



# VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

## FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

## ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

# ZHODNOCENÍ PŘÍPRAVY A PRŮBĚHU AUDITU VYBRANÉ AKCIOVÉ SPOLEČNOSTI

EVALUATION OF THE PRELIMINARY AND AUDIT PROCESSES OF A SELECTED JOINT STOCK COMPANY

## DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

## AUTOR PRÁCE

AUTHOR

**Bc. Tomáš Břečka**

## VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

**Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.**

**BRNO 2022**

# Zadání diplomové práce

Ústav:	Ústav financí
Student:	<b>Bc. Tomáš Břečka</b>
Vedoucí práce:	<b>Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.</b>
Akademický rok:	2021/22
Studijní program:	Účetnictví a finanční řízení podniku

Garantka studijního programu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

## Zhodnocení přípravy a průběhu auditu vybrané akciové společnosti

### Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod

Cíle práce, metody a postup zpracování

Teoretická východiska práce v oblasti zpracování a vykazování účetních informací s důrazem na následné auditorské postupy

Analýza situace přípravy a průběhu auditu vybrané akciové společnosti

Posouzení dopadu na kvalitu informací zveřejňovaných ve výročních zprávách

Zpracování návrhu na efektivní přípravu na audit a zajištění jeho bezproblémového průběhu

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

### Cíle, kterých má být dosaženo:

Posouzení přípravy na audit, jeho průběhu a dopadů na relevantnost informací zveřejňovaných ve výročních zprávách

Zpracování návrhu na efektivní přípravu na audit a zajištění jeho bezproblémového průběhu

### Základní literární prameny:

DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 4. aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks, 2014. ISBN 978-80-265-0149-7.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. Příručka k řízení kvality pro malé a střední účetní a auditorské praxe: 2. vydání. Praha: Komora auditorů České republiky, 2010. ISBN 978-80-86679-09-9.

MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích. První vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 978-80-247-5806-0.

MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. Auditing. 1. vydání. Praha: Oeconomica, 2014. ISBN 978-80-245-2018-6.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2021/22

V Brně dne 28.2.2022

L. S.

---

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc.  
garantka

---

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.  
děkan

## **Abstrakt**

Tato diplomová práce se věnuje tématu auditu. Nejedná se ovšem o zpracování auditu u konkrétní společnosti, ale o přípravu vybrané společnosti na blížící se audit. Vybraným podnikem je v tomto případě Kovárna VIVA, a. s. V teoretické části nejprve detailně vysvětluji pojem audit, v praktické části se následně snažím přiblížit cílům práce. Tím je posouzení přípravy na audit a jeho průběhu, respektive zpracování návrhu na efektivní přípravu na audit a zajištění jeho bezproblémového průběhu.

## **Abstract**

This master thesis deals with the topic of auditing. However, it is not about the audit of a specific company, but about the preparation of the selected company for the upcoming audit. The selected company in this case is Kovárna VIVA, a. s. In the theoretical part I first explain in detail the concept of audit. In the practical part I try to approach the objectives of the thesis. This is the assessment of the preparation for the audit and its course, or the elaboration of a proposal for effective preparation for the audit and ensuring its smooth course.

## **Klíčová slova**

audit, auditor, účetní závěrka, výroční zpráva, příprava na audit, zpráva auditora, výrok auditora, informační systém, inventura

## **Keywords**

audit, auditor, financial statements, annual report, audit preparation, auditor's report, auditor's opinion, information system, inventory

### **Bibliografická citace práce**

BŘEČKA, Tomáš. *Zhodnocení přípravy a průběhu auditu vybrané akciové společnosti*. Brno, 2022. Dostupné také z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/142023>. Diplomová práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce Ing. Zuzana Křížová, Ph.D..

### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracoval jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušil autorská práva (ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů).

V Brně dne 9. května 2022

Bc. Tomáš Břečka

## **Poděkování**

Poděkovat bych chtěl v souvislosti s psaním této diplomové práce hned několika lidem. Tím prvním je pan Ing. Michal Červenka, finanční ředitel společnosti Kovárna VIVA, a. s., jejíž data v práci zpracovávám. Děkuji mu za neutuchající ochotu zodpovídat moje dotazy a za veškerý čas, který mi věnoval. Dále vedoucí mé práce, Ing. Zuzaně Křížové, Ph.D., za odborné rady, jež mi poskytla a že mě po bakalářské práci provedla i tímto dalším milníkem. Byl jsem moc rád, že jsem mohl pracovat právě pod jejím vedením. V neposlední řadě patří díky mojí rodině, ať už bratrovi za zprostředkování kontaktu na pana Ing. Michala Červenku, rodičům za neustálou podporu nebo přítelkyni za to, že mi vždy věřila a byla mojí největší motivací.

# OBSAH

ÚVOD.....	10
CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ.....	12
1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE .....	13
1.1 Definice a vývoj auditu.....	13
1.1.1 Definice auditu.....	13
1.1.2 Vývoj auditu ve světě.....	14
1.1.3 Vývoj auditu v České republice.....	16
1.1.4 Komora auditorů České republiky.....	16
1.2 Druhy auditu .....	19
1.2.1 Externí audit.....	19
1.2.2 Interní audit.....	21
1.3 Právní úprava auditu .....	22
1.3.1 Zákonem stanovená povinnost auditu.....	23
1.4 Osoba auditora .....	25
1.4.1 Asistent auditora .....	28
1.4.2 Odměna auditora.....	28
1.4.3 Spis auditora.....	29
1.5 Vztah mezi účetnictvím a auditem.....	29
1.5.1 Účetní závěrka.....	29
1.6 Proces auditu.....	32
1.6.1 Činnosti před uzavřením smlouvy .....	33
1.6.2 Předběžné plánovací procedury .....	37
1.6.3 Vytvoření plánu auditu.....	41
1.6.4 Provádění auditu .....	44
1.6.5 Závěr a vydání zprávy.....	50
2 PRAKTICKÁ ČÁST.....	56



2.1	Představení společnosti.....	56
2.1.1	Základní informace o společnosti .....	56
2.1.2	Návštěva společnosti.....	65
2.1.3	Finanční analýza .....	69
2.2	Příprava na audit .....	71
2.2.1	Informační systém používaný ve společnosti .....	71
2.2.2	Oběh dokladů .....	75
2.2.3	Výběr auditora.....	78
2.2.4	Klíčové body kontroly před auditem .....	85
2.3	Průběh auditu .....	88
2.3.1	Účast auditora při inventurách .....	91
2.3.2	Zpráva auditora .....	92
2.4	Zhodnocení výsledků a návrh ideální přípravy na audit.....	94
	ZÁVĚR.....	98
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ .....	100
	SEZNAM OBRÁZKŮ, TABULEK A PŘÍLOH.....	104

# ÚVOD

Úvodem bych chtěl zmínit několik motivací, proč jsem si zvolil dané téma pro zpracování diplomové práce. Kromě samotného obsahu, ke kterému se dostanu později, zde pro mě byly dva lákavé faktory. Tím prvním bylo pokračování spolupráce se společností, o níž jsem zpracovával již bakalářskou práci. Tehdy jsem tuto společnost podrobil finanční analýze a vzhledem k sympatické spolupráci s kontaktním pracovníkem z firmy, která naplnila moje očekávání a potřeby, jsem byl rád, že mi bylo umožněno ve společnosti vypracovat i diplomovou práci. Druhým faktorem byla práce pod vedením paní Ing. Zuzany Křížové, Ph.D., pod jejíž vedením jsem zpracovával také bakalářskou práci.

Nic z toho by však pravděpodobně nebylo dostatečným faktorem v případě, kdy by mě samotné téma žádným způsobem nezasáhlo. Téma auditu je však z mého pohledu opravdu zajímavé a v průběhu studia mě zaujalo. Neformálně by se dalo zmínit, že mě fascinuje napětí, které ve firmách panuje v období provádění auditu. Proto když se naskytla možnost práce na diplomové práce s tématem auditu, neváhal jsem. Samozřejmě k tomu, abych zpracovával cíleně audit některé společnosti, potřeboval bych přístup do některé z auditorských společností. To bohužel nebylo v mých možnostech, proto jsem se zaměřil na firmu podrobovanou auditu. Konkrétně na její přípravu před blížícím se auditem. Zároveň jsem chtěl zpracovat pohled na auditorské zprávy let minulých a odhalit opakující se prohřešky, oblasti, kterým by se společnost měla více a lépe věnovat.

Diplomová práce bude rozdělena do dvou hlavních částí. V teoretické části se budu věnovat především auditu samotnému. Pro pochopení toho, na co se vlastně společnost připravuje, mi přijde důležité detailněji se s problematikou auditu seznámit. Začátek se ponese v duchu historie, tedy v oblasti vývoje auditu v čase, a to především v České republice, ale také ve světě. V další části budu postupovat přes právní úpravu v legislativě České republiky až po osobu samotného auditora. Zmiňovat budu jeho práva a povinnosti, zajímat mě budou i další otázky s výkonem auditorské funkce spojené, například jaké jsou podmínky pro výkon této činnosti a jakou odměnu si může auditor nárokovat.

Zcela stěžejní pasáží teoretické části práce bude proces samotného auditu, a to od činností před uzavřením smlouvy o zpracování auditu mezi podnikem a auditorskou společností, přes předběžné plánovací procesy, vytvoření plánu auditu, provedení auditu až po vydání závěrečné zprávy auditora.

Praktická část tradičně začne představením společnosti, kterou jsem si pro diplomovou práci vybral a dohodl se na spolupráci. Stejně jako v bakalářské práci bude touto

společností Kovárna VIVA a.s., sídlící ve Zlíně. Nepůjde o pouhé zmínění veřejně dohledatelných informací z obchodního rejstříku, ale pokusím se společnost přiblížit z mnoha úhlů pohledů. K tomu mi jistě pomůže osobní návštěva ve společnosti, při níž se seznámím s fungováním společnosti jak v kancelářích, tak ve výrobních halách. I díky tomu budu schopen vylíčit přípravu společnosti před blížícím se auditem.

Od výsledku mého zkoumání se bude odvíjet závěr této práce. Pokud se doberu k výsledku, že příprava společnosti na audit není ideální a odhalím její slabá místa, mým úkolem bude navrhnout zlepšení této situace. Pokud ovšem přípravu budu považovat za dokonalou, pokusím se na příkladu této společnosti vytyčit klíčové body této přípravy, kterými by se mohly inspirovat jiné podniky.

## **CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ**

Cíl této diplomové práce uvádí již samotné její zadání. U vybrané společnosti, kterou je v tomto případě Kovárna VIVA, a. s., bude cílem posoudit její přípravu na audit a jeho průběh. Pokud dojde k odhalení nesrovnalostí, bude mým úkolem navrhnout zlepšení. Pokud žádné nenaleznu, měl bych vyzdvihnout podnikové procesy, které k bezproblémovému průběhu auditu napomáhají.

Zdrojem pro zpracování teoretických východisek práce pro mě bude bez výjimek odborná literatura. Pomocí ní se detailně seznámím s pojmem auditu, a to například s jeho vývojem, dělením a především průběhem.

V praktické části již budu čerpat zejména z konzultací ať už s vedoucí práce, nebo s finančním ředitelem Kovárny VIVA, a. s., který je rovněž oponentem této práce. Ten mi pomůže online formou, ale přislíbena mi byla rovněž návštěva v sídle společnosti.

Díky konzultacím se dostanu i k neveřejným informacím, které mi mohou při zpracovávání diplomové práce pomoci. Kromě nich ale budu naplno využívat rovněž informací veřejných, a to především výročních zpráv volně dohledatelných v obchodním rejstříku.

# 1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

## 1.1 Definice a vývoj auditu

Pro pochopení auditu jako takového je nejdříve nutné samotný audit definovat. Spolu s jeho definicí jsem se v této kapitole rozhodl věnovat jednotlivým druhům auditu, jeho vývoji a rovněž právní úpravě, která na audit dopadá.

### 1.1.1 Definice auditu

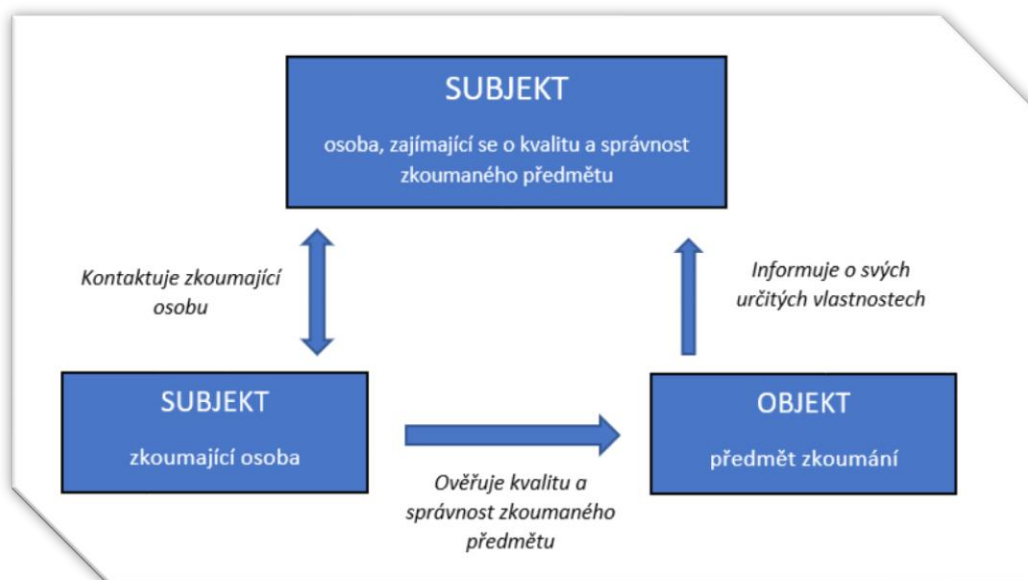
*„Audit účetní závěrky představuje její zkoumání (ověření) nezávislým odborníkem – auditorem. Výsledkem tohoto zkoumání je vyjádření názoru (výrok auditora), zda zkoumaná účetní závěrka (tj. účetní výkazy a příloha) a výroční zpráva podávají věrný a poctivý obraz majetkové a finanční situace účetní jednotky k datu, k němuž je účetní závěrka sestavená.“* (Paseková, 2012, str. 152)

Další z definic se s výše zmíněnou shoduje, přidává pak, že *„ověřená účetní závěrka by měla být spolehlivým zdrojem informací pro rozhodování všech uživatelů účetních informací, ať už se jedná o potenciální investory, banky, obchodní partnery apod. Z toho lze určit základní obecný cíl auditu, kterým je zabezpečení věrohodnosti účetních informací těch společností, které povinně zveřejňují účetní závěrky a výroční zprávy.“* (Müllerová, 2016, str. 31)

Jako o složitém agregovaném výstupu detailních informací, jemuž nemusí každý dostatečně porozumět, hovoří o účetní závěrce další ze zdrojů. Dále zmiňuje riziko toho, že podniky chtějí navenek vypadat lépe, než jaká je skutečnost. Auditor, odborně způsobilá fyzická či právnická osoba, pak má kompetence ověřit účetní závěrku podniků, jimž je taková povinnost stanovena. Má tedy za úkol *„s dostatečnou jistotou vyjádřit názor na kvalitu účetní závěrky, respektive na skutečnost, zda účetní závěrka vyjadřuje skutečnosti, které v daném účetním období působily na účetní jednotku, na její ekonomiku, byly předmětem účetnictví a zda účetní jednotka tyto skutečnosti zobrazila odpovídajícími účetními metodami a nedopustila se při sestavení účetní závěrky podstatných chyb a nesrovnalostí.“* (Březinová, 2017, str. 137)

Cíle auditu jsou potřeba chápat v širším kontextu. Činnost auditora ovlivňuje nejen ekonomické prostředí, ale třeba také historická a kulturní tradice. Mezi anglosaským a kontinentálním přístupem k účetnictví mohou existovat rozdíly, jedním z nich je i rozdílný přístup auditora. V anglosaské oblasti auditor ověřuje, zda byla účetní závěrka

sestavena na základě účetnictví, v němž jsou dodrženy obecně uznávané účetní zásady. V kontinentální pak navíc, jestli bylo postupováno v souladu s platnou národní legislativou. Nakonec může dojít k situaci, kdy účetní závěrka jednoho podniku vypadá různě, a to kvůli tomu, že je sestavena podle jednoho či druhého konceptu. Auditor pak přesto může potvrdit, že věrně a poctivě zobrazuje skutečnost. Postupným vývojem ovšem rozdíly mezi oběma krajními přístupy mizí. (Müllerová, 2013, str. 15)



Obr. 1: Obecný vztah mezi subjekty auditu a předmětem zkoumání (Zdroj: Sedláček, 2006, str. 18)

Podle zmíněného schématu, tudíž širšího pohledu, lze nalézt spoustu činností, které naplňují obecnou definici auditu a mohou tak být označovány pojmem „audit“. Konkrétním případem může být například audit pracovní doby, sledující prověrku dodržování pracovní doby. (Sedláček, 2006, str. 18)

### 1.1.2 Vývoj auditu ve světě

Odpověď na otázku vzniku ať už podstaty auditu, ale také samotného označení pro něj, lze nalézt už v dávné historii. Již ve starověkém Egyptě totiž bylo vyžadováno, aby o daňových příjmech referovali dva nezávislí úředníci. Velmi podobná situace byla i v Římě, kde vládcí mívali ve zvyku pověřovat tzv. kvestory kontrolou evidence ve všech provinciích. Právě z tohoto období pochází i pojem audit. Tito pověřenci totiž byli následně povinni skládat účty před shromážděním, které se skládalo z posluchačů (latinsky *audire*). Pro zorientování v čase, popisovaná situace byla typická pro období třetího století před naším letopočtem. (Sedláček, 2006, str. 9)

Jiné publikace jdou však ještě mnohem dále. PhDr. Ing. Václav Kupec, Ph.D., například zmiňuje období Mezopotámie datující se do 3 500 let před naším letopočtem. Odkazuje na značky vedle čísel finančních transakcí, jednat se mělo o tečky, křížky nebo odškrtačovací znaménka. Šlo o systém ověřování, kdy jeden z úředníků připravil součet transakcí a druhý údaje následně potvrdil. (2021, str. 21)

Co se moderního světa týká, jako první přišla s auditem do styku Velká Británie. První ustanovení o auditorech se v britském zákoně o akciových společnostech objevilo v roce 1844. Pojednávalo však o tom, že „*jeden nebo více akcionářů prověřuje bilance společnosti, za jejichž sestavení je odpovědný ředitel společnosti*“. Nešlo proto o auditory v dnešním slova smyslu. Akcionáři pouze dostali zákonem právo kontrolovat účetní knihy a pokládat otázky úředníkům společnosti, jejímu vedení či zaměstnancům. (Sedláček, 2006, str. 10)

Zlom nastal v roce 1900, kdy audit přešel z dobrovolné báze na povinnou. Osoba ho provádějící však nadále nemusela být profesionálně vzdělaná, jedinou podmínkou byla nezávislost na auditované společnosti. A dalším stěžejním rokem pro audit ve Velké Británii byl rok 1948. Pojetí Companies Act 1948 se tam dokonce uplatňuje do dnešní doby. Poprvé se tam objevilo sousloví „*true and fair view*“ (v překladu „*pravdivé a věrné zobrazení*“), tolik známé v oblasti účetnictví a auditingu. (Sedláček, 2006, str. 11)

*„V průběhu vývoje se funkce auditu měnila. Zpočátku měl auditor ve vyjádření svého názoru na účetní závěrku potvrdit, že účetní informace v ní obsažené jsou pravdivé a bezchybné (true and correctness). Důraz byl kladen na odhalení chyb, nesprávnosti v účetnictví, případně defraudací (...). Zkoumání potenciálních chyb, omylů a defraudací postupem času ustoupilo do pozadí a byla akcentována spolehlivost vykazovaných informací vyjadřovaná výrokem „věrný a poctivý obraz“. Účetní skandály na konci minulého století však vedly k tomu, že požadavky na auditory se zpřísnily.“* (Paseková, 2012, str. 152)

Spojené státy americké první úpravu auditu poznaly v roce 1917 v bulletinu Federální rezervy pod titulem „*Jednotné účetnictví: prozatímní návrh předkládaný Sbohem pro federální rezervní systém*“. Jeho revize přišla mimo jiné v roce 1929. Ta byla významná tím, že se týkala jak rozvahy, tak výsledovky. Do té doby totiž byla preferovaným finančním výkazem rozvaha, a to z toho důvodu, že hlavním ukazatelem byla likvidní situace podnikatelské jednotky. V důsledku krachu burzy z téhož roku ovšem výsledovka nabrala na důležitosti. O změně názoru na audit hezky vypovídá název bulletinu z roku

1936 – „Zkoumání finančních výkazů nezávislémi veřejnými účetními“. Došlo tedy k záměně verifikace právě za zkoumání. V současném USA vyžaduje zákon o burzách cenných papírů z roku 1934 s cílem chránit zájmy akcionářů každoroční audit od všech veřejných obchodních společností. (Ricchiute, 1994, str. 31)

### **1.1.3 Vývoj auditu v České republice**

Na vývoj auditu v zahraničí lze navázat pohledem na vývoj auditorské profese přímo v České republice. Spojována je s plánovanou ekonomikou, v níž byly účetní závěrky státních podniků kontrolovány prostřednictvím revizorů. Centrem jejich zájmu byla vazba údajů v účetní závěrce na konečné zůstatky účtů, dodržování účetních a daňových předpisů aj. Vznik první organizace profesně se zabývající auditem se datuje do roku 1990 a byla jí Unie účetních ČSFR. O rok později se transformovala na Unii auditorů ČR, byly tak položeny základy pro pozdější vznik Komory auditorů České republiky. (Kupec, 2021, str. 22)

### **1.1.4 Komora auditorů České republiky**

Zákonem č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky byly položeny základy současného auditu, definována základní pravidla a pojmy a vymezeno postavení a poslání Komory auditorů České republiky (dále také jen „Komora“ nebo „Komora auditorů“). Ta je samosprávnou profesní organizací, která sdružuje všechny osoby oprávněné k výkonu činnosti auditora. (Sedláček, 2006, str. 13)

Komora auditorů plní zejména tyto funkce:

- vede seznam auditorů a registr hostujících auditorů,
- vede seznamy auditorských společností,
- eviduje asistenty auditora,
- organizuje auditorské zkoušky a rozdílové auditorské zkoušky,
- navrhuje členy zkušební komise Radě pro veřejný dohled nad auditem,
- vydává usnesení o vykonání auditorské zkoušky nebo rozdílové auditorské zkoušky,
- kontroluje provádění auditorské činnosti,
- rozhoduje o dočasném nebo trvalém zákazu auditorské činnosti,
- je aktivním členem mezinárodních profesních organizací IFAC (Mezinárodní federace účetních) a FEE (Evropská federace účetních expertů),
- a jiné. (Hakalová, 2010, str. 85)



Ve svém komentáři k zákonu č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (dále jen „zákon o auditorech“) zmiňuje doc. Ing. Vladimír Králíček, CSc. kromě výše zmíněných rovněž povinnost Komory „zavést účinný mechanismus k hlášení takového chování statutárních auditorů, auditorských společností a dalších subjektů zapojených do procesu výkonu auditorské profese, které je v rozporu s právními předpisy (whistleblowing).“ (Králíček, 2017, str. 102)

### **Orgány Komory auditorů České republiky**

Orgány Komory jsou v zákoně taxativně vyjmenovány, délka funkčního období je shodně stanovena na dobu maximálně 4 let. Kandidovat do téhož orgánu lze, ovšem ve funkci je možné setrvat nejdéle po dobu dvou po sobě jdoucích funkčních období. Těmito orgány tedy jsou:

- a) sněm,
- b) výkonný výbor a prezident Komory,
- c) dozorčí komise,
- d) kárná komise. (Králíček, 2017, str. 103)

*„Nejvyšším orgánem Komory je sněm, který se koná nejméně jednou za dva roky. Právo účastnit se sněmu mají všichni statutární auditori zapsaní v seznamu auditorů vedeném Komorou. Sněm volí přímou a tajnou volbou členy orgánů Komory, schvaluje statut a vnitřní předpisy Komory, etický kodex a auditorské standardy. Rozhoduje o výši povinného příspěvku statutárních auditorů a auditorských společností na činnost Komory, schvaluje účetní závěrku Komory (v době mezi dvěma sněmy je účetní závěrka schvalována výkonným výborem a předkládána sněmu na vědomí) a volí auditora, který ji ověřuje.“* (Müllerová, 2013, str. 25)

Výkonným orgánem Komory je výkonný výbor. Ten má 14 členů (dříve 18, změna nastala právě vydáním zákona o auditorech) a v jeho čele stojí prezident Komory, který je jejím statutárním orgánem. Pakliže počet členů klesne pod 14, doplňuje se z řad náhradníků, jejich počet udává vnitřní předpis Komory (nyní jich je 6). Od roku 1992 byla výkonným orgánem Rada Komory auditorů České republiky, ovšem z obav z pomýlení byl název změněn. Výkonný výbor se schází zpravidla jednou za dva měsíce, svolává ho jeho prezident. Při své činnosti se zabývá především plněním úkolů, které jsou Komore stanoveny zákonem a není v něm explicitně uvedeno, který orgán má tento úkol naplnit. V neposlední řadě pak naplňuje i usnesení sněmu. Jedním ze základních práv a zároveň i povinností

výkonného výboru je volba, popřípadě odvolání prezidenta Komory. (Kralíček, 2017, str. 105)

Kontrolním orgánem Komory je pak zmíněná dozorčí komise. Ta kontroluje plnění usnesení sněmu a dodržování zákona o auditorech. Posledním orgánem Komory auditorů České republiky je kárná komise, která rozhoduje o porušení povinností stanovených zákonem, auditorskými směrnicemi a profesními předpisy Komory. Následně je oprávněna ukládat kárná opatření. (Hakalová, 2010, str. 86)

### **Etický kodex Komory auditorů České republiky**

Provádění auditorovy činnosti podléhá dodržování etického kodexu, jenž je minimálním standardem etiky auditora. Stanovuje zejména bližší podmínky několika zásad, k nimž se řadí nezávislost, nestrannost, odborná způsobilost a bezúhonnost. Vydává ho Komora auditorů České republiky jako svůj vnitřní předpis. Při zpracování jsou respektovány mezinárodní etické požadavky. (Vašek, 2012, str. 221)

V přeneseném významu můžeme slovo „etika“ chápat jako zvyk, tradici, obyčej a nakonec mravy. Mezi základní principy etického chování patří integrita, objektivita, bezúhonnost, odborné předpoklady a náležitá péče, důvěrný charakter informací a profesionální jednání. Auditorská etika v České republice vychází ze zákona o auditorech, který se zabývá:

- odbornými schopnostmi,
- zásadou mlčenlivosti,
- zákazem spojování úplaty za činnost auditora s věcným plněním ukazatelů výsledků činnosti auditované účetní jednotky,
- zákazem činnosti auditora u těch účetních jednotek, kde:
  - o je ve vlastnickém, členském, pracovním nebo obdobném vztahu,
  - o je členem jejich volených nebo jmenovaných orgánů,
  - o je osobou blízkou osobám, které mají v účetních jednotkách postavení, jež by mohlo ovlivnit činnost auditora,
  - o vede sám nebo osoba jemu blízká účetnictví těchto účetních jednotek,
  - o je u těchto účetních jednotek správcem konkurzní podstaty, vyrovnávacím správcem, likvidátorem, nuceným správcem nebo správcem majetku,

- má u nich za posledních 5 let příjem za poskytování auditorských služeb, který je vyšší než jedna polovina jeho celkového příjmu za těchto 5 let (Sedláček, 2006, str. 36)

### **Český institut interních auditorů**

Komora auditorů však není jediným sdružením vykonavatelů auditu. Ten se totiž dělí na různé druhy, jak zmiňují dále v práci. Souběžně tak byla budována také profese interních auditorů, k jejímu sdružování došlo v roce 1994, o rok později pak došlo k oficiálnímu založení Českého institutu interních auditorů. Jak název napovídá, tento institut se věnuje rozvoji profese interního auditu. Zajišťuje tak vzdělávání a prosazování zájmů interních auditorů. Mimo jiné je také členem dvou klíčových mezinárodních institutů, jimiž jsou Institut interních auditorů a Evropská konfederace institutů interního auditu. (Kupec, 2021, str. 23)

## **1.2 Druhy auditu**

A nyní již ke slíbenému rozboru jednotlivých druhů auditu. Ve světě se můžeme setkat se spoustou typů. Kromě nejdůležitějšího členění, jež dělí audit na externí a interní podle toho, kdo ho provádí, se můžeme potkat s audity informačními, personálními, ekologickými a dalšími. Ne každý ovšem podobná dělení uznává. Kupec ve své publikaci například píše, že „v současné době je bohužel slovo audit nekorektně používáno k označení poměrně značného a nesourodého počtu činností a aktivit.“ Odmítá tak jiné dělení auditu, než na externí a interní. Jak jsem již předeslal, klíčová je zde postava auditora, tedy zda se jedná o zaměstnance auditorské společnosti nebo zaměstnance podniku. (2021, str. 23)

### **1.2.1 Externí audit**

Externím auditem je ten, který odpovídá první ze zmíněných možností. Zaměřuje se na individuální nebo konsolidovanou účetní závěrku a je prováděn na objednávku. Ta přistane na stole buď jednotlivci (fyzické osobě) či auditorské společnosti, jež poskytuje auditorské služby prostřednictvím svých zaměstnanců – auditorů – a jejich asistentů. Posláním externího auditu je, dá se říct, zvýšení důvěryhodnosti účetních závěrek zveřejňovaných podnikovým managementem. Oba druhy auditu lze považovat za provázané – externí auditor do značné míry spoléhá na služby auditu interního. (Müllerová, 2013, str. 12)

S prakticky totožným závěrem popisuje externí audit i další ze zdrojů. Doslova konstatuje, že „obecný cíl auditu, kterým je zabezpečení věrohodnosti účetních informací těch společností, které povinně zveřejňují účetní závěrky.“ Audit představuje zkoumání

účetní závěrky a jeho výsledkem je zpráva, zda účetní jednotka za pomoci své závěrky podává věrný a poctivý obraz majetkové a finanční situace k datu, k němuž je sestavená. (Kupec, 2021, str. 30)

Jinými slovy jde na externí audit nahlížet jako na kritickou analýzu, jež umožňuje ověřovat informace dodané podnikem a hodnotit operativní činnosti i systémy používané při jejich předávání. Vzhledem k tomu, že takovou kontrolu lze jen velmi těžko separovat od jiných ekonomických činností podniku, se stal externí audit nedílnou součástí moderního řízení podniku. (Kupec, 2021, str. 29)

S několika svými definicemi přichází i doc. Ing. Jaroslav Sedláček, CSc. Shrnout se dá, kromě opakování již zmíněného, jako systematický proces objektivního získávání důkazů o ekonomických činnostech a událostech, s cílem zjistit míru souladu mezi těmito informacemi a stanovenými kritérii a sdělit výsledky zainteresovaným zájemcům. (2006, str. 19)

V jedné z definic je zmíněn i předmět auditu. Tím se rozumí účetní závěrka (rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha), konsolidovaná účetní závěrka (sestavovaná za skupinu kapitálově propojených podniků) a výroční zpráva (slouží ke komunikaci podniku s nejširším okolím, obsahuje skutečnosti, které nejsou z účetních výkazů patrné).

