

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Výrok auditora

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Barbora Karlová**

Vedoucí bakalářské práce: Ing. David Trytko, Ph.D.

Znojmo, 2018

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Výrok auditora zpracovala samostatně pod odborným vedením vedoucího Ing. Davida Trytka Ph.D. bakalářské práce a že veškeré použité zdroje jsem uvedla v Seznamu použité literatury.

V Praze dne 30. 11. 2020

.....

Barbora Karlová

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala svému vedoucímu Ing. Davidovi Trytkovi Ph.D. za cenné rady a připomínky při zpracování bakalářské práce.

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Barbora KARLOVÁ
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Výrok auditora
Název (v angličtině)	Auditor's Opinion

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Předmětem teoretické části bakalářské práce je definice druhů auditu, popsat jednotlivé fáze se zaměřením na vydání výroku podle ISA 700 až ISA 800. V praktické části bude popsán postup auditu se zaměřením na výrok auditora u dvou účetních jednotek - modifikovaný a nemodifikovaný.

Postup práce:

1. Definovat audit a subjekty se zákonnou povinností auditu.
2. Popis fází auditu.
3. Mezinárodní auditorské standardy, především ISA 700 až ISA 800.
4. Popis auditu u vybraných účetních jednotek a vyhodnocení základu pro výrok auditora.
5. Závěr.

Metody: deskripce, komparace, analýza, syntéza, analogie

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

1. MOLÍN, Jan. *Protiprávní jednání z pohledu profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 188. str. ISBN 978-80-7357-600-4,
2. BRYCHTA, Ivan, Tereza KRUPOVÁ a Miroslav BULLA. *Účetnictví podnikatelů 2018*. 15. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 544. str. ISBN 978-80-7552-989-3,
3. MÜLLEROVÁ, Libuše. *Audit pro manažery aneb proč se ověřuje účetní závěrka*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, 175. str. ISBN 978-80-7357-988-3,
4. ŠINDELÁŘ, Michal a Libuše MÜLLEROVÁ. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada, 2016, 208. str. ISBN 978-80-247-5806-0,
5. Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů*. 5. 6. 2018. ISSN 1211-1244.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2018

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2019



Barbora KARLOVÁ
student

Ing. David TRYTKO, Ph.D.
vedoucí bakalářské práce

doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
garant studijního oboru

doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
rektorka SVŠE Znojmo

ABSTRAKT

Tato bakalářská práce se zaměřuje na výrok auditora, a to prioritně na nemodifikovaný a následně na modifikovaný výrok auditora. V teoretické části bakalářské práce jsou popsány základní druhy auditu, povinnost ověření účetní závěrky, jsou přiblíženy Mezinárodní auditorské standardy (ISA) a proces auditu se zaměřením na udělení výroku auditora.

V praktické části bakalářské práce jsou porovnávány dvě účetní jednotky se zaměřením na vyhodnocení rizik v účetní závěrce a následně příslušné vydání výroku auditora.

Klíčová slova: audit, vyhodnocení rizik, postup auditu, výroční zpráva, účetní závěrka

ABSTRACT

This bachelor's thesis focuses on the auditor's report, primarily on the unmodified and subsequently on the modified auditor's opinion. The theoretical part of the bachelor's thesis describes the basic types of an audit, the obligation to verify the financial statements, the International Auditing Standards (ISA) and the audit process with a focus on the issue of an auditor's report. The practical part of the bachelor's thesis compares two accounting units with a focus on risk assessment in the financial statements and then the relevant issue of the auditor's report.

Key words: audit, risk assessment, audit procedure, annual report, financial statements

OBSAH

1	ÚVOD	9
2	CÍL PRÁCE A METODIKA	11
3	TEORETICKÁ ČÁST	12
3.1	AUDIT A DRUHY AUDITU	12
3.1.1	Audit	12
3.1.2	Druhy auditu	12
3.2	SUBJEKTY SE ZÁKONNOU POVINNOSTÍ AUDITU, SESTAVENÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	14
3.2.1	Dle zákona o účetnictví.....	14
3.2.2	Dle zvláštních předpisů	15
3.2.3	V dalších případech	16
3.2.4	Sestavení účetní závěrky	16
3.3	MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÉ STANDARDY (ISA)	18
3.3.1	Účel.....	18
3.3.2	ISA 700 až 800	19
3.4	POSTUP AUDITU.....	21
3.4.1	Fáze 1 – vyhodnocování rizik.....	21
3.4.2	Fáze 2 – reakce na vyhodnocená rizika	27
3.4.3	Fáze 3 – příprava zprávy auditora	30
3.5	ZÁVĚREČNÁ FÁZE AUDITU	34
3.5.1	Příprava zprávy auditora	34
3.5.2	Zpráva auditora.....	35
3.6	VÝROK AUDITORA.....	37
3.6.1	Formulace výroku auditora	37
3.6.2	Modifikace výroku auditora	37
3.7	ZÁVĚR TEORETICKÉ ČÁSTI	40
4	PRAKTICKÁ ČÁST	41
4.1	NEMODIFIKOVANÝ VÝROK AUDITORA	41
4.1.1	Poklady ke zprávě auditora a výroku auditora 1.1	42
4.1.2	Výrok auditora.....	51
4.2	MODIFIKOVANÝ VÝROK AUDITORA.....	52
4.2.1	Poklady ke zprávě auditora a výroku auditora 2.1	53
4.2.2	Výrok s výhradou	64
5	ZÁVĚR	68
6	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	70

7	SEZNAM TABULEK, OBRÁZKŮ A GRAFŮ	73
8	SEZNAM ZKRATEK	76
9	SEZNAM PŘÍLOH	77
10	PŘÍLOHY	78

1 ÚVOD

Základním tématem bakalářské práce je výrok auditora. Dlouhodobě pracuji jako účetní a audit je pro mě velmi zajímavý. Není pro mě pouze kontrola účetnictví, ale jde o širší pohled fungování celé účetní jednotky jako takové. Nejen proto se musí auditor již před přijetím zakázky seznámit s fungováním společnosti, s její organizační strukturou a historií celé společnosti. Pro mě osobně má výrok auditora význam zhodnocení celého účetního období, jinými slovy že vše co jsme během roku zpracovali je správně a drobné nesrovnalosti se vyřešily před vydání výroku a do nového účetního období vstupujeme s tzv. čistým štítem.

Z pohledu auditu je výrok auditora až o jeho konečnou fázi. Audit je velmi obsáhlou škálou činností, které jsou rozloženy po celý rok. Audit nezačíná až po konci účetního období, začíná již několik měsíců před jeho koncem a pokračuje až po sestavení účetní závěrky. V mezidobí – mezi jednotlivými audity – dobrý auditor konzultuje s účetní jednotkou složitější účetní případy, mj. např. aby se vyhnul nesrovnalostem a značné časové náročnosti při konečné fázi auditu. Samozřejmě se na utváření účetnictví nesmí podílet.

Výroku auditora předchází několik fází, které jsou podrobněji popsány v teoretické části bakalářské práce.

Teoretická část bakalářské práce je proto rozdělena do šesti podkapitol. První kapitola je věnována auditu a jeho druhům. Druhá kapitola se zabývá zákonnou povinností auditu. Ve třetí kapitole je definován význam a účel Mezinárodních auditorských standardů, a to se zaměřením na standardy č. 700 až 800, které jsou věnovány výroku auditora. Čtvrtá část je zaměřena na postup auditu v účetní jednotce od přijetí zakázky po vyhodnocení rizik. V páté části je věnován prostor závěrečné fázi auditu, a to přípravě zprávy auditora. Poslední část teoretické části je věnována problematice formulace výroku auditora a modifikaci výroku auditora.

Praktická část představuje pokus o názorný příklad, jak si účetní představuje činnosti vedoucí k vydání výroku auditora. Auditor účetní jednotku zná a mají uzavřenou řádnou smlouvu. Záměrně je vynechána první fáze auditu. Auditor před novým auditovaným obdobím přehodnotil zakázku a v případě potřeby uzavřel s účetní jednotkou dodatek k původní smlouvě. Proto bude v praktické části představen a analyzován proces udělení výroku auditora na příkladu dvou účetních jednotek jako reakce a vyhodnocení identifikovaných nesprávností a rizik. Nejdříve je každá účetní jednotka představena na vložených hlavních účetních výkazech. Pro ilustraci práce auditora je simulován výběr vzorků na příložené obrátové předvaze a účetním deníku,

vše při zapojení hladiny významnosti. Tyto vzorky jsou vyhodnoceny z hlediska tvrzení, a to úplnosti, existence, správnosti početní, správného období a také ocenění. U každé vybrané položky jsou tato tvrzení dále posuzována dle výše zjištěné nesprávnosti, jsou rozděleny na nesprávnosti významné, nevýznamné, známé nesprávnosti, pravděpodobné nesprávnosti a neznámé nesprávnosti. Na základě vyhodnocení vzorků, jednotlivých tvrzení a kontroly účetních výkazů je u každé účetní jednotky simulováno vydání výroku auditora.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Cílem teoretické části bakalářské práce je analyzovat postupy a činnosti auditu vedoucí k výroku auditora, a to s pomocí mezinárodních auditorských standardů (ISA) se zaměřením na ISA 700 až 800. V teoretické části bude popsán postup auditu od jeho počátečních fází, tj. přijetí zakázky, plánu auditu a vyhodnocení rizik spojených s přijetím zakázky. V druhé fázi auditu bude provedena simulace reakce na vyhodnocená rizika, stanovení rozsahů testů a dokumentování provedených prací. V třetí fázi auditu bude provedeno vyhodnocení důkazních informací. V závěrečné fázi auditu bude popsána příprava zprávy auditora a výrok auditora.

V praktické části bakalářské práce budou aplikovány auditorské postupy se zaměřením na důkazní informace v příloze účetní závěrky, rozvaze a výkazu zisku a ztrát. Následně bude určena míra hladina významné nesprávnosti a na základě těchto hodnot bude proveden výběr vzorků a vyhodnocení důkazních informací.

Sekundárním cílem teoretické a především praktické části bakalářské práce je přiblížit proces auditu z pohledu účetní/ho, a to takovým způsobem aby byl srozumitelný a lépe pochopitelný i pro osobu neseznámenou s auditem a jeho postupem.

V bakalářské práci budou použity metody analýzy, deskripce, simulace, analogie a syntézy.

3 TEORETICKÁ ČÁST

Výrok auditora je součástí zprávy auditora. Ve zprávě auditora popisuje auditor specifikaci účetní jednotky, uvádí, že byl proveden audit účetní jednotky podle smluvených podmínek, účetního rámce apod. Dále jsou uvedeny předložené účetní výkazy včetně období, ke kterému byly účetní výkazy sestaveny. Výrok auditora popisuje všem uživatelům názor auditora na základě provedení auditu účetní závěrky, zda údaje v účetní závěrce „podávají věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situaci účetní jednotky“ (Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 498). Výrok auditora je tak nedílnou součástí zpráva auditora, ve které auditor vyslovuje názor na účetní závěrku účetní jednotky.

3.1 Audit a druhy auditu

Audit jako vědecká disciplína prošla dlouhým historickým vývojem a s ním se pro potřeby společnosti vyvíjely jeho druhy.

3.1.1 Audit

Audit se dá definovat mnoha způsoby. Převládají názory, že je to vědecká disciplína ekonomického směru, jejímž cílem je sledovat a analyzovat fakta na základě poskytnutých informací a poté tyto informace vyhodnotit a informovat o nich zadavatel (Müllerová, 2013, s. 11).

Slovo audit je odvozeno z latinského slova „audire“, kterého původní význam je poslouchat. V současnosti se však používá ve významu nezávislého ověřování. Takové úzké chápání slova audit nezahrnuje všechny aspekty auditu, ale soustředí se pouze na část nazývanou audit finančních výkazů. Audit v širším chápání představuje systematický proces objektivního získávání a vyhodnocování důkazů, týkajících se informací o různých (nejen ekonomických) činnostech a událostech, s cílem zjistit míru souladu mezi těmito informacemi a stanovenými kritérii a oznámit výsledky zainteresovaným stranám (Kareš, 2014, s. 9).

3.1.2 Druhy auditu

Jako vhodné vymezení různého nahlížení na audit lze použít v odborné literatuře odlišení různých druhů (Müllerová, 2017, s. 19).

Podle toho zdroje rozlišujeme několik druhů auditu:

- **Audit účetní závěrky:** „je zaměřen na individuální nebo konsolidované účetní závěrky“ (Müllerová, 2013, s. 11). Zpravidla jej provádí na objednávku nezávislý externí auditor, kterým může být fyzická osoba, auditorská společnost, popřípadě právnická osoba. (Müllerová, 2013, s. 12). Cílem auditu účetní závěrky je informovat, zdali účetní závěrka auditované společnosti věrně a poctivě vyobrazuje skutečnost, a zvýšit tak věrohodnost účetní závěrky.
- **Interní audit:** se zaměřuje na zkoumání vnitřního chodu účetní jednotky, jak z ekonomického chodu, tak i z vnitřních procesů v účetní jednotce. Zpravidla ho provádějí proškolení zaměstnanci účetní jednotky. Výsledky interního auditu využívá především vedení společnosti k zefektivnění chodu společnosti (Müllerová, 2013, s. 12).
- **Forenzní audit:** nazývá se i forenzní šetření. Zaměřuje se na kontrolu vnitropodnikových předpisů, popřípadě protiprávní jednání vně účetní jednotky. Cílem forenzního auditu je identifikovat podvodné jednání jednotlivců, popřípadě skupiny uvnitř účetní jednotky a následně doporučit opatření, aby k podobným případům již nedocházelo (Müllerová, 2013, s. 13).
- **Audit jakosti:** kontroluje hlavně kvalitu výkonů podniku. Cílem je prověřit, zda výrobky, které firma distribuuje, jsou řádně označené a splňují normy uděleného certifikátu (Müllerová, 2017, s. 20 – 21).
- **Ekologický audit:** jak už z názvu vypovídá, jedná se o audit zaměřen na ochranu životního prostředí. Zaměřuje se na kontrolu výroby a použitých materiálů a jejich následný dopad na životní prostředí (Müllerová, 2013, s. 14).
- **Audit informačního systému:** tento audit je zaměřen na kontrolu použitých programů ale i výpočetní techniky a následná ochrana dat v případě poruchy nebo jiných možných havárií (Müllerová, 2013, s. 14).
- **Personální audit:** je zaměřen na jednorázovou analýzu lidských zdrojů uvnitř účetní jednotky. Jeho cílem je nezávislý průzkum, vyhodnocení stavu a následný návrh řešení k efektivnějšímu chodu účetní jednotky. Nejčastěji se provádí pro optimalizaci stavu personálu, nákladů a celkové zefektivnění chodu organizace (Müllerová, Králíček,

2017, s. 21).

Nejnámější je audit účetní jednotky, a to hlavně z důvodu, že vychází ze zákona daného státu. Ostatní druhy audit slouží především pro vedení společnosti, zjištění trestné činnosti apod.

3.2 Subjekty se zákonnou povinností auditu, sestavení účetní závěrky

Všeobecně je známo, že povinnost ověření účetní závěrky je u obchodních společností a družstev podle Zákona o účetnictví 563/1991 Sb., při splnění jednoho nebo dvou kritérií. V obecné znalosti však není moc známo, že i zákonem povinné ověření účetní závěrky má celá řada nepodnikatelských subjektů (např. politického, hospodářského nebo společenského významu).

3.2.1 Dle zákona o účetnictví

Zákon o účetnictví 563/1991 Sb. §20 definuje účetní jednotky, které jsou povinné mít účetní závěrku ověřenou auditorem:

1. „Řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku jsou povinny mít ověřenou auditorem, kterého si jednotka určí způsobem stanoveným v zákoně upravujícím činnost auditorů, účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis, a dále
 - a) velké účetní jednotky s výjimkou vybraných účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu,
 - b) střední účetní jednotky,
 - c) malé účetní jednotky, pokud jsou akciovými společnostmi nebo svěřeneckými fondy podle občanského zákoníku a k rozvahovému dni účetního období, za něj se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jednu z uvedených hodnot
 1. aktiva celkem 40 000 000 Kč
 2. roční úhrn čistého obratu 80 000 000 Kč
 3. průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50,

- d) Ostatní malé účetní jednotky, pokud k rozvahovému dni účetního období, za něž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího překročily nebo již dosáhly alespoň 2 hodnoty uvedené v písmenu c) bodech 1 až 3.
2. Účetní jednotky uvedené v odstavci 1 nejsou povinny mít auditorem ověřenou účetní závěrku
- a) Sestavenou v průběhu konkursu, a to po dobu nepřetržitě po sobě jdoucích 36 kalendářních měsíců, počínaje prvním dnem kalendářního měsíce následujícím po dni, kterým nastaly účinky prohlášení konkursu, pokud o jejím ověření auditorem nerozhodne věřitelský výbor
- b) Sestavenou ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky schválení reorganizačního plánu, pokud o jejím ověření auditorem nerozhodne věřitelský výbor,
- c) Pokud došlo ke zrušení konkursu z důvodu, že majetek dlužníka je pro uspokojení věřitelů zcela nepostačující“ (Účetnictví podnikatelů, Audit, 2018).

Tabulka č. 1 znázorňuje kategorizace účetních jednotek:

Účetní jednotka	Aktiva celkem	Roční úhrn čistého obratu	Průměrný počet zaměstnanců
Mikro	9 mil. Kč	18 mil. Kč	10
Malá	100 mil. Kč	200 mil. Kč	50
Střední	500 mil. Kč	1 000 mil. Kč	250
Velká	nad 500 mil. Kč	nad 1 000 mil. Kč	nad 250

Zdroj: vlastní práce autora

3.2.2 Dle zvláštních předpisů

Povinnosti podle zvláštních předpisů jsem, patří především subjekty veřejného zájmu, které jsou definovány v § 1a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví:

1. „Účetní jednotky uvedené v § 19a odst. 1 (emitenti CP)
2. Banky podle zákona upravujícího činnost bank nebo spořitelní a úvěrní družstva podle zákona upravujícího činnost spořitelních a úvěrních družstev,
3. Pojišťovny nebo zajišťovny podle zákona upravujícího činnosti pojišťoven a

zajišťoven,

4. Penzijní společnosti podle zákona upravujícího důchodové spoření nebo doplňkové penzijní spoření nebo
5. Zdravotní pojišťovny“ (Müllerová, 2013, s. 45 – 46).

3.2.3 V dalších případech

V dalších případech se především jedná o vybrané účetní jednotky podle § 1 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví:

1. „Organizační složky státu
2. Státní fondy podle rozpočtových pravidel
3. Územní samosprávné celky
4. Dobrovolné svazky obcí
5. Regionální rady regionů soudržnosti
6. Příspěvkové organizace
7. Zdravotní pojišťovny“ (Müllerová, 2013, s. 46).

„Povinné ověření účetní závěrky u všech subjektů má podpořit jejich důvěryhodnost ve vztahu k zakladatelům, dárčům, členům nebo veřejnosti, a z toho důvodu musí být účetní závěrka příslušným způsobem veřejnosti zpřístupněná.“ (Müllerová, Králíček, 2017, s. 76).

3.2.4 Sestavení účetní závěrky

Sestavení účetní závěrky k rozvahovému dni. Mezi povinné dokumenty účetní závěrky patří:

- rozvaha v plném rozsahu u auditované společnosti, nebo ve zkráceném rozsahu u neauditované společnosti. Rozvaha zobrazuje hodnotu aktiv, tj. majetku společnosti a pasiv, tj. o zdrojích krytí tohoto majetku. Sestavuje se k rozvahovému dni.
- Výkaz zisku a ztrát v plném rozsahu. Výkaz zisku a ztrát zobrazuje výsledek hospodaření, finanční výkonnost účetní jednotky za sledované období.

- Přehled o peněžních tocích je doplňkovým výkazem k výkazu zisku a ztrát.

Zachycuje informace o stavu peněžních prostředků na začátku a konci účetního období. Tento přehled je povinou součástí účetní závěrky pouze pro střední a velkou účetní jednotku a veřejného zájmu.
- Přehled o změnách vlastního kapitálu tento výkaz zobrazuje „informace o zvýšení nebo snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny“ (Müllerová a Králíček, 2017, s. 54). Tento přehled je povinou součástí účetní závěrky pouze pro střední a velkou účetní jednotku, společnost veřejného zájmu.
- Příloha k účetní závěrce je „povinnou součástí účetní závěrky všech účetních jednotek“ (Müllerová a Králíček, 2017, s. 56). Sestavení přílohy je na základě účetních záznamů účetní jednotky a případně z další podkladů. V příloze uvádějí také srovnávací informace mezi aktuálním a minulým obdobím. Při sestavování přílohy k účetní závěrce se účetní jednotka řídí vyhláškou č. 500/2002 Sb.
- Účetní závěrka je u povinně auditovaných společností součástí výroční zprávy, a to včetně zprávy o vztazích mezi propojenými osobami. Výroční zpráva má dle zákona o účetnictví „uceleně, vyváženě a komplexně informovat o vývoji výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení účetní jednotky“ (Müllerová a Králíček, 2017, s. 56).

Mezi následující povinnosti po sestavení účetní závěrky patří především:

- sestavení a odevzdání daňového přiznání, které se řídí dle § 136 zákona č. 280/2009 Sb.. Pro daňový subjekt s povinností mít ověřenou účetní závěrku auditorem, nebo pokud jeho daňové přiznání zpracovává daňový poradce, se odevzdává nejpozději do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období. V jiném případě je povinnost podat daňové přiznání do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období.
- Zpráva o platbách vládám tuto zprávu povinně sestavují především velké účetní jednotky k rozvahovému dni.
- Schválení účetní závěrky valnou hromadou společnosti, a to zpravidla do šesti měsíců po ukončení účetního období, včetně rozhodnutí o použití vykázaného hospodářského výsledku.

- Zveřejnění schválené účetní závěrky je povinností dle zákona o účetnictví. Účetní jednotky jsou povinné zveřejnit účetní závěrku i výroční zprávu ověřenou auditorem a po schválení příslušným orgánem. To vše „ve lhůtě do 30 dnů od splnění obou uvedených podmínek, nejpozději však do 12 měsíců od rozvahové dne, bez ohledu na to, zda byla účetní závěrka schválena“ (Šindelář a Müllerová, 2016, s. 175).

