislostí. Ovlivňuje ji nejen konkrétní ekonomické prostředí, ale i historická a kulturní tradice, které ovlivnili účetní výkaznictví. V této souvislosti vnímáme dva přístupy. První přístup je anglosaský, kde auditor ověřuje, zda byla účetní závěrka sestavena podle obecně uznávaných zásad. Druhým přístupem je kontinentální, u tohoto stylu auditor navíc ověřuje, zda byla dodržena při postupu platná národní legislativa. Účetní závěrka může ve finále vypadat odlišně, ale její koncept zůstává stejný a to, že podává věrný a poctivý obraz. Auditor musí ve své zprávě uvést, podle jakých pravidel byla účetní závěrka sestavena. (5, s.5)

S rostoucím vývojem roste důležitost auditu hlavně u akciových společností, které nabízejí své cenné papíry na finančních trzích. Stávající a potencionální investoři potřebují

od auditora potvrdit pravdivost a spolehlivost účetních informací. Dalším cílem auditu je prevence před chybami a před podvodným jednáním (*ISA 240 – Postup auditorů při posuzování možných podvodů při auditu účetní závěrky*). (3, s.23)

3.3 Zákonná úprava auditu v České republice

První zmínka v naší legislativě o auditorech byla v **zákoně č. 173/1988 Sb. O podniku se zahraniční majetkovou účastí**. Tyto podniky měli za povinnost ověření své účetní závěrky dvěma nezávislými znalci (ověřovateli), které jmenovalo Ministerstvo financí, podle § 14 stejného zákona. Oficiální ustanovení této profese přišlo se **vyhláškou č. 63/1989 Sb., o ověřovateli (auditorech) a jejich činnosti**. Následně vznikla první dobrovolnická profesní organizace s názvem Unie auditorů. (5, s.21-22)

O 2 roky poději roku 1991 vstoupil v platnost **zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník**, který uváděl podle § 39 ověření řádné a mimořádně účetní závěrky auditorem u akciových společností, ostatní obchodné společnosti tuto povinnost nemají, pouze pokud tak stanoví zvláštní zákon. **Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví** určil podmínky povinného auditu na překročení podmínek (obrat, úhrn rozvahy brutto, počet zaměstnanců). Obchodní zákoník dále uváděl, že podnikatel je povinen auditorovi připravit všechny účetní informace a uhradit všechny náklady spojené s ověřením jeho závěrky. (5, s.22)

Postupná transformace českého hospodářství na tržní ekonomiku vedla k úpravám auditorské profese. Konkrétně **zákon č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky**, vymezil základní pojmy a stanovil pravidla pro auditorskou profesi. Kromě kvalifikačních požadavků obsahoval tento zákon i práva a povinnosti auditorů. Upravil postavení asistentů auditorů a Komory auditorů České republiky jako samosprávné organizace. Tento zákon byl zrušen **zákonem č. 254/2000 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb.** (6, s.12), (9)

Kvůli požadavkům směrnice 2006/43/ES reagoval **zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech**. Tento zákon již obsahuje ustanovení a pravidla, jež evropské směrnice respektují. Definiuje základní pojmy z oblasti auditu v souladu s evropskými normami. Novinka je oblast kontroly ISQC1, která je upravena samostatným mezinárodním auditorským standardem. Ten by měl zajistit, že auditoři postupují při ověřování podle mezinárodních auditorských standardů a že dochází k respektu etického kodexu, které vydává Mezinárodní federace účetních (IFAC). Zákon dále vyžaduje, aby činnost auditorů u subjektů veřejného byla jednou za tři roky kontrolována **Radou pro veřejný dohled nad**

auditem. V případě auditora, který neprovádí povinný audit ani u jednoho subjektu veřejného zájmu je kontrola jednou za šest let a provádí ji Komora auditorů. Poslední novela zákonech tohoto zákona byla zveřejněna ve sbírce zákonů dne 21.9.2016, některé změny jsou jen formálního charakteru, které zpřesňují již platná ustanovení. Mnoho ustanovení je však nových a významným způsobem zasahují do regulace auditu. (5, s.23),(10)

3.3.1 Vývoj zákonné povinnosti auditu v České republice

Zákon o účetnictví udává povinnost auditu dle § 20 – *Ověřování účetní závěrky auditorem*. Během vývoje profese auditora přišla novelizace zákona. Tuto novelu zákona můžeme sledovat v několika etapách. (5, s.28)

1. etapa (1992-2001) zákon až do roku 2001 ukládal povinný auditu všem akciovým společnostem a těm obchodním společnostem a družstvům, která překročila jedno z uvedených kritérií:

- a) výše jejich čistého obchodního jmění činila více než 20 milionů Kč nebo
- b) výše jejich čistého obrátu činila více než 40 milionů Kč (5, s.27-28)

Praktičnost tohoto ustanovení činila problémy, hlavně účetní jednotky, které jeden rok překročily jeden z limitů, měli povinnost auditu i v dalších letech, kdy již limit nesplnili. Dalším problémem bylo vyčíslit výši čistého jmění podle obchodního zákoníku a které nebylo možné účetně zachytit, protože obsahovalo i mimoúčetní majetek a závazky. (5, s.28-29)

2. etapa (2002–2003) povinnost akciovým společnostem ověřit účetní závěrku zůstala nezměněna. Změna se týkala obchodních společností a družstev, která pokud splnila dvě ze tří uvedených kritérií podléhala povinnému auditu:

- a) úhrn rozvahy více než 40 milionů Kč
- b) čistý obrat více než 80 milionů Kč
- c) průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období činil více než 50 (5, s.29)

Ani tato úprava nebyla ideální, opět účetní jednotky pohybující se na hranici stanovených limitů měli problém. Nastala pozitivní změna, pokud účetní jednotka překročila jeden rok stanovené limity, musela tak překročit i následující rok. (5, s.29)

3. etapa (2004-2015) tato etapa již přinesla změna pro akciové společnosti, platila pro ně povinnost auditu v případě, že překročily dva ze tří uvedených limitů za dvě po sobě jdoucí období z předchozí etapy. Další změna byla rozšíření auditu, nyní podléhaly povinnosti auditu nejen kapitálové společnosti a družstva, ale i všechny ostatní včetně osobních společností (veřejná obchodní společnost, komanditní společnost) a fyzické osoby, které byli účetními jednotkami. Opět zde platilo pravidlo o překročení limitů. Také bylo ze zákona odstraněno jednoduché účetnictví a bylo převedeno jako daňová evidence). (5, s.29-30)

4. etapa (2016-dosud) touto novelou se vrátilo zpátky do zákona jednoduché účetnictví. U akciových společnostech se pravidlo povinného auditu rozšířilo i na svěřenské fondy. Výrazná změna přišla při změně jednoho z limitů, nyní se posuzuje hodnota aktiv netto, tedy aktiva, od kterých jsou odečteny oprávky a opravné položky. Další změnou byla povinnost uvádět do výroční zprávy i nefinanční informace týkající se životního prostředí, respektování lidských práv a boje proti úplatkářství u velkých firem nad 500 zaměstnanců. Jako v každé etapě se může stát, že účetní jednotka jednou překročí limity a další rok ne. Nic ji ale nebrání nechat si dobrovolně ověřit účetní závěrku, co může být v této situaci velice vhodné. (5, s.30)

3.4 Profese auditora

Moderní profese auditora je velmi náročná, auditor musí mít jak teoretické znalosti, tak bohaté zkušenosti z oboru účetnictví, daní, informačních technologií i ekonomie. (3, s.37)

Aby se člověk stal auditorem, musí splnit několik podmínek. První podmínkou je mít uznané vysokoškolské vzdělání v rámci akreditovaného bakalářského či magisterského programu. Druhou podmínkou je mít odbornou praxi jako asistent auditora. Praxe musí být v rozsahu nejméně 35 hodin za týden a musí trvat po dobu tří let. Dále musí být žadatel zapsán v seznamu asistenta auditorů. Čtvrtou podmínkou, která je ve všech zaměstnáních totožná je trestní bezúhonnost. K bezúhonnosti ještě žadatel o auditorskou profesi musí mít z profesního hlediska dobrou pověst. Další podmínkou je podání žádosti o vykonání auditorské zkoušky. Zkoušky zařizuje Komora auditorů České republiky. Po předložení notářsky ověřené kopie diplomu (v nějakých případech i výpis z trestního rejstříku) dostane žadatel do 60 dní od doručení žádosti vyrozumění o přijetí či zamítnutí. (11)

Auditorská zkouška je nedílnou součástí přípravy pro auditorskou činnost. Skládá se z 12 dílčích částí:

- a) Zdanění
- b) Právo v podnikání
- c) Auditing I
- d) Finanční účetnictví
- e) Auditing II
- f) Účetnictví a audit neziskových organizací a finančních institucí
- g) Podnikové finance
- h) Informační technologie a statistika
- i) Účetnictví a audit komplexních transakcí
- j) Manažerské účetnictví
- k) Konsolidovaná účetní závěrka a její audit (12)

Zkoušky jsou rozděleny do tří modulů, přihláška v modulu 1 činí 5 000 Kč, v modulu 2 - 6 000 Kč a v modulu 3 - 7 000 Kč. Na zkoušky je nutné samostudium, Komora auditorů předepíše literaturu, kterou je nutné prostudovat. Dále se předpokládá aktivita na přípravných kurzech. Všechny zkoušky musí žadatel splnit do 5 let od první zkoušky. Poslední podmínkou je složení slibu k dodržování právního řádu, etice auditorské profese a v neposlední řadě dodržování předpisů a standardů. (11)

Splněním auditorských zkoušek vzdělávání pro statutárního auditora nekončí. Podle §9 zákona číslo 93/2009 Sb. Zákon o auditorech a o změně některých zákonů je auditor povinen průběžného vzdělávání. Komora auditorů vnitřním zápisem stanoví rozsah, který je v rozsahu nejvýše 60 hodin ročně. Cílem tohoto průběžného vzdělávání je zlepšovat teoretické a profesní znalosti. (10)

Podle §14 zákona číslo 93/2009 Sb. Zákon o auditorech a o změně některých zákonů musí být auditor nezávislý na účetní jednotce, kterou audituje. O jeho nezávislosti hovoří i mezinárodní auditorský standart *ISA 200 – Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy*. Auditor se musí řídit etickými požadavky platnými pro audit účetních závěrek, to zahrnuje požadavky na nezávislost. Rada pro mezinárodní etické standardy pro účetní vydala Kodex IESBA, který definuje základní profesní etiky. Základními principy, kterými se musí auditor řídit při ověřování účetní závěrky, jsou:

- a) Integrita
- b) Objektivita
- c) Odborná způsobilost a řádná péče,
- d) Důvěryhodnost informací a
- e) Profesní jednání

Kodex IESBA vyžaduje po auditorovi nezávislost na účetní jednotce. Tento kodex rozlišuje dva druhy nezávislosti, „nezávislost myslí“ a „nezávislost vnímanou“. Nezávislost je předpoklad pro správný výrok auditora, aniž by byl ovlivňován faktory, které by tento výrok mohly zpochybnit. Díky nezávislosti si auditor zachová integritu, objektivnost a uplatní profesní skepticismus. (13)

Tržní mechanismus není sám o sobě schopen zajistit nezávislé fungování auditorské profese, z tohoto důvodu je ve veřejném zájmu regulovat auditorskou činnost. To se dělá zpravidla ve formě právní úpravy (změna zákonů, vyhlášek standardů). (3, s.37)

3.4.1 Komora auditorů České republiky

Už víme, že auditorská profese je velice teoreticky i prakticky náročná. Někdo musí auditory kontrolovat, aby plnili své povinnosti, k tomu slouží v České republice Komora Auditorů. Komora je samosprávná profesní organizace, která má povinné členství pro auditory. Sídlí v Opletalově ulici na Praze 1, jejím prezidentem je pan Ladislav Mejzlík. Vznikla roku 1993 s cílem zajistit kvalitu auditorské profese, aby se mohla konkurovat auditorům ve vyspělých zemích. O rok později roku 1994 se stala členem mezinárodní organizace IFAC (Mezinárodní organizace účetních). O osm let později roku 2002 byla komora přijata do organizace FEE (Accountancy Europe). (3, s.43)

Komora auditorů České republiky plní především tyto funkce:

- vede seznam auditorů, asistentů auditora a auditorských společností,
- zveřejňuje seznam auditů a auditorských společností,
- organizuje auditorské zkoušky
- vydává usnesení o vykonání auditorské zkoušky,
- vydává auditorské oprávnění,
- kontroluje provádění auditorské činnosti,

- vydává národní auditorské standardy v souladu s obecně závaznými právními předpisy a mezinárodními auditorskými standardy,
- vydává vnitřní předpisy (jednací řád a volební řád sněmu, zkušební řád, příspěvkový řád, dozorčí řád, kárný řád, etický kodex, vnitřní předpis pro kontinuální profesní vzdělání auditorů, směrnici pro odbornou praxi asistentů auditora),
- rozhoduje o kárných opatřeních,
- posuzuje žádosti o osvobození od části auditorské zkoušky a žádosti o uznání kvalifikace,
- organizuje vzdělávací akce v rámci přípravy ke zkoušce auditorů,
- zajišťuje nabídku kontinuálního profesního vzdělávání pro auditory, asistenty auditora a pro odbornou veřejnost,
- vydává časopis Auditor a odborné příručky pro auditory,
- spolupracuje s Radou pro veřejný dohled nad auditem, tuzemskými a zahraničními profesními organizacemi a s institucemi státní správy,
- je členem Národní účetní rady,
- je aktivním členem mezinárodních profesních organizací IFAC a FEE. (14, s.79)