Součástí posledně jmenované, na údaje účetní závěrky navazující, části, mají být: identifikační údaje účetní jednotky; účetní závěrka; zpráva o auditu; informace o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje; informace o skutečnostech, které nastaly až po rozvahovém dni a jsou významné pro naplnění účelu výroční zprávy a jiné. (Sedláček, 2006, str. 19)

### **Mezinárodní standardy ISA**

Tyto standardy jsou vydávány Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy. Tak činí s cílem vydávat soubor mezinárodních standardů, které jsou všeobecně celosvětově přijímány. Upravují provádění auditu, prověrek a jiných ověřovacích zakázek. Tyto standardy ovšem nejsou nadřazeny domácím předpisům jednotlivých zemí, jenž upravují audit historických údajů účetních závěrek. Cílem standardů je pomoci auditorovi získat přiměřenou jistotu. Při plánování a provádění auditu musí auditor využít zejména odborný úsudek a profesní skepticismus. (Kupec, 2021, str. 30)

V roce 2009 Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy dokončila projekt posilující srozumitelnost a přesnost těchto standardů ISA (tzv. Clarity Project).

V rámci projektu byla struktura standardů upravena do stálé podoby. Úvodní část projektu vymezuje cíl a rozsah standardu spolu s jeho vazbou na standardy jiné. Dále předmět standardu, tudíž jeho celkový kontext, a co se v souvislosti s ním očekává od auditorů a ostatních zúčastněných subjektů. Obecné cíle auditora při výkonu své práce v souladu s mezinárodními auditorskými standardy upravuje mezinárodní auditorský standard ISA 200. Jde o zastřešující standard odvolávající se jak na standard řízení kvality, tak na etický kodex. Od auditora je vyžadována identifikace a vyhodnocení rizika výrazné nesprávnosti v účetní závěrce. Následně by měl určit, která rizika vyžadují při auditu zvláštní pozornost, a na tom základě naplánovat a provádět audit samotný. (Kupec, 2021, str. 30)

### **1.2.2 Interní audit**

Jelikož se externí audit zčásti spoléhá na ten interní, je vhodné přiblížit i tento. Jeho definice se v průběhu let měnila, už od roku 2002 je však součástí Rámce profesionální praxe interního auditu a je jasně daná. Její zkrácená verze zní tak, že interní audit je „*nezávislá, objektivně ujišťovací a konzultační činnost zaměřená na přidávání hodnoty a zdokonalování procesů v organizaci.*“ Ačkoliv jsem zmínil, že interní audit je prováděn výhradně zaměstnancem podniku, jeden ze zdrojů uvádí i možnost outsourcingu těchto služeb. Jakožto jeden z nejvýraznějších faktorů úspěchu interního auditu je uváděna nezávislost a objektivita. K dodržování existují dva klíčové faktory – interní auditoři nesmí přebírat odpovědnost managementu, to znamená, že by neměli schvalovat postupy, pravidla či operace a rozhodovat o finančních transakcích. Dále nemohou auditovat vlastní činnosti. Neměli by poskytovat ujišťovací služby v oblastech, kde dříve poskytovali služby konzultační. (Kafka, 2009, str. 14)

Vnitřní audit je nejčastěji spojován s akciovými společnostmi, chápat ho lze jako jednu ze záruk ochrany akcionářů. Velké podniky dokonce mohou mít k tomuto účelu celé specializované pracoviště, zařazení tohoto útvaru v rámci organizační struktury je pak značně individuální. (Müllerová, 2013, str. 12)

Jedná se o poměrně mladou disciplínu s první zmínkou ve světě ve 30. a 40. letech minulého století. Postupem času se vyvíjela jeho úloha, zatímco dříve se zaměřovala na kontrolu a revizi ekonomických procesů, tato úloha byla převedena na auditory externí a interní audit se začal specializovat na sledování vnitropodnikových procesů s cílem zajistit a podporovat efektivnost jejich řízení. (Müllerová, 2013, str. 12)

Výše zmíněná definice interního auditu jde rozebrat téměř slovo po slovu. Shrnutím může být, že vložením přidané hodnoty a zdokonalování do definice nabízí interní audit možnost uspokojování další potřeby vrcholového managementu organizace. Jeho zaměření je na celou organizaci, interní auditoři mají za úkol napomáhat organizaci jako celku k dosahování jejich cílů. K tomu je zapotřebí, aby chápali cíle a procesy uvnitř organizace a vnímali problémy a jejich příčiny v širších souvislostech. (Kafka, 2009, str. 16)

Nejčastější skupiny zákazníků interního auditu ve své publikaci znovu nabízí Ing. Tomáš Kafka, Ph.D. Patří mezi ně výbor pro audit a dozorčí rada, představenstvo, vrcholový management, finanční ředitel, provozní management, externí auditoři, dodavatelé či odběratelé. (2009, str. 22)

### **Mezinárodní standardy IPPF**

Tak jako externí audit má své mezinárodní standardy ISA, tak interní audit má mezinárodní standardy IPPF (International Professional Practises Framework). Struktury obou se však značně liší, což je způsobeno rozdílnými cíli, které oba druhy auditů mají. Tvorbou a prosazováním standardů do praxe se zabývá Mezinárodní institut interních auditorů (IIA – Institute of Internal Auditors). Mezinárodní rámec pro profesionální praxi interního auditu, jak zní doslovný překlad těchto standardů, se skládá ze Závazných směrnic a Doporučených směrnic. První jmenované obsahují definici interního auditu, etický kodex a Mezinárodní standardy pro profesní praxi interního auditu. Druhá jmenovaná část směrnic se pak skládá ze směrnic Prováděcích a Doplňkových. (Kupec, 2021, str. 37)

V mezinárodních standardech IPPF jsou zmíněny základní principy, jež využívají interní auditoři po celém světě. Umožňují také všem úrovním managementu, řídicím orgánům společnosti a všem dalším uživatelům porozumět úloze a odpovědnosti interního auditu. Měnící se podmínky současné dynamické doby přiměly Institute of Internal Auditors k podrobení IPPF pravidelné revizi. Ta probíhá každé tři roky. (Kupec, 2021, str. 37)

### **1.3 Právní úprava auditu**

Na úvod této části je důležité zmínit samotné důvody potřeby právní úpravy. Sedláček zmiňuje tři hlavní. Tím prvním je nutnost ochrany veřejného zájmu, výsledky auditu totiž primárně neslouží objednateli, nýbrž obecně širší veřejnosti. Ta na práci auditora spoléhá, hrozí zde, že by tržní mechanismus sám o sobě nedokázal zajistit řádný výkon jeho funkce. V krajním případě by se totiž mohlo stát, že sám objednatel by neměl zájem na tom, aby byl audit proveden patřičným způsobem. (2006, str. 20)

Za důvod číslo dva pak pokládá informační nerovnováhu. Ta spočívá ve skutečnosti, že uživatelé informací, plynoucích z účetnictví i auditu, nemusí být schopni posoudit správnost jeho provedení. Na závěr pak poukazuje na vysoké nároky, které jsou kladeny na teoretické znalosti a praktické zkušenosti auditora. (Sedláček, 2006, str. 20)

Tuzemská legislativa poprvé poznala problematiku auditu v zákoně č. 173/1988 Sb., o podniku se zahraniční majetkovou účastí. Činnost ověřovatelů (auditorů) pak specifikovala jeho vyhláška vydaná o rok později. Zajímavá dvojice zákonů pak přišla v roce 1991. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který je dodnes účinný, stanovil poprvé limity vázané k povinnosti provedení auditu. Mezi ně patřila například aktiva v celkové výši alespoň 40 000 000 Kč nebo roční úhrn čistého obratu 80 000 000 Kč. Obdobné limity jsou sledovány i dnes. (Kupec, 2021, str. 24)

Milníkem pak byl plánovaný vstup České republiky do Evropské unie. Zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb. totiž zapracovával právě požadavky Evropské unie na auditorskou profesi. Na požadavky Unie reagoval i navazující zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, účinný dodnes, byť častokrát novelizován. (Kupec, 2021, str. 24)

### **1.3.1 Zákonem stanovená povinnost auditu**

Ne každý podnikatelský a nepodnikatelský subjekt podléhá povinnosti ověření auditorem. Výchozí právní úpravou pro tuto problematiku byl dříve § 39 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, který konkrétně stanovil, kdo a za jakých podmínek povinně podléhá auditu. (Fedorová, 2012, str. 44)

Nyní stanoví konkrétní podmínky, za nichž je nutné účetní závěrku ověřit auditorem, zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, ve znění pozdějších předpisů.

Dalším důležitým právním předpisem týkajícím se tohoto tématu je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). V něm jsou totiž uvedeny konkrétní podmínky, které když společnost splňuje, musí podrobit účetní závěrku auditu.

- Aktiva, kterými se rozumí úhrn zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o položky dle § 26 odst. 3 zákona o účetnictví, celkem více než 40 mil. Kč,

- Roční úhrn čistého obrátu více než 80 mil. Kč (výše výnosů snižená o prodejní slevy a dělená počtem započatých měsíců účetního období, následně vynásobená dvanácti),
- Průměrný přepočtený stav zaměstnanců zjištěný způsobem stanoveným na základě zákona č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, vyšší než 50. (Hakalová, 2010, str. 83)

Tyto tři podmínky jsou stěžejní pro rozhodnutí, zda malá účetní jednotka podléhá povinnosti auditu či nikoliv. Jestliže se jedná o akciovou společnost, pak taková povinnost nastává v okamžiku, kdy splňuje alespoň jednu ze tří výše zmíněných. Jde-li o jinou obchodní společnost nebo družstvo, „*bude podléhat auditu, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího překročily nebo již dosáhly dvě ze tří uvedených kritérií.*“ (Hakalová, 2010, str. 83)

Pokud tedy účetní jednotka skutečně takovou povinnost má, auditora určí její nejvyšší orgán, případně kontrolní orgán. Kromě malých společností, u nichž se zkoumá splnění výše zmíněných podmínek, jsou povinny ověřit řádnou a mimořádnou účetní závěrku auditorem také velké (s výjimkou těch, které nejsou subjekty veřejného zájmu) a střední účetní jednotky. Není pak potřeba provádět, jen ve výjimečných situacích, jako jsou konkurs nebo úpadek. Konkrétněji o takových výjimkách znovu hovoří ustanovení § 20 zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. (Březinová, 2017, str. 137)

Stejný zákon rovněž pamatuje na situaci, kdy povinnost auditu splněna nebude. Činí tak v ustanovení § 37 zákona o účetnictví. Určuje, že ten, kdo svoji povinnost nesplní a není podnikatelem, dopouští se přestupku. V ostatních případech jde o správní delikt. A zatímco přestupek je sankcionován pokutou do výše 3 % hodnoty aktiv, u správního deliktu může být výše dvojnásobná, tedy 6 %. K takové se přistoupí v případě individuální účetní závěrky, konsolidovaná účetní závěrka sahá znovu k sankci 3 % hodnoty konsolidovaných aktiv. (Fedorová, 2012, str. 47)

Shrnout se tak dá vývoj zákonné povinnosti auditu v České republice do třech fází. Ta první skončila v roce 2001, do té doby měly povinnost auditu všechny akciové společnosti bez výjimky a dále obchodní společnosti a družstva za splnění jasně daných podmínek. Těmi byla výše čistého obchodního jmění (obchodní majetek snížený o závazky vzniklé podnikateli v souvislosti s podnikáním) více než 20 mil. Kč nebo výše čistého obrátu



více než 40 mil. Kč. Problém nastával u společností pohybujících se na hraně daných limitů. V jednom roce limit těsně splnila, v dalším nikoliv, ovšem povinnost provést audit zůstávala. Dalším zádrhelem bylo určení výše obchodního jmění pouze z účetnictví. (Müllerová, 2013, str. 27)

V další fázi, pouze krátké, mezi lety 2002 a 2003, byla situace taková, že akciové společnosti dále prováděly audit bez výjimky. Pro kapitálové obchodní společnosti a družstva však již platila pravidla jako v současnosti. Do § 20 zákona o účetnictví se tak novelou č. 353/2001 Sb. dostala formulace „(...) *ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího překročily nebo již dosáhly alespoň dvou ze tří uvedených kritérií (...)*“ Došlo také ke zdvojnásobení těchto kritérií oproti předchozí právní úpravě. Poslední, třetí etapa počátkem roku 2004 již přistoupila k uvolnění pravidel pro akciové společnosti a upravila kritéria do současné podoby. (Müllerová, 2013, str. 27)

#### **1.4 Osoba auditora**

Veřejné důsledky auditu jsou tak výrazné, že náročné požadavky, jež jsou na osobu auditora kladeny, nemohou být překvapením. Pro ideální komunikaci mezi auditorem a účetní jednotkou je nutné, aby si společnost byla vědoma zvláštností auditorova postavení a některých jeho práv a povinností. (Fedorová, 2012, str. 48)

O vysoké náročnosti na teoretické znalosti i praktické zkušenosti pojednává i další ze zdrojů. Přidává navíc, že auditor musí mít tyto znalosti nejen v oblasti auditu, rovněž ale například v oboru účetnictví, daní, práva a dalších. Zdůrazňuje také potřebu celé auditorské profese reagovat na moderní trendy, které jsou v současném prostředí zastupovány především bezpečností dat a informační bezpečností. (Kupec, 2021, str. 43)

Z výše zmíněných důvodů a kvůli rostoucí konkurenci, jak pokračuje Kupec, je třeba dbát na vzdělání auditorů. Nutno dodat, že jde prakticky o celoživotní uvědomělý proces vedoucí k formování osobnosti a postojů člověka. Externí auditoři jsou povinni účastnit se průběžného vzdělávání, pokud tak nečiní, musí být zajištěny účinné systémy vyšetřování a sankcí pro nápravu a prevenci nesprávného provádění povinného auditu. Je vhodné doplnit, že za statutárního auditora lze schválit i takovou osobu, která nedosáhla vysokoškolského vzdělání, ale může prokázat, že po dobu patnácti let vykonávala odborné činnosti vedoucí k zisku dostatečně odborných zkušeností. (2021, str. 43)

Některé z požadavků na auditora jsou upraveny zákonem, některé jinými závaznými profesními předpisy. Základní profil jeho znalostí a chování formuluje Etický kodex Komory auditorů České republiky takto:

- a) Integrita – upřímnost a čestnost v odborných i obchodních vztazích
- b) Objektivita – profesní a odborné uvažování nesmí být převáženo zaujatostí, střetem zájmů či nepřipustným vlivem jiných stran
- c) Odborná způsobilost a řádná péče – poskytování odborných služeb klientům musí být na potřebné úrovni
- d) Důvěrný charakter informací – zachování mlčenlivosti o informacích získaných v rámci profesních a obchodních vztahů bez patřičného oprávnění či zákonem stanovené povinnosti k takovému jednání
- e) Profesionální jednání – dodržování příslušných zákonů a vyhýbání se jednání, které diskredituje profesi (Fedorová, 2012, str. 49)

Výše zmíněné pak ve své publikaci doplňuje prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc., jedna ze zakládajících členů Komory auditorů České republiky. Jedním z pravidel stavovské etiky je podle ní také chování k ostatním auditorům. Nezmiňuje přitom pouze absenci pomlouvání u klientů, ale především komunikaci mezi auditory v případě, že společnost vymění jednoho auditora za jiného. V takovém případě je nutné zjistit důvod této změny, mohla by jím být totiž i zjištěná snaha účetní jednotky o změnu původně nepříznivého výsledku. Podezření na podobný jev padá na zakázky, které jsou auditorovi nabídnuty pozdě. Na takovou nabídku by měl zareagovat jejím odmítnutím. (2013, str. 36)

Shrnutí dvou klíčových vlastností osoby auditora zmiňuje Ing. Libor Vašek, Ph.D. Považuje za ně nezávislost a mlčenlivost. Na auditované osobě musí být auditor za každé situace nezávislý a pakliže by byla nezávislost ohrožena skutečnostmi jako je kontrola vlastních služeb či existence vlastního zájmu, musí přistoupit k opatřením s cílem ohrožení eliminovat. Pokud to nelze, auditor audit neprovede. U veškerých zjišťovaných informací je auditor povinen dodržovat zásadu mlčenlivosti, ta platí na veškeré neveřejné informace a dodržovat ji musí i ten, kdo audit nedokončí, komu byl výkon auditorské činnosti dočasně či trvale zakázán nebo kdo jinak ukončil výkon auditorské činnosti. Vše zmíněné se týká i osob pověřených Komorou auditorů České republiky nebo Radou pro veřejný dohled nad auditem, které k podobným informacím mají nebo měly přístup. Komora auditorů České republiky může auditora zprostit mlčenlivosti. (2012, str. 221)

Tabulka 1: Předpoklady pro výkon auditorské profese (Zdroj: vlastní zpracování podle § 4 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů)

<b>Kritérium</b>	<b>Podmínky</b>	<b>Doložení</b>
Vzdělání	Vysokoškolské studium v rámci akreditovaného bakalářského nebo magisterského studijního programu nebo studium uznané členským státem, jehož dokončení poskytuje vysokoškolskou kvalifikaci	Vysokoškolský diplom, dodatek k diplomu nebo obdobný doklad osvědčující úspěšné ukončení vysokoškolského programu v zahraničí
Způsobilost	Způsobilost k právním úkonům	Občanský průkaz, cestovní pas nebo jiný obdobný doklad
Bezúhonnost	Čistý Rejstřík trestů	Výpis z evidence Rejstříku trestů si vyžádá Komora
Požadovaná odborná praxe	Alespoň 3 roky v pracovním poměru jako asistent auditora nebo obdobná praxe v obdobné pozici v jiném členském státě	Pracovní smlouva, potvrzení od zaměstnavatele nebo výpis ze seznamu asistentů auditora
Omezení podnikání	Auditor nesmí vykonávat další výdělečnou činnost mající znaky podnikání s výjimkami (§23 zákona o auditorech)	Čestné prohlášení
Profesní zkouška	Úspěšné složení všech písemných dílčích částí auditorské zkoušky	Evidence Komory
Zápis do seznamu auditorů	Složení slibu auditora do 30 dnů od splnění všech uvedených podmínek	Slib auditora složený do rukou prezidenta Komory
Průběžné vzdělávání	Povinnost zúčastnit se programu průběžného vzdělávání v rozsahu nejvýše 60 hodin ročně	Podání přehledu o absolvovaných kursech na Komoru
Členství v Komoře	Povinné členství ze zákona	Seznam auditorů vedený Komorou

Seznam auditorů, jenž vede Komora auditorů České republiky a obsahuje například údaje o jménu a příjmení statutárního auditora, jeho rodné číslo, datum vydání auditorského

oprávnění, způsob poskytování auditorských služeb a jiné, je v elektronické podobě veřejně dostupný. (Hakalová, 2010, str. 88)

#### **1.4.1 Asistent auditora**

Členy auditního týmu zpravidla bývají i asistenti auditora. I jejich seznam vede Komora auditorů České republiky, požadavky dané zákonem o auditorech, ve znění pozdějších předpisů, zní následovně:

- Způsobilost k právním úkonům
- Bezúhonnost
- Odpovídající vzdělání

Další podobností s profesí auditora je fakt, že i asistent podléhá kontrole profesního orgánu – Komory auditorů České republiky. Odpovědnost za něj však nese právě sám auditor, pod jehož dohledem pracuje. Svoji činnost musí vykonávat tři roky před tím, než může sám začít působit jako auditor. Jeho funkce je do těchto tří let rozložena tak, aby se jeho úkoly postupně stupňovaly. Zatímco v prvním roce dostává dílčí úkoly, ve třetím roce asistent přistupuje samostatně k celému ověřování a zpracování zprávy pod dohledem auditora. (Fedorová, 2012, str. 48)

#### **1.4.2 Odměna auditora**

Je překvapením, že co se odměny za auditorskou činnost týká, nikde není k nalezení tzv. pozitivní definice. Ta by vypadala tak, že by definovala, podle čeho se odměna má stanovovat. Zákon o auditorech, ve znění pozdějších předpisů, naopak pouze říká, jak cena stanovena být nemá. Hovoří o tom, že je nepřipustné, aby odměna byla jakkoliv vázaná na výsledek auditu, a není jí ani možné podmiňovat jakoukoliv skutečností, která by ohrožovala auditorovu nezávislost či nestrannost. Auditorská činnost samozřejmě je prováděna za úplatu, její výše je výhradně záležitostí smluvního ujednání. (Králíček, 2017, str. 59)

O pozitivní definici se v minulosti snažil Etický kodex. Přihlížel k aspektům, kterými byly kvalifikační předpoklady a znalosti, úroveň odborné přípravy a praxe osob, čas nutně vynaložený na poskytování odborných služeb a stupeň odpovědnosti, který poskytování těchto služeb vyžaduje. Od roku 2006 však již tato definice součástí Etického kodexu není. Často se objevují požadavky na regulaci ceny, zejména tak, aby byla stanovena její minimální výše pokrývající nejnižší možné náklady potřebné pro provedení zakázky. Tyto požadavky jsou však odmítány s poukazem jak na volnou tvorbu ceny v tržní ekonomice,

tak na precedentní rozhodnutí Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže z roku 2005, kdy za regulaci ceny pokutoval Českou komoru autorizovaných inženýrů a techniků činných ve výstavbě. (Králíček, 2017, str. 59)

### **1.4.3 Spis auditora**

Obsahem spisu, který je veden v písemné a elektronické podobě, je průběh povinného auditu a vede ho auditor či auditorská společnost. Jeho součástí je smlouva o provedení auditu, plán auditu, zpráva o auditu, účetní závěrka, výroční zpráva, výpisy z obchodního rejstříku, zápisy z valných hromad a další důležité dokumenty. Spis je následně uchováván nejméně 10 let ode dne vyhotovení zprávy auditora. Do spisu smí nahlížet pouze:

- auditor,
- dozorčí a kárná komise Komory,
- členové prezidia a jimi pověřené osoby,
- soud,
- orgány činné v trestním řízení, týká-li se trestní řízení statutárního auditora.

(Hakalová, 2010, str. 106)

## **1.5 Vztah mezi účetnictvím a auditem**

Další kapitolu je třeba začít konstatováním, že obě disciplíny spolu opravdu úzce souvisejí. I to je důvodem k tomu, že u spousty auditorů jejich nové profesi předcházela právě účetní praxe. Jak již bylo zmíněno dříve v práci, znalost účetnictví je však pouhou jednou z podmínek pro auditora, aby mohl svoji profesi vykonávat. Procesy vedení účetnictví v průběhu účetního období, respektive jeho ukončení – sestavení účetní závěrky, se od procesů jejich ověřování velmi liší. Značným rozdílem je už skutečnost, že provádějící osoby nesou odlišnou odpovědnost. (Müllerová, 2016, str. 34)

### **1.5.1 Účetní závěrka**

Poměrně často je v práci zmiňován termín „účetní závěrka“, proto, ačkoliv není tématem práce, se budu krátce věnovat i jí. Ke zpracování účetní závěrky dochází v okamžiku zaúčtování veškerých účetních případů, které souvisejí s daným účetním obdobím. Její správné sestavení je jednou ze zásad účetnictví. Jde o veřejný dokument, z něhož čerpají nejen akcionáři nebo podílníci, ale také banky, obchodní partneři, státní instituce a další. Informace v ní uvedené musí být správné, úplné a nezpochybnitelné. Povinnou součástí

účetní závěrky jsou podle § 18 zákona o účetnictví, rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha. (Strouhal, 2011, str. 118)

Účetní závěrka se sestavuje v peněžních jednotkách české měny a jednotlivé položky se vykazují v celých tisících Kč. Jednotlivé účetní výkazy lze sestavit v plném nebo zkráceném rozsahu. Ve zkráceném rozsahu ji sestavují takové účetní jednotky, jež nejsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Záleží také na rozdělení do následujících kategorií (viz Tabulka 2). Velké a střední účetní jednotky musí účetní výkazy vždy zpracovávat v plném rozsahu, u malých jednotek a mikro jednotek se přihlíží právě k povinnosti auditu. (Šteker, 2021, str. 245)

Tabulka 2: Rozdělení účetních jednotek do kategorií (Zdroj: vlastní zpracování podle § 1b zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů)

<b>Kategorie účetní jednotky</b>	<b>Aktiva celkem</b>	<b>Roční úhrn čistého obratu</b>	<b>Průměrný počet zaměstnanců</b>
<b>Mikro</b> <i>překročí max. 1 z hodnot</i>	9 mil. Kč	18 mil. Kč	10
<b>Malá</b> <i>není mikro a překročí max. 1 z hodnot</i>	100 mil. Kč	200 mil. Kč	50
<b>Střední</b> <i>není malá a překročí max. 1 z hodnot</i>	500 mil. Kč	1 000 mil. Kč	250
<b>Velká</b> <i>překročí 2 z hodnot, vždy pak navíc vybrané účetní jednotky a subjekty veřejného zájmu</i>	500 mil. Kč	1 000 mil. Kč	250

### **Druhy účetní závěrky**

Základnímu dělení účetní závěrky se věnují ustanovení § 18 a § 19 zákona o účetnictví. Těmito druhy jsou účetní závěrka řádná, mimořádná a mezitímní. Řádná je sestavená k poslednímu dni účetního období. Mimořádná se naopak sestavuje k jinému než poslednímu dni účetního období. Takovým dnem může být například den zániku povinnosti vést účetnictví nebo den vstupu do likvidace. Při mezitímní nedochází k uzavírání účetních knih, ale provádí se pouze inventarizace. Zde je příkladem prodej obchodního podílu či přeměna obchodní korporace. Odlišným typem je účetní závěrka konsolidovaná. Tou se

rozumí účetní závěrka majetkově propojené skupiny podniků a sestavuje ji účetní jednotka, která je ovládající osobou. (Šteker, 2021, str. 246)

### **Rozvaha**

Rozvahou rozumíme účetní výkaz, který bilanční formou zachycuje stav dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku (aktiv) a zdrojů jejich financování (pasiv) k určitému datu. Nejčastěji pak k poslednímu dni každého roku. Pohled do rozvahy nám poskytne přehled o majetkové situaci podniku (v jakých konkrétních druzích je majetek vázán a jak je oceněn, nakolik je opotřeben apod.), dále o zdrojích financování, z nichž byl majetek pořízen. V tom případě nás zajímá zejména výše vlastních a cizích zdrojů financování. V neposlední řadě pak poskytuje přehled o finanční situaci podniku, tudíž v ní najdeme informace o tom, jakého zisku podnik dosáhl a jak ho rozdělil. (Růčková, 2019, str. 22)

Do aktiv řadíme zejména dlouhodobý hmotný majetek (členěný na odpisovaný a neodpisovaný), dlouhodobý nehmotný majetek (zřizovací výdaje, software a další, předpokládá se doba použitelnosti nad jeden rok a vstupní cena vyšší než 60 000 Kč), pohledávky za upsaný základní kapitál, zásoby, dlouhodobé i krátkodobé pohledávky a krátkodobý finanční majetek (hotovostní peníze i bezhotovostní peníze na bankovních účtech). (Strouhal, 2011, str. 120)

Součástí pasiv je například základní kapitál, vytvářené fondy ze zisku, zisky ponechané v podniku pro další rozvoj, dlouhodobé cizí zdroje (úvěry u banky na dobu delší než jeden rok), krátkodobé cizí zdroje (dosud nezaplacené peníze za dodaný materiál, úvěr u banky, nevyplacené mzdy a rezervy). (Scholleová, 2008, str. 13)

### **Výkaz zisku a ztráty**

Srovnáním aktiv a pasiv lze docílit získání informace o docíleném výsledku hospodaření, to je ovšem nedostatečné. Varianty výkazu zisku a ztráty, též výsledovky, užívané v České republice vycházejí ze Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013. Typicky je členěn na dvě části, v nichž se porovnávají výnosy a náklady. Náklady jako takové se dají členit podle druhu nebo podle účelu, účetní jednotka si může zvolit variantu dle vlastního uvážení. Rozhoduje se podle toho, jaké informace zveřejněním účetní závěrky chce poskytnout uživatelům. (Březinová, 2017, str. 85)

Výnosem se podle prof. Ing. Jiřího Strouhala, Ph.D., rozumí zvýšení ekonomického prospěchu, které se projeví zvýšením aktiv, případně snížením závazků. Důsledky nákladů jsou zrcadlově opačné. Výkaz zisku a ztráty podává informace o finanční výkonnosti firmy.

Jeho základními položkami jsou obchodní marže, tržby z prodeje výrobků a služeb, služby, osobní náklady a mnohé další. (2011, str. 122)

### **Příloha k účetním výkazům**

Cílem přílohy k účetním výkazům je dokreslení a zpřesnění údajů vykázaných v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Obecně by měla obsahovat zejména:

- všeobecné informace o účetní jednotce,
- informace o účetních zásadách, metodách oceňování a způsobech odpisování,
- informace o propojených osobách,
- informace o půjčkách a úvěrech,
- a jiné.