Tabulka č. 2 znázorňuje sestavení účetní závěrky u jednotlivých účetních jednotek

Účetní jednotka		Rozvaha		Výkaz ZZ		Příloha ÚZ	Přehled o peněžních tocích	Přehled o změnách VK
		Plný rozsah	Zkrácený rozsah	Plný rozsah	Zkrácený rozsah			
Mikro	Bez auditu		X	X		X		
	S auditem	X		X				
Malá	Bez auditu		X	X		X		
	S auditem	X		X				
Střední		X		X		X	X	X
Velká		X		X		X	X	X

Zdroj: vlastní práce autora

3.3 Mezinárodní auditorské standardy (ISA)

Mezinárodní auditorské standardy upravují provádění auditu, prověrek a dalších ověřovacích zakázek a zakázek na zajištění souvisejících služeb. Tyto standardy nejsou nadřazeny platným předpisům jednotlivých zemí (Müllerová, Králíček, 2017, s. 151).

„Mezinárodní auditorské standardy (ISA) vydává Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (IAASB)“ (Šindelář a Müllerová, 2016, s. 177). Cílem rady je vydávat mezinárodní standardy a další materiály, které budou akceptovatelné po celém světě. „Česká republika přijala mezinárodní auditorské standardy jako svoje národní předpisy pro audit již v roce 2005 a jejich používání je pro české auditory závazné“ (Šindelář a Müllerová, 2016, s. 177).

3.3.1 Účel

Mezinárodní auditorské standardy převážně slouží k auditu účetní závěrky vypracovávanému nezávislým auditorem. Pro audit účetní závěrky jsou označeny čísla 200 – 800 s popsáním názvem jednotlivých standardů.

Standardy 200 – 299 se zabývají obecnými principy a odpovědností auditora.

Standardy 300 – 499 se zabývají stanovením rizika a odpovědnosti za škody.

Standardy 500 až 580 se zaměřují na důkazní informace, analytické postupy, výběr vzorků, prohlášení účetní jednotky, událostmi po datu účetní závěrky, auditem účetních odhadů, podrobněji uvedené v tabulce.

Standardy 600 – 620 se zabývají na využití práce interního auditora, experta nebo na audit účetních závěrek skupin.

Standardy 700 – 720 se zabývají zprávou auditora a obsahem zprávy auditora.

Standard 800 – 810 se zaměřuje na zvláštní aspekty auditu účetní závěrky.

Tabulka 3 (v příloze bakalářské práce) znázorňuje [Seznam mezinárodních auditorských standardů ISA](#)

3.3.2 ISA 700 až 800

Pro samotný výrok auditora jsou určeny standardy ISA 700 až 800, ve kterých je popsáno, jak má být formulován výrok auditora a jaké náležitosti má obsahovat zpráva auditora.

ISA 700 – Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce

Předmětem standardu ISA 700 je „odpovědnost auditora za formulaci výroku k účetní závěrce. Následně se ISA 700 zaměřuje na formu a obsah zprávy auditora vydané na základě auditu účetní závěrky“ (KAČR, ISA 700).

ISA 701 - Informování o hlavních záležitostech auditu ve zprávě nezávislého auditora

Předmětem standardu ISA 701 je „povinnost auditora informovat ve zprávě auditora o hlavních záležitostech auditu“ (KAČR, ISA 701). ISA 701 zaměřuje na to jak, auditor vybírá záležitosti, o kterých plánuje ve své zprávě psát a dále se zabývá i formou a obsahem popsanych skutečností ve zprávě auditora.

ISA 705 – Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora

Předmětem standardu ISA 705 „je povinnost auditora vydat vhodnou zprávu v situaci, kdy

auditor při utváření názoru na účetní jednotku v souladu s ISA 700 (revidované znění) došel k závěru, že výrok k účetní závěrce je třeba modifikovat“ (KAČR, ISA 705). ISA 705 se zaměřuje i na dopad, který může mít modifikovaný výrok na obsah a formu zprávy auditora.

ISA 706 - Odstavce zprávy nezávislého auditora obsahující zdůraznění skutečnosti a jiné skutečnosti

Předmětem ISA 706 jsou další informace, které může auditor ve zprávě uvést, pokud tyto informace považuje za nezbytné:

- a) „Upozornit uživatele na skutečnosti vykázané v účetních výkazech nebo vysvětlené a popsané v účetní závěrce, které jsou natolik důležité, že mají zásadní význam pro pochopení účetní závěrky.
- b) Upozornit uživatele na skutečnosti, které nejsou vykázané v účetních výkazech ani vysvětleny a popsány v účetní závěrce, ale jsou relevantní pro pochopení auditu, odpovědnosti auditora nebo zprávy auditora“ (KAČR, ISA 706).

ISA 710 – Srovnávací informace – srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka

ISA 710 se zabývá odpovědností auditora ve srovnávacích informacích při auditu účetní závěrky. „V případech, kdy by proveden audit účetní závěrky za předchozí období předchozím auditorem nebo tento audit nebyl proveden, použijí se také požadavky a vodítka obsažená v ISA 510 – První auditní zakázka – počáteční zůstatky“ (KAČR, ISA 710).

ISA 720 – Povinnosti auditora týkající se ostatních informací

Předmětem ISA 720 je povinnost auditora zabývajícím se ostatních informací uvedených ve výroční zprávě účetní jednotky (finančních i nefinančních). „Podoba výroční zprávy může být formou jednoho dokumentu nebo může obsahovat několik samostatných dokumentů, které společně plní funkci výroční zprávy“ (KAČR, ISA 720).

ISA 800 – Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek sestavených v souladu s rámcem pro zvláštní účely (revidované znění)

Předmětem ISA 800 „jsou zvláštní aspekty uplatňování standardů ISA 100-700 na audity účetních závěrek sestavených v souladu s účetním rámcem pro zvláštní účely“ (KAČR, ISA 800).

Mezinárodní auditorské standardy se používají při auditu historických informací a aplikují se u auditu účetní závěrky, který provádí nezávislý auditor. Na základě mezinárodní auditorský standardů je auditor povinen identifikovat a vyhodnotit rizika v účetní závěrce a na základě těchto rizik naplánovat a provést audit účetní závěrky.

3.4 Postup auditu

Auditorské postupy jsou postupy auditora uskutečňované s cílem získat finanční informace o vztazích mezi finančními, tak i nefinančními údaji, které se nacházejí přímo nebo nepřímo ve finančních výkazech (Kareš, 2014, s. 16).

Audit účetní závěrky je především postaven na vyhodnocení rizik. Po vyhodnocení rizik následuje druhá fáze auditu, a to reakce na vyhodnocená rizika se zaměřením na identifikovaná rizika, stanovení rozsahu testů a dokumentaci provedených prací. Závěrečnou fází auditu je příprava zprávy auditora, ve které se vyhodnocují důkazní informace a následně se předávají osobám pověřeným vedením účetní jednotky. Posledním bodem závěrečné fáze je výrok auditora, který může být modifikovaný případně nemodifikovaný (Müllerová, 2017, s. 178).

Tabulka 4. (v příloze bakalářské práce) znázorňuje [Auditorský postup](#) s popisem jednotlivých fází auditu a s odkazy na ISA. Podle tohoto grafického znázornění jsou dále jednotlivé fáze popisovány.

3.4.1 Fáze 1 – vyhodnocování rizik

První fáze auditu je rozdělena do tří částí:

- První část posuzuje riziko přijetí nebo nepřijetí zakázky
- Druhá část je zaměřená na plánování auditu po přijetí zakázky
- Třetí část se zaměřuje na vyhodnocení rizik auditu

První částí jsou přípravné práce, kde se auditor zaměřuje na vyhodnocení rizik a následné přijetí zakázky. Vyhodnocení rizik „je rozhodující součástí auditorského procesu a mělo by být

provedeno co nejdříve“ (Müllerová, 2013, s. 81).

Na základě prvotního vyhodnocení rizik se auditor rozhodne, zda zakázku **přijme nebo nepřijme**. Auditor by měl mít s účetní jednotkou uzavřenou písemní smlouvu, kde budou jasně definovány potřeby a požadavky klienta ale i potřeby a požadavky auditora. Auditor před uzavřením smluvního vztahu s klientem projedná podmínky auditu, s ohledem na rizikové faktory, kterými jsou povaha podniku. Zejména jeho prostředí a činnosti, dále pak obchodní transakce, organizační struktura účetní jednotky.

I po přijetí zakázky je však nutné průběžně přehodnocovat riziko zakázky. Při opakovaném auditu by měl auditor přehodnotit podmínky původní zakázky a zohlednit, zda během účetního období nenastaly u klienta významné změny, které by měly vliv na původní podmínky zakázky. Pokud by změny významně přesahovaly původní ujednání zakázky, projedná auditor s klientem nové podmínky, které budou zohledněny v dodatku k původní smlouvě (Müllerová, 2013, s. 82).

Druhá část je zaměřená na plánování auditu. V této části se auditor zaměřuje na strategii auditu, stanovení významnosti a její používání a taky na naplánování porad auditorského týmu. Plánování a strategie auditu je „důležitou podmínkou efektivní realizace zakázky a snížení auditorských rizik na přijatelnou úroveň“ (Müllerová, 2017, s. 188). Včasné naplánování může zajistit odhalení případných nedostatků a chyb v účetní závěrce. Tyto chyby či nedostatky je pak možné opravit dříve, než bude účetní závěrka odsouhlasena valnou hromadou a zveřejněna. Je potřeba si uvědomit, že „audit účetní závěrky neposkytuje záruku, že jsou všechny informace obsažené v účetní závěrce naprosto bezchybné“ (Müllerová, 2013, s. 89). Účetní závěrka ověřená auditorem, by však měla poskytnout všem uživatelům garanci, že „případná chyba není významná a nebude mít vliv na jejich rozhodování“ (Müllerová, 2013, s. 89). Proto je důležité si při plánování auditu stanovit hladinu významnosti, která by takovou chybu měla omezovat na akceptovatelnou úroveň. „Stanovení významnosti je do značné míry záležitostí odborného úsudku auditora“ (Müllerová, 2017, s. 191). Nejčastěji si auditor stanoví tzv. základnu. To může být „položka z účetní závěrky, o níž se auditor domnívá, že se na ni uživatel zaměří“ (Müllerová, 2013, s. 89). Například to může být hodnota aktiv, zisk po zdanění, vlastní kapitál apod. Po určení této základny následně auditor „stanoví přiměřenou procentní sazbu či určité procentní rozpětí, pro stanovení významnosti, například:

- 1 – 3 % celkových aktiv nebo

- 3 – 7 % zisku po zdanění z běžné činnosti nebo
- 1 – 3 % z výnosů nebo
- 3 – 5 % z vlastního kapitálu“ (Müllerová, 2013, s. 89)

Stanovení hladin významnosti jsou východiskem pro vyhodnocení rizik ale i pro zjištění rozsahu auditorských postupů. Stanovení hladiny významnosti u účetní jednotky záleží na odborném úsudku auditora, který vzal v potaz všechny rizikové faktory, znalosti a své zkušenosti z minulých let. Auditor si pro svoji potřebu může stanovit prováděcí významnosti, která umožňuje nastavit další limity. „Nižší limity vytváří bezpečnostní pásmo mezi významností, použitou pro výběr charakteru a rozsahu auditorský postupů, tj. mezi prováděcí významností a celkovou úrovní významnosti“ (Müllerová, 2017, s. 191).

Významnou součástí plánování auditu je i plánování porad auditorského týmu. Porady auditorského týmu jsou důležité z hlediska předávání si získaných informací, které členové týmu získali při schůzkách. Tyto získané informace mohou dávat smysl až když jsou v rámci porady konzultovány mezi členy týmu.

Plánování porad může záviset i na velikosti zakázky, jestliže je zakázka menšího rozsahu můžou se naplánovat pouze krátké diskuse na začátku a během auditu. U větších zakázek je důležité se na zakázku připravit s předstihem, a to již před zahájením, aby byl dostatečný časový předstih pro přípravu plánu a jeho možné úpravy (Müllerová, 2017, s. 194).

Třetí část první fáze auditu se zaměřuje na provedení postupů vyhodnocení rizik: přirozená rizika – identifikace, vyhodnocení, významná rizika, seznámení s vnitřním kontrolním systémem, posouzení vnitřního kontrolního systému, informování o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému a dokončení fáze vyhodnocení rizik. „Identifikace rizik je základem auditu. Vychází z postupů, které auditor provádí s cílem seznámit se s účetní jednotkou a jejím prostředím a je jejich nedílnou součástí“ (Müllerová, 2017, s. 195). K tomu, aby auditor spolehlivě vyhodnotil rizika zakázky, se musí seznámit a porozumět především oblastem:

- „činnosti v oblasti podnikání,
- vnitřní kontrolní systém a
- účetní systém.“ (Müllerová, 2017, s. 195).

K pochopení činnosti a oblasti podnikání pomůže auditorovi především sledování vnějších a vnitřních faktorů. Mezi vnější faktory patří, například:

- skutečnosti týkající se odvětví,
- obecné podnikatelské prostředí,
- zákony a vyhlášky týkající se oblasti podnikání klienta (Müllerová, 2013, s. 84).

Mezi vnitřní faktory patří:

- vlastnická struktura účetní jednotky a propojené osoby,
- obchodní cíle, které si klade vedení klienta,
- oblast personální politiky,
- používané účetní metody,
- další skutečnosti, jako jsou nevyřešené nebo hrozící soudní spory (Müllerová, 2013, s. 84).

Kontrolní prostředí popisuje celkový postoj, informovanost a jednání statutárních orgánů a vedení společnosti a návazně jejich zaměstnanců (Müllerová, 2013, s. 85). Mezi vlivy, které ovlivňují kontrolní prostředí, lze zařadit například: „filozofie, styl řízení jednotlivých členů vedení a způsob delegování pravomocí a odpovědnosti na podřízené pracovníky“ (Müllerová, 2013, s. 85). Pro auditora jsou důležité hlavně „kontroly, které souvisejí s cílem účetní jednotky sestavit takovou účetní závěrku, jež podává věrný a poctivý obraz majetkové a finanční situace účetní jednotky“ (Müllerová, 2013, s. 85). Pozornost auditora by měla být zaměřena především do oblastí:

- „kontroly, jejichž porozumění je nutné k identifikaci rizika vzniku významné nesprávnosti, ať již z důvodu chyby, nebo podvodu,
- kontroly, jejichž porozumění je nutné pro naplánování dalších procedur,
- kontroly, které se vztahují k oblastem, v nichž bylo identifikováno riziko vzniku významné nesprávnosti,

- kontroly, které se vztahují k oblastem, v nichž testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace“ (Müllerová, 2013, s. 85).

Účetní závěrka ověřovaná auditorem, je součástí účetnictví a výstupem, co představuje ukončení celého účetního období (Müllerová, 2013, s. 86). Účetní závěrka je výstupem z účetního systému a je důležité, aby byl auditor seznámen s tímto systémem a porozuměl mu.

Nedílnou součástí vyhodnocení rizik je i sdělení vedení účetní jednotky. Pokud vedení účetní jednotky sdělí auditorovi, že „účetní závěrka jako celek věrně zobrazuje skutečnost v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví“ (Müllerová, 2017, s. 201) znamená to pro auditora ověření těchto tvrzení, a to zejména, že:

- „všechna aktiva vykázána v účetní závěrce skutečně existují,
- veškeré prodejní transakce byly zaúčtovány ve správném účetním období,
- zásoby jsou vykázány ve správné hodnotě,
- závazky představují faktickou povinnost účetní jednotky,
- všechny zaúčtované transakce se uskutečnily v účetním období, které je předmětem auditu,
- všechny částky jsou náležitě vykázány v účetních výkazech a zveřejněny v příloze“ (Müllerová, 2013, s. 201).

Auditor tato tvrzení může posuzovat z různých pohledů a to:

Tvrzení týkající se skupin transakcí a událostí auditovaném období:

- úplnost – veškeré transakce a události, které měly být zaúčtovány, skutečně byly zaúčtovány,
- výskyt – transakce a události, které byly zaúčtovány, se skutečně vyskytly a týkají se dané účetní jednotky,
- správnost – částky a ostatní údaje týkající se zaúčtovaných transakcí a událostí byly správně zaúčtovány,
- správné období – transakce a události byly zaúčtovány ve správném období,

- klasifikace – transakce a události byly zaúčtovány na správných účtech.

Tvrzení týkající se zůstatků účtů na konci období:

- existence – aktiva, závazky a podíly na vlastním kapitálu skutečně existují,
- práva a povinnosti – účetní jednotka drží nebo kontroluje práva k aktivům a závazky představují povinnost této účetní jednotky,
- úplnost – veškerá aktiva, závazky a podíly na vlastním kapitálu, které by měly být zaúčtovány, skutečně byly zaúčtovány,
- ocenění a alokace – aktiva, závazky a podíly na vlastním kapitálu jsou vykázány v účetní závěrce ve správné výši a veškeré případné úpravy ocenění nebo alokace jsou správně zaúčtovány.

Tvrzení týkající se účetních výkazů a přílohy:

- výskyt práva a povinnosti – události, transakce a ostatní záležitosti vedené v účetní závěrce se vyskytly a týkají se účetní jednotky,
- úplnost – veškeré informace, které měly být zveřejněny v účetní závěrce, byly zveřejněny,
- klasifikace a srozumitelnost – finanční informace jsou řádně prezentovány v účetních výkazech a popsány, informace v příloze jsou srozumitelné,
- správnost a ocenění – finanční a ostatní informace jsou zveřejněny řádně a ve správné výši (KA ČR – Příručka k uplatňování mezinárodních auditorských standardů při auditu malých a středních účetních jednotek).

Vyhodnocení rizik provádí auditor, aby označil a posoudil rizika významné nesprávnosti (Müllerová, 2017, s. 203). Auditor by měl vyhodnotit rizika v minimálním rozsahu, tak aby identifikoval podnikatelská rizika včetně rizika podvodu. Stejně tak musí posoudit existenci nějaké události, která by měla za následek zpochybnění schopnosti účetní jednotky nepřetržitěho trvání. K tomu slouží auditorovi „tři typy postupů vyhodnocení rizik:

- 1) dotazování členů vedení a dalších pracovníků účetní jednotky, včetně dotazování týkajících se podvodů,

- 2) analytické postupy používané pro účely vyhodnocení rizik pomáhají identifikovat skutečnosti, které mají dopad na účetní závěrku a audit, jako např. neobvyklé transakce, události, částky, poměrové ukazatele a trendy,
- 3) pozorování a inspekce doplňují informace získané dotazováním členů vedení a dalších pracovníků účetní jednotky a poskytují další informace o účetní jednotce a jejím prostředím.“ (Müllerová, 2017, s. 204 - 205).

Mezi další auditorská rizika, které musí auditor zohlednit patří:

- **„přirozené riziko** – vyjadřuje náchylnost položek účetní závěrky k významné nesprávnosti za teoretického předpokladu, že neexistují žádné související vnitřní kontrolní postupy;
- **kontrolní riziko** – znamená, že nebude zamezeno vzniku významné nesprávnosti kontrolními postupy auditora nebo vnitřními kontrolními postupy účetní jednotky;
- **zjišťovací riziko** – znamená, že auditor svými postupy neodhalí existující významnou nesprávnost“ (Müllerová, 2017, s. 211).

Vyhodnocení rizik je důležité již v prvotní fázi. Ovlivňuje rozhodnutí auditora, zda má přijmout zakázku, jak naplánovat celý průběh auditu a seznámení se s účetní jednotkou.

První fáze po prvotním vyhodnocení rizik je zaměřena na přijetí nebo nepřijetí zakázky, dále na identifikaci rizik, naplánování auditu a strategií na přijatelnou úroveň. Již v této části si auditor začíná vytvářet úsudek na účetní závěrku.

3.4.2 Fáze 2 – reakce na vyhodnocená rizika

Tato fáze auditu se zaměřuje na plán auditu reagující na vyhodnocená rizika, stanovení rozsahu testů, dokumentování provedených prací a písemná prohlášení.

Reakce na vyhodnocená rizika se zaměřuje na „návrh a provedení auditorských postupů reagujících na identifikovaná a vyhodnocená rizika významné nesprávnosti“ (Šindelář a Müllerová, 2016, s. 180). Pro auditora je důležité si zachovat profesní skepticismus, který je popsán v Zákoně č. 93/2009 Sb., o auditorech, konkrétně §13a „Statutární auditor při provádění povinného auditu zastává postoj, který obnáší kritické myšlení, všímavost a citlivost na okolnosti, který by mohly ukazovat na možnou nesprávnost způsobenou chybou nebo

podvodním jednáním, a kritické posuzování důkazních informací, a to nezávisle na své dřívější zkušenosti s poctivostí a integritou vedení účetní jednotky, u které provádí povinný audit, a osob pověřených jejím řízením“

Plán auditu probíhá na základě vyhodnocení rizik a to z pohledu rizik na úrovni účetní jednotky nebo na úrovni jednotlivých tvrzení. Plánování a strategie auditu jsou důležité z pohledu efektivity zakázky a klíčových rozhodnutí. Správně naplánovat průběhu auditu je důležité pro efektivní průběh a snížením rizik na přijatelnou úroveň. Dále zajišťuje, aby případné nedostatky byly odhaleny v průběhu auditu a opraveny před schválením uzávěrky valnou hromadou. Strategie auditu naopak je soupisem klíčových rozhodnutí, které jsou důležitou podmínkou, pro správné naplánování auditu. Celková strategie auditu začíná již při zahájení prací na zakázce.

Auditor dle ISA 300 Plán auditu účetní jednotky musí vypracovat plán, který by měl obsahovat:

- „povahu, načasování a rozsah plánovaných postupů vyhodnocení rizik.
- povahu, načasování a rozsah následných plánovaných auditorských postupů na úrovni tvrzení
- další auditorské postupy, která mají být provedeny v rámci zakázky tak, aby byly splněny požadavky mezinárodních auditorských standardů“ (Müllerová, 2017, s. 208).