3.4.2 Orgány Komory auditorů České republiky

Sněm představuje nejvyšší orgán Komory auditorů, je svoláván nejméně jednou za dva roky, právo účastnit se ho mají všichni statutární auditoři zapsaní v seznamu auditorů. Sněm má několik důležitých funkcí, volí členy výkonného výboru, Dozorčí komise a Kárné komise. Dále volí auditora účetní závěrky Komory auditorů včetně jeho náhradníka. Schvaluje statut a vnitřní předpisy komory, etický kodex a auditorské standardy. V poslední řadě rozhoduje o výši povinného příspěvku statutárních auditorů a auditorských společností, který pomáhá chodu Komory. (3, s. 43), (14, s.81)

Výkonný výbor představuje nejvyšší výkonný orgán, jehož cílem je řídit komoru mezi sněmy. Skládá se ze 14 členů a 6 náhradníků, v čele stojí prezident komory, který plní funkci i statutárního orgánu. Pravomoci výkonného výboru jsou dány zákonem o auditorech, sněmem, statutem a ostatními vnitřními předpisy Komory. Ze svých členů se volí prvního viceprezidenta, a viceprezidenta, dále jmenuje ředitele úřadu. Dalšími pomocnými orgány výkonného výboru jsou odborné výbory a pracovní skupiny. (14, s.81), (15)

Dozorčí komise představuje kontrolní orgán komory. Skládá se z 11 členů a 4 náhradníků. Řídí se dozorčím řádem Komory. Jejím hlavním cílem je kontrola kvality

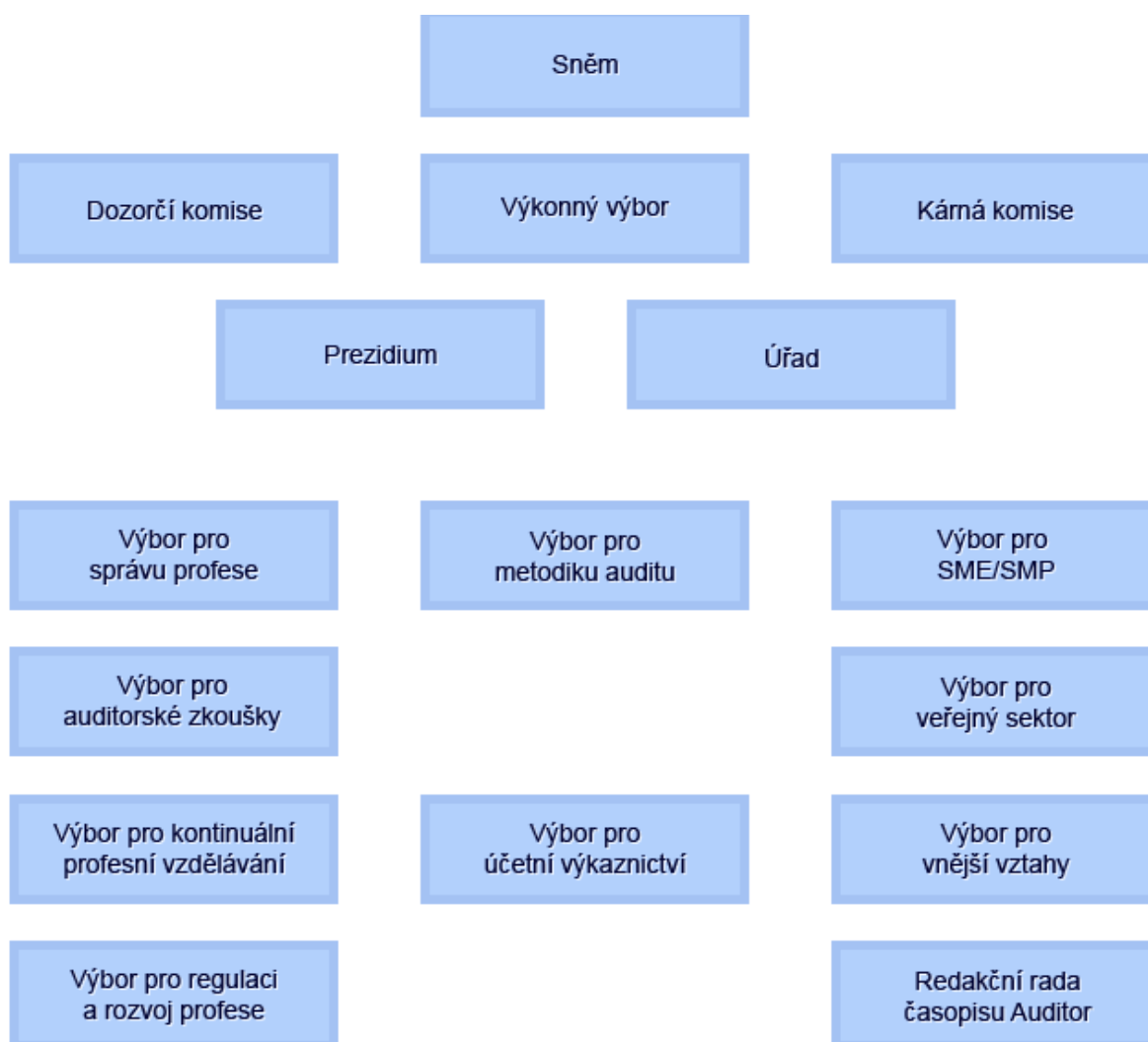
činnosti auditorů, zda dodrželi zákon o auditorech a vnitřní předpisy. Provádí šetření podnětů a stížností doručených komoře. (14, s.81), (15)

Kárná komise provádí kárná řízení podle zákona a musí dodržovat kárný řád komory. Rozhoduje se, zda auditor porušil povinnosti stanovené zákonem číslo 93/2009 Sb. Podle §25, auditorskými směrnici nebo vnitřními předpisy Komory. Je oprávněná ukládat kárná opatření, která mohou být např. napomenutí, pokuta do výše 1 mil. Kč, dočasného zákazu výkonné činnosti. (14, s.81), (15)

Úřad zajišťuje administrativní činnost komory, v čele je ředitel. Má na starost základní činnosti Komory jako například vedení seznamu auditorů, asistentů auditorů a auditorských společností, nebo organizuje profesní auditorské zkoušky. Dále kompletuje připomínky k zákonům, vede účetnictví Komory, zajišťuje korespondenci s organizacemi jako IFAC a FEE. Stará se o prezentaci Komory, modernizuje interní a externí systémy pro komunikaci. (14, s.81)

Prezidentum provádí operativní řízení chodu Komory, řídí a kontroluje činnost úřadu, má na starost program výkonného výboru. Skládá se z prezidenta, prvního viceprezidenta a viceprezidenta. (14, s.82)

Obrázek 1: Orgány KAČR



Zdroj: Komora Auditorů ČR, Organizační struktura [online]

3.5 Zpráva auditora

Na konci provedeného auditu auditor vyhotoví a předloží zprávu auditora. Zpráva auditora obsahuje výrok, kterým auditor vyjadřuje svůj názor na účetní závěrku. Zpráva auditora je primárně cílena pro vlastníky účetní jednotky, nýbrž může být vypracována i pro banky, obchodní partnery, potencionální investory či leasingové společnosti. Všichni uživatelé, co obdrželi zprávu auditora by měli být dostatečně ujištěni, že se mohou na informace a data v účetní závěrce spolehnout, nebo poskytnout informaci o obsahu auditorem popsané nesprávnosti. (5, s.111), (16)

Díky standartnímu znění zprávy auditora získává účetní jednotka důvěryhodnosti na globálním trhu. Při provádění auditu se používají mezinárodní standardy, které jsou srozumitelnější. Dále pomáhá příjemcům zprávy pochopit a případně rozeznat neobvyklé okolnosti. (5, s.111)

S vydáním zprávy auditora i průkazné dokumenty. Prvním dokumentem je předávací protokol, který potvrzuje předání zprávy auditora účetní jednotce. Druhým dokumentem je zápis o projednání zprávy auditora, který potvrzuje, že zpráva auditora byla projednána s řídicím orgánem auditované účetní jednotky. Dalším dokumentem je prohlášení vedení účetní jednotky, v němž účetní jednotka písemně potvrzuje prohlášení, které auditorovi učinili během jeho auditu, například odpovědnost za vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky. Dalším, ne tak běžným dokumentem je dopis vedení, v něm auditor upozorňuje vedení účetní jednotky na skutečnosti, které zjistil v průběhu auditu a přijdou mu významné. (5, s.111-112)

3.5.1 Struktura zprávy auditora

Zpráva auditora musí mít předem danou strukturu, jakou bude formulována. K tomu slouží mezinárodní auditorský standard *ISA 700 – Utvoření názoru na účetní závěrku a sestavení zprávy nezávislého auditora*. Komora auditorů následně vydala aplikační doložku, která měla sloužit k respektování tohoto standardu při dodržení požadavků českých právních předpisů. Tento standard se postupem času měnil a tím se měnila a rozšiřovala i zpráva auditora. Poslední revize byla provedena 15. prosince 2016, která udává následující povinnou strukturu:

- Název zprávy – z názvu musí být patrné, že zprávu provedl nezávislý auditor.
- Příjemce zprávy – komu je zpráva určena (nejčastěji se jedná o společníka/společnický nebo akcionáře auditované účetní jednotky).
- Výrok auditora – jaký rámeček účetního výkaznictví auditor při sestavení účetní závěrky použil, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz.
- Základ pro výrok – musí být uvedeno, že byly při auditu použity mezinárodní auditorské standardy, prohlášení, že auditor byl na účetní jednotce nezávislý, že respektoval etické povinnosti.
- Hlavní záležitosti auditu – uvádí se u kompletní účetní závěrky kotovaných společností a u subjektů veřejného zájmu podléhající povinnému auditu, které

nejsou kotovanými společnostmi v souladu s *ISA 701 – informování o hlavních záležitostech auditu ve zprávě nezávislého auditora*.

- Ostatní informace – není povinné, uvádí auditor podle *ISA 720 – Povinnosti auditora týkající se ostatních informací*
- Odpovědnost za účetní závěrku – uvádí, že za sestavení účetní závěrky odpovídá vedení účetní jednotky, dále uvádí, že informace v účetní závěrce jsou relevantní, spolehlivé, srovnatelné a srozumitelné. Dále uvádí, že účetní závěrka nebude obsahovat významné nesprávnosti zaviněné podvodem či chybou.
- Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky – uvádí, že povinnost auditora je vydat výrok k účetní závěrce. Dále uvádí, že auditor dodržoval etické normy a mezinárodní standardy, a že účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti.
- Jiné reportovací povinnosti – uvádí auditor, pokud plní i jiné reportovací povinnosti, které jsou nad rámec mezinárodních standardů. Bývá u auditu subjektů veřejného zájmu (např. prohlášení, že auditor/auditoři neposkytli zakázané auditorské služby).
- Jméno partnera odpovědného za zakázku – pokud jméno odpovědné osoby může být při zveřejnění ohroženo, auditor nemusí uvádět. Musí ale projednat tento záměr se správou a řízením účetní jednotky.
- Podpis auditora – auditor je povinen uvést ve zprávě auditora svůj název, jména pověřených auditorů pro zakázku, adresu sídla, evidenční číslo, datum vyhotovení zprávy a podpis.
- Datum zprávy – datováno ke dni, kdy auditor dostal všechny vhodné důkazní informace. Datum nemůže být dřívější než sestavení účetní závěrky. (3, s.235-237)

Auditor se musí ujistit, že je účetní závěrka sestavena podle vhodných účetních standardů. Tím mohou být mezinárodně uznávané účetní standardy (IFRS) nebo národní účetní standardy. Pokud účetní závěrka není sestavena podle standardů, musí být ve zprávě auditora uvedeno, v jaké jurisdikci nebo státě byla účetní závěrka vyhotovena. (5, s.111-113)

3.5.2 Výrok auditora

Výrok auditora je výsledkem auditu, kde auditor udává svůj názor na účetní závěrku. Podle novelizovaného standardu ISA 700 je uveden hned na začátku zprávy, je možné ho považovat za klíčovou část zprávy. Účetní závěrka musí být sestavena v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví ve znění, které přijala Evropská unie. Auditor se musí zaměřit na významnost, důkazní informace, účetní pravidla a informace v účetní závěrce. (5, s.113), (17, s.8)

Typy výroku:

- **Bez výhrad** – tímto typem výhrady auditor konstatuje, že účetní závěrka poskytuje dle názoru auditora věrný a poctivý obraz ve všech významných ohledech
- **S výhradou** – tímto typem výhrady auditor konstatuje, že účetní závěrka popisuje také věrný a poctivý obraz, jak tomu bylo u výroku bez výhrad, až na výjimku skutečnosti, kterou auditor popíše
- **Záporný výrok** – tímto typem výhrady auditor konstatuje, že účetní závěrka nepodává věrný a poctivý obraz skutečnosti
- **Odmítnutí výroku** – tímto typem výroku auditor konstatuje, že byl ve své práci omezen do takového stavu, že nebyl schopen vydat svůj výrok
- **Zdůraznění skutečnosti** – tímto typem výroku auditor upozorňuje na skutečnost, která je pro správný výklad účetní závěrky důležitá a jejíž nedodržení by mohlo mít negativní vliv na rozhodování uživatelů účetní závěrky. (5, s.113-116), (17, s. 8)

3.5.3 Dokumenty pro audit účetní závěrky

Základní dokument je rozvaha, která má informovat o majetku podniku, a z jakých zdrojů majetek pochází. Sestavuje se vždy k nějakému datu, které je uvedeno ve výkazech, dále se sestavuje v plném nebo zkráceném rozsahu. Platí zde základní bilance, že se aktiva musí rovnat pasivům. Na straně aktiv se v rozvaze uvádějí aktiva brutto (v plné hodnotě), v prostředním sloupci korekce (opravné položky, oprávky), ve třetím sloupci netto (rozdíl brutto a korekce) a v posledním sloupci se uvádí netto aktiva za minulé účetní období. Na straně pasiv se v prvním sloupci uvádějí pasiva za běžné (sledované) účetní období, ve druhém sloupci jsou pasiva za minulé účetní období. (5, s. 41-47), (19, s. 24-25)

Druhým je **Výkaz zisku a ztrát**, který se také sestavuje buď v plném nebo zkráceném rozsahu, sestavuje se pravidelně v ročních nebo kratších intervalech. Tento doklad je velmi významný pro určení, jakou má společnost ziskovost. Zkrácený rozsah pouze platí pro účetní jednotky, které nejsou obchodní společnosti a nemají ze §3a odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb, povinnost auditu. Při druhovém členění nákladů a výnosů se vykazují provozní a finanční náklady, výnosy, výsledky hospodaření. Při účelovém členění nákladů a výnosů se používá pouze provozní část. (5, s. 48-49), (20, s.31-32)

Dalšími výkazy jsou **přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu**. Tyto výkazy nejsou povinné pro mikro a malé účetní jednotky. Přehled o peněžních tocích udává informace o stavu peněžních prostředků na počátku a na konci účetního období. Přehled o změnách vlastního kapitálu udává informace o zvýšení či snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny. (5, s.50-53)

Příloha je povinná část účetní závěrky pro všechny společnosti. Povinné informace obsažené v příloze upravuje § 39 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Sestavuje se ve formě tabulek nebo popisným způsobem, který zajišťuje přehlednost a srozumitelnost předkládaných informací. Dále vysvětluje a doplňuje informace, které se nachází v rozvaze a ve výkazu zisku a ztrát. Informace jsou v takovém pořadí, v jakém jsou vykázány položky ve výkazech (rozvaha, VZAZ) (5, s. 53), (21, s.54-55)

Výroční zprávu mají povinnost vyhotovit jen účetní jednotky s povinností auditu. V ní by měly být informace o finanční situaci podniku, podnikatelské činnosti a výsledku hospodaření. Tyto údaje slouží každému, kdo o ně projeví zájem. Výroční zpráva má ze zákona obsahovat nezbytné informace pro naplnění účelu. (5, s.57-59)

V případě, že je účetní jednotka také ovládanou osobou, vyhotovuje **Zprávu o vztazích**. Jedná se o uvedení struktury vztahů mezi společnými osobami ve skupině. (5, s.59)

3.5.4 Cenotvorba v oblasti služeb

Správné stanovení ceny je základním předpokladem pro správné podnikání. Je velmi důležité, aby s cenotvorbou byli spokojeni obě strany, v tomto případě prodávající a kupující. Stanovení ceny v oblasti služeb je často složitější, protože služby jsou často nehmotné a jejich hodnota v nějakých případech může být subjektivní. Strategii cenotvorby můžeme určit několika způsoby:

- **Stanovení ceny podle nákladů** – zpravidla podnikatele v oblasti služeb mají menší náklady než podnikatelé, kteří prodávají produkty. Tato metoda je považována za nejjednodušší metodu a její výhodou je přehlednost. Jedná se o metodu stanovení cen podle nákladů spojených s poskytováním auditu (služby). Tato metoda se dále dělí na:
 - **Přímé náklady** – obecně sem patří vše, co je spojené s poskytnutím služby zákazníkovi. Jedná se o náklady, které jsou přímo spojeny s provedením auditu a dají se snadno přiřadit k nějakému auditnímu úkolu. Jedná se nejčastěji o mzdy a platy auditních pracovníků, náklady na cestování a ubytování během auditu, nákup softwaru pro auditorské účely, materiální náklady (kancelářské potřeby) v poslední řadě honorář auditora. Při sečtení všech těchto nákladů by měla vzniknout představa o tom, jaké jsou náklady na jednotku. Jsou obvykle předmětem okamžitého řízení a kontrol.
 - **Nepřímé náklady** – jedná se o náklady, které nejsou přímo spojeny s vykonáním auditorské služby, jsou spojené s obecnými provozními náklady na chod společnosti. Nejsou jasně přidělené k jednotlivým auditorským úkolům. Jedná se o náklady na administrativu, náklady na školení personálu, na pojištění apod. Pro tyto náklady je nutné účinného plánování strategického řízení.
 - **Osobní výdaje** – náklady musí pokrýt i výdaje na osobní život majitele firmy, nejčastěji se jedná o bydlení, jídlo, energie a v poslední řadě odvod sociálního a zdravotního pojištění a daně z příjmu.
 - **Rezerva** – k nákladům a osobním výdajům by měla být připočítána rezerva v hodnotě alespoň deseti procent. (22), (23), (24)
- **Stanovení ceny podle poptávky** – tato metoda spočívá ve stanovení ceny podle trhu. Je nutné zjistit, kolik jsou lidé ochotni zaplatit za danou službu. Ideální postup je stanovit co nejvyšší cenu, kterou ale musí zákazník akceptovat. Toto si mohou zpravidla dovolit podnikatelé, kteří nabízejí na trhu jedinečný produkt (službu), po němž je vysoká poptávka. Tato metoda není úplně ideální, zákazníci mají velmi specifické preference a mohou být na změnu ceny velmi citliví. (22)

- **Stanovení ceny podle konkurence** – jedná se o porovnání ceny s konkurenční. Po zhodnocení kladů a záporů cena může klesnout pod konkurenční, čímž se docílí lepší dostupnost, v opačném případě se cena navýší a zboží se stane prémiové. (22)
- Strategie skimming – také přezdívaná „sbírání smetany“. Jedná se o metodu, kdy se nastaví vysoká cena, která se následně bude snižovat (vhodná pro inovativní produkty s malou konkurencí). (25)
- Strategie nízkých cen – metoda, které se také přezdívá „sbírání smetany“. Spočívá v prodeji co největšího množství produktů za nízké ceny tak, aby prodané množství vykompenzovalo nízkou cenu a přineslo zisk (22), (25)
- Hodnotový přístup – tato metoda zohledňuje hodnotu, kterou služba přináší zákazníkovi a vnímá hodnotu služby a kolik je zákazník ochoten za danou službu zaplatit. (22),
- Prestižní cena – firmy nabízejí prémiovou službu za vysokou cenu, při správném použití této metody se zvyšuje loajalita zákazníků. (22), (25)
- Penetrační cenová strategie – tato metoda je používána, pokud firma vstupuje do odvětví, které je velmi konkurenční. Strategii je ve stanovení extrémně nízké ceny oproti konkurenci. Tato metoda nejde dlouhodobě používat, zpravidla ji firmy používají jen krátkou dobu. (22), (25)
- Cenová psychologická strategie – tuto metodu zavedl Tomáš Baťa, jedná se o stanovení ceny těsně pod nejbližší kulatou sumu. (22)

Odborníci se shodují, že ideální metodou je zkombinovat stanovení ceny podle nákladů, poptávky a konkurence. V konečné ceně je třeba zohlednit další faktory, může se jednat o sezónnost nebo region, ve kterém společnost podniká. Cenotvorba je často dynamický proces, který se musí průběžně hodnotit a měnit v souladu s tržními podmínkami (vliv nabídky a poptávky) a zákaznickými preferencemi. (21), (22)

Kontrolou dobře nastavené cenotvorby je přehled příjmů a výdajů společnost, který je základní součástí finanční gramotnosti. (21)

3.5.5 **Expertní rozhovor**

Pod pojmem expertní rozhovor se rozumí metoda, díky níž můžeme strukturovaně vést rozhovory se zkušenými lidmi z oblasti, kterou právě zkoumáme. Respondenti jsou profesionálové v dané oblasti, mohou to být ředitelé firem, manažeři, IT odborníci nebo

lékaři. Expertní rozhovor probíhá na základě předem sestaveného scénáře. Časová náročnost rozhovoru je od dvaceti do čtyřiceti minut, v mnoha případech se pořizuje audiozáznam, popřípadě videozáznam. Rozhovory ve většině případů probíhají formou individuálního setkání s každým respondentem. Důvodem bývá obtížnost pozvání více expertů v jeden čas na jedno místo a experti obvykle nechtějí otevřeně mluvit před ostatními z důvodu zachování firemního know-how. (19), (26, s.46)

Snahou výzkumníka je přimět respondenty, aby se podívali na zkoumanou problematiku v různých souvislostech, aby sdělili, ať už ústně či písemně myšlenkové pochody a jaké asociace v nich testovaný produkt či služba způsobuje. Při této metodě se využívají techniky, které mají původ v sociologii, psychologii nebo psychiatrii. Cílem je přimět respondenty zkoumat danou problematiku novým způsobem a vyjádřit souvislosti, na které by se za normálních okolností nemuselo přijít. Při vedení expertního rozhovoru se využívají různé techniky, nejčastěji to bývají:

- **Projektivní techniky** – snaha přimět respondenty odpoutat se od tradičního způsobu myšlení a popisu zkoumané problematiky (26, s.47)
- **Technika „mimozemšťan“** – při této metodě autor vyzve respondenty, aby popsali daný produkt takovým způsobem, jako by ho popisovali někomu, kdo ho nikdy neviděl, jako někomu z jiné planety. Respondenti často sdělí názory, které by jinak neřekli, protože je považují za naprosto jasné. Tyto názory mohou být někdy klíčové k řešení daného problému. (26, s.47)
- **Bublinový test** – respondenti se podívají na obrázek, kde jsou dvě osoby s prázdnými bublinami, které vyplní. Odpovědi často bývají otevřenější a upřímnější, protože otázky nejsou pokládány přímo respondentovi. (26, s.47)
- **Personifikace** – u této metody respondent přiřazuje produktům lidské vlastnosti, popřípadě je přirovnává ke zvířatům (například se může jednat o Bostonskou matici dojná kráva, hladoví psi apod.) (26, s.47)
- **Techniky, využívající grafické projevy** – respondenti mohou vyjádřit reakce grafickou formou. Pro respondenty tato metoda bývá příjemný změna a v nějakých případech vede ke komplexnějšímu pohledu na problematiku. (26, s.47-48)

3.5.6 Dotazníkové šetření

Tato metoda je hojně využívána při psaní ať už bakalářských, diplomových, nebo jiných kvalifikačních prací. Dotazníky se můžou lišit podle toho, koho dotazujeme. Dotazník je soubor předem připravených a formulovaných otázek, který jsou logicky seřazeny a na které respondent odpovídá (ať už písemně, nebo elektronicky). (20), (27, s.163)

Podle toho, jakou formu má respondent odpovědět, lze rozdělit položky na otevřené (nestrukturované) a neotevřené (strukturované). Otevřené položky neurčují respondentovi žádné předem určené odpovědi. Je u nich pouze předmět, na který mají reagovat, respondent čili není nijak omezen při odpovědi. Nevýhodou těchto položek je zmíněná otevřenost, při zpracování výsledků může způsobit obtíže. Po shromáždění všech odpovědí je většinou nutné provést dodatečnou kategorizaci, která pomůže roztrždit velký soubor nepřehledných otevřených odpovědí na užší počet zvolených kategorií. Důsledkem tohoto roztrždění se pokaždé jistá část informací ztratí. Uzavřené položky se vyznačují tím, že jsou předem určené možnosti odpovědi. Výhodou je výrazné usnadnění vypracování výsledků (oproti otevřeným položkám) a respondent tento typ zpravidla ochotněji vyplní. Naopak nevýhodou je tlačení předem daných odpovědí. Tyto položky se dají dále rozdělit na *dichotomické* (dvě vzájemně se vylučující odpovědi) a *polytomické* (předpoklad více odpovědí než dvě). (27, s.165-166)

Prvním typem je adresné dotazování. Jedná se o jeden z druhů dotazovacích technik, jehož základní charakteristikou je, že dotazník je určen k vyplnění vybraným osobám či skupině osob (např. zaměstnanci, rodiče apod.) Na konci, nebo na začátku se poté snažíme tyto osoby identifikovat podle vybraných socioekonomických znaků (věk, pohlaví apod.)