Zatímco jak rozvaha, tak výkaz zisku a ztráty obsahují pouze skutečnosti jisté či vysoce pravděpodobné, u nichž lze kvantifikovat hodnotu, příloha uvádí i skutečnosti, které nastat mohou. (Strouhal, 2011, str. 123)

## **1.6 Proces auditu**

Při provádění procesu auditu je třeba brát v úvahu veškeré povinnosti auditora, které jsem již dříve v práci zmiňoval. Obecně se jedná o respektování zákona o auditorech, v platném znění, a mezinárodních auditorských standardů. Ty Komora auditorů České republiky přijala za své, a to bez rozdílu, ať už se jedná o malý, střední či velký podnik. (Paseková, 2012, str. 157)

*„Mezinárodní auditorské standardy vyžadují, aby auditor identifikoval a vyhodnotil rizika výskytu významné nesprávnosti v účetní závěrce. Podle toho pak musí auditor určit, která identifikovaná rizika podle jeho soudu vyžadují při auditu zvláštní pozornost, a podle toho naplánoval a následně prováděl audit.“* Pro řádné provedení auditu je nutné provést činnosti, které lze rozdělit do několika fází. Všem těmito fázím se budu věnovat v dalším pokračování práce. (Müllerová, 2016, str. 179)

Doc. Ing. Marie Paseková, Ph.D., ve své publikaci zdůrazňuje důležitost komunikace mezi auditorem a účetní jednotkou. Pravidelná komunikace zabraňuje nedorozuměním a napomáhá auditorovi zpracovat svoji zprávu včas, efektivně a správně. Rovněž apeluje na potřebu důkladné dokumentace z pohledu auditora. Ačkoliv, podle Pasekové, často účetním jednotkám, a bohužel v horším případě i auditorům, připadá důkladné zaznamenávání



zbytečné, opak je pravdou. Pro auditora se totiž navíc jedná o důležitý důkazní prostředek v případě jakýchkoliv konfliktních situací. (Paseková, 2012, str. 157)

Čas věnovaný zakázce je velmi individuální, jak ve své publikaci pokračuje Paseková. Představitelé účetní jednotky si musí uvědomit, že audit nezačíná a nekončí návštěvou auditora přímo ve společnosti. Příprava na akt auditu potřebuje čas, který se následně promítá i do honoráře. (2012, str. 157)

Tabulka 3: Proces auditu (Zdroj: Vlastní zpracování podle Pasekové, 2012)

<b>Činnosti před uzavřením smlouvy</b>	Posouzení rizika zakázky a reakce na něj
	Stanovení podmínek zakázky
<b>Předběžné plánovací procedury</b>	Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta
	Porozumění kontrolnímu prostředí
	Porozumění účetnímu systému
	Stanovení plánovací hladiny významnosti
<b>Vytvoření plánu auditu</b>	Plánování auditorského přístupu
	Plán testů spolehlivosti vnitřních kontrol
	Plán testů věcné správnosti
	Shrnutí a projednání plánu auditu
<b>Provedení auditu</b>	Provádění a vyhodnocení testů
	Posouzení účetní závěrky
	Posouzení výroční zprávy
	Posouzení zprávy o vztazích mezi propojenými osobami
<b>Závěr a vydání zprávy</b>	Posouzení následných událostí
	Získání prohlášení vedení společnosti
	Příprava shrnutí závěrů auditu
	Zprávy auditora

### 1.6.1 Činnosti před uzavřením smlouvy

U právnických osob, jež mají zákonem danou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, určí auditora nejvyšší orgán. Pokud ho nemá, případně tato povinnost určit auditora na dozorčí orgán. Statutární orgán je následně oprávněn uzavřít smlouvu s takto určeným auditorem. (Hakalová, 2010, str. 104)

Úvodní kontakt mezi auditorem a účetní jednotkou by měl proběhnout ještě před datem účetní závěrky. Důležité je to pak zejména při prvním auditu. Důvodů je několik, patří mezi ně časová náročnost vytvoření plánu auditu z pohledu auditora. Ten spočívá ve stanovení celkové strategie zakázky a pomáhá auditorovi zaručit, že ústředním oblastem auditu bude věnována náležitá pozornost a že budou včas vyřešeny problémy, které se v účetní závěrce mohou objevit. (Paseková, 2012, str. 155)

Dalším stěžejním důvodem pro brzký kontakt je inventura. Tu zákon o účetnictví, konkrétně ustanovení § 30, účetním jednotkám umožňuje vykonávat v posledních čtyřech měsících účetního období nebo v prvním měsíci účetního období nového. Pro výkon auditorovi činnosti je účast u inventarizace důležitá, kdyby tedy byl kontaktován až po vytvoření účetní závěrky, bylo by to pro něj těžko přijatelné. (Paseková, 2012, str. 155)

Nejde však jen o důvody z pohledu auditora. I management účetní jednotky musí naplánovat organizování schůzek s auditorem týkající se očekávané komunikace v průběhu ověřování účetní závěrky. Auditora pak musí seznámit s kontaktními osobami, které mu budou v průběhu ověřování k dispozici. (Paseková, 2012, str. 155)

Aby auditor mohl audit provést řádně, vyžádá si od společnosti řadu dokumentů (viz Tabulka č. 4)

Tabulka 4: Dokumenty pro audit účetní závěrky (Zdroj: Vlastní zpracování podle Pasekové, 2012)

Účetní	Právní a daňové	Ostatní
Účetní závěrka	Výpis z obchodního rejstříku	Informace o počítačovém vybavení
Výroční zpráva	Společenská smlouva	Informace o softwarovém vybavení
Vnitřní směrnice společnosti	Zápis z valné hromady konané v účetním období	Důležité skutečnosti po datu účetní závěrky
Seznam účetních knih	Živnostenské listy	Inventarizační zápisy
Oběh účetních dokladů	Výpis z katastru nemovitostí	
Dlouhodobý majetek a jeho oceňování	Důležité smlouvy (kupní, nájemní a jiné)	
Zásoby, způsob jejich evidence	Výsledky daňových kontrol	

### Posouzení rizika zakázky

Na výsledku auditu je závislý i sám auditor. Jestliže ho zpracuje kvalitně, automaticky si tím zlepšuje pověst a otevírá si dveře k pokračování u stejné společnosti i k dalším zakázkám. Auditor ovšem vždy podstupuje riziko, že ho uživatelé nařknou z toho, že audit nebyl řádně proveden.

Míru takového rizika tudíž musí posoudit ještě před uzavřením smlouvy. S rozhodnutím o přijetí zakázky ovšem nesmí otálet, společnost mezitím může najít auditora jiného. Při posuzování rizika auditor užívá svého profesionálního úsudku, zvážit by měl zejména:

- důvěryhodnost vedení společnosti (časté změny banky, podíl na pochybných činnostech, zda je ochotné podstoupit neobvykle vysoká rizika, zda je ovládáno jedinou silnou osobností, ...),
- odpovědnost vedení za správné sestavení účetních výkazů (zda klient nepoužívá sporné účetní metody, výskyt ekonomicky neoprávněných operací, ...),
- organizaci a strukturu vedení,
- vnitřní a kontrolní systém (rozdělení odpovědnosti, ...),

- povahu podnikatelské činnosti (stálost odvětví, rizikový trh, odvětví spojené s nezákonnou činností, ...),
- povahu zakázky (zda společnost neklade na auditora nepřiměřené požadavky, zda není vystaven omezením v komunikaci s vedením, ...),
- finanční výsledky (pravděpodobnost prodeje společnosti, růst společnosti, ...),
- schopnost pokračovat v činnosti (dostatek kapitálu, dluhy z neobvyklých zdrojů, problémy v oblasti cash flow, ...),
- pravděpodobnost záměrného uvádění nesprávných údajů (snaha omezit přístup auditora k pracovníkům a informacím, ...).

Pokud auditor vyhodnotí, že je riziko vysoké, měl by navrhnout odpovídající opatření, respektive riziko zohlednit při přípravě smlouvy. (Sedláček, 2006, str. 50; Hakalová, 2010, str. 109)



Obr. 2: Auditorské riziko (Zdroj: Vlastní zpracování podle Hakalová, 2010, str. 109)

### **Stanovení podmínek zakázky**

V zájmu obou stran je uzavřít o ověření účetní závěrky smlouvu. Ta musí obsahovat cíl a rozsah auditorské zakázky, jasně by měla vymezit práva, povinnosti a odpovědnost auditora a práva, povinnosti a odpovědnost společnosti. Forma a obsah smlouvy se mohou lišit. Základními jejími aspekty však rozhodně jsou:

- cíl auditu účetní závěrky,
- odpovědnost vedení společnosti za účetní závěrku,
- rozsah auditu,

- způsob sdělení výsledků ověřování,
- povinnost společnosti zajistit auditorovi neomezený přístup ke všem záznamům a dokumentům, které si auditor v souvislosti s auditem vyžádal,
- doba provádění auditu a termín dokončení,
- příslib, že vedení poskytne prohlášení o odpovědnosti za účetní závěrku,
- důvody vedoucí k odstoupení od smlouvy,
- cena za audit a způsob úhrady,
- a jiné. (Müllerová, 2013, str. 46; Müllerová, 2017, str. 236)

Jednou ze zmíněných částí smlouvy jsou i důvody vedoucí k odstoupení od smlouvy. To musí oznámit smluvní strana neprodleně Radě pro veřejný dohled nad auditem, a to včetně řádného uvedení důvodu. Smluvní vztah může být ukončen jednostranně, nutno však mít na paměti, že rozdílnost názorů na účetní řešení nebo auditorské postupy nelze za pádný důvod považovat. (Hakalová, 2010, str. 104)

### **1.6.2 Předběžné plánovací procedury**

Cílem této fáze auditu je porozumění činnosti a oblasti podnikání účetní jednotky. Nastává po uzavření smlouvy na zakázku. Auditor provádí předběžné analytické postupy k identifikaci rizik a stanoví plánovací hladinu významnosti, na jejichž základě se posléze sestavuje plán a program auditu. (Sedláček, 2006, str. 52)

#### **Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta**

Jedná se o první podstatnou podmínku úspěšného provedení auditu. S vidinou zisku potřebných informací auditor provádí řadu aktivit jako jsou rozhovory s vedoucími pracovníky a zaměstnanci odpovědnými za klíčové oblasti. Jelikož jde o rozhovory, znovu se hodí zmínit nutnost naprosté otevřenosti vedení vůči auditorovi. K dostatečnému porozumění auditorovi pomůže jak zkoumání vnitřních, tak vnějších faktorů. (Müllerová, 2013, str. 75)

Vnitřní faktory závisí zejména na velikosti podniku, předmětu činnosti či vlastnické struktuře. Při jejich zkoumání se auditor mimo jiné zaměřuje na odbornou a kvalifikační úroveň pracovníků. Na tom pak obvykle závisí i úroveň a spolehlivost účetních kontrol a koneckonců i úroveň účetní závěrky. Při získávání dat o vlastnické struktuře musí se zvýšenou pozorností dbát na transakce s osobami se zvláštním vztahem. Za ty považují osoby schopné ovlivňovat provozní a finanční rozhodnutí klienta. Příkladem jsou podniky,

kteře kontrolují klienta, nebo fyzické osoby s podílem na hlasovacích právech klienta. (Sedláček, 2006, str. 52)

Za vnější faktory se pak dají považovat používané technologie, konkurence, dodavatelské zdroje a další okolnosti týkající se daného odvětví. Nutností je i obecný pohled na podnikatelské prostředí nebo na legislativní rámec. Tím se rozumí výše úrokové míry, směnný kurz zahraničních měn, daňové sazby či zákony a vyhlášky týkající se oblasti podnikání klienta. (Müllerová, 2013, str. 76)

Díky popsanému zkoumání může auditor identifikovat rizika, kterými mohou být například zastaralé výrobní zařízení, vysoký stav zásob s nízkou obrátkou, vysoký stav pohledávek po lhůtě splatnosti, vysoké bankovní úvěry a další. Auditor tak konstatuje, že je nutné věnovat zvýšenou pozornost tvorbě rezerv, opravných položek nebo věnovat pozornost úrokovému zatížení klienta. (Sedláček, 2006, str. 53)

### **Porozumění kontrolnímu prostředí**

*„Kontrolní prostředí charakterizuje celkový postoj, informovanost a činnost statutárních orgánů a vedení společnosti a návazně i jejich zaměstnanců. Za hlavní indikátory, které ovlivňují kontrolní prostředí, lze počítat filozofii, styl řízení jednotlivých členů vedení a způsob delegování pravomoci a odpovědnosti na podřízené pracovníky.“* (Müllerová, 2013, str. 76)

Díky porozumění vnitřnímu kontrolnímu prostředí může auditor posoudit důležitost vnitřních kontrol pro společnost a zjistit tak, do jaké míry se při auditu může na vnitřní kontroly spolehnout. (Hakalová, 2010, str. 110)

Ke snížení spolehlivosti vnitřní kontroly může přispět nedostatek zájmu vedení společnosti o úroveň systému vnitřní kontroly nebo špatná personální politika, která má za důsledek malý zájem zaměstnanců dodržovat nejasně stanovená pravidla. Není v silách auditora orientovat se ve všech kontrolách, svoji pozornost by měl ubírat zejména do oblastí, jejichž porozumění je nutné pro identifikaci rizika vzniku významné nesprávnosti a jejichž porozumění je nutné pro naplánování následujících procedur. (Müllerová, 2013, str. 77)

Vnitřní kontroly mají hned několik omezení. Mezi taková přirozená omezení patří zejména:

- hospodárnost (vynaložené náklady na kontroly),
- zaměření kontroly na předpokládané, nikoliv neobvyklé transakce,
- selhání lidského faktoru,

- vyřazení kontroly obejitím,
- zneužití odpovědnosti,
- změna podmínek (stávající postupy se stanou nevhodnými).

Po seznámení se s kontrolním prostředím by auditor měl do spisu uvést, které faktory zvažoval, a svůj závěr o úrovni kontrolního prostředí klienta. Takovým závěrem je rozhodnutí, do jaké míry se na vnitřní kontroly lze při provádění auditu spoléhat. (Sedláček, 2006, str. 54)

### **Porozumění účetnímu systému**

Velmi důležitou fází úvodní části auditu je auditorovo seznámení se s účetním systémem. S tím podle Ing. Jany Hakalové, Ph.D., souvisí použití výpočetní techniky v účetní jednotce, pomocí které se zpracovává účetnictví a účetní data. Nejzásadnějšími činnostmi, které auditor v rámci této fáze provádí, jsou určení míry závislosti klienta na výpočetní technice (rozsah použití počítačů pro podnikatelskou činnost), obecný popis účetního systému, porozumění prostředí výpočetní techniky či porozumění kontrolní struktuře výpočetní techniky. (2010, str. 111)

Auditor ověřuje účetní závěrku, tudíž završení celého účetního období. Aby vůbec mohl vyjádřit názor na ni, musí si být jistý, že proces vedoucí k jejímu sestavení byl správný. Nejdůležitější oblastí, jíž musí auditor porozumět, jsou jednotlivé transakční cykly a toky informací s nimi souvisejícími. Transakčními cykly chápeme:

- objednávání, příjem a zpracování nákupů,
- zpracování závazků a jejich úhrad,
- zpracování prodejních objednávek, expedice a fakturace,
- zpracování pohledávek a přijatých plateb,
- účtování dlouhodobého majetku,
- účtování zásob,
- účtování mzdové agendy,
- účtování nákladů a výnosů. (Müllerová, 2013, str. 78)

K poznání transakčních cyklů slouží vnitřní směrnice klienta. Dalšími klíčovými prvky auditorova poznání jsou v této oblasti vstupy do systému (vnější či vnitřní účetní doklady nebo automatické operace) a výstupy ze systému (účetní zůstatky, které jsou výsledkem účetních transakcí). (Sedláček, 2006, str. 55)

Jako kontrolní riziko může auditor určit případné nedostatky v počítačových kontrolách ovlivňující spolehlivost zpracování informací. Pakliže by klientovi vedla účetnictví servisní organizace, může ji v případě potřeby rovněž navštívit. Výsledné informace získané z této poznávací etapy by měl auditor zanesť do spisu. Z něj by měl být zřejmý obecný popis účetního systému, seznam transakčních cyklů, předběžný závěr o spolehlivosti účetního systému. Závěr týkající se spolehlivosti by měl určit i v případě transakčních cyklů. Dále by měl do spisu uvést popis počítačového prostředí, programového vybavení, popis hlavních funkcí systému zpracování dat a identifikaci kontrolního rizika. (Sedláček, 2006, str. 56)

### **Provádění předběžných analytických postupů**

Centrem zájmu auditora v této fázi jsou účetní zůstatky jednotlivých účtů v hlavní účetní knize. Po provedení analytických postupů je schopen identifikovat neobvyklé účetní zůstatky, značící existenci specifického rizika významné nesprávnosti. Zároveň je dle nich schopen zvážit přiměřenost schopnosti účetní jednotky pokračovat ve svých aktivitách, která značí zcela zásadní předpoklad pro přípravu účetní závěrky. (Hakalová, 2010, str. 112)

Předběžné analytické postupy jsou součástí již plánování auditu z toho důvodu, aby měl auditor možnost zjistit důležité provozní nebo účetní změny, které nastaly v období od začátku účetního období či od předešlého auditu. Díky těmto postupům je auditor seznámen s klientovou likviditou a ziskovostí. (Hakalová, 2010, str. 112)

Uskutečňování předběžných analytických postupů se obvykle provádí ve třech krocích. Tím prvním je získání informací o zůstatcích účtů v jednotlivých měsících, a to jak za účetní jednotku, tak za její jednotlivé vnitřní útvary. Poté, co auditor disponuje těmito informacemi, dojde k jejich porovnání s plánovanými (rozpočtovanými) hodnotami. Ve třetím kroku již dojde k hodnocení výsledků, na základě něž si auditor potvrdí, respektive vyvrátí, svoji původní představu o účetní jednotce. (Sedláček, 2006, str. 57)

Za zdroj informací se dají považovat účetní výkazy, obrátové předvahy, rozpočty, prognózy a další. Jakmile auditor dokončí předběžné analytické postupy, snadno může zjistit, že informace nejsou v souladu s auditorovými informacemi a očekáváním. Následně může konfrontovat vedení společnosti, které pokud není schopno odchylky dostatečně vysvětlit, měl by auditor zvážit přijetí zakázky. (Müllerová, 2013, str. 79)

Z této etapy se tak ve spisu auditora mají objevit informace o zůstatcích jednotlivých účtů, ukazatele srovnávací analýzy (teoreticky i vypočtené poměrové ukazatele), výsledky



diskuse s vedením podniku (zejména vysvětlení neočekávaných skutečností) a identifikované specifické riziko. (Sedláček, 2006, str. 57)

### **Stanovení plánovací hladiny významnosti**

Hladinu významnosti auditor určí v souvislosti s posouzením rizika zakázky, a to nepřímo úměrně. Čím vyšší je tedy riziko, tím nižší pak stanoví hladinu významnosti. Významnost se odvozuje od informace, která vytváří předpoklad, že na jejím základě bude ovlivněno rozhodnutí přiměřeně informovaného uživatele (takový, který je seznámen s podstatou, smyslem i omezeními účetní závěrky). (Sedláček, 2006, str. 57)

Nejčastějším postupem určení hladiny významnosti je stanovení přiměřené základny, již se rozumí taková položka z účetní závěrky, u níž je předpoklad, že se na ni uživatel zaměří. Následně auditor stanoví přiměřenou procentní sazbu (rozpětí) pro stanovení hladiny významnosti. Literatura za příklad uvádí 0,5 - 1,5 % celkových aktiv či 5 - 10 % disponibilního zisku. (Müllerová, 2013, str. 80)

### **1.6.3 Vytvoření plánu auditu**

#### **Plánování auditorského postupu**

Díky dosud provedeným postupům již auditor dokáže určit, jaké existuje riziko, jestli se může spoléhat na vnitřní kontroly a jak obsáhlé testy budou potřebné k vydání závěrečného výroku. Plán auditu zobrazuje strategii, jež bude použita při realizaci zakázky. Ten následně projedná s vedením účetní jednotky. V plánu by neměl chybět:

- popis činnosti účetní jednotky,
- odhadované riziko zakázky,
- popis kontrolního prostředí,
- plán testů věcné správnosti,
- vytipované problémové oblasti,
- míra závislosti klienta na výpočetní technice,
- časový průběh auditu a termíny vydání zpráv. (Müllerová, 2013, str. 83)

#### **Plán testů spolehlivosti vnitřních kontrol**

Po tom, co auditor identifikoval kontroly na jednotlivých úrovních řízení, měl by zahrnout do svého plánu způsob jejich testování. Cílem je získat dostatečného a vhodného důkazního materiálu, že tyto kontroly efektivně fungovaly v průběhu celého období, v němž na ně auditor spoléhal. (Müllerová, 2013, str. 84)

Kontroly se dělí na manuální (vykonávány fyzickými osobami) a programové (souvisí s počítačovým zpracováním). Nejčastěji jsou uplatňovány následující kontrolní postupy:

- odsouhlasení a porovnání aktiv s příslušnými záznamy,
- autorizace a schvalování při vzniku operací,
- posouzení výstupů u počítačových i manuálních systémů,
- posouzení operací a změn v počítačových i manuálních souborech,
- kontroly neoprávněného přístupu,
- všeobecné počítačové kontroly. (Sedláček, 2006, str. 64)

Testování zpravidla začíná zjišťováním informací o účetním systému obecně, následně se auditor může zaměřit na monitorování způsobu provádění kontrol v jednotlivých účetních agendách. U dlouhodobého nehmotného majetku je zastoupena zejména softwary, u nichž je nutné sledovat, zda je firemní kontrola zaměřena na jejich legální používání. Naopak v oblasti dlouhodobého hmotného majetku je středobodem monitorování to, zda jsou prováděny každoročně inventury, zda jsou nákupy schváleny odpovědným pracovníkem a jestli jsou pořízeny za obvyklé ceny, zda je pravidelně kontrolována využitelnost a předpokládaná životnost v návaznosti na odpisování, nebo zda je kontrolována vnitřní směrnice pro tuto oblast. (Müllerová, 2013, str. 84)

Monitorování kontrol ze strany auditora se proto zaměřuje i na další účetní agendy. Tou mohou být například zásoby (cykly nákupů a prodejů). Tam je typickým příkladem kontrola toho, jestli jsou nákupy a prodeje prováděny na základě objednávek s příslušnými náležitostmi a v dohodnutých termínech. U pohledávek se zaměřuje například na to, zda jsou poskytované slevy obvyklé a schválené odpovědným pracovníkem. V oblasti peněžních prostředků je kontrole podrobena třeba otázka pohybů peněz v pokladně, a to zda jsou podloženy pokladními příjmovými a výdajovými doklady. Poslední klíčovou sledovanou účetní agendou jsou podle Müllerové závazky z obchodního styku. Tam je monitorování kontrol ze strany auditora zaměřené například na párování přijatých faktur s objednávkami nebo na to, zda je u nesplněných objednávek kontrolován termín dodání. (2013, str. 85)

Součástí spisu by pak měl být kromě vnitřní směrnice klienta také formulář pro plán testů spolehlivosti vnitřních kontrol. Do něj auditor zanese kontroly, na které se hodlá spolehnout, a které bude testovat. (Sedláček, 2006, str. 160)

## **Plán testů věcné správnosti**

Testy věcné správnosti auditor plánuje z toho důvodu, aby určil významné chyby, které se mohou objevit a zároveň je neobjevily vnitřní kontroly. Plánovány jsou jako testy detailní, nebo analytické. Úroveň testů (vysoká, střední, nízká) se odvozuje dle úrovně rizika a spolehnutí na vnitřní kontrolní systém. (Sedláček, 2006, str. 64)

K detailním testům auditor sáhne, když existuje specifické riziko vzniku chyby a audit nazná, že se nemůže spolehnout na systém vnitřní kontroly. Představují ověření zůstatků konkrétních účtů. Auditor se musí rozhodnout, zda kontrole podrobí všechny položky, které byly na daném účtu zaúčtovány, nebo jen položky vybrané (příkladem jsou pohledávky po lhůtě splatnosti na účtu pohledávek). Plánování detailních testů se obecně skládá z několika kroků – vymezení zůstatků účtů, u nichž se budou testy provádět, dále stanovení metody (všechny položky, nebo vybrané položky), určení mezní hodnoty ve vztahu na stanovenou hladinu významnosti, prověření rozdílů převyšujících mezní hodnotu a vyhodnocení výsledků a vyvození závěrů pro další kroky. (Müllerová, 2013, str. 87)

Analytické testy se zakládají na porovnání skutečnosti s očekáváním a jsou prováděny tam, kde dochází ke kumulaci opakujících se podobných operací. Plánování analytických testů se dá shrnout do několika kroků:

- vytipování zůstatků položek účetní závěrky, kde budou testy prováděny,
- určení očekávaných hodnot,
- určení mezní hodnoty ve vazbě ke stanovené hladině významnosti,
- vyčíslení významných rozdílů,
- vyhodnocení výsledků. (Müllerová, 2013, str. 87)

## **Shrnutí a projednání plánu auditu**

Jedná se o poslední fázi plánování auditu ze strany auditora. Plán je konzultován jak s auditorským týmem (nejčastěji v případě rozsáhlejšího auditu, jehož se účastní více auditorů včetně asistentů), tak s klientem (seznámení vedení s celkovou strategií, časovým průběhem auditu a dalšími požadavky, které se od auditora očekávají). Plán kromě klasických náležitostí, jako jsou činnost klienta a jeho závislost na výpočetní technice, zpravidla obsahuje:

- posouzení rizika a reakce na něj,
- předběžné závěry týkající se vnitřního kontrolního systému,
- připomínky a doporučení zjištěné při plánování auditu,

- předpokládaná spolupráce s jinými odborníky. (Müllerová, 2013, str. 88)

Auditor obvykle dokumentuje své detailní plány u významných oblastí auditu ve shrnutí plánování auditu. Shrnutí plánu, které je připraveno auditorským týmem pod vedením autorizovaného auditora, zajišťuje důležité komunikační spojení mezi členy auditorského týmu, a to mezi těmi zodpovědnými za plánování a mezi těmi, kteří budou naplánované postupy provádět. Zahrnovat by mělo celkový rozsah a styl provedení auditu. (Hakalová, 2010, str. 114)

#### **1.6.4 Provádění auditu**

*„Provádění auditu uvnitř podniku má svou posloupnost, tj. skládá se z několika na sebe navazujících kroků. Za účelem splnění stanovených cílů auditu musí auditoři identifikovat, analyzovat, hodnotit a dokumentovat dostatečné množství informací a dat. Ne každý typ auditorské práce však vyžaduje provádění všech těchto činností. Rozsah činností je podmíněn typem auditorské činnosti, typem auditu, požadavky managementu nebo požadavky jiných externích uživatelů informací z auditu.“* (Kupec, 2021, str. 56)

Pakliže auditor plánuje spoléhat na vnitřní kontrolní systém, měl by navrhnout testy ke zjištění, zda zmíněné kontroly po celé období fungují efektivně. Účinnost manuálních kontrolních postupů závisí zejména na odbornosti a opatrnosti vykonávajících osob. Z toho důvodu jsou důležitým prvkem testovacích postupů školení a zkušenost personálu. Programové kontrolní postupy bývají prováděny výpočetním systémem bez přímého zásahu lidského faktoru. (Hakalová, 2010, str. 114)

Při provádění auditu auditor užívá různých metod, technik, testů a moderních nástrojů auditu, jako je speciální software. Výsledné ověření účetní závěrky a výroční zprávy nikdy nemůže plně zaručovat stoprocentní bezchybnost všech obsažených informací. Možnost výskytu chyby existuje stále, z velké části za to může metoda výběru vzorků. Ta je buď nestatistická (auditor spoléhá na vlastní zkušenosti) nebo statistická (náhodný výběr, systematický výběr nebo kumulovaný výběr položky). (Hakalová, 2010, str. 115)

#### **Provádění a vyhodnocení testů**

Klíčovou etapou provedení auditu je samozřejmě provedení dříve naplánovaných testů. Jedná se tedy o testy spolehlivosti vnitřních kontrolních systémů a testy věcné správnosti.

U testů spolehlivosti je cílem získat důkazy o tom, že vnitřní kontroly pracují účinně a po celé účetní období se na ně dalo spolehnout. Auditor je provádí buď přímo (pozorování,

při němž je auditor přímo účasten některých procesů, například inventory), nebo nepřímo (diskuse s pracovníky, kteří kontroly provádějí, respektive na ně dohlízejí). Samo přímé pozorování často nestačí, jelikož pracovníci mohou v přítomnosti auditora pracovat odlišně než v jeho nepřítomnosti. (Sedláček, 2006, str. 68)

Situaci v určitém slova smyslu lehce komplikuje fakt, že běžnou součástí řídicích systémů je výpočetní technika, která provádí kontrolní postupy, jež jsou přímo zabudovány v programech. Auditor se tak musí snažit získat ujištění o spolehlivosti i těchto systémů. To spočívá v seznámení se s počítačovými kontrolami (např. diskuse s pracovníky, kteří s programy pracují), kontrole počítačové bezpečnosti (např. ochrana počítačového zařízení před zničením v důsledku jejich chybného fungování či úmyslného zneužití), kontrole počítačového provozu a zjištění, jakým způsobem kontrola a údržba programů probíhá. (Müllerová, 2013, str. 90)

Spis auditor následně obohatí informací o testech spolehlivosti, které provedl a o důkazních informacích, které získal (např. zápisy z jednání s pracovníky, zápisy z pozorování). Následně o výsledcích testů (kde lze a nelze spoléhat na vnitřní kontroly) a o vlastní závěry. Podle zjištěných výsledků auditor rovněž upřesňuje plánovaný rozsah testů věcné správnosti. Pokud nezjistí žádné nedostatky, lze provést pouze základní stupeň testů věcné správnosti. S rostoucími nedostatky vnitřní kontroly rostou i nároky na testy věcné správnosti. (Sedláček, 2006, str. 68)

K testování věcné správnosti auditor užívá buď analytických, nebo detailních testů. O průběhu obou z nich jsem se již zmiňoval dříve v práci. Auditor v této fázi analytických testů navazuje na předchozí činnost, v níž stanovil očekávané hodnoty u zůstatků vybraných položek, určil mezní hodnotu tolerance rozdílu, srovnal skutečnost s očekáváním a identifikoval a vyhodnotil rozdíly, respektive nečekané změny. Při závěrečných analytických postupech například zkoumá relace mezi souvisejícími hodnotami, kterými může být třeba výše mzdových nákladů a počet zaměstnanců, dále například tržby a vyskladněné zboží. Skutečnost může porovnávat se stejnými zůstatky dřívějších období nebo s údaji srovnatelných podniků. (Müllerová, 2013, str. 91)

Kromě interních zdrojů musí auditor brát v potaz rovněž zdroje externí (například regulační opatření v určitých odvětvích). Auditorovu jistotu o správnosti vykázané položky mohou značně ovlivňovat dva faktory. Tím prvním je podle Müllerové vykázaná výše zkoumané položky v případě, že jsou do ní agregovány položky různých charakteristik.