Další auditorské postupy se zaměřují na rozsahu testů:

- **testy kontrol** použije auditor, pokud potřebuje „zjistit, zda existují relevantní vnitřní kontroly, které by poté, co budou otestovány, snížily nutnost provádět testy věcné správnosti“ (Šindelář a Müllerová, 2016, s. 180). Testy kontrol spočívají ve výběr vzorků, na kterém se provádí kontrolní procedury. Pomocí kontrolních procedur zjistí, zda je kontrolní procedura prováděna. Na základě inspekce důkazů určí, zda kontrolní procedura byla provedená. Dotazováním může zjistit kdy a jak byla tato procedura prováděna.
- **testy věcné správnosti**, tyto testy může auditor použít „pokud již otestoval vnitřní kontroly a tímto testováním si potvrdil, že fungují konzistentně a efektivně“ (Šindelář a Müllerová, 2016, s. 180). Testy věcné správnosti ve výběru zůstatků účtu, případně reprezentativního vzorku určitých transakcí na nich auditor může provést např. následující postupy:

- přepoččet zaúčtované částky, ověření správnosti,
- potvrzení existence zůstatku,
- ověření transakcí z pohledu účetního období,
- kontrola na minulé období,
- kontrola předložené dokumentace,
- fyzické zjištění aktiv,
- oprávněnost zaúčtovaných položek.

Testy věcné správnosti můžeme rozdělit na dva druhy:

- „testy detailních údajů, které slouží ke shromáždění důkazních informací pro doložení částky v účetní závěrce. Tyto postupy používá auditor, aby získal důkazní informace k takovým tvrzením, jako je existence, správnost a ocenění,
- analytické testy věcné správnosti, které slouží k doložení částek v účetní závěrce na základě předvídatelných vztahů jak mezi účetními, tak neúčetními údaji“ (Müllerová, 2017, s. 210).

Dokumentování provedených prací neboli shrnutí plánu auditu je určen především pro vnitřní potřebu auditora. „Obvykle zahrnuje:

- popis činností klienta,
- posouzení a plánované reakce na riziko zakázky,
- pochopení a předběžné závěry týkající se vnitřního kontrolního systému klienta,
- stanovení významnosti,
- popis účetního systému, případně změn, které v něm nastaly (při opakovaném auditu),
- míru závislosti klienta na výpočetní technice a její úroveň,
- připomínky a doporučení zjištěné při plánování auditu nebo známé z předchozích auditů, uvedené v dopise vedení společnosti,

- předpokládanou spolupráci s jinými odborníky,
- ostatní významné skutečnosti zjištěné při plánování auditu“ (Müllerová, 2013, s. 98).

Písemná prohlášení je povinností účetní jednotky. Auditorovi slouží jako jeden z důkazních prostředků, které získá během ověřování účetní závěrky. Většinou obsahuje prohlášení účetní jednotky, že:

- „uznává odpovědnost za účetní závěrku,
- potvrzuje, že v účetní závěrce jsou zahrnuty všechny transakce,
- odpovídá za vnitřní kontrolní systém,
- potvrzuje, že neexistují žádné závazky mimo těch, které jsou uvedené v rozvaze a jiné záruky, které by nebyly uvedeny v příloze,
- potvrzuje, že v účetní závěrce jsou zohledněna všechna budoucí rizika a ztráty,
- poskytlo auditorovi všechny informace,
- umožnilo auditorovi nahlédnout do všech dokumentů,
- poskytlo auditorovi zápisy z jednání orgánů společnosti,
- není si vědomo žádných chyb, nesprávností a podvodů ze strany zaměstnanců apod.“ (Müllerová, 2017, s. 218).

Druhá fáze reakce na vyhodnocená rizika je důležité pro auditora, aby si uvědomil prvotní vyhodnocení z první fáze a připravil se na další postupy vedoucí k formulaci výroku auditora.

3.4.3 Fáze 3 – příprava zprávy auditora

Třetí fáze se věnuje: zhodnocení důkazních informací, předání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky, modifikaci zprávy auditora, zdůraznění skutečností, srovnávací informace, vydání zprávy auditora.

Při zpracování auditu má auditor následující cíle:

- „získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou, což auditorovi umožní vydat výrok o tom, zda účetní závěrka je ve všech významných ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví,
- v souladu s auditorovými zjištěními vydat zprávu auditora k účetní závěrce s odpovídajícím výrokem a poskytnou další informace vyžadované standardy ISA“ (Müllerová, 2017, s. 223).

Fáze zhodnocení důkazních informací zahrnuje „kontrolu dokumentace auditu, porady auditorského týmu a změny, které auditor na základě výsledků auditorských postupů provedl v plánu auditu. Povinností auditora je ujistit se, že byly shromážděny dostatečné a vhodné důkazní informace pro podporu učiněných závěrů a pro vhodně formulovanou zprávu auditora“ (Müllerová, 2017, s. 223). Pokud jsou auditorovi známě nějaké nesprávnosti je povinen ihned informovat vedení účetní jednotky a požadovat okamžitou nápravu.

Při posuzování toho, co lze považovat za dostatečné důkazní informace záleží především na odborném úsudku auditora. Faktory, které zohledňuje auditor, jsou:

- **Významnost nesprávností** – tuto významnost auditor hodnotí, jak významná je nesprávnost nacházející se v tvrzení a zároveň jaká je míra pravděpodobnosti, že daná nesprávnost bude mít na účetní závěrku významný vliv.
- **Reakce vedení** – zde auditor vyhodnocuje, reakce vedení účetní jednotky na auditorská zjištění a jak v rámci účetní jednotky pokrývají vnitřní kontroly identifikovaná rizika.
- **Předchozí skutečnosti** – auditor vyhodnocuje předchozí zkušenosti a či byly těmito postupy zjištěné nesprávnosti.
- **Výsledky provedených auditorských postupů** – auditor hodnotí výsledky provedených auditorských postupů, zda odpovídají daným cílům.
- **Kvalita a přesvědčivost informací** – tu auditor posuzuje, zda zdroje dostupných informací jsou hodnověrné a průkazné, aby na jejich základě mohl vyjádřit své závěry.

- **Znalost účetní jednotky** – auditor posuzuje, či získané důkazní informace odpovídají výsledkům vyhodnocených rizik.

Na základě výše uvedených faktorů, může auditor identifikovat:

- Znamé nesprávnosti a
- Pravděpodobné nesprávnosti

U **známých nesprávností** je povinností auditora ihned informovat vedení účetní jednotky a požadovat okamžitou nápravu daných nesrovnalostí.

U **pravděpodobných nesprávností** jako můžou být účetní dohady, se auditor zaměří na tyto položky účetní závěrky.

Na základě těchto nesprávností se auditor rozhoduje z následujících pohledů:

- byl rozsah auditu dostatečný pro výrok.
- pokud nebyl dostatečný pro získání důkazních informací, měl by stanovit dodatečné auditorské postupy, aby tyto informace získal.
- rozsah auditu byl dostatečný, ale účetní závěrka je významně zkreslená. V tomto případě by měl auditor požadovat po účetní jednotce opravu.

V případě zjištění známých nesprávností je auditor povinen bezodkladně informovat vedení účetní jednotky a žádat o nápravu. Pravděpodobné nesprávnosti mají většinou návaznost na účetní odhady. Vysoký počet známých i pravděpodobných nesprávností může upozornit auditora i na další zatím nezjištěné nesprávnosti. Auditor by v návaznosti na tato zjištění měl zvážit, zda stanovená hladina významnosti byla postačující, nebo zda celkový rozsah auditu byl dostatečný.

Auditor musí posoudit účetní závěrku i z pohledu, zda vyhovuje profesním standardům a platným právním předpisům. Auditor posoudí, zda účetní metody odpovídají výše uvedeným pravidlům a jsou popsány i v příloze k účetní závěrce. Pokud by měl auditor pochybnosti, je povinen neprodleně informovat vedení účetní jednotky o těchto skutečnostech a požadovat nápravu.

V závěrečné části auditu, auditor posuzuje účetní závěrku jako celek a její vypovídající schopnost pro externí uživatele, a to za pomoci poměrových a rozdílových ukazatelů, kterými jsou:

- Ukazatel likvidity – vyjadřuje schopnost účetní jednotky hradit své závazky.
- Ukazatel výnosnosti aktiv – vyjadřuje kolik zisku připadá na jednu korunu vložených aktiv/zdrojů.
- Ukazatel rentability tržeb – vyjadřuje kolik zisku připadá na jednu korunu tržeb.
- Ukazatel nákladovosti – vyjadřuje kolik nákladů připadá na jednu korunu tržeb.
- Ukazatel věřitelského rizika – vyjadřuje do jaké výše jsou věřitelé uspokojeni z majetku společnosti.
- Ukazatel výnosnosti akcií – vyjadřuje kolik zisku připadá na jednu korunu akcií.
- Ukazatel pracovního kapitálu – vyjadřuje schopnost účetní jednotky hradit své závazky.

České účetní předpisy požadují srovnávací informace: „uvádějí, že pokud informace za minulé a běžné účetní období nejsou srovnatelné, upraví se informace za minulé účetní období s ohledem na významnost. Každá úprava informací za minulé účetní období, popřípadě ponechání nesrovnatelných informací, se odůvodní v příloze“ (Šindelář a Müllerová, 2016, s. 184).

Jednou z povinností auditora je i posoudit účetní závěrku z pohledu nepřetržitého trvání podniku. V tomto směru se auditor zaměřuje na okolnosti finančního, provozního charakteru a ostatní okolnosti, které by mohly mít vliv na nepřetržité trvání účetní jednotky. Za tuto skutečnost je odpovědné vedení účetní jednotky. Jestliže by vedení účetní jednotky mělo v plánu podnik zlikvidovat nebo ukončit činnost, musí tuto skutečnost popsat v příloze účetní závěrky.

Po vyhodnocení rizik a přiměřené reakci na daná rizika, může začít auditor pracovat na přípravě zprávy auditora. Při přípravě zprávy auditora se auditor musí zaměřit na účetní závěrku jako celek. Z toho vyplývá, že se musí zaměřit nejen na účetní výkazy, ale i na přílohu k účetní závěrce. Opomenuta by neměla být výroční zpráva.

3.5 Závěrečná fáze auditu

Závěrečná fáze auditu se zaměřuje na přípravu zprávy auditora a následné vydání výroku auditora.

3.5.1 Příprava zprávy auditora

Příprava zprávy auditora obsahuje formulování výroku k účetní závěrce. Auditor formuluje výrok na základě odpovídajících **závěrů**, které získal na základě shromážděných informací.

„Na základě provedených testů může auditor identifikovat:

- známé nesprávnosti,
- pravděpodobné nesprávnosti,
- neznámé nesprávnosti“ (Šindelář a Müllerová, 2016, s. 180).

U známých nesprávností je povinností auditora požadovat po účetní jednotce okamžitou nápravu.

Pravděpodobné nesprávnosti mohou být především účetní odhady, transakce se spřízněnými stranami a události po datu účetní závěrky (Šindelář a Müllerová, 2016, s. 180).

V případě nejednoznačných pokladů k položce účetní závěrky zaúčtuje účetní jednotka účetní odhady.

Účetní odhady mohou být jednoduché, nebo složitější záležitosti na položce účetní závěrky. „Často vyžadují komplexní analýzu historických i aktuálních údajů a prognózu událostí, které se uskuteční v budoucnu. Cílem auditora ověřujícího odhady provedené účetní jednotkou je získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, že zaúčtované a zveřejněné účetní odhady, které jsou zveřejněné v účetní závěrce, jsou přiměřené“ (Šindelář a Müllerová, 2016, s. 181).

Zvýšená četnost „známých a pravděpodobných nesprávností může být signálem i pro další dosud neznámé nesprávnosti“ (Šindelář a Müllerová, 2016, s. 180).

Pokud jsou zpracovávány **transakce se spřízněnými stranami** lze předpokládat vyšší riziko významné nesprávnosti, jelikož spřízněné strany nejsou vzájemně nezávislé subjekty.

„Rizikové faktory, které se vyskytují u transakcí se spřízněnými stranami, jsou:

- příliš složité transakce. Spřízněné strany mohou být propojeny rozsáhlou, složitou a nepřehlednou sítí vzájemných vztahů a struktur.
- neidentifikovatelné vztahy a transakce. Vedení může některé vztahy se spřízněnými stranami zakrývat, protože jsou příležitostí k uzavírání tajných dohod, k zatajování skutečností nebo manipulací.
- transakce nejsou realizovány v rámci běžné obchodní činnosti. Transakce se spřízněnými stranami nemusejí být realizovány za běžných tržních podmínek.

Odpovědnost za identifikaci spřízněných stran, za jejich zveřejnění v účetní závěrce a náležité účtování transakcí s nimi realizovaných má vedení účetní jednotky“ (Šindelář a Müllerová, 2016, s. 181).

Události po datu účetní závěrky můžeme rozdělit do dvou skupin:

- 1) ovlivní položky v účetních výkazech – sem patří události sledovaného období, i když se o nich účetní jednotka dozvěděla až po datu účetní závěrky a z toho důvodu musí být zahrnuty do účetních výkazů,
- 2) neovlivní položky v účetních výkazech – sem patří události, které vznikly po datu účetní závěrky a věcně nepatří do sledovaného účetního období, ale tyto události jsou důležité pro uživatele účetní závěrky, proto musí být uvedené v příloze.

3.5.2 Zpráva auditora

Zpráva auditora je zhodnocením získaných informací a vyjádřením názoru na účetní závěrku a výroční zprávu účetní jednotky. „Ve zprávě auditora musí být vždy vymezena odpovědnost auditora a také vymezení odpovědnosti účetní jednotky“ (Müllerová, 2013, s. 113).

Zpráva auditora je určena především vlastníkům účetní jednotky, ale je také důležitým zdrojem informací o pro další uživatele. Všem uživatelům by měla dát dostatečnou jistotu, že na informace v účetní závěrce a ve výroční zprávě se mohou spolehnout (Šindelář a Müllerová, 2016, s. 187).

Zpráva auditora se skládá z následujících částí:

- **Výrok auditora** – podrobněji popsáný v bodu 3.6.
- **Základ pro výrok** – zde musí být uvedeno, že audit je proveden v souladu se zákonem o auditorech a mezinárodními standardy Komory auditorů České republiky pro audit (ISA) a souvisejícím aplikačními doložkami. Dále obsahuje prohlášení, že auditor je nezávislý na účetní jednotce v souladu se zákonem o auditorech a Etickým kodexem pro auditory a účetní znalce, který vydává Rada pro mezinárodní etické standardy účetních (KA ČR, ISA 700).
- **Nepřetržité trvání účetní jednotky** – při posouzení schopnosti účetní jednotky nepřetržitého trvání provedeného vedením účetní jednotky, je auditor povinen vycházet při posuzování ze stejného období. Jestliže auditor dospěje k předpokladu, že existuje významná (materiální) nesprávnost o nepřetržité trvání účetní jednotky, je povinen auditor zjistit, zda účetní závěrka popisuje události, které by mohly zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat, nebo je v účetní závěrce jasně uvedeno, že existuje významná nejistota, která může zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat (KA ČR, ISA 570).
- Ostatní informace uvedené ve **výroční zprávě** – tato část zprávy auditora je popsána v souladu s § 2 písmena b) Zákona o auditorech, ze kterého vyplývá, že za ostatní informace mimo účetní závěrku a zprávu auditora odpovídá představenstvo Společnosti.
- **Odpovědnost Společnosti – statutárních orgánů**, např. představenstva a dozorčí rady, za účetní závěrku – v této části je vymezena odpovědnost představenstva Společnosti za sestavení účetní závěrky, že závěrka podává věrný a poctivý obraz v souladu s českými účetními standardy, tak aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti a dozorčí rady, že odpovídá za dohled nad procesem účetního výkaznictví Společnosti.
- **Odpovědnost auditora** za audit účetní závěrky – zde je popsána odpovědnost auditora za audit a popis provádění auditu, které obsahuje informace, že audit byl proveden v souladu s předpisy a během celého auditu uplatňoval auditor odborný úsudek a zachovával profesní skepticismus.

Zpráva auditora je konečný výsledek v procesu auditu, obsahuje výrok auditora, který v ní vyjadřuje názor na účetní závěrku a na výroční zprávu. Zpráva auditora má předepsanou formu v souladu s mezinárodními standardy, a proto je všem srozumitelná.

3.6 Výrok auditora

Ve výroku auditora vyjadřuje auditor názor na účetní závěrku a výroční zprávu. Výrok auditora je součástí zprávy auditora.

3.6.1 Formulace výroku auditora

Výrok auditora je výsledkem zpravidla dlouhé a spletité činnosti auditora, je ho možné považovat za nejdůležitější část auditu. Při formulaci výroku se musí auditor zaměřit, zda je účetní závěrka sestavena ve shodě s příslušným rámcem účetního výkaznictví (Müllerová, 2017, s. 239). Auditor se při formulaci musí zaměřit na tyto faktory:

1. Významnost – zde je důležité stanovení významnosti s ohledem na finanční výsledky účetní jednotky
2. Důkazní informace – zda existovaly vhodné důkazní informace, odhady byly stanovené v přiměřené výši.
3. Účetní pravidla – popsaná účetní pravidla jsou v souladu s daným rámcem účetního výkaznictví
4. Informace v účetní závěrce – jsou dle požadovaného účetního rámce. Účetní závěrka obsahuje přiměřené množství informací (Müllerová, 2017, s. 239).

3.6.2 Modifikace výroku auditora

Rozlišujeme čtyři druhy výroku auditora v závislosti na sestavení účetní závěrky (Brychta, Krupová a Bulla, 2018, s. 498).

- Nemodifikovaný výrok (**výrok bez výhrad**) – tento druh výroku vydá auditor tehdy, pokud v závěru vyhodnotí, že účetní závěrka je sestavena ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

- Modifikovaný výrok (**výrok s výhradou, záporný výrok, odmítnutí výroku**) – tento druh výroku auditor vydá, pokud v závěru usoudí, že účetní závěrka obsahuje významné nesprávnosti nebo auditor nezíská dostatečné a přiměřené důkazní informace tak, aby mohl auditor dospět k závěru, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou nesprávnost.

Pokud vydá auditor modifikovaný výrok, popíše tuto skutečnost v samostatném odstavci, který se nachází před výrokem k účetní závěrce.

Výrok s výhradou – tento druh výroku vydá auditor v případě, jestliže není schopen získat dostačující a přiměřené důkazní informace, aby si na jejich základě utvořil názor na účetní závěrku, avšak došel k závěru, že možný dopad případných nezjištěných nesprávností na účetní závěrku může být významný, nikoli však rozsáhlý.

Pokud auditor modifikuje výrok k účetní závěrce, je povinen změnit nadpis oddílu Základ pro výrok na Základ pro výrok s výhradou a zde popsat a vyčíslit dopad nesprávností, specifikovat v čem spočívá nesprávnost těchto informací. Pokud auditorovi při modifikaci chybí nějaké vysvětlující a popisné informace je povinen tuto skutečnost projednat s vedením účetní jednotky a popsat charakter chybějících informací v části Základ pro výrok s výhradou a jestliže to není zakázáno právními předpisy, chybějící vysvětlující a popisné informace doplnit i to pouze v případě, pokud získal dostačující a přiměřené důkazní informace.

Záporný výrok – tento druh výroku vydá auditor v případě, že získal uspokojivé a přiměřené důkazní informace a na jejich základě došel k závěru, že nesprávnosti v účetní závěrce jsou jednotlivě nebo v souhrnu významné (materiální) a mají na závěrku rozsáhlý dopad.

Pokud auditor dospěl k závěru, že nesprávnosti v účetní závěrce mají rozsáhlý dopad na účetní závěrku, přejmenuje část výrok na Záporný výrok a zde uvede, že podle jeho názoru, z důvodu významnosti skutečností popsaných v oddílu Základ pro záporný výrok přiložená účetní závěrka nepodává věrný a poctivý obraz v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Dále přejmenuje oddíl Základ pro výrok na Základ pro záporný výrok a zde popíše skutečnosti, které vedly k modifikaci výroku auditora.

V oddílu Základ pro záporný výrok popisuje auditor skutečnosti, které ho vedly k modifikaci výroku auditora, že:

- Jsou nesprávné konkrétní číselné údaje (včetně kvantitativních vysvětlujících a popisných informací), je povinností auditora, pokud je to možné, tyto skutečnosti popsat a vyčíslit v oddílu Základ pro záporný výrok. Jestliže to není prakticky možné, tak je alespoň v tomto oddílu zmínit.
- Dále je povinen auditor v Základu pro záporný výrok vysvětlit, v čem spočívá nesprávnost těchto informací
- Jestliže chybí vysvětlující a popisné informace, je auditor povinen projednat tyto skutečnosti s vedením účetní jednotky a v oddílu Základ pro záporný výrok tyto chybějící informace vysvětlit a popsat, pokud to není zakázáno právními předpisy.
- Dále je pak auditor povinen zhodnotit, zda skutečnosti vedoucí k zápornému výroku mají také vliv na ostatní informace. Jestliže ano, je nutné upravit oddíl Ostatní informace uvedené ve výroční zprávě účetní jednotky.

Odmítnutí výroku – tento druh výroku vydá auditor v případě, kdy není schopen získat dostatečné informace a vhodné důkazní informace, na základě, kterých by vyjádřil výrok k účetní závěrce a současně došel k závěru. Výjimečně může existovat řada nejistot. Ačkoliv získal auditor v těchto nejistotách dostatečné a vhodné důkazní informace, nemůže výrok k účetní závěrce vyjádřit kvůli eventuálním interakcím těchto nejistot a jejich možnému kumulovanému efektu na účetní závěrku.

Jestliže auditor dospěl k Odmítnutí výroku, musí mu předcházet úvaha auditora o možnosti odstoupení od auditu.