Druhým typem je neadresné dotazování. Ten se charakterizuje tím, že respondenti nejsou nijak identifikováni. Každý ho může vyplnit, tedy jedná se o anketu.

Tvorba dotazníku má určitá pravidla. Prvním pravidlem by měl být standartně daný počet otázek s fixovaným pořadím a jednoznačně formulovanými odpověďmi. Na začátku dotazníku by se měly uvést základní informace, jako k čemu dotazník použijeme a jaký je smysl tohoto výzkumu. Dále bychom měli uvést kontakt na toho, kdo výzkum provádí. Z hlediska etických pravidel je nutné vést všechny respondenty anonymně. Na závěr dotazníku je vhodné poděkovat respondentům za čas a ochotu vyplnit průzkum. (20)

4 Vlastní práce

Tato část bakalářské práce popisuje auditorské společnosti a firmy, které byly ochotné poskytnout data k provedenému výzkumu. Dále v této části se autor bude věnovat zhodnocení a interpretaci nasbíraných dat.

4.1 Expertní rozhovor s auditorskými společnostmi

Při vypracování expertního rozhovoru se autor snažil zahrnout velkou škálu různě velkých auditorských společností. Menší společnosti, tedy ty, co nespádají do Velké čtyřky mají různorodou klientelu. Jejich zakázky jsou oborově velmi pestré. Jedná se například o stavebnictví, finančnictví, zemědělství a podobně.

První oslovenou společností byla ContAudit, s.r.o. Tato společnost se řadí mezi menší auditorské firmy. Specializuje se na audity účetních závěrek především v oblasti služeb, ale má i významnou klientelu v ostatních odvětvích.

Druhou společností byla AA, s.r.o. Tato společnost souhlasila s expertním rozhovorem pod podmínkou, že její název bude anonymní. Tato auditorská společnost má na trhu třicet let praxe. Rozhovor poskytla auditorka a zároveň jednatelka společnosti.

Další společností, které byla ochotna poskytnout rozhovor byla AB, s.r.o. Ta souhlasila s rozhovorem pod stejnou podmínkou jako přechozí společnost. Rozhovor poskytl auditor a zároveň jednatel společnosti.

Předposlední oslovenou společností byla AC&D s.r.o. Tato společnost se sice řadí do menších auditorských společností, může ale nabídnout vzhledem k fungování větších auditorských společností, a to díky spolupráci na různých zakázkách.

Poslední společností, která poskytla expertní rozhovor byla společnost AD, s.r.o. Tato společnost je na trhu již velmi dlouho, auditor ji oslovil z důvodu, že ve výzkumu nebyla ještě oslovena auditorská společnost, která se specializuje na ověřování účetních závěrek neziskových organizací (či jinak prospěšných organizací). Expertního rozhovoru se účastnil statutární auditor.

Nakonec byly osloveny všechny společnosti z „Velké čtyřky“. Bohužel přes jakékoliv snažení o kompromis žádná z těchto společností nemohla poskytnout expertní rozhovor. Všechny tyto společnosti mají velmi striktní pravidla o interních záležitostech. Otázka ceny a faktorů ji ovlivňující patří mezi témata, které jsou velmi chráněné před širokou veřejností a jen nejvyšší management společnosti o tomto tématu ví.

4.1.1 **Expertní rozhovor s auditorskou společností ContAudit, s.r.o.**

První auditorskou společností, která byla ochotna poskytnout expertní rozhovor byla, ContAudit, s.r.o. Na otázky odpovídal jeden ze statutárních auditorů a zároveň jednatel společnosti.

První otázka byla, zda se cena odvíjí od toho, pokud má auditovaná jednotka dobrovolný, nebo ze zákona daný audit. Odpověď mě překvapila, že v tom prakticky žádný rozdíl není. Auditor či auditorská společnost musí udělat úplně stejné postupy a procedury, ať už se jedná o dobrovolný nebo povinný audit.

Následovala otázka, zda mají prospěšné společnosti čili neziskové organizace sníženou cenu auditu. Podle respondenta středně. Je na to nahlíženo, že se jedná o prospěšnou organizaci, ale množství práce a finančních prostředků musí auditorská firma vynaložit stejně.

Poslední obecnější otázka byla, zda hraje roli při určování ceny předmět podnikání auditované účetní jednotky. O předmět podnikání tolik nejde, spíše se bere v potaz obor, ve kterém účetní jednotka podniká. Nižší částka může být u účetních jednotek, které podnikají v oboru, který je spojen s nižším podnikatelským rizikem, méně náročnou legislativní regulací, méně náročným tržním prostředím a v neposlední řadě obvyklým modelem fungování účetní jednotky.

Zda se odvíjí cena od účetních standardů, které používá účetní jednotka je odpověď jasná. Pokud účetní jednotka postupuje podle českých standardů, vliv na cenu to mít nebude. Na rozdíl od mezinárodních účetních standardů, ty mají velký vliv při určování ceny. Bývají dražší, kvůli větší pracnosti, může se například jednat o různé reporting balíčky.

Dále následovaly otázky, které byly cíleny na faktory, který by mohly ovlivnit finální cenu za audit. První otázka byla na ten nejpodstatnější faktor a to, zda cena závisí na míře rizika. Ano záleží velmi, je to nejdůležitější faktor nejen při rozhodování o ceně, ale například i o tom, zda auditor nebo auditorská společnost přijme zakázku. Následovala otázka, zda je dalším významným faktorem obrat účetní jednotky. Odpověď byla, že je to také jeden z významných faktorů, které ovlivní cenu. Následující otázka souvisí s předchozí, respondent byl dotázán, zda cenu může ovlivnit množství faktur a zásob účetní jednotky. Respondent odpověděl, že na cenu to vliv mít bude, ale ne tak velký, jako předchozí zmíněná kritéria. Mezi další faktory, které ovlivňují cenu se řadí časová náročnost auditu. Větší auditované společnosti budou mít větší cenu, protože mají větší riziko a s tím i spojenou větší časovou náročnost auditu. Auditor nebo auditorská společnost musí brát v potaz

všechny okolnosti, které by mohly vést k nesprávnosti výroku. Dalším významným kritériem jsou specifické preference klienta na provedení auditu. Nějací klienty můžou na audit více spěchat, například kvůli shromáždění valné hromady. Pokud klient nedodá kvalitní výstupy pro vypracování auditu (může se jednat o účetní deník, obratovou předvahu, a jiné) finální cena se může zvýšit. Naopak, pokud klient spolupracuje a dodává kvalitní výstupy, může se cena snížit. Vliv může mít i to, pokud se jedná o prvoroční audit. Ty mají zpravidla vyšší cenu, protože auditor nebo auditorská společnost investují do nového klienta u kterého neví, jak bude spolehlivý s podáváním výstupů a samozřejmě neznají riziko jeho podnikání.

Dále jsem se dotázal respondenta na otázku, jaké nabízejí výhody oproti ostatním auditorským společnostem. Ať už se jedná o společnosti z Velké čtyřky nebo o menší auditorské společnosti. Odpověď byla, že auditorská společnost naší velikosti umožňuje dosáhnout osobnějšího přístupu vůči klientům v průběhu zpracování auditu. To se promítá zejména ve stabilnějším auditním týmu (menší rotace členů auditního týmu mezi lety), možnosti obsadit auditním týmem zkušenějšími kolegy (souvisí se stabilnějším personálním prostředím), jakož i vytvořením dostatečných časových kapacit pro realizaci auditu. Na auditních zakázkách se přímo podílí také manažeři či partner společnosti a komunikace s klientem tak probíhá na nejširší možné úrovni. Současně kanceláře respondenta umožňují vytvořit dostatečně odborné silné a stabilní zázemí, které umožňuje přijmout také odborně náročnější auditní zakázky.

Dalšími faktory, které mohou ovlivnit cenu je určitě inflace. Respondent nám sdělil, že skoro každoročně zvyšují ceny za audit z důvodu inflace. Dále má na cenu vliv i situace na trhu auditorských služeb. Může se jednat i o plánované změny kritérií, které změny, jaké účetní jednotky budou mít povinnost auditu. Posledním faktorem může být situace na pracovním trhu. Kde převyšuje velmi poptávka nad nabídkou. Podle respondenta je velká poptávka po auditorských službách a firma ContAudit, s.r.o. nemá dostatečné kapacity všechny poptávky přijmout.

Poslední otázkou na respondenta byla cena, za kterou nabízejí své služby. Odpověď byla, že u neziskových organizací se cena pohybuje od 40 000 Kč do 80 000 Kč. U ostatních účetních jednotek je tento interval o něco vyšší, a to od 60 000 Kč do 350 000 Kč. Zde je vidět odpověď na jednu z otázek, že neziskové organizace mají sníženou cenu. Existují samozřejmě i výjimky, kdy může být cena daleko vyšší, ale průměrně jsou tyto cenové

intervaly. Spodní interval je nepřekročitelný, protože i pro ty nejmenší audity se musí používat stejné auditní procedury.

4.1.2 **Expertní rozhovor s auditorskou společností A-A, s.r.o.**

Druhou oslovenou auditorskou společností je A-A, s.r.o. Ta působí na trhu již od roku 1998 a její hlavní specializací, kromě daňového a účetního poradenství, je právě audit. Mají široké spektrum klientely, ať už se jedná o zemědělské družstva, autobazary, hudební vydavatelství, či dokonce nákupní centra.

Na otázku, zda je významným faktorem, pokud je audit povinný, nikoliv dobrovolný následovala odpověď, že to nehraje takovou roli. I dobrovolný audit má minimálně základní procedury, co audit povinný, takže a při dobrovolném auditu vznikají náklady, které musí auditor či auditorská společnost uhradit.

Neziskové organizace nebo jiné prospěšné mají sníženou cenu za audit. Ale stále musíme mít na paměti, jako u předchozího dotazu, že auditor či auditorská společnost musí dodržovat procedury, při kterých vnikají náklady.

Dotaz, zda záleží při určování ceny na předmětu podnikání nebyla u respondenta jasná odpověď. Předmět se nedá úplně specifikovat, nejde jen o předmět podnikání, ale o „košatost“ společnosti. Např. může být poměrně jednoduchá stavební firma s velkým obratem, ale naopak poměrně komplikovaná stavební firma s nízkým obratem, ale soudními spory, maloobchodními prodejny, přidruženou vedlejší činností, riziky v oblasti vztahů s propojenými osobami. Nejde to tedy určit jen podle předmětu podnikání, ale jsou v tom obecnější faktory.

Dalším dotaz byl, jak a popřípadě jaké konkrétní postupy účetní jednotky ovlivňují konečnou cenu. Odpověď byla, že ano, ovlivňují, respondent však nemá zakázky dle jiných účetních standardů než českých. Pokud by ale nabízel audit účetní závěrky dle mezinárodních standardů, cenu by určitě zvýšil.

Další faktory, které ovlivní cenu je bezpochyby míra rizika. To patří mezi hlavní faktory, včetně s obratem společnosti. Při dotazu, zda na cenu působí situace na trhu auditorských služeb nebyla jednoznačná odpověď, spíše se respondent přiklání, že to není významný faktor. Co je ale velmi významným faktorem je inflace. Jako v předchozí dotazované společnosti, musí respondent každoročně reagovat na míru inflace zvyšováním ceny. Jako další faktory respondent uvedl přístup vedení klienta a jeho ekonomického vedení k auditu obecně (zda je to pro ně jen nutné „zlo“, a tedy s auditorem nespolupracují, nebo

jsou znalí auditu a spolupracují a mají k auditu vše připravené a doložení). Účetní a související znalosti ekonomického vedení klienta. Vytíženost auditora (pokud je naplněn kompletně čas další auditorské sezónou, bude nabídková cena dalšího auditu znatelně vyšší).

Co se týče otázky, zda je cena auditu vyšší, pokud se jedná o „Velkou čtyřku“, respondent jasně uvedl, že se jedná o velké rozdíly v cenách. Menší auditorská společnost má obecně daleko menší ceny, než společnost z „Velké čtyřky“. Na vše se musíme koukat komplexněji, mohou existovat jisté výjimky.

Následoval dotaz, jaké výhody může respondent nabídnout, oproti ostatním auditorským společnostem. Oповědí byl hlavně osobní přístup, daňové znalosti, IT znalosti, znalosti přeměn, osobní přenositelnost informací mezi lety (respondent nemá každý rok nové asistenty, kteří se u klienta při auditu vše učí). Takže stabilita auditorského týmu.

Poslední otázka byla na cenový interval, v kterém se pohybují ceny za audit respondentem. Odpověď byla, že minimální hodnota auditu začíná na 80 000 Kč a vrchní hranice bývá okolo 350 000 Kč. Na závěr respondent sdělil, že cena je především otázka nabídky a poptávky, a že celá situace směřuje k tomu, že odpadnou malé auditorské firmy a zůstanou společnosti ve „Velké čtyřce“ (viz. novela zákona o auditorech a účetnictví).