Typickým příkladem je položka tržeb za zboží obsahující zboží s různě vysokou marží. Druhým faktorem je mezní hodnota tolerovaných rozdílů. Její překročení automaticky neznačí nesprávnost, auditorova jistota o správnosti však může utrpět. Překročení by měl být zároveň schopen buď sám dostatečně vysvětlit, nebo ho konzultovat s vedením. Schůzka s představiteli společnosti nemusí být jediným řešením, sáhnout lze také například k ověřovacím dopisům s obchodními partnery či konzultaci s nezávislým odborníkem. (2013, str. 91)

Pro přehlednost se znovu pokusím nastínit, co se po provedení analytických testů věcné správnosti může objevit ve spisu auditora. Kromě účetních zůstatků, které jsou testovány, jsou to rovněž údaje použité pro určení očekávaných hodnot, použité mezní hodnoty a metodika jejich stanovení, způsob prověření rozdílů nad mezní hodnoty a závěry týkající se ujištění o správnosti zůstatků, které auditor díky testům získal. (Sedláček, 2006, str. 69)

Jak jsem ovšem zmiňoval, analytické testy věcné správnosti nejsou jedinými prováděnými testy. Testují se rovněž detailní údaje, při jejichž plánování auditor stanovil zůstatky, u nichž bude testovat všechny zaúčtované položky, vybrané položky nebo použije výběr položek pomocí vzorku. Rovněž se musí rozhodnout, zda bude testovat na nadhodnocení (zaúčtování ve vyšší částce, než je skutečnost) či podhodnocení (zaúčtování v nižší částce, než je skutečnost nebo nezaúčtování uskutečněných transakcí). (Müllerová, 2013, str. 92)

Všechny položky si může auditor dovolit testovat u malých společností, kdy je vykázaný zůstatek výsledkem pouze několika málo operací. U testování vybraných položek auditor spoléhá na vlastní profesionální úsudek, který zaměří třeba na velikost položky v porovnání s hladinou významnosti. V mnoha případech je ovšem počet položek takový, že není možné prověřit všechny. V takové situaci se nabízí řešení provedení auditu či kontroly jen u výběru z těchto položek. Ten proběhne za předem jasně definovaných podmínek, použít lze buď statistické (provádí se u výběru vzorku ze základního souboru tvořeného velkým množstvím jednotlivě nevýznamných položek) nebo nestatistické metody (výběr vzorku ze základního souboru tvořeného menším množstvím jednotlivě významných položek). (Kupec, 2021, str. 61)

Vybraný vzorek musí být dostatečně reprezentativní. Musí auditorovi zaručit možnost určit závěr pro celý základní soubor testováním pouhého vybraného vzorku.

Sestavení takového vzorku může vypadat tak, že se ze základního souboru o rozsahu N položek (jako příklad se dají uvést vydané faktury) vybere výběr n položek (každá desátá vydaná faktura). Z hodnot lze následně usuzovat na vlastnosti celého základního souboru. Tím dochází k zobecnění pomocí statistických metod. (Kupec, 2021, str. 61)

Po výběru položek k testování následuje podle Sedláčka prověření potenciální nesprávnosti. Během testování účetních zůstatků nebo operací auditor prověřuje vznik chyb v:

- existenci (jestli vůbec aktivum nebo pasivum v daném okamžiku existuje),
- vlastnictví (zda je k danému datu aktivum majetkem či pasivum závazkem klienta),
- výskytu (jestli se uskutečnená hospodářská operace vztahuje ke klientovi),
- úplnosti (zda neexistují neevidovaná aktiva, pasiva a hospodářské operace),
- ocenění (zda je ocenění aktiv a pasiv odpovídající),
- zobrazení (zda je hospodářská operace evidována ve správné částce a výnosy a náklady jsou přiřazeny do správného období),
- vykazání a zveřejnění (jestli je položka vykázána, zatříděna a popsána v účetním výkazu v souladu s uznávanými účetními postupy a s požadavky legislativních předpisů). (Sedláček, 2006, str. 71)

Rozsah testů věcné správnosti je ovlivněn výší přijatelného rizika a počtem položek, rozsah analytických testů pak mírou tolerované odchylky očekávané částky od skutečnosti. Přehledně tyto rozsahy zobrazuje následující tabulka č. 5.

Tabulka 5: Rozsah testů věcné správnosti (Zdroj: Müllerová, 2013, str. 93)

<b>Přijatelné zjišťovací riziko</b>	<b>Rozsah testu</b>	<b>Detailní test</b>	<b>Analytický test</b>
Nízké	Vysoká úroveň	Největší vzorek	Obvykle nepostačuje
Střední	Střední úroveň	Střední vzorek	Nižší tolerance odchylky
Vysoké	Nízká úroveň	Nejmenší vzorek	Vyšší tolerance odchylky

Auditor může užít k prověřování potenciálních chyb různých způsobů zisku důkazních informací. Mezi ně patří prohlídka (fyzická inventura, která poskytne informaci

o existenci hmotných aktiv, nikoliv o jejich vlastnictví či ocenění), prověrka (ověření zápisů a dokladů), pozorování (sledování postupů prováděných jinými osobami, poskytně informace o průběhu v době pozorování, nikoliv v průběhu celého období), dotazování (písemné či ústní, prováděné uvnitř i vně podniku), potvrzování (například potvrzení pohledávek přímo od odběratele) a výpočty (kontrola početní správnosti prvotních dokladů a účetních zápisů). (Sedláček, 2006, str. 71)

Zjištěné chyby musí auditor okamžitě sdělit vedení účetní jednotky. Četnost těchto nesprávností může být signálem pro další dosud neznámé. Na základě toho se auditor musí zamyslet nad zvolenou hladinou významnosti a nad rozsahem samotného auditu. Může rozhodnout, že rozsah byl dostatečný k učinění závěru, že účetní závěrka není významným způsobem zkreslena. Rozsah ale také nemusí být dostatečný k tomuto závěru a je potřeba provést dodatečné auditorské postupy. Poslední možností je, že rozsah byl dostatečný, ovšem závěrem se stane názor, že účetní závěrka je výrazně zkreslena a po klientovi je vyžadováno, aby zjištěné chyby opravil. (Müllerová, 2013, str. 94)

Spis auditora se v tuto chvíli rozroste o následující:

- popis zůstatku testovaného účtu,
- použitou metodu testování,
- způsob výběru položek při potenciálním testu vybraných položek,
- jednotlivě zmíněné všechny zjištěné či pravděpodobné nesrovnalosti,
- důkazní informace získané testováním,
- dopad nesprávností do účetní závěrky a závěr, zda je či není účetní závěrka výrazně zkreslena. (Sedláček, 2006, str. 71)

### **Posouzení účetní závěrky**

Po aplikaci testů všech typů, které jsou zaměřeny na jednotlivé položky, je nutné přidat také pohled auditora na účetní závěrku jako na celek. To se týká jak účetních výkazů, tak nezbytné přílohy. Tento pohled nejprve směřuje na porovnání položek účetních výkazů běžného a minulého období. Pokud auditor nalezne rozdíly, kontroluje, zda došlo ke změnám v použití účetních metod či zatřídění položek. Srovnatelnost musí být v každém případě zachována, činí se tak případně úpravou údajů minulého účetního období. Takové změny musí být popsány v příloze. (Müllerová, 2013, str. 94)

V této finální fázi etapy provedení auditu je auditor schopen rozhodnout, „*zda jsou postupy účtování v souladu s předpisy, jsou správné a průkazné, a zda účetní závěrka*



*znázorňuje věrný obraz o stavu majetku, zdrojích jeho financování a o jeho hospodaření za auditované období.“ (Sedláček, 2006, str. 75)*

Kromě porovnání položek účetního období s minulým obdobím auditor také zkontroluje, jestli účetní závěrka vyhovuje profesním standardům a platným právním předpisům. Na zřetel je třeba brát fakt, že se účetní závěrka podle dvou různých koncepčních rámců může lišit. Důležité je věnovat se také předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky v dohledné budoucnosti, podle této zásady je povinno postupovat vedení účetní jednotky. Jestliže toto vedení nemá v úmyslu pokračovat v podnikání a chce ukončit podnikání, musí to zřetelně popsat v příloze k účetní závěrce. (Müllerová, 2013, str. 95)

Audit na účetní závěrku nahlíží také z toho úhlu, zda jsou podle ní schopni externí uživatelé zpracovat jednoduchou finanční analýzu. Tím se rozumí ukazatele likvidity či solventnosti, ukazatele výnosnosti aktiv, rentability tržeb, nákladovosti, věřitelského rizika a další. (Müllerová, 2013, str. 95)

### **Posouzení výroční zprávy**

Jestliže má podnik povinnost sestavit výroční zprávu, i tato podléhá ověření auditorem. Náležitosti výroční zprávy upravuje ustanovení § 21 zákona o účetnictví. Ten nejprve o účelu výroční zprávy hovoří jako o uceleném, vyváženém a komplexním informování o vývoji účetní jednotky s ohledem na její výkonnost a stávající hospodářské postavení. Výjimky v otázce ověření účetní závěrky auditorem stejně tak platí i pro povinnost zpracovávat výroční zprávu. (§ 21 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů)

Zákon o účetnictví v dalších bodech ukládá povinnost ve výroční zprávě uvádět finanční a nefinanční informace nejméně:

- o skutečnostech, které nastaly až po rozvahovém dni a jsou významné pro naplnění účelu výroční zprávy,
- o předpokládaném vývoji účetní jednotky,
- o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje,
- o nabytí vlastních akcií,
- o aktivitách v oblasti životního prostředí,
- o tom, zda má účetní jednotka část obchodního závodu v zahraničí,
- požadované podle zvláštních právních předpisů. (§ 21 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů)

Úkolem auditora je ověření pravdivosti, přesnosti, úplnosti, srozumitelnosti a jednoznačnosti uváděných informací. Po ověření všech zmíněných může vydat zprávu o ověření výroční zprávy s odpovídajícím výrokem. (Müllerová, 2013, str. 96)

### **Posouzení zprávy o vztazích mezi propojenými osobami**

Ověřit správnost údajů o vztazích mezi propojenými osobami, jako tomu bylo u výroční zprávy, zákon o účetnictví neukládá. V minulosti to činil §66a zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník. K problematice se vyjádřila Komora auditorů České republiky ve svém auditorském standardu AS 56. (Müllerová, 2013, str. 96)

Nyní je problematika upravená v § 83 zákona č. 90/2012 Sb., zákon o obchodních společnostech a družstvech, ve znění pozdějších předpisů, kde je stanoveno: „*Vyhotovuje-li ovládaná osoba výroční zprávu, je zpráva o vztazích její součástí a podléhá tak ověření auditorem.*“ (§ 83 zákona č. 90/2012 Sb., zákon o obchodních společnostech a družstvech, ve znění pozdějších předpisů)

Předmětem auditorova posuzování je správnost uvedených informací o vztazích a transakcích. Příkladem je posouzení, zda je zpráva o ztrátě či zisku z transakce správná. Nevěnuje se naopak výhodnosti, nevýhodnosti či újmě. Auditor tedy neposuzuje, v jakém rozsahu budou ekonomické přínosy dosaženy či zda dojde k očekávanému efektu. Modifikaci zpráv však musí zvážit v případě, že informace o výhodnosti jsou evidentně zavádějící. Rovněž se může stát, že po diskusi s vedením společnosti dospěje k názoru, že neprovedlo adekvátní analýzu výhod či nevýhod z provedených transakcí. Také v takovém případě zváží modifikaci zprávy. (Müllerová, 2013, str. 97)

### **1.6.5 Závěr a vydání zprávy**

„*Výstupem činnosti auditora je zpráva, která obsahuje výrok. Výrok auditora je buď bez výhrad, s výhradou, záporný, nebo je vyjádření výroku odmítnuto, jestliže auditor není schopný výrok auditora vyjádřit.*“ (Šteker, 2020, str. 144)

Prvotní fází sestavení auditorské zprávy je zpracování její předběžné verze. Ta slouží jako podklad pro uplatnění připomínek, ke zpřesnění formulací, a to jak ze strany auditora, tak ze strany auditovaného subjektu. Po vyjádřeních může být vypracována finální verze zprávy, která je následně projednána. O způsobu projednání rozhodne manažer auditu po dohodě s managementem podniku. (Kupec, 2021 str. 57)

Výsledná zpráva se může stát vlivným nástrojem pro zlepšení situace v auditovaném subjektu. Auditor v ní prezentuje svá zjištění, kterými by měl dokázat přesvědčit management o věrohodnosti a měl by ho přimět ke změnám, pokud však jejímu obsahu management naslouchat chce. (Kupec, 2021, str. 57)

### **Posouzení následných událostí**

Navzdory tomu, že účetní závěrka obsahuje informace aktuální k rozvahovému dni, její sestavení a následné ověření probíhá později. Přímoú úměrou pak dle intervalu mezi těmito dvěma dny roste pravděpodobnost, že nastala tzv. následná událost. Takovými událostmi se rozumí ty, které mají významný vliv na účetní závěrku, ovšem jsou známé až po dni, k němuž byla sestavena. Rozdělit je lze do dvou skupin. Tou první jsou takové události, jež se objevily po datu účetní závěrky a zároveň patří do sledovaného období. Jsou tedy ještě dodatečně zahrnuty do účetních výkazů. Příkladem jsou nesprávné odhady znamenající úpravu dohadné položky. Druhou skupinou jsou události, které věcně nepatří do sledovaného účetního období, nicméně jejich významnost je taková, že musí být uvedeny v příloze. (Müllerová, 2013, str. 98)

### **Získání prohlášení vedení společnosti**

Prohlášení vedení, které v něm přiznává svoji odpovědnost za předloženou účetní závěrku, může mít několik forem. Těmi jsou:

- dopis vedení podniku, adresovaný auditorovi,
- zápisy ze zasedání vedení podniku, v nichž vedení uznává odpovědnost za účetní závěrku,
- zápis auditora vyjadřující jeho pochopení ústního prohlášení vedení podniku, řádně odsouhlasený a potvrzený tímto vedením,
- kopie účetní závěrky podepsané vedením podniku. (Sedláček, 2006, str. 82)

Auditor podle konkrétní situace zváží, co všechno od vedení požaduje. Kromě zmíněného přiznání odpovědnosti za účetní závěrku se může jednat o potvrzení, že jsou zahrnuty veškeré transakce, ke kterým v účetním období došlo, včetně významných následných událostí; dále odpovědnost za vnitřní kontrolní systém; potvrzení, že neexistují žádné závazky kromě uvedených v rozvaze; potvrzení, že jsou v účetní závěrce zohledněny všechna budoucí rizika a ztráty, které byly známy k datu sestavení; potvrzení, že poskytlo auditorovi všechny důležité informace a další skutečnosti. Následně může dojít k situaci, že

poskytnutá potvrzení nejsou v souladu s auditorovými zjištěními, čímž mohou vejít v podezření předchozí informace od vedení společnosti. (Müllerová, 2013, str. 99)

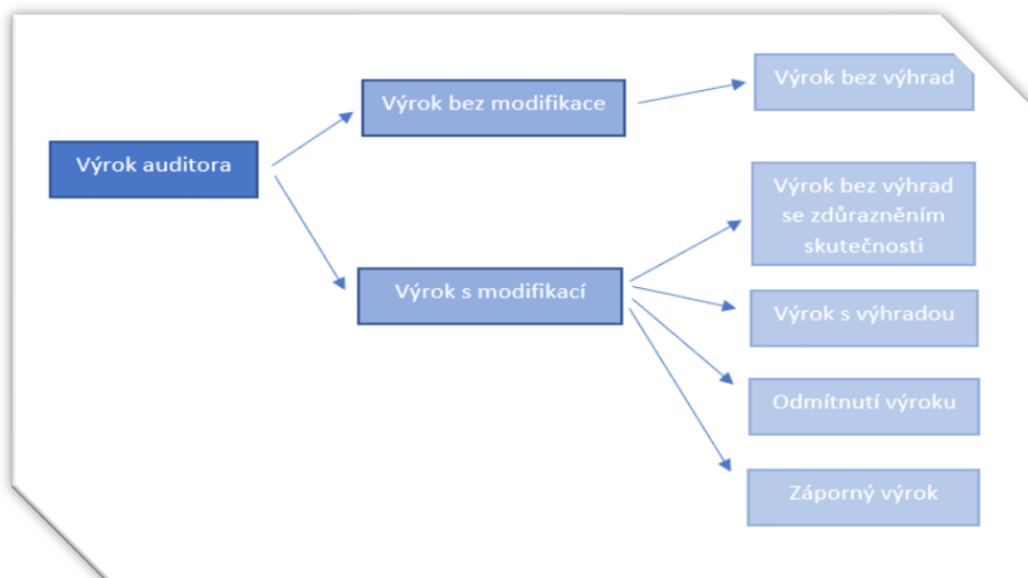
### **Zpráva auditora**

Finálním produktem procesu auditu je zpráva auditora. Pomocí ní auditor vyjadřuje názor na účetní závěrku, výroční zprávu a další. Určena je sice primárně vlastníkům, důležitá však může být i pro obchodní partnery společnosti či banky. Auditorská zpráva má předepsanou strukturu, díky níž je snáze pochopitelná. Povinnou součástí je účetní závěrka, vlastní zpráva se pak skládá z následujících:

- jednoznačně stanovený název zprávy, z něž musí být zřejmé, že jde o zprávu o auditu provedenou nezávislým auditorem,
- příjemce zprávy, zpravidla akcionáři nebo společníci auditované účetní jednotky,
- úvodní odstavec, jehož součástí je účetní závěrka včetně rozvahového dne a období, které zahrnuje,
- stanovení rozsahu auditu – podstata a činnosti, které auditor provedl, včetně prohlášení, že provedený audit je přiměřeným podkladem pro vydání výroku,
- vlastní výrok auditora s uvedením rámce účetního výkaznictví použitého při sestavení účetní závěrky,
- datum zprávy, jenž by nemělo být dřívější, než je konečné datum sestavení účetní závěrky (to je stanoveno podpisem odpovědné osoby),
- jméno a sídlo auditora a číslo jeho osvědčení (ze seznamu Komory auditorů České republiky),
- podpis auditora. (Paseková, 2012, str. 158)

### **Výrok auditora**

Jedná se o jednu z nejvýznamnějších částí zprávy auditora. Výrok představuje názor auditora na účetní závěrku, tedy na otázku, zda ve všech významných ohledech podává věrný a poctivý obraz o majetku, závazcích, vlastním kapitálu, finanční situaci a výsledku hospodaření účetní jednotky. Dle charakteru výroku se dají zprávy rozdělit na dva základní druhy, ty pak dále na několik druhů výroků. (Müllerová, 2013, str. 103)



Obr. 3: Typy výroků auditora (Zdroj: vlastní zpracování)

Vlastně ideálním výsledkem auditu je tzv. výrok bez modifikace, tudíž bez výhrad. V takovém případě auditor nazná, že účetní závěrka ve všech aspektech věrně zobrazuje majetek, závazky, vlastní jmění a výsledek hospodaření klienta v souladu s popsányými účetními předpisy. Zároveň nebyly zjištěny nedostatky svědčící o tom, že účetnictví není vedeno ve všech významných ohledech úplně, průkazným způsobem a správně. (Sedláček, 2006, str. 84)

Nejmírnějším typem modifikace, při výroku s modifikací, je tzv. výrok bez výhrad se zdůrazněním skutečnosti. Taková zpráva se od předchozí zmíněné téměř neliší, je do ní však přidán odstavec o skutečnosti, kterou sice účetní závěrka obsahuje, ovšem méně odborně kvalifikovaný uživatel zprávy by si jí nemusel všimnout. (Müllerová, 2013, str. 105)

Častým důvodem pro tento typ výroku je ohrožení zásady trvání účetní jednotky v dohledné budoucnosti. Sedláček ve své publikaci konkrétně uvádí následující zdůraznění skutečnosti: „Aniž bychom vyjadřovali výrok s výhradou, upozorňujeme na skutečnost uvedenou v bodu X přílohy. Společnosti se nepodařilo projednat změnu termínu splatnosti přijatých bankovních úvěrů. Bez této finanční podpory existuje podstatná pochybnost o schopnosti společnosti pokračovat v činnosti v dohledné budoucnosti.“ (2006, str. 165)

Výraznějším problémem už je výrok, který výhradu obsahuje. K takovému auditor sáhne v případě, že získal dostatečné důkazní informace o tom, že v účetní závěrce jsou významné nesprávnosti, ovšem nemají rozsáhlý dopad na účetní závěrku. O rozsáhlém dopadu na účetní závěrku hovoří i druhý případ, v němž k výroku s výhradou dojde. Auditor

ho vydá, pokud nebyl schopen získat dostatečné informace k vyjádření výroku, nicméně i tak došel k závěru, že dopad nezjištěných nesprávností na účetní závěrku může být významný, nikoliv však rozsáhlý. K výroku s výhradou se auditor ubere například v takové situaci, když nemohl být přítomen inventuře zásob. Neměl tedy možnost přesvědčit se o vykazovaném stavu jinými auditorskými způsoby, vyjádří proto výrok s výhradou k položce zásob. Tím však vůbec neříká, že je vykázaný stav nesprávný. Velmi důležitý je v takovém případě uvedený důvod k výhradě. (Müllerová, 2016, str. 189)

I zde považuji za přínosné uvést konkrétní případ takto znějícího výroku. „*Podle našeho názoru s výhradou možných vlivů skutečností popsaných v odstavci obsahujícím základ pro výrok s výhradou účetní závěrka v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje skutečnost (resp. podává věrný a poctivý obraz).*“ (Müllerová, 2016, str. 190)

Společným jmenovatelem zbývajících typů výroku je úsudek auditora, že nesprávnosti v účetní závěrce jsou jak významné, tak rozsáhlé. Rozdílem je pak podstata skutečností vedoucích k modifikaci výroku, přehledně volbu modifikovaného výroku auditora uvádí tabulka č. 6.

Příklad záporného výroku znovu uvádí Sedláček. Část zprávy auditora může znít například následovně: „*Vzhledem k omezením způsobených společností, která neprovedla fyzickou či dokladovou inventuru a nebyla nám tudíž schopna doložit správnost vykázaných zůstatků majetku v aktivech ani závazků v pasivech rozvahy, ani nám neumožnila přístup do skladu, nemohli jsme ověřit fyzickou existenci majetku. Vzhledem k významnosti skutečností uvedených v předchozím odstavci nevyjadřujeme výrok o účetní závěrce společnosti.*“ (2006, str. 167)

Ke zdůraznění rozdílů mezi odmítnutím a zamítnutím výroku se k vysvětlení druhého zmíněného znovu podíváme k Sedláčkovi. „*Na základě výsledků použitých auditorských postupů jsme zjistili závažné nesprávnosti v oceňování pohledávek z obchodního styku, při kterém nebyly žádným způsobem zohledněny možná rizika a ztráty, a dále v oblasti zásob, kde nebyla provedena inventura (...). Podle našeho názoru, vzhledem k vlivu skutečností objasněných v předchozím odstavci, účetní závěrka nezobrazuje věrně majetek, závazky a vlastní jmění společnosti k 31. 12. 20XX a výsledky jejího hospodaření za rok 20XX, v souladu s platnými zákony a účetními předpisy.*“ (2006, str. 168)

Tabulka 6: Vliv existujících skutečností na výrok auditora (Zdroj: Müllerová, 2016, str. 190)

<b>Podstata skutečností vedoucích k modifikaci výroku</b>	<b>Úsudek auditora, jak zásadní je dopad vlivů na účetní závěrku</b>	
	Významný, ale NE rozsáhlý	Významný a rozsáhlý
Účetní závěrka je výrazně zkreslena	Výrok s výhradou	Záporný výrok
Nemožnost získat dostatečné a vhodné důkazní informace	Výrok s výhradou	Odmítnutí výroku

## 2 PRAKTICKÁ ČÁST

Po teoretické části práce přichází na řadu druhá, praktická, část práce. Sledovanou společností bude Kovárna VIVA, a. s. Těžištěm sledování bude příprava této společnosti na audit, ještě před tím však považuji za nezbytné představení této firmy.

### 2.1 Představení společnosti

Kovárna VIVA, a. s. jako taková byla založena v roce 1992, navazuje však na tradici kovárny firmy Baťa, jež vznikla již v roce 1932. V současné době jde o jednu z nejmodernějších kováren ve střední Evropě. (webové stránky Kovárny VIVA, a. s.)

Specializací této kovárny je výroba zápusťkových výkovek z různých druhů oceli. Tytovýkovky jsou vyráběny v malých i velkých sériích, to značí série po několika kusech, ale i milionové série v rámci kalendářního roku. Základ tvoří kompletně obrobené výkovky pro 4 odvětví: osobní vozy, nákladní a užitkové vozy, manipulační techniku a hydraulické motory. (webové stránky Kovárny VIVA, a. s.)

Současná výrobní kapacita dosahuje hodnoty kolem 30 tisíc tun ročně, to dělá asi 10 milionů kusů výkovek za rok. Vývoj nového produktu je realizován v rozmezí 8 až 12 týdnů. (webové stránky Kovárny VIVA, a. s.)



Obr. 4: Logo Kovárny VIVA, a. s. (Zdroj: webové stránky Kovárny VIVA, a. s.)

#### 2.1.1 Základní informace o společnosti

Datum zápisu do obchodního rejstříku: 27. října 1992

Obchodní firma: Kovárna VIVA, a. s.



Sídlo: Vavrečkova 5333, PSČ 760 01

Identifikační číslo: 469 78 496

Právní forma: Akciová společnost

Předmět podnikání: Kovářství, podkovářství, obráběčství, výroba, obchod a služby

Základní kapitál: 50 000 000 Kč; Splaceno 100 %

Zaměstnanců: cca 400

(Veřejný rejstřík a Sbirka listin)

### **Vlastnická struktura**

V průběhu vývoje firmy docházelo k různým změnám ve vlastnické struktuře kovárny. Tyto změny ustaly v roce 2009, kdy se jediným vlastníkem stal pan Ing. Čestmír Vančura. V létě téhož roku došlo k prodeji 50 % podílu společnosti Moravia Steel, a. s. (výroční zprávy Kovárny VIVA, a.s.)

Rozhodnutím valné hromady a následným zápisem do obchodního rejstříku se i z Kovárny VIVA, a. s., stala k 1. 5. 2010 akciová společnost. Akcie jsou až do tohoto dne stále drženy dvěma akcionáři – Ing. Čestmírem Vančurou a společností Moravia Steel, a. s., nyní již v poměru 34:66. Kovárna VIVA, a. s. je členem skupiny Moravia Steel. (výroční zprávy Kovárny VIVA, a.s.)

### **Milníky kovárny**

1992 – Založení kovárny Kovárna VIVA Zlín, která navazuje na tradici baťovské kovárny.

1993-1998 – Zisk prvních zahraničních zákazníků. Rozšiřování výroby, nákup CNC strojů a získání certifikátu kvality ČSN EN ISO 9002.

1998-2002 – Investování do modernizace výroby, významný kontrakt se společností Linde, počet zaměstnanců přesahuje 100.

2003-2005 – Další významný kontrakt, tentokrát s koncernem ZF. Budování fyzikální laboratoře pro měření a kontrolu výrobků.

2005-2008 – Zahájení spolupráce s akciovou společností SCANIA AB, spouštění několika nových výrobních linek, počet zaměstnanců vzrostl na 250.

2009 – Propad výroby o 50 % v důsledku ekonomické krize

2010-2015 – Rychlé zotavování z krize, pořízení nové dceřiné společnosti (kovárny ALPER, a. s.). Čtvrtý velký kontrakt, tentokrát se společností Bosch Diesel s. r. o. Kovárna VIVA, a. s., již zaměstnává přes 400 lidí.

2016-2018 – Kovárna je kapacitně vybavena na další 25% růst. Příprava projektu nové nástrojárny a obrobny, tržby přesahují 1 000 000 000 Kč. (webové stránky Kovárny VIVA, a. s.)

### **Dodavatelé**

Co se týká dodavatelů, se kterými Kovárna VIVA, a. s., spolupracuje, zde je situace velmi jednoduchá. Drtivou většinu hutního materiálu pro další zpracování dodává kovárně firma Moravia Steel, a. s., jejíž skupiny je Kovárna VIVA, a. s., členem. Pohledem do výročních zpráv lze zjistit počet objednávek směřujících právě ke své mateřské společnosti. Na něm lze rozpoznat jasný trend růstu s každým dalším rokem. Zatímco v roce 2018 jich bylo 568, o rok později to již bylo téměř 1 000 objednávek s plněním v roce 2019. Tento nárůst byl v dalších letech především kvůli pandemii koronaviru zpomalen. I v roce 2021 však počet objednávek i přes výkyvy v poptávce převyšoval hodnotu z roku 2018. (výroční zprávy Kovárny VIVA, a. s.)

### **Hlavní trhy a zákazníci**

Od roku 1993, kdy Kovárna VIVA, a. s., začala spolupracovat s prvními zahraničními zákazníky, se počet těchto zákazníků značně rozrostl. Strategií firmy je totiž spolupracovat se špičkovými světovými firmami, s nimiž se snaží budovat stabilní a dlouhotrvající spolupráci. Nutno podotknout, že to se Kovárně VIVA, a. s., daří. Mezi stálé, již letité, zákazníky nyní patří například Bosch Diesel s. r. o., Scania AB, Kongsberg Gruppen, ZF Friedrichshafen AG, Linde Material Handling či Poclain Hydraulics, s. r. o. (webové stránky Kovárny VIVA, a. s.)

Nejdůležitějšími trhy nadále zůstává Německo a Skandinávie. Výrazněji prosadit se firma pokouší rovněž v zemích Visegrádské 4, kde se snaží udržovat hmatatelný podíl dodávek. Čtveřici zemí v tomto ohledu stále vévodí Česká republika. Nejnovější výroční zpráva pak už vypovídá i o velkém zájmu po dieselových systémech v Číně. (výroční zprávy Kovárny VIVA, a. s.)

### **Majetkový podíl v jiných společnostech**

Jak je zmíněno výše, Kovárna VIVA, a. s., v nedávné minulosti pořídila dceřinou společnost Alper, a. s. Stalo se tak v roce 2013. Ta však nebyla jedinou firmou, ve které měla Kovárna

VIVA, a. s., majetkový podíl. Tou další byla prostějovská SwissCentrum Engineering, s. r. o., ve které měla od roku 2014 stoprocentní podíl. Po šesti letech ovšem došlo k likvidaci této společnosti. Pořízení obou těchto společností bylo způsobeno nedostatkem výrobní kapacity a touhou po rozšíření produktového portfolia. (výroční zpráva Kovárny VIVA, a. s.)