Auditor přejmenuje oddíl s výrokem na Odmítnutí výroku a v tomto oddílu uvede, že k přiložené účetní závěrce výrok nevyjadřuje. Současně změní i nadpis oddílu Základ pro výrok na Základ pro odmítnutí výroku. V tomto oddílu uvede, že z důvodu významnosti skutečností uvedených v oddílu Základ pro odmítnutí výroku nebyl schopen získat dostačující a přiměřené důkazní informace, na jejich základě by mohl výrok auditora k účetní závěrce vyjádřit. Auditor dále musí zvážit, zda odmítne všechna nebo jen některá vyjádření k ostatním informacím.

3.7 Závěr teoretické části

Teoretická část slouží k porozumění jednotlivých fází auditu, od přijetí zakázky až po vydání zprávy auditora. Proto jsou zde popsány základní fáze auditu. Audit jako celek je veden podle Mezinárodních auditorských standardů ISA, které byly popsány a přiblíženy, a to cíleně s ohledem na udělení výroku auditora. Nezbytností v rámci celého auditu je zachovávání profesní skepticismu a dodržování nezávislosti na účetní jednotce.

Postup auditu je rozdělen do tří základních fází.

V první fázi auditu se auditor zabývá přijetím nebo nepřijetím zakázky, plánování auditu po přijetí zakázky až po vyhodnocení rizik. Z pohledu vydání zprávy auditora je tato fáze důležitá pro naplánování auditu, aby byly v následujících fázích včas získány vhodné a relevantní důkazní informace, naplánována řádně účast auditora při fyzických inventurách, především zásob, a předešlo se případným nesrovnalostem v účetní závěrce.

Druhá fáze je zaměřena na reakci na vyhodnocena rizika. Popisuje plán a strategii auditu v reakci na první fázi, a to s ohledem na vyhodnocena rizika. Z pohledu výroku auditora je důležitá pro uvědomění si prvního vyhodnocení a úsudku auditora na jeho další postup vedoucí k udělení výroku. Když opomeneme možnost úsudku již v první fázi auditu směřující k udělení jiného než tzv. čistého výroku auditora, v této fázi se začíná výrok formovat.

Třetí fáze se zaměřuje na efektivní získání informace, v této fázi se auditor zaměřuje na vyhodnocení důkazních informací získaných od vedení účetní jednotky. Dále v této části auditor vyhodnocuje vliv zjištění na účetní závěrku jako celek, tj. po získání všech informací ve všech třech fázích a na základě těchto informací vydává Zprávu auditora, které je součástí i výrok auditora. Výrok auditora může mít čtyři podoby, a to nemodifikovaný výrok, tj. výrok bez výhrad, dále pak jsou modifikované výroky výrok s výhradou, záporný výrok a odmítnutí výroku.

Audit bývá někdy mylně brán jako součást účetní závěrky, ale není tomu tak. Audit účetní závěrky znamená ověřování nezávislou osobou, tj. auditorem a výsledkem této činnosti je vydání Výroku auditora. Ve výroku auditora je vyjádřen názor auditora, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz majetkové a finanční situace podniku ke dni sestavení účetní závěrky.

4 PRAKTICKÁ ČÁST

V praktické části bakalářské práce budou představené dvě malé účetní jednotky s povinností auditu. Bude simulován proces vydání nemodifikovaného a modifikovaného výroku auditora z pohledu účetní, která účetnictví společnosti vede. U obou účetních jednotek bude koncentrována pozornost na významnost, důkazní informace, použitá účetní pravidla a informace v účetní závěrce.

U obou účetních jednotek jsou z důvodu zjednodušení použity finanční výkazy za rok 2019, a to Rozvaha, Výkaz zisku a ztrát, Příloha k účetní závěrce. Od ověřování a kontroly výroční zprávy a související zprávy o vztazích bude upouštěno.

4.1 Nemodifikovaný výrok auditora

Charakteristika účetní jednotky EFG a.s. byla založená v roce 2009

- základní kapitál: 30 mil. Kč (100 % splaceno)
- akcie: 30 ks akcie na jméno listinné podobě v jmenovité hodnotě 1 000 000,- Kč
- Představenstvo: 5 členů
- Dozorčí rada: 4 členové
- Způsob jednání: jménem společnosti jedná samostatně předseda představenstva a místopředseda představenstva

Předmět podnikání: Výroba tepelné energie a rozvod tepelné energie, nepodléhající licenci realizovaná ze zdrojů tepelné energie s instalovaným výkonem jednoho zdroje 50 W, Činnost účetních poradců, vedení účetnictví a daňové evidence, Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona.

Společnost EFG a.s. je auditována třetím rokem. Před začátkem auditu byl přehodnocen rozsah zakázky.

Plán auditu byl stanoven a projednán s auditorským týmem a prokonzultován s vedením účetní jednotky. Od účetní jednotky byly vyžádány podklady k auditu, jako jsou smlouvy s odběrateli a dodavateli, objednávky, dodací listy. Dále byla účetní jednotkou předložena výroční zpráva.

Během celého auditu byly v případě potřeby prováděny konzultace s právním oddělením a vedením společnosti.

4.1.1 Poklady ke zprávě auditora a výroku auditora 1.1

Účetní výkazy 1.1

Účetní jednotka předložila účetní závěrku, která se skládá z rozvahy, výkazu zisku a ztrát a přílohy účetní závěrky, viz [přílohy č. I., II. a III.](#) Dále byly předloženy další podklady jako je obrátová předvaha a účetní deník za rok 2019, ze kterých byl proveden výběr vzorků.

Hladina významnosti byla stanovena s přihlédnutím na 2 % z celkových aktiv.

Základna	Suma v tis. Kč	Procento významnosti	Hladina významnosti
Aktiva celkem NETTO	168 619 tis. Kč	2 %	3 372 tis. Kč

Zdroj: vlastní práce autora

Celková hladina významnosti byla určena ve výši 3,4 mil. Kč, pracovní ve výši 50% tj. 1,7 mil. Kč.

Auditor může naplánovat svůj průběh ověřování např. následovně, pro přehlednost uvedené tabulární znázornění.

Účetní položka	Konečný zůstatek v Kč	Tvrzení	Výše rizika významné nesprávnosti				Komentář
			Vysoká	Střední	Nízká	Žádná	
311 Pohledávky	5 818 971,-	C		x			navrhovaná kontrola
		E		x			odsouhlasovací dopisy
		A		x			dodací listy
		V			x		Kontrola kurzového přepočtu, údaje v insolvenčním rejstříku, dotazování právníka společnosti, kontrola věkové struktury

314 Poskytnuté provozní zálohy	3 261 067,-	C			x		na úhradu
		E			x		doklad vyúčtování záloh v následujícím roce
		A			x		smlouvy a viz. předešlé
		V			x		platební kalendář
321 Dodavatelé	5 065 694,-	C		x			odsouhlasovací dopisy
		E			x		dodací listy
		A			x		dodací listy
		V			x		kurzový přepočet
324 Přijaté provozní zálohy	81 385 521,-	C		x			předpis záloh
		E		x			úhrady
		A		x			vyúčtování v rámci období
		V		x			
385 Příjmy příštích období	83 359 162,-	C	x				vyúčtování v následujícím roce
		E	x				dodací listy
		A	x				předávací protokol
		V	x				smlouvy
502 Spotřeba energie	53 457 530,-	C	x				odsouhlasovací dopisy
		E	x				faktury, smlouvy
		A	x				faktury, dodací listy
		V	x				faktury
518 Ostatní služby	24 353 771,-	C	x				úhrady
		E	x				smlouvy, objednávky
		A	x				faktury
		V	x				faktury
521 Mzdové náklady	30 543 414,-	C	x				rekapitulace mezd
		E			x		úhrady, správnost účtů
		A			x		mzdový výměr, odměny
		V				x	dle mzdového výměru
524 Zákonné sociální a zdravotní pojištění	10 733 002,-	C			x		rekapitulace mezd
		E			x		rekapitulace mezd – dopočet např. na 34%
		A			x		propočet
		V				x	

602 Tržby z prodeje služeb	134 100 701,-	C		x		na smlouvy
		E		x		vyhodnocení odsouhlasených dopisů
		A				na smlouvy, časové rozlišení
		V			x	smluvní podmínky

Zdroj: vlastní práce autora

Doložení náležitostí k jednotlivým účtům:

- 311 – Odběratelé – účetní jednotka předložila smlouvy a saldokonto účtu 311 k 31.12.2019

Odběratel	Datum vystavení	Datum splatnosti	Celkem (v Kč)
DFA a.s.	29.11.2019	15.1.2020	500 000,-
Smluvní fakturace pro cca 100 odběratelů za účetní služby	15.12.2019	15.1.2020	5 008 192,-
ABS s.r.o.	28.12.2019	30.1.2020	236 256,-
Výtahy a.s.	15.12.2019	15.1.2020	36 523,-
David Prokop	15.11.2019	3.1.2020	15 000,-
KLOS s.r.o	20.11.2019	20.12.2019	23 000,-

Zdroj: vlastní práce autora

Vyhodnocení účtu 311 na základě tvrzení:

C – úplnosti: účetní jednotka rozeslala všem významným odběratelům konfirmační dopisy. Celkem to bylo 51 zaslaných dopisů, a z toho bylo účetní jednotce vráceno 50 odsouhlasených. U jednoho odběratele nebyl vrácen odsouhlasený dopis, z důvodu že protistrana neevduje závazek vůči účetní jednotce. Chybějící faktury byly opětovně zaslány a odsouhlasení zůstatků zajištěno.

E – existence: na základě vyhodnocených konfirmačních dopisů, bylo zjištěno, že všechny vykazované pohledávky existují a u jedné bylo dohledáno, že pohledávka byla v roce 2019 uhrazena.

A – správnost, správné období: správnost byla zkontrolována na dodací listy. Z této kontroly bylo zjištěno, že vše je zaúčtováno ve správné výši a přiřazeno ve správném období.

V – ocenění: v rámci konzultace s právním oddělením a kontrolou insolvenčního rejstříku, bylo

zjištěno, že nejsou uváděny negativní informace a pohledávky jsou oceněné ve správné výši.

Na základě vyhodnocení tvrzení a doložením smluv, saldokonta bylo zjištěno, že konečný zůstatek účtu odpovídá knize vydaných faktur a všechny pohledávky jsou krátkodobé se splatností do 60 dní od vzniku pohledávky. Dále účetní jednotka předložila smlouvy, u kterých je fakturace jednou ročně, a to vždy do konce února následujícího roku dle cenového rozhodnutí Energetického regulačního úřadu. Tato skutečnost má návaznost na účet 385 – Příjmy příštích období. U významných zůstatků pohledávek byly rozeslány odsouhlasovací dopisy, u kterých byly odpovědi vyhodnoceny. Dále v rámci konzultací s právním oddělením a vedením účetní jednotky bylo vyhodnoceno, že výše pohledávek odpovídá skutečnosti.

- 314 – Poskytnuté provozní zálohy – účetní jednotka předložila smlouvy, platební kalendáře, saldokonto účtu k 31.12.2019 a doložené úhrady na bankovním účtu.

Vyhodnocení účtu 314 na základě tvrzení:

C – úplnost: toto tvrzení bylo zkontrolováno na úhrady během roku, doloženo bankovními výpisy a smlouvami.

E – existence: účetní jednotkou byly doloženy vyúčtovací faktury, kde je zohledněna část uhrazených záloh. Zůstatek účtu odpovídá na nevyfakturované dodávky.

A – správnost, správné období: účetní jednotkou byly předloženy smlouvy s dodavateli, ze kterých vyplývá, že poměrná část vyúčtování záloh je jednou ročně, a to v následujícím účetním období. Vyúčtování v následujícím roce bylo doloženo přijatými fakturami.

V – ocenění: na základě doložených platebních kalendářů, byla zjištěna správná výše zůstatku účtu, a výše záloh byla zohledněna ve vyúčtovacích fakturách.

Na základě vyhodnocení důkazních informací a doložených smluv, platebních kalendářů a saldokonta, bylo zjištěno, že zůstatek účtů odpovídá na skutečnost. Poskytnuté zálohy budou vyúčtovány v následujícím roce v roční fakturaci od dodavatelů energií a při ročním vyúčtování nájemného za nebytové prostory.

- 321 – Dodavatelé – účetní jednotka předložila faktury, smlouvy, objednávky, saldokonto účtu k 31.12.2019 a vyhodnocené odsouhlasovací dopisy.

Dodavatel	Datum vystavení	Datum splatnosti	Celkem (v Kč)
Pražská plynárenská	15.12.2019	15.1.2020	2 532 161,-
Pražská teplárenská	16.12.2019	15.1.2020	1 236 532,-
Energie s.r.o.	25.12.2019	25.1.2020	503 269,-
Výtahy a.s.	14.12.2019	31.12.2019	35 214,-
Jaroslav Zdeněk	23.12.2019	08.1.2020	10 000,-
Proseko s.ro.	20.12.2019	05.1.2020	748 518,-

Zdroj: vlastní práce autora

Vyhodnocení účtu 321 na základě tvrzení:

C – úplnost: účetní jednotka obdržela celkem 5 konfirmačních dopisů. Všechny dopisy byly odsouhlaseny a zaslány zpět dodavatelům.

E – existence: byla ověřena na dodací listy a objednávky.

A – správnost, správné období: na základě dodacích listů a objednávek jejich porovnáním, bylo zjištěno, že závazek je ve správné výši i období.

V – ocenění: je ve správné výši dle faktur a smluvní dokumentace.

Na základě vyhodnocení tvrzení a doložených odsouhlasovacích dopisů, smluv a dodacích listů bylo zjištěno, že zůstatek účtu odpovídá na skutečnost. Doklady jsou zařazeny do správného období a zůstatek saldokonta odpovídá skutečným závazkům dle fakturace. Všechny závazky jsou krátkodobé se splatností do 30 dní od vzniku závazku.

- 324 – Přijaté provozní zálohy – účetní jednotka předložila odběratelské smlouvy, platební kalendáře, saldokonto účtu k 31.12.2019 a bankovní úhrady.

Vyhodnocení účtu 324 na základě tvrzení:

C – úplnost: byla zkontrolována na základě doložených smluv s odběrateli v porovnání s přehledem aktuálních smluvních vztahů s odběrateli. Ke každé smlouvě je dodatek (platební kalendář) pro následující rok, kde je uveden rozpis záloh pro dané účetní období. Vyúčtování je dle smlouvy jednou ročně.

E – existence: byla ověřena na platební kalendáře pro rok 2019 a přijaté úhrady.

A – správnost, správné období: na základě doložených smluv, bankovních výpisů, je výše zůstatku účtu oprávněná a vše bude řádně zúčtováno v následujícím účetním období.

V – ocenění: zůstatek účtu by měl odpovídat přibližně konečnému stavu účtu 385 – Příjmy příštích období.

Na základě vyhodnocení tvrzení a doložených dokladů, bylo zjištěno, že zůstatek účtů odpovídá evidenci a inventarizaci. Přijaté provozní zálohy jsou zúčtovány jednou ročně do konce února následujícího období dle cenového rozhodnutí Energetického regulačního úřadu. Dále byla doložena Příloha č. 3 ke smlouvám o dodávce tepelné energie „Cenové ujednání výsledné ceny tepla pro rok 2019“. Dle doložených dokumentů bylo zjištěno, že konečný zůstatek odpovídá přijatým provozním zálohám dle platebních kalendářů.

- 385 – Příjmy příštích období – účetní jednotka předložila Přílohu číslo 3. dle cenového rozhodnutí Energetického regulačního úřadu Kalkulaci výsledné ceny tepelné energie pro rok 2019

Vyhodnocení účtu 385 na základě tvrzení:

C – úplnost: na základě doložených vyúčtovacích faktur roku 2019 vystavených k 29.2. následujícího roku, bylo zjištěno že zůstatek účtu odpovídá vyúčtování.

E – existence: byla ověřena na základě vyúčtování v roce 2020.

A – správnost, správném období: z předložených vyúčtovacích faktur bylo zjištěno, že účetní jednotka oprávněně použila časové rozlišení, jelikož znala přesnou výši výnosů z dodané tepelné energie.

V – ocenění: na základě vyúčtování byla ověřena správná výše ocenění.

Na základě vyhodnocení tvrzení a kalkulace výsledné ceny tepelné energie pro rok 2019 účetní jednotka zaúčtovala oprávněně výnosy do roku 2019 pomocí účtu 385 – Příjmy příštích období. Konečný zůstatek odpovídá výslednému vyúčtování tepelné energie za rok 2019.

- 502 – Spotřeba energie – účetní jednotka doložila seznam faktur.

Vyhodnocení účtu 502 na základě tvrzení:

C – úplnost: byla vyhodnocena na základě doložených smluv, konfirmačních dopisů a vyúčtovacím fakturám na závazky z obchodního styku.

E – existence: byla ověřena na základě předložených faktur.

A – správnost, správné období: z předložených faktur a jiných doložených dokumentů, jsou náklady zaúčtované ve správném období.

V – ocenění: na základě doložených vyúčtovacích faktur odpovídá zůstatek účtu spotřebovaným energiím.

Na základě vyhodnocení tvrzení a doložených dokladů (výběr vzorků) bylo zjištěno, že věcně a časově odpovídají do nákladů roku 2019.

- 518 – Ostatní služby – účetní jednotka doložila faktury za služby.

Vyhodnocení účtu 518 na základě tvrzení:

C – úplnost: účetní jednotka předložila smlouvy, objednávky a dodací listy na základě, kterých bylo vyhodnoceno, že uvedené náklady na ostatní služby jsou v oprávněné výši.

E – existence: toto tvrzení bylo ověřeno na základě předložených smluv, objednávek a přijatých faktur.

A – správnost, správné období: na základě předložených faktur, bylo zjištěno, že náklady jsou zaúčtované ve správném období.

V – ocenění: na základě předložených faktur a objednávek, byla ověřena správná výše ocenění.

Na základě vyhodnocení tvrzení a doložených dokladů bylo zjištěno, že věcně a časově náleží do nákladů roku 2019.

- 521 – Mzdové náklady – účetní jednotka předložila celkovou rekapitulaci mezd za rok 2019, u náhodně vybraných zaměstnanců pracovní smlouvy a mzdové výměry. U výběru zaměstnanců byla částečně zohledněna pracovní významnost v rámci organizační struktury společnosti.

Vyhodnocení účtu 521 na základě tvrzení:

C – úplnost: účetní jednotky předložila rekapitulaci mezd za rok 2019. Z uvedené rekapitulace byla provedena kontrola mzdových nákladů v porovnání na zaúčtované částky.

E – existence: u náhodně vybraných zaměstnanců byl převeden kontrolní výpočet mezd za vybraný měsíc a následně bylo ověřené zaslání mezd na účty vybraných zaměstnanců. U

namátkově vybraných zaměstnanců byly jejich náklady doloženy na pracovní smlouvy, odchozí platby a docházku.

A – správnost, správné období: u náhodně vybraných zaměstnanců byl na vyžádání předložen mzdový výměr, interní dokumenty na základě, kterých jsou poskytované odměny zaměstnancům. Z uvedených dokumentů byla ověřena výše mzdových nákladů.

V – ocenění: bylo vyhodnoceno na základě předložených mzdových listů a výše uvedeného.

Na základě vyhodnocení tvrzení a doložené rekapitulace za rok 2019 a další dokladů bylo zjištěno, že výše mzdových nákladů odpovídá mzdovým výměrům a pracovním smlouvám. Mzdy jsou zpracovávány dle Zákoníku práce.

- 524 – Zákonné sociální a zdravotní pojištění – účetní jednotka předložila celkovou rekapitulaci mezd za rok 2019 a namátkově vybrané pracovní smlouvy a mzdové listy.

Vyhodnocení účtu 524 na základě tvrzení:

C – úplnost: na základě předložené rekapitulace mezd za rok 2019, byl proveden kontrolní propočet na výši zákonného pojištění v porovnání s hrubými mzdami.

E – existence: podobně jako u mzdových nákladů byly u náhodně vybraných zaměstnanců provedeny přepočty mezd zaměřené na kontrolu výše zákonného pojištění. Dále byla provedena kontrola, zda jsou dodrženy termíny pro platby zákonného pojištění.

A – správnost, správné období: na základě kontroly plateb, bylo vyhodnoceno, že zůstatek účtu 336 odpovídá výši zákonného pojištění za prosinec 2019.

V – ocenění: z přepočtu zákonného pojištění bylo zjištěno, že vykázané náklady jsou ve správné výši a zůstatek účtu 336 odpovídá výši zákonného pojištění za prosinec 2019.

Na základě vyhodnocení tvrzení a doložených podkladů bylo zjištěno, že zůstatek účtů odpovídá zákonu o sociálním a zdravotním pojištění. Náklady jsou oprávněné.

- 602 – Tržby z prodeje služeb – účetní jednotka předložila smlouvy a další související podklady pro fakturaci.

Vyhodnocení účtu 602 na základě tvrzení:

C – úplnost: byla ověřena stejně jak u účtu 311 a 385 na předložené smlouvy a vyúčtovací faktury vystaveny k 29.2. následujícího roku.

E – existence: vyhodnocení existence oprávněnosti výše výnosů byla ověřena částečně na základě konfirmačních dopisů a v návaznosti na účet 385.

A – správnost, správné období: toto tvrzení bylo ověřeno na základě předložených smluv a v návaznosti na správnost účtu 385.

V – ocenění: ověření tohoto tvrzení bylo provedeno na základě předložených smluv a kontroly smluvních podmínek.

Na základě vyhodnocení tvrzení a předložených podkladů bylo zjištěno, že tržby jsou oprávněné, byla splněna věcná a časová souvislost výnosů a nákladů. Společnost nevykazuje významné problematické zůstatky pohledávek (po splatnosti, v insolvenčním řízení apod.), pohledávky jsou řádně hrazeny, a proto tato skutečnost svědčí o nízkém riziku na výnosech.

Zjištěné nedostatky, které nedosáhly pracovní hladinu významnosti:

Během auditu byly zjištěny drobné nedostatky, které byly účetní jednotkou odstraněny. A to:

- Opomenutí zaúčtování výsledku hospodaření minulého období – opraveno ihned po zjištění a doložení zápisu valné hromady.
- Chybné vykázání účtů v rozvaze – byla provedena kontrola účetního systému a účetní jednotka po konzultaci s dodavatelem účetního programu provedla úpravy pro správné řazení účtů do výkazu. Např. nebyly přiřazeny účty korekce u dlouhodobého majetku, chybné řazení pohledávek z obchodního styku. Vykazované pohledávky jsou krátkodobé, ale byly chybně vykazovány jako dlouhodobé.
- Z výběru vzorků k účtu 518 bylo zjištěno chybné zařazení nákladů, a to z třídy 51 – Služby do třídy 50 – Spotřebované nákupy, oprava byla provedena.