4.1.3 **Expertní rozhovor se společností AB, s.r.o.**

Další společností, kterou jsem oslovil s prosbou o expertní rozhovor byla společnost AB, s.r.o. Její hlavní filosofií je poskytovat komplexní služby, respektovat potřeby zákazníka a pokračovat v rozvoji hlavních oborů činností, kterým je především audit. Dále se tato společnost specializuje i v daňovém poradenství, znaleckých posudcích a projektových službách. Zároveň se společnost zaměřuje stále více na služby související s globalizací ekonomiky (DPH v EU, mezinárodní účetní standardy, dotace z EU).

Na začínající otázku každého rozhovoru čili zda je rozdíl v ceně, pokud je audit povinný, nikoliv dobrovolný jsou u všech respondentů velmi podobné, dalo by se říct, že i stejné odpovědi. Respondent uvedl, že v tomto případě to na cenu nemá žádný vliv. Opět se jedná o to, že práce jak u povinného, tak dobrovolného podléhá velmi podobnému postupu.

Podle respondentem, předmět podnikání není až takový rozhodující faktor při určování ceny. Zpravidla je nižší cena u auditu neziskových organizací (či jinak prospěšných). Dále je nižší cena u společností, které nemají výrobu.

Co se týče otázky, zda záleží na účetních postupech, zde se odpovědi respondentů také shodují. U IFRS (International Financial Reporting Standards) je cena vyšší než u

českých předpisů. Je to dáno tím, že účetní závěrky sestavené dle IFRS mohou být časově náročnější. Obecně rozhodujícím a nejdůležitějším faktorem je obrat společnosti. Dále se do důležitých faktorů řadí míra rizika auditu, výše aktiv společnosti a v poslední řadě specifické faktory. Může se jednat o časovou náročnost, specifické preference klienta apod.

Podle respondenta hraje obrovskou roli to, zda auditorská společnost spadá do „Velké čtyřky“. Zde si účetní jednotka platí nejen za kvalitu služeb, ale i za značku.

Hlavní výhodou respondenta, oproti ostatním auditorským společnostem je online přístup k auditu. Někdy může být jak pro auditora či auditorskou společnost, tak pro klienta časově náročně fyzicky se účastnit auditu. Proto přístup online je v nějakých případech velkou výhodou. Další výhodou jsou velmi podrobné znalosti v oblasti neziskových organizací.

Cena za audit respondenta se pohybuje v rozmezí od 100 000 Kč do 500 000 Kč.

4.1.4 **Expertní rozhovor se společností AC&D s.r.o.**

Předposlední auditorská společnost, která byla ochotna poskytnout rozhovor byla AC&D s.r.o. Tato společnost se sice řadí do menších auditorských společností, spolupracuje ale i na větších zakázkách s ostatními auditorskými společnostmi, takže respondent má velké zkušenosti s fungováním v ostatních auditorských společnostech. Dokonce je společnost AC&D s.r.o. členem komory auditorů ČR. Rozhovoru se účastnil auditor a jednatel společnosti.

Zda se jedná o povinný nebo dobrovolný audit nehraje vůbec roli. Auditor musí vyhotovit stejnou práci a musí dodržovat stejná kritéria. Co se týče klientů dotazované společnosti, převažují spíše účetní jednotky s povinným auditem. Nicméně ani u těch se cena výrazně neliší od účetních jednotek, které si vybrali ověření účetní závěrky dobrovolně.

Na předmětu podnikání účetní jednotky už záleží a to velmi. Jednotlivé obory, popřípadě předměty podnikání sebou nesou vyšší riziko. Respondent uvedl, že nejvíce sníženou cenu mají společnosti, které podnikají ve službách. Ve službách zpravidla bývá nejmenší riziko (samozřejmě existují výjimky). Dále mají sníženou cenu nemovitosti (bývá u nich jenom úvěr bez dalších účetních dokladů). Lehce sníženou cenu mají obchodní společnosti. Nakonec nejvyšší cenu mají výrobní společnosti, ty podléhají velké časové náročnosti. Velkým faktorem je obrat společnosti. Tento faktor je čistě subjektivní a nikde není doporučené, aby se na něj dávala takové váha, nicméně většina auditorů to považuje za důležitý faktor. Dalším důležitým faktorem je míra rizika. Společnost AC&D s.r.o. přijímají

jen zakázky, které jsou nerizikové až středně rizikové. Pokud účetní jednotka vykazuje vysoké riziko, poptávku odmítnou. U menší auditorské společnosti účetní závěrky s takovým velkým rizikem nepřipadají v úvahu. Pokud účetní jednotka vykazuje mnoho faktur, zásob a podobných kritérií, na ceně se to velmi podepíše. U těchto společností, které mají více dokladů se musí používat matematické modely k určení vzorků. Nejdůležitějším kritériem je podle respondenta domluva s klientem, hlavně individuální přístup. V tomto případě klient určuje cenu a respondent zakázku buď vezme, nebo ji přenechá jiné auditorské společnosti. Portfolio respondenta se skládá zejména z účetních jednotek, které postupují podle českých účetních standardů čili u nich se cena nezvyšuje. Bývají ale výjimky, které na cenu budou hrát roli. Jedná se zejména o konsolidační balíčky, zde se jedná o separátní cenu a je to služba „navíc“. V čase hraje inflace podstatnou roli, rostou náklady a každá auditorská společnost musí „držet krok“ postupným zvyšováním cen. Poslední dva až tři roky je na trhu auditorů vysoká poptávka a malá nabídka, je nedostatek auditorů a poptávka furt roste. Tento faktor se do ceny promítne velmi mnoho (zvýšením ceny).

Rozdíly cen menších auditorských společností a společností ve Velké čtyřce jsou mnohonásobné. Je to dáno tím, že společnosti z Velké čtyřky nemusí soupeřit o klienty, většinou je auditorská společnost daná koncernem. Důležitou roli hraje i vyjednávací pozice, která je u Velké čtyřky a úplně jiné úrovni než u malých auditorských společnostech.

Hlavní výhoda malých auditorských firem oproti Velké čtyřce je lidský přístup ke klientovi. Ten se může kdykoli zeptat a bude mu poskytnuto široké poradenství z oboru auditu, daní a účetnictví.

Cenový interval této auditorské společnosti začíná na 50 000 Kč a končí na 250 000 Kč. Ceny se mohou lišit, závisí na individuálnosti klienta.

4.1.5 Expertní rozhovor se společností AD, s.r.o.

Poslední auditorskou společností, kterou autor oslovil byla společnost AD, s.r.o. Tato společnost je na trhu již přes 20 let. Specializuje se hlavně na ověřování účetních závěrek neziskových (a jinak prospěšných) organizací. Expertního rozhovoru se účastnil jeden ze statutárních auditorů společnosti.

První otázka každého expertního rozhovoru byla, zda záleží na tom, zda auditovaná účetní jednotka povinně nebo dobrovolně provádí audit. Odpovědi jednotlivých respondentů se u této otázky prakticky neliší, a to ani v tomto případě. Tento faktor cenu vůbec neovlivňuje. Auditor nebo auditorská společnost musí provést stejné množství práce, a to,

pokud je audit povinný nebo dobrovolný. Druhým ne tolik významným faktorem je předmět podnikání. Nicméně, pokud by byly rozdíly, tak obecně sníženou cenu mají účetní jednotky, které mají účel podnikání spojen s menším rizikem, ověřování dotací pro neziskový sektor, popřípadě pronájem nemovitostí bývá také spojen s menší cenou (i když respondent žádného takového klienta v portfoliu nemá). Dalšími nevýznamnými faktory ovlivňující cenu jsou situace na trhu auditorských služeb a na pracovním trhu. Tato odpověď mě velmi překvapila, protože většina respondentů odpověděla, že plánované změny kritérií, vliv trhu na určení ceny po auditorských službách velmi ovlivňují konečnou cenu. Co se týče množství faktur nebo zásob v tomto případě také nehraje roli při určování ceny.

Následovala otázka na faktor, který je ve většině případů nejvýznamnějším. To platilo i v tomto případě, obrat auditované účetní jednotky je stěžejní kritérium v otázce, kolik bude činit konečná cena. Druhým významným faktorem je míra rizika zakázky. Více rizikové zpravidla bývají u účetních jednotek, které podnikají v primárním a sekundárním sektoru, terciální sektor (služby) mívají menší riziko podnikání. Neziskové organizace mají i v tomto případě sníženou konečnou cenu (jako u předchozích respondentů). Stejná odpověď jako u předchozích respondentů se týkala účetních předpisů, podle kterých účetní jednotka postupuje. Audity účetních závěrek sestavené podle mezinárodních předpisů mohou být náročnější čili s vyšší cenou než u českých. Dalšími faktory, které mohou ovlivnit konečnou cenu je struktura majetku a závazků účetní jednotky. Významný je dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, popřípadě finanční majetek, ten podléhá specifickému testování. Dále může cenu ovlivnit dohlídka nad inventurou, časová náročnost, množství předpokládaných uživatelů, počet vlastníků (zda se nejedná o zahraničního vlastníka), investiční dotace a v posledním případě inflace.

U společností z Velké čtyřky je veřejně známo, že mají daleko vyšší ceny než ostatní auditorské firmy. Tento fakt může být způsobený lepší pověstí těchto společností, odbornými znalostmi a rozsáhlejším portfoliem klientů. Výhody respondenta oproti konkurenci jsou otevřenost, respekt a opravdový zájem klientova přání. Dále, jak již bylo zmíněno na začátku vysoká expertíza v neziskovém sektoru. Ceny za auditorské služby se pohybují u neziskových organizací v rozmezí od 30 000 Kč do 50 000 Kč, u ziskových organizací je tento interval větší, a to v rozmezí od 50 000 Kč do 300 000 Kč.

4.1.6 Komparační matice s výsledky expertních rozhovorů

Následující tabulka porovnává nejdůležitější získané informace z expertních rozhovorů. Tyto faktory nejvíce ovlivňují konečnou cenu. V tabulce je použito slovo „cena“, tím je myšlena cena za audit účetní závěrky.

Tabulka 2: Komparace výsledků expertních rozhovorů

	ContAudit, s.r.o.	A-A, s.r.o.	AB, s.r.o.	AC&D s.r.o.	AD, s.r.o.
<i>Ovlivňují úč. standardy cenu? Jestli ano, jaké?</i>	Ano, pokud jsou české, vliv na cenu to mít nebude. U mezinárodních ano.	Ano, IFRS by byly dražší.	Ano, u IFRS je cena vyšší než u českých.	Ano, české jsou levnější. U konsolidačních balíčků je separátní cena (dražší).	Audit ÚZ sestavený podle IFRS může být pracnější čili s vyšší cenou
<i>Ovlivňuje míra rizika cenu?</i>	Podstatně	Středně	Podstatně	Podstatně	Podstatně
<i>Ovlivňuje výše obratu úč. jednotky cenu?</i>	Podstatně	Středně	Velmi	Podstatně	Podstatně
<i>Ovlivňuje předmět podnikání cenu?</i>	Středně	Středně	Středně	Podstatně	Nevýznamně
<i>Jaké předměty podnikání mají nižší cenu?</i>	Podnik s nižším podnikatelským rizikem, méně náročnou legislativní regulací, méně náročné tržní prostředí, „klasický“ model fungování účetní jednotky.	Nedá se specifikovat. Vždy záleží na ostatních okolnostech	Neziskové organizace. Společnosti, které nemají výrobu.	Obchodní společnosti, společnosti ve službách. Zvýšenou cenu mají výrobní společnosti	Méně rizikové účetní jednotky. Ty, co podnikají s nemovitostmi.

	ContAudit, s.r.o.	A-A, s.r.o.	AB, s.r.o.	AC&D s.r.o.	AD, s.r.o.
<i>Mají neziskové organizace sníženou cenu?</i>	Středně	Vůbec	Středně	Středně	Středně
<i>Ovlivňuje cenu, zda je audit povinný, nikoliv dobrovolný?</i>	Nevýznamně	Vůbec	Nevýznamně	Vůbec	Vůbec
<i>Jaké další faktory ovlivňují konečnou cenu?</i>	Časová náročnost, specifické preference, nekvalitní výstupy, prvorocní audity, doprava a ubytování u klienta.	Přístup klienta a eko. vedení k auditu. Vytíženost auditora	Hlavní faktor je obrat, výše aktiv a specifické faktory (specifické požadavky klienta).	Hlavní faktor je domluva s klientem. Nejsme v pozici cenotvorby	Struktura majetku a závazků – významný dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, nebo finanční (specifické testování)
<i>Ovlivňuje inflace cenu?</i>	Podstatně	Středně	Podstatně	Podstatně	Podstatně
<i>Ovlivňuje situace na trhu audit. Služeb cenu?</i>	Podstatně	Podstatně	Podstatně	Velmi	Nevýznamně
<i>Ovlivňuje situace na prac. trhu cenu?</i>	Středně	Podstatně	Nevýznamně	Podstatně	Nevýznamně
<i>Jsou Vaše služby levnější oproti Velké čtyřce?</i>	Podstatně	Nepřeju si odpovídat	Středně	Podstatně	Podstatně

	ContAudit, s.r.o.	A-A, s.r.o.	AB, s.r.o.	AC&D s.r.o.	AD, s.r.o.
<i>Cena za Vaše auditorské služby?</i>	40 000 Kč – 60 000 Kč (neziskové organizace) 60 000 Kč – 350 000 Kč	80 000 Kč – 350 000 Kč	100 000 Kč – 500 000 Kč	50 000 Kč – 250 000 Kč	30 000 Kč – 50 000 Kč (neziskové org.) 50 000 Kč – 300 000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

4.1.7 Vyhodnocení výsledků z expertních rozhovorů

Díky expertním rozhovorům bylo zjištěno mnoho důležitých faktorů, které auditoři nebo auditorské společnosti berou v potaz při určování konečné ceny za audit.