V Prostějově Kovárna VIVA, a.s., vlastnila ještě jednu společnost, a to ALNEM, a. s. Ke dni 1. 1. 2017 však došlo k likvidaci tohoto podniku s tím, že movitý majetek byl během roku 2016 prodán firmě Alper, a. s.

Tabulka 7: Majetkový podíl v jiných společnostech (Zdroj: výroční zpráva Kovárny VIVA, a. s.)

<b>Společnost</b>	<b>Podíl</b>	<b>Pořizovací cena fin. investice (tis.Kč)</b>
<b>B. A. Zlín, s. r. o</b>	40%	735
<b>Alper, a. s.</b>	100%	100

Oproti období, kdy jsem zpracovával bakalářskou práci (květen roku 2019), se tak výše zmíněná tabulka o poznání změnila. Co se ovšem nezměnilo, je působení společnosti v silném podnikatelském uskupení, jehož ovládající osobou je MORAVIA STEEL, a. s. Ta ovládá až 53 společností, mezi něž patří a pozici jednoho z nejvýznamnějších subjektů v tomto uskupení zaujímá právě Kovárna VIVA, a. s. (webové stránky MORAVIA STEEL, a. s.)

Mezi nejvýznamnější partnery ze sesterských společností se řadí:

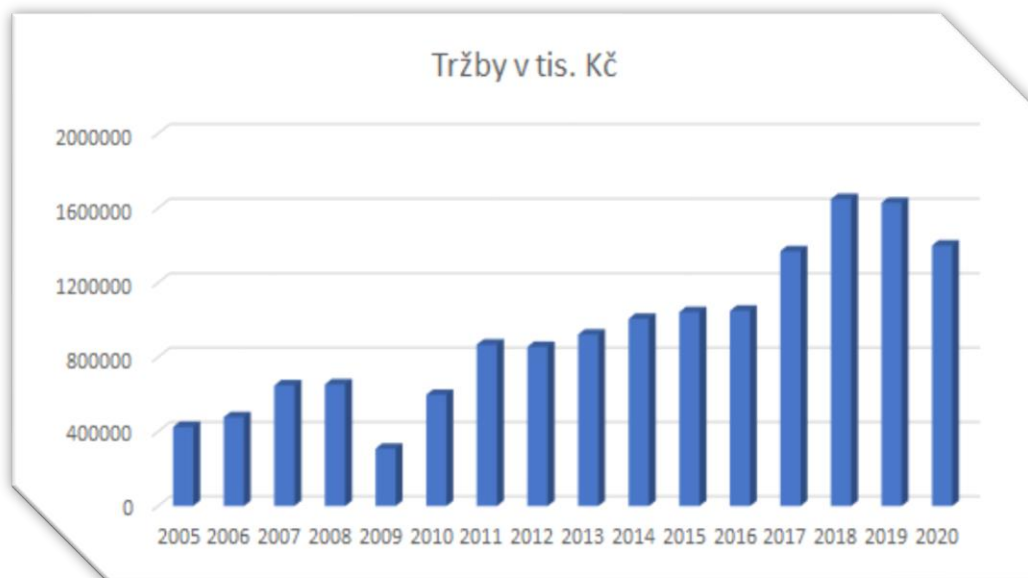
- Šroubárna Kyjov, spol. s r. o.
- TŘINECKÉ ŽELEZÁRNY, a. s.
- Třinecká projekce, a. s.
- ENERGETIKA TŘINEC, a. s.
- MSV Metal Studénka, a. s.

### **Současnost**

Rychlý pohled na webové stránky společnosti a tam uveřejněné dva grafy nám pomůže zorientovat se v tom, jak firmu postihla pandemie koronaviru. K vidění jsou data z roku 2020 a při porovnání s rokem 2018, který v pozorovaných aspektech byl tím nejúspěšnějším,

klesly výkony o necelých 14 %. Nutno podotknout, že ve srovnání s ekonomickou krizí z let 2008 a 2009 se jedná o propad výrazně nižší. (webové stránky Kovárny VIVA, a. s.)

O jeden procentní bod větší pokles pozorujeme v totožném sledovaném období také u tržeb. Znovu se však ani zdaleka nerovná číslům z krize v období před více než 10 lety. Zhoršení situace v dnešní době nikoho nepřekvapí, proto je třeba na grafy nahlížet spíše z pozitivnější stránky. Oba totiž velmi dobře ilustrují stabilitu a vývoj celé společnosti.



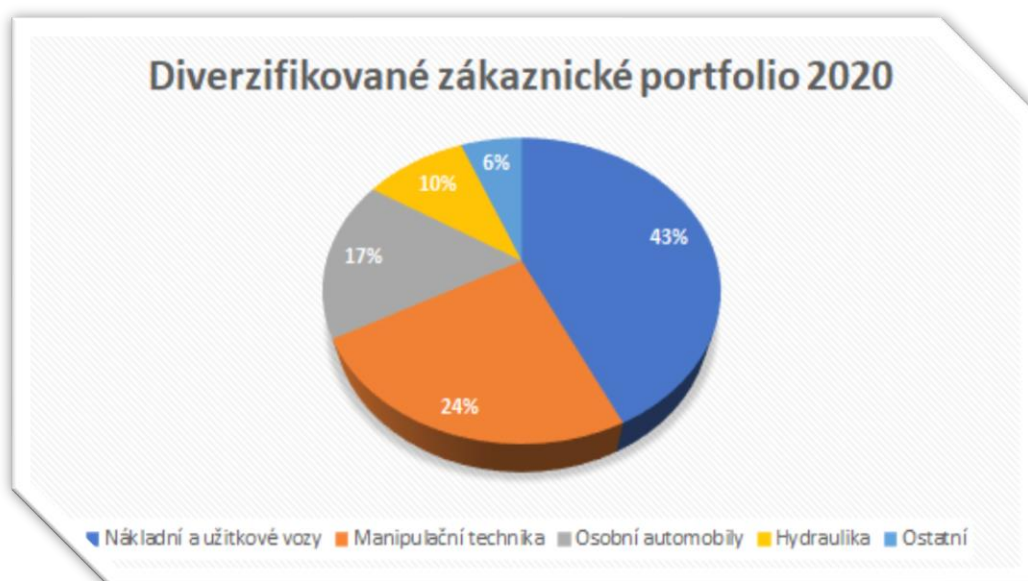
Obr. 5: Tržby (Zdroj: webové stránky Kovárny VIVA, a. s.)



Obr. 6: Prodané výkovky (Zdroj: webové stránky Kovárny VIVA, a. s.)

O zmíněných výsledcích se ve zveřejněné výroční zprávě rozepsal také předseda představenstva. Ten vyzdvihuje rozdělené portfolium zákazníků, které zapříčinilo skutečnost, že pokles tržeb byl ve srovnání s ostatními firmami v oboru velmi mírný. Kritickým obdobím roku 2020 byl duben, kdy poptávka klesla takřka k nule v závislosti na protipandemických opatřeních. Ke konci roku se již podařilo dostat k plánovaným hodnotám, ovšem roční plán se logicky dohnat nepodařilo. (výroční zprávy Kovárny VIVA, a. s.)

Kromě koronavirové pandemie svádí pan předseda představenstva pokles také na fázi ekonomického cyklu, jelikož útlum se objevil i v období předcházejícím. Jistým faktorem byl rovněž nedostatek výrobních kapacit například v nástrojárně, kvůli čemuž muselo dojít ke kooperaci některých procesů za méně výhodných podmínek. Pozitivními skutečnostmi, jež ovlivnily výsledek hospodaření, byly kromě vhodně zvoleného stabilního portfolia také implementace různých metod a systémů hodnocení. Za všechny lze jmenovat metodu Balanced scorecard v oblasti řízení střediskových nákladů nebo systém hodnocení rentability zákazníků. (výroční zprávy Kovárny VIVA, a. s.)



Obr. 7: Zákaznické portfolio (r. 2020) (Zdroj: výroční zpráva Kovárny VIVA, a. s.)

Tržby a výroba, viditelné z grafů, se promítly do hospodářského výsledku. Ten dosáhl necelých 83 milionů Kč před zdaněním. Společnost si udržela pozici největší zápusťkové kovárny v České republice. Z výčtu oblastí, do kterých bylo investováno, bylo zřejmé komplexní zlepšení všech procesů. Investice se vyšplhaly až ke 125 milionům Kč. Dokončeny byly dvě modernizace kovacíh linek a jedno rozšíření obráběcího provozu.

Přihlíženo bylo vždy k uplatnění prvků automatizace a robotizace s cílem snižování neproduktivních časů. (výroční zprávy Kovárny VIVA, a. s.)

Z pohledu počtu zaměstnanců byl rok 2020 jako na houpačce, nicméně znovu šlo o pochopitelnou reakci na světové dění. Zatímco v první polovině roku došlo ke snížení počtu zaměstnanců, v druhé polovině se noví zaměstnanci naopak nabírali. Prokazatelný nedostatek kvalifikovaných pracovníků na trhu práce vyústil ve vyšší požadavky na vzdělávání, s čímž společnosti vypomáhá tréninkové centrum. (výroční zprávy Kovárny VIVA, a. s.)

### **Účtování majetku**

Obsahové vymezení položek pro účtování majetku Kovárny VIVA, a. s., udává interní směrnice v souladu s Českými účetními standardy vydávanými Ministerstvem financí v návaznosti na § 36 zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, za účelem docílení souladu při používání účetních metod. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

Klíčovým typem dlouhodobého nehmotného majetku je ve společnosti účet Software. Ten obsahuje software s dobou použitelnosti delší než jeden rok a jeho cena pořízení přesáhla 80 000 Kč. Stejná částka limituje i jiný dlouhodobý nehmotný majetek jako nehmotné výsledky výzkumu a vývoje. Nehmotný majetek s cenou nižší je účtován do spotřeby. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

Součástí účtu Stavby v rámci dlouhodobého hmotného majetku jsou stavby včetně budov, technické rekultivace nebo nebytových prostor bez ohledu na výši ocenění. Nedílnou součástí domů, budov a staveb jsou zařízení a předměty, které z hlediska stavebního díla umožňují jeho funkci a účel. Mezi součásti stavebního díla lze považovat vnitřní rozvody vody, venkovní osvětlení, vnitřní rozvody vzduchu, základní vybavení spojené se stavebním dílem, osobní a nákladní výtahy nebo protipožární zařízení. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

Hodnota 80 000 Kč je klíčová i pro účet Samostatně movitých věcí a souborů movitých věcí. Vstupní cena samostatných movitých věcí musí zmíněnou částku přesahovat, při jejich souboru nejde o hodnotu jednotlivých částí, nýbrž o celek. Nedílnou součástí samostatných movitých věcí je tzv. příslušenství hmotného majetku. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

Drobným dlouhodobým majetkem se pak ve firmě rozumí majetek s dobou použitelnosti nad jeden rok a s oceněním do 80 000 Kč. Vždy se tam řadí nábytek (židle,

stoly, lavice aj.), elektronika (monitory, reproduktory, notebooky, tiskárny, projekory aj.), ocelové kontejnery a bedny. Drobný majetek je pořízen na základně objednávky vystavené v informačním systému a nezařazují se do něj soubory předmětů, které jsou pořízeny v rámci dotačních programů. Pracovník finančního controllingu pak jednou měsíčně kontroluje zavedený drobný majetek s evidencí z informačního systému. Specifickým případem evidence drobného majetku může být elektronika, kde mobilní telefony a notebooky bývají přiřazeny konkrétním pracovníkům. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

Co se oceňování majetku týká, je oceňován pořizovací cenou (cena, za níž byl pořízen, včetně nákladů s pořízením souvisejících), reprodukční pořizovací cenou (cena, za níž by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje, používá se pro majetek nově zjištěný, v účetnictví darovaný či bezúplatně nabytý) nebo vlastními náklady (přímé a nepřímé náklady bezprostředně související s vytvořením majetku vlastní činností). (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

Do hodnoty ocenění dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku vstupují například náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku (zejména odměny za poradenské služby a zprostředkování), platby za expertízy, předprojektové přípravné práce, licence, patenty, vyřazení stávajících staveb, zkoušky před uvedením majetku do stavu způsobilého k užívání a další. Do hodnoty naopak nevstupují náklady na opravu a údržbu, úroky z přijatých úvěrů, smluvní pokuty nebo kursové rozdíly. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

Pořízení, vyřazení či evidenci majetku řeší korporátní směrnice a pro zařazení i vyřazení jsou předem připraveny konkrétní formuláře. Připravené protokoly odevzdává oddělení investic na účtárnu.

Majetek společnosti je zaříděn do odpisových skupin podle přílohy č. 1 k zákonu č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Daňové odpisy hmotného majetku jsou zpravidla zrychlené, účetní odpisy jsou stanoveny podle použitelnosti a účtují se měsíčně do nákladů. Odpis u zápuštěk / forem je stanoven jako podíl vstupní ceny a doby použitelnosti nebo počtu vyrobených výkolků. Nehmotný majetek je odepisován rovnoměrně po dobu stanovenou v kupní smlouvě při pořízení práva užívání majetku na dobu určitou. V opačném případě je odepisován rovnoměrně po dobu 18 až 72 měsíců podle druhu majetku. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

## Výroční zpráva 2021

Krátce před dopsáním této práce jsem měl k dispozici výroční zprávu společnosti za rok 2021, tato však dosud není veřejně přístupná. Klíčovou informací, která z této zprávy vyplývá, je, že Kovárna VIVA, a. s., si opět upevnila pozici největší zápuskové kovárny v České republice. I přes veškeré kolísání a nestabilitu odběratelsko-dodavatelského řetězce, pandemii nemoci COVID-19, skokový růst všech nákladů, ale třeba také Green Deal se společnost dočkala v prvních třech čtvrtletích výrazného růstu poptávky, která převyšovala výrobní kapacity. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

Tento růst poptávky v konečném důsledku vedl k tržbám dosahujícím 1 991 milionů Kč (tato částka byla oproti plánu vyšší asi o 30 %), v porovnání s rokem předcházejícím tedy šlo o 41% nárůst. Výroba se po roční odmlce znovu blížila hranici 30 000 tun, to vše zapříčinilo hospodářský výsledek, který dosáhl 130 milionů Kč. Společnost ocenila, že oproti roku předcházejícímu docházelo k omezení poptávky spíše z důvodu omezení na straně vlastních kapacit, popřípadě dodavatelského řetězce. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

V boji o pozemky, který v původních prostorách baťovské továrny probíhá, se společnosti podařilo pořídit novou halu 85 (v pořadí již devátá budova společnosti) v blízkosti jejího areálu. Ta byla pořízena s vidinou rozvoje výroby. Hala nebyla jedinou větší investicí, došlo rovněž k robotizaci další linky a zvýšení kapacity nástrojárny pořízením nového obráběcího centra. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

Plány do roku následujícího obsahují mimo jiné investici do nové kovací linky. Předpokladem pro rok 2022 je rovněž mírný růst objemu prodeje i výsledku hospodaření, plán je na úrovni 8 %. Takové prognózy byly vypracovány i přes vědomí všech složitostí, které mohou nastat. Zřejmě je, že epidemiologická situace bude stále nejistá a ekonomika bude nadále vystavována silným makroekonomickým nerovnováhám, což zapříčiní růst cen a dost možná nestabilitu poptávky. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

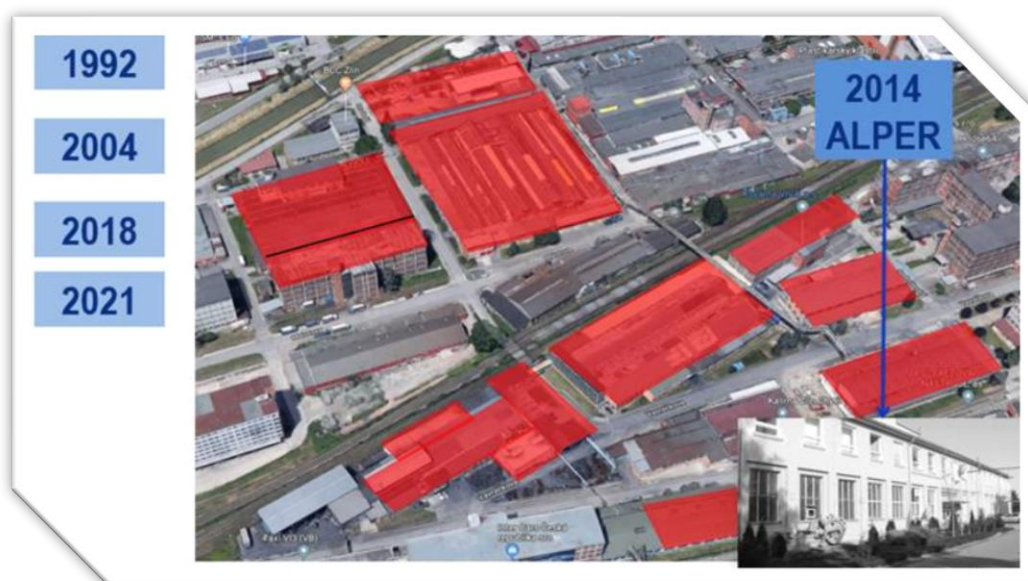
Na první pohled viditelnou změnu přinesl pohled na finanční výsledek hospodaření posledních dvou let. Zatímco v roce 2020 došlo ke ztrátě 6,2 milionů Kč, o rok později byl výsledek 5,6 milionů Kč. Rozdíl je způsoben zejména přeceněním eurových úvěrů. Firma znovu nerealizovala žádné kurzové zajištění, prostředkem snižování kurzového rizika je nákup vstupních surovin v eurech. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)



Předpokládaný vývoj do dalšího roku se opírá o pokračující dynamiku v cenách vstupů i výstupů a značné kolísání poptávky. To může být způsobeno nedostatkem některých komponent, zejména čipů. Tento trend se však již dal pozorovat ve druhé polovině roku 2021 a společnost se takové situaci plně přizpůsobila.

### 2.1.2 Návštěva společnosti

Díky vstřícnosti pana finančního ředitele společnosti Kovárna VIVA, a. s., jsem měl možnost na začátku dubna navštívit sídlo společnosti. Za zmínku stojí již samotný příchod k němu. Společnost se nachází ve Zlíně, není tedy překvapením, že je zasazena do prostorů bývalé baťovské továrny. Konkrétně pak do devíti budov (viz obr. 8), přičemž ta s číslem 74 je sídlem firmy. V této oblasti se v posledních letech vedl a stále ještě vede lýtý boj o každý metr čtvereční. Samo vedení společnosti uznává, že větší prostory by byly vhodnější, takto musí využívat i venkovních prostor pro ukládání polotovarů a dalších dílčích součástek. Růst však není jednoduchý.



Obr. 8: Schéma rozmístění budov tvořících Kovárnu VIVA, a. s. (Zdroj: interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

V sídle (viz obr. 9) je kromě kancelářských prostor také centrum robotizace a rovněž muzeum historie kovářství. Ačkoliv byla tato budova vystavěna již ve třicátých letech minulého století, současnou podobu dostala až při rekonstrukci v roce 2021. Při této asi 10milionové investici proběhla například výměna oken a renovace fasády. Snahou bylo zachovat baťovský vzhled, což se již na první pohled povedlo. (Pařenica, 2021)



Obr. 9: Pohled na zrekonstruované sídlo společnosti (budova č. 74) (Zdroj: Pařenica, 2021)

Moderní prostory této budovy mě zavedly do kanceláří různých útvarů (oddělení). Pro ilustraci jsem nahlédl na pracoviště technické přípravy výroby (TPV) sdílené s manažery nových projektů. Dále pak na oddělení kvality, obchodu a v neposlední řadě na úsek ekonomický, jehož součástí jsou pracovníci controllingu, v jehož čele je pak i finanční ředitel – oponent této diplomové práce.

Prohlídka následně pokračovala v ostatních budovách, v nichž probíhala samotná výroba. Ve společnosti dochází k mísení automatizované a manuální výroby. Nedílnou součástí výroby jsou tak obrovské stroje (kovací lisy a jiné), jejichž pořízení se vyčísluje do vyšších desítek milionů Kč. Vzhledem k automatizaci je součástí technologického útvaru rovněž oddělení robotizace. Takzvaní „robotáři“ mají převážně za úkol připravit programy a receptury pro správný chod robotů na kovacích či jiných zařízeních pro každý dílčí projekt. Pracují také na vývoji manipulačních či dílčích drobných komponentů robotů, kteří jsou pořizováni od externích specializovaných firem, za účelem zefektivnění vlastní výroby dosažením snížení pracovního cyklu či prodloužení životnosti, potažmo redukcí úkonů údržby. Další náplní jejich profese je školení operátorů výrobních sekcí, aby mohli samostatně robotické linky rozjíždět, uměli reagovat v situaci alarmových stavů či zvládli drobnou údržbářskou činnost. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

Z dlouhodobého hlediska tato autonomie robotického odvětví znamená pro firmu značnou úsporu nákladů, které by musela vynaložit na pravidelné a urgentní servisní práce,

či výjezdy externích dodavatelských společností spjaté také s výraznými prostoji na výrobních pracovištích. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

Hlavními důvody, proč se Kovárna VIVA, a. s., v posledních 10 letech stále více zajímá o automatizaci (robotizaci) pracovišť jsou zejména nedostatek lidské pracovní síly a zefektivnění pracovišť z mnoha pohledů. Těmi jsou četnost přestávek v rámci směny, šetření mzdových nákladů, neexistence hygienických limitů, ergonomické úlevy a další. Je vhodné dodat, že vyšší množství robotů ve výrobě nemusí nutně znamenat snižování počtu zaměstnanců. Jejich přítomnost je stále potřebná, mění se jen náplň jejich práce. Ta již není tak extrémně fyzicky náročná, čímž dochází k šetření zdraví operátorů, avšak zaměřuje se na jejich rozvoj v oblasti monitoringu, údržby, komunikace a samostatného rozhodování v rámci obslužné činnosti těchto strojních aparátů. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

Mezi obslužné činnosti jsou řazeny navážení vstupního materiálu, příprava palet, odvážení finálních produktů, nastavení strojního zařízení podle technické dokumentace, monitoring alarmových stavů, rozjezd či ukončení zakázky. Operátoři musí být rovněž schopni řešit malé technické závady, měli by vědět, kdy a jak se zachovat, komu případně hlásit problém atd. Roboti tedy sice napomáhají zefektivnění práce, nicméně plnění norem a tudíž plnění ekonomických plánů je stále silně závislé na lidech. Tím pádem je vlastně i jejich nasazení v konečném důsledku předmětem zkoumání auditorů a je v průběhu roku pod drobnohledem vedení podniku. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

Osobně jsem byl účasten výrobě jedné ze součástí do vysoce namáhaných dieselových vstříkovacích systémů (viz obr. 10). Ta probíhá tak, že je nejprve na oddělení TPV (technická příprava výroby) zkonstruována sada forem (zápustek), v nichž ve finální fázi výroby výkovku probíhá proces tváření pomocí působení mechanické síly kovací lisů různých typů.

Firma má vlastní nástrojárnu, ve které si zápustky sama vyrábí na základě technické dokumentace a programů pro CNC stroje připravené v oddělení TPV. Připravuje a vyrábí si rovněž další univerzální komponenty náradí pro tváření nezbytné.

Zápustky jsou kontrolovány pomocí 3D měřících zařízení a 3D scanu, aby došlo k odhalení případných vad dříve, než se zápustky dostanou do provozu kovárny. V opačném případě, kdy by byly odeslány na kovárnu bez kontroly, mohlo by dojít k zastavení linky a s tím spojeným dlouhým, a pro společnost především drahým, prostojům.



Obr. 10: Ilustrační obrázek jedné z vyráběných součástek (Zdroj: webové stránky Kovárny VIVA, a. s.)

Formy jsou tak následně zasazeny do bloků kovacího lisu. Takový lis je, jak bylo zmíněno výše, buď robotizovaný, plně automatizovaný, či poloautomatizovaný ve spojení se zkušenými, odborně zaučenými pracovníky. Ocel, která jim prochází pod rukama, je rozžhavena na více než 1 000 stupňů Celsia, proto vše probíhá za přísných bezpečnostních podmínek. Tato ocel má podobu kratších přířezů, ty byly dříve nařezány z delších kruhových tyčí, které společnost odebírá od svého nejdůležitějšího dodavatele – Moravia Steel, a. s. Nahřátá ocel je následně za pomoci lisu (síla toho nejsilnějšího dosahuje až 4 000 tun) vtlačena do připravených a pevně ukotvených forem v držáku lisu. Jejich životnost se pohybuje v řádu jednotek tisíců vyrobených kusů finálních produktů. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

Ostřížený výkovek se následně na pomalu jedoucím pásu řízeně ochlazuje tak dlouho, aby splňoval všechny požadované mechanické vlastnosti. Tato rychlost je vypočítána materiálovým specialistou, který vychází z požadavků jednotlivých zákaznických či světových norem tak, aby nedocházelo ke zmetkové výrobě. Takto zhotovený produkt se následně dostává na dokončovací procesy za účelem zkvalitnění povrchu dílu, kontroly případných vad a finálního balení dle předpisu zákazníka. Stále je potřeba mít na paměti, že vyráběné součástky následně putují do drahých motorů či dalších zařízení, přičemž každá malá nedokonalost (jako rýha, trhlina nebo špona) může celé zařízení zničit. Proto je kladen velký důraz na přesně specifikovanou rozměrovou a vizuální kontrolu každého kusu výrobní dávky. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

Mohlo by se zdát, že celý výše zmíněný popis výrobního procesu s auditem nesouvisí. Opak je však pravdou. Audit probíhá od první chvíle, kdy se auditor do firmy dostaví, a to i tzv. „očima“. Výrobní proces tak není zdaleka tím nejpřekvapivějším, co by výrok auditora mohlo ovlivnit. Skutečností je, že při dlouhodobé spolupráci, kterou konkrétně Kovárna VIVA, a. s., s auditorskou firmou má (zmiňuji v práci níže), touha auditorů po sledování takových procesů klesá na úkor sledování dokumentace, ovšem nikdy se nestane nezanedbatelnou.

### **2.1.3 Finanční analýza**

Pouze okrajově se v práci dotknu tématu finanční analýzy společnosti, a to konkrétně těch oblastí, které mohou být pro auditory důležité. Využiji skutečnosti, že jsem pro stejnou společnost v roce 2019 zpracovával finanční analýzy v rámci své bakalářské práce.

Jejím výsledkem tehdy po podrobení společnosti typickým metodám finanční analýzy bylo, že Kovárna VIVA, a. s., na tom byla z pohledu finanční situace znamenitě a do budoucna se dal předpokládat další růst. Realita mi v tomhle případě dala i přes zcela nepředvídatelnou pandemickou situaci za pravdu, když si společnost v průběhu let držela pozici největší zápusťkové kovárny v České republice a kvalita finančních výsledků neustávala. Svoji reputaci si udržela nejen v již zavedených regionech, ale expandovala i do dalších zemí. (Břečka, 2019)

Podávání stabilních výsledků je jistě jednou ze silných stránek, které mohou imponovat také auditorům. Těmi dalšími může být i jiná stabilita, a to ta, jež se týká obsazení vedoucích pozic ve společnosti. Vedení společnosti se totiž nemění, i přes změnu v majetkové struktuře před pár lety.

Další silnou stránkou pro auditory může být, ačkoliv to zní poměrně humorně, že společnost pro své povinné audity nemění vykonávající auditorskou společnost. Časté změny by totiž předznamenávaly problém ve firmě. K výměnám se občas sahá totiž i v okamžiku, kdy podniku hrozí od jedné auditorské společnosti špatně vyznívající výrok, a tak se na poslední chvíli vloží do rukou jiné.

Kromě zmíněných se tak silné stránky společnosti dají shrnout následovně. Společnost je schopna realizovat produkty nejvyšší kvality, je znalá vyspělých technologií, zdobí ji v oboru vysoká prestiž, má skvělé vztahy se zákazníky a partnery, disponuje silným portfoliem odběratelů, spadá pod velmi silnou mateřskou společnost, která je navíc hlavním dodavatelem klíčového hutního materiálu.

Slabou stránkou mohou být klesající počty kvalifikovaných pracovníků na trhu práce a s tím spojený slabý příliv mladých pracovníků. Další může být slabší regionální marketing, o němž se sama společnost zmiňovala v nejčerstvější výroční zprávě jako o jednom z cílů do nového roku. Z určitého úhlu pohledu mohou být za slabou stránku považovány i prostory, v nichž se společnost nachází. Ačkoliv jde o prostory s bohatou historií a dobře situované v rámci města, má firma jen omezené možnosti pro rozšiřování svého areálu.

Příležitosti se jednoznačně mohou týkat expanze do dalších zemí. Zákazníci pocházejí z mnoha různých zemí Evropy, ale v posledním období se začala rýsovat cesta i do Číny. Dále se může jednat o spolupráci s partnery na vývoji, o neustálé zkvalitňování výrobků s cílem udržet se na špičce oboru či dotační programy na nové technologie.

Hrozby by se samozřejmě týkaly především pandemické situace ve světě. Ačkoliv se společnost dokázala v předešlých letech vypořádat s každou dosud vytvořenou nástrahou, neustálé opakování restrikcí a omezení by mohlo společnost ohrozit, a to při nejmenším poklesem poptávky. Hrozbou mohou být rovněž kurzy měn vzhledem k absentujícím zajištěním kurzových rizik ve společnosti a v neposlední řadě skokově rostoucí ceny materiálu a energií. Se zmíněnými obtížemi postihujícími celý svět může souviset i jedna z příležitostí. To, že se Kovárna VIVA, a. s., dokázala se všemi vyrovnat neznámá, že to zvládly i konkurenční společnosti. Proto se může pokusit o zisk nových projektů, které zůstaly po zaniklé konkurenci.

		Pozitivní	Negativní/Skodivé
		<b>Silné stránky</b>	<b>Slabé stránky</b>
		<b>STRENGTHS</b>	<b>WEAKNESSES</b>
INTERNÍ	1	Podávání stabilně silných výsledků	1 Klesající počty kvalifikovaných pracovníků na trhu práce
	2	Stabilita v obsazení vedoucích pozic	2 Slabý příliv mladých pracovníků
	3	Dlouhodobá spolupráce se stejným auditorem	3 Regionální marketing
	4	Silné portfolio odběratelů	4 Prostory s omezenou možností rozšiřování
	5	Znalost vyspělých technologií	5
	6	Vysoká prestiž v oboru	6
	7	Vztahy se zákazníky a partnery	7
	8	Velmi silná mateřská společnost	8
		<b>Příležitosti</b>	<b>Hrozby</b>
		<b>OPPORTUNITIES</b>	<b>THREATS</b>
EXTERNÍ	1	Expanze do dalších zemí	1 Pandemická situace ve světě
	2	Spolupráce s partnery na vývoji	2 Měnové kurzy
	3	Udržení se na špičce oboru pomocí zkvalitňování výrobků	3 Rostoucí ceny energií
	4	Dotační programy na nové technologie	4 Rostoucí ceny materiálu
	5	Možnost zisku projektů po konkurenci, která neustála ekon. situaci	5
			6
			7

Obr. 11: SWOT analýza Kovárny VIVA, a. s. (Zdroj: vlastní zpracování)

## 2.2 Příprava na audit

### 2.2.1 Informační systém používaný ve společnosti

O infosystému, který se bude napříč společností používat, se naposledy rozhodovalo v roce 2007. Změna infosystému je poměrně nákladnou záležitostí, proto je jakýkoliv zásah předmětem dlouhých debat. Pro přehled, co může znamenat zmíněná poměrně nákladná záležitost, změna infosystému se může v ekonomickém měřítku pohybovat až v procentech obratu společnosti.

O tom, který z infosystémů byl používán před zmíněným datem, nemám, vzhledem k fluktuaci pracovníků, informace. Za 15 let přece jen došlo k menší či větší obměně zaměstnanců. Tehdy ovšem došlo k rozhodnutí, které trvá v platnosti až do dnešního dne. Jako infosystém byl vybrán Abas ERP.



Obr. 12: Logo softwaru abas ERP (Zdroj: webové stránky společnosti Abas Software GmbH)

Jde o infosystém, který není u českých společností tak běžný. Běžnější je snad jen v oboru automobilového průmyslu. Jedná se o německý infosystém, který byl v okamžiku výběru zvolen pro potřeby společnosti jako nejvhodnější. Aspekty, jež byly zvažovány, byly možnosti přizpůsobení, stabilita a česká podpora. Tu infosystému Abas ERP zajišťuje spolupráce s firmou amotIQ, s. r. o. Ta je lokalizačním partnerem již od roku 2003. Zabezpečuje aktualizace z hlediska daňových i jiných požadavků. Úpravy pro český a slovenský trh obsahují změny účetní osnovy, tisku DPH, Intrastatu, bankovní elektronická výměna dat (EDI) a další. (webové stránky Abas ERP)

Přesto se mi po konzultaci s finančním ředitelem Kovárny VIVA, a. s., dostalo odpovědi, že pokud by měl zdůraznit některý z nedostatků tohoto infosystému, přece jen by

to byla česká lokalizace. Vzhledem k mnohem užšímu týmu pracovníků na české lokalizaci než u konkurenčních infosystému (především SAP) hrozí větší prodleva při zapracovávání změn a novinek. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

Ke klíčovým oblastem, které informační systém nabízí, se dají přiřadit v souvislosti s výrobním podnikem následující:

- správa zákazníků a dodavatelů,
- řízení vztahů se zákazníky (CRM),
- správa materiálu, polotovarů a výrobků,
- nákup a prodej,
- skladové hospodářství,
- logistika,
- expedice,
- kapacitní plánování,
- výroba a sběr výrobních dat,
- nákladové, finanční a korporátní účetnictví,
- reporting a statistiky. (webové stránky Abas ERP)

Jednu z výhod tohoto infosystému klient pozná krátce po okamžiku, kdy se rozhodne pro jeho využívání. Jsou jí krátké implementační lhůty a hladká integrace do firemní struktury, alespoň to tak uvádí sama společnost na svých webových stránkách. Metodickou implementací se doba zavádění zkracuje až o jednu čtvrtinu a návratnost investice je dosažena za velmi krátkou dobu. (webové stránky Abas ERP)

Svoji cenu má infosystém i v neustálé snaze každoročního zlepšování a aktualizování. Každý rok je poskytována nová verze systému tak, aby byla zajištěna spolehlivost systému. Velmi užitečný je i tím, že je podporován různými typy operačních systémů. Funguje totiž jak na Linuxu, tak na Unix i Windows. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

To, co si chválí sama Kovárna VIVA, a. s., tedy uživatelskou přívětivost, přizpůsobivost a flexibilitu, oceňují i některé prestižní žebříčky. Infosystém abas ERP se v průběhu let pravidelně umísťuje na špičce oceňovacího portálu Benchmark mezi poskytovateli ERP ve skupině B (tedy poskytování pro středně velké podniky), ale také ve studii ERP vydavatele Konradin. (Current ERP Studies: What is more important to ERP Users?)



Čeština byla již 28. podporovaným jazykem infosystému abas ERP. Mezi zákazníky tak patří společnosti ze širokého výčtu zemí. List klientů obsahuje například německý Möhling GmbH, rovněž německý ADAPT, který operuje mimo jiné v Chorvatsku, rakouský Pankl AG, slovenský GeWiS Slovakia, s. r. o., a v Česku kromě Kovárny VIVA, a. s., také například HF- Czechforge, s. r. o. (rovněž výroba zápusťkového kování) či Elkamet s. r. o. (výroba kompletních systémových nádrží). (webové stránky Abas ERP)

Spokojenost Kovárny VIVA, a. s., se zmíněným informačním systémem deklaruje nejen fakt, že je využíván již více než 15 let, ale také skutečnost, že se ani do nejbližší budoucnosti neuvažuje o změně. Vzhledem k tomu, že společnost nikdy nezaznamenala od auditora výrok s výhradami, je i z tohoto pohledu informační systém považován za dostatečný a spolehlivý. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

### **Konkrétní příklad z infosystému**

Ocenění výrobních nákladů produktu probíhá pomocí systému tzv. plánovaných cen. Tyto ceny jsou kalkulovány ve všech výrobních procesech od příjmu hutního materiálu po samotnou výstupní kontrolu potažmo expedici hotových produktů k zákazníkovi. Systém při účtování používá výhradně tuto cenu. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

U hutního materiálu jde o rozpad nákladů na základní cenu navýšenou o přírážky za šrot a legury (přírážka řídicí se vývojem cen legujících prvků). Přírážky jsou aktualizované zpravidla čtvrtletně podle vývoje trhu s ocelí. Celková cena výrobku je tedy následně stanovována jako součet základní ceny a výše popsanych příplatků. Přírážky na legury se vypočtou ze spotřební hmotnosti, naproti tomu šrotová přírážka se počítá zpravidla z čisté hmotnosti výkovku. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

Čtvrtletní přecenění příplatků se provádí zejména z důvodu zajištění stability cen s tím, že hodnota příplatků se stanoví jako průměr příplatků stanovených hutěmi ve čtvrtletí předcházejícím. Je to tak v souladu s tím, že materiál, který společnost aktuálně zpracovává, bývá pořízen v jistém předstihu. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

V dalších výrobních procesech se plánovaná cena skládá ze vstupu, tj. plánované ceny předchozího výrobního kroku, a nákladů na konkrétní výrobní operace vztažené k pracovišti či stroji, respektive skupině strojů. Každá skupina strojů je ohodnocena hodinovou sazbou, kterou stanovuje oddělení controllingu. U procesu kování je do plánované ceny zahrnut i tzv. podíl náradí neboli rozpad nákladů na zhotovení sady zápusťek a univerzálů (nákupní cena nástrojového materiálu, cena práce a renovace náradí)

konkrétních pro daný výkovek. Konkrétněji je to podíl nákladů na výrobu náradí a množství kusů v kovací dávce. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

Další složkou plánované ceny v tomto procesu je v posledním období stále významnější cena energií. Aby mohlo dojít k zápusťkovému tváření, je nutné vstupující polotovary rozeřhát na velmi vysokou teplotu přesahující 1 100 stupňů Celsia, k čemuž slouží indukční ohřívací zařízení, které jsou ve firmě využívány jak elektrické, tak plynové. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

Zboží	Označení	Skupina	Sts	+/-	Typ porizení	Chy	Mno	Skł	DI	Overł	Tr	Zákl c	Mates	Mater	Ma	Ext	Ext	Ext	Prodł	Prodřa	F	Prodřa	ProdřV	Celki	Celkes	Celki
1	K15612_VAV3	15612B	VIVA ZLIN	-	Vlastní výroba								9,0426	4,2462	888				0,0144	21,2029	3	57,9990	7,0676	,0559	32,5167	5726
2	D15612C_VAV3	15612B	VIVA ZLIN	-	Vlastní výroba		1	Ks	40	4,2462	31		7,0096	4,2161	257				1,1375	0,4275	3	0,7125	0,1425	,8596	4,7861	6457
3	MAH55_03_D45/C	AH55_03-D45/C	VIVA ZLIN	=	Externí porizení		2,08	kg	96	4,2161	57	Nákuř	3,3700	2,0270	970									,3700	2,0270	3970

Obr. 13: Screen č. 1 z rozhraní používaného informačního systému (Zdroj: interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

Všechny tyto zmíněné složky jsou pravidelně aktualizovány zodpovědnými zaměstnanci, aby finální propočet plánované ceny probíhající na základě automatizovaných výpočtů v rámci informačního systému Abas ERP, byl vždy aktuální. Pro zajímavost náhled předběžné kalkulace v informačním systému Abas ERP procesu kování lze vidět na obrázku (obr. 13). Takto se postupně sčítají výrobní náklady u všech procesních toků až do finální plánované ceny, která vzniká po závěrečné výstupní kontrole a balení. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

U některých projektů k těmto interním nákladům přibývají náklady externí, a to za smlouvenou kooperaci, která se u Kovárny VIVA, a. s., týká povrchové úpravy výkovku (lakování, zinkování aj.) nebo také obrábění, tepelné zpracování apod. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

Kritéria, výsledek Možnosti výstupu

Formulář oblasti účtů 16 Výkaz zisku a ztráty ve druhovém členění podle PI

Období I Rok Počet měsíců Konečný měsíc  
 Období II  
 Období III  
 Období IV

Způsob výpočtu Má děti-Dal  
 Účtovací měna CZK  
 Účetní okruh UCETNI  
 Jazyk výstupu Čeština

Expand all levels Vyprázdnit tabulku

Stup.		Oblast účtů	Účet	Rozsah položek	Náklad	Hlavička	Část tal	Období I	D	Období D	Část/ Odchylka	Období D	Období D	Část/ Odchylka	Označení
1	1	-	181001			-1,00	1,00	59904797,73		0,00	100,00	0,00	0,00	0,00	I. Tržby z prodeje výrobků a s
2	1	-	181003			1,00	1,00	37515526,52		0,00	100,00	0,00	0,00	0,00	A. Výkonová spotřeba (Souč
3	1	-	181007			1,00	1,00	1665371,55		0,00	100,00	0,00	0,00	0,00	B. Změna stavu zásob vlastn
4	1	-	181009			1,00	1,00	7031976,93		0,00	100,00	0,00	0,00	0,00	D. Osobní náklady (Součet D
5	1	-	181014			1,00	1,00	2053618,00		0,00	100,00	0,00	0,00	0,00	E. Úpravy hodnot v provozn
6	1	-	181020			1,00	1,00	1769645,24		0,00	100,00	0,00	0,00	0,00	III. Ostatní provozní výnosy l
7	1	-	181024			1,00	1,00	97573,10		0,00	100,00	0,00	0,00	0,00	F. Ostatní provozní náklady i
8	1	-	181030			1,00	1,00	13310376,87		0,00	100,00	0,00	0,00	0,00	* Provozní výsledek hospoda
9	1	-	181039			1,00	1,00	602,50		0,00	100,00	0,00	0,00	0,00	VI. Výnosové úroky a podob
10	1	-	181043			1,00	1,00	53755,96		0,00	100,00	0,00	0,00	0,00	J. Nákladové úroky a podob
11	1	-	181046			-1,00	1,00	532035,33		0,00	100,00	0,00	0,00	0,00	VIII. Ostatní finanční výnosy

Obr. 14: Screen č. 2 z rozhraní používaného informačního systému (Zdroj: interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

Výše uvedený obrázek (obr. 14) z rozhraní informačního systému se sice týká výkazu zisku a ztráty jednoho z dřívějších období, nicméně předmětem auditorova zájmu bývá častěji spíše rozvaha. Zůstatky na některých aktivních účtech rozvahy je vždy potřeba řádně prověřit. Prostřednictvím nich totiž může dojít k výraznému zkreslení celkového hospodářského výsledku podniku, a to například pomocí rozpuštění časového rozlišení, nákladů příštích období nebo ověření reálné hodnoty některých rozvahových položek.

## 2.2.2 Oběh dokladů

S informačním systémem úzce souvisí i téma účetních dokladů, tedy průkazných účetních záznamů, v nichž se zachycuje a ověřuje hospodářská či účetní operace. Povinnost účtovat na základě takových dokladů ukládá přímo zákon o účetnictví, a to z důvodu průkaznosti účtování.

Takový doklad, aby mohl být k prokázání použit, musí být řádně označen (tak, aby byla zabezpečena vazba mezi jednotlivými doklady a zápisy v účetních knihách), musí na něm být popsán obsah účetního případu a označení účastníci (může se jednat o nákup materiálu, úhradu přijaté faktury, výplatu mzdy aj.), dále musí být uvedena peněžní částka nebo údaj o množství za měrnou jednotku (buď 1 000 Kč nebo 10 ks po 100 Kč). V neposlední řadě nesmí chybět datum okamžiku vyhotovení účetního dokladu a datum uskutečnění účetního případu a celý doklad musí být stvrzen podpisem osoby odpovědné za účetní případ a osoby odpovědné za jeho zaúčtování.

Mezi typické druhy takových dokladů se řadí:

- Faktury přijaté a vystavené
- Příjmové a výdajové pokladní doklady
- Bankovní výpisy
- Vnitřní účetní doklady (příjemky, výdejky aj.)

V Kovárně VIVA, a. s., probíhá oběh dokladů zejména elektronicky. Valná většina dokladů je zpracovávána právě tímto způsobem, pouhý zlomek pak v papírové podobě a do elektronické podoby je následně skenován. Přijatou fakturu po navedení schvaluje kompetentní osoba a po schválení a doplnění čísla objednávky je určena k zaúčtování. Ve společnosti je tak využívána tzv. bezpapírová kancelář. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

Sáhnout k takovému kroku není pro žádný podnik snadné, obzvláště u velkých společností je zapotřebí kompletní přestavba podnikového work-flow. Kovárna VIVA, a. s., se k tomu však již před lety odhodlala. O spokojenosti s tímto řešením hovoří i skutečnost, že v době méj osobní návštěvy ve společnosti právě probíhalo rozšíření takové kanceláře, kterým bylo zaměstnáno prakticky kompletní účetní oddělení.

Nově používaným softwarem se stal M-Files. Ten zajišťuje správu dokumentů nebo třeba e-mailů od vytvoření až po likvidaci. Zároveň zmíněné (doplněné například o čísla objednávek, informace o zakázkách, podrobnosti o zákaznících) propojuje navzdory tomu, že jsou takové informace uloženy v různých adresářích. (webové stránky M-Files)



Obr. 15: Logo společnosti M-Files Corporation (Zdroj: webové stránky M-Files Corporation)

M-Files Corporation je původem finská společnost, která byla založena v roce 2002. Již v roce 2009 otevírala první pobočku v USA a o dva roky později se přeorientovala na v současnosti nabízené služby. Momentálně zaměstnává přes 500 lidí a pomáhá přibližně 5 000 společnostem ve více než 100 zemích světa. (webové stránky M-Files)

Do zavedení tohoto softwaru si společnost vystačila se systémem dokoniCASE od japonské technologické společnosti Konica Minolta. Ten byl mimo jiné využíván pro nákupní požadavky, jejich schvalování a fakturování. Zejména však pro požadavky interní, nikoliv pro objednávky hutního materiálu. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

Přechod k bezpapírové kanceláři ve společnosti probíhal zcela obvyklým způsobem. Nejmenším, ale důležitým prvním krokem, bylo naplno začít využívat možnosti elektronického kalendáře. Ten, pokud se využívá v plné míře všech jeho služeb, slouží k naprosto snadné kooperaci kolegů, kteří pomocí něj sdílí údaje a plánují hromadné schůzky. K tomuto kalendáři má přístup každý, kdo ho potřebuje a dostane se k němu prakticky odkudkoliv. Proto jde o úvodní krok ke zbavení se závislosti na fyzické kanceláři.

Klíčovým krokem je samozřejmě digitalizace faktur. Při zmínění pojmu bezpapírové kanceláře jde pravděpodobně o to, co každého napadne, nicméně mýtem je myšlenka, že se jedná o jedinou část bezpapírové kanceláře. Faktury jsou v takovém případě vytvářeny ideálně pomocí některé z fakturačních aplikací. Dalším stěžejním pilířem bezpapírové kanceláře je elektronický podpis.

Pokud byla společnost zvyklá fungovat zejména těmito dvěma směry již před koronavirovou krizí, což byl i případ Kovárny VIVA, a. s., vyhnula se během pandemie několika významným problémům. Většina pracovníků totiž v tomto období pracovala z domu, proto mohly nastat komplikace s dohledáváním potřebných dokumentů, které samozřejmě ležely v kanceláři. Nejčernějším scénářem by byla kompletní závislost na papírových fakturách, jež někdo musel jezdit vyzvedávat, zpracovávat a nějakým způsobem dostávat ke spolupracovníkům. Nevyhnul se přitom logicky chybám, které mohly celý proces zpomalit.

A právě úspora času je jednou z nejvýraznějších výhod bezpapírové kanceláře. Čas vynaložený k hledání potřebných papírových dokumentů lze strávit mnohem efektivněji. Digitalizované dokumenty jsou totiž uloženy na centrálním úložišti (jakási dokonale organizovaná kartotéka), v němž lze pomocí výkonných vyhledávacích nástrojů najít požadované dokumenty do několika vteřin.

Nepřekvapí ani další výhody, jednou z nich je úspora místa. Dokumenty jsou ukládány na místním serveru či cloudu. Papír zabírá spoustu místa, k jeho ukládání by tak bylo třeba vyhradit i potřebné prostory, za jejichž pronájem se platí. Když se papíru společnost zbaví, sníží se jí tedy i náklady. Kromě úspor za prostory může jít o ušetření na výdajích za papír, inkoust, toner, poštovné a další.

Bez zmínky nelze přejít ani s bezpapírovou kanceláří spojenou ochranou životního prostředí (snížení tvorby skleníkových plynů, odlesňování, globální oteplování) nebo zvýšenou bezpečností. Software pro správu elektronických dokumentů totiž disponuje pokročilými bezpečnostními funkcemi, díky nimž dochází ke snížení rizika ztráty, poškození či zničení dokumentu.

Kromě digitalizace faktur či čteného využívání elektronického kalendáře využívá společnost v rámci bezpapírové kanceláře také softwaru k rychlému a přehlednému řízení a automatizaci libovolných obchodních procesů odkudkoliv. Takové procesy lze spravovat, dokumenty z nich archivovat, manipulovat s nimi, zasílat ke schvalování i je elektronicky podepisovat. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

### **2.2.3 Výběr auditora**

Rozhodnutí o tom, kdo bude audit ve společnosti provádět, je velice citlivou záležitostí. Není překvapením, že konečný výběr schvaluje valná hromada. Tak to koneckonců ukládá česká legislativa.

Změna auditora je nevíтанou a často nákladnou komplikací. Spolupracovat s jednou a tou samou auditorskou společností je ideálním scénářem a Kovárna VIVA, a. s., se z toho počínu může radovat. Vždy jí totiž audit zpracovávala stejná firma a ani do budoucna, minimálně té nejbližší, neuvažuje o změně postoje. Jde o otázku důvěry akcionářů v předmětného auditora. Ačkoliv neuvažuje o změně auditora, smlouva s ním je vždy podepisována na jeden rok. Důvodem je inflace. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

Společnost si je vědoma skutečnosti, že vybraná auditorská firma není nejznámějším jménem na poli auditorů. Mluví za ni však výsledky, a to jak u ostatních firem, tak při dlouholeté spolupráci právě s Kovárnou VIVA, a. s. Ne vždy totiž jméno a značka zaručuje úspěch. Společnost si je toho vědoma, proto se tímto směrem neubírá. Sama se totiž samoučícím způsobem zajímá o komplexní situaci na auditorském poli. Je si tedy vědoma přešlapů auditorských firem těch nejproslulejších jmen.

Za všechny lze jmenovat kauzu, která v současnosti hýbe světem. K jejímu zmapování mě přivedl právě finanční ředitel Kovárny VIVA, a. s., při osobním rozhovoru. I na tom lze demonstrovat jeho snahu o širokou orientaci v problematice auditu a tudíž schopnost připravit se na auditorovu návštěvu.

Před dvěma lety se objevila zpráva o nekalých praktikách německého technologického giganta Wirecard, jehož rozvoj byl připodobňován k Microsoftu Billa Gatese a jenž představoval zářný příklad toho, že i v zemi natolik zaměřené na tradiční průmysl může vzniknout digitální dravec schopný konkurovat americkým a čínským společnostem. Problém byl ve vykazování téměř dvou miliard eur na bankovních účtech. Tyto peněžní prostředky ovšem nikdy neexistovaly. Daná částka tvořila asi jednu čtvrtinu celé rozvahy, rozhodně tak nešlo o drobné peníze. Automaticky se pak upřel zrak na auditorskou společnost, kterou byla v tomto případě společnost EY, dříve Ernst & Young. (Storbeck, 2021)

Právě tato mezinárodní síť poradenských společností, která poskytuje mimo jiné auditorské služby, patří společně s PricewaterhouseCoopers, Deloitte a KPMG do tzv. „Velké čtyřky“. Jiný skandál mimochodem přispěl ke zúžení z tzv. „Velké pětky“. Tu v roce 2002 opustila společnost Arthur Andersen, jenž čelila podezření z podílu na účetních podvodech v americké energetické firmě Enron. O několik let později sice byla obvinění zproštěna, nikdy se z nich však nedokázala vzpamatovat. Otázkou tak bylo, jak kauza Wirecard poznamená EY, která působí ve velkém množství zemí světa. Na českém trhu se objevila na počátku 90. let minulého století. (Segal, 2021)



Obr. 16: Staré (vlevo) a nové (vpravo) logo auditorské společnosti EY (Zdroj: webové stránky EY)

Představitelé EY se opakovaně nechali slyšet, že k žádnému pochybení z jejich strany nedošlo a že byli oběťmi propracovaného podvodu, který obsahoval zkorumpované zaměstnance banky, falešné internetové obchody a dokonce makety bankovních poboček na Filipínách. Upozorňovali rovněž na vážnou vnitřní kontrolu ve společnosti a na roli dozorčí rady, která celou operaci vědomě či nevědomě kryla. Roli v ní hrálo i nejužší vedení společnosti. (Storbeck, 2021)

Kritici auditorské firmy EY ovšem zmiňovali, že se pokouší obhájit neobhájitelné. Auditorům vyčítali, že stačilo pouze prověřit podstatu a identitu operací, při nichž vedení firmy převádělo peníze na filipínskou banku, která ve skutečnosti neexistovala. V takovou chvíli přišel na řadu typický argument auditorů kdykoliv, když se podobný skandál objevil. Říkají totiž, že auditor není kriminalista, který má pravomoc kontrolovat e-mailová konta či provádět výslechy. Auditor dokonce neměl ani možnost obracet se na policii v případech odhalených pochybností, vždy musel primárně komunikovat s dozorčí radou. Ta ovšem v tomhle případě sama na podvodu participovala.

Auditorská společnost EY si po léta nevyžádala klíčové informace o účtech od jedné ze singapurských bank, kde Wirecard tvrdila, že má až jednu miliardu eur v hotovosti. Místo toho spoléhali na dokumenty poskytnuté správcem se sídlem v Singapuru. Ty však byly později prohlášeny za padělky. Argument auditorské společnosti zákonem o důvěrnosti informací bránícím v obrácení se přímo na banku nezávislí odborníci na audit smetli ze stolu. Shrnuli to jako hrubé porušení profesní povinnosti, pokud jde o potvrzení o zůstatku. (Pečinková, 2021)

Jednání představitelů společnosti Wirecard již zná první tresty. Po téměř dvou letech rozkrývání tohoto komplexního podvodu, při němž se před vyšetřovací komisí německého parlamentu dostala i tehdejší německá kancléřka Angela Merkelová, která se při svých zahraničních cestách za společnost aktivně zasazovala, obvinila německá prokuratura předsedu představenstva z podvodu, zpronevěry a účetních manipulací. Tvrdila totiž, že obviněný o ztrátových aktivitách Wirecardu věděl již od roku 2015 a že následné půjčky více než tři miliard eur od různých bank byly využity ke krytí nákladů podniku. Kromě předsedy představenstva je mezi obviněnými rovněž tehdejší provozní ředitel Jan Marsalek. Muž s českými kořeny však před úřady prchl (patrně do Ruska) a Interpol ho v roce 2020 zařadil mezi nejhledanější osoby světa. (McCrum, 2022)



Dopad na auditorskou společnost však ještě zůstává nejistý. Odborníci se zdráhají předpovídat, že by ji mohl postihnout stejný osud jako společnost Arthur Andersen při skandálu okolo americké společnosti Enron, nicméně již nyní je jisté, že následky budou tak jako tak drtivé. Již před rokem se hovořilo o ztrátě zakázek za více než 100 milionů eur. Výměnu auditora například zvažovala Commerzbank, jedna z 15 bank, které Wirecard poskytly revolvingový úvěr za téměř dvě miliardy eur. (Pečinková, 2021)

Ztráty EY však nečítají pouze ztrátu zakázek, přičítají je potřeba rovněž obří náklady na právní poradenství a obranu proti žalobám. Proti společnosti mimo jiné zahájilo vyšetřování mnichovské státní zastupitelství. Zemský soud již před rokem napočítal téměř 300 žalob proti EY žádajících náhradu škody, další žaloby byly v očekávání. (Pečinková, 2021)

Nejnovější zprávy hovoří o tom, že evropská skupina investorů Better Finance založila nadaci, která má pomoci 30 000 investorů získat zpět 1,5 miliardy eur, o které přišli při krachu Wirecard. Nadace byla založena podle nizozemského práva, což nabízí možnosti, které německé právo nenabízí. Zamířit přitom chce právě na společnost EY. Všechna prvoinstanční soudní rozhodnutí různých senátů přitom potvrzovala stanovisko společnosti EY, a tedy že neexistují žádné nároky na náhradu škody. Pokud EY nebude ochotna dohodnout se smírně, což je krajně nepravděpodobné, obrátí se investoři na soud. I téměř dva roky po odhalení podvodu se tak musí auditorská společnost potýkat s ohromnými potížemi. (Jones, 2022)

A to vše i s přihlédnutím k tomu, že úkolem auditora vlastně není nelegální činnost odhalit, jeho cílem je prověřit procesy nastavené ve společnosti podle podmínek stanovených právními předpisy. Toho všeho si je vědoma i Kovárna VIVA, a. s. Krásně se to dá prezentovat na případech z českého prostředí.

Ve Fulneku se hlavní ekonom strojírenské firmy VVM-IPSO provinil účetní zpronevěrou, kdy z účtů společnosti v rozmezí devíti let vyvedl téměř 300 milionů Kč, většinu následně prosázel na sportovní výsledky. Svoje činy maskoval třeba tak, že vždy před účetní závěrkou část peněz vrátil. V Kuřimi se pro změnu provinila hlavní účetní, která se bezhlavě zamilovala do internetového podvodníka, jenž požadoval peníze. K tomu využila firemního účtu, z něž posílala velký obnos peněz, v průběhu roku jeho výše překročila hranici 100 milionů Kč. Ani v tomto případě se na to nepřišlo při první účetní

závěrce díky externímu auditu, ale až v průběhu dalšího období na základě interního auditu, který byl nařízen na základě podnětu podřízených účetních.

Shrnout se takové skandály dají tak, že pokud se ve společnosti jednotlivec rozhodne pro podobné jednání a jedná se o osobu, která je zběhlá v ekonomické oblasti, jde pro auditora o stěží odhalitelné činy. A to i v případech, kdy peněžní prostředky mizí přímo z pokladny.

Jeho náplň práce si totiž nelze představit tak, že si otevře pokladnu a manuálně přepočítává, zda udávaná částka odpovídá skutečnosti. Mnohem lepší představa je taková, že auditor prošetřuje, jestli na účtu pokladny nedošlo k neobvyklým transakcím. Z toho důvodu není neobvyklé, že se na podobné jednání může přijít až po několika letech a rozhodně to nelze považovat za chybné jednání auditora.

Společnost EY se mimochodem do povědomí českých občanů dostala před dvěma lety, kdy se stala součástí sporu okolo Agrofertu, a. s. Experti z této společnosti totiž v roli auditora ověřovali zejména účetnictví zmíněného konglomerátu operujícím zejména v oblasti zemědělství a potravinářství, ale starat se museli také o další aspekty, například o zprávu o vztazích. Ta popisuje strukturu vlastnictví firmy. A právě ta se stala předmětem podnětu politické strany Pirátů směrem ke Komoře auditorů České republiky, nelíbilo se jim totiž, že v ní úplně scházelo jméno tehdejšího premiéra České republiky Andreje Babiše. (Pergler, 2020)

Taková skutečnost rozhodně není pouze formální záležitostí. Podle v současnosti již jedné z vládních politických stran by podobné opomenutí Andreje Babiše jakožto ovládající osoby mělo do budoucna vliv na schopnost získávat evropské i národní dotace. Piráti se snažili své argumenty pro Komoru auditorů České republiky opřít o audity Evropské komise či rozhodnutí nejvyššího státního zástupce JUDr. Pavla Zemana, v němž uvedl, že premiér vykonával v obchodních korporacích provozujících média rozhodující vliv.

Komise ovšem o pár měsíců později rozhodla, že kárné řízení s auditorskou firmou nezahájí. Tento výsledek není pro můj záměr tak důležitý jako okolnosti při jednání. Celý proces totiž odhalil staronový problém auditorské branže. Globálně uznávané společnosti, jako právě EY, jsou podle kritiků až moc velké na to, aby svůj byznys vykonávaly dostatečně nezávisle.

Případ totiž řešila Komora auditorů České republiky, tedy profesní organizace, která ze zákona dbá na nestrannost svých členů. Konkrétně tento případ však nemohla prošetřovat

v kompletním složení. Tři ze sedmi členů se nemohli účastnit z důvodu napojení na Agrofert, a. s. Prezidentkou celé Komory pak byla (a stále je) jedna z partnerek auditorské větve EY. Ta přitom vedla tým pracující na zakázce ve Státním zemědělském intervenčním fondu, což byla takzvaná platební agentura přidělující dotace z evropských fondů. Na takových dotacích byla značně závislá rentabilita Agrofertu a. s. A tuto zakázku společnosti EY přidělilo v roce 2014 Ministerstvo financí vedené právě politickým uskupením okolo Andreje Babiše. (Pergler, 2020)

Závěrem je tak konstatování, že jméno auditora nemusí být vždy tím nejrelevantnějším aspektem při jeho výběru. Globální značky s sebou jistě přináší neoddiskutovatelné znalosti a odborné renomé, na stranu druhou mohou mít své nedostatky nahrávající různým spekulacím. Je pak tedy na každé společnosti, jakou z nabízených auditorských firem si pro své potřeby vybere.

### **Společnost vykonávající audit**

V Kovárně VIVA, a. s., audit neprovádí žádná z firem „Velké čtyřky“, ale jedna z regionálních společností věnujících se oblasti auditu. Ve všech dohledatelných výročních zprávách společnosti figuruje jako auditorská společnost stejný subjekt a po dotazu na vedení mi bylo potvrzeno, že tomu tak skutečně je. Po celou dobu fungování společnosti audit provádí firma AUDIT AND TAX, s. r. o.



Obr. 17: Logo auditorské společnosti Kovárny VIVA, a. s. (Zdroj: webové stránky AUDIT AND TAX, s. r. o.)

Jedná se, stejně jako u Kovárny VIVA, a. s., o společnost se sídlem ve Zlíně, v tomto případě v městské části Prštné. Podle veřejně dohledatelných informací jde o auditorskou a poradenskou společnost, která byla založena roku 2000. Firma je reprezentována jedním auditorem a čtyřmi daňovými poradci. Součástí týmu jsou rovněž tři asistentky auditora.

Za všechny se lze zmínit o hlavním auditorovi společnosti. Jedná se o pana Ing. Josefa Pechála, absolventa Fakulty provozně ekonomické Vysoké školy zemědělské v Brně, který se začal věnovat auditorské činnosti v roce 1993. Během dlouholeté praxe získal zkušenosti s audity všech forem podnikatelských subjektů i s audity neziskových subjektů. (webové stránky AUDIT AND TAX, s. r. o.)

Společnost nabízí opravdu široký rozsah služeb, a to díky úzké spolupráci s odborníky několika klíčových oblastí, jako je právo či oceňování majetku. Mezi nejrozšířeněji nabízené služby patří zpracování statutárního auditu. V takovém případě auditor vyjadřuje svůj názor na účetní závěrku prověřované společnosti, případně konsolidovanou účetní závěrku, sestávající z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy. (webové stránky AUDIT AND TAX, s. r. o.)

Kromě statutárního auditu dokáže společnost na přání klienta vytvořit stanovisko na transakce nebo jevy, které se v organizaci mohou vyskytnout. Těmi jsou ověření existence pohledávek či závazků pro účely transakcí, zpracování auditů dotací v případě, že poskytovatel požaduje ověření a další. Mimo auditorské služby je v nabídce daňové poradenství, vedení účetnictví, analýza finanční a ekonomické situace, zpracování podnikatelských projektů, budování vnitřního kontrolního systému nebo oceňování společnosti. (webové stránky AUDIT AND TAX, s. r. o.)

Portfolio zákazníků je silně zaměřeno na zlínský region. Svoje služby nabízí například společnosti GIENGER, spol. s r. o., jejíž aktivity jsou zaměřeny na oblast topení, sanita, instalací a inženýrských sítí. Dále trojici společností ZPS – FRÉZOVACÍ NÁSTROJE, a. s., ZPS – GENERÁLNÍ OPRAVY, a. s., a ZPS – SLÉVÁRNA, a. s. V neposlední řadě pak například společnosti Noventis, s. r. o., jež je renomovaným výrobcem léčivých přípravků a doplňků stravy. (webové stránky AUDIT AND TAX, s. r. o.)

Z výročních zpráv Kovárny VIVA, a. s., se lze dozvědět i výše odměn pro auditory za jejich služby. Za posledních pět let se taková odměna pohybovala mezi 150 000 Kč a 185 000 Kč. I na tom lze demonstrovat, že jedním z důležitých aspektů byla při výběru auditorské společnosti logicky také cena. (výroční zprávy Kovárny VIVA, a. s.)

Zmíněná výše se totiž pohybuje mezi levnějšími z mnoha nabízených. Napadlo mě podívat se například na výroční zprávu jedné z firem, která je předním odběratelem Kovárny VIVA, a. s. Takovou je jihlavský Bosch Diesel, s. r. o. Ačkoliv se jeho obrat pohybuje ve značně vyšších číslech, přesto považují odměnu za auditorské služby, které mimochodem

provádí výše zmíněný EY (tedy člen Velké auditorské čtyřky), za důkaz o cenové dostupnosti AUDIT AND TAX, s. r. o. Bosch Diesel, s. r. o., totiž svým auditorům vyplácí odměnu v nižších jednotkách milionů českých korun.

Vhodnějším příkladem může být například MANN + HUMMEL (CZ), v. o. s. Jedná se o firmu z okolí mého bydliště, která se věnuje výrobě součástek pro vozidla, spalovací motory, kompresory a další. Pohledem na rozvahu jde o firmu velikostí bližší Kovárně VIVA, a. s., než byla výše zmíněná Bosch Diesel, s. r. o. Rozdílem již však není jméno auditora. Také zde se jedná o EY a odměny se znovu pohybují okolo 1 000 000 Kč.

#### **2.2.4 Klíčové body kontroly před auditem**

Společnost se musí, aby se vyhnula zbytečným problémům a průtahům, věnovat před začátkem auditu několika oblastem. Jako zcela zásadní se samozřejmě jeví příprava veškerých nutných podkladů pro zpracování účetní závěrky. Ta bývá v Kovárně VIVA, a. s., zpracovávána k 31. prosinci a složena je z následujících prací:

- Ověření průkaznosti, správnosti a úplnosti všech účetních operací, které časově a věcně souvisí s účetním obdobím daného roku (vyúčtování časového rozlišení nákladů a výnosů, průúčtování aktivních a pasivních dohadných položek, provedení inventarizace majetku a závazků, vyúčtování kursových rozdílů k poslednímu dni roku podle kursu vyhlášeném Českou národní bankou na dotčených účtech aj.),
- výpočet a zaúčtování daně z příjmů jak splatné, tak odložené,
- uzavření účetních knih,
- vyhotovení účetní závěrky (rozvaha, VZZ, přílohy, přehled o finančních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu) a její ověření auditorem,
- zpracování písemné zprávy o vztazích mezi propojenými osobami a její ověření auditorem,
- vypracování výroční zprávy, její ověření auditorem a následné zveřejnění,
- otevření účetních knih nového roku,
- vyhotovení účetní závěrky a její ověření auditorem. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

Do roční účetní závěrky je nutno zpracovat všechny doklady tak, aby do účetnictví byly zaúčtovány všechny uskutečněné účetní případy, tedy i ty, na které nebyly obdrženy nebo nebyly vystaveny doklady. Příkazem představenstva společnosti jsou potřebné úkoly

rozděleny do tří skupin podle příjemce. Některé úkoly spadají do kompetence všech vedoucích jednotlivých oddělení, některé pak do kompetence obchodního ředitele a některé do kompetence ředitele finančního. Úkoly jsou zcela konkrétně zadány a ke všem je přidělen i termín, do něž má být úkol vyhotoven. Takovým termínem je ve valné většině případů období prvních tří týdnů nového roku. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

Zmíněný příkaz představenstva je vyhotoven velmi podrobně, byť stále absolutně přehledně. Zpracování a odškrtnutí všech úkolů vede ke správně zpracované účetní závěrce, což je klíčovým krokem pro bezproblémový průběh auditu.

Jak jsem již zmínil, úkoly jsou rozděleny do tří kategorií. První putuje mezi všechny vedoucí oddělení. Ti musí například předat podklady pro vystavení faktur a opravných daňových dokladů týkajících se hospodářských operací uskutečněných v daném roce. Jejich úkolem je kromě kontroly vyřízení vystavených objednávek také komunikace s dodavatelskými firmami, které je nutné požádat, aby neprodleně zaslaly všechny potřebné faktury.

Takové dodavatelské faktury musí být bez zbytečných prodlev předány k zaevidování. Následně přichází na řadu spolupráce s účetním oddělením, jemuž je třeba nahlásit výši převzatých a dosud nevyfakturovaných dodávek prací, služeb či materiálu a písemně ho informovat o všech ostatních pohledávkách a závazcích vyplývajících z obchodních smluv. Takovými mohou být odměny za služby vyplývající z mandátních smluv, převzaté nevyfakturované plnění, přepravné apod. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

V neposlední řadě jsou vedoucí oddělení povinni předat pokladní účetní doklady k vyrovnání pohledávek za zaměstnanci, pokud nelze převádět zůstatek do dalšího roku kvůli dosažení časového souladu výdaje s nákladem běžného roku. To se může stát například v případě záloh na cestovné či záloh na drobný nákup. Pokladní musí být předány také všechny doklady týkající se daného roku (drobné nákupy za hotové peněžní prostředky, nákupy hrazené platebními kartami aj.), aby mohly být vyúčtovány všechny pokladní operace týkající se věcně a časově plnění téhož roku. Zapomenout se nesmí ani na podklady k rozúčtování spotřeby pohonných hmot. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

Po provedení všech úkolů je vedoucí každého oddělení povinen podepsat prohlášení, že tyto kroky učinil a veškeré doklady týkající se účetního období k zaúčtování předal.

Do kompetence obchodního ředitele spadá zejména zajištění předání podkladů pro vystavení faktur a opravných daňových dokladů týkajících se roku 2021 k řádnému zaúčtování účetnímu oddělení. Rovněž musí zajistit předání podkladů týkajících se ukončeného reklamačního řízení do konce daného roku či vystavit podklady na všechny ostatní případy vyplývající z obchodních smluv tak, aby byly zaúčtovány všechny náklady a výnosy související s účetními případy roku. Těmi můžeme rozumět smluvní pokuty, dopravné, skladování, překládku, úroky aj. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

Musí také provést kontrolu vyřízení vystavených objednávek u objednaných prací a služeb s předpokládaným termínem dodání v daném roce. V takovém případě prověří, jestli byly práce provedeny a vyfakturovány. Pokud faktura nedorazí v potřebném termínu, musí účetnímu oddělení předat podklad k zaúčtování dohadných položek. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

Z mého pohledu nejzajímavější jsou úkoly, které směřují do oblasti působnosti finančního ředitele. Jeden z prvních potřebných kroků míří k bankám, ty musí potvrdit roční zůstatky všech otevřených účtů Kovárny VIVA, a. s. Pokud s nimi není dohodnuto zasílání poštou, musí zajistit doručení bankovních výpisů do stanoveného termínu. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

Dále musí předat účetnímu oddělení podklady k proúčtování pohledávek a závazků z kapitálových účastí firmy v jiných obchodních společnostech. Do rukou účetního oddělení se musí dostat také podklady k zaúčtování náhrad škod fyzickým a právnickým osobám za daný rok, pojistného, závazků z poskytnutých půjček atd. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

Účetnímu oddělení by měl předat také aktuální výpis z obchodního rejstříku a strukturu akcionářů. Dále podklady k časovému rozlišení úroků z úvěrů, půjček a vkladů. Do jeho kompetence spadá také zabezpečení řádných podkladů k zúčtování účetních odpisů. Měl by ověřit, zda byly zachyceny odpisy u veškerého odpisovaného majetku za sledované účetní období a zda způsob odpisování odpovídá plánu sestavenému podle skutečných podmínek jejich využívání. Kontaktovat musí odběratele s prosbou o odsouhlasení stavu pohledávek k datu účetní závěrky. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

Mezi jedny z posledních úkolů spadajících do oblasti úkonů finančního ředitele patří zpracování přílohy k účetní závěrce, přehledu o finančních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu. Musí předložit požadované údaje pro konsolidovanou účetní závěrku

v pevně daném členění. Nesmíme totiž zapomínat, že nad společnostmi probíhá konsolidace do IFRS, firma tak zpracovává konsolidační můstky, aby byla mateřská společnost schopná zpracovat konsolidovanou závěrku. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

Úkoly týkající se výroční zprávy jsou pak zpracovávány nejpozději, zpravidla až v průběhu února a března. Jedná se tak o poslední dva kroky podléhající doзору finančního ředitele. Je zapotřebí předložit podklady pro sestavení výroční zprávy v kapitolách, těmi se rozumí úvodní slovo předsedy představenstva, profil společnosti a perspektiva dalšího rozvoje společnosti, statutární orgány a vedení společnosti a zpráva představenstva. Do měsíce od předložení těchto podkladů by měl zajistit zpracování výroční zprávy za daný rok. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

### **2.3 Průběh auditu**

Samotný audit ve společnosti probíhá v jakýchsi čtyřech fázích. Ačkoliv spolu oba subjekty spolupracují již spoustu let, vážnost návštěvy auditorů se nemění, hladký průběh auditu s požadovaným výsledkem je stále jednou z nejdůležitějších podmínek úspěšného podnikání.

K první fázi auditu v Kovárně VIVA, a. s., dochází přibližně v září. Během této části, které se přezdívá „předaudit“, se auditori v sídle společnosti zdrží nejčastěji tři dny. S předstihem ke konci roku přichází zejména z toho důvodu, aby se minimalizovalo riziko výsledného výroku s výhradou. Již v tomto období totiž auditori dokáží odhalit nesrovnalosti, o nichž pak mohou vedení společnosti informovat, a to má dostatečný čas na to, aby zjednálo nápravu. Pokud připomínky auditorů vyslyší a vhodnou nápravu zajistí, vyhne se zmíněnému výroku s výhradou, což se dá označit za jeho cíl. Může docházet ke změnám v účetnictví, problém mohou mít auditori s nedostatečným prokázáním vlastnictví dlouhodobého majetku a dalšími. Jednat se může o naprosté maličkosti, které lze snadno napravit, a kvůli nimž by bylo naprostou zbytečností přijít o požadovaný výrok bez výhrady. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

Ke druhé fázi se auditori do společnosti vrací na konci kalendářního roku. Kovárna VIVA, a. s., totiž zpracovává účetní závěrku pravidelně ke dni 31. prosince a poslední měsíc roku bývá obdobím inventur. Auditori těmto inventurám bývají osobně přítomni. O tomto tématu se zmiňují v jedné z následujících částí práce. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)



Poslední dvě fáze se konají až po Novém roce. Nejprve se k tzv. druhému předauditu auditorský tým dostaví v závěru ledna. Tato návštěva bývá ideálně kratší než ta zářijová, její náplň je však prakticky totožná. Jedná se o jakési mezikroky před finálním auditem, o výsledcích těchto předauditů následně probíhá debata mezi auditory a vedením společnosti. Na jeho adresu totiž bývá zaslán dopis z předauditů, v němž auditori vedení se svými závěry seznamují. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

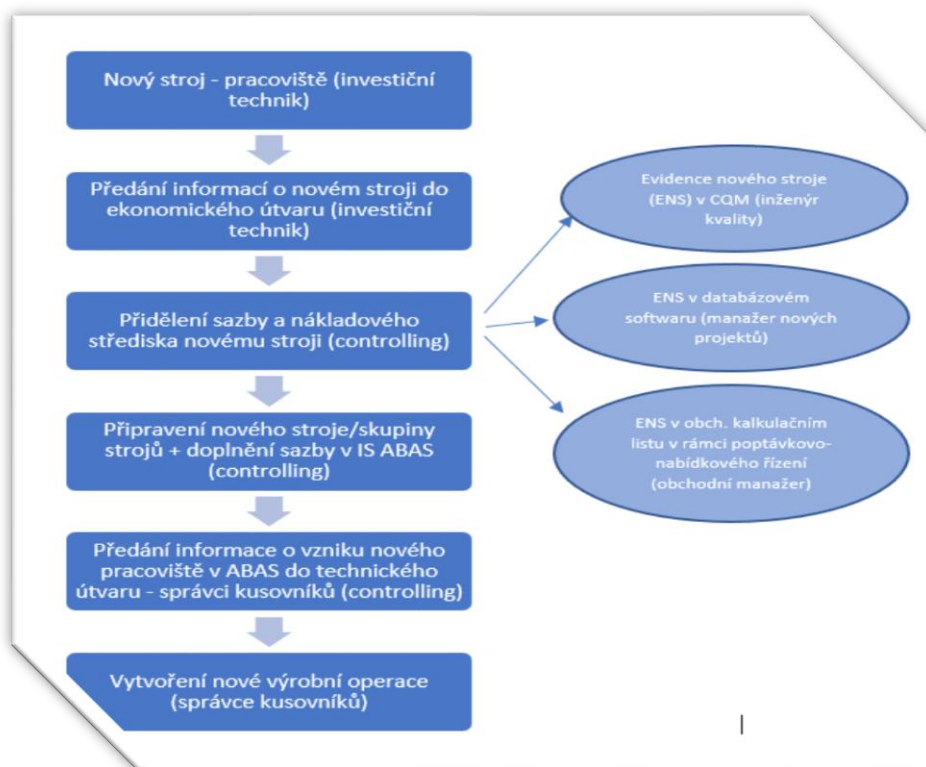
Klíčová část auditu pak bývá na programu o měsíc později, tedy na konci února. Jedná se o finální audit. V tomto případě skupina auditorů dorazí do sídla společnosti a vrací se do něj i pět až více po sobě jdoucích dnů. Jejich kroky nejčastěji míří do kancelářských prostor, nikoliv do výrobních hal. Dalo by se říct, že za roky spolupráce jsou již přesvědčení o tom, že ve výrobních prostorách Kovárny VIVA, a. s., se odvádí kvalitní práce. Otázkou zůstává, zda to vše dokáže společnost doložit patřičnou dokumentací, a zda v ní nejsou nedostatky.

Výjimkou se může stát situace, kdy společnost pořídí nový dlouhodobý hmotný majetek. Samozřejmě zde platí, že čím dražší, tím většímu zájmu auditorů může být podroben. Takový majetek totiž může sahat až do desítek milionů korun českých a často může být dotován. Mimochodem, při osobní prohlídce mě zajímalo, jak dlouho bývají takto nákladné kovací lisy odepisovány. Dostalo se mi odpovědi, že bývají odepisovány po dobu očekávané životnosti. Při takovém rozhodování hrají hlavní roli zejména předcházející mnohaleté zkušenosti. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

V teoretické části jsem se průběhu auditu podrobně věnoval, proto považuji za důležité zmínit, jak konkrétně probíhá při auditu v Kovárně VIVA, a. s., výběr vzorků. Přesný klíč výběru vzorků společnost nezná a znát nemůže. Kdyby tomu tak bylo, jednalo by se o nelogický krok s přihlédnutím k cílům a poslání auditu. Společnost by v takovém případě mohla obcházet kontrolní mechanismy. Výběr vzorků je tak, při nejmenším z pohledu pracovníků uvnitř společnosti, náhodný.

Náhodný může být také při zaměření se na faktury. Auditori si totiž procházejí doložení všech účtů, náhodný výběr faktur rovněž doplňuje faktor významnosti. Těm nejdůležitějším tak věnují patřičně větší čas. Takovými mohou být vstupní faktury u dlouhodobého hmotného majetku. Postup zaevidování nově pořízeného dlouhodobého hmotného majetku, v tomto případě stroje, je na níže uvedeném schématu (obr. 18). Jedná se o naprosto jednoduché schéma, kterému rozumí každý napříč firmou i pracovními

pozicemi. Není ho tedy dále třeba popisovat dlouhými odstavci textu, dokonale tedy plní svoji funkci. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)



Obr. 18: Schéma postupu zaevidování nového stroje (Zdroj: interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

V závorce je vždy uveden pracovník, respektive celé pracoviště, které je za vykonání zmíněného úkolu odpovědné. Záměrně nejsou uváděna konkrétní jména, a to z důvodu fluktuace zaměstnanců. Když dojde ke změně na jedné z odpovědných pozic, není třeba celé schéma měnit. Podobná schémata ve firmě kolují v souvislosti s mnoha potenciálně nastalými situacemi. Příklad zaevidování nově pořízeného stroje je tak sice čistě ilustrační, obměněná schémata jsou však velmi častá.

Dalšími předměty auditorského zájmu jsou dokumenty související s bankovními účty. Auditory zajímá rovněž pravdivost pohledávek od zákazníků. Zajímavé může být také potvrzení od právníka, že společnost není součástí žádných právních sporů, které by mohly ohrožovat majetkovou podstatu firmy.

V neposlední řadě se za oblast zájmu auditorů dají považovat marže. Jejich výše, pokud je neúměrně vysoká, velmi snadno může auditory zaujmout. Samozřejmě se může stát, že takto určená marže může být, a ve většině případů také je, výsledkem chybné kalkulace, již je potřeba podrobit kontrole. V souvislosti s Kovárnou VIVA, a. s. je situace

obtížnější v tom, že prodává výrobní mix. Přesto jsou marže oblastí, kde může auditor snadno nesrovnalosti odhalit.

### **2.3.1 Účast auditora při inventurách**

Inventury jsou předmětem jedné z hlavních náplní práce auditorů. Zákon o účetnictví rozlišuje zaprvé fyzickou inventuru, při níž se vizuálně zjišťuje existence či skutečný stav majetku, a to například počítáním, vážením a jinými typickými metodami; zadruhé pak dokladovou inventuru, která se týká závazků a majetku, jehož existenci nelze vizuálně zjistit. Taková inventura probíhá zjišťováním skutečností v účetních knihách.

Řádná inventarizace je prováděna k okamžiku, k němuž je sestavena účetní závěrka. U společností s rozvahovým dnem 31. prosince je podle zákona o účetnictví potřeba ukončit inventuru nejpozději do konce února. To v období pandemie koronaviru nastolilo vážné komplikace. Jednak bylo potřeba provést inventuru a jednak bylo potřeba dbát na v tom nejsložitějším období na přísná bezpečnostní opatření. (Zákon o účetnictví)

Někteří auditori tak v podnicích, kde se to dalo zařídit, sáhli k takzvané inventuře online, tedy na dálku. Té předcházela „secvičná“, během níž se zkoušelo připojení či kvalita obrazu, v době skutečné inventury pak klient inventuru streamoval a auditori celý průběh sledovali a měli možnost se na cokoli ptát. Paradoxní bylo, že ani auditorský tým v takové situaci nemusel být pohromadě, ale každý seděl u sebe doma či v kanceláři. Žádná taková inventura však v Kovárně VIVA, a. s., neproběhla.

Ačkoliv mají podniky z inventury často obavy, kvalitně provedené přípravné práce strach značně zmenšují. K tomu napomáhá vypracovaná vnitropodniková směrnice, která obsahuje konkrétní informace o tom, kdo dává příkaz k provedení inventur, kdo stanoví termíny, jak bude stanoven majetek, jehož se fyzická inventura týká, vyhodnocení výsledků inventur a následně i zaúčtování přebytků či mank. Takovou směrnicí disponuje rovněž Kovárna VIVA, a. s.

Absence takto definovaných postupů ze všeho nejvíce celý proces zbytečně prodlužuje. To se děje také v případech, kdy se do času začátku inventury nezaúčtují veškeré doklady, které s pohybem majetku souvisejí. Každá z jednotlivých složek majetku, u něž probíhá fyzická inventura, má svá specifika. U dlouhodobého hmotného majetku to může být skutečnost, že každá položka je unikátní. Každý stroj má výrobní číslo, každý automobil má SPZ atd. U zásob, u nichž je zjišťován jejich skutečný stav v předem stanovených

jednotkách a jejich případné poškození, je specifickým, že by měl být v průběhu inventury zastaven veškerý pohyb zásob.

Zde lze uvést jedna z klíčových chyb při inventarizaci. Na skladech mohou být umístěny i cizí zásoby, takové je třeba viditelně označit a nahlásit inventarizační komisi. Poslední složkou majetku jsou pokladny a ceniny. Tam je výsledkem protokol podepsaný osobou odpovědnou za provedení inventury.

Provedení inventarizace jsou účetní jednotky povinny prokázat až po dobu pěti let od jejího provedení. O jejím průběhu je sepsán inventurní soupis obsahující několik klíčových položek včetně popisu inventarizovaného majetku, podpisových záznamů odpovědných osob, způsob jakým byly skutečné stavy zjišťovány atd. Výsledkem je pak situace, při níž je zjištěn rozdíl mezi skutečným stavem a stavem v účetnictví. Může dojít k manku (u peněžní hotovosti schodek, skutečný stav je menší než stav v účetnictví) nebo k přebytku (skutečný stav převyšuje stav v účetnictví).

Auditorská společnost je povinna přesvědčit se vlastními auditorskými procedurami o tom, jakým způsobem fyzická inventura u klienta probíhá. Takovou procedurou bývá v ideálním případě osobní návštěva a přítomnost v průběhu inventury. Jestliže z nějakého důvodu není přítomnost auditora reálná, existuje možnost ověřit zůstatky jednotlivých položek pomocí dodatečných procedur. Poslední a technicky nejnáročnější možností je výše zmíněná inspekce pomocí video zařízení.

V Kovárně VIVA, a. s., si auditoři plní svoji povinnost osobní návštěvou. Do společnosti přichází v průběhu prosince, rozvahovým dnem totiž typicky bývá konec kalendářního roku. Jejich návštěva při inventuře je jakousi druhou z celkových čtyř fází konkrétního průběhu auditu v podniku. Vrací se do něj po asi třech měsících, v září totiž probíhá několikadenní úvodní část auditu, takzvaný předaudit. (interní zdroj z Kovárny VIVA, a. s.)

### **2.3.2 Zpráva auditora**

Pouze ve velmi ojedinělých případech se, podle mých informací, na podobné úrovni, tedy u velkých, stabilních firem z oboru, stává, že auditor vydá výrok s výhradou. Je tedy obtížné určit kritické místo, v němž by byl často problém.

A když už taková situace nastane, jedná se o problém, který není nikterak závažný. Snažil jsem se najít firmu podobného zaměření, jež by s auditem potíže měla, a narazil jsem na Avex Steel Products s. r. o. I tam se však jednalo „pouze“ o pozdní zveřejnění.

Fakt, že výsledkem auditu Kovárny VIVA, a. s., nebyl nikdy výrok s výhradou nebo snad dokonce horší, je dán i tím, že auditorská společnost může sáhnout k neoficiálnímu řešení už v průběhu zpracování auditu. Auditor totiž může společnosti dát připomínky formou dopisů z předauditu. Společnost na ně musí reagovat v případě, že chce obdržet výrok. Zároveň je případně nutné sáhnout k úpravě v účetnictví.

Zprávy auditora ve všech dohledatelných letech vypadaly u Kovárny VIVA, a. s., prakticky totožně (ilustrační je k nalezení v Příloze č. 1). Typicky vypadá tak, že auditor vydá výrok, v němž zmíní, že účetní závěrka společnosti podává podle jeho názoru věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv k určitému datu a rovněž nákladů, výnosů a výsledku jejího hospodaření za končící rok v souladu s českými účetními předpisy.

Zpráva pokračuje vysvětlením, na základě čeho bylo výroku dosaženo. Tudíž, že byl audit proveden v souladu se zákonem o auditorech a standardy Komory auditorů České republiky pro audit. Jedním z klíčových oddílů zprávy jsou části o odpovědnosti za audit účetní závěrky jak představenstva a dozorčí rady, tak auditora.

Představenstvo společnosti je například povinno posoudit, zda je schopna společnost nepřetržitě trvat, a pokud je to relevantní, popsat v příloze záležitosti týkající se jejího nepřetržitého trvání. Dozorčí rada pak odpovídá za dohled nad procesem účetního výkaznictví. Ve výroční zprávě za rok 2020 například předseda a místopředseda společnosti svým podpisem stvrzují skutečnost, že ačkoliv byla v březnu téhož roku vyhlášena Světovou zdravotnickou organizací pandemie koronaviru způsobující nemoc COVID-19, společnost byla schopna pružně reagovat na nastalou situaci a přes pokles tržeb a řadu protiepidemických opatření nedošlo k výraznému omezení činnosti společnosti. Vedení tedy zvážilo potenciální dopady pandemie na aktivity společnosti a rozhodlo, že tyto nemají významný vliv na předpoklad nepřetržitého trvání podniku. Proto byla výroční zpráva zpracována za splnění předpokladu, že společnost dokáže pokračovat ve své činnosti i do budoucna. Opak by byl z pohledu auditorů klíčovým problémem.

Za odpovědnost auditora je zmíněno uplatnění odborného úsudku a profesního skepticismu v průběhu celého auditu. Cílem je získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou nesprávnost způsobenou podvodem či chybou. Za

významné se považuje, pokud by jednotlivě či v souhrnu mohly ovlivnit ekonomická rozhodnutí, která uživatelé účetní závěrky na jejím základě přijmou. V další části pak auditor vypisuje své další povinnosti, které byly zmíněny výše v práci.

## **2.4 Zhodnocení výsledků a návrh ideální přípravy na audit**

Celý průběh diplomové práce mě měl přivést k jednoznačnému závěru, jak se Kovárna VIVA, a. s., připravuje na blížící se audit. Všechny výše zmíněné poznatky vypovídají o velmi úspěšné přípravě na audit, o čemž svědčí zejména zveřejněné auditorské zprávy v rámci výročních zpráv, z nichž žádná neobsahuje výrok s výhradou.

To nemusí vždy značit zcela hladký průběh auditu. Ten ve společnosti probíhá v součtu asi dva až tři týdny, přičemž je rozdělen do čtyř fází. Úvodní fáze přichází již v září ve formě tzv. prvního předaudit, závěrečná (a klíčová) fáze pak v průběhu února. Mezitím tak je spousta času na auditorovy připomínky, které nejsou ze závěrečné zprávy viditelné. Nemusí se ani jednat o nikterak závažné prohřešky.

K jejich vyřešení tedy stačí třeba jen pravidelné diskuse mezi auditorským týmem a vedením společnosti. V tomhle ohledu má Kovárna VIVA, a. s., znatelnou výhodu v tom, že auditorská společnost se u ní v průběhu let vůbec nemění. Spolupráce mezi nimi je tak dlouhodobá, čímž se i diskuse zjednodušuje. V takovém případě se totiž dá snadněji poučit z let minulých. Pakliže společnost ví, jaké připomínky měl auditorský tým v jednom roce, je pravděpodobné, že v dalším roce si na to již auditu podrobovaná společnost dá větší pozor a podobnou chybu neudělá. Automaticky je tím tedy podporován bezproblémový průběh auditu.

Právě poučení se z neshod z minulého auditu patří ke klíčovým aspektům přípravy na audit nový. Takové neshody se mohou v řeči auditorů skrývat pod formulacemi „příležitost pro zlepšování“ nebo „slabá místa“. Je pak na vedení společnosti, zda přikročí k nápravě. Kromě toho jsou to pak neshody odhalené interním auditem či kontrolami na pracovištích. U těchto by k nápravě mělo dojít bezodkladně.

Dlouhodobá spolupráce vypovídá i o vzájemné spokojenosti mezi oběma subjekty. Zatímco auditovaná společnost nemá výhrady k práci auditorského týmu, ten je pro změnu spokojený s atmosférou v auditu podrobované firmě, jež žádným způsobem neztěžuje výkon jeho práce. Opakovaná spolupráce zabraňuje rovněž vzniku jiného problému. Auditorské služby je třeba si zamluvit s několikaměsíčním předstihem. Navzdory tomu, že Kovárna VIVA, a. s., s auditorskou společností také musí s ohledem na inflaci podepisovat smlouvu

každoročně, spolupráce je přesto domluvená předem. Obecně je důvodem pro včasný kontakt mezi oběma subjekty například to, že auditora musí schválit valná hromada, nebo skutečnost, že důležitou fází auditu je auditorova účast při inventurách.

Forma a obsah smlouvy mezi auditorskou společností a firmou auditu podléhanou se mohou u každé účetní jednotky lišit. Zákon o auditorech ani žádný jiný zákon o žádných konkrétních požadavcích nehovoří. Konkrétní aspekty smlouvy pak přibližují profesní předpisy. Ze strany managementu je po podepsání smlouvy důležité naplánovat organizační schůzky s auditorským týmem, jehož je nutné ve stejnou chvíli seznámit s kontaktními pracovníky přímo z firmy.

Ačkoliv samotný průběh auditu, jak jsem zmiňoval, může v součtu trvat dva nebo tři týdny, příprava na něj se pohybuje v řádu měsíců. V určitém slova smyslu, pokud přičteme i poučení z výsledků auditu předchozího, může probíhat v průběhu prakticky celého kalendářního roku. Celá příprava musí začít vhodným naplánováním rámcového harmonogramu, u nějž je třeba počítat s časovou vytížeností všech potřebných pracovníků. A vzhledem k tomu, že pro přípravu na audit je nezbytná i účast vedoucích pracovníků, kteří bývají časově vytíženi, protáhne se celková příprava až do jednotek měsíců.

Obsahovat může mimo jiné také aktualizaci očekávání zainteresovaných stran a z něj vyplývajícího rizika. V průběhu roku se toho mohlo spoustu změnit a obsah tohoto dokumentu se nemusí shodovat s tím, který byl použit před rokem. Ideální je, když se na aktualizaci tohoto dokumentu podílí širší spektrum pracovníků.

Auditorskou společností Kovárny VIVA, a. s., je firma AUDIT AND TAX, s. r. o. Ve světě auditu se jednoznačně nejedná o jednu z nejznámějších firem, přičemž tak velký subjekt, jako je Kovárna VIVA, a. s., by se mohl rozhodnout i pro audit od jedné z auditorských společností z tzv. „Velké čtyřky“. Přesto se rozhodl pro jednu z regionálních firem. Obhajitelnost tohoto rozhodnutí lze znovu opřít o argument, že do blízké budoucnosti neuvažuje o změně, ale také o argument ekonomický, jelikož odměny auditorům se v tomto případě pohybují v nižších hladinách, než je tomu u globálních společností. Tohle rozhodnutí může sloužit i jako příklad pro jiné společnosti. Prestižní jméno auditorské společnosti neznamena automaticky ideální volbu.

Další důležitou fází přípravy na audit je období ledna roku následujícího po účetním období, na něž je audit zpracováván. Během něj totiž dochází k přípravě nejdůležitějších podkladů pro zpracování účetní závěrky, která je nejdůležitějším předmětem auditorova

zájmu. Aby tato fáze přípravy proběhla bezproblémově, představenstvo Kovárny VIVA, a. s., rozesílá se začátkem roku příkaz představenstva, který detailně rozděluje úkoly mezi jednotlivá vedoucí pracoviště.

Tím se mimochodem okrajově dostávám k jedné z problémových částí ve společnosti. Důležitým aspektem při spolupráci jednotlivých oddělení je jasně rozdělená odpovědnost za zpracované úkoly. Jako lehce diskutabilní se může jevit fakt, že oddělení controllingu zde spadá pod finančního ředitele. Jako lepší volba by se jevila odpovědnost výkonnému řediteli, aby nedocházelo ke dvojité kontrole tím samým vedoucím pracovníkem.

Na příkladu Kovárny VIVA, a. s., by se tedy vzhledem k jejímu bezproblémovému průchodu auditem dal zpracovat jakýsi manuál pro ideální přípravu na audit (viz Tabulka 8, která shrnuje klíčové kroky přípravy na audit u společnosti, jejímž rozvahovým dnem je 31. prosinec). Kromě pečlivě zpracovaných podkladů pro účetní závěrku mezi nezbytnou součástí patří vhodně vypracované a dodržované procesy uvnitř společnosti.

*Tabulka 8: Klíčové body přípravy na audit (Zdroj: vlastní zpracování)*

Poučení se z výsledků minulého auditu (příležitosti pro zlepšování, slabá místa)
Vytvoření rámcového harmonogramu
Aktualizace očekávání zainteresovaných stran
Tvorba smlouvy (důležité je domluvit se na všech důležitých aspektech)
Podpis smlouvy s auditorem (s dostatečným předstihem)
Organizace schůzek s auditorským týmem a určení kontaktních osob ve firmě
Interní audit (alespoň jednou před externím; ideální je ovšem průběžná vnitřní kontrola)
První předaudit (přibližně září)
Diskuse a náprava odhalených nesrovnalostí z prvního předaudit
Osobní účast auditora při inventurách (konec kalendářního roku)
Příprava nejdůležitějších podkladů pro účetní závěrku dle příkazu představenstva
Zpracování účetní závěrky a dalších dokumentů podléhajících auditu
Druhý předaudit (konec ledna) a finální audit (konec února)
Dbát na zprvu nepodstatné detaily (úklid ve společnosti, atmosféra při návštěvě auditora aj.)



Jednotliví pracovníci by měli být seznámeni s náplní své práce včetně vedlejších aspektů, mezi něž patří informace o tom, komu jsou za vykonaný úkol odpovědní, komu o něm podávají zprávu, za co jsou hodnoceni a jiné. K co nejlepší spolupráci a komunikaci mezi jednotlivými pracovníky napomáhá mimo jiné své funkce informační systém.

S ním souvisí také potřeba vykonat interní audit. Doporučuje se takový audit provést alespoň jednou před návštěvou auditora externího, nicméně pravidelné provádění vnitřní kontroly má pro společnost nedozírná pozitiva. Taková kontrola totiž odhalí nejen potenciální problémy pro audit externí, ale pomůže odhalit i jiné nesrovnalosti ve fungování firmy, které mohou společnosti zabraňovat dosahovat vytyčených cílů, a to včetně těch ekonomických.

S ohledem na to, že zraky auditorů se upínají zejména k patřičné dokumentaci, je nezbytně nutné mít tuto dokumentaci v dokonalém pořádku a mít o ní také přehled. V tom Kovárně VIVA, a. s., pomáhá tzv. bezpapírová kancelář a nutno dodat, že její zavedení by mohlo být inspirací i pro firmy, které jí nedisponují. Její výhody se totiž značně násobí zejména v současné době plné neočekávaných nástrah v čele s nevyzpytatelnou pandemickou situací.

Posledním krokem, a pomyslnou tečkou za přípravami na audit, může být takový detail, jako je úklid společnosti. Tentokrát nemám na mysli pomyslný úklid ve fakturách a jiných dokumentech, nýbrž opravdový úklid prostor, do nichž auditoři vstoupí. Období před jejich příchodem je dokonalým časem na naplánování generálního úklidu.

## ZÁVĚR

V diplomové práci jsem se věnoval tématu auditu, lépe řečeno přípravě na blížící se audit. V samém úvodu práce jsem nejprve definoval cíle, k nimž jsem měl při vyhotovení práce dospět. Následovala část zaměřující se na teoretická východiska pro práci. Během ní jsem využil několika odborných zdrojů, díky nimž jsem se mimo jiné seznámil s pojmem audit, s jeho historií, vývojem nebo rozdělením. Ještě předtím, než jsem se dobral k popisu průběhu auditu ve společnosti, zaměřil jsem se na samotnou osobu auditora, a to zejména na jeho práva a povinnosti. Poté již následoval zmíněný popis procesu auditu. Ten začíná činnostmi před uzavřením smlouvy, pokračuje přes předběžné plánovací procedury, vytvoření plánu auditu, provádění auditu a končí vydáním závěrečné zprávy auditora. Podrobné seznámení se s teoretickými východisky mi podstatně pomohlo při zpracování druhé poloviny práce.

Tou byla praktická část a její úvodní náplní bylo seznámení se s vybranou akciovou společností, kterou v tomto případě byla Kovárna VIVA, a. s. Společnost jsem znal již z roku 2019, kdy jsem o ní v rámci bakalářské práce zpracovával finanční analýzu. Její výsledky jsem okrajově využil i v této práci, ačkoliv tentokrát byla předmětem mého zájmu příprava firmy na externí audit. Než jsem se dostal k nejdůležitější fázi této diplomové práce, považoval jsem za nutné detailní seznámení se s vybranou společností. K tomu mi pomohla i osobní návštěva ve zlínském sídle společnosti. Po představení podniku jsem se již zaměřil na oblasti úzce související s blížícím se auditem.

Zajímal mě například proces výběru auditora, avšak tato problematika není ve vybrané společnosti nikterak složitá. Dozvěděl jsem se totiž, že audit firmě zpracovává dlouhodobě stejná auditorská firma, a činí tak s totožným výsledkem. Tím je, jak vypovídají auditorské zprávy dohledatelné z výročních zpráv, výrok bez výhrad.

Na základě toho jsem se přesvědčil, že příprava společnosti na audit probíhá korektně, jelikož její snaha pokaždé vede ke kýženému výsledku. Tato skutečnost značně ovlivnila cíle této práce, kterými bylo posouzení přípravy na audit a jeho průběhu, respektive zpracování návrhu na efektivní přípravu na audit. Jelikož jsem za efektivní přípravu na audit na základě obsahu této diplomové práce určil právě tu přípravu, kterou vykonává Kovárna VIVA, a. s., snažil jsem se v závěru práce vytyčit klíčové body této přípravy, jíž by se mohly inspirovat ostatní podniky.

Zařadil jsem mezi ně například poučení se z výsledků auditů let minulých, včasné kontaktování vytipované auditorské společnosti (z důvodu dostatku času na diskusi

o podmínkách smlouvy, ale například také kvůli potřebě auditora být přítomen u inventury ve společnosti) a průběžnou vnitřní kontrolu podnikových procesů. Zdůraznil jsem rovněž nutnost průběžných konverzací mezi vedením společnosti a auditorským týmem (například o výsledcích tzv. preauditů), přípravu nejdůležitějších podkladů pro účetní závěrku a její následné zpracování, ale také zdánlivě nepodstatné maličkosti, jako například potřebu zpříjemnit auditorům jejich návštěvu při finálním auditu.

# SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

## Knižní publikace

- 1) BŘEZINOVÁ, Hana a Pavel ŠTOHL. *Finanční účetnictví II: účetní závěrka*. 2. vydání. Znojmo: Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo, 2017. 176 stran
- 2) DVOŘÁČEK, Jiří. *Audit podniku a jeho operací*. Praha: C.H. Beck, 2005. C.H. Beck pro praxi. ISBN 80-717-9809-6.
- 3) FEDOROVÁ, Anna, Marie JAKUBCOVÁ a Lenka TOMANOVÁ. *Audit účetní závěrky: pro auditované podniky*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2012. ISBN 978-80-7204-778-9.
- 4) HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2010. Knihovnicka.cz. ISBN 978-80-7399-144-9.
- 5) KAFKA, Tomáš. *Průvodce pro interní audit a risk management*. Praha: C.H. Beck, 2009. C.H. Beck pro praxi. ISBN 978-80-7400-121-5.
- 6) KRÁLÍČEK, Vladimír. *Zákon o auditorech: komentář*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-317-4.
- 7) KUPEC, Václav. *Audit: komentář*. 2. přepracované a doplněné vydání. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2021. Educopress. ISBN 978-80-7408-227-6.
- 8) MÜLLEROVÁ, Libuše. *Auditing pro manažery, aneb, Proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7357-988-3.
- 9) MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada Publishing, 2016. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-5806-0.
- 10) MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing*. Vydání 2. přepracované. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2017. ISBN 978-80-245-2233-3.
- 11) PASEKOVÁ, Marie. *Implementace IFRS do malých a středních podniků*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. Téma (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-866-4.
- 12) RICCHIUTE, David N. *Audit*. Praha: Victoria Publishing, 1994. ISBN 80-856-0586-4.

- 13) ROBERTSON, Jack C. a Timothy J. LOUWERS. *Auditing*. 9th ed. Boston: Irwin McGraw-Hill, 1999. ISBN 00-729-0695-2.
- 14) RŮČKOVÁ, Petra. *Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi*. 6. aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 2019. Finanční řízení. ISBN 978-80-271-2028-4.
- 15) SCHOLLEOVÁ, Hana. *Ekonomické a finanční řízení pro neekonomy*. Praha: Grada, 2008. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-2424-9.
- 16) SEDLÁČEK, Jaroslav. *Základy auditu*. Brno: Masarykova univerzita, 2006. ISBN 80-210-4168-4.
- 17) STROUHAL, Jiří. *Účetní závěrka. 2.*, aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Téma (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-692-9.
- 18) ŠTEKER, Karel. *Finanční účetnictví*. [Praha]: Vysoká škola ekonomie a managementu, 2020. ISBN 978-80-88330-02-8.
- 19) ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 3., aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 2021. Prosperita firmy. ISBN 978-80-271-3184-6.
- 20) VAŠEK, Libor. *Finanční účetnictví a výkaznictví*. Praha: Institut certifikace účetních, c2012. Vzdělávání účetních v ČR (Institut certifikace účetních). ISBN 978-80-86716-79-4.

### **Elektronické zdroje**

- 21) *Abas ERP CZ* [online]. [cit. 2022-05-09]. Dostupné z: <https://www.abas-erp.cz/>
- 22) *Abas Software GmbH* [online]. [cit. 2022-05-09]. Dostupné z: <https://abas-erp.com/en>
- 23) *AUDITANDTAX s.r.o., Audit a poradenství* [online]. 2022 [cit. 2022-05-04]. Dostupné z: <http://www.auditandtax.cz/>
- 24) *Current ERP Studies: What is more important to ERP Users?* [online]. [cit. 2022-05-09]. Dostupné z: <https://www.yumpu.com/en/document/read/9564099/current-erp-studies-abas-software-ag>
- 25) JONES, Huw. *Wirecard investors target EY parent for 1.5 bln euros in compensation*. Reuters [online]. 2022 [cit. 2022-05-01]. Dostupné z: <https://www.reuters.com/world/europe/wirecard-investors-target-ey-parent-15-bln-euros-compensation-2022-04-06/>

- 26) Kovárna VIVA, a. s., [online]. *Výroční zprávy 2008-2020* [cit. 2022-05-09]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=690901>
- 27) Kovárna VIVA - špičkové kování, prvotřídní ocel, unikátní řešení [online]. [cit. 2022-05-01]. Dostupné z: <https://www.viva.cz/>
- 28) M - Files [online]. [cit. 2022-05-09]. Dostupné z: <https://www.m-files.com/>
- 29) MCCRUM, Dan a Olaf STORBECK. *Wirecard: the case against Markus Braun*. *Financial Times* [online]. 2022 [cit. 2022-05-04]. Dostupné z: <https://www.ft.com/content/4901a824-f862-4b7c-8b16-7e1ae088e729>
- 30) PAŘENICA, Lukáš. *VIVA dokončila rekonstrukci 74. budovy baťovského areálu*. *Zlínský deník* [online]. 2021 [cit. 2022-05-02]. Dostupné z: [https://zlinsky.denik.cz/zpravy\\_region/viva-dokoncila-rekonstrukci-74-budovy-batovskeho-arealu-20210201.html](https://zlinsky.denik.cz/zpravy_region/viva-dokoncila-rekonstrukci-74-budovy-batovskeho-arealu-20210201.html)
- 31) PEČINKOVÁ, Ivana. *Rok po obrovském skandálu s Wirecard: auditorský gigant krvácí, za podvody stál nezvěstný narcis a psychopat* [online]. 2021 [cit. 2022-05-04]. Dostupné z: [https://www.lidovky.cz/byznys/kauza-wirecard-podrazi-nohy-ey-spolecnost-ztraci-klienty-a-celi-zalobam-kvuli-neodhaleni-ucetnich-po.A210619\\_113218\\_in\\_ekonomika\\_liam](https://www.lidovky.cz/byznys/kauza-wirecard-podrazi-nohy-ey-spolecnost-ztraci-klienty-a-celi-zalobam-kvuli-neodhaleni-ucetnich-po.A210619_113218_in_ekonomika_liam)
- 32) PERGLER, Tomáš. *Nadržují Babišovi a Agrofertu. Piráti žádají pro auditory trest* [online]. 2020 [cit. 2022-05-01]. Dostupné z: <https://www.seznamzpravy.cz/clanek/nadrzuji-babisovi-a-agrofertu-pirati-zadaji-pro-auditory-trest-116360>
- 33) STORBECK, Olaf. *EY and Wirecard: anatomy of a flawed audit*. *Financial Times* [online]. 2021 [cit. 2022-05-01]. Dostupné z: <https://www.ft.com/content/bcadbdcb-5cd7-487e-afdd-1e926831e9b7>
- 34) *Třinecké Železářny - Moravia Steel* [online]. [cit. 2022-05-01]. Dostupné z: <https://www.trz.cz/hlavni-stranka/1/uvod>
- 35) *Veřejný rejstřík a Sbírka listin* [online]. 2022 [cit. 2022-05-02]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=690901&typ=PLATNY>

### Právní předpisy

- 36) Zákon č. 90/2012 Sb., zákon o obchodních společnostech a družstvech, ve znění pozdějších předpisů.

37) Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

38) Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

#### **Ostatní prameny**

39) BŘEČKA, Tomáš. *Doporučení vhodných zdrojů financování pro další rozvoj podnikatelského subjektu*. Brno, 2019. Bakalářská práce. VUT v Brně, Fakulta podnikatelská.

# SEZNAM OBRÁZKŮ, TABULEK A PŘÍLOH

## SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1: Obecný vztah mezi subjekty auditu a předmětem zkoumání.....	14
Obr. 2: Auditorské riziko.....	36
Obr. 3: Typy výroků auditora.....	53
Obr. 4: Logo Kovárny VIVA, a. s. ....	56
Obr. 5: Tržby .....	60
Obr. 6: Prodané výkovky.....	60
Obr. 7: Zákaznické portfolio (r. 2020) .....	61
Obr. 8: Schéma rozmístění budov tvořících Kovárnu VIVA, a. s.....	65
Obr. 9: Pohled na zrekonstruované sídlo společnosti (budova č. 74) .....	66
Obr. 10: Ilustrační obrázek jedné z vyráběných součástí .....	68
Obr. 11: SWOT analýza Kovárny VIVA, a. s. ....	70
Obr. 12: Logo softwaru abas ERP .....	71
Obr. 13: Screen č. 1 z rozhraní používaného informačního systému.....	74
Obr. 14: Screen č. 2 z rozhraní používaného informačního systému.....	75
Obr. 15: Logo společnosti M-Files Corporation .....	76
Obr. 16: Staré (vlevo) a nové (vpravo) logo auditorské společnosti EY.....	79
Obr. 17: Logo auditorské společnosti Kovárny VIVA, a. s. ....	83
Obr. 18: Schéma postupu zaevidování nového stroje .....	90



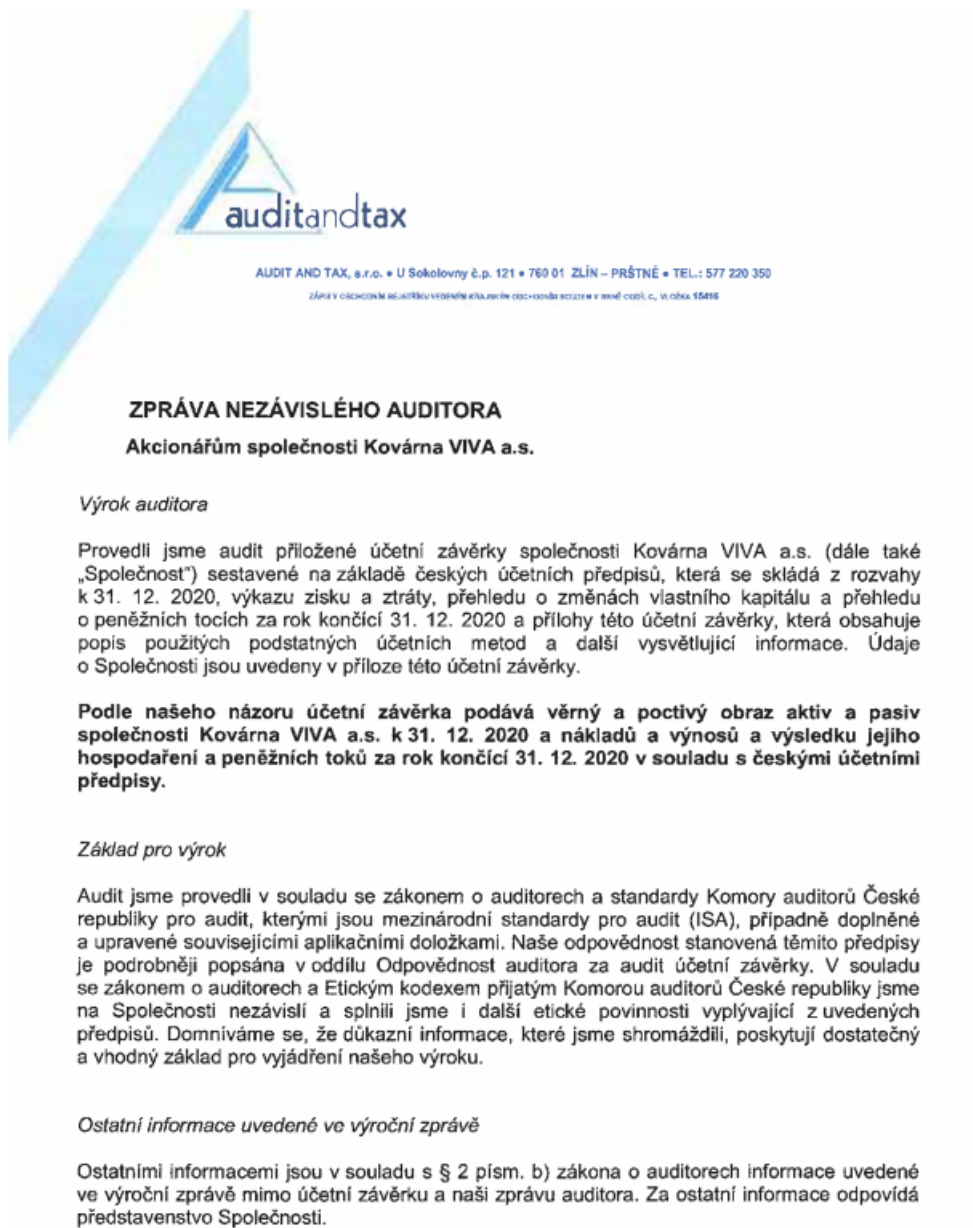
## **SEZNAM TABULEK**

Tabulka 1: Předpoklady pro výkon auditorské profese .....	27
Tabulka 2: Rozdělení účetních jednotek do kategorií .....	30
Tabulka 3: Proces auditu .....	33
Tabulka 4: Dokumenty pro audit účetní závěrky .....	35
Tabulka 5: Rozsah testů věcné správnosti .....	47
Tabulka 6: Vliv existujících skutečností na výrok auditora .....	55
Tabulka 7: Majetkový podíl v jiných společnostech .....	59
Tabulka 8: Klíčové body přípravy na audit .....	96

## **SEZNAM PŘÍLOH**

Příloha 1: Auditorská zpráva společnosti Kovárna VIVA, a. s., týkající se roku 2020	
---	--

## Příloha 1: Auditorská zpráva společnosti Kovárna VIVA, a. s., týkající se roku 2020





Náš výrok k účetní závěrce se k ostatním informacím nevztahuje. Přesto je však součástí našich povinností souvisejících s auditem účetní závěrky seznámení se s ostatními informacemi a posouzení, zda ostatní informace nejsou ve významném (materiálním) nesouladu s účetní závěrkou či s našimi znalostmi o účetní jednotce získanými během provádění auditu nebo zda se jinak tyto informace nejeví jako významně (materiálně) nesprávné. Také posuzujeme, zda ostatní informace byly ve všech významných (materiálních) ohledech vypracovány v souladu s příslušnými právními předpisy. Tímto posouzením se rozumí, zda ostatní informace splňují požadavky právních předpisů na formální náležitosti a postup vypracování ostatních informací v kontextu významnosti (materiality), tj. zda případné nedodržení uvedených požadavků by bylo způsobilé ovlivnit úsudek činěný na základě ostatních informací.

Na základě provedených postupů, do míry, již dokážeme posoudit, uvádíme, že

- ostatní informace, které popisují skutečnosti, jež jsou též předmětem zobrazení v účetní závěrce, jsou ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s účetní závěrkou a
- ostatní informace byly vypracovány v souladu s právními předpisy.

Dále jsme povinni uvést, zda na základě poznatků a povědomí o Společnosti, k nimž jsme dospěli při provádění auditu, ostatní informace neobsahují významné (materiální) věcné nesprávnosti. V rámci uvedených postupů jsme v obdržených ostatních informacích žádné významné (materiální) věcné nesprávnosti nezjistili.

#### *Odpovědnost představenstva a dozorčí rady Společnosti za účetní závěrku*

Představenstvo Společnosti odpovídá za sestavení účetní závěrky podávající věrný a poctivý obraz v souladu s českými účetními předpisy, a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Při sestavování účetní závěrky je představenstvo Společnosti povinno posoudit, zda je Společnost schopna nepřetržitě trvat, a pokud je to relevantní, popsat v příloze účetní závěrky záležitosti týkající se jejího nepřetržitého trvání a použití předpokladu nepřetržitého trvání při sestavení účetní závěrky, s výjimkou případů, kdy představenstvo plánuje zrušení Společnosti nebo ukončení její činnosti, resp. kdy nemá jinou reálnou možnost než tak učinit.

Za dohled nad procesem účetního výkaznictví ve Společnosti odpovídá dozorčí rada.



#### *Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky*

Naším cílem je získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou a vydat zprávu auditora obsahující náš výrok. Přiměřená míra jistoty je velká míra jistoty, nicméně není zárukou, že audit provedený v souladu s výše uvedenými předpisy ve všech případech v účetní závěrce odhalí případnou existující významnou (materiální) nesprávnost. Nesprávnosti mohou vzniknout v důsledku podvodů nebo chyb a považují se za významné (materiální), pokud lze reálně předpokládat, že by jednotlivě nebo v souhrnu mohly ovlivnit ekonomická rozhodnutí, která uživatelé účetní závěrky na jejím základě přijmou.

Při provádění auditu v souladu s výše uvedenými předpisy je naší povinností uplatňovat během celého auditu odborný úsudek a zachovávat profesní skepticismus. Dále je naší povinností:

- Identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti účetní závěrky způsobené podvodem nebo chybou, navrhnout a provést auditorské postupy reagující na tato rizika a získat dostatečné a vhodné důkazní informace, abychom na jejich základě mohli vyjádřit výrok. Riziko, že neodhalíme významnou (materiální) nesprávnost, k níž došlo v důsledku podvodu, je větší než riziko neodhalení významné (materiální) nesprávnosti způsobené chybou, protože součástí podvodu mohou být tajné dohody (koluze), falšování, úmyslná opomenutí, nepravdivá prohlášení nebo obcházení vnitřních kontrol.
- Seznámit se s vnitřním kontrolním systémem Společnosti relevantním pro audit v takovém rozsahu, abychom mohli navrhnout auditorské postupy vhodné s ohledem na dané okolnosti, nikoli abychom mohli vyjádřit názor na účinnost jejího vnitřního kontrolního systému.
- Posoudit vhodnost použitých účetních pravidel, přiměřenost provedených účetních odhadů a informace, které v této souvislosti představenstvo Společnosti uvedlo v příloze účetní závěrky.
- Posoudit vhodnost použití předpokladu nepřetržitého trvání při sestavení účetní závěrky představenstvem a to, zda s ohledem na shromážděné důkazní informace existuje významná (materiální) nejistota vyplývající z událostí nebo podmínek, které mohou významně zpochybnit schopnost Společnosti nepřetržitě trvat. Jestliže dojdeme k závěru, že taková významná (materiální) nejistota existuje, je naší povinností upozornit v naší zprávě na informace uvedené v této souvislosti v příloze účetní závěrky, a pokud tyto informace nejsou dostatečné, vyjádřit modifikovaný výrok. Naše závěry týkající se schopnosti Společnosti nepřetržitě trvat vycházejí z důkazních informací, které jsme získali do data naší zprávy. Nicméně budoucí události nebo podmínky mohou vést k tomu, že Společnost ztratí schopnost nepřetržitě trvat.



- Vyhodnotit celkovou prezentaci, členění a obsah účetní závěrky, včetně přílohy, a dále to, zda účetní závěrka zobrazuje podkladové transakce a události způsobem, který vede k věrnému zobrazení.

Naši povinností je informovat představenstvo a dozorčí radu mimo jiné o plánovaném rozsahu a načasování auditu a o významných zjištěních, která jsme v jeho průběhu učinili, včetně zjištěných významných nedostatků ve vnitřním kontrolním systému.

**AUDIT AND TAX, s.r.o.**  
U Sokolovny 121  
760 01 Zlín, Prštné  
Oprávnění číslo 353



**Ing. Josef Pechál**  
Auditor, oprávnění číslo 1550

Ve Zlíně, dne 1. března 2021