Před vydáním zprávy auditora a výroku auditora byly vyhodnoceny všechny důkazní informace.

Na základě předložených finančních výkazů, přílohy účetní závěrky a kontroly vybraných účtů bylo zjištěno, že i přes drobné nedostatky, které byly opraveny, nejsou auditorem evidovány významné nesprávnosti v účetní závěrce, a proto je schopen vydat výrok nezávislého auditora, který je popsán v následujícím bodě bakalářské práce.

4.1.2 Výrok auditora

Na základě vyhodnocení všech tvrzení a kontroly výkazu, se auditor rozhodl vydat tzv. čistý, tj. nemodifikovaný, výrok auditora. Nezbytnou povinností auditu bylo i seznámení se s ostatními informacemi obsaženými ve výroční zprávě a související zprávě o vztazích mezi propojenými osobami. Výroční zpráva byla zpracována dle příslušných právních předpisů, ve všech významných (materiálních) ohledech zobrazuje skutečnosti popsané v účetní závěrce. S ohledem na jednoduchost bylo od příslušných odstavců ve zprávě auditora abstrahováno.

Se zněním výroku auditora bylo vedení společnosti osobně obeznámeno a znění odsouhlaseno. Příslušné auditorské procedury (viz teoretická část bakalářské práce, jako jsou písemná prohlášení, ověření událostí po dni účetní závěrky apod.) byly řádně provedeny bez významných zjištění.

Výrok auditora

Byl proveden audit účetní závěrky společnosti EFG a.s. (dále Společnosti), sestavené na základě českých účetních předpisů, která se skládá z rozvahy k 31.12.2019, výkazu zisku a ztrát za rok končící 31.12.2019 a přílohy této účetní závěrky, která obsahuje popis použitých podstatných účetních metod a další vysvětlující informace. Údaje o Společnosti jsou uvedeny v bodě 1 přílohy této účetní závěrky.

Podle našeho názoru účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv společnosti EFG a.s. k 31.12.2019 a nákladů a výnosů a výsledku jejího hospodaření za rok končící 31.12.2019 v souladu s českými účetními předpisy.

Základ pro výrok

Audit byl proveden v souladu se zákonem o auditorech a Komory auditorů České republiky pro audit, kterými jsou mezinárodní standardy pro audit (ISA) případně v doplnění a upravení souvisejícími aplikačními doložkami. Naše odpovědnost stanovená těmito předpisy je popsána v oddílu Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky. V souladu se zákonem o auditorech a Etickým kodexem přijatým komorou jsme na společnosti nezávislí a splnili jsme i další etické povinnosti vyplývající z uvedených předpisů. Dle našeho názoru poskytují důkazní informace, které jsme obdrželi dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

4.2 Modifikovaný výrok auditora

Charakteristika účetní jednotky KLM a.s. byla založena v roce 2011

- základní kapitál: 20 mil. Kč (100 % splaceno)
- akcie: 20 ks akcie na jméno listinné podobě v jmenovité hodnotě 1 000 000,- Kč
- Představenstvo: 5 členů
- Dozorčí rada: 3 členové
- Způsob jednání: jménem společnosti jedná samostatně předseda představenstva a místopředseda představenstva

Předmět podnikání: Výroba tepelné energie a rozvod tepelné energie, nepodléhající licenci realizovaná ze zdrojů tepelné energie s instalovaným výkonem jednoho zdroje 50 W, Činnost účetních poradců, vedení účetnictví a daňové evidence, Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona.

Společnost KLM a.s. je auditována druhým rokem. Před začátkem auditu byl přehodnocen rozsah zakázky.

Plán auditu byl stanoven a projednán s auditorským týmem a prokonzultován s vedením účetní jednotky. Od účetní jednotky byly vyžádány podklady k auditu, jako jsou smlouvy s odběrateli a dodavateli, objednávky, dodací listy. Dále byla účetní jednotkou předložena výroční zpráva. Během celého auditu byly v případě potřeby prováděny konzultace s právním oddělením a vedením společnosti.

4.2.1 Poklady ke zprávě auditora a výroku auditora 2.1

Účetní výkazy 2.1

Účetní jednotka předložila účetní závěrku, která se skládá z rozvahy, výkazu zisku a ztrát a přílohy účetní závěrky, viz. [přílohy č. IV., V., VI.](#) Dále byly předloženy další podklady jako je obratová předvaha a účetní deník za rok 2019, ze kterých byl proveden výběr vzorků.

Hladina významnosti byla stanovena s přihlédnutím na 2 % z celkových aktiv.

Základna	Suma v tis. Kč	Procento významnosti	Hladina významnosti
Aktiva celkem NETTO	163 961 tis. Kč	2 %	3 279 tis. Kč

Zdroj: vlastní práce autora

Celková hladina významnosti byla určena ve výši 3,3 mil. Kč, pracovní ve výši 50% tj. 1,65 mil. Kč

Vybrané účty z obratové předvahy nad hladinu tzv. triviality (5% celkové významnosti):

Účetní položka	Konečný zůstatek	Tvrzení	Výše rizika významné nesprávnosti				Komentář a navrhovaná kontrola
			Vysoká	Střední	Nízká	Žádná	
311 Pohledávky	3 219 313,-	C		x			odsouhlasovací dopisy
		E		x			odsouhlasovací dopisy
		A		x			dodací listy
		V	x				Kontrola kurzového přepočtu, údaje v insolvenčním rejstříku, dotazování právníka společnosti, kontrola věkové struktury
314 Poskytnuté provozní zálohy	6 893 308,-	C		x			na úhradu
		E		x			vyúčtování záloh
		A		x			smlouvy
		V			x		platební kalendář
321 Dodavatelé	4 683 633,-	C			x		odsouhlasovací dopisy
		E			x		dodací listy
		A			x		dodací listy
		V			x		faktury

324 Přijaté provozní zálohy	79 065676,-	C		x			předpis záloh, odsouhlasení významných zůstatků
		E		x			úhrady
		A		x			vyúčtování v rámci období
		V		x			předpis záloh
343 Daň z přidané hodnoty	6 325 565,-	C			x		přiznání DPH a KH, propočítání a věková struktura, porovnání na měsíční obraty tržeb
		E			x		měsíční přiznání DPH a KH
		A			x		měsíční přiznání DPH a KH
		V			x		faktury a úhrady
378 Jiné pohledáv ky	5 685 810,-	C	x				odsouhlasovací dopisy
		E	x				odsouhlasovací dopisy, úhrady
		A	x				saldokonta, dodací listy a předávací protokoly
		V	x				faktury, věková struktura
383 Výdaje příštích období	4 523 117,-	C		x			smlouvy, objednávky
		E			x		dodací listy, faktury
		A			x		faktury
		V			x		kontrola časového rozlišení, interní směrnice
388 Dohadné účty aktivní	86 178 310,-	C	x				vyúčtování v novém období
		E	x				dodací listy, protokoly
		A	x				smlouvy
		V	x				smlouvy
502 Spotřeba energie	40 407 574,-	C	x				odsouhlasovací dopisy
		E		x			faktury
		A		x			faktury
		V	x				faktury
511 Opravy a udržován í	7 089 428,-	C		x			smlouvy, objednávky
		E		x			dodací listy
		A		x			faktury
		V		x			faktury
521 Mzdové náklady	19 988 275,-	C	x				rekapitulace mezd
		E			x		úhrady na správný účet
		A			x		mzdový výměr, odměny
		V				x	dle mzdového výměru

524 Zákonné sociální a zdravotní pojištění	7 90451,-	C	x				rekapitulace mezd
		E			x		rekapitulace mezd dopočet např. na 34%
		A			x		propočít
		V				x	
602 Tržby z prodeje služeb	105 313 998,-	C		x			smlouvy
		E		x			vyhodnocení odsouhlasovacích dopisů
		A		x			na smlouvy, časové rozlišení
		V	x				smluvní podmínky

Zdroj: vlastní práce autora

Doložení náležitostí k jednotlivým účtům:

- 311 – Odběratelé – účetní jednotka předložila smlouvy a saldokonto účtu 311 k 31.12.2019

Odběratel	Datum vystavení	Datum splatnosti	Celkem (v Kč)
Gama a.s.	29.11.2018	15.12.2018	459 632,-
Smluvní fakturace pro cca 100 odběratelů za účetní služby	15.12.2019	15.01.2020	2 236 895,-
JOP s.r.o	28.01.2019	15.02.2019	56 253,-
Michael Vrkoč	15.12.2019	15.01.2020	25 988,-
Klakson a.s.	15.12.2018	3.1.2019	368 547,-
Blue s.r.o	20.11.2018	20.01.2019	71 908,-

Zdroj: vlastní práce autora

Vyhodnocení účtu 311 na základě tvrzení:

C – úplnosti: účetní jednotka rozeslala všem významným odběratelům konfirmační dopisy. Celkem to bylo 32 zaslaných dopisů, a z toho bylo účetní jednotce vráceno 29 odsouhlasených dopisů. Nevrácené konfirmace se týkají pohledávek po splatnosti ve výši 956 430,- Kč.

E – existence: na základě vyhodnocených konfirmačních dopisů, bylo zjištěno, že všechny vykazované pohledávky existují. Chybějící odpovědi byly potvrzeny v minulých obdobích.

A – správnost, správné období: správnost byla zkontrolována na dodací listy. Z této kontroly

bylo zjištěno, že vše je zaúčtované ve správné výši a přiřazené ve správném období.

V – ocenění: vyhodnocením bylo zjištěno, že všechny pohledávky jsou oceněné ve správné výši.

Na základě vyhodnocení tvrzení, doložených smluv a saldokonta, bylo zjištěno, že konečný zůstatek účtu za rok 2019 je ve výši 2 262 883,- Kč a poměrná část zůstatku 956 430,- Kč jsou pohledávky starší než 180 dní, z toho důvodu by měly být vytvořeny opravné položky k těmto pohledávkám. Účetní jednotka odmítla vytvořit opravné položky k pohledávkám. Účetní jednotkou byly ještě předloženy smlouvy, u kterých je fakturace jednou ročně, a to vždy do konce února následujícího roku dle cenového rozhodnutí Energetického regulačního úřadu. Tato skutečnost má návaznost na účet 388 – Dohadné účty aktivní. U významných zůstatků pohledávek byly rozeslány odsouhlasovací dopisy a odpovědi vyhodnoceny.

- 314 – Poskytnuté provozní zálohy – účetní jednotka předložila smlouvy, platební kalendáře a saldokonto účtu k 31.12.2019 a úhrady z bankovních účtů doložené smlouvami.

Vyhodnocení účtu 314 na základě tvrzení:

C – úplnost: toto tvrzení bylo zkontrolováno na úhrady během roku, doloženo bankovními výpisy a smlouvami.

E – existence: účetní jednotkou byly doloženy vyúčtovací faktury, kde je zohledněná část uhrazených záloh. Zůstatek účtu odpovídá na nevyfakturované dodávky.

A – správnost, správné období: účetní jednotkou byly předloženy smlouvy s dodavateli, ze kterých vyplývá, že poměrná část vyúčtování záloh je jednou ročně, a to v následujícím účetním období. Vyúčtování v následujícím roce bylo doloženo přijatými fakturami.

V – ocenění: na základě doložených platebních kalendářů, byla zjištěna správná výše zůstatku účtu, a výše záloh byla zohledněna ve vyúčtovacích fakturách.

Na základě vyhodnocení důkazních informací, doložených smluv, platebních kalendářů a saldokonta, bylo zjištěno, že zůstatek účtů odpovídá na skutečnost. Poskytnuté zálohy byly vyúčtovány v následujícím roce v roční fakturaci od dodavatelů energií a při ročním vyúčtování nájemného za nebytové prostory.

- 321 – Dodavatelé – účetní jednotka předložila faktury, smlouvy, objednávky a saldokonto účtu k 31.12.2019

Dodavatel	Datum vystavení	Datum splatnosti	Celkem (v Kč)
Plynárna a.s.	15.12.2019	20.01.2020	1 526 986,-
TE a.s.	15.12.2019	16.01.2020	2 536 987,-
Elektřina s.r.o.	15.12.2019	15.01.2020	256 987,-
Provoz a.s.	12.12.2019	31.12.2019	25 896,-
Luděk Drha	21.12.2019	15.01.2020	256 359,-
Proseko s.ro.	15.12.2019	15.01.2020	80 418,-

Zdroj: vlastní práce autora

Vyhodnocení účtu 321 na základě tvrzení:

C – úplnost: účetní jednotka obdržela celkem 6 konfirmačních dopisů. Všechny dopisy byly odsouhlaseny a zaslány zpět dodavatelům.

E – existence: byla ověřena na dodací listy a objednávky.

A – správnost, správné období: na základě dodacích listů a objednávek, jejich porovnáním bylo zjištěno že závazek je ve správné výši i období.

V – ocenění: je ve správné výši dle faktur a smluvní dokumentace.

Na základě vyhodnocení tvrzení, doložených odsouhlasovacích dopisů, smluv a faktur bylo zjištěno, že zůstatek účtu odpovídá na skutečnost. Doklady jsou zařazeny do správného období a zůstatek saldokonta odpovídá skutečným závazkům dle fakturace. Všechny závazky jsou krátkodobé se splatností do 90 dní od vzniku závazku.

Během auditu byly u účtu 321 zjištěny drobné nedostatky, a to ve vykazování zůstatku účtu. Tato skutečnost je podrobněji popsána níže v části zjištěné nedostatky mimo hladinu významnosti.

- 324 – Přijaté provozní zálohy – účetní jednotka předložila odběratelské smlouvy, platební kalendáře a saldokonto účtu k 31.12.2019, dále předložila bankovní výpisy.

Vyhodnocení účtu 324 na základě tvrzení:

C – úplnost: byla zkontrolována na základě doložených smluv s odběrateli v porovnání

s přehledem aktuálních smluvních vztahů s odběrateli. Ke každé smlouvě je dodatek (platební kalendář) pro následující rok, kde je uveden rozpis záloh pro dané účetní období. Vyúčtování je dle smlouvy jednou ročně.

E – existence: byla ověřena na platební kalendáře pro rok 2019 a přijaté úhrady.

A – správnost, správné období: na základě doložených smluv a bankovních výpisů, je výše zůstatku účtu oprávněná a vše bude řádně zúčtováno v následujícím účetním období.

V – ocenění: zůstatek účtu by měl odpovídat přibližně konečnému stavu účtu 388 – Dohadné účty aktivní.

Na základě vyhodnocení tvrzení, doložených smluv a platebních kalendářů, bylo zjištěno, že zůstatek účtů odpovídá výši přijatých záloh. Přijaté provozní zálohy jsou zúčtovány jednou ročně do konce února následujícího období dle cenového rozhodnutí Energetického regulačního úřadu. Dále byla doložena Příloha č. 4 ke smlouvám o dodávce tepelné energie „Cenové ujednání výsledné ceny tepla pro rok 2019“. Dle doložených dokumentů bylo zjištěno, že konečný zůstatek odpovídá přijatým provozním zálohám dle platebních kalendářů.

- 343 – Daň z přidané hodnoty – účetní jednotka předložila měsíční přiznání k DPH a KH, daňové doklady neuplatněné v měsíčním přiznání DPH a KH během roku 2019

Vyhodnocení účtu 343 na základě tvrzení:

C – úplnost: účetní jednotka předložila měsíční KH a DPH, včetně případných následných a opravných podání. Dále předložila faktury a platební kalendáře, u kterých nebyla během účetního období uplatněna daň z přidané hodnoty. Byly porovnány měsíční obraty na účtech tržeb a hlášení daňového přiznání.

E – existence: byla ověřena na měsíční podání KH.

A – správnost, správné období: na základě KH bylo zjištěno bez významných negativních zjištění, že účetní jednotky si během účetního období neuplatňovala DPH z daňových dokladů, ale ve vyúčtovacích fakturách výši DPH z daňových dokladů odváděla.

V – ocenění: výše daňové pohledávky nároku na vstupu byla ověřena na doložené přijaté faktury.

Na základě vyhodnocení tvrzení, doložených měsíčních přiznání, faktur a platebních kalendářů bylo zjištěno že daňová pohledávka za státem je oprávněná. Může se jednat o jisté riziko, že z pohledu státu nebude pohledávka uznána v plné výši. Bylo doporučeno, aby se účetní jednotka obrátila na svého daňového poradce a celou problematiku s ním konzultovala.

- 378 – Jiné pohledávky – účetní jednotka předložila přijaté faktury a saldokonto k 31.12.2019

Vyhodnocení účtu 378 na základě tvrzení:

C – úplnost: účetní jednotka obdržela a rozeslala konfirmační dopisy. Všechny dopisy byly odsouhlaseny a vráceny zpět.

E – existence: byla ověřena na dodací listy, objednávky a předávací protokoly.

A – správnost, správné období: na základě dodacích listů a objednávek, bylo zjištěno že pohledávka je ve správné výši i období.

V – ocenění: je ve správné výši, všechny pohledávky byly v novém roce uhrazeny.

Na základě vyhodnocení tvrzení a doložených faktur, konfirmačních dopisů a dodacích listů, bylo zjištěno že výše pohledávky je oprávněná. Účetní jednotka obdržela vyúčtovací faktury, u kterých vznikl přeplatek. Účetní jednotce bylo doporučeno, aby tyto přeplatky přeúčtovala ze závazku účtu 321 na pohledávky a nedocházelo tak ke zkreslení výše závazků.

- 383 – Výdaje příštích období – účetní jednotka předložila faktury a interní směrnici.

Vyhodnocení účtu 383 na základě tvrzení:

C – úplnost: účetní jednotka předložila smlouvy, objednávky, dodací listy a interní směrnici. Na základě předložených podkladů bylo zjištěno, že náklady jsou časově rozlišované dle interní směrnice účetní jednotky.

E – existence: byla ověřena na předložené faktury a jejich věcnou a časovou příslušnost do účetního období.

A – správnost, správné období: na základě interní směrnice byla ověřena časová příslušnost v daném účetním období.

V – ocenění: je ve správné výši.

Na základě vyhodnocení tvrzení, doložené směrnice a přijatých faktur, bylo zjištěno že časové rozlišení je oprávněné.

- 388 – Dohadné účty aktivní – účetní jednotka předložila Přílohu číslo 4. dle cenového rozhodnutí Energetického regulačního úřadu, a to kalkulaci výsledné ceny tepelné energie pro rok 2019

Vyhodnocení účtu 388 na základě tvrzení:

C – úplnost: na základě doložených zúčtovacích faktur roku 2019 vystavených k 29.2. následujícího roku, bylo zjištěno, že zůstatek účtu je významně nadhodnocen o cca 7 mil. Kč.

E – existence: byla ověřena na základě vyúčtování v roce 2020.

A – správnost, správném období: z předložených vyúčtovacích faktur bylo zjištěno, že účetní jednotka by měla spíše na časové rozlišení použít účet 385, a to z důvodu, že již k datu sestavení účetní závěrky znala přesnou výši výnosů z dodané tepelné energie. Jelikož jde o částku přesahující významnost, jedná se o významnou chybu ve vykazování.

V – ocenění: na základě vyúčtování a předložené kalkulace ceny tepelné energie byla ověřena výše ocenění, a ta je ve výši cca 79 mil. Kč. Z tohoto zjištění vyplývá, že zůstatek účtu je nadhodnocen ve výši cca 7 mil. Kč

Na základě vyhodnocení tvrzení, kalkulace výsledné ceny tepelné energie pro rok 2019 účetní jednotka zaúčtovala výnosy do roku 2019 pomocí účtu 388 – Dohadné účty aktivní. Konečný zůstatek účtu neodpovídá na výslednou kalkulaci ceny tepelné energie. Z doložené výsledné kalkulace, kterou předložil odpovědný útvar a byla odsouhlasena vedením společnosti vyplývá, že odhadované výnosy jsou v reálné výši cca 79 mil. Kč. Odůvodnění zbylé části ve výši cca 7 mil. Kč nedokázala účetní jednotka zdůvodnit a doložit její oprávněnost. Účetní jednotce bylo doporučeno zaúčtovat pouze skutečnou výši dohadných položek a nenadhodnocovat tímto způsobem aktiva a s tím související výnosy a v neposlední řadě i zkreslení hospodářského výsledku za rok 2019. Toto vedení účetní jednotky odmítlo. Částka ve výši 79 mil. Kč by měla

být vykázána jako příjmy příštích období.

- 502 – Spotřeba energie – účetní jednotka doložila seznam faktur.

Vyhodnocení účtu 502 na základě tvrzení:

C – úplnost: byla vyhodnocena na základě doložených smluv, konfirmačních dopisů a vyúčtovacích faktur.

E – existence: byla ověřena na základě předložených a věcně odsouhlasených faktur.

A – správnost, správné období: z předložených faktur a jiných doložených dokumentů jsou náklady zaúčtovány ve správném období.

V – ocenění: na základě doložených vyúčtovacích faktur odpovídá zůstatek účtu spotřebovaným energiím.

Na základě vyhodnocení tvrzení a doložených smluv, konfirmačních dopisů a vyúčtovacích faktur bylo zjištěno, že věcně a časově odpovídají do nákladů roku 2019.

- 511 – Opravy a údržba – účetní jednotka doložila seznam faktur za služby.

Vyhodnocení účtu 511 na základě tvrzení:

C – úplnost: byla vyhodnocena na základě doložených smluv, objednávek, dodacích listů a předávacích protokolů.

E – existence: byla ověřena na základě předložených faktur.

A – správnost, správné období: z předložených faktur a jiných doložených dokumentů vyplývá, že náklady jsou zaúčtovány ve správném období.

V – ocenění: na základě doložených vyúčtovacích faktur a interní směrnice pro dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek bylo zjištěno, že účty obsahují právě náklady na opravy a údržbu ve správné výši.