Prvním nejdůležitějším faktorem, které auditoři nebo auditorské společnosti berou v potaz, je obrat společnosti. Díky obratu si může auditor dopředu představit náročnost práce (s větším obratem se pojí více účetních operací čili více předmětu ke zkoumání). S výší obratu se určitě pojí i další faktor, a to míra rizika společnosti. Tento faktor je pro auditora velmi důležitý. Zavazuje se totiž, že jeho finální výrok musí být správný a pravdivý. Míra rizika vyjadřuje možnost, že auditor vydá k účetní závěrce, která je zkreslená nesprávný výrok, tím by se jeho „závazek“ porušil. I na tohle musí auditor přihlížet při určení konečné ceny. Co se týče účetních předpisů platí, že pokud účetní jednotka postupuje podle mezinárodních, cena se zvýší. Mezinárodní předpisy bývají pracnější na zpracování. Dalším důležitým faktorem je vliv inflace na cenu. V posledních letech inflace vlivem pandemie a války na Ukrajině prudce stoupala, proto museli auditoři přizpůsobit konečnou cenu zvyšováním jak ceny za audit, tak ostatních nákladů (např. dopravné ke klientovi). Dalším významným faktorem je situace na trhu auditorských služeb a vliv nabídky a poptávky po auditorských službách a plánované změny kritérií, které upraví, jaké účetní jednotky budou mít povinnost k auditu. Poté mají na cenu vliv specifické faktory, může se jednat o časovou náročnost auditu, specifické preference klienta (klient chce vypracovat audit mimo sezónu), doprava a ubytování spojené s provedením auditu. Dále pokud auditor audituje účetní závěrku společnosti po prvé, bude považovat zvýšenou cenu (neví, co očekávat od klienta, spojené se zvětšeným rizikem, investice do budoucí spolupráce s klientem). Změna ceny je ovlivněna také oborem či předmětem účetní jednotky. Levnější audit bude u společnosti, která podniká v méně náročném prostředí, v prostředí s méně náročnou legislativní regulací. To jsou zpravidla společnosti, které se nezaobírají výrobou (jedná se o obchodní společnosti

či služby). Pokud účetní jednotka provozuje výrobu, nese to s sebou zvětšené riziko, větší počet faktur, zásob a ostatních účetních operací, které ovlivňují cenu. Samozřejmě se musíme koukat na předmět či obor trochu komplexněji. Mohou být firmy, které podnikají v náročném podnikatelském prostředí a mají „čisté účetnictví“, popřípadě nemají takové obraty, naproti tomu může být menší firma, která podniká v méně náročném prostředí a má obrovské právní problém, velký obrat, popřípadě mnoho aktiv. Auditor může auditovat buď standartní účetní jednotku, popřípadě neziskové organizace. Ty mají o něco sníženou cenu za audit, v nějakých firmách je to cena taková, která pouze pokryje náklady. Zda se jedná o audit povinný nebo dobrovolný nebere auditor zřetel. Při vypracování zprávy auditora a kontroly všech sekcí musí auditor postupovat podle stejných procedur čili musí vykonat stejnou práci.

Co se týče rozdílu cen malých auditorských společností a Velké čtyřky, jsou na trhu obrovské rozdíly. Je to dané tím, že to jsou nadnárodní společnosti, které mají na trhu dlouhodobou tradici a mají bohaté zkušenosti. Pokud bude mít účetní jednotka ověřenou účetní závěrky společností z Velké čtyřky, zanechá to lepší dojem (například, když společnost hledá investory). Platí se zde za značku, která má ve světě velké jméno. Díky tomu, že mají tyto společnosti jméno nemusí soupeřit o klienty, mají velkou vyjednávací sílu. Tyto společnosti mají skvělé zázemí, nejnovější softwarové i hardwarové vybavení, jsou pravidelně školeni na případné právní změny. Proto jsou takové rozdíly ve společnostech Velké čtyřky (dosahují milionových částek) a menších auditorských společnostech, kde je cenový interval velmi široký (od nižších desetitisíců po statisíce). Samozřejmě jsou i případy, kdy společnost z Velké čtyřky může jít s cenou velice dolů. Malé auditorské společnosti se snaží „konkurovat“ jejich monopolu více lidským přístupem ke klientům, komplexnějším přístupem a doplňkovými službami.

4.1.8 Charakteristika respondentů

Dotazníkového šetření se účastnilo 15 členů ekonomického oddělení. Tito respondenti byli rozděleni podle toho, zda jejich společnost podléhá povinnému nebo dobrovolnému auditu. Z 15 dotazovaných společností má povinný audit 14 (93,3 %) a 1 dobrovolný (6,7 %). Tento poměr je daný tím, že dotazníky byly rozeslány společností na úrovni korporací, které podléhají ze zákona povinnosti auditu.

Tabulka 3: Charakteristika respondentů

	Absolutní četnost	Relativní četnost (%)
Povinný audit	14	93,3
Dobrovolný audit	1	6,7
Celkem	15	100

Zdroj: vlastní zpracování

4.1.9 Výsledky dotazníkového šetření

Provádíte pravidelnou rotaci svého auditora, nebo spolupracujete s jedním auditorem více let?

Tabulka 4: Spolupráce auditora

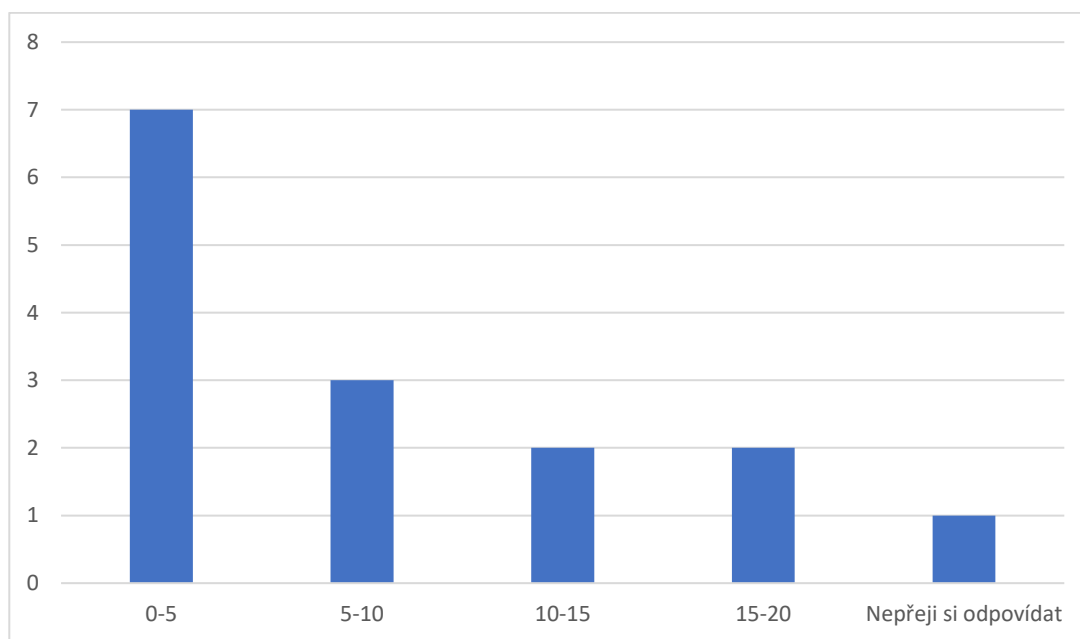
	Absolutní četnost	Relativní četnost (%)
Dlouhodobá spolupráce	13	86,7
Pravidelná rotace	2	13,3
Celkem	15	100

Zdroj: vlastní zpracování

Většina auditovaných společností spolupracuje s jedním auditorem více let. Dva respondenti uvedli, že provádí pravidelnou rotaci auditorů (jeden dále dodal, že provádí rotaci po 5 letech).

Kolik let jste auditováni Vaším stávajícím auditorem?

Graf 1 Počet let auditování



Zdroj: vlastní zpracování

Preference společností při výběru auditora se velmi liší. Některé společnosti si nechávají auditora co nejdéle, protože s ním jsou spokojeni. Další firmy provádí pravidelnou rotaci po 3–5 letech (individuální pro každou společnost, tento interval se nejčastěji objevoval)

Kontaktujete auditora před jeho vybráním, aby Vám sdělil své zkušenosti a cenu?

Tabulka 5: Kontaktování auditora před jeho vybráním

	Absolutní četnost	Relativní četnost (%)
Ano	7	46,7
Ne	8	53,3
Celkem	15	100

Zdroj: vlastní zpracování

Zde se výsledky skoro neliší. Někteří respondenti (většinou menší společnosti) auditora oslovují. Ti, co auditora neoslovují mohou mít auditorskou společnost přidělenou matkou. Nebo mohou dlouhodobě spolupracovat s jedním auditorem, který je o budoucí ceně upozorní.

Dle jakých kritérií si vybíráte auditora?

Tabulka 6 Kritéria výběru auditora

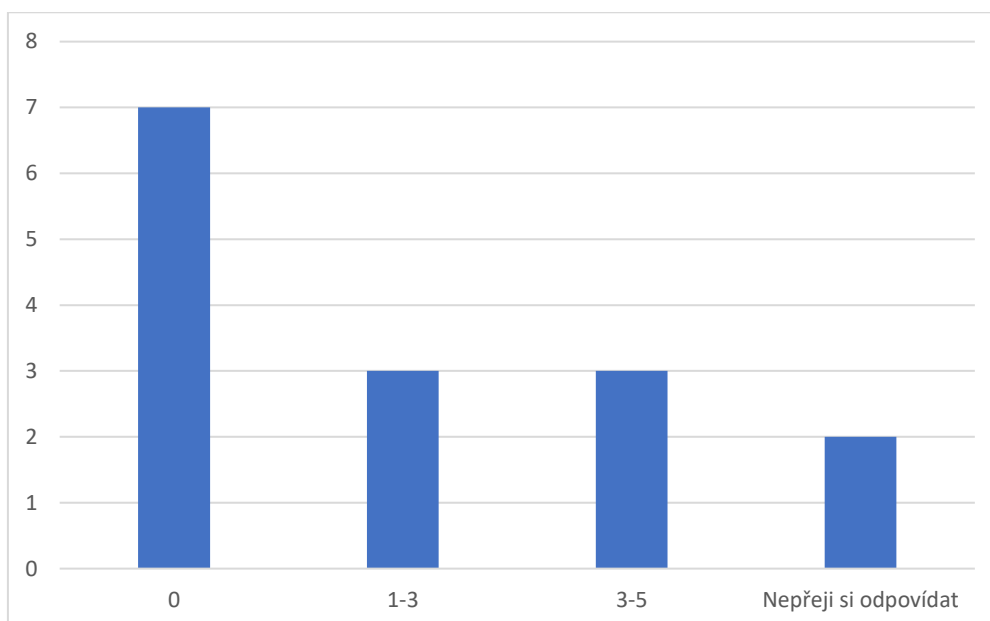
Kritérium	Absolutní četnost	Relativní četnost (%)
Doporučení a cena	7	46,4
Rozhodnutí mateřské společností	1	6,7
Osobní známost, doporučení účetního a daňového poradce	1	6,7
Jsme o.p.s. a máme to povinné. Auditorská společnost byla vybrána již před mým nástupem	1	6,7
Cena, důvěra, časová náročnost (co nejkratší doba, co tráví auditoři ve firmě)	1	6,7
Osobní reference daňového poradce	1	6,7
Auditorská společnost je stanovena pro celý korporát, tedy přidělena mateřskou společností	1	6,7
Vybíráme si společnost z Velké čtyřky (Ernsti, Deloitte), zkušenosti	1	6,7
Cena, zkušenost, přístup	1	6,7
Celkem	15	100

Zdroj: vlastní zpracování

Nejpočetnějším kritériem je doporučení a cena. V praxi bývá běžné, že auditované společnosti si mezi sebou doporučují auditora (z mé praxe jsou kolikrát i ze stejné skupiny firem). Dále ekonomické vedení dbá na preference daňových poradců, kteří často spolupracují s auditory a znají se. Posledním kritériem může být co nejmenší časová náročnost, jak jsme zjistíme v další otázce, audit může být časově náročný, v průměru odpovídá 40 hodinám práce navíc.

Kolik různých auditorů svou poptávkou průměrně oslovujete?

Graf 2 Počet poptávaných auditorů



Zdroj: vlastní zpracování

Většina respondentů neoslovují ani jednoho auditora. Je to dáno tím, že spolupracují se svým auditorem již několik let, proto nikoho neoslovují. Dalším důvodem může být to, že mají přiděleného auditora matkou společnosti. Velmi často se objevovala odpověď, že oslovují alespoň 3 a více auditorů. Čím více oslovených auditorů, tím je větší možnost konkurence (ze strany auditorských společností), popřípadě větší škála pro výběr auditora (ze strany firmy).

Jakým způsobem hledáte auditory, kterým poptávku zasíláte?

Tabulka 7 Způsob oslovení auditora

Způsob hledání auditorů	Absolutní četnost	Relativní četnost (%)
Doporučení	5	33,33
Spolupracujeme dlouhodobě s jedním auditorem	2	13,29
Doporučení mateřské společností na společnost z Velké čtyřky	2	13,29
Osobní reference daňového poradce	1	6,7
Vyhledávání firem z okolí	1	6,7

Způsob hledání auditorů	Absolutní četnost	Relativní četnost (%)
Nehledáme	2	13,29
Veřejně dostupné zdroje	1	6,7
Doporučení od jiných majitelů firem, kteří s auditory spolupracují.	1	6,7
Celkem	15	100

Zdroj: vlastní zpracování

Většina společností si vybírá auditora dle doporučení (ať už jde o doporučení z mateřské společnosti, od jiných majitelů firem, nebo od daňového poradce). Ti, co auditora nemají přiděleného, nebo nemají žádné doporučení mohou využít veřejně dostupné zdroje (internet, noviny, inzeráty apod.)

Jakou administrativní zátěž pro Vás audit představuje?

Tabulka 8 Množství administrativní zátěže

Odpovědi jednotlivých respondentů
20 hodin
1–2 měsíce
10 hodin
Zhruba 4 pracovní dny
Velkou
Týden běžné práce navíc
Řekla bych, že vysokou. Protože u nás si na administrativu moc nepotrpíme, a tak dohledávání papírů bývá náročné. Ale náš externí účetní, kterého to zatěžuje nejvíce, to myslím vnímá jako rozumné a nutné zatížení, má pro to více pochopení.
Přiměřenou
Obrovskou. Audit je pro účetní skoro za trest. Dřív auditoři chodili do firem a sami si vše dohledali. Dnes si nechají vše posílat emailem a ještě opakovaně. Času nám to zabere opravdu hodně, ale spočítané to nemáme.
Nižší desítky hodin, To je jeden z důvodů, proč setrváváme u jednoho auditora více let. Máme obavy, že by jiný auditor znamenal vyšší admin. zátěž, než bychom se na sebe vzájemně "nastavili".
50 hodin

Odpovědi jednotlivých respondentů
20 hodin
jedna společnost 200 hodin, druhá společnost 350 hodin
150 hodin
80 hodin

Zdroj: vlastní zpracování

Na výsledcích je vidět, že audit představuje pro účetní nebo ekonomické oddělení společnosti velké časové zatížení a tím pádem práci navíc. Sám ze své praxe tyto výsledky mohou potvrdit (jak ze strany auditorské firmy, tak ze strany účetního). Auditor vyžaduje po účetních různé podklady (může se jednat o účetní deník, obratovou převahu, bankovní konfirmace, nebo popřípadě doložení smluv, či faktur).

Je pro Vás míra administrativní zátěže také jeden z faktorů při výběru auditora?

Tabulka 9 Míra administrativní zátěže

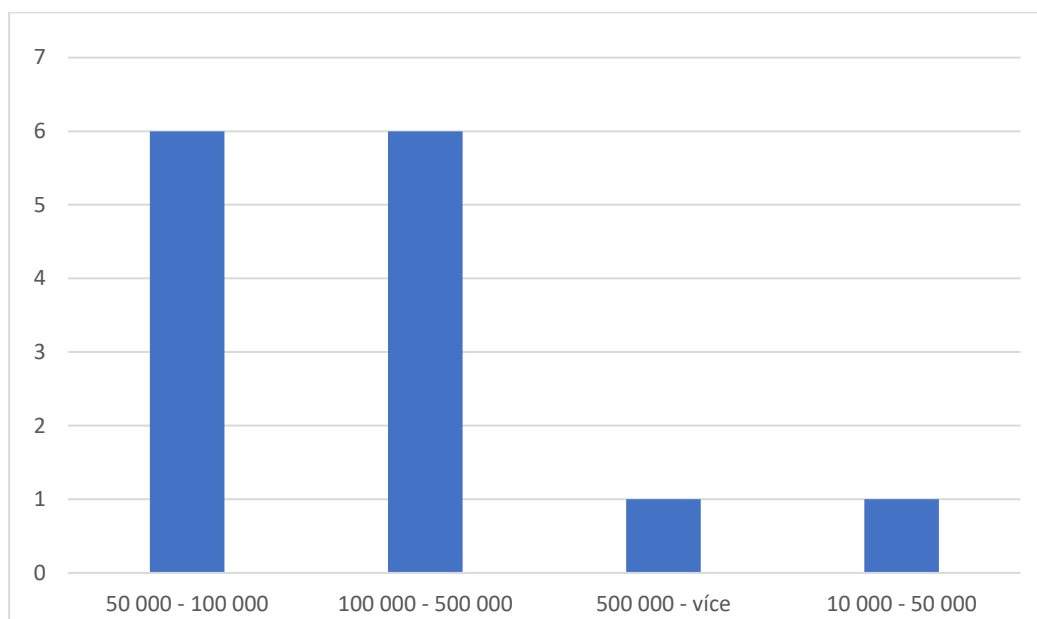
	Absolutní četnost	Relativní četnost (%)
Ano	5	33,33
Ne	10	66,67
Celkem	15	100

Zdroj: vlastní zpracování

I přes administrativní náročnost auditu to ve většině případů vliv na výběr auditora nemá. U respondentů jsou i výjimky, někteří si svého auditora, který není administrativně náročný „střeží“ a spolupracují s ním dlouhodobě.

Jaká je konečná cena za audit ve Vaší společnosti? (v Kč)

Graf 3: Cena za audit



Zdroj: vlastní zpracování

V grafu jsou vidět konečné ceny za audit jednotlivých respondentů. Největší zastoupení mají respondenti s cenou auditu od 100 000 Kč do 500 000 Kč. Je to dané tím, že tento cenový interval odpovídá větším společnostem (korporacím). Druhé největší zastoupení mají respondenti s cenovým intervalem od 50 000 Kč do 100 000 Kč. Zde se může jednat o větší firmy (můžou zde být i korporace, jednotlivé autorské společnosti mohou jít s cenou velmi dolů). Pak je v grafu zastoupen respondent, který za svůj audit platí více jak 500 000 Kč (v tomto případě se jedná o dceřinou společnost národní banky, která je auditovaná společností Deloitte). Poslední zastoupení má interval od 10 000 Kč do 50 000 Kč, zde se nejspíše jedná o menší společnost s nepříliš velkým obratem.

4.1.10 Komparace výsledků dotazníkového šetření

Tabulka 10 Vztah mezi spoluprací auditora a povinností auditu

		Kontingenční tabulka			
		Provádí Vaše firma pravidelnou rotaci, nebo spolupracujete s jedním auditorem více let?		Celkem	
		Rotace	Spolupráce		
Provádí Vaše společnost dobrovolný nebo povinný audit?	Povinný	Četnosti	1	13	14
	Dobrovolný	Četnosti	1	0	1
Celkem		Četnosti	2	13	15

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky jsme zjistili, že pravidelnou rotaci auditora provádí celkem 2 společnosti, z toho 1 je společnost, která má ze zákona povinný audit a jedna společnost, která si nechala dobrovolně ověřit účetní závěrku. Dlouhodobou spoluprací se stálým auditorem používá 13 společností s povinným auditem.

Tabulka 11 Vztah mezi počtem let spolupráce s auditorem

		Kontingenční tabulka		Celkem	
		Provádí Vaše společnost pravidelnou rotací, nebo spolupracujete s jedním auditorem více let?			
		Rotace	Spolupráce		
Kolik let spolupracujete se svým auditorem?	0–5	Četnosti	2	5	7
	5–10	Četnosti	0	3	3
	10–15	Četnosti	0	2	2
	15–20	Četnosti	0	2	2
	Nepřeji si odpovídat	Četnosti	0	1	1
	Celkem	Četnosti	2	13	15

Zdroj: vlastní zpracování

Tato tabulka popisuje vztah společností, které spolupracují s auditorem nebo provádí pravidelnou rotaci a počtem let, jak dlouho jsou auditováni svým auditorem. 2 společnosti, které provádí pravidelnou rotaci auditora jsou auditováni stejným auditorem maximálně 5 let. První respondent uvedl, že provádí pravidelnou rotaci po 3 letech, druhý respondent po 5 letech. 3 respondenti spolupracují se stávajícím auditorem v intervalu od 5 let do 10, 2 respondenti v intervalu od 10 let do 15 let, 2 respondenti spolupracují dlouhodobě v intervalu od 15 let do 20 let a jeden respondent si nepřál odpovídat.

Tabulka 12 Vztah mezi povinností auditu a jeho cenou

Kontingenční tabulka					
			Provádí Vaše společnost povinný nebo dobrovolný audit?		Celkem
			Povinný	Dobrovolný	
Jaká je konečná cena za audit ve Vaší společnosti? (v Kč)	10 000-50 000	Četnosti	1	0	1
	50 000-100 000	Četnosti	6	1	7
	100 000-500 000	Četnosti	6	0	6
	500 000 a více	Četnosti	1	0	1
Celkem		Četnosti	14	1	15

Zdroj: vlastní zpracování

Poslední tabulka popisuje vztah ceny za audit účetní závěrky a povinným či dobrovolným auditem účetní závěrky. Jediný respondent, který provádí dobrovolný auditem své účetní závěrky má cenu za audit účetní závěrky v intervalu od 50 000 Kč do 100 000 Kč. Jeden respondent, který provádí povinný audit má cenu za audit v intervalu od 10 000 Kč do 50 000 Kč, to odpovídá společnosti bez velkého rizika nebo obratu. Největší zastoupení mají společnosti s povinným auditem v cenovém intervalu od 50 000 Kč do 100 000 Kč. Dalším početné zastoupení mají společnosti, které platí za audit od 100 000 Kč do 500 000 Kč, to odpovídá větším účetním jednotkám. Poslední respondent uvedl, že jeho účetní závěrka je ověřována společností z Velké čtyřky a její cena je v intervalu od 500 000 Kč a více.

5 Závěr

Bakalářská práce se zaměřuje na určení faktorů, které ovlivňují konečnou cenu za audit účetní závěrky a z jakého důvodu existují rozdíly v cenách společností z Velké čtyřky oproti ostatním auditorským společnostem.

V teoretické části je obecně představen audit. Začínaje od historie auditu, poté jeho vývoj v Evropě a ve světě. Je představena jeho zákonná úprava v České republice, podmínky pro splnění auditorské profese, zpráva auditora a v poslední řadě cena za audit.

Cílem této práce bylo určit konkrétní faktory, které ovlivňují konečnou cenu za audit účetní závěrky a dále zjistit, jestli se liší ceny auditu společností z Velké čtyřky oproti ostatním auditorským společnostem. Dílčím cílem bylo zajistit faktory, které ovlivňují výběr jednotlivých členů ekonomických oddělení společností při výběru statutárního auditora nebo auditorské společnosti.

Metodou, podle které autor určil jednotlivé faktory ovlivňující konečnou cenu za audit byly expertní rozhovory se statutárními auditory. Bylo osloveno celkem dvanáct auditorských společností včetně Velké čtyřky. Všechny společnosti Velké čtyřky rozhovor odmítli z důvodu interních pravidel, které mohou sdělovat veřejnosti. Zbytek auditorských společností bylo zařazeno jako ostatní. Nicméně i tito respondenti měli velmi rozsáhlý vhléd do fungování společností z Velké čtyřky, čímž velmi přispěli k vypracování této práce.

Bylo zjištěno několik faktorů, které ovlivňují konečnou cenu za audit účetní závěrky. Největší roli hraje obrat podniku a s tím související míra rizika, časová náročnost, struktura majetku, investiční dotace, počet zaměstnanců, počet faktur a zásob, výše aktiv podniku, vliv inflace, situace na trhu auditorských služeb (zde je nejvýznamnější plánovaná změna kritérií), situace na pracovním trhu (vliv nabídky a poptávky po auditorech, v poslední době přerůstá poptávka nabídku). Je velmi důležité, podle jakých účetních standardů podnik postupuje, obor podnikání anebo jestli se jedná o prvoroční audit. Všechny tyto zmíněné faktory mohou zvyšovat konečnou cenu. Existují i faktory, které naopak mohou cenu snížit, pokud se jedná o neziskovou (nebo jinak prospěšnou) organizaci, přístup klienta k auditu, dlouhodobá spolupráce, roční období, nebo pokud je auditováno více společností se stejným majitelem. Otázka, zda mají jsou rozdíly v cenách společností Velké čtyřky a ostatních auditorských společností bylo zjištěno, že ano. Hlavně je to dáno tím, že společnosti Velké čtyřky jsou mezinárodní společnosti, které auditují ty největší společnosti s obrovskými obraty. Mají na trhu obrovské jméno a tradici a vyjednávací sílu. Pokud bude mít podnik

ověřenou závěrku společností z Velké čtyřky zanechá to důvěru, že jejich účetnictví je v pořádku. Tyto společnosti mají skvělé zázemí, nejnovější softwary a velmi profesně zkušené zaměstnance. Společnosti si kromě prvotřídní kvality a profesionálního přístupu platí i značku.