Na základě vyhodnocení tvrzení, doložených smluv, objednávek a dodacích listů bylo zjištěno, že věcně a časově náleží do nákladů roku 2019. Následně bylo zkoumáno na vazbu technického zhodnocení bez negativního zjištění.

- 521 – Mzdové náklady – účetní jednotka předložila celkovou rekapitulaci mezd za rok 2019, u namátkově vybraných zaměstnanců pracovní smlouvy a mzdové výměry. U výběru zaměstnanců byla částečně zohledněna pracovní významnost v rámci organizační struktury společnosti.

Vyhodnocení účtu 521 na základě tvrzení:

C – úplnost: účetní jednotka předložila rekapitulaci mezd za rok 2019. Z uvedené rekapitulace byla provedena kontrola mzdových nákladů v porovnání na zaúčtované částky.

E – existence: u náhodně vybraných zaměstnanců byl proveden kontrolní výpočet mezd za vybraný měsíc a následně bylo ověřeno zaslání mezd na účty vybraných zaměstnanců.

A – správnost, správné období: u náhodně vybraných zaměstnanců byl na vyžádání předložen mzdový výměr a interní dokumenty na základě, kterých jsou poskytovány odměny zaměstnancům. Z uvedených dokumentů byla ověřena výše mzdových nákladů. U namátkově vybraných zaměstnanců byly jejich náklady doloženy na pracovní smlouvy, odchozí platby a docházku.

V – ocenění: bylo vyhodnoceno na základě předložených mzdových listů a výše uvedeného.

Na základě vyhodnocení tvrzení, doložené rekapitulace za rok 2019 a dalších dokladů bylo zjištěno, že výše mzdových nákladů odpovídá mzdovým výměrům a pracovním smlouvám. Mzdy jsou zpracovávány dle Zákoníku práce.

- 524 – Zákonné sociální a zdravotní pojištění – účetní jednotka předložila celkovou rekapitulaci mezd za rok 2019 a namátkově vybrané pracovní smlouvy a mzdové listy.

Vyhodnocení účtu 524 na základě tvrzení:

C – úplnost: na základě předložené rekapitulace mezd za rok 2019, byl proveden kontrolní propočet na výši zákonného pojištění v porovnání s hrubými mzdami.

E – existence: podobně jako u mzdových nákladů byl u náhodně vybraných zaměstnanců proveden přepočet mezd zaměřený na kontrolu výše zákonného pojištění. Dále byla provedena kontrola, zda jsou dodrženy termíny pro platbu zákonného pojištění.

A – správnost, správné období: na základě kontroly plateb, bylo vyhodnoceno, že zůstatek účtu

336 odpovídá výši zákonného pojištění za prosinec 2019.

V – ocenění: z přepočtu zákonného pojištění bylo zjištěno, že vykázané náklady jsou ve správné výši a zůstatek účtu 336 odpovídá výši zákonného pojištění za prosinec 2019.

Na základě vyhodnocení tvrzení a doložených rekapitulací bylo zjištěno, že zůstatek účtů odpovídá zákonu o sociálním a zdravotním pojištění. Náklady jsou oprávněné.

- 602 – Tržby z prodeje služeb – účetní jednotka předložila smlouvy a další související podklady pro fakturaci.

Vyhodnocení účtu 602 na základě tvrzení:

Na základě vyúčtování a předložené kalkulace ceny tepelné energie byla ověřena výše ocenění a dalších tvrzení. Bylo zjištěno, že zůstatek účtu by měl být ve výši cca 98 313 mil. Kč, z tohoto zjištění vyplývá že zůstatek účtu je nadhodnocený ve výši cca 7 mil. Kč.

C – úplnost: byla ověřena stejně jak u účtu 311 a 388 na předložené smlouvy a vyúčtovací faktury vystaveny k 29.2. následujícího roku.

E – existence: vyhodnocení existence oprávněnosti výše výnosů byla ověřena částečně na základě konfirmačních dopisů a v návaznosti na účet 388.

A – správnost, správné období: toto tvrzení bylo ověřeno na základě předložených smluv a v návaznosti na správnost účtu 388.

V – ocenění: v návaznosti na účet 388 je zůstatek účtu nadhodnocen ve výši cca 7 mil. Kč.

Na základě vyhodnocení tvrzení, předložených smluv, platebních kalendářů a kalkulace výsledné ceny tepelné energie bylo zjištěno, že tržby jsou významně nadhodnoceny o cca 7 mil. v návaznosti na účet 388 – Dohadné účty aktivní, které by správně měly být vytvářeny jako příjmy příštích období. Společnost vykazuje v menší míře problematické zůstatky pohledávek po splatnosti. I tato skutečnost v návaznosti na nadhodnocené výnosy svědčí o možném riziku významné nesprávnosti.

Ostatní zjištěné nedostatky a nesprávnosti nepřesáhly tzv. triviální hladinu významnosti a nebyly auditorem dále evidovány a zahrnuty do finálního přehledu významných nesprávností. Jednalo se zjištění drobných nedostatků, které byly účetní jednotkou částečně odstraněny.

A to:

- při kontrole účtu 381 – Náklady příštích období, bylo zjištěno, chybné rozlišení nákladů do následujícího účetního období ve výši 50 tis. Kč. Účetní jednotka provedla přeúčtování do aktuálního účetního období.
- Chybný zůstatek účtu 321- Dodavatelé, v rozvaze a obrátové předvaze byl vykázán záporný zůstatek účtu. Na základě doporučení účetní jednotka přeúčtovala přeplatky z vyúčtování na účet 378 – Jiné pohledávky. Tyto pohledávky jsou splatné v následujícím účetním období.

Před vydáním zprávy auditora a výroku auditora byly vyhodnoceny všechny důkazní informace.

Na základě předložených finančních výkazů, přílohy účetní závěrky a kontroly vybraných účtů bylo zjištěno, že účetní jednotka nepodává věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv, nákladů a výnosů ale i přes tyto skutečnosti byl auditor schopen vydat výrok nezávislého auditora, který je popsán v bodě 4.2.2 bakalářské práce. Účetní jednotka se dopustila několika významných chyb především v oblasti nadhodnocení aktiv ve výši cca 7 765 mil. Kč, tato skutečnost by měla dopad i na daň z příjmu právnických osob, kde by účetní jednotka vykázala ztrátu ve výši cca 7 mil. Kč. Přehledný tabelární přehled viz dále.

4.2.2 Výrok s výhradou

Na základě vyhodnocení všech zjištění, kontroly výkazů a doložených podkladů od účetní jednotky, kde jsou významně nadhodnocena aktiva v položce Dohadné účty aktivní ale i jinými se auditor rozhodl vydat výrok auditora s výhradou dle standardu ISA 705 – Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora. Snížením hodnoty předpokládaných tržeb z vyúčtování tepelné energie a vytvoření opravných položek k pohledávkám by se snížila hodnota aktiv na hodnotu 156 196 tis. Kč, na straně pasiv by se toto snížení projevilo na výsledku hospodaření běžného účetního období snížením na ztrátu v hodnotě 7 344 tis. Kč a v návaznosti i vlastní kapitál společnosti by se snížil na hodnotu 63 089 tis. Kč. Ve Výkazu zisku a ztrát by se toto snížení projevilo na Tržbách z prodeje a služeb na hodnotu 100 968 tis. Kč a v úpravě hodnot pohledávek na hodnotu 773 tis. Kč. Toto snížení by ovlivnilo i daň z příjmu právnických osob za rok 2019, kde by byla vykázána ztráta.

Shrnutí výše popsaných zjištění popisuje tabulka, hodnoty jsou uvedeny v tis. Kč

Položky rozvahy a VZZ	Původní hodnota	Zjištění	Zjištěná hodnota
Dohadné účty aktivní	86 178	-7 000	79 178
Tržby z běžné činnosti	107 968	-7 000	100 968
Opravné položky na pohledávky z obchodních vztahů	3 193	-765	2 428
Změna stavu opravných položek ve VZZ	26	765	791
Výsledek hospodaření	421	-7 765	-7 344
Vliv na vlastní kapitál	70 854	-7 765	63 089

Od vlivu na běžnou dan z příjmu právnických osob bylo pro zjednodušení upuštěno.

Zdroj: vlastní práce autora

Pro rekapitulaci je uvedena jak celková, tak pracovní významnost:

- (i) pracovní významnost činí 1 562 tis. Kč
- (ii) celková významnost činí 3 124 tis. Kč

Z výše uvedeného vyplývá, že celková hodnota nesprávností přesáhla jak rozdíl mezi celkovou a pracovní významností, tak významnost celkovou.

Z důvodu výše uvedených zjištění významných chyb nebylo možné vydat nemodifikovaný výrok, ale byl vydán modifikovaný výrok s výhradou. Jeho formulace je provedena dále a jedná se spíše o pokus formulace provedenou laickou veřejností – účetní společností – jako simulace. Finální a korektní znění by za běžných okolností bylo provedeno profesionálně zdatnou a zkušenou osobou auditorem, který by navrhované znění dále konzultoval se stejně zkušenými kolegy včetně nadřízených osob, a proto by se mohlo od tohoto znění odlišovat. Hlavním cílem práce nebylo precizně naformulovat výrok auditora, ale přiblížit proces a okolnosti jeho vydávání, viděno z pohledu osoby účetní společnosti.

Nezbytnou povinností auditu bylo i seznámení se s ostatními informacemi obsaženými ve výroční zprávě a související zprávě o vztazích mezi propojenými osobami. Pro názornost a zjednodušení je od příslušných formalit upouštěno.

Se zněním výroku s výhradou bylo vedení společnosti během osobního jednání obeznámeno a znění bylo projednáno – vedení společnosti je vzalo na vědomí. Dále byly připraveny a podepsány související dokumenty zohledňující tato zjištění a okolnosti (pisemná prohlášení

vedení společnosti, zápis z jednání apod.).

Výrok s výhradou

Byl proveden audit účetní závěrky společnosti KLM a.s. (dále Společnosti), sestavené na základě českých účetních předpisů, která se skládá z rozvahy k 31.12.2019, výkazu zisku a ztrát za rok končící 31.12.2019 a přílohy této účetní závěrky, která obsahuje popis použitých podstatných účetních metod a další vysvětlující informace. Údaje o Společnosti jsou uvedeny v bodě 1 přílohy této účetní závěrky.

Podle názoru auditora, s výhradou dopadů skutečností uvedených v části Základ pro výrok s výhradou, účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv společnosti KLM a.s. k 31.12.2019 a nákladů a výnosu a výsledku hospodaření za rok končící k 31.12.2019 v souladu s českými účetními standardy.

Základ pro výrok s výhradou

V aktivech společnosti jsou krátkodobé Pohledávky z obchodního styku vykázány v hodnotě 3 193 tis. Kč. Pohledávky po splatnosti delší než 180 dní činí 956 tis. Kč a nebyly na ně vytvořené opravné položky ve výši 765 tis. Kč. Tato skutečnost nebyla zohledněna v účetní závěrce, položka změny stavu opravných položek na pohledávky by činila 791 tis. Kč místo 26 tis. Kč.

Dále bilanční položka Dohadné účty aktivní, jež je účtována oproti Tržbám z hlavní činnosti, vykazuje nadhodnocení vůči konečnému vyúčtování v následujícím roce ve výši 7 000 tis. Kč.

Tyto skutečnosti mají významný dopad na výsledek hospodaření účetní jednotky, který je vykázán ve výši 421 tis. Kč. Při zohlednění neprovedených úprav by byl výsledek hospodaření účetní jednotky záporný, a to ve výši cca 7 344 tis. Kč. Celkový vliv na vlastní kapitál činí snížení o 7 344 tis. Kč a po zohlednění těchto úprav by činil 63 089 tis. Kč.

Audit byl proveden v souladu se zákonem o auditorech a Komory auditorů České republiky pro audit, kterými jsou mezinárodní standardy pro audit (ISA) případně v doplnění a upravení souvisejícími aplikačními doložkami. Naše odpovědnost stanovená těmito předpisy popsána v oddílu Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky. V souladu se zákonem o auditorech a Etickým kodexem přijatým komorou jsme na společnosti nezávislí a splnili jsme i další etické povinnosti vyplývající z uvedených předpisů. Dle našeho názoru poskytují důkazní informace,

které jsme obdrželi dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku s výhradou.

5 ZÁVĚR

Cílem bakalářské práce bylo vyhodnotit a formulovat výrok auditora pro dvě účetní závěrky, a to na základě zjištěných nesprávností, důkazních informací, použitých účetních pravidel a informací v účetní závěrce, vše při použití hladiny významnosti volené auditorem. Sekundárním, ale s tímto hlavním cílem propojeným záměrem bakalářské práce bylo popsat a přiblížit proces auditu z pohledu účetní, která metodologii auditu neovládá do detailu, nemá dlouholeté zkušenosti a znalosti problematiky auditu.

V teoretické části bakalářské práce jsou popsány základní druhy auditu, mezinárodní auditorské standardy zaměřené především na standardy číslo ISA 700 až 800, které upravují, jak má být výrok auditora formulován a co vše musí obsahovat. Dále jsem se zaměřila na popsání procesu auditu a fáze vyhodnocení rizik a reakci na vyhodnocená rizika. V závěrečné části teoretické části bakalářské práce je popsán postup přípravy zprávy auditora, výrok auditora a důvody modifikace výroku.

V praktické části bakalářské práce jsem aplikovala poznatky z teoretické části, a to zejména závěrečnou část teoretické části, kde jsem se zaměřila na finanční výkazy, přílohu účetní závěrky a doložení vybraných účtů nad stanovenou provozní hladinou významnosti, a to za pomoci vyhodnocení tvrzení úplnosti, existence, správnosti a správného období a na základě ocenění. V praktické části byl simulován výrok auditora u dvou účetních jednotek, a to z pohledu účetní. Záměrně byla vynechána první fáze auditu, neboť auditor dané společnosti velmi dobře zná z předchozích auditů.

U první účetní jednotky byl z pohledu účetní simulován tzv. čistý výrok auditora, tj. bez výhrad. Bylo zjištěno možné riziko významné nesprávnosti především u časového rozlišení aktiv, a u účtu 385 - Příjmy příštích období a u pasiv účtu 324 - Přijaté provozní zálohy. Na základě doložených podkladů a ekonomické činnosti účetní jednotky bylo ale vyhodnoceno, že výše účetních zůstatku je sice významná, ale je oprávněná, a v následujícím roce byla náležitě zúčtována bezezbytku. Proto byl účetní jednotce vydán výrok auditora bez výhrad (nemodifikovaný výrok).

U druhé účetní jednotky bylo simulováno vydání modifikovaného výroku, a to opět z pohledu účetní. U této účetní jednotky byla zjištěna významná nesprávnost u účtů aktiv, a to zejména u účtů 311 – Odběratelé a 388 – Dohadné účtu aktivní. Na základě doložených podkladů účetní

jednotky bylo vyhodnoceno, že výše účetních zůstatků je u účtu 388 neoprávněná, účetní jednotka významně nadhodnotila výnosy v daném roce, bez oprávněného důvodu. Ke krátkodobým pohledávkám z obchodního styku účetní jednotky nevytvořila adekvátní opravné položky k pohledávkám, z toho důvodu je zůstatek účtu nadhodnocen. Vzhledem k významným nesprávnostem v účetnictví a neochotě účetní jednotky opravit chyby ještě do účetního období, byl oprávněně vydán pro účetní jednotku Výrok s výhradou. Ten byl s účetní jednotkou diskutován a projednáván.

V obou účetních jednotkách existuje vzhledem k výši aktiv a v nich zachycených **dohadů** významné riziko účetních nesprávností. Pro formulaci výroku auditora a celkový průběh auditu je důležitá spolupráce mezi auditorem, daňovým poradcem a účetní jednotkou. Rovněž důležitá je vysoká kvalita vedení účetnictví a následné schopnosti a ochotě doložení požadovaných dokladů a spolupráce na řešení případných nesrovnalostí a jejich schopnost případné nesrovnalosti opravit.

Bakalářská práce je určena spíše pro účetní, aby se seznámili s postupem auditu, a proto je jim přiblížen postup vyhodnocování důkazních informací vedoucí k vydání výroku auditora. Pro odbornou veřejnost, která má mnoholeté zkušenosti s auditem a jeho procesem, není bakalářská práce dostatečně propracována, aby zachytila i ostatní informace, které byly v této bakalářské práci záměrně vynechány.

Je známé a z etického kodexu auditora to i vyplývá, že auditor by měl být na účetní jednotce nezávislý, ale současně je dobré i pro průběh auditu, aby byla mezi auditorem a účetní jednotkou přiměřená míra důvěry a komunikace na vysoké úrovni.

V mé dosavadní účetní praxi, jsem se zatím setkala s příjemným přístupem auditora. Myslím, že vzájemné porozumění mezi auditorem a účetní je pro průběh auditu důležité. Pro mě osobně byl audit a vydání výroku bez výhrad, vždy příjemným ukončením účetního období. Samozřejmě se vyskytly i malé nedostatky, jež byly v průběhu konzultací s auditorem vyjasněny a případně opraveny tak, aby vše bylo dle příslušných zákonů. Z průběhu auditu a opravovaných nedostatků jsem se poučila a účetní závěrka příštího roku tak mohla být lépe připravena.

6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografie

BRYCHTA, Ivan, Tereza KRUPOVÁ a Miroslav BULLA. *Účetnictví podnikatelů 2018*. 15. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 544. str. ISBN 978-80-7552-989-3

MÜLLEROVÁ, Libuše. *Audit pro manažery aneb proč se ověřuje účetní závěrka*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, 175. str. ISBN 978-80-7357-988-3

ŠINDELÁŘ, Michal a Libuše MÜLLEROVÁ. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada, 2016, 208. str. ISBN 978-80-247-5806-0

Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů*. 5. 6. 2018. ISSN 1211-1244

MOLÍN, Jan. *Protiprávní jednání z pohledu profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 188. str. ISBN 978-80-7357-600-4

MÜLLEROVÁ, Libuše, Vladimír KRÁLÍČEK a kol. *Auditing*. 2. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, Nakladatelství Oeconomica, 2017, 388. str. ISBN 978-80-245-2233-3

Účetnictví podnikatelů, Audit. Ostrava: Sagit, 2005. ÚZ. ISBN 978-80-7488-278-4.

KAREŠ, Ladislav. *Auditorské postupy*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2014, 144 str. ISBN 978-80-8168-061-8

Internetové zdroje

Komora auditorů České republiky. *Auditorské standardy 2017* [online]. Praha: Mezinárodní auditorský standard ISA 700 (revidované znění), Utvoření názoru na účetní závěrku a sestavení zprávy nezávislého auditora [cit. 2019-03-04]. Dostupné z:

<https://www.kacr.cz/file/5151/isa-700-revised.pdf>

Komora auditorů České republiky. *Auditorské standardy 2017* [online]. Praha: Mezinárodní auditorský standard ISA 701, Informování o hlavních náležitostech auditu ve zprávě nezávislého auditora [cit. 2019-03-04]. Dostupné z:

<https://www.kacr.cz/file/5142/isa-701.pdf>

Komora auditorů České republiky. *Auditorské standardy 2017* [online]. Praha: Mezinárodní auditorský standard ISA 705 (revidované znění), Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora [cit. 2019-03-04]. Dostupné z:

<https://www.kacr.cz/file/5149/isa-705.pdf>

Komora auditorů České republiky. *Auditorské standardy 2017* [online]. Praha: Mezinárodní auditorský standard ISA 706 (revidované znění), Odstavce zprávy nezávislého auditora obsahující zdůraznění skutečností a jiné skutečnosti [cit. 2019-03-04]. Dostupné z:

<https://www.kacr.cz/file/5152/isa-706.pdf>

Komora auditorů České republiky. *Auditorské standardy 2017* [online]. Praha: Mezinárodní auditorský standard ISA 710, Srovnávací informace – srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka [cit. 2019-03-04]. Dostupné z:

<https://www.kacr.cz/file/5154/isa-710-s-aplikacni-dolozkou.pdf>

Komora auditorů České republiky. *Auditorské standardy 2017* [online]. Praha: Mezinárodní auditorský standard ISA 720 (revidované znění), Povinnosti auditora týkající se ostatních informací [cit. 2019-03-04]. Dostupné z:

<https://www.kacr.cz/file/5122/isa-720-revised-cz-s-aplikacni-dolozkou.pdf>

Komora auditorů České republiky. *Auditorské standardy 2017* [online]. Praha: Mezinárodní auditorský standard ISA 800 (revidované znění), Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek sestavených v souladu s rámcem pro zvláštní účely [cit. 2019-03-04]. Dostupné z:

<https://www.kacr.cz/file/5144/isa-800.pdf>

Komora auditorů České republiky. *Příručky* [online]. Praha: Příručka k uplatňování ISA při auditu malých a středních účetních jednotek [cit. 2019-10-28]. Dostupné z:

https://www.kacr.cz/data/Methodika/Auditing/Př%C3%ADručka%20k%20uplatňován%C3%AD%20ISA%20při%20audit%20SME/Aktualizace_překlad%202011/ISA_Volume_1_CZ.pdf

Komora auditorů České republiky. *Auditorské standardy 2017* [online]. Praha: Mezinárodní auditorský standard ISA 570 (revidované znění), Nepřetržitého trvání podniku [cit. 2019-11-11]. Dostupné z:

<https://www.kacr.cz/file/5612/isa-570.pdf>

7 SEZNAM TABULEK, OBRÁZKŮ A GRAFŮ

Tabulka 3 znázorňuje Seznam mezinárodních auditorských standardů ISA

Číslo standardu	Název standardu
ISA 200	Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorскими standardy
ISA 210	Sjednávání podmínek auditních zakázek
ISA 220	Řízení kvality auditu účetní závěrky
ISA 230	Dokumentace auditu
ISA 240	Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky
ISA 250	Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky
ISA 260	Předání informací osobám pověřených správou a řízením účetní jednotky
ISA 265	Předání informací o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky a vedením
ISA 300	Plánování auditu účetní závěrky
ISA 315	Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí
ISA 320	Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu
ISA 330	Reakce auditora na vyhodnocená rizika
ISA 402	Zvažované skutečnosti týkající se účetní jednotky využívající služeb servisní organizace
ISA 450	Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu
ISA 500	Důkazní informace
ISA 501	Důkazní informace – specifické aspekty vybraných položek
ISA 505	Externí confirmace
ISA 510	První auditní zakázka – počáteční zůstatky
ISA 520	Analytické postupy
ISA 530	Výběr vzorků
ISA 540	Audit účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a zveřejněných údajů
ISA 550	Spřízněné strany
ISA 560	Události po datu účetní závěrky
ISA 570	Nepřetržité trvání podniku
ISA 580	Písemná prohlášení
ISA 600	Zvláštní aspekty – auditu účetních závěrek skupiny
ISA 610	Využití práce interních auditorů
ISA 620	Využití práce auditorova experta
ISA 700	Utvoření názoru na účetní závěrku a sestavení zprávy nezávislého auditora
ISA 700 R	Aplikační doložka KA ČR Požadavky právních předpisů na zprávu auditora ke standardu ISA 700 (revidovanému) "Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce"
	ISA 700 s aplikační doložkou
ISA 701	Informování o hlavních záležitostech auditu ve zprávě nezávislého auditora
ISA 705	Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora

ISA 706	Odstavce zprávy nezávislého auditora obsahující zdůraznění skutečností a jiné skutečnosti
ISA 710	Srovnávací informace – srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka
	Aplikační doložka KA ČR ke standardu ISA 710 "Srovnávací informace – srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka"
	ISA 710 s aplikační doložkou
ISA 720	Povinnosti auditora týkající se ostatních informací
ISA 720 R	Aplikační doložka KA ČR ke standardu ISA 720 (revidovanému) Povinnosti auditora týkající se ostatních informací
	ISA 720 s aplikační doložkou
ISA 800	Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek sestavených v souladu s rámcem pro zvláštní aspekty
ISA 805	Zvláštní aspekty – audity jednotlivých účetních výkazů a specifických prvků, účtů nebo položek účetního výkazu
ISA 810	Zakázky na vypracování zprávy o agregované účetní závěrce

Zdroj: vlastní práce autora

Tabulka č. 4 znázorňuje Auditorský postup

Činnosti při provádění auditu	Primární odkaz na standardy ISA
Fáze I – Vyhodnocení rizik	
Přípravné práce:	
Vyhodnocení rizik	
Přijetí zakázky a pokračování smluvního vztahu	ISQC 1, 210, 220, 300
Plánování auditu:	
Celková strategie auditu	300
Stanovení významnosti a její používání	320, 450
Porady auditorského týmu	240, 300, 315
Provedení postupů vyhodnocení rizik:	
Přirozená rizika – identifikace	240, 315
Přirozená rizika – vyhodnocení	240, 315
Významná rizika	240, 300, 315
Seznámení s vnitřním kontrolním systémem	240, 315

Posouzení vnitřního kontrolního systému	315
Informování o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému	265
Dokončení fáze vyhodnocených rizik	315
Fáze II – Reakce na vyhodnocená rizika	
Plán auditu reagující na vyhodnocená rizika	260, 300, 330, 500
Stanovení rozsahu testů	300, 500, 530
Dokumentování provedených prací	230, 500

Písemná prohlášení	580
Fáze III – Příprava zprávy auditora	
Zhodnocení důkazních informací	220, 330, 450, 520, 540, 570
Předání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky	260, 450, 701
Modifikace zprávy auditora	705
Odstavce obsahující zdůraznění skutečností a odstavce obsahující jiné skutečnosti	706
Srovnávací informace	710
Ostatní informace	720
Vydání zprávy auditora	700, 701, 705, 706

Zdroj: Müllerová, 2017, s. 178

8 SEZNAM ZKRATEK

KAČR – Komora auditorů České republiky

ISA – Mezinárodní standardy pro audit

a.s. – akciová společnost

OR – obchodní rejstřík

DPH – daň z přidané hodnoty

KH – kontrolní hlášení

tis. – tisíc

s.r.o. – společnost s ručením omezeným

Kč – korun českých

samost. mov. věci – samostatné movité věci

odměny stat. a dozorčího orgánu – odměny statutárního a dozorčího orgánu

mj. – mimo jiné

tj. – to je

obchod. - obchodních

9 SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. I. – Rozvaha spol. EFG a.s. k 31.12.2019

Příloha č. II. – Výkaz zisku a ztrát spol. EFG a.s. k 31.12.2019

Příloha č. III. – Příloha k účetní závěrce spol. EFG a.s. k 31.12.2019

Příloha č. IV. – Rozvaha spol. KLM a.s. k 31.12.2019

Příloha č. V. – Výkaz zisku a ztrát spol. KLM a.s. k 31.12.2019

Příloha č. VI. – Příloha k účetní závěrce spol. KLM a.s. k 31.12.2019

10 PŘÍLOHY

Příloha I: Rozvaha spol. EFG a.s. k 31.12.2019

<p>Minimální závazný výčet informací podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.</p>	<p>Rozvaha 2019 v plném rozsahu</p> <p>ke dni 31.12.2019 (v celých tisících Kč)</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;"> <p style="text-align: center;">IČ</p> <p style="text-align: center;">11223344</p> </div>	<p>Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky EFG a.s.</p> <hr/> <p>Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání (šifra se od bydliště)</p>
---	--	---

Označení a	T E X T b	Číslo řádku c	Bázně účetní období			Min. úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM:	001	171 452	-4 617	166 835	199 978
B.	Stálá aktiva	003	8 580	-4 609	3 971	5 291
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004	5 542	-2 637	2 905	4 221
B.I.2.	Ocenitelná práva	006	5 542	-2 637	2 905	789
B.I.2.1.	Software	007	5 158	-2 253	2 905	789
B.I.2.2.	Ostatní ocenitelná práva	008	384	-384		
B.I.5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a n	011				3 432
B.I.5.2.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	013				3 432
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	014	3 038	-1 972	1 066	1 070
B.II.1.	Pozemky a stavby	015	120	-42	78	125
B.II.1.2.	Stavby	017	120	-42	78	125
B.II.2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	018	2 569	-1 930	639	945
B.II.5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a ned	024	349		349	
B.II.5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	026	349		349	
C.	Oběžná aktiva	037	77 836	-8	77 828	192 800
C.I.	Zásoby	038				
C.I.2.	Nedokončená výroba a polotovary	040				
C.II.	Pohledávky	046	11 727	-8	11 719	124 694
C.II.1.	Dlouhodobé pohledávky	047				
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky	057	11 727	-8	11 719	124 694
C.II.2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	058	5 822	-8	5 814	10 505
C.II.2.4.	Pohledávky - ostatní	061	5 905		5 905	114 189
C.II.2.4.3.	Stát - daňové pohledávky	064	929		929	1 025
C.II.2.4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	065	3 261		3 261	12 747
C.II.2.4.5.	Dohadné účty aktivní	066	1 432		1 432	84 500
C.II.2.4.6.	Jiné pohledávky	067	283		283	15 917
C.IV.	Peněžní prostředky	075	66 109		66 109	68 106
C.IV.1.	Peněžní prostředky v pokladně	076	17		17	57
C.IV.2.	Peněžní prostředky na účtech	077	66 092		66 092	68 049
D.	Časové rozlišení aktiv	078	85 036		85 036	1 887
D.1.	Náklady příštích období	079	1 672		1 672	1 887
D.3.	Příjmy příštích období	081	83 364		83 364	

Označení a	T E X T b	Číslo řádku c	Stav v běžném účetním období 5	Stav v minulém účetním období 6
	PASIVA CELKEM	082	166 434	199 978
A.	Vlastní kapitál	083	70 815	68 393
A.I.	Základní kapitál	084	33 000	33 000
A.I.1.	Základní kapitál	085	33 000	33 000
A.III.	Fondy ze zisku	096	2 193	2 192
A.III.1.	Ostatní rezervní fondy	097	2 093	2 092
A.III.2.	Statutární a ostatní fondy	098	100	100
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	099	38 622	36 201
A.IV.1.	Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let (+/-)	100	38 622	36 201
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	102	2 039	5 151
B.+C.	Cizí zdroje	104	95 021	131 501
B.	Rezervy	105	613	
B.2.	Rezerva na daň z příjmů	107	613	
B.4.	Ostatní rezervy	109		
C.	Závazky	110	94 408	131 501
C.I.	Dlouhodobé závazky	111		
C.II.	Krátkodobé závazky	126	86 690	124 392
C.II.3.	Krátkodobé přijaté zálohy	131	81 386	119 554
C.II.4.	Závazky z obchodních vztahů	132	5 304	4 838
C.II.8.	Závazky ostatní	136	7 718	7 109
C.II.8.3.	Závazky k zaměstnancům	139	2 298	2 068
C.II.8.4.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	140	1 287	1 171
C.II.8.5.	Stát – daňové závazky a dotace	141	2 092	392
C.II.8.6.	Dohadné účty pasivní	142	1 638	1 874
C.II.8.7.	Jiné závazky	143	403	1 604
D.	Časové rozlišení pasiv	147	1 380	84
D.1.	Výdaje předešlých období	148	1 380	84

Sestaveno dne 24.4.2020	Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou
--------------------------------	--

Označení a	T E X T b	Číslo řádku c	Stav v běžném účetním období 5	Stav v minulém účetním období 6
Právní forma účetní jednotky akciová společnost	Předmět podnikání Správa nemovitostí na základě smlouvy nebo dohody Výroba tepla Pronájem a správa vlastních nebo pronajatých nemovitostí			

Příloha II. Výkaz zisku a ztrát spol. EFG a.s. k 31.12.2019

Minimální závazný výčet informací podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Výkaz zisku a ztráty 2019
v plném rozsahu

ke dni **31.12.2019**
(v celých tisících Kč)

IČ
11223344

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky
EFG a.s.

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání (tj. i-li se od bydliště)

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	01	134 103	133 815
A.	Výkonová spotřeba	03	84 519	83 001
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	05	55 185	56 883
A.3.	Služby	06	29 334	26 118
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	07		
D.	Osobní náklady	09	43 936	45 719
D.1.	Mzdové náklady	10	32 307	33 711
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	11	11 629	12 008
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12	10 733	10 952
D.2.2.	Ostatní náklady	13	896	1 056
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	14	1 912	896
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15	1 904	896
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	16	1 904	896
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek	19	8	
III.	Ostatní provozní výnosy	20	484	2 6151
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	21	5	290
III.3.	Jiné provozní výnosy	23	479	2 325
F.	Ostatní provozní náklady	24	1 526	1 126
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25		
F.3.	Daně a poplatky	27	35	25
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28		-41
F.5.	Jiné provozní náklady	29	1 491	1 142
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	30	2 694	5 688
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	39	20	812
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	41	20	812
K.	Ostatní finanční náklady	47	62	67
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	48	-42	745
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	49	2 652	6 433
L.	Daň z příjmů	50	613	1 282
L.1.	Daň z příjmů splatná	51	613	1 282
L.2.	Daň z příjmu odložená	52		
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	53	2 039	5 151

***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	54	2 039	5 151
*	Čistý obrát za účetní období	55	134 607	137 242

Pozn:

Sestaveno dne: 24.4.2020	Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou
Právní forma účetní jednotky akciová společnost	Předmět podnikání Správa nemovitostí na základě smlouvy nebo dohody Výroba tepla Pronájem a správa vlastních nebo pronajatých nemovitostí

Příloha III. Příloha k účetní závěrka spol EFG a.s. k 31.12.2019

PŘÍLOHA ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

společnosti EFG a.s.

k 31. 12. 2019

Příloha je zpracována v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Údaje přílohy vycházejí z účetních písemností účetní jednotky. Hodnotové údaje jsou uvedeny v celých tisících Kč, pokud není uvedeno jinak.

V období mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky nedošlo k žádným významným událostem, které by měly vliv na předkládanou účetní závěrku.

I. Obecné informace

Název společnosti:	EFG a.s.
Sídlo:	
Datum vzniku účetní jednotky:	1. 10. 2009
Identifikační číslo:	11223344
Právní forma:	akciová společnost
Předmět podnikání:	Činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona Výroba tepelné energie a rozvod tepelné energie, nepodléhající licenci realizovaná ze zdrojů tepelné energie s instalovaným výkonem jednoho zdroje nad 50 kW
Předmět činnosti:	pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor
Registrace:	Městský soud v Praze oddíl B, vložka 111223
Rozvahový den:	31. 12. 2019
Okamžik sestavení účetní závěrky:	30.4.2020

Zdroj: vlastní práce autora

Osoby, které se podílejí na základním kapitálu účetní jednotky

Jméno podílníka	Sídlo	Podíl v %
EFG a.s.	Praha	100

Zdroj: vlastní práce autora

II. Změny a dodatky provedené v uplynulém účetním období v obchodním rejstříku

Tyto změny nenastali.

Obsazení statutárních a dozorčích orgánů k rozvahovému dni 31. 12. 2019 bylo následující:

Představenstvo

Jméno a příjmení	Funkce	Den vzniku členství	Den vzniku funkce	Den zápisu v OR
A	místopředseda	01.09.2013	05.09.2013	01.11.2013
B	předseda	18.11.2013	18.11.2013	01.12.2013
C	člen	15.12.2014		11.02.2015
D	člen	15.12.2014		11.02.2015
E	člen	02.04.2015		17.07.2015

Zdroj: vlastní práce autora

Dozorčí rada

Jméno a příjmení	Funkce	Den vzniku členství	Den vzniku funkce	Den zápisu v OR
A	člen	02.10.2014		04.11.2014
B	člen	18.12.2013		11.02.2014
C	člen	17.10.2014		11.01.2015
D	člen	17.10.2014		11.01.2015

Zdroj: vlastní práce autora

Organizační struktura společnosti k 31. 12. 2019

100	Ředitelství a.s.
101	Sekretariát
102	Právní divize
103	Personalistika a mzdy
104	Management a.s.
200	Ekonomická divize
201	Plánování a financování a.s.
202	Účetnictví a.s.
203	Účetnictví – smluvních odběratelů
300	Tepelné hospodářství

Zdroj: vlastní práce autora

III. Majetková účast v jiných společnostech

Účetní jednotka neovládá ani nemá podstatný vliv v žádné účetní jednotce.

IV. Zaměstnanci společnosti, osobní náklady

Zaměstnanci

ukazatel	počet
průměrný přepočtený počet zaměstnanců	80
z toho: členů řídicího orgánu	9

Zdroj: vlastní práce autora

Osobní náklady, odměny

ukazatel	tis. Kč
mzdové náklady	32 307
náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	10 733
sociální náklady	896
odměny stat. a dozorčího orgánu	1 764
Osobní náklady celkem	43 936

Zdroj: vlastní práce autora

V. Poskytnutá jiná plnění

Nepeněžitá plnění	tis. Kč
Představenstvo – pojištění odpovědnosti	21
dozorčí rada – pojištění odpovědnosti	32
Zaměstnanci – penzijní připojištění	36
Celkem	89

Zdroj: vlastní práce autora

Společnost má uzavřenou pojistnou smlouvu pro případ odpovědnosti statutárních orgánů za škodu, čímž poskytla nepeněžitá plnění členům představenstva a členům dozorčí rady. Zaměstnancům společnosti byl poskytnut příspěvek na penzijní připojištění.

VI. Používané účetní metody, obecné účetní zásady a způsoby oceňování

1. Oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Dlouhodobý nehmotný majetek musí splňovat tato kritéria:

jeho pořizovací cena je vyšší než 60 000,- Kč

doba použitelnosti je delší než 1 rok

Dlouhodobý hmotný majetek musí splňovat tato kritéria:

jeho pořizovací cena je vyšší než 40 000,- Kč

doba použitelnosti je delší než 1 rok

Dlouhodobý majetek je oceňován pořizovací cenou, což je cena, za kterou byl majetek pořízen včetně vedlejších nákladů souvisejících s pořízením. V případě, že není známa pořizovací cena, dlouhodobý majetek je oceňován reprodukční pořizovací cenou, což je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Pořizovací cena dlouhodobého majetku se soustřeďuje na účtech 041, 042 - Pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku do doby, než je majetek zařazen do používání. Dlouhodobým nehmotným a hmotným majetkem se stávají věci uvedené do užívání po zabezpečení všech technických funkcí potřebných k užívání. V účetnictví se zaúčtuje na základě protokolu o převodu dlouhodobého majetku do užívání na majetkové účty.

2. Odpisování dlouhodobého majetku

Podkladem pro výpočet účetních odpisů dlouhodobého majetku v průběhu jeho používání je odpisový plán, který je obsažen v interní účetní směrnici. Odpisový plán je vypracován ve smyslu ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, § 28 odst. 3 ve znění pozdějších předpisů jako podklad pro výpočet účetních odpisů majetku v průběhu jeho používání. Interní účetní směrnice vychází z předpokládaného opotřebení zařazovaného majetku odpovídajícího běžným podmínkám jeho používání.

Odpisy dlouhodobého hmotného majetku

Účetní odpisy dlouhodobého hmotného majetku stanovila účetní jednotka v interních směrnících, kde vycházela z předpokládaného opotřebení zařazeného majetku odpovídajícího běžným podmínkám jeho používání. Účetní a daňové odpisy se nerovnají.

Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku

Odpisový plán účetních odpisů dlouhodobého nehmotného majetku vychází z ustanovení § 6 zákona o účetnictví ve znění vyhlášky 500/2020 Sb. Účetní a daňové odpisy se nerovnají.

Daňové odpisy

Daňové odpisy jsou stanovené rovnoměrně.

3. Drobný hmotný a nehmotný majetek

Drobný nehmotný majetek je majetek, jehož pořizovací cena je nižší než 60 000 Kč.

Drobný nehmotný majetek je účtován na účet 518.

Drobný hmotný majetek je majetek, jehož pořizovací cena je nižší než 40 000 Kč.

Drobný hmotný majetek je účtován na účet 501.

4. Způsob ocenění a účtování zásob

Nakupované zásoby se oceňovaly pořizovacími cenami. Nakupované zásoby byly účtovány způsobem A. K rozvahovému dni společnost žádné zásoby neměla.

5. Metoda přepočtu údajů v cizí měně na českou měnu

Společnost neeviduje žádný majetek ani závazky v cizí měně.

6. Změny ve způsobu oceňování, odpisování a účtování

Ke změnám ve způsobu oceňování a účtování nedošlo.

Společnost v roce 2019 netvořila účetní ani daňové opravné položky k pohledávkám z důvodu nevýznamnosti.

Společnost v roce 2019 neúčtovala o odložené dani, jelikož rozdíly odlišného pohledu účetního a daňového na určité položky v účetnictví nejsou významné.

VII. Informace týkající se majetku a závazků

1. Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek v tis. Kč

účet	pořizovací cena k 31. 12. 2019	oprávky k 31. 12. 2019	zůstatková cena k 31. 12. 2019
013 software	5 158	2 253	2 905
014 ocenitelná práva	384	384	0
041 nedokončený m.	0	0	0
celkem	5 542	2 637	2 905

Zdroj: vlastní práce autora

Dlouhodobý hmotný majetek v tis. Kč

účet	pořizovací cena k 31. 12. 2019	oprávky k 31. 12. 2019	zůstatková cena k 31. 12. 2019
021 stavby	120	42	78
022 samost. mov. věci	2 569	1 930	939
celkem	2 689	1 972	1 017

Zdroj: vlastní práce autora

Přírůstky a úbytky dlouhodobého majetku v tis. Kč

účet	pořizovací cena k 1. 1. 2019	přírůstky +	- úbytky	pořizovací cena k 31. 12. 2019
013 software	789	4 369	2 253	2 905
014 ocenitelná práva	0	384	384	0
021 stavby	125	-5	42	78
022 samost. mov. věci	945	1 624	1 930	639
celkem	1 859	6 372	4 609	3 622

Zdroj: vlastní práce autora

Dlouhodobý majetek byl pořízen nákupem, úbytky vznikly v důsledku likvidace.

2. Drobný hmotný a nehmotný majetek neuvedený v rozvaze v tis. Kč

Druh majetku	pořizovací cena k 1. 1. 2019	přírůstky +	- úbytky	pořizovací cena k 31. 12. 2019
Drobný nehmotný	380	34	17	397
Drobný hmotný	8 041	320	783	7 578
celkem	8 421	354	800	7 975

Zdroj: vlastní práce autora

Drobný nehmotný a hmotný majetek, který byl pořízen nákupem, je evidován v operativní evidenci.

Pohledávky v tis. Kč

Krátkodobé pohledávky

Z obchodních vztahů	Ostatní	Celkem
11 727	83 364	95 091

Zdroj: vlastní práce autora

V ostatních krátkodobých pohledávkách jsou zahrnuty příjmy příštích období ve výši 83 364 tis. Kč. Jedná se o dohadnou položku vytvořenou v souvislosti s nevyúčtovanými zálohami na výrobu tepla. Vyúčtování tepla probíhá vždy do 28. 2. následujícího kalendářního roku.

Z celkové výše pohledávek, činí cca 23 tis. Kč pohledávky po splatnosti. Společnost má krátkodobé pohledávky ve lhůtě splatnosti 5 796 tis. Kč.

Pohledávky s dobou splatnosti delší než 5 let účetní jednotka nemá.

3. Závazky v tis. Kč

Krátkodobé závazky

Z obchodních vztahů	Ostatní	Celkem
5 304	81 386	86 690

Zdroj: vlastní práce autora

V ostatních krátkodobých závazcích jsou zahrnuty nevyúčtované zálohy odběratelů tepla ve výši 81 386 tis. Kč. Společnost má krátkodobé závazky ve lhůtě splatnosti 5 304 tis. Kč. Společnost nemá krátkodobé závazky po době splatnosti ani závazky po době splatnosti delší než 5 let.

VIII. Tržby z běžné činnosti v tis. Kč

Tržby	Tuzemsko
z prodeje služeb	134 103
ostatní provozní výnosy	479
výnosové úroky	20
celkem	134 602

Zdroj: vlastní práce autora

IX. Přehled o změnách vlastního kapitálu

Základní kapitál tvoří 30 ks akcií na jméno v listinné podobě ve jmenovité hodnotě 1 000 000 Kč.