Je důležité zdůraznit, že i když byly tyto faktory identifikovány, neexistují přesné tabulky nebo postupy, jak vypočítat konečnou cenu za audit. Každá auditorská společnost má individuální kalkulaci ceny a každý auditor vnímá subjektivně různé faktory. Tudíž nelze určit přesnou metodu, podle které by se řídily všechny společnosti.

Dílním cílem bylo určit faktory, které ovlivňují výběr auditora jednotlivých společností. Tento výzkum probíhal pomocí dotazníkového šetření a dotazníku se účastnilo celkem patnáct respondentů na úrovni korporací. Nejdůležitějším kritériem pro ně byla cena, doporučení, důvěry schopnost a zkušenosti. Velkou roli hraje i administrativní zátěž spojená s auditem, která se může protáhnout až na dva měsíce práce navíc. Společnosti na úrovni korporací mají často přidělenou auditorskou společnost matkou, v mnoha případech se jedná právě o společnosti z Velké čtyřky.

Závěrem lze říci, že i přes identifikaci různých faktorů, které ovlivňují konečnou cenu za audit účetní závěrky nelze určit přesnou částku. Každý auditor nebo auditorská společnost má individuální přístup ke kalkulaci cen, při které hraje roli mnoho faktorů.

6 Seznam použitých zdrojů

1. IULIANA, Drd. Pop (Grigorescu) Ioana. The Evolution and the Perspectives of the Audit. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences* [online]. Alba Iulia (Rumunsko): HRMARS, 2012, 2(4), 264-266 [cit. 2023-09-16]. ISSN 2222-6990. Dostupné z: https://hrmars.com/papers_submitted/9049/the-evolution-and-the-perspectives-of-the-audit.pdf
2. MEHTA, Dr. B. K. a Dr. Kumari ANAMIKAL. *Auditing* [online]. (Indie): SBPD Publications, 2020 [cit. 2023-09-16]. ISBN 978-93-818-6561-3.
3. MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing*. 2. přepracované vydání. Praha: Oeconomica, 2017. ISBN 978-80-245-2233-3.
4. VRBA, Jiří. *Auditorská profese v České republice : Komora auditorů 1993-2013 : 20 let = 20 years*. 1. vydání. Praha: Komora auditorů České republiky, 2013. ISBN 978-80-86679-25-9.
5. MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing pro manažery aneb jak porozumět ověřování účetní závěrky statutárním auditorem*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-907-9.
6. KRÁLÍČEK, Vladimír. *Zákon o auditorech*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-317-4.
7. KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Poslání a smysl auditu* [online]. c2012-2023 [cit. 2023-09-16]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/poslani-a-smysl-auditu>
8. SAWYER, Lawrence B. *Interní audit*. 1. české vydání. Praha: Český institut interních auditorů, 2000. ISBN 80-86284-07-7.
9. ZÁKONY PRO LIDI. *Zákon č. 254/2000 Sb., zákon o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb.* [online]. c2010-2023, Minulé znění 01.09.2008 - 13.04.2009 [cit. 2023-09-16]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2000-254>
10. ZÁKONY PRO LIDI. *Zákon č. 93/2009 Sb., zákon o auditorech a o změně některých zákonů* [online]. c2010-2023, Aktuální znění 01.08.2023 [cit. 2023-09-16]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-93/zneni-20230801>

11. KADERÁBKOVÁ, Markéta. ORANGE ACADEMY. *Jak se stát auditorem : Vše, co potřebujete vědět!* [online]. 2021 [cit. 2023-09-16]. Dostupné z: <https://orangeacademy.cz/clanky/jak-se-stat-auditorem/>
12. KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Informace k auditorské zkoušce* [online]. c2012-2023 [cit. 2023-09-16]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/informace-k-auditorske-zkousce>
13. KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *ISA 200* [online]. 2005 [cit. 2023-09-16]. Dostupné z: https://www.kacr.cz/data/pdf/auditorske_standardy/ISA200.pdf
14. MIKYNA, Jiří a Athina LÉROVÁ. *Auditorská profese v České republice : Komora auditorů 1993-2013 : 20 let = 20 years*. 1. vydání. Praha: Komora auditorů České republiky, 2013. ISBN 978-80-86679-25-9.
15. KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *O komoře auditorů* [online]. c2012-2023 [cit. 2023-09-16]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/o-komore-auditoru>
16. KRÁLÍČEK, Vladimír. DANĚ PRO LIDI. *Zpráva auditora* [online]. 2023 [cit. 2023-09-16]. Dostupné z: <https://www.daneprolidi.cz/clanek/zprava-auditora.htm>
17. MEJZLÍK, Ladislav. *Auditorská profese v České republice : Komora auditorů 1993-2013 : 20 let = 20 years* [online]. 1. vydání. Praha: Komora auditorů České republiky, 2013 [cit. 2023-08-29]. ISBN 978-80-86679-25-9.
18. INTERAUDIT LUTO 21. *Jaká je obvyklá cena auditu?* [online]. 2023 [cit. 2023-09-16]. Dostupné z: <http://www.ialaudit.cz/index.php/cs/faq#jak%C3%A1-je-obvykl%C3%A1-cena-auditu>
19. Výzkumy Soukup. *Expertní rozhovory*. Online. C2009. Dostupné z: <http://www.vyzkumysoukup.cz/vyzkumne-metody/expertni-rozhovory/>. [cit. 2024-02-03].
20. LIŠKOVÁ, Adéla. *Jak správně vytvořit a zpracovat dotazník? Držte se pravidel sociologického výzkumu*. Online. 2019. Dostupné z: <https://www.studentmag.cz/jak-spravne-vytvorit-a-zpracovat-dotaznik-drzte-se-pravidel-sociologickeho-vyzkumu/>. [cit. 2024-02-19].
21. DUCHÁČKOVÁ, Daniela. *Cenotvorba aneb jak určit cenu za vaše služby?* Online. 2021. Dostupné z: <https://orangeacademy.cz/clanky/cenotvorba/>. [cit. 2024-03-08].

22. PRŮVODCE PODNIKÁNÍM. Jak správně stanovit cenu za výrobek. Online. 2022. Dostupné z: <https://www.pruvodcepodnikanim.cz/clanek/cenotvorba-pro-osvc-vyrobek/>. [cit. 2024-03-08].
23. CLEAR TAX. Direct Cost. Online. C2024, Updated on Feb 01, 2024. Dostupné z: <https://cleartax.in/glossary/direct-cost/>. [cit. 2024-03-08].
24. UNIVERSITY OF LOUISIANA AT LAFAYETTE. Direct Costs vs. Indirect Costs. Online. C2024. Dostupné z: <https://vpresearch.louisiana.edu/pre-award/building-your-budget/direct-costs-vs-indirect-costs>. [cit. 2024-03-08].
25. SEYFOR, A.S. 4 kroky pro nastavení správné ceny produktu či služby. Online. 2022. Dostupné z: <https://www.idoklad.cz/blog/4-kroky-pro-nastaveni-spravne-ceny-produktu-ci-sluzby>. [cit. 2024-03-08].
26. TAHAL, Radek a , kolektiv. Marketingový výzkum - postupy, metody, trendy. 2. vydání. Praha: Grada Publishing, 2022. ISBN 9788027135356.
27. CHRÁSKA, Miroslav. Metody pedagogického výzkumu. 2. aktualizované vydání. Grada Publishing, 2016. ISBN 9788024713694.

7 Seznam obrázků, tabulek, grafů a zkratk

7.1 Seznam obrázků

Obrázek 1: Orgány KAČR Zdroj: Organizační struktura KAČR [online]. c2012-2023 [cit. 2023-09-13]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/organizacni-struktura>27

7.2 Seznam tabulek

Tabulka 1: Rozdíl mezi interním a externím auditorem	17
Tabulka 2: Komparace výsledků expertních rozhovorů	44
Tabulka 3: Charakteristika respondentů	48
Tabulka 4: Spolupráce auditora	48
Tabulka 5: Kontaktování auditora před jeho vybráním	49
Tabulka 6 Kritéria výběru auditora	50
Tabulka 7 Způsob oslovení auditora	51
Tabulka 8 Množství administrativní zátěže	52
Tabulka 9 Míra administrativní zátěže.....	53
Tabulka 10 Vztah mezi spoluprací auditora a povinností auditu.....	55
Tabulka 11 Vztah mezi počtem let spolupráce s auditorem	56
Tabulka 12 Vztah mezi povinností auditu a jeho cenou	57

7.3 Seznam grafů

Graf 1 Počet let auditování.....	49
Graf 2 Počet poptávaných auditorů.....	51
Graf 3: Cena za audit	54

Přílohy

Příloha č. 1 - Seznam otázek pro expertní rozhovory s auditorskými společnostmi

- 1) Záleží při určování ceny na výši obrátu účetní jednotky?
 - a) Velmi
 - b) Podstatně
 - c) Středně
 - d) Nevýznamně
 - e) Vůbec

- 2) Záleží při určování ceny na předmětu podnikání účetní jednotky?
 - a) Velmi
 - b) Podstatně
 - c) Středně
 - d) Nevýznamně
 - e) Vůbec

- 3) Jaké předměty mají nižší cenu za audit (u jakých se liší cena)?

- 4) Pokud je auditovaná účetní jednotka neziskovou organizací (nebo jinou prospěšnou společností), má sníženou cenu auditu?
 - a) Velmi
 - b) Podstatně
 - c) Středně
 - d) Nevýznamně
 - e) Vůbec

- 5) Je rozdíl v ceně, pokud je audit povinný, nikoliv dobrovolný?
 - a) Velmi
 - b) Podstatně
 - c) Středně
 - d) Nevýznamně
 - e) Vůbec

- 6) Odvíjí se cena auditu od toho, jaká je míra rizika?
 - a) Velmi
 - b) Podstatně
 - c) Středně
 - d) Nevýznamně
 - e) Vůbec

- 7) Je cena auditu vyšší, pokud auditorská společnost spadá do tzv. Velké čtyřky?
(Je Vaše cena za auditorské služby nižší, než ceny Velké čtyřky?)
- a) Velmi
 - b) Podstatně
 - c) Středně
 - d) Nevýznamně
 - e) Vůbec
- 8) Odvíjí se cena od toho, podle jakých účetních standardů účetní jednotka postupuje? Pokud ano, u kterých je cena vyšší?
- 9) Jaké nabízíte výhody oproti ostatním auditorským společnostem? (Konkurenční auditorské společnosti, tak společnosti z Velké čtyřky).
- 10) Je cena odvíjena od počtu faktur, množství zásob či dalších obdobných kritérií?
- a) Velmi
 - b) Podstatně
 - c) Středně
 - d) Nevýznamně
 - e) Vůbec
- 11) Jaká další kritéria ovlivňují finální cenu auditu?
- 12) Má na cenu vliv inflace?
- a) Velmi
 - b) Podstatně
 - c) Středně
 - d) Nevýznamně
 - e) Vůbec
- 13) Odvíjí se cena auditu od situace na trhu auditorských služeb?
- a) Velmi
 - b) Podstatně
 - c) Středně
 - d) Nevýznamně
 - e) Vůbec
- 14) Odvíjí se cena auditu od situace na pracovním trhu?
- a) Velmi
 - b) Podstatně
 - c) Středně
 - d) Nevýznamně
 - e) Vůbec
- 15) Uveďte cenový interval, ve kterém se pohybují ceny Vámi provedených služeb za audit účetní závěrky

Příloha č. 2 – Seznam otázek v dotazníkovém šetření pro ekonomické oddělení společností

- 1) Provádí Vaše společnost dobrovolný nebo povinný audit?
- 2) Dle jakých kritérií si vybíráte auditora?
- 3) Provádíte pravidelnou rotaci svého auditora, či spolupracujete s jedním auditorem více let?
- 4) Kolik let jste auditováni Vaším stávajícím auditorem?
- 5) Kontaktujete auditora před jeho vybráním, aby Vám sdělil své zkušenosti a cenu?
- 6) Kolik různých auditorů se svou poptávkou oslovujete?
- 7) Jakým způsobem hledáte auditory, kterým poptávku zasíláte?
- 8) Jakou administrativní zátěž pro Vás audit představuje?
- 9) Je pro Vás míra administrativní zátěže také jeden z faktorů při výběru auditora?
- 10) Jaká je konečná cena za audit ve Vaší společnosti?
 - a) 0 Kč – 10 000 Kč
 - b) 10 000 Kč – 50 000 Kč
 - c) 50 000 Kč – 100 000 Kč
 - d) 100 000 Kč – 500 000 Kč
 - e) 500 000 Kč – více