Zisk po zdanění v roce 2019 činil **2 694 231,20 Kč** a byl rozdělen takto:

Rozdělení zisku roku 2019	Příděl (tis. Kč)
Zákonný rezervní fond	0
Nerozdělený zisk minulých let	2 694

Zdroj: vlastní práce autora

Přehled o změnách vlastního kapitálu v tis. Kč

A.	Základní kapitál zapsaný v obchodním rejstříku	2019	2018
	1. počáteční zůstatek	30 000	30 000
	2. zvýšení	0	0
	3. snížení	0	0
	4. základní kapitál zapsaný	30 000	30 000
B.	Rezervní fond		
	1. počáteční zůstatek	2 092	2 092
	2. zvýšení	1	0
	3. snížení	0	0
	4. konečný zůstatek	2 093	2 092

C.	Ostatní fondy ze zisku		
	1. počáteční zůstatek	100	100
	2. zvýšení	0	0
	3. snížení	0	0
	4. konečný zůstatek	100	100
D.	Kapitálové fondy		
	1. počáteční zůstatek	0	0
	2. zvýšení	0	0
	3. snížení	0	0
	4. konečný zůstatek	0	0
E.	Výsledek hospodaření minulých let		
	1. počáteční zůstatek	36 201	27 996
	2. zvýšení	2 694	8 205
	3. snížení	0	0
	4. konečný zůstatek	38 895	36 201
G.	Výsledek hospodaření běžného účetního období	2 694	8 205

Zdroj: vlastní práce autora

X. Jiné údaje, které nejsou vykázány v rozvaze a výkazu zisku a ztráty

Účetní jednotka neeviduje k 31. 12. 2019 žádné doměrky splatné daně z příjmů za minulá účetní období, splatné dluhy pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, splatné dluhy veřejného zdravotního pojištění a daňové nedoplatky u místně příslušných finančních a celních orgánů. Společnost má v účetnictví zaúčtovanou daň z příjmu za rok 2019 ve výši 613 tis. Kč.

Účetní jednotka neobdržela v roce 2019 žádné dotace na investiční a provozní účely.

V období mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky nedošlo k žádným významným událostem, které by měly vliv na předkládanou účetní závěrku.

Účetní jednotka nemá žádný majetek zatížený zástavním právem.

Společnost nevyvíjela žádnou aktivitu v oblasti výzkumu a vývoje.

XI. Náklady společnosti na audit účetní závěrky

Náklady na povinný audit účetní závěrky v roce 2019 činily 89 tis. Kč Jiné náklady na audit účetní jednotka neměla.

V Praze dne 30.4.2019

Podpis zástupce statutárního orgánu účetní jednotky:

Příloha č. IV. – Rozvaha spol. KLM a.s. k 31.12.2019

Minimální závazný výčet informací podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.	Rozvaha 2019 v plném rozsahu	Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky KLM a.s.
	ke dni 31.12.2019 (v celých tisících Kč)	Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání (liši-li se od bydliště)
IČ		
55661188		

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Min. úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM	001	168 734	-4 773	163 961	166 835
B.	Stálá aktiva	003	8 714	-4 747	3 967	3 971
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004	7 406	-4 166	3 240	2 905
B.I.2.	Ocenitelná práva	006	7 406	-4 166	3 240	2 905
B.I.2.1.	Software	007	5 511	-3 782	1 729	2 905
B.I.2.2.	Ostatní ocenitelná práva	008	384	-384		
B.I.5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a n	011	1 511		1 511	
B.I.5.2.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	013	1 511		1 511	
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	014	1 308	-581	727	1 066
B.II.1.	Pozemky a stavby	015	120	-42	78	78
B.II.1.2.	Stavby	017	120	-42	78	78
B.II.2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	018	839	-539	300	639
B.II.5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a ned	024	349		349	349
B.II.5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	026	349		349	349
C.	Oběžná aktiva	037	158 735	-26	158 709	159 761
C.I.	Zásoby	038				
C.I.2.	Nedokončená výroba a polotovary	040				
C.II.	Pohledávky	046	109 792	-26	109 766	93 652
C.II.1.	Dlouhodobé pohledávky	047				
C.II.1.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	048				
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky	057	109 792	-26	109 766	93 652
C.II.2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	058	3 219	-26	3 193	5 814
C.II.2.4.	Pohledávky - ostatní	061	106 573		106 573	87 838
C.II.2.4.3.	Stát - daňové pohledávky	064	7 184		7 184	929
C.II.2.4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	065	7 521		7 521	3 261
C.II.2.4.5.	Dohadné účty aktivní	066	86 178		86 178	83 364
C.II.2.4.6.	Jiné pohledávky	067	5 690		5 690	284
C.IV.	Peněžní prostředky	075	48 943		48 943	66 109
C.IV.1.	Peněžní prostředky v pokladně	076	40		40	17
C.IV.2.	Peněžní prostředky na účtech	077	48 903		48 903	66 092
D.	Časové rozlišení aktiv	078	1 285		1 285	3 103
D.1.	Náklady příštích období	079	1 285		1 285	3 103
D.3.	Příjmy příštích období	081				

Označení a	T E X T b	Číslo řádku c	Stav v běžném účetním období 5	Stav v minulém účetním období 6
	PASIVA CELKEM	082	163 961	166 835
A.	Vlastní kapitál	083	70 854	70 434
A.I.	Základní kapitál	084	20 000	20 000
A.I.1.	Základní kapitál	085	20 000	20 000
A.III.	Fondy ze zisku	096	3 147	3 147
A.III.1.	Ostatní rezervní fondy	097	2 998	2 998
A.III.2.	Statutární a ostatní fondy	098	149	149
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	099	47 286	45 248
A.IV.1.	Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let (+/-)	100	47 286	45 248
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	102	421	2 039
B.+C.	Cizí zdroje	104	88 584	95 021
B.	Rezervy	105	368	613
B.2.	Rezerva na daň z příjmů	107	368	613
B.4.	Ostatní rezervy	109		
C.	Závazky	110	88 216	94 408
C.I.	Dlouhodobé závazky	111		
C.II.	Krátkodobé závazky	126	88 216	94 408
C.II.3.	Krátkodobé přijaté zálohy	131	79 065	81 386
C.II.4.	Závazky z obchodních vztahů	132	5 390	5 304
C.II.8.	Závazky ostatní	136	3 761	7 718
C.II.8.3.	Závazky k zaměstnancům	139	1 612	2 298
C.II.8.4.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	140	853	1 287
C.II.8.5.	Stát – daňové závazky a dotace	141	431	2 092
C.II.8.6.	Dohadné účty pasivní	142	120	1 638
C.II.8.7.	Jiné závazky	143	745	403
D.	Časové rozlišení pasiv	147	4 523	1 380
D.1.	Výdaje příštích období	148	4 523	1 380

Sestaveno dne 24.4.2020	Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou
--------------------------------	--

Označení a	T E X T b	Číslo řádku c	Stav v běžném účetním období 5	Stav v minulém účetním období 6
První forma účetní jednotky akciová společnost	Předmět podnikání Správa nemovitostí na základě smlouvy nebo dohody Výroba tepla Pronájem a správa vlastních nebo pronajatých nemovitostí			

Příloha č. V. – Výkaz zisku a ztrát spol. KLM a.s. k 31.12.2019

Minimální závazný výčet informací
podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Výkaz zisku a ztráty 2019 v plném rozsahu

ke dni **31.12.2019**
(v celých tisících Kč)

IČ

55661188

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky
KLM a.s.

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání (lůž či se od bydliště)

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	01	107 968	134 103
A.	Výkonová spotřeba	03	75 869	84 519
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	05	45 544	55 185
A.3.	Služby	06	30 325	29 334
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	07		
D.	Osobní náklady	09	29 445	43 936
D.1.	Mzdové náklady	10	21 752	32 307
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	11	7 190	10 733
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12	6 687	10 056
D.2.2.	Ostatní náklady	13	503	896
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	14	1 869	1 904
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15	1 869	1 904
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	16	1 869	1 904
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek	19	8	
III.	Ostatní provozní výnosy	20	980	484
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	21	787	5
III.3.	Jiné provozní výnosy	23	193	479
F.	Ostatní provozní náklady	24	655	1 491
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25		
F.3.	Daně a poplatky	27	134	35
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28		-41
F.5.	Jiné provozní náklady	29	1 491	1 142
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	30	958	2 694
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	39	6	20
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	41	6	20
K.	Ostatní finanční náklady	47	197	62
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	48	-191	-42
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	49	767	2 652
L.	Daň z příjmů	50	-245	613
L.1.	Daň z příjmů splatná	51	-245	613
*	Mimořádný výsledek hospodaření	58	245	-613
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	53	421	2 039

***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	54	421	2039
*	Čistý obrát za účetní období	55	108 954	134 606

Pozn:

Sestaveno dne 24.4.2020	Podpsový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpsový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou
Právní forma účetní jednotky akciová společnost	Předmět podnikání Správa nemovitostí na základě smlouvy nebo dohody Výroba tepla Pronájem a správa vlastních nebo pronajatých nemovitostí

Příloha č. VI. – Příloha účetní závěrky spol. KLM a.s. k 31.12.2019

PŘÍLOHA ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

společnosti KLM a.s.

k 31. 12. 2019

Příloha je zpracována v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

Údaje přílohy vycházejí z účetních písemností účetní jednotky. Hodnotové údaje jsou uvedeny v celých tisících Kč, pokud není uvedeno jinak.

V období mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky nedošlo k žádným významným událostem, které by měly vliv na předkládanou účetní závěrku.

I. Obecné informace

Název společnosti:	KLM a.s.
Sídlo:	Praha
Datum vzniku účetní jednotky:	1. 10. 2009
Identifikační číslo:	55661188
Právní forma:	akciová společnost
Předmět podnikání:	Činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona Výroba tepelné energie a rozvod tepelné energie, nepodléhající licenci realizovaná ze zdrojů tepelné energie s instalovaným výkonem jednoho zdroje nad 50 kW
Předmět činnosti:	pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor
Registrace:	Městský soud v Praze oddíl B, vložka 111223
Rozvahový den:	31. 12. 2019
Okamžik sestavení účetní závěrky:	30.4.2020

Zdroj: vlastní práce autora

Osoby, které se podílejí na základním kapitálu účetní jednotky

Jméno podílníka	Sídlo	Podíl v %
KLM a.s.	Praha	100

Zdroj: vlastní práce autora

II. Změny a dodatky provedené v uplynulém účetním období v obchodním rejstříku

Tyto změny nenastali.

Obsazení statutárních a dozorčích orgánů k rozvahovému dni 31. 12. 2019 bylo následující:

Představenstvo

Jméno a příjmení	Funkce	Den vzniku členství	Den vzniku funkce	Den zápisu v OR
A	předseda	01.07.2014	12.08.20214	15.09.2014
B	místopředseda	12.11.2013	15.11.2013	11.11.2013
C	člen	09.02.2010		15.02.2010
D	člen	15.03.2012		15.04.2012
E	člen	02. 03.2015		17. 06.2015

Zdroj: vlastní práce autora

Dozorčí rada

Jméno a příjmení	Funkce	Den vzniku členství	Den vzniku funkce	Den zápisu v OR
A	člen	02.10.2013		04.11.2013
B	člen	18.12.2013		10.02.2014
C	člen	17.12.2014		11.04.2015

Zdroj: vlastní práce autora

Organizační struktura společnosti k 31. 12. 2019

100	Ředitelství a.s.
110	Podatelna
120	Management a.s.
200	Účetnictví
210	Účetnictví a.s.
220	Plánování
300	Tepelné hospodářství

Zdroj: vlastní práce autora

III. Majetková účast v jiných společnostech

Účetní jednotka neovládá ani nemá podstatný vliv v žádné účetní jednotce.

IV. Zaměstnanci společnosti, osobní náklady

Zaměstnanci

ukazatel	počet
průměrný přepočtený počet zaměstnanců	49

Zdroj: vlastní práce autora

Osobní náklady, odměny

ukazatel	tis. Kč
mzdové náklady	19 988
náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	7 190
sociální náklady	503
odměny stat. a dozorčího orgánu	1 764
osobní náklady celkem	29 445

Zdroj: vlastní práce autora

V. Poskytnutá jiná plnění

Nepeněžitá plnění	tis. Kč
Představenstvo – pojištění odpovědnosti	19
dozorčí rada – pojištění odpovědnosti	22
Zaměstnanci – penzijní připojištění	153
Celkem	194

Zdroj: vlastní práce autora

Společnost má uzavřenou pojistnou smlouvu pro případ odpovědnosti statutárních orgánů za škodu, čímž poskytla nepeněžitá plnění členům představenstva a členům dozorčí rady. Zaměstnancům společnosti byl poskytnut příspěvek na penzijní připojištění.

VI. Používané účetní metody, obecné účetní zásady a způsoby oceňování

3. Oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Dlouhodobý nehmotný majetek musí splňovat tato kritéria:

jeho pořizovací cena je vyšší než 60 000,- Kč

doba použitelnosti je delší než 1 rok

Dlouhodobý hmotný majetek musí splňovat tato kritéria:

jeho pořizovací cena je vyšší než 40 000,- Kč

doba použitelnosti je delší než 1 rok

Dlouhodobý majetek je oceňován pořizovací cenou, což je cena, za kterou byl majetek pořízen včetně vedlejších nákladů souvisejících s pořízením. V případě, že není známa pořizovací cena, dlouhodobý majetek je oceňován reprodukční pořizovací cenou, což je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Pořizovací cena dlouhodobého majetku se soustřeďuje na účtech 041, 042 - Pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku do doby, než je majetek zařazen do používání. Dlouhodobým nehmotným a hmotným majetkem se stávají věci uvedené do užívání po zabezpečení všech technických funkcí potřebných k užívání. V účetnictví se zaúčtuje na základě protokolu o převodu dlouhodobého majetku do užívání na majetkové účty.

4. Odpisování dlouhodobého majetku

Podkladem pro výpočet účetních odpisů dlouhodobého majetku v průběhu jeho používání je odpisový plán, který je obsažen v interní účetní směrnici. Odpisový plán je vypracován ve smyslu ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, § 28 ve znění pozdějších předpisů jako podklad pro výpočet účetních odpisů majetku v průběhu jeho používání. Interní účetní směrnice vychází z předpokládaného opotřebení zařazovaného majetku odpovídajícího běžným podmínkám jeho používání.

Odpisy dlouhodobého hmotného majetku

Účetní odpisy dlouhodobého hmotného majetku stanovila účetní jednotka v interních směrnících, kde vycházela z předpokládaného opotřebení zařazeného majetku odpovídajícího běžným podmínkám jeho používání. Účetní a daňové odpisy se nerovnájí.

Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku

Odpisový plán účetních odpisů dlouhodobého nehmotného majetku vychází z ustanovení § 6 zákona o účetnictví ve znění vyhlášky 500/2020 Sb. Účetní a daňové odpisy se nerovnájí.

Daňové odpisy

Daňové odpisy jsou stanovené rovnoměrně.

7. Drobný hmotný a nehmotný majetek

Drobný nehmotný majetek je majetek, jehož pořizovací cena je nižší než 60 000 Kč.

Drobný nehmotný majetek je účtován na účet 518.

Drobný hmotný majetek je majetek, jehož pořizovací cena je nižší než 40 000 Kč.

Drobný hmotný majetek je účtován na účet 501.

8. Způsob ocenění a účtování zásob

Nakupované zásoby se oceňovaly pořizovacími cenami. Nakupované zásoby byly účtovány způsobem A. K rozvahovému dni společnost žádné zásoby neměla.

9. Metoda přepočtu údajů v cizí měně na českou měnu

Společnost neeviduje žádný majetek ani závazky v cizí měně.

10. Změny ve způsobu oceňování, odpisování a účtování

Ke změnám ve způsobu oceňování a účtování nedošlo.

Společnost v roce 2019 netvořila účetní ani daňové opravné položky k pohledávkám z důvodu nevýznamnosti.

Společnost v roce 2019 neúčtovala o odložené dani, jelikož rozdíly odlišného pohledu účetního a daňového na určité položky v účetnictví nejsou významné.

VII. Informace týkající se majetku a závazků

4. Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek v tis. Kč

účet	pořizovací cena k 31. 12. 2019	oprávky k 31. 12. 2019	zůstatková cena k 31. 12. 2019
013 software	5 511	3 782	1 729
014 ocenitelná práva	0	0	0
041 nedokončený majetek	1 511	0	1 511
celkem	7 022	3 782	3 240

Zdroj: vlastní práce autora

Dlouhodobý hmotný majetek v tis. Kč

účet	pořizovací cena k 31. 12. 2019	oprávky k 31. 12. 2019	zůstatková cena k 31. 12. 2019
021 stavby	0	0	0
022 samost. mov. věci	839	539	300
celkem	839	539	300

Zdroj: vlastní práce autora

Přírůstky a úbytky dlouhodobého majetku v tis. Kč

účet	pořizovací cena k 1. 1. 2019	přírůstky +	- úbytky	pořizovací cena k 31. 12. 2019
013 software	2 905	2 606	3 782	1 729
014 ocenitelná práva	0	0	0	0
021 stavby	78	42	42	78
022 samost. mov. věci	639	200	539	300
celkem	3 622	2 848	4 363	2 107

Zdroj: vlastní práce autora

Dlouhodobý majetek byl pořízen nákupem, úbytky vznikly v důsledku likvidace.

5. Drobný hmotný a nehmotný majetek neuvedený v rozvaze v tis. Kč

Druh majetku	pořizovací cena k 1. 1. 2019	přírůstky +	- úbytky	pořizovací cena k 31. 12. 2019
Drobný nehmotný	200	14	13	201
Drobný hmotný	432	220	538	114
celkem	632	234	551	315

Zdroj: vlastní práce autora

Drobný nehmotný a hmotný majetek, který byl pořízen nákupem, je evidován v operativní evidenci.

Pohledávky v tis. Kč

Krátkodobé pohledávky

Z obchodních vztahů	Ostatní	Celkem
3 219	86 178	89 397

Zdroj: vlastní práce autora

V ostatních krátkodobých pohledávkách jsou zahrnuty příjmy příštích období ve výši 84 500 tis. Kč. Jedná se o dohadnou položku vytvořenou v souvislosti s nevyúčtovanými zálohami na výrobu tepla. Vyúčtování tepla probíhá vždy do 28. 2. následujícího kalendářního roku.

Z celkové výše pohledávek, činí cca 956 tis. Kč pohledávky po splatnosti. Společnost má krátkodobé pohledávky ve lhůtě splatnosti 2 263 tis. Kč.

Pohledávky s dobou splatnosti delší než 5 let účetní jednotka nemá.

6. Závazky v tis. Kč

Krátkodobé závazky

Z obchodních vztahů	Ostatní	Celkem
5 390	82 826	88 216

Zdroj: vlastní práce autora

V ostatních krátkodobých závazcích jsou zahrnuty nevyúčtované zálohy odběratelů tepla ve výši 79 065 tis. Kč. Společnost má krátkodobé závazky ve lhůtě splatnosti 4 683 tis. Kč. Společnost nemá krátkodobé závazky po době splatnosti ani závazky po době splatnosti delší než 5 let.

VIII. Tržby z běžné činnosti v tis. Kč

Tržby	Tuzemsko
z prodeje služeb	107 968
ostatní provozní výnosy	193
výnosové úroky	6
celkem	108 167

Zdroj: vlastní práce autora

IX. Přehled o změnách vlastního kapitálu

Základní kapitál tvoří 20 ks akcií na jméno v listinné podobě ve jmenovité hodnotě 1 000 000 Kč.

Zisk po zdanění v roce 2019 činil **421 152,55 Kč** a byl rozdělen takto:

Rozdělení zisku roku 2019	Příděl (tis. Kč)
Zákonný rezervní fond	0
Nerozdělený zisk minulých let	421

Zdroj: vlastní práce autora

Přehled o změnách vlastního kapitálu v tis. Kč

A.	Základní kapitál zapsaný v obchodním rejstříku	2019	2018
	1. počáteční zůstatek	20 000	20 000
	2. zvýšení	0	0
	3. snížení	0	0
	4. základní kapitál zapsaný	20 000	20 000
B.	Rezervní fond		
	1. počáteční zůstatek	2 998	2 998
	2. zvýšení	0	0
	3. snížení	0	0
	4. konečný zůstatek	2 998	2 998
C.	Ostatní fondy ze zisku		
	1. počáteční zůstatek	149	149
	2. zvýšení	0	0
	3. snížení	0	0
	4. konečný zůstatek	149	149
D.	Kapitálové fondy		
	1. počáteční zůstatek	0	0
	2. zvýšení	0	0
	3. snížení	0	0
	4. konečný zůstatek	0	0

E.	Výsledek hospodaření minulých let		
	1. počáteční zůstatek	35 186	33 148
	2. zvýšení	421	2 038
	3. snížení	0	0
	4. konečný zůstatek	35 607	35 186
G.	Výsledek hospodaření běžného účetního období	421	

Zdroj: vlastní práce autora

X. Jiné údaje, které nejsou vykázány v rozvaze a výkazu zisku a ztráty

Účetní jednotka neeviduje k 31. 12. 2019 žádné doměrky splatné daně z příjmů za minulá účetní období, splatné dluhy pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, splatné dluhy veřejného zdravotního pojištění a daňové nedoplatky u místně příslušných finančních a celních orgánů. Společnost má v účetnictví zaúčtovanou daň z příjmu za rok 2019 ve výši 368 tis. Kč.

Účetní jednotka neobdržela v roce 2019 žádné dotace na investiční a provozní účely.

V období mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky nedošlo k žádným významným událostem, které by měly vliv na předkládanou účetní závěrku.

Účetní jednotka nemá žádný majetek zatížený zástavním právem.

Společnost nevyvíjela žádnou aktivitu v oblasti výzkumu a vývoje.

XI. Náklady společnosti na audit účetní závěrky

Náklady na povinný audit účetní závěrky v roce 2019 činily 59 tis. Kč. Jiné náklady na audit účetní jednotka neměla.

V Praze dne 30.4.2019

Podpis zástupce statutárního orgánu účetní jednotky: