

Opatření vedoucí k odstranění chyb při auditu účetní závěrky

Diplomová práce

Vedoucí práce:

Ing. Petra Ptáčková Mísařová, Ph.D.

Bc. Jiří Ťoupek, DiS.

Brno 2017

Poděkování

Rád bych na tomto místě poděkoval vedoucí diplomové práce Ing. Petře Ptáčkové Mísařové, Ph.D. za odborné vedení, cenné rady a připomínky při tvorbě této práce. Děkuji také společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s. a jejich zástupcům, kteří mi poskytli potřebné interní dokumenty a informace, bez kterých by diplomová práce nemohla vzniknout.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Opatření vedoucí k odstranění chyb při auditu účetní závěrky** vypracoval samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Jsem si vědom, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmětná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 2. ledna 2017

Abstract

Žoupek, J. *Processes leading to the elimination of errors in an audit of financial statements*. Diploma thesis. Brno: Mendel University in Brno, 2017.

This diploma thesis deals with audit of financial statements, it will include a proposal for measures to eliminate potential errors during the audit. First of all the thesis defines audit services from the point of view of law, which is closely associated with the activities of The Chamber of Auditors of the Czech Republic as well as with international auditor standards. After that the basic concepts and individual stages in providing auditor services will be described. In the second half of the thesis there will be space for the analysis of audit of financial statement and reporting in practical terms in the selected accounting entity.

Keywords

Audit, auditor, code of ethics, auditor's report, auditor's opinion, financial statement, reporting

Abstrakt

Žoupek, J. *Opatření vedoucí k odstranění chyb při auditu účetní závěrky*. Diplomová práce. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2017.

Diplomová práce se zabývá problematikou auditu účetní závěrky, kde její součástí bude i návrh opatření k odstranění potenciálních chyb při jeho průběhu. Ze všeho nejdříve bude vymezena právní úprava auditorské činnosti, která je úzce spojená s činností Komory auditorů České republiky a dále i s mezinárodními auditorskými standardy. Poté budou popsány základní pojmy týkající se auditu a jednotlivé fáze postupu auditora při poskytování auditorských služeb. Ve druhé polovině práce bude prostor pro analyzování auditu účetní závěrky a reportingu z praktického hlediska ve vybrané účetní jednotce.

Klíčová slova

Audit, auditor, etický kodex, auditorská zpráva, výrok auditora, účetní závěrka, reporting

Obsah

1	Úvod	10
2	Cíl a metodika práce	11
2.1	Cíl práce.....	11
2.2	Metodika práce.....	11
3	Právní úprava auditorské činnosti	13
3.1	Komora auditorů České republiky.....	15
3.2	Rada pro veřejný dohled nad auditem.....	17
3.3	Etický kodex Komory auditorů České republiky	17
3.4	Mezinárodní auditorské standardy.....	20
4	Audit	22
4.1	Cíl auditu.....	25
4.2	Druhy auditu	26
4.3	Předmět auditu	27
4.4	Práva a povinnosti auditorů a auditovaných.....	28
4.5	Povinnost auditu účetní závěrky.....	29
5	Postup auditora při poskytování auditorských služeb	30
5.1	Činnosti před uzavřením smlouvy.....	31
5.1.1	Posouzení rizika zakázky a reakce na něj.....	31
5.1.2	Stanovení podmínek zakázky	32
5.2	Předběžné plánovací procedury.....	33
5.2.1	Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta	33
5.2.2	Porozumění kontrolnímu prostředí.....	34
5.2.3	Porozumění účetnímu systému	34
5.2.4	Provádění předběžných analytických procedur	35
5.2.5	Stanovení plánovací hladiny významnosti.....	35
5.3	Vytvoření plánu auditu	35

5.3.1	Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a potenciálních nesprávností.....	36
5.3.2	Plánování auditorského postupu.....	38
5.3.3	Plán testů vnitřních kontrol a testů věcné správnosti.....	38
5.3.4	Shrnutí a projednání plánu auditu	38
5.4	Provedení auditu	38
5.4.1	Provádění testů spolehlivosti.....	39
5.4.2	Provádění analytických testů věcné správnosti.....	39
5.4.3	Provádění testů detailních údajů	39
5.4.4	Vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti	39
5.4.5	Posouzení účetní závěrky	40
5.5	Závěr a vydání zprávy.....	40
5.5.1	Posouzení následných událostí.....	41
5.5.2	Získání prohlášení vedení společnosti.....	41
5.5.3	Příprava shrnutí závěrů auditu.....	41
5.5.4	Zpráva auditora.....	42
6	Audit vybrané účetní jednotky	44
6.1	O společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s.	44
6.1.1	Informace o účetní jednotce.....	45
6.2	Povinnost auditu.....	47
6.3	Fáze auditu ve společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s.	49
6.4	Dílčí závěr.....	61
6.5	Reporting.....	63
7	Diskuze a návrh opatření vedoucí k odstranění chyb při auditu účetní závěrky a reportingu	67
8	Závěr	71
9	Literatura	73

Seznam obrázků

Obr. 1	Vývoj počtu zapsaných auditorů, asistentů a auditorských společností 1993 – 2012	25
Obr. 2	Druhy auditorských rizik	36
Obr. 3	Působnost skupiny ITAB ve světě	45

Seznam tabulek

Tab. 1	Počet auditorů / auditorských společností k 31. 12. 2015	25
Tab. 2	Maticе přípustného zjišťovacího rizika	37
Tab. 3	Povinnost auditu společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s. v letech 2011 - 2015	48
Tab. 4	Dotazník pro přijetí zakázky ve společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s.	50
Tab. 5	Kontrolní formulář porozumění kontrolnímu prostředí ITAB Shop Concept CZ, a. s.	52
Tab. 6	Posouzení auditorského rizika ve společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s.	53
Tab. 7	Kvantifikace hladiny významnosti ve společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s. za rok 2015	54
Tab. 8	Určení hladiny významnosti ve společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s.	55

1 Úvod

S pojmem „AUDIT“ se již zcela jistě každý z nás setkal. V poslední době se s ním setkáváme snad ještě čím dál častěji, a to nejen z důvodu vzrůstající obliby užívání cizích a odborných slov převzatých z ostatních jazyků, ale protože s postupem času roste i jeho význam. Stejně tak ovšem vzniklo slovo, které bude v této diplomové práci skloňované ve všech pádech. Jednou z možných variant původu tohoto slova je odvození z latinského *auditus* neboli slyšení, druhá varianta je pak přisuzována základu slova latinského *audire*, což v překladu znamená dovídat, poslouchat nebo naslouchat.

Právě už ve 3. století před naším letopočtem římscí vládci určovali kvestory, kteří kontrolovali evidenci ve všech provinciích a následně o těchto evidencích museli referovat před shromážděním posluchačům, kteří jim naslouchali. Odtud tedy pravděpodobně pochází kořeny slova audit.

V novodobé historii však už o auditu a auditorské činnosti existují zcela konkrétní důkazy. Vznik této činnosti v jednotlivých zemích ovlivňuje několik faktorů. Jako první přispěl hospodářský a technický rozvoj v polovině 19. století, hlavně ve Velké Británii, která byla považována za kolébkou auditu, což vedlo ke zvyšování investiční náročnosti vyvolávající potřebu koncentrace kapitálů a vzniku nové právní formy podnikání. Vznikaly první akciové společnosti, které oddělily investory, jakožto vlastníky kapitálů od managementu, jakožto těch, kteří kapitál řídí. To vyvolalo potřebu specifické formy ochrany vlastníků vloženého kapitálu a pravdivého a věrného zobrazení skutečnosti.

Ve Spojených státech amerických se první zmínka o auditu, respektive jeho právní úprava datuje do roku 1917 s cílem podpory jednotného účetního systému. Významným mezníkem a změnou v rozvoji této činnosti se stal v roce 1929 krach na newyorské burze, kdy jako jeho příčina byla označována nevěrohodnost účetních výkazů, rozvahy, ale i výsledovky. O pět let později proto zákonem vznikla instituce pro burzovní dohled, která vyžaduje, aby všechny akciové společnosti, jejichž akcie podléhají volnému obchodu na burze, si každoročně nechávaly ověřit finanční výkazy nezávislým externím auditorem.

V České republice je auditorská činnost relativně novou profesí, začala se objevovat až na přelomu osmdesátých a devadesátých let 20. století v souvislosti s přechodem z centrálně plánované ekonomiky na ekonomiku tržní. Legislativně byla ukotvena v zákoně o podniku se zahraniční majetkovou účastí z roku 1988, kdy účetní závěrky podléhaly dvěma nezávislým znalcům – ověřovatelům. O rok později na základě vyhlášky ministerstva financí o ověřovatelích byla oficiálně ustanovena profese auditor, která společně s auditorskou profesí je právně uvedena v zákoně o auditorech a Komoře auditorů České republiky. Tento zákon po vstupu České republiky do Evropské unie vymezuje základní pojmy a pravidla pro výkon auditorské profese v souladu s evropskými normami, jež respektují nové evropské směrnice.

2 Cíl a metodika práce

2.1 Cíl práce

Tato diplomová práce se v širším slova smyslu bude zabývat auditem neboli ověřováním účetní závěrky a reportingem vybrané účetní jednotky, která jako dceřiná společnost poskytuje požadované informace společnosti mateřské.

Cílem této práce pak bude navrhnout opatření, která povedou k odstranění chyb při auditu účetní závěrky a také ke zlepšení vnitřního kontrolního systému dané účetní jednotky z pohledu účetní závěrky a reportingu. Mezi dílčí cíle tak můžeme zařadit komplexní analýzu právní úpravy a jednotlivých metodických postupů při provádění auditu účetní závěrky, dále identifikaci problémových oblastí při procesu auditu s následnou identifikací oblastí výskytu nesprávností. Na základě analýzy a identifikace problémových oblastí bude následně navrhnout ucelený soubor opatření, který bude základním stavebním kamenem k odstranění zjištěných nesprávností při auditu účetní závěrky a úplným závěrem bude formulován výrok nezávislého auditora. Cílem práce tedy bude návrh na zlepšení vnitřního kontrolního systému vybrané účetní jednotky jak z pohledu účetní závěrky, tak z pohledu reportingu.

2.2 Metodika práce

V práci s názvem „Opatření vedoucí k odstranění chyb při auditu účetní závěrky“ bylo využito několika metod, jako je metoda deskripce, analýzy nebo identifikace, bez kterých by nebylo možné dospět k naplnění cíle.

V úvodních kapitolách je hojně využívána již zmíněná metoda deskripce, která slouží hlavně pro vysvětlení několika základních pojmů, cílů, principů a metod týkajících se problematiky auditu účetní závěrky. K tomuto popisu nám poslouží vedle odborné knižní literatury i celá řada dalších pramenů legislativního rámce z oblasti účetnictví a daní. Jedná se zejména o zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška 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, nebo dále zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a popřípadě zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Své místo zde bude mít i zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník nebo zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích a další ostatní zákony, předpisy a standardy. V neposlední řadě je to zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů a Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek upravující auditing na úrovni Evropské unie, která byla v roce 2014 změněna Směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2014/56/EU, dále známá jako novela směrnice o povinném auditu a Nařízením č. 537/2014/EU o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu.

V praktické části, bude proveden audit ve vybrané obchodní společnosti, a to konkrétně ve společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s. Nejprve zde budou popsány základní informace o samotné účetní jednotce a poté se tato kapitola bude zabývat komplexní analýzou postupu auditora při poskytování auditorských služeb. Tento postup bude vymezen v několika fázích jdoucích za sebou od činností před uzavřením smlouvy přes plánovací procedury a vytvoření plánu auditu až po samotné provedení auditu včetně závěru v podobě vydání zprávy auditora, která bude také obsahovat vydání výroku. Všechny výše uvedené fáze budou aplikovány do konkrétní auditorské zakázky vybrané účetní jednotky. Součástí této kapitoly budou také identifikovány problémové oblasti při procesu auditu, prostřednictvím kterých bude navrhnut soubor opatření vedoucí k jejich odstranění včetně návrhů na zlepšení vnitřního kontrolního systému u dané účetní jednotky.

Součástí praktické části bude i reporting, v rámci kterého bude znázorněno výkaznictví, které provádí dceřiná společnost vůči své mateřské společnosti na základě jejich požadavků, a to každý měsíc. Bude zde identifikována struktura jak rozvahy, tak výkazu zisku a ztráty, tedy jakým způsobem přistupuje společnost ITAB Shop Concept CZ, a. s., jakožto dceřiná společnost ohledně výkaznictví ke své mateřské společnosti ITAB Shop Concept AB.

Na závěr bude provedeno shrnutí, ve kterém budou zrekapitulovány zjištěné problémové oblasti vznikající při procesu auditu účetní závěrky, kde jejich součástí budou také navržená opatření vedoucí k jejich odstranění.

3 Právní úprava auditorské činnosti

Mezi základní právní úpravy týkající se auditu patří zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů. Tento zákon upravuje nejen činnost a postavení statutárních auditorů a auditorských společností, ale také asistentů auditorů včetně veškerých auditorských služeb, které mohou auditoři poskytovat. Dále je prostřednictvím této právní úpravy upravena i působnost Komory auditorů České republiky a Rady pro veřejný dohled nad auditem. (Hakalová, 2010)

Výše zmíněný zákon je již několikátou právní úpravou auditingu v České republice. Základní právní úpravou, prostřednictvím které byly nastaveny základy auditu, vymezeny základní pravidla a pojmy, ale také poslání, působnost a postavení Komory auditorů České republiky, ale i činnost auditorů, auditorských společností a asistentů auditorů byl zákon č. 524/1992 Sb. o auditorech a Komoře auditorů České republiky. V roce 2000 následovala další právní úprava, která nahradila právní úpravu z roku 1992. Tato změna byla vyžadována v souvislosti se vstupem České republiky do Evropské unie v roce 2004, a to z toho důvodu, aby v té době platný zákon nebyl v rozporu s platnou evropskou legislativou. Právní úprava pak byla účinná od roku 2001. Tento zákon platil ale pouze do roku 2009, kdy ho nahradil již výše zmíněný zákon č. 93/2009 Sb. (Hakalová 2010, Sedláček, 2006)

Sedláček (2006) uvádí hlavní důvody, proč by měl být audit právně upraven. Mezi tyto důvody patří zejména:

- ochrana veřejného zájmu, protože výsledky provedeného auditu neslouží pouze jeho objednavateli, tedy dané společnosti, ve které byl audit proveden a která si ho zaplatila, ale zejména široké veřejnosti,
- informační nerovnováha, protože veřejnost většinou není schopna zhodnotit, zda byl audit proveden správným způsobem a zda tedy bude plnit svoji funkci,
- velmi vysoké nároky na teoretické znalosti i praktické zkušenosti auditora.

Další legislativu, která přímo ovlivňuje auditorskou činnost a tedy i sestavení účetní závěrky, můžeme rozdělit do tří následujících okruhů: účetní, daňový a ostatní okruh. Do prvního účetního okruhu patří zejména zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Tento zákon zpracovává a upravuje rozsah a způsob vedení účetnictví. Co je ale důležité, tak určuje jasné požadavky na jeho průkaznost, rozsah a způsob zveřejňování informací vycházející z účetnictví a v poslední řadě také předávání těchto informací v podobě účetních záznamů pro potřebu státu. Zákon o účetnictví ve své třetí části upravuje jeden ze základních pojmů auditu, a to je účetní závěrka. Do tohoto okruhu můžeme zařadit také české či mezinárodní účetní standardy. Do druhého, tedy daňového okruhu pak patří zejména zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Dále sem můžeme zařadit i další daňové zákony jako například zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční či zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. Do třetího okruhu pak patří ostatní zákony,

kteří se auditorské činnosti týkají. Jedná se například o zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích či zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání.

Harmonizací národní legislativy s legislativou evropskou z roku 2009 spoje-nou se zajištěním souladu s pravidly Evropské unie však regulace auditorské pro-fese nekončí. Evropská komise totiž přišla s dalším legislativním návrhem regulač-ních prvků a dalších omezení pro auditory. Členské státy Evropské unie byly tak povinny tyto normy zavést do svých právních řádů. Provedení úprav v České re-publice nevyžadovalo vypracování nového zákona a z tohoto důvodu předkladatel přistoupil k novelizaci stávajícího zákona o auditorech s cílem zajištění plné har-monizace zákona o auditorech s ustanoveními novely směrnice o povinném auditu a zajištění úplné a efektivní aplikovatelnosti nařízení o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu. (Komora auditorů České republiky, 2016)

Auditor a trestní právo

V souvislosti s právní úpravou auditorské činnosti můžeme zmínit i problematiku trestní odpovědnosti auditora a některé vybrané konkrétní pasáže ze zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, upravující hospodářské trestné činy.

Auditor se totiž může při své činnosti na konkrétní zakázce dozvědět spoustu informací a některé z nich se mohou pohybovat na hraně zákona a signalizovat tak trestnou činnost. Největší riziko pro auditora spočívá v tom, že by mohl být ozna-čován za spolupachatele či pomocníka při provádění nekalých praktik, jako ten, který nějakým způsobem usnadní spáchání trestného činu.

Největší význam z pohledu trestního zákoníku má pro auditorskou činnost § 180, který upravuje neoprávněné nakládání s osobními údaji. Auditor i v souvis-losti s povinností mlčenlivosti musí nakládat se získanými informacemi obezřetně tak, aby se nedostaly k neoprávněným osobám. Pokud by údaje byly i z nedbalosti zveřejnil, hrozí mu odnětí svobody nebo zákaz činnosti.

Existuje velká pravděpodobnost, že při výkonu auditorské činnosti se auditor setká např. se zkreslením údajů o stavu hospodaření a jmění (§ 254) nebo s vysta-vením nepravdivého potvrzení a zprávy (§ 259). Trestný čin v podobě zkreslených údajů může spočívat především v tom, že nejsou vedeny účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady, jsou v nich uvedené nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje, anebo jsou tyto dokumenty změněny, zatajeny, poškozeny ba dokonce zničeny. Auditor se však trestného činu může dopustit sám, a to v případě vystavení nepravdivé zprá-vy auditora nebo nepravdivého potvrzení o finanční situaci nebo majetkových po-měrech podniku.

Další formou trestné součinnosti u auditora může být nepřekážení trestného činu (§ 367) nebo neoznámení trestného činu (§ 368). Pokud se hodnověrně dozví, že se buď připravuje, nebo páchá trestný čin a tento čin nepřekazí, anebo zjistí, že někdo jiný už trestný čin spáchal a neoznámí ho bez odkladu státnímu zástupci nebo policii. Mezi společensky nebezpečné činy můžeme zařadit např. úplatkářství, legalizace výnosů z trestné činnosti nebo padělání peněz. (Zákon č. 40/2009 Sb.)

Omezení plateb v hotovosti

Zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti určuje, kdy jsou fyzické a právnické osoby povinny provést platbu prostřednictvím služeb osob, které umožňují bezhotovostní platební styk. Povinnost provést platbu bezhotovostně nastává tehdy, přesahuje-li výše platby limit ve výši 270 tisíc Kč. Do tohoto limitu jsou zahrnuty všechny platby provedené jedním poskytovatelem témuž příjemci v průběhu jednoho kalendářního dne.

Auditor při provádění kontroly pokladny respektive příjmových a výdajových pokladních dokladů, bere na toto omezení ohled. Zjistí-li, že klient provádí hotovostní platby při vyšších sumách, bude to zřejmě indikovat nějaký problém a jeho povinností je se na tuto oblast více zaměřit.

Provést platbu bezhotovostně se nevztahuje např. na:

- platby daní, poplatků a cel,
- platby vyplývající z pracovněprávních vztahů,
- platby pojistného a výplat pojistného plnění ze soukromého pojištění,
- platby prováděné Českou národní bankou při prodeji pamětních mincí.

Přestupku se dopouští jak osoba, která povinnost provést platbu bezhotovostně poruší, tak i osoba, která hotovostní platbu přijme. (Zákon č. 254/2004 Sb.)

Jak již bylo uvedeno výše, tak zákon o auditorech upravuje i působnost Komory auditorů České republiky a Rady pro veřejný dohled nad auditem, které budou popsány v následujících uvedených podkapitolách.

3.1 Komora auditorů České republiky

Jak již bylo uvedeno výše, tak Komora auditorů České republiky (dále jen Komora) je upravena zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky. Jedná se o právnickou osobu, která je samosprávnou profesní organizací se sídlem v Praze. Komora byla zřízena zejména za účelem správy auditorské profese a jejím úkolem je dohlížení na to, aby auditorské služby byly poskytovány řádně. Komora také vydává auditorské směrnice a předpisy, vede seznam auditorů a auditorských společností, ale i asistentů auditorů. V neposlední řadě Komora zajišťuje odbornou způsobilost těchto subjektů. (Tichý, 2012). Mezi základní dokumenty Komory patří zkušební řád Komory a etický kodex.

Podle Hakalové (2010) plní Komora auditorů tyto funkce:

- vede seznam auditorů a registr hostujících auditorů,
- vede seznamy auditorských společností,
- eviduje asistenty auditora,
- organizuje auditorské zkoušky,

- navrhuje členy zkušební komise Radě pro veřejný dohled nad auditem,
- vydává usnesení o vykonání auditorské zkoušky,
- vydává osvědčení o zápisu do seznamu auditorů a auditorských společností,
- kontroluje provádění auditorské činnosti,
- vydává národní auditorské směrnice,
- vydává vnitřní předpisy Komory, zejména pak Statut, Jednací řád sněmu, Volební řád, Příspěvkový řád, Kárný řád, Etický kodex, Dozorčí řád, Směrnici pro řízenou praxi asistentů, Směrnici pro kontinuální profesní vzdělávání auditorů atd.
- zveřejňuje seznamy auditorů a auditorských společností, které jsou zapsané v seznamech Komory,
- rozhoduje o dočasném nebo trvalém zákazu auditorské činnosti,
- posuzuje žádosti o osvobození od části auditorské zkoušky a žádosti o uznání kvalifikace,
- organizuje vzdělávací akce jako přípravu na složení auditorské zkoušky,
- zajišťuje nabídku vzdělávání pro auditory, asistenty auditora a pro odbornou veřejnost,
- pořádá semináře a klubové večery,
- vydává časopis Auditor a odborné příručky pro auditory,
- zajišťuje prodej odborných zahraničních publikací,
- spolupracuje s tuzemskými i zahraničními profesními organizacemi a s institucemi státní správy,
- je aktivním členem mezinárodních profesních organizací IFAC (Mezinárodní federace účetních) a FEE (Evropská federace účetních expertů).

Komora auditorů České republiky má několik orgánů:

- Sněm – jedná se o nejvyšší orgán Komory, který se skládá z auditorů, kteří jsou zapsaní v seznamu Komory. Mezi jeho povinností patří volit členy Výkonného výboru, Dozorčí komise, Kárné komise, Volební komise a auditora Komory. Sněm svolává výkonný výbor minimálně jedenkrát za dva roky.
- Výkonný výbor – jedná se o výkonný výbor Komory, který rozhoduje o jejich záležitostech. Výkonný výbor ze svých členů volí prezidenta a viceprezidenta.
- Dozorčí komise – jedná se o kontrolní orgán Komory, který v rámci své činnosti kontroluje plnění usnesení sněmu a také, zda je dodržován zákon o auditorech a auditorské směrnice.
- Kárná komise – jejím úkolem je rozhodovat o tom, zda došlo k porušení povinností, které ukládá zákon, auditorské směrnice a předpisy Komory. Může uložit i kárné opatření. (Hakalová, 2010)

Do jednotlivých orgánů Komory, kromě sněmu, může být zvolen statutární auditor. Funkční období člena orgánu Komory může být maximálně 4 roky, přičemž člen orgánu Komory může být zvolen maximálně dvakrát po sobě. Členové orgánů Komory za svůj výkon dostávají náhradu výdělku ušlého v souvislosti s výkonem dané funkce a také náhradu výdajů, které jsou spojené s výkonem této funkce. (Tichý, 2012)

3.2 Rada pro veřejný dohled nad auditem

Rada pro veřejný dohled nad auditem je orgán se sídlem v Praze, který vznikl v roce 2009 ze zákona o auditorech. Vykonává veřejný dohled na činnost auditorů, ale i na činnost Komory auditorů České republiky. Kontroluje zejména dodržování zákonů, auditorských standardů, etického kodexu a předpisů, které vydává Komora a její orgány. Mezi hlavní důvody, proč byl tento orgán vytvořen je zvýšení důvěryhodnosti auditorské profese a účetních jednotek a dále také zvýšení transparentnosti a důvěry klientů na kvalitu jednotlivých auditorských služeb. Mimo jiné Rada spolupracuje např. s Ministerstvem financí nebo s Českou národní bankou. (Hakalová, 2010)

3.3 Etický kodex Komory auditorů České republiky

Etika, jež pochází z řeckého slova *ethos*, znamená v přeneseném slova smyslu zvyk, obyčej, tradice nebo mravy. Znamená to tedy, že etika je jakousi normou chování člověka. Mezi základní principy etického chování patří integrita, objektivita, bezúhonnost, odborné předpoklady a náležitá péče, důvěrný charakter informací a profesionální jednání. Takové chování je vyžadováno i při auditorské činnosti, které je minimálním standardem profesní etiky auditora nazývané etickým kodexem, proto je i také právně ukotveno v zákoně o auditorech. Etický kodex vydává Komora auditorů ČR jako svůj vnitřní předpis a při jeho zpracování respektuje mezinárodní etické požadavky. (Sedláček, 2006, Tichý, 2012)

Auditorská etika v České republice vychází ze zákona o auditorech, který se mimo jiné zabývá:

- odbornými schopnostmi,
- zásadou mlčenlivosti,
- zákazem spojování úplaty za činnost auditora s věcným plněním ukazatelů výsledků činnosti auditované účetní jednotky,
- zákazem činnosti auditora u těch účetních jednotek, kde je ve vlastnickém, členském, pracovním nebo jiném vztahu, nebo kde je členem jejich volených nebo jmenovaných orgánů, nebo je osobou blízkou osobám, které mají v účetních jednotkách postavení, jež by mohlo ovlivnit činnost auditora nebo jsou jejich společníkem, statutárním orgánem, členem statutárních nebo dozorčích orgánů:

- vede sám nebo osoba jemu blízká účetnictví těchto účetních jednotek, sestavuje jejich účetní závěrku nebo zpracovává jejich daňová přiznání,
- je u těchto účetních jednotek správcem konkurzní podstaty, vyrovnávacím správcem, likvidátorem, nuceným správcem nebo správcem majetku,
- má u nich za posledních 5 let příjem za poskytování auditorských služeb vyšší než jednu polovinu svého celkového příjmu za těchto 5 let. (Sedláček, 2006, Tichý, 2012)

Kodex stanoví, že cílem profese auditorů je pracovat podle nejvyšších měřítek profesionality, dosahovat co nejvyšší výkonnosti a plnit požadavky veřejného zájmu. (Sedláček, 2006) Cíle profese auditorů vyžadují plnění čtyř základních potřeb:

- věrohodnost informací a informačních systémů,
- profesionalita jedinců v oboru auditu a účetnictví,
- kvalita služeb auditorů podle nejvyšších standardů,
- důvěra uživatelů služeb auditorů, kteří se řídí etickým kodexem.

Sedláček (2006) pak kodex rozděluje celkem do 13 bodů:

1. Bezúhonnost a objektivita

Auditor je povinen poskytovat své služby objektivně a věnovat jim maximální péči. Bezúhonnost znamená nejen poctivost, ale také čestné jednání a pravdivost. Objektivita zase nestrannost, poctivost a nezávislost zejména v případě konfliktu zájmů. Náznaky konfliktů by měl být auditor schopen včas rozpoznat a předcházet jim. Přestože by tato situace nastala, měl by auditor spolupráci ukončit.

2. Řešení etických konfliktů

Auditor se může setkat s problémem neetického jednání nebo řešení etického sporu a musí být připraven na ně reagovat. V případě takového problému by se měl snažit řešit takový spor v souladu s řádem v organizaci, pro kterou pracuje. V některých případech legislativa nebo profesní standardy mohou vyžadovat, aby závažné věci byly hlášeny vnějšmu orgánu – dozorčímu nebo i trestnímu

3. Odborná způsobilost

Podmínkou auditora je odborná kvalifikace a ověření znalostí profesní zkouškou. Je nutné také sledovat nové právní předpisy a vývoj v oblasti auditorské činnosti. Podle Komory je profesní vzdělávání auditorů povinné. Pokud auditor nemá dostatečnou kvalifikaci, dostatečné odborné znalosti a zkušenosti, neměl by vůbec takové služby poskytovat ani nabízet.

4. Důvěrný charakter informací

Při výkonu profese má auditor přístup k důvěrným informacím o klientovi, které nejsou známy široké veřejnosti. Zveřejněním těchto informací by mohl klientovi způsobit nemalou škodu a proto je povinen respektovat důvěrnost a zachovávat

mlčenlivost. Tato povinnost trvá i po ukončení spolupráce s klientem. Předpokládá se, že auditor tyto informace nezneužije k osobnímu prospěchu či prospěchu třetí strany.

5. Daňová praxe

Auditor poskytující daňové služby má právo pro svého klienta zpracovat co nejvýhodnější daňové řešení pod podmínkou, že své služby poskytuje s náležitou odbornou způsobilostí v souladu s právními předpisy. Měl by učinit vše potřebné, aby daňové přiznání bylo správné na základě získaných informací, kromě toho by měl svého klienta poučit, že odpovědnost za obsah daňového přiznání nese klient. Rady nebo výroky je nutné mít v písemné podobě a uložené v archivu.

6. Přeshraniční činnosti

Služby prováděné auditorem musí být za každých okolností v souladu s platnými technickými standardy a etickými požadavky. Při přeshraniční činnosti však může vzniknout celá řada situací, kde způsob řešení těchto situací by neměl ovlivnit, zda je auditor příslušníkem profese v jedné zemi nebo v jiné zemi, kde poskytuje své služby.

7. Propagace

Propagace auditora a jeho služeb, která je určena veřejnosti by měla být objektivní a pravdivá a neměla by za žádných okolností mít podobu záměrné reklamy v jeho prospěch. Auditor tak může informovat veřejnost o zahájení auditorské činnosti a poskytovaných službách nebo o hledání spolupracovníků. Na druhou stranu by propagace neměla znevažovat profesi auditora jako takovou a sám auditor by neměl neúměrně vyzvedávat své služby nad služby ostatních auditorů a vzájemně se s nimi srovnávat.

8. Nezávislost při ověřování

Nezávislost auditora na klientovi a jiných osobách včetně státních orgánů při ověřování je základním předpokladem objektivity auditora a jeho pravdivého výroku. Existuje však několik rizik, která nezávislost auditora ohrožují. Mezi ně například patří hrozba vlastní zainteresovanosti auditora v podniku, hrozba kontroly po sobě samém, hrozba protekčního vztahu, spřízněnosti osob, nebo hrozba vydíratelnosti auditora.

9. Odborná způsobilost a odpovědnost při využití dalších osob, které nejsou auditory

Aby vůbec mohl auditor provádět auditorskou činnost, musí být nejenom oprávněný tuto činnost provádět, ale také mít odborné předpoklady. Může však při provádění určité odborné činnosti požádat o pomoc některé jiné auditory, právníky, odhadce a další odborníky a vyžádat si od nich odbornou radu. V takovém případě se auditor spoléhá na odborné předpoklady zvoleného znalce, ale odpovědnost za tyto služby nese stále sám auditor. Musí mít ale na paměti, že všichni odborníci, kteří se s ním podílejí na auditorské činnosti, musí být nezávislí na klientovi, který si audit objednal.

10. Honoráře a provize

Výše ceny za poskytnutí odborných služeb je stanovena na základě vzájemné dohody mezi auditorem a klientem a za žádných okolností nesmí být podmíněna výsledkem auditu. Honorář by měl být adekvátní hodnotě poskytnutých služeb, ale vyšší hodinové sazby nebo ceny za den práce každé ze zúčastněných osob při poskytování odborných služeb si stanovuje každý auditor sám, dle vlastního uvážení s přihlédnutím na jeho konkurenci.

11. Činnosti neslučitelné s výkonem práce auditora

Auditor, vedle své profese, se nesmí věnovat jiné samostatné výdělečné činnosti, která ohrožuje nebo by mohla ohrožovat jeho bezúhonnost, objektivitu nebo nezávislost a která je neslučitelná s poskytováním odborných služeb. Takové činnosti jsou považovány za neslučitelné s prací auditora.

12. Vztahy s jinými auditory

Auditor ve vztahu s ostatními auditory je povinen zachovávat profesní etiku. Spolupráce s ostatními auditory může nastat v případě při zadávání zakázky stávajícím auditorem jinému auditorovi, v místě, kde sám nepůsobí nebo v případě, že stávající auditor nemá dostatek odborných znalostí u speciálních služeb.

13. Reklama a získávání klientů

Prostřednictvím reklamy navazuje auditor kontakt se svými potenciálními klienty a nabízí jim své odborné služby s cílem získat obchodní zakázky. Reklama musí být objektivní a veřejnost nesmí být k ničemu donucována nebo obtěžována. Obecné informace o auditorské profesi a rozsahu služeb zveřejňuje Komora auditorů České republiky.

3.4 Mezinárodní auditorské standardy

Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech mimo jiné uvádí, že auditor při ověřování účetních závěrek je v souladu s tímto zákonem povinen dodržovat nejenom vnitřní předpisy Komory auditorů České republiky, ale rovněž mezinárodní auditorské standardy ISA¹, které Komora vydává.

Cílem Rady pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (IAASB²) je vydávat soubor mezinárodních standardů, které budou všeobecně přijímány po celém světě. Mezinárodní auditorské standardy jsou pro české auditory závazné a v roce 2005 je Česká republika přijala jako svoje národní předpisy pro audit. Každý jednotlivý standard má následující strukturu:

- Úvod, ve kterém je vymezen cíl daného standardu, jeho rozsah, vazby na jiné standardy, celkový kontext neboli předmět standardu a veškeré souvislosti s ním očekávané auditorem a ostatními zúčastněnými stranami.

¹ ISA = International Auditing Standards jsou jednotlivé standardy pro audit účetní závěrky

² IAASB = International Auditing and Assurance Standards Board

- Cíle auditora určují, čeho by měl auditor při splnění požadavků konkrétním standardem dosáhnout. Tyto cíle musí mít auditor zahrnutý ve svých plánech a musí na ně pamatovat i při provádění auditu.
- Definice některých termínů, které jsou používány ve stejném významu ve všech mezinárodních auditorských standardech, není-li uvedeno jinak.
- Požadavky kladené na auditora v oblasti týkající se daného standardem obsahují povinnosti, které musí respektovat při provádění auditu.
- Aplikační a vysvětlující část konkrétně vysvětluje požadavky onoho standardu a jejich naplňování. Kromě detailního vysvětlení obsahuje příklady postupů, které jsou pro dané okolnosti vhodné.
- Přílohy jsou součástí aplikační a vysvětlující části a jejich účelem a způsobem použití je vysvětleno v textu standardu nebo v názvu přílohy a jejím úvodu.

Vedle mezinárodních auditorských standardů (ISA) vydává Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy také Mezinárodní standardy pro prověrky (ISRE), Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky (ISAE) a konečně Mezinárodní standardy pro související služby (ISRS), společně označovány jako zakázkové standardy IAASB. (Müllerová a Králíček, 2014)

Jakýmsi zastřešujícím standardem, který zároveň vymezuje působnost všech ostatních standardů je standard ISA 200 upravující obecné cíle nezávislého auditora při provádění auditu účetní závěrky v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. (Müllerová a Šindelář, 2016)

4 Audit

Jak v české, tak i v zahraniční literatuře můžeme najít nepřeborné množství definic, které audit popisují. Králíček a Molín (2014) uvádějí, že všechny tyto definice mají společný znak, a to takový, že audit můžeme chápat jako proces, prostřednictvím kterého má být ověřena určitá skutečnost nezávislou osobou.

Hakalová (2010) dále uvádí, že auditing můžeme v obecném slova smyslu definovat jako vědní disciplínu, která si klade za úkol pozorování a poznávání skutečností, shromažďování údajů, jejich následné vyhodnocování a v poslední řadě také vypracování závěrů s následným sdělením účetní jednotce. Cílem a hlavním smyslem, proč se audit provádí, je vyjádření názoru kvalifikovaného a nezávislého auditora na věrohodnost účetních výkazů dané účetní jednotky. Auditor v rámci auditu ověřuje zejména, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz o stavu majetku a závazků, finanční situaci a o výsledku hospodaření podniku dle platných účetních předpisů či mezinárodních standardů.

Audit je obecně způsob, jímž jedna osoba ujišťuje druhou o kvalitě, podmínkách či stavu určité věci, kterou první osoba ověřovala. Potřeba takového auditu vyplývá z toho důvodu, že druhá osoba si není jistá nebo má pochybnosti o kvalitě, podmínkách či stavu oné skutečnosti a sama není možná tuto nejistotu či pochybnost odstranit vlastními silami. (Lee, 1986)

Audit je systematický proces získávání a vyhodnocování informací o ekonomických činnostech, který má za cíl seznámit s výsledky zainteresované zájemce a porovnat míru souladu mezi těmito informacemi a stanovenými kritérii. (Ricchiute, 1994)

Audit je analýza, kterou provádí nezávislý externí znalec s cílem vyjádřit svůj podložený názor na přesnost a pravdivost účetních výkazů a na základě jich pak vyplyne ověření účetních informací. (Raffegau, 1996)

Audit respektive proces provádění auditu známý jako auditing je podle Müllerové (2013) vědecká disciplína, jejímž předmětem je pozorování a poznávání určitých skutečností, shromažďování relevantních údajů, jejich vyhodnocení a vypracování závěrů a jejich sdělení zainteresovaným zájemců.

Výše uvedené definice auditu jsou výběrem definic od některých autorů, kteří se problematikou auditu zabývají. Avšak existuje definice přímo ze zákona a ta pro účely zákona o auditorech a o změně některých zákonů povinným auditem rozumí ověření řádných a mimořádných nebo konsolidovaných účetních závěrek případně mezitímní účetní závěrky, pokud takové ověření vyžaduje jiný právní předpis. (Zákon č. 93/2009 Sb.)

Dle samotné Komory auditorů České republiky posláním a smyslem auditu účetní závěrky je vyjádřit názor nezávislé, kvalifikované osoby na věrohodnost účetních výkazů zveřejněných účetní jednotkou. Auditor ověřuje, zda údaje v těchto výkazech věrně zobrazují stav majetku a závazků, finanční situaci a výsledky hospodaření v souladu s pravidly předepsanými českými nebo jinými účetními předpisy, mj. i s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS). Názor audi-

tora má dostatečnou vypovídající schopnost pouze a jenom s úplnou účetní závěrkou, ke které se vyjadřuje. (Komora auditorů České republiky, 2016)

Po několika definicích auditu bychom tento pojem mohli shrnout do několika vět. V širším slova smyslu se tedy jedná o přezkoumání určitých činností a dokumentů externím a nezávislým subjektem, který na základě získaných informací vypracuje závěrečnou zprávu o svých nálezech se základním cílem zvýšení věrohodnosti účetních informací kontrolované společnosti pro širokou veřejnost.

Auditor je odborník, který by měl disponovat znalostmi z nejrůznějších oborů, jako je ekonomie, právo nebo psychologie. Mezi jeho předpoklady by mělo patřit analytické myšlení, schopnost práce ve stresu a pod tlakem, schopnost verbální komunikace a velmi dobrý písemný projev, ve kterém bude schopen vystihnout podstatu zjištěných skutečností v auditorské zprávě, která tak nebude příliš dlouhá, ale stručná a výstižná. Neméně významnou schopností auditora je v lidech, kteří jsou zúčastněni při auditorské činnosti získat důvěru. (Tichý, 2012)

Statutárním auditorem se stává fyzická osoba na základě oprávnění provádět auditorskou činnost, které vydává Komora auditorů České republiky. Auditóři jsou na základě zákona o auditorech oprávněni provádět povinné audity a další auditorskou činnost pouze pokud je s tímto zákonem v souladu. (Zákon č. 93/2009 Sb.)

Na žádost fyzické osoby, která po doložení splnění všech požadavků uvedených v § 4 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, umožní Komora auditorů České republiky žadateli o vydání auditorského oprávnění složit slib auditora. Po složení slibu je žadateli vydáno auditorské oprávnění a následně je zapsán do seznamu auditorů. (Zákon č. 93/2009 Sb.)

Zákon vymezuje i pojmy jako je nezávislost auditora a povinnost mlčenlivosti. Jednou z hlavních podmínek při vykovávání auditorských služeb je to, že auditor musí být vždy nezávislý na auditované osobě. Nezávislost znamená být nezávislý na společnosti, ve které audit provádí. Mezi auditorem a společností nesmí existovat žádný obchodní, finanční, pracovněprávní či jiný vztah. Pokud by tento vztah existoval, ať už přímý či nepřímý, nesmí auditor u dané společnosti audit provést.

Další podmínkou je, že auditor je povinný zachovat mlčenlivost o všech skutečnostech týkajících se účetní jednotky, kterou audituje, a tyto informace nejsou veřejně známy. Tato povinnost platí nejenom pro samotného auditora, ale také pro všechny ostatní účastníky auditu, jako jsou například asistenti nebo experti, a to i po skončení smluvního vztahu s klientem. Pokud však auditor poskytuje údaje České národní bance, nebo pokud předává informace novému auditorovi, který ho v auditorské činnosti nahrazuje, nebo soudu popřípadě jiným orgánům činným v trestním řízení, nepovažuje se toto předávání informací za porušení mlčenlivosti. Zprostit mlčenlivosti může auditora pouze auditovaná účetní jednotka nebo Komora auditorů České republiky. Povinnost mlčenlivosti hraje klíčovou úlohu při provádění kvalitních auditů a její zachování je ve veřejném zájmu. (Tichý 2012, Zákon č. 93/2009 Sb.)

Auditorskou společností je právnická osoba, které bylo Komorou auditorů České republiky vydáno auditorské oprávnění. Mezi největší auditorské společnosti v České republice patří PricewaterhouseCoopers (PWC), Deloitte, Ernst & Young, (E&Y) nebo KPMG Česká republika.

Komora auditorů České republiky vede o statutárních auditorech, auditorských společnostech a registrovaných auditorech a auditorských osobách ze třetích zemí seznam auditorů. Tento seznam je veden v elektronické podobě a v českém jazyce a údaje v něm jsou veřejně přístupné.

Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech vymezuje pojem **asistent auditora** jako fyzickou osobu, která je zapsaná v seznamu asistentů auditora. Asistent auditora je do tohoto seznamu zapsán Komorou auditorů České republiky na základě žádosti, a to pokud tato fyzická osoba je způsobilá k právním úkonům, je bezúhonná a dosáhla vzdělání potřebné pro přijetí na vysokou školu.

Cílem práce asistenta auditora je získat pod odborným vedením auditora, který je oprávněn k provádění auditorské činnosti, dostatečné teoretické a praktické znalosti a zkušenosti ke složení auditorské zkoušky a následnému poskytování auditorských služeb. (Tichý, 2012)

Auditorský tým je skupina pracovníků s potřebnými odbornými znalostmi, kteří se aktivně podílí na auditorské zakázce. Strukturu auditorského týmu může tvořit:

- odpovědný společník – vytváří strategická rozhodnutí, přezkoumává plán a rozpočet auditu, řeší personální a mzdovou politiku a nese konečnou odpovědnost za audit,
- dohlížející společník – podílí se na strategických rozhodnutích a působí jako konzultant odpovědného společníka,
- manažer – je více zapojen do vlastního auditu, sestavuje plán a rozpočet konkrétní auditorské zakázky a vyhodnocuje její rizika,
- vedoucí auditu – je odpovědný za konkrétní audit, dohlíží na práci asistentů při provádění auditů a předkládá návrh auditorské zprávy a dopisu ke schválení manažerovi či odpovědnému společníkovi,
- asistent auditora – provádí testy pod dohledem vedoucího auditu, shromažďuje důkazní informace, provádí jednoduché ověřovací a pomocné činnosti.

V případě potřeby může tým využít externí spolupracovníky a specialisty z nejrůznějších oblastí. Může se jednat například o daňové poradce, právníka, soudního znalce, technologa, makléře, notáře či stavebního inženýra, popřípadě odborníka v oblasti informačních technologií a dalších. Podmínkou je, že všichni členové podílející se na auditu musejí být nezávislí na auditované společnosti.

V současné době k 10. říjnu 2016 Komora auditorů České republiky v rejstříku na svých webových stránkách eviduje celkem 1 639 auditorů a auditorských společností, 2 jsou zapsáni jako neaktivní a 5 má dočasný zákaz výkonu činnosti.

Následující tabulka pak uvádí základní informace o počtu auditorů a auditorských společností v České republice k poslednímu dni roku 2015.

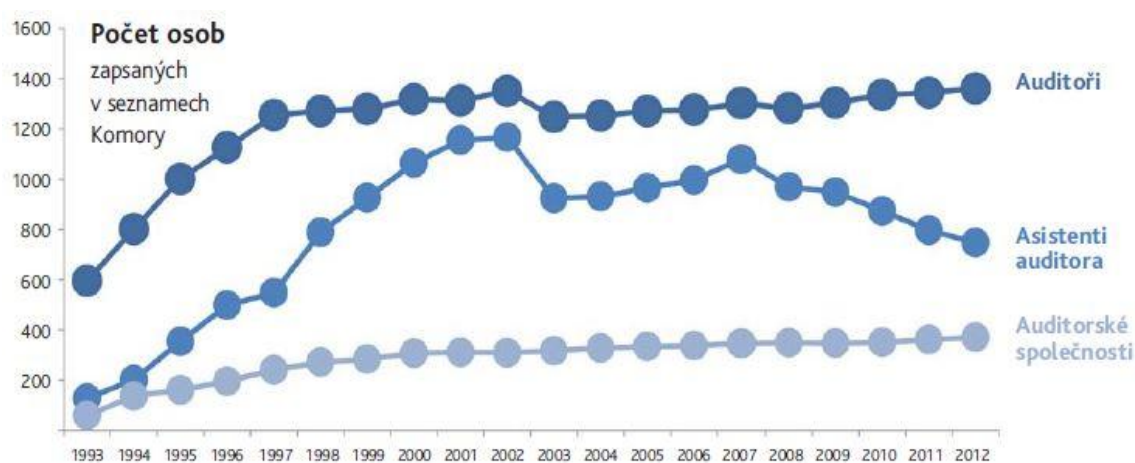
Tab. 1 Počet auditorů / auditorských společností k 31. 12. 2015

Počet statutárních auditorů	1291
- z toho počet auditorů zaměstnaných u auditorských společností	743
Počet auditorských společností	363
Počet auditorů, kteří auditují subjekty veřejného zájmu	60

Zdroj: Výroční zpráva Rady pro veřejný dohled nad auditem (2015)

Z tabulky je patrné, že více než polovina auditorů z celkového počtu 1 291, je téměř 60 % zaměstnaných v auditorských společnostech, kterých bylo v závěru loňského roku v České republice celkem 363.

Vývoj počtu zapsaných auditorů, asistentů a auditorských společností znázorňuje následující obrázek, ze kterého je patrný počáteční růst počtu osob zapsaných v seznamech Komory auditorů České republiky a ke konci sledovaného období pak spíše stagnace tohoto počtu. (Auditorská profese v České republice, 2013)



Obr. 1 Vývoj počtu zapsaných auditorů, asistentů a auditorských společností 1993 – 2012

Zdroj: Auditorská profese v České republice (2013)

4.1 Cíl auditu

Audit má celkem dva cíle, a to základní cíl a odvozený cíl. Základním cílem auditu je zvýšit důvěryhodnost účetní závěrky a výroční zprávy dané společnosti. Odvozeným cílem auditu je pak jeho preventivní a morální působení proti vzniku chyb a záměrným podvodům a také výchovná a poradenská funkce vedoucí ke zkvalitňování účetního systému.

Naopak mezi cíle auditu podle Sedláčka (2006) nepatří:

- potvrzení správnosti vedení účetnictví společnosti,
- potvrzení správného dodržování zákonů a právních norem,
- potvrzení správnosti daňového přiznání,
- zjišťovat podvody,
- hodnotit, zda je podnik řízen efektivně,
- potvrzení dalšího fungování společnosti v budoucnosti.

4.2 Druhy auditu

Provádění auditu může být jako proces pozorování a poznávání skutečností zaměřen na nejrůznější lidské činnosti, proto rozeznáváme i několik druhů auditů. Mezi nejznámější druhy auditu podle Müllerové a Králíčka (2014) patří:

- audit účetní závěrky,
- interní (vnitřní) audit,
- forenzní audit,
- audit jakosti,
- ekologický audit,
- počítačový audit,
- personální audit.

Audit účetní závěrky představuje zejména ověření účetní závěrky, a to statutárním auditorem či auditorskou společností. Cílem auditu je poté vyjádření nezávislého názoru auditora na účetní závěrku, zda podává věrný a poctivý obraz o majetkové a finanční situaci účetní jednotky. Účetní závěrka, která je ověřena auditorem je pak spolehlivým zdrojem informací sloužícím k rozhodování nejen dané účetní jednotky, ale také pro všechny uživatele těchto informací, jako jsou investoři, banky, obchodní partneři, stát či široká veřejnost. (Müllerová, Králíček, 2014)

Interní (vnitřní) audit, jak již samotný název napovídá, zkoumá jednotlivé ekonomické procesy, které se utváří uvnitř dané společnosti. Jedná se o orgán, který si společnost sama vytváří. Nejčastěji se zakládá ve velkých organizacích, ve kterých se vyskytují složité a komplikované účetní a kontrolní procesy a systémy. Interní audit provádí interní auditor, kterým je zpravidla zaměstnanec dané společnosti, který ale musí být nezávislý na managementu společnosti. Hlavním úkolem interního auditu je tedy zajistit efektivní řízení společnosti, které bude vyplývat z dobré organizace práce dále pak kontrola hospodárnosti, efektivní nakládání s peněžními prostředky a případné odhalování rizik a záměrných podvodů. Mezi typy interního auditu můžeme zařadit audit jakosti, ekologický audit, dodržovací audit a audit účinnosti. (Florián, 2001)

Forenzní audit se zaměřuje jak na nedodržování vnitropodnikových směrnic a předpisů, ale také je zaměřen proti hospodářské kriminalitě za účelem odhalení trestné činnosti. Jeho úkolem je zajistit důkazy pro případné soudní spory. Kromě auditorských firem, které se forenzními audity zabývají, tuto činnost vykonávají i detektivní či advokátní kanceláře, vyšetřovatelé nebo finanční a účetní experti. Forenzní audit se zaměřuje zejména na prevenci a vytváření opatření a doporučení vedoucí k zabránění případných podvodů.

Audit jakosti je zaměřen především na kontrolu dodržování kvality vyráběného zboží a poskytovaných služeb danou společností. V širším rozsahu se pak zaměřuje na kontrolu jakosti celého systému řízení podniku. Výsledkem je pak udělení certifikátu ISO specializovanou institucí. Audit jakosti pak vede k lepší konkurenceschopnosti společnosti na trhu výrobků a služeb.

Ekologický audit souvisí s ochranou životního prostředí. Slouží k vyhodnocování procesů společnosti, které mohou souviset s životním prostředím. Ekologický audit se provádí zejména v chemickém průmyslu. Jedná se zejména o zjišťování nákladů, které jsou spojeny s ochranou životního prostředí.

Počítačový audit se zaměřuje na kontrolu informačních systémů a ochranu dat ve společnosti v souvislosti s jejich pořízením, ukládáním, evidencí a archivací. Je zaměřen nejen na software, ale i na hardware včetně zajištění dat v případě výpadku elektrické energie.

Personální audit souvisí s analýzou lidských zdrojů ve společnosti. Odpovídá na otázku, kolik zaměstnanců společnost potřebuje pro zajištění daného objemu práce, který zaměstnanec se hodí na jakou pracovní pozici a nastavení systému řízení zaměstnanců. Hlavním důvodem k provedení personálního auditu je optimalizace lidských zdrojů a s tím související snížení nákladů. (Müllerová, Králíček, 2014)

4.3 Předmět auditu

Sedláček (2006) uvádí, že auditor ověřuje, zda údaje v účetní závěrce a konsolidované účetní závěrce podávají věrný a poctivý obraz skutečnosti a zda je výroční zpráva s účetní závěrkou v souladu. Předmětem auditu pak tedy je:

- Účetní závěrka, konkrétně tedy rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha, která uvádí obecné informace o účetní jednotce, účetních metodách a zásadách, způsobu oceňování a přehledu o peněžních tocích.
- Konsolidovaná účetní závěrka, jako souhrnná závěrka určité skupiny podniků, které jsou vzájemně kapitálově propojeny, která musí být auditovsky ověřena.
- Výroční zpráva, která navazuje na údaje účetní závěrky a obsahuje ty údaje, které nejsou přímo patrné z účetních výkazů, tj. nefinanční informace sloužící pro široké okolí podniku. Výroční zpráva poskytuje identifikační údaje účetní jednotky, účetní závěrku, zprávu o auditu, informace o významných skutečnostech, které nastaly až po rozvahovém dni a jiné další informace.

4.4 Práva a povinnosti auditorů a auditovaných

Mezi základní povinnosti auditora při provádění auditu patří zejména ověřit, zda informace, které jsou uvedené v účetní závěrce společnosti, podávají věrný a poctivý obraz o účetnictví a o finanční situaci podniku a také ověřit, že výroční zpráva je v souladu s účetní závěrkou. Auditor je dále povinen zachovávat mlčenlivost, a to o veškerých skutečnostech, které se dozvěděl v rámci své činnosti. Při poskytování auditorských služeb je auditor povinen jednat svědomitě a čestně, dodržovat veškeré zákony, směrnice a předpisy a zejména pak etický kodex.

Pokud auditor při provádění auditu zjistí, že ve společnosti došlo k trestnému činu, je povinen ihned písemně informovat statutární a dozorčí orgán účetní jednotky.

Mezi další povinnosti auditora pak patří přispívat na činnost Komory, spolupracovat s radou pro veřejný dohled a také být pojištěn pro případ odpovědnosti za škodu způsobenou v rámci poskytování auditorských služeb.

Kromě povinností má auditor také svá práva. Při provádění auditu má auditor zejména právo na to, aby mu společnost poskytla všechny doklady a dokumenty, které požaduje. Společnost je pak povinna auditorem požadované dokumenty předložit a vyvíjet přiměřenou součinnost.

Mezi další práva auditora patří to, že může být přítomen u inventarizace majetku a závazků, případně si výsledky provedené inventarizace vyžádat. (Hakalová 2010, Tichý 2012)

Zákon o auditorech sice převážně upravuje práva a povinnosti na straně auditorů a auditorských společností nicméně i část je věnována také auditovaným společnostem a jejich povinnostem související s auditem. Mezi tyto povinnosti patří:

- určení auditora,
- uzavření smlouvy o povinném auditu.

Společnosti, které mají za povinnost ověřit účetní závěrku auditorem, mají za povinnost určit tohoto auditora nejvyšším orgánem, kterému je výrok auditora adresován. V případě, že nejvyšší orgán auditora neurčí, pak ho určí dozorčí orgán auditované společnosti. Dříve tato povinnost neexistovala a bylo ponecháno čistě na účetní jednotce, jakým způsobem statutárního auditora vybírala. Nová úprava má zabezpečit větší nezávislost auditora a managementu.

Pokud nejvyšší orgán popřípadě dozorčí orgán auditované společnosti takto auditora určí, statutární orgán je pak oprávněn s ním uzavřít smlouvu o povinném auditu. V opačném případě by smlouva byla neplatná. Účetní jednotka tento smluvní vztah může jednostranně ukončit v případě, že auditor neprovádí povinný audit v souladu s právními předpisy, vnitřními předpisy nebo etickým kodexem. Rozdílný pohled na účetní či auditorské postupy nelze brát jako relevantní důvod pro ukončení smluvního vztahu. Tato úprava chrání auditora před nátlakem ze strany auditované společnosti a přispívá k jeho nezávislosti. (Auditorská profese v České republice, 2013)

Smluvní vztah mezi auditorem a účetní jednotkou může být ukončen:

- splněním závazků ze smlouvy,
- dohodou smluvních stran,
- uplynutím doby v případě smlouvy na dobu určitou,
- jednostranným ukončením výpovědí nebo odstoupením od smlouvy.

4.5 Povinnost auditu účetní závěrky

Povinnost auditu účetní závěrky vychází ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, konkrétně z § 20. Podle tohoto paragrafu musí mít řádnou či mimořádnou účetní závěrku ověřenou auditorem ty účetní jednotky, kterým to stanoví zvláštní právní předpis a dále pak:

- velké účetní jednotky kromě účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu,
- střední účetní jednotky,
- malé účetní jednotky, pokud jsou akciovými společnostmi a k rozvahovému dni účetního období, za které se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jednu z uvedených hodnot:
 - aktiva celkem 40 000 000 Kč³,
 - roční úhrn čistého obratu 80 000 000 Kč,
 - průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50.
- ostatní malé účetní jednotky, pokud k rozvahovému dni účetního období, za které se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň 2 hodnoty z výše uvedených. (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví)

Výše uvedené podmínky vstoupily v platnost 1. ledna 2016 a budou se týkat až auditu účetní závěrky za účetní období roku 2016. Pro audit účetní závěrky za účetní období roku 2015 platí pro všechny společnosti, bez ohledu na velikost, stejná kritéria, která jsou uvedena výše. Akciové společnosti mají povinnost auditu v případě, že překročí alespoň jedno z výše uvedených kritérií, ostatní obchodní společnosti pak mají povinnost auditu při překročení minimálně dvou ze zmíněných kritérií.

³ Do konce roku 2015 zákon upravoval výši aktiv v podobě brutto, podle novely zákona o účetnictví se však nyní jedná o aktiva netto. (Müllerová a Šindelář, 2016)

5 Postup auditora při poskytování auditorských služeb

Postup auditora při poskytování auditorských služeb se skládá z několika na sebe navazujících kroků. Jedná se o úkony, které auditor musí uskutečnit při ověřování účetní závěrky a výroční zprávy dané společnosti, aby naplnil základní cíl auditu. Podle Hakalové (2010) auditorské postupy zahrnují celkem 5 níže uvedených fází:

1. Činnosti před uzavřením smlouvy

- posouzení rizika zakázky a reakce na něj
- stanovení podmínek zakázky

2. Předběžné plánovací procedury

- porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta
- porozumění kontrolnímu prostředí
- porozumění účetnímu systému
- provádění předběžných analytických procedur
- stanovení plánovací hladiny významnosti

3. Vytvoření plánu auditu

- posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a potenciálních nesprávností
- plánování auditorského přístupu
- plán testů vnitřních kontrol
- plán testů věcné správnosti
- shrnutí a projednání plánu auditu

4. Provedení auditu

- provádění testů spolehlivosti
- provádění analytických testů věcné správnosti
- provádění testů detailních údajů
- vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti
- posouzení účetní závěrky

5. Závěr a vydání zprávy auditora

- posouzení následných událostí
- získání prohlášení vedení společnosti
- příprava shrnutí závěrů auditu
- zprávy auditora

Auditor při poskytování auditorských služeb musí respektovat nejenom zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, ale také Mezinárodní auditorské standardy a jejich další aplikační doložky a v neposlední řadě i Etický kodex, který je minimálním standardem profesní etiky auditora.

Po celou dobu zakázky je důležitá komunikace mezi auditorem a klientem, od kterého auditor vyžaduje veškeré potřebné podklady a jeho součinnost, aby mohl být audit proveden efektivně, správně a ve stanoveném termínu. Jednotlivé kroky zakázky má auditor za povinnost zaznamenávat ve své dokumentaci známé jako spis auditora. Tento spis však může sloužit jako důkazní prostředek zejména v případě určitých konfliktů a obhajuje práci a postupy auditora. Konkrétní obsah a forma spisu není upravena žádným předpisem, avšak obsahuje informace podle auditorských standardů a jeho rozsah se liší zejména v závislosti na velikosti auditované účetní jednotky, předmětu podnikání nebo úrovni vnitřního kontrolního systému. Spis může být rozdělen na dvě složky. První z nich je složka stálá, ve které jsou uloženy dokumenty s delší dobou platnosti, ty které se v čase nemění, např. společenská smlouva či stanovy a druhá je složka běžná, která obsahuje dokumenty z jednotlivých fází auditu z konkrétního účetního období, např. kopie faktur, smluv apod. Spis se povinně archivuje po dobu 10 let. (Müllerová, 2013)

V následujících podkapitolách budou popsány jednotlivé fáze při poskytování auditorských služeb, které jsou nutné k řádnému provedení auditu.

5.1 Činnosti před uzavřením smlouvy

Vůbec první fází auditorského postupu je fáze, ve které auditor provádí činnosti ještě před tím, než přijme konkrétní zakázku a se svým klientem podepíše smlouvu o auditorské zakázce.

5.1.1 Posouzení rizika zakázky a reakce na něj

Mezi činnosti předcházející přijetí zakázky ze strany auditora, jež jsou součástí auditorského procesu, patří posouzení rizika zakázky a reakce na něj. Auditor by měl věnovat dostatečně velkou pozornost identifikaci rizikových faktorů související s účetní závěrkou a vyhodnotit, zda se jedná o riziko obvyklé nebo o riziko vyšší než obvyklé.

Mezi základní identifikátory rizikových faktorů patří povaha podnikatelského prostředí a podnikatelské činnosti, charakter obchodních vztahů, organizační struktura účetní jednotky, struktura vedení a jeho důvěryhodnost, úroveň vnitřního kontrolního systému či finanční výsledky účetní jednotky. Na základě toho se auditor rozhodne, jestli zakázku přijme, nebo ji odmítne. Rozhodne-li se zakázku přijmout, velikost zjištěného rizika pak bude mít vliv na plán auditu a další auditorské postupy. Je však nutné toto riziko během zakázky přehodnocovat na základě nově získaných informací a přizpůsobovat tomu i plán auditu. Vedle posouzení rizika zakázky hraje důležitou roli i posouzení rizika významných nesprávností v důsledku podvodu. (Müllerová, 2013)

Na druhé straně ale může auditor dospět k rozhodnutí o nepřijetí auditorské zakázky. Dospět k tomuto rozhodnutí je velmi obtížné, obzvláště pak, když se jedná o opakovanou zakázku. Auditor však musí přihlídnout k výši rizika zakázky a uvážit další skutečnosti jako právní a etické otázky s vlivem na jeho pověst. O to nepříjemnější by nastala situace v případě, že by auditor zakázku přijal a v průběhu auditorské činnosti ještě před vydáním auditorské zprávy od zakázky odstoupil. Pokud by se tak přeci jen stalo, je povinen o svém odstoupení klienta informovat a obdržet jeho povolení k poskytnutí informací novému auditorovi, který ho v došavádni práci nahradí, to vše by mělo být v písemné podobě. (Florián, 2001)

5.1.2 Stanovení podmínek zakázky

Ještě před tím, než auditor uzavře s klientem vzájemnou dohodu v podobě písemné smlouvy, jsou stanoveny konkrétní podmínky odpovídající zakázce o auditu účetní závěrky. Ve smlouvě jsou exaktně vymezeny cíle, rozsah a míra odpovědnosti jak auditora tak vedení společnosti. Smlouva též popisuje potřeby a požadavky klienta i auditora. Auditor se nesmí zavázat k něčemu, co buď nemůže splnit např. pro nedostatek kvalifikace anebo nemůže poskytovat, protože by to mohlo být v rozporu s etikou auditorské profese. Po odsouhlasení podmínek oběma stranami by se tyto podmínky v průběhu auditu neměly měnit, pokud pro to neexistuje pádný důvod. Všechny podmínky by měly být v souladu se zákonnými předpisy stvrzené podpisem statutárního orgánu auditované společnosti a auditora. Smlouva by ale měla pamatovat i na možnost jejího odstoupení jak ze strany auditora, tak ze strany společnosti. Sedláček (2006) uvádí i výčet několika zdrojů, které mohou být předmětem nedorozumění mezi klientem a auditorem, je to např.:

- odpovědnost účetní jednotky za vedení účetnictví,
- skutečnost, že vydáním zprávy auditora se vedení se nezbavuje odpovědnosti za důsledky externích kontrol,
- princip výběrového přístupu k účetním informacím,
- povinnost společnosti zajišťovat interní kontrolu a ochranu majetku,
- právo auditora na vytvoření odpovídajících podmínek při jeho práci,
- právo auditora vydat jiný výrok než výrok bez výhrad,
- závazek mlčenlivosti auditora,
- nárok na náhradu škody pro obě smluvní strany.

Při opakovaném auditu stejného auditora ve stejné společnosti by se měly vždy znovu hodnotit podmínky zakázky, zda nedošlo k závažným změnám na straně klienta. Pokud by došlo k významným změnám v oblasti vlastnických vztahů klienta, popřípadě změně charakteru nebo rozsahu činnosti klienta, změně vrcholového vedení či změně závazných předpisů či profesních standardů, musely by se projednat nové podmínky a tyto změny zohlednit. (Müllerová, 2013)

5.2 Předběžné plánovací procedury

Fáze druhá nastává hned po uzavření smlouvy na auditorskou zakázku a zahrnuje předběžné plánovací procedury, kterými se rozumí porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta, porozumění jeho kontrolnímu prostředí a účetnímu systému, dále také provádění předběžných analýz a stanovení hladiny významnosti, aby mohl sestavit program a plán auditu.

5.2.1 Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta

Prvním důležitým krokem auditora ve druhé fázi vedoucí k úspěšnému provedení auditu je porozumět činnosti klienta, kterou provádí, ale také oblasti podnikání ve které působí. Je důležité, aby klient byl vůči auditorovi co nejvíce otevřený a nápomocný při pořizování důležitých informací a zároveň vědomě neskrýval žádné nedostatky, které by stejně při auditu vypluly na povrch. Pro získání potřebných informací jsou k dispozici vedoucí pracovníci a zaměstnanci společnosti odpovědní za vedení účetnictví, finance a jiné oblasti. Auditor si spoustu informací obstará sám pouhým pozorováním nebo předběžnými analytickými procedurami.

K tomu, aby auditor činnosti v oblasti podnikání klienta porozuměl, pomůže mu zkoumání vnějších a vnitřních faktorů. Do vnějších faktorů můžeme zařadit:

- skutečnosti týkající se odvětví, jako používané technologie, konkurence, dodavatelské zdroje nebo výrobní či obchodní cyklus a další okolnosti,
- obecné podnikatelské prostředí, do něhož můžeme zahrnout třeba výši úrokové míry, směnný kurz, ceny komodit na zahraničních trzích, daňové sazby apod.,
- zákony, vyhlášky a jiné obecně závazné právní předpisy, týkající se podnikání klienta a jejich dodržování.

Mezi faktory vnitřní patří:

- vlastnická práva, struktura vedení účetní jednotky a propojené osoby,
- obchodní cíle, které si vedení klade a s tím související investiční aktivity,
- personální politika, kvalifikace nebo hmotná odpovědnost zaměstnanců,
- používané účetní metody a postupy, případně jejich změny,
- další skutečnosti jako soudní spory, daňové záležitosti, platební neschopnost, zástava majetku aj. (Müllerová, 2013)

Všechny tyto zjištěné faktory, které ovlivňují činnost společnosti, by měly být uvedeny v auditorském spisu včetně jejich možných rizik. Tato rizika mohou být spojena například se zastaráváním výrobního zařízení a tvorbou rezerv na opravy, vysokým stavem zásob a jejich nízkým obratem, vysokým stavem pohledávek nebo závazků po lhůtě splatnosti, popřípadě s vysokými bankovními úvěry a dluhovým zatížením klienta. (Sedláček, 2006)

5.2.2 Porozumění kontrolnímu prostředí

Porozumět kontrolnímu prostředí spočívá v tom, že auditor zjišťuje, jak účinně vedení společnosti vykonává dohled a kontrolu nad probíhajícími operacemi a kontroluje pravomoci delegované na ostatní pracovníky. Správné porozumění vnitřnímu kontrolnímu systému společnosti a jeho fungování určuje, zda se může auditor na vnitřní kontroly spolehnout a do jaké míry. Vnitřní kontrolní systém je v každé společnosti odlišný podle velikosti účetní jednotky a předává auditorovi informace o kontrole a dodržování vnitropodnikových směrnic, úzce související s cílem sestavit účetní závěrku, která podává věrný a poctivý obraz majetkové a finanční pozice účetní jednotky.

Kontrolní prostředí může značnou mírou podpořit kontrolní postupy, avšak nezaručuje efektivnost systému kontrol jako celku. Kvalitu kontrolního prostředí podle Sedláčka (2006) ovlivňuje několik faktorů:

- filozofie vedení a styl řízení účetní jednotky,
- organizační struktura klienta, určování pravomoci a odpovědnosti,
- kontrolní systém, popř. vnitřní audit,
- odpovědnost vedení za spolehlivý účetní a informační systém,
- odpovědnost vedení za správnost účetní závěrky.

Součástí vnitřního kontrolního systému jsou také naprogramované kontrolní postupy v informačních systémech, které společnost používá i v oblasti účetnictví a pro sestavení účetní závěrky. Auditor tak musí vyhodnotit spolehlivost a bezpečnost těchto systémů a odhadnout kontrolní riziko. Při zkoumání informačního systému jsou důležitá jednání se specialisty počítačových systémů, kteří jsou schopni poskytnout informace ohledně zpracování dat výpočetní technikou s dopadem na kontrolní systém společnosti. (Müllerová, 2013)

5.2.3 Porozumění účetnímu systému

Porozumění účetnímu systému znamená seznámit se s transakčními cykly a tokem informací, které ve společnosti probíhají. Základním zdrojem informací je hlavní kniha a zůstatky jednotlivých účtů, postupy zpracování a vyhotovování dokladů včetně jejich kontrol. Auditor zkoumá množství uskutečněných operací a to, jakým způsobem jsou tyto operace zpracovány počítačovým systémem. Musí tak porozumět i výpočetní technice a brát také v úvahu počítačové kontroly, způsob zabezpečení dat, zda k nim mají přístup pouze kompetentní a odpovědné osoby a zda nehrozí jejich zneužití.

Porozumění účetnímu systému auditorovi umožní vyjádřit názor na to, zda jsou informace obsažené v účetní závěrce správné a určit původ potenciálních nesprávností, riziko vzniku a přizpůsobit plán auditu vhodnými auditorskými postupy, které by riziko výskytu nesprávností snížily.

5.2.4 Provádění předběžných analytických procedur

Předběžné analytické postupy probíhají obvykle ve třech krocích. V prvním kroku auditor zkoumá vzájemné vazby mezi účetními zůstatky jednotlivých účtů, které účetní jednotka používá. Ve druhém tyto zůstatky porovnává s minulým účetním obdobím, analyzuje významné rozdíly a v závěrečném kroku posuzuje předpoklad účetní jednotky pokračovat ve svých podnikatelských aktivitách. Mezi tím sleduje používané účetní metody, kontroluje jejich dodržování a zkoumá případné změny těchto postupů včetně jejich zdůvodnění. Prověřuje neobvyklé nebo podezřelé transakce uskutečněné mezi propojenými osobami, získává neúčetní informace konzultací s vedením společnosti nebo prověřuje události, které nastaly po datu účetní závěrky a mají vliv na pokračování účetní jednotky.

Po provedení veškerých předběžných analytických procedur probere auditor výsledky s vedením účetní jednotky. Pokud auditor těmito postupy zjistí, že skutečnosti nejsou v souladu s informacemi od vedení a jeho očekáváním, měl by na tyto odchylky brát ohled při přípravě plánu auditu. (Müllerová, 2013)

5.2.5 Stanovení plánovací hladiny významnosti

Stanovení hladiny významnosti vyjadřuje, s jakou jistotou jsou všechny informace uvedené v účetní závěrce zcela správné. To, že je účetní závěrka ověřena auditorem ještě neznamená, že se v ní nemůže nacházet žádná chyba. Měla by však zaručovat, že případná chyba není významná a nebude mít vliv při dalším rozhodování. Auditor při kontrole účetních výkazů nemůže zkontrolovat každý účetní doklad, a proto při plánování auditu musí stanovit hladinu významnosti a její vztah k auditorskému riziku s ohledem na konkrétní zakázku na základě svého profesního úsudku. Podle Floriána (2001) patří stanovení přiměřené hladiny významnosti mezi nejobtížnější fáze přípravy auditu. Mezi hladinou významnosti a velikostí auditorského rizika působí negativní vztah. Vysokou hladinu významnosti může auditor stanovit, pokud je auditorské riziko velmi nízké nebo v případě vysoké spolehlivosti vnitřního kontrolního systému společnosti a naopak. (Müllerová, 2013)

5.3 Vytvoření plánu auditu

Poté, co se auditor seznámí s podnikatelskou činností svého klienta, s jeho účetním systémem a jeho kontrolním prostředím, ve kterém bude audit provádět, může přikročit k fázi třetí a začít sestavovat plán auditu. Nejprve by si měl auditor rozvrhnout celkovou strategii auditu, která poté slouží k sestavení podrobného plánu auditu. Plán auditu je tedy podrobnější než strategie. Plán auditu sestavuje auditor z toho důvodu, aby si dopředu naplánoval časový harmonogram průběhu auditu, schůzky s vedením společnosti, aby si vytvořil vhodný auditorský tým a také aby připravil rozpočet auditu. Slouží tedy i proto, aby mohl být audit proveden efektivním způsobem.

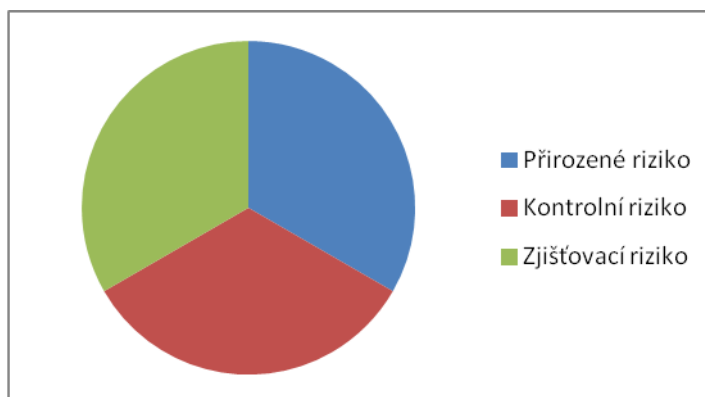
Auditor se při vytváření plánu auditu musí rozhodnout, do jaké míry se spolehne na vnitřní kontrolní systém dané společnosti, a tedy v jaké míře poté prove-

de testy věcné správnosti. Pokud shledá, že se na vnitřní kontrolní systém společnosti může spolehnout, tak testy věcné správnosti provede pouze v nezbytném rozsahu. Nicméně pokud dojde k názoru, že se na vnitřní kontrolní systém společnosti spolehnout nemůže, musí provést testy věcné správnosti ve větším rozsahu než je nezbytně nutné.

5.3.1 Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a potenciálních nesprávností

Auditor při provádění auditu nese riziko, že při sestavení auditorské zprávy a výroku vydá takový výrok, který bude obsahovat nesprávnosti a nebude se shodovat se skutečností. Cílem auditorských postupů je tedy riziko omezit na co nejnižší úroveň tak, aby při vydání výroku bylo riziko na akceptovatelné úrovni. Nicméně i tak stále existuje riziko, že některé nesprávnosti auditor přesto neodhalí.

Auditorské riziko se skládá ze tří složek, které můžeme vidět na níže uvedeném obrázku.



Obr. 2 Druhy auditorských rizik

Zdroj: Vlastní práce

Přirozené riziko znamená riziko, že v rámci chodu společnosti dochází k nepřesnostem a nesprávnostem. Pokud ve společnosti neexistuje vnitřní kontrola, která by toto riziko eliminovala a odhalila, pak může v rámci jednotlivých účetních operací dojít k významným nesprávnostem. Přirozené riziko je nezávislé na provádění auditu. Na přirozené riziko může mít vliv nestálost právního prostředí, vývoj kurzů, finanční krize, nedostatek pracovního kapitálu či riziko podvodu. Přirozené riziko se může nejčastěji vyskytnout při účtování jednotlivých účetních operací anebo při sestavování účetní závěrky.

Kontrolní riziko představuje riziko, že vnitřní kontrolní systém společnosti nebude fungovat odpovídajícím způsobem a tudíž nedokáže zabránit vzniku nesprávnosti a pokud se vyskytne chyba, tak hrozí riziko, že chybu včas neodhalí a tedy ji nemůže ani opravit. Nicméně díky tomu, že vnitřní kontrolní systém bude vždy obsahovat svá přirozená omezení, bude vždy nějaké kontrolní riziko existovat. Stejně jako přirozené riziko, tak i kontrolní riziko je nezávislé na prováděném

auditu. Kontrolní riziko auditor testuje prostřednictvím testů spolehlivosti kontrolního systému. Podle tohoto testu auditor zjistí, jak ve společnosti vnitřní kontrolní systém funguje nebo nefunguje a zda se na něj může spolehnout či nikoliv.

Zjišťovací riziko na rozdíl od předchozích dvou rizik představuje riziko na straně auditora, že při provádění auditu nesprávnost neodhalí. Zjišťovací riziko si tedy volí sám auditor, který si stanoví, jak velkou část nesprávností u auditu připustí s ohledem na velikost přirozeného a kontrolního rizika, aby celkové riziko bylo co nejnižší.

Součet výše uvedených rizik pak udává celkové auditorské riziko, které si stanovuje sám auditor. Ve většině případů je celkové auditorské riziko stanoveno ve výši 5 %, to znamená, že míra spolehlivosti je pak 95 %. Tomuto celkovému riziku, pak musí auditor přizpůsobit riziko zjišťovací.

Mezi jednotlivými složkami rizik existuje nepřímý vztah. Čím je vyšší riziko na straně společnosti, tedy čím vyšší je přirozené a kontrolní riziko, tím nižší musí být riziko zjišťovací. To znamená, že auditor musí provést více testů, aby případná rizika odhalil. Při provádění auditu bude mít tedy více práce, protože musí dostat vzniklé nesprávnosti na takovou úroveň, aby účetnictví dávalo věrný a poctivý obraz o majetku a závazcích společnosti. Naopak čím nižší bude přirozené a kontrolní riziko, tím může být úroveň zjišťovacího rizika vyšší.

Pro určení zjišťovacího rizika může auditor také využít níže uvedenou matici, která při kombinaci přirozeného a kontrolního rizika udává riziko zjišťovací. Velikost zjišťovacího rizika je pak znázorněna ve zvýrazněné šedé oblasti. Z této matice tedy vyplývá, že například pokud bude přirozené riziko nízké a kontrolní riziko bude střední, tak zjišťovací riziko bude vysoké. (Florián, 2001, Sedláček, 2006)

Tab. 2 Matice přípustného zjišťovacího rizika

Přirozené riziko	Kontrolní riziko		
	vysoké	střední	nízké
vysoké	nízké	nízké	střední
střední	nízké	střední	vysoké
nízké	střední	vysoké	vysoké

Zdroj: Sedláček, 2006

Při identifikování rizik posuzuje auditor několik možných nesprávností, které se mohou vyskytnout. Existuje několik potenciálních chyb, které mohou vzniknout při účtování operací nebo při přípravě účetní závěrky. (Florián, 2001, Sedláček, 2006)

Chyby spojené s účtováním:

- úplnost – operace nejsou zaúčtovány,
- existence – zaúčtované operace ve skutečnosti neexistují,
- platnost – zaúčtované operace jsou neplatné,
- správnost zaúčtování – operace jsou zaúčtovány chybným způsobem,
- správného období – operace jsou zaúčtovány v nesprávném období.

Chyby spojené s přípravou účetní závěrky:

- ocenění – majetek nebo závazky nejsou správně oceněny,
- prezentace – informace nejsou řádně a srozumitelně prezentovány.

5.3.2 Plánování auditorského postupu

Plán auditorského postupu projednává auditor s vedením účetní jednotky, aby samotný průběh vedl ke spokojenosti jak na straně klienta, tak na straně auditora. Správné naplánování postupu zajistí, že bude audit proveden efektivně a s náležitou péčí a případné chyby budou odhaleny včas, aby bylo možné je opravit dříve, než bude účetní závěrka schválena valnou hromadou a zveřejněna.

Auditor je při plánování postupu auditu schopen říci jaké existuje riziko, zda vnitřní kontrolní systém funguje, v jaké míře se na něj může spolehnout a jak rozsáhlé testy musí sám provést, aby mohl vyslovit svůj názor na účetní závěrku ve výroku auditora. Plán auditu obsahuje celkovou strategii, která bude použita při realizaci zakázky. (Müllerová, 2013)

5.3.3 Plán testů vnitřních kontrol a testů věcné správnosti

Auditor musí v plánu auditu stanovit, jakým způsobem bude provádět testy spolehlivosti neboli testy vnitřních kontrol. Musí totiž otestovat vnitřní kontrolní systém společnosti, aby se následně mohl rozhodnout, v jaké míře provede testy věcné správnosti. Pokud prostřednictvím testů spolehlivosti zjistí, že ve společnosti vnitřní kontrolní systém funguje a může se na něj spolehnout, tak tím méně může provést testů věcné správnosti. Nicméně pokud auditor zjistí, že vnitřní kontrolní systém ve společnosti nefunguje, není schopen zabránit vzniku chyb a včas je odhalit, tak musí testy věcné správnosti provést ve větší míře.

5.3.4 Shrnutí a projednání plánu auditu

Poslední fází při plánování auditu je shrnutí plánu a projednání plánu se všemi členy auditorského týmu. Auditor musí také plán auditu zkonzultovat s vedením společnosti, aby se ujistil, že provedený audit bude mít veškeré náležitosti, které si společnost objednala. Poté plán prodiskutuje i se členy auditorského týmu. Plán auditu následně zanesou do spisu auditora. Do spisu pak také zanesou i veškerou dokumentaci z jednání s vedením společnosti a s auditorským týmem. (Sedláček, 2006)

5.4 Provedení auditu

Provedení auditu je v pořadí čtvrtou fází auditorského postupu. Tato fáze zahrnuje provádění testů spolehlivosti a analytických testů věcné správnosti a testů detailních údajů včetně vyhodnocení jejich výsledků. Auditor v ní také posuzuje nejenom účetní závěrku, ale i výroční zprávu a také zprávu o vztazích mezi propojenými osobami.

5.4.1 Provádění testů spolehlivosti

Cílem testů spolehlivosti je získat důkazy o tom, že vnitřní kontrolní systém funguje a že kontroly pracují spolehlivě po celé účetní období. Testy spolehlivosti jsou prováděny s pracovníky kontroly na základě diskuse, formou pozorování, kdy je auditor přímo účastníkem vybraných procesů, formou nahlížení do dokumentace nebo formou dotazníků pro hodnocení vnitřních kontrol.

Na základě provedených testů spolehlivosti auditor zjišťuje, do jaké míry se může na vnitřní kontrolní systém spolehnout a podle výsledků testů vytváří plán na rozsah testů věcné správnosti.

5.4.2 Provádění analytických testů věcné správnosti

Testy věcné správnosti, respektive rozsah těchto testů auditor určuje na základě výsledků testů spolehlivosti. Testy věcné správnosti jsou prováděny u těch účetních zůstatků nebo operací, které auditor zahrnul do plánu. Analytické testy věcné správnosti jsou založeny na porovnávání vykazovaných zůstatků s jejich očekávanými hodnotami u vybraných položek, určení mezní míry hodnoty tolerance se stanovenou hladinou významnosti a vyhodnocení rozdílů.

Cílem je ověřit, že dané účetní zůstatky jsou správně zaúčtované. Pokud auditor zjistí, že očekávané hodnoty jsou dostatečně přesné, dospěje k závěru, že analytické testy věcné správnosti jsou spolehlivé a poskytují přiměřenou jistotu o tom, že vykazované hodnoty neobsahují významné nesprávnosti.

5.4.3 Provádění testů detailních údajů

Testy detailních údajů podobně jako analytické testy věcné správnosti slouží k ověřování věcné správnosti vykazovaných zůstatků v účetní závěrce. Auditor si stanoví zůstatky, u kterých bude testovat zaúčtované položky a zároveň určí, zda bude tyto zůstatky testovat na nadhodnocení (aktiv a nákladů) nebo podhodnocení (pasiv a výnosů).

Auditor může testovat buď všechny zaúčtované položky, zejména u malých společností nebo pouze vybrané položky dle vlastního profesionálního úsudku či zkušeností z předchozích období anebo využije metodu výběru vzorku, která může být statistická i nestatistická. (Müllerová, 2013)

5.4.4 Vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti

Vyhodnocení výsledků probíhá na základě provedených testů věcné správnosti a auditor může označit nesprávnosti jako známé, pravděpodobné nebo neznámé. Známé nesprávnosti je povinen neprodleně sdělit účetní jednotce a požadovat po ní nápravu. Pravděpodobné nesprávnosti se týkají zejména účetních odhadů. V souvislosti s těmito nesprávnostmi se pak auditor rozhoduje, zda rozsah auditu byl či nebyl dostatečný k tomu, aby učinil přiměřené závěry na účetní závěrku.

5.4.5 Posouzení účetní závěrky

Posuzování účetní závěrky musí brát auditor jako celek, tedy nejenom jako účetní výkazy, ale i přílohu, která je její nedílnou součástí. Musí dospět k závěru, že má dostatek informací o účetní závěrce a může vydat auditorskou zprávu, ve které vyjadřuje svůj objektivní názor na účetní závěrku v podobě výroku auditora. Tomu předchází několik činností, při kterých auditor provádí:

- srovnání položek v účetních výkazech běžného účetního období se stejnými položkami minulého účetního období,
- kontrolu, zda účetní závěrka vyhovuje profesním standardům a platným právním předpisům,
- posouzení, zda byla účetní závěrka sestavena na základě předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky v dohledné budoucnosti,
- posouzení účetní závěrky i z hlediska její vypovídající schopnosti pro externí uživatele na základě jednoduché finanční analýzy. (Müllerová, 2013)

Müllerová (2013) do této fáze řadí rovněž posouzení výroční zprávy a zprávy o vztazích mezi propojenými osobami.

Výroční zpráva, je-li povinnost jí sestavit, podléhá také ověření auditorem. Ten ověřuje, zda obsahuje všechny zákonem požadované informace, zda jsou tyto informace pravdivé, přesné a úplné a zda se nevyskytují významné nesrovnalosti mezi účetní závěrkou a uvedenými informacemi. Povinnou součástí výroční zprávy je ověřená účetní závěrka a také zpráva o vztazích mezi propojenými osobami, pokud mezi nimi není uzavřena ovládací smlouva. Obsah výroční zprávy definuje zákon o účetnictví, avšak její forma není nijak předepsána, proto se mohou v praxi významně lišit. Při ověřování výroční zprávy auditor postupuje podle mezinárodního standardu ISA 720 a aplikační doložky Komory auditorů České republiky a závěrem je zpráva o ověření s odpovídajícím výrokiem.

Zpráva o vztazích mezi propojenými osobami podléhá ověření správnosti údajů, které dříve ukládal obchodní zákoník, dnes zákon o obchodních korporacích v díle podnikatelská seskupení. Auditor při tomto ověřování využívá informací, které získal při auditu účetní závěrky. Zpráva o vztazích se podle účetních právních předpisů připojí k výroční zprávě. (Müllerová, 2013, Zákon č. 90/2012 Sb.)

5.5 Závěr a vydání zprávy

Poslední fází je závěrečná procedura, při které auditor připravuje veškerou dokumentaci spojenou se zjišťováním skutečností týkající se ověření účetní závěrky a výroční zprávy. V této fázi auditor posuzuje následné události, které k datu účetní závěrky nebyly dosud známy, avšak nastaly po rozvahovém dni a jsou z hlediska poctivého a věrného zobrazení účetní závěrky významné. Dále získává písemné prohlášení vedení společnosti o odpovědnosti sestavení účetní závěrky a výroční zprávy a provádí shrnutí svých závěrů potřebné k vypracování zprávy auditora. (Hakalová, 2010)

5.5.1 Posouzení následných událostí

Následné události jsou události, které nastávají až po rozvahovém dni, kterému odpovídá skutečnost účetní závěrky. Čím delší je doba mezi rozvahovým dnem a dnem sestavení účetní závěrky, tím větší je pravděpodobnost, že nastane nějaká událost, která bude významným způsobem informace v účetní závěrce ovlivňovat. Tyto události můžeme rozdělit na ty, které se objevily po rozvahovém dni, ale časově souvisí se sledovaným účetním obdobím a musí tak být zahrnuty do účetních výkazů. Na druhé straně jsou to události, které se opět objevily až po datu účetní závěrky, ale věcně do sledovaného účetního období nepatří, avšak jsou pro uživatele účetní závěrky natolik podstatné, že musí být popsány v příloze.

Auditor musí následné události posoudit a zjistit, zda je účetní jednotka zahrnula do účetních výkazů nebo situaci uvedla v příloze a zda bylo zvolené řešení správné. Zároveň auditor posuzuje, jestli následné události neohrožují trvání společnosti v blízké budoucnosti.

Události po datu účetní závěrky je třeba dále rozlišovat ve vztahu k datu vydání výroku auditora a datu schválení účetní závěrky valnou hromadou na:

- Události, které se staly do vydání výroku, budou zohledněny v účetních výkazech nebo popsány v příloze s následným vydáním výroku auditora.
- Události, které nastaly po datu vydání výroku, ale před schválením účetní závěrky valnou hromadou a tudíž je vhodné, aby auditor projednal skutečnosti s vedením společnosti a zda by měla být účetní závěrka upravena či nikoli. Upravená účetní závěrka by pak vyžadovala novou zprávu s novým výrokem a upozorněním, že tato situace nastala.
- Události, které nastaly po schválení účetní závěrky valnou hromadou, protože podle našich účetních předpisů se po schválení účetní závěrky nesmí znovu otevřít účetní knihy a doplňovat další účetní zápisy, se promítnou tedy až v účetnictví a příloze následujícího účetního období. (Müllerová, 2013)

5.5.2 Získání prohlášení vedení společnosti

Po dokončení auditorské zakázky by měl auditor získat prohlášení vedení společnosti o odpovědnosti za účetní závěrku a spolu s dalšími skutečnostmi by mělo být uvedené v prohlášení k účetní závěrce. Sám auditor na základě vlastního uvážení určuje, které skutečnosti požaduje od vedení společnosti potvrdit a posuzuje spolehlivost těchto informací. V případě, že vedení odmítne auditorovi toto prohlášení vydat, měl by auditor zhodnotit, zda vydá výrok s výhradou nebo dokonce vydá odmítnutí výroku. (Müllerová, 2013)

5.5.3 Příprava shrnutí závěrů auditu

Shrnutí závěrů auditu je dokončením auditorských postupů před tím, než je vydána zpráva auditora. Shrnutí závěrů auditu je zdokumentování celého procesu auditu jak z hlediska provedených auditorských postupů, tak z hlediska provedených závěrů a mělo by obsahovat předepsané body.

Účastní-li se procesu auditu větší počet auditorů a asistentů auditora, může docházet také k činnosti **revize a kontrola spisů auditora**. Vedoucí auditor by měl v rámci svého auditorského týmu průběžně monitorovat a kontrolovat postupy řízení kvality auditorské zakázky. Práce každého asistenta auditora musí být zkontrolována. Případné připomínky kontrolujícího pracovníka je vhodné zachytit písemně, tak aby mohly být adekvátně vyřešeny a tato řešení mohla být dodatečně zkontrolována. Dokumentace o provedené kontrole je součástí spisu auditora a kontrolované dokumenty by měly být označeny kontrolujícím pracovníkem včetně uvedeného data a jeho podpisu. (Müllerová, 2013)

5.5.4 Zpráva auditora

Výsledkem procesu auditu je zpráva auditora, jejíž struktura je upravena mezinárodním auditorským standardem č. 700. Tato zpráva je auditorem vyhotovena písemně a obsahuje výrok auditora, kterým sděluje svůj názor na účetní závěrku, výroční zprávu a zprávu o vztazích mezi propojenými osobami uživatelům těchto informací zejména vlastníkům auditované společnosti, ale také dalším externím subjektům jako jsou banky, investoři nebo obchodní partneři, neboť je veřejným dokumentem. Podstata zprávy spočívá v tom, že uživatele účetních výkazů ujistí uje, že informace, které jsou v nich obsaženy, nejsou zkreslené a podávají pravdivé a věrné sdělení o finanční a majetkové situaci společnosti.

Auditor je povinen vyhotovit zprávu auditora odpovídající dané skutečnosti a se všemi náležitostmi, které jsou v souladu s příslušnými profesionálními standardy a požadavky.

Mezi základní náležitosti zprávy auditora podle Hakalové (2010) patří:

- název zprávy („Zpráva auditora“),
- označení příjemce,
- vymezení předmětu auditu,
- vymezení odpovědnosti vedení účetní jednotky,
- vymezení odpovědnosti a úlohy auditora,
- vymezení rozsahu auditu,
- výrok auditora,
- datum vydání zprávy,
- jméno a sídlo auditora, číslo licence/dekretu auditora,
- podpis auditora.

Výrok auditora je vyjádřením názoru auditora na účetnictví klienta a na to, zda účetní závěrka a výroční zpráva ve všech významných bodech věrně zobrazuje stav majetku a závazků a výsledek hospodaření účetní jednotky. Mezi základní typy výroků patří:

- výrok bez výhrad – tento výrok vydává auditor v případě, že při ověřování účetnictví a účetních výkazů nenašel žádné významné chyby nebo omezení a vykazované skutečnosti jsou v souladu s realitou,
- výrok bez výhrad se zdůrazněnou skutečností – vydává za předpokladu, že účetní závěrka sice neobsahuje žádné významné nesprávnosti, ale auditor chce na nějakou skutečnost upozornit a tu popíše pod výrokem,
- výrok s výhradou – znamená, že auditor při své činnosti narazil na jisté nedostatky, které podle jeho názoru mění podstatným způsobem vypovídající schopnost účetní závěrky a ve své zprávě je povinen uvést důvody, které ho k tomuto výroku vedly, aby byl výrok správně pochopen,
- záporný výrok – použije auditor, kdy je celá účetní závěrka zavádějící a věrně nezobrazuje finanční a majetkovou situaci společnosti a uvede všechny důvody, které ho vedly k tomuto výroku, a kvantifikuje možný dopad chyb na účetní závěrku,
- odmítnutí vydat výrok – může nastat v případě, pokud auditor nemohl dostatečným způsobem ověřit věrnost a poctivost zobrazení skutečností účetní závěrky, aby mohl vyjádřit svůj názor, a doplní všechny důvody pro odmítnutí výroku včetně kvantifikace na hospodářský výsledek a jmění klienta, je-li to možné. (Hakalová, 2010, Müllerová, 2013)

Součástí zprávy auditora bývá ve většině případů další dokument ve formě dopisu pro vedení společnosti („Management letter“), který auditor vyhotovuje v různých fázích auditu, ale předkládá ho vedení až na konci zakázky. Dopis obsahuje důležité doplňující informace o účetní závěrce, vnitřním kontrolním systému nebo účetním systému apod. Upozorňuje účetní jednotku na různé nedostatky, nevhodné účetní postupy popřípadě rozpory s platnými právními předpisy a poskytuje doporučení jak se těchto nedostatků zbavit. (Hakalová, 2010)

6 Audit vybrané účetní jednotky

6.1 O společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s.

V polovině devadesátých let dvacátého století byla ve společnosti APOS Blansko, a. s. zahájena výroba regálových systémů a pokladních boxů pro vybavení převážně obchodních řetězců. Akciová společnost APOS Blansko vznikla přeměnou APOS spol. s r. o. se sídlem v Blansku. V souvislosti s výrazným rozšiřováním výroby jak z hlediska celkového objemu, tak z hlediska počtu vyráběných komponentů byl v roce 2000 otevřen zcela nový závod v Letovicích specializující se na vývoj a výrobu regálových systémů splňující nejvyšší kvalitativní nároky pod hlavičkou společnosti ABL, s. r. o.

V polovině roku 2005 byla nejprve společnost APOS Blansko, a. s. odkoupena švédskou firmou ITAB, aby se následně sloučila se společností ABL, s. r. o. V této fúzi figuruje společnost ABL, s. r. o. jako zanikající společnost s převodem jmění na nástupnickou společnost ITAB Shop Concept CZ, a. s.

S příchodem švédské firmy se zvyšuje základní kapitál o částku 100 milionů Kč úpisem 2 000 ks nových akcií, které byly všechny splaceny. Společnost ITAB ještě v té době pokračovala s výrobou v Blansku, ale už o dva roky později v roce 2007 postavila na zelené louce novou výrobní továrnu v Boskovicích. (O společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s., 2016)

ITAB Shop Concept CZ, a. s. je tedy akciovou společností jakožto její právní formou podnikání se sídlem v Boskovicích, jejíž vznik se datuje k 30. 6. 1999, kdy byla také zapsána do obchodního rejstříku. Na trhu působí již 17 let a hlavním předmětem podnikatelské činnosti je výroba regálových systémů, pokladních boxů, vstupních systémů a osvětlení pro obchodní řetězce. Ke konci roku 2015 měla společnost 8 oddělení. Jedná se o oddělení technické, logistiky a interního obchodu, oddělení externího obchodu, servis, výroby, nákup, finance a personální oddělení.

Společnost je od roku 2004 součástí skupiny konsolidačního celku mateřské společnosti ITAB Shop Concept AB se sídlem v Jönköpingu ležícím ve Švédské království, která je mateřskou společností celé skupiny firem a zároveň jejím jediným akcionářem. Hlavními činnostmi skupiny jsou prodej, vývoj, výroba a instalace kompletního vybavení obchodů. V současné době má ITAB pobočky ve 22 zemích, najdeme je téměř po celé Evropě, vyjma jižní, ale i jinde ve světě například v Číně, Indii nebo USA. Výrobu zajišťuje 17 výrobních závodů. Skupina zaměstnává celkem 2 850 zaměstnanců, z čehož asi 300 zaměstnanců připadá společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s. Její obrat činí více než 5 miliard švédských korun, což v přepočtu na české koruny se tato suma blíží 15 miliardám. (O společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s., 2016, Výroční zpráva za rok 2015, 2016, About ITAB, 2016)



Obr. 3 Působnost skupiny ITAB ve světě
Zdroj: History, 2016

6.1.1 Informace o účetní jednotce

Účetní jednotka zaznamenává veškeré své operace v průběhu účetního období, které kopíruje kalendářní rok za pomoci výpočetní techniky, ve speciálním softwaru, který je založen na bázi ERP. Jedná se o informační systém Jeeves vyvinutý ve Švédsku, který využívá i mateřská společnost. Společnost ITAB v Boskovicích v tomto systému využívá několik modulů. Například v něm vede účetnictví, sestavuje reporty pro mateřskou společnost, vytváří objednávky a následně i faktury, dále ho také využívá pro tvorbu cenových kalkulací nebo pro evidenci svých zákazníků. Mimo tento software využívá společnost ještě program ANeT-Time, ve kterém eviduje docházku jednotlivých zaměstnanců a pak také software PREMIER, za pomoci kterého zpracovává mzdy svým zaměstnancům a který je také založen na bázi ERP.

Účetní jednotka je od svého vzniku také registrována jako plátce daně z přidané hodnoty a u místně příslušného finančního úřadu je vedena jako spolehlivý plátce. Statutárním orgánem společnosti je představenstvo, které má celkem tři členy.

Oceňování dlouhodobého majetku

Dlouhodobý nehmotný i dlouhodobý hmotný majetek se oceňuje v pořizovacích cenách. To znamená v ceně pořízení dlouhodobého majetku, a to včetně nákladů bezprostředně souvisejících s pořízením majetku jako jsou náklady na dopravu, cla a ostatní náklady.

Dlouhodobý hmotný majetek, který si společnost sama vyrobí, se oceňuje ve vlastních nákladech. Tyto náklady zahrnují přímý materiál, přímé mzdové náklady a výrobní režijní náklady. Do ocenění se také zahrnují úroky a jiné finanční výdaje související s pořízením.

Pořizovací cenu dlouhodobého hmotného majetku mohou dále zvýšit náklady na technické zhodnocení tohoto majetku, naopak jí ale nezvyšují výdaje na opravy a údržby, které se účtují přímo na nákladové účty.

Odpisy dlouhodobého majetku jsou vypočteny na základě pořizovací ceny a předpokládané doby životnosti příslušného majetku, kterou si společnost sama stanovila. Dlouhodobý nehmotný majetek nad 10 tisíc Kč je odepisován do nákladů na základě předpokládané doby životnosti a dlouhodobý hmotný majetek nad 40 tisíc Kč se odepisuje po dobu ekonomické životnosti.

Finanční majetek společnost rozděluje na krátkodobý, jimiž chápeme peněžní prostředky v hotovosti a na bankovních účtech anebo také ceniny, a dlouhodobý, který je tvořen převážně majetkovými účastmi. K rozvahovému dni se majetkové účasti s rozhodujícím a podstatným vlivem přeceňují metodou ekvivalence a toto přecenění je zaúčtováno jako oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků do vlastního kapitálu.

Pokud dojde ke změně hodnoty finančního majetku, která se jeví jako trvalá, pak je pokles hodnoty vykázán ve finančním výsledku hospodaření. Pokud se ale rozdíl hodnot považuje pouze za dočasný, je zaúčtován jako opravná položka. K tomuto přecenění dochází pouze s poklesem hodnoty majetku, s růstem hodnoty k přecenění nedochází, a to z důvodu zásady opatrnosti.

Oceňování zásob

Zásoby, které společnost nakupuje, jsou oceňovány v pořizovacích cenách. Pořizovací cena v sobě zahrnuje jak náklady na pořízení, tak i veškeré náklady související s pořízením, kterými mohou být například náklady na přepravu, clo, provize nebo pojištění. Při vyskladňování zásob společnost využívá metody oceňování váženým aritmetickým průměrem, která je obecně mezi podnikateli více preferována.

Vlastními náklady jsou pak oceňovány výrobky a nedokončená výroba. Vlastní náklady se skládají z přímých materiálových a mzdových nákladů a dále nákladů na výrobní režii, která zahrnuje nepřímé mzdy, odpisy, režijní materiál a služby. Tyto náklady jsou rozvrženy na základě plánovaných kapacit jednotlivých výrobních středisek.

Oceňování pohledávek a závazků

Pohledávky se oceňují jmenovitou hodnotou a pohledávky pochybné se oceňují ve snížené hodnotě o opravné položky na vrub nákladů na jejich realizační hodnotu. Na druhé straně závazky respektive krátkodobé i dlouhodobé úvěry se vykazují ve jmenovitých hodnotách. Za krátkodobý úvěr se považují všechny úvěry s datem splatnosti do jednoho roku od rozvahového dne, a to i včetně takto vymezené části dlouhodobých úvěrů.

Podmíněné závazky jsou považovány za pravděpodobné závazky, které nejsou zcela pod kontrolou společnosti spojené s vysokou nejistotou při stanovení jejich výše, titulu nebo termínu plnění a z tohoto důvodu tak nejsou vykázány v rozvaze. Mezi tyto významné závazky, které nejsou v rozvaze společnosti vykázány, patří nájemní smlouvy na pronájem skladovacích prostor uzavřené na dobu neurčitou, avšak některé z nich již byly v průběhu vypovězeny a ukončeny.

Devizové operace

V případě, že společnost pořídí majetek či závazky v cizí měně, oceňují se v českých korunách pevným měsíčním kurzem stanoveným na základě denního kurzu České národní banky k prvnímu dni v měsíci, kdy byly pořízeny. K rozvahovému dni se oceňují kurzem ČNB platným k 31. 12. Kurzový zisk popřípadě kurzová ztráta se účtují do výnosů nebo nákladů běžného roku.

Účtování výnosů a nákladů

U výnosů a nákladů společnost uplatňuje časové rozlišení, to znamená, že výnosy i náklady účtuje do období, se kterým věcně i časově souvisí. Výnosy, které má společnost z prodeje vlastních výrobků a poskytnutých služeb zaznamenává v okamžiku, kdy dle smluvního ujednání dojde ke splnění dodávky či poskytnutí služby. Tyto výnosy pak vykazuje v hodnotě snížené o veškeré poskytnuté slevy a daň z přidané hodnoty. (Výroční zpráva za rok 2015, 2016)

6.2 Povinnost auditu

Povinnost auditu účetní závěrky je dána zákonem o účetnictví, který stanovuje podmínky pro ověření účetních výkazů auditorem. Do roku 2015 platily následující kritéria:

- úhrn hodnoty aktiv 40 000 000 Kč,
- výše čistého obratu 80 000 000 Kč,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců 50.

Aktivita se rozumí hodnota aktiv celkem jako úhrn stálých a oběžných aktiv z rozvahy v hodnotě neupravené o položky jako jsou odpisy, rezervy nebo opravné položky. Tato aktiva jsou v rozvaze uvedena ve sloupci brutto a jejich hranice je 40 mil. Kč.

Obratem respektive čistým obratem chápeme pro účely zákona o účetnictví výnosy snížené o prodejní slevy, daň z přidané hodnoty a jiné daně s obratem přímo související, přepočtené v poměru počtu započatých měsíců trvání účetního období, pokud účetním obdobím není 12 měsíců. Kritériem je hranice 80 mil. Kč.

Počet zaměstnanců uváděný jako průměrný přepočtený stav zaměstnanců je výsledkem výpočtu ročního průměru těchto zaměstnanců s odvodem na sociální pojištění v jednotlivých měsících. Kritériem pro povinný audit účetní závěrky je hranice 50 zaměstnanců. Martínková (2013) z vlastní zkušenosti dodává, že počet

zaměstnanců zpravidla není kritériem pro povinný audit, protože při překročení tohoto kritéria jsou již limity u prvních dvou kritérií rovněž překročeny.

ITAB Shop Concept CZ, a. s. je akciovou společností a u té povinnosti mít účetní závěrku ověřenou auditorem nastává tehdy, kdy je dosaženo nebo překročeno alespoň jedno z výše zmiňovaných kritérií. Povinný audit účetní závěrky se provádí poprvé za druhé účetní období, ve kterém bylo kritérium překročeno.

Následující tabulka uvádí hodnoty jednotlivých kritérií společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s. v letech 2011 až 2015.

Tab. 3 Povinnost auditu společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s. v letech 2011 - 2015

Kritéria / Rok	2011	2012	2013	2014	2015
Aktiva (v mil. Kč)	1 280	1 041	1 064	1 100	1 119
Obrat (v mil. Kč)	881	588	569	784	697
Zaměstnanci	287	272	245	275	304
Povinný audit	Ano	Ano	Ano	Ano	Ano

Zdroj: Účetní závěrka za rok 2011-2013, Výroční zpráva za rok 2014-2015, Annual report 2011-2015, vlastní zpracování

V tabulce jsou vyčíslena jednotlivá kritéria pro povinnost auditu účetní závěrky, která byla popsána výše, a to v letech od roku 2011 až do poslední známé účetní závěrky společnosti roku 2015. U jednotlivých uvedených kritérií zvláště je potřeba sledovat zákonem stanované limity a vyhodnotit, zda jich bylo dosaženo nebo překročeno či tohoto limitu vůbec nedosahují.

Prvním sledovaným kritériem je hodnota celkových aktiv společnosti ITAB uvedené v rozvaze ve sloupci brutto. Hodnota dlouhodobého majetku a oběžných aktiv převyšuje 1 miliardu Kč a spolehlivě tak překračuje limit úhrn hodnoty aktiv ve všech sledovaných letech. Tato podmínka je tedy pro povinnost ověřit účetní závěrku auditorem splněna.

Druhým kritériem, které je sledováno, je výše čistého obrátu neboli součtu výnosů z výkazu zisku a ztráty. Výše obrátu společnosti ITAB dosahuje řádu několika stovek milionů korun za každý rok, a to znamená, že limit čistého obrátu pro povinnost auditu je překročen a podmínka je také splněna.

Třetím a posledním kritériem, které zákon pro povinnost auditu účetní závěrky uvádí, je průměrný přepočtený stav zaměstnanců ve společnosti. Údaje převzaté z ročních reportů zveřejněných mateřskou společností říkají, že počet zaměstnanců v ITAB Shop Concept CZ, a. s. je velmi vysoký a s počtem přesahující 300 v roce 2015 se řadí dokonce mezi čtyři společnosti s největším počtem zaměstnanců

v celé skupině ITAB. Z toho vyplývá, že i poslední podmínka povinnosti auditu je rovněž splněna.

Výsledkem shrnutí všech tří kritérií je to, že ITAB Shop Concept CZ, a. s. výrazným způsobem převyšuje jak limit pro úhrn celkových aktiv, tak i limit čistého obratu a počtem svých zaměstnanců je také vysoko nad uvedenou hranicí. V každém roce ze sledovaného období splňuje všechny podmínky a má povinnost auditu účetní závěrky ze zákona.

Předpoklad těchto podmínek společnost naplnila i v několika letech předcházející počátku sledovaného období, tzn. i v roce 2010, proto má tuto povinnost uvedenou v tabulce už za rok 2011 a tento rok tak není považován za rok výchozí vzhledem k povinnosti ověřit účetní závěrku auditorem.

6.3 Fáze auditu ve společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s.

V následujícím textu budou popsány jednotlivé fáze auditu ve vybrané společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s. tak, jak jdou chronologicky za sebou. Diplomová práce se tedy bude v první řadě zabývat posouzením rizika zakázky včetně stanovení podmínek dané zakázky a podpisu smlouvy obou zúčastněných stran. Dále pak jak auditor porozumí kontrolnímu prostředí vybrané účetní jednotky, jak posoudí auditorské riziko a jak stanoví plánovanou hladinu významnosti. Poté bude znázorněn předpokládaný časový harmonogram průběhu auditu a bude zahájena předběžná kontrola včetně provedení testů. Na závěr se auditor vyjádří k předpokládanému budoucímu vývoji dané účetní jednotky, posoudí možné následné události, které mohou vzniknout po rozvahovém dni, a nakonec na základě získaných informací vydá zprávu auditora.

Posouzení rizika zakázky

Povinností auditora v rámci posouzení rizika zakázky je každoročně i u opakujících se auditorských zakázek vyplnit dotazník týkající se přijetí zakázky obsahující otázky, které musí vyhodnotit ještě před uzavřením smluvního vztahu.

Auditor před konkrétní zakázkou se společností ITAB Shop Concept, a. s. zjišťoval všechny potřebné informace k tomu, aby mohl vyplnit dotazník (odkaz 110) zahrnující následující otázky:

Tab. 4 Dotazník pro přijetí zakázky ve společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s.

Postup	Komentář
1. Došlo u zakázky ke změně rozsahu požadovaných služeb nebo jiných podmínek?	NE
2. Byly dodrženy všechny požadavky pro přijetí nové zakázky či pokračování smluvního vztahu, které jsou uvedeny ve vnitřních pravidlech auditorské společnosti?	ANO
3. Existují skutečnosti ohrožující nezávislost?	NE
4. Existují okolnosti, které by mohly zpochybnit integritu vlastníků či vedení účetní jednotky?	NE
5. Máme dostatečnou časovou kapacitu a jiné zdroje a znalosti, které umožňují realizovat zakázku v souladu se standardy?	ANO
6. Vyžaduje audit určité specializované znalosti, jež mohou vyžadovat zapojení specialistů?	NE
7. Existují některé záležitosti zjištěné při předchozích auditech, které je třeba zvážit před přijetím zakázky?	NE
8. Vyskytly se nějaké zvláštní či nové okolnosti, které zvyšují riziko zakázky?	NE
9. Bude si účetní jednotka moci dovolit platit naši odměnu?	ANO

Zdroj: Příručka pro provádění auditu (2006), vlastní zpracování

Celkové vyhodnocení rizika zakázky, v tomto případě u zakázky, která se mezi auditorem a společností ITAB Shop Concept CZ, a. s. již po několikáté opakuje, bylo podpořeno vyhodnocením rizik pro opakující se zakázku. Tento dotazník je vhodné zodpovědět, aby se auditor mohl zodpovědně rozhodnout, zda bude v zakázce se stávajícím klientem dále pokračovat, či nikoliv.

Při vyhodnocení rizik opakující se zakázky auditor odpovídal na tyto okruhy otázek, které obsahují:

- charakter a bezúhonnost potenciálního klienta,
- odbornou znalost,
- vyhodnocení nezávislosti,
- vyhodnocení rizika zakázky,
- omezení v rozsahu.

K tomuto výše uvedenému výčtu okruhů otázek může auditor dle svého uvážení zvolit další podrobnější otázky týkající se vyhodnocení nezávislosti a rizikových faktorů, doplněné o jiné poznámky a komentáře.

Jakmile měl auditor veškeré informace získané především od vedení společnosti a hlavní účetní k dispozici, vyplnil dotazník pro přijetí zakázky a vyhodnotil všechny skutečnosti, které by mohly bránit při výkonu této zakázky, nebo kde by byla ohrožena jeho nezávislost a k těmto skutečnostem měl dostatečné informace, mohl vyhodnotit riziko spojené s touto účetní jednotkou u opakující se zakázky jako nízké.

Stanovení podmínek zakázky a podpis smlouvy

Skupina ITAB v rámci svých auditorských zakázek spolupracuje řadu let s jednou auditorskou společností s působností po celém světě. Mateřská společnost ITAB Shop Concept AB každoročně na své valné hromadě akcionářů mimo jiné oznámí, že pro audit účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky celé své skupiny bude využívat služeb auditorské společnosti Ernst & Young AB.

Dne 1. června 2015 proběhla v Boskovicích valná hromada akcionářů, v rámci které došlo ke schválení účetní závěrky za rok 2014 a také k rozdělení zisku. Na této valné hromadě došlo taktéž k ujednání, že pro účetní období roku 2015 bude audit ve společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s. provádět auditorská společnost Ernst & Young Audit, s. r. o.

Poté, co byla na valné hromadě za hlavní auditorskou společnost zvolena společnost Ernst & Young Audit, s. r. o., došlo k podpisu smlouvy mezi touto společností a společností ITAB Shop Concept CZ, a. s.

Smlouva o provedení auditu účetní závěrky byla podepsána dne 15. prosince 2015, ve které byly sjednány podmínky auditních zakázek. ITAB Shop Concept CZ, a. s. uzavřela smlouvu o provedení auditu v souladu s mezinárodním auditorským standardem ISA 210 s auditorskou společností Ernst & Young Audit, s. r. o. zapsaná v Komoře auditorů České republiky, která tímto byla pověřena o ověření účetní závěrky a výroční zprávy společnosti k poslednímu dni roku 2015. Auditorská společnost se tímto zavázala, že vydá odpovídající zprávu, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz v souladu s právními předpisy a zda údaje obsažené ve výroční zprávě jsou ve všech významných ohledech v souladu s příslušnou účetní závěrkou. V rámci toho se rovněž auditorská společnost zavázala k provedení tzv. Stanovených Reportingových Postupů na ověření konsolidačního balíčku skupiny tak, jak vyžaduje skupinový auditor mateřské společnosti ITAB Shop Concept AB. Vše co se týče tohoto konsolidačního celku, tak společnost bude přijímat instrukce a reportovat právě výhradně skupinovému auditorovi, vůči kterému nese rovněž výlučnou odpovědnost.

Porozumění kontrolnímu prostředí

Aby auditor porozuměl kontrolnímu prostředí společnosti, ve které má audit provádět, musel si odpovědět na otázky týkající se vedení společnosti, spolehlivosti účetního systému a vnitřního kontrolního systému a specifikovat možná rizika z nich vyplývající.

Tab. 5 Kontrolní formulář porozumění kontrolnímu prostředí ITAB Shop Concept CZ, a. s.

Specifikace rizik	ANO	NE
Charakteristika vedení společnosti		
Je vedení společnosti ochotno akceptovat neobvyklá obchodní rizika?		✓
Jsou rozhodovací pravomoci dostatečně delegovány?	✓	
Odpovídá delegace rozhodovacích pravomocí odpovědnosti za rozhodnutí?	✓	
Využívá vedení společnosti pro rozhodování účetních informací?	✓	
Charakteristika spolehlivosti účetního systému		
Je informační systém dostatečný a spolehlivý?	✓	
Bere vedení na vědomí nedostatky účetního systému a snaží se je odstranit?	✓	
Jsou účetní pracovníci dostatečně zkušení a kompetentní?	✓	
Odpovídají účetní pracovníci za informace poskytované vedení?	✓	
Charakteristika vnitřního kontrolního systému		
Má společnost vnitřní kontrolní útvar nebo vnitřního auditora?		✓
Má vypracované směrnice pro jednotlivé oblasti a dodržuje je?	✓	
Má používaný software zabudované vnitřní kontroly?	✓	
Je k dispozici evidence provedených kontrol?		✓

Zdroj: Sedláček (2001), vlastní zpracování

Jak můžeme vidět ve výše uvedené tabulce, tak auditor si vyplnil pomocný kontrolní formulář, který mu pomohl zodpovědět otázku ohledně četnosti testů. Auditor na většinu otázek dostal kladnou odpověď, například, že ve společnosti jsou dostatečně delegovány rozhodovací pravomoci a jejich odpovědnost a také, že vedení společnosti využívá pro rozhodování účetních informací. V oblasti spolehlivosti účetního systému byl utvrzen v tom, že je systém společnosti dostatečně spolehlivý a že pracovníci jsou dostatečně zkušení, kompetentní a za informace jsou odpovědní svému vedení. Z formuláře se také auditor dozvěděl, že společnost má v jednotlivých oblastech dobře vypracované směrnice a že software, který společnost využívá, disponuje vnitřní kontrolou.

Na druhou stranu se ve formuláři objevily celkem tři záporné odpovědi, kdy ale první z nich hovoří ve prospěch společnosti, a to tak, že není ochotna přijímat neobvyklá obchodní rizika. Nedostatkem ale může být to, že společnost nyní nemá zvoleného vnitřního auditora, který by vnitřní kontrolu prováděl a pak také to, že si společnost nevede evidenci o prováděných kontrolách. V současné době tedy pozici vnitřního auditora ve společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s. zastává finanční ředitel ve spolupráci s účetním oddělením. Tyto dvě negativní odpovědi ale nesignalizují pro externího auditora větší problémy a rizika.

Závěrem lze tedy konstatovat, že při převažujících kladných odpovědích na otázky z kontrolního formuláře v rámci porozumění kontrolnímu prostředí společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s. se auditor mohl na její vnitřní kontrolní systém spolehnout a nebyl tak nucen provádět další testy kontrol.

Posouzení auditorského rizika

Auditorské riziko je tvořeno ze tří složek, a to z přirozeného neboli inherentního rizika a kontrolního rizika vnitřního kontrolního systému společnosti, které existují nezávisle na auditu a z rizika zjišťovacího, které závisí na činnosti auditora.

Auditor každou z těchto složek vyhodnocuje a přiřazuje jí určitý stupeň rizika jako nízké, střední nebo vysoké. Při kvantifikaci přirozeného rizika a jeho náchylnosti k chybám vyhodnotil toto riziko jako nízké i s přihlédnutím na své osobní zkušenosti ve společnosti z minulosti a při kvantifikaci rizika v souvislosti s tím, že vnitřní kontrolní systém společnosti nezabrání vzniku nesprávností respektive, že ji včas neodhalí a neopraví, vyhodnotil toto riziko jako střední, protože kontroly neprobíhají tak často, jak by si sám představoval.

Tab. 6 Posouzení auditorského rizika ve společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s.

Riziko	Míra rizika			Rozsah testů
Přirozené	nízká	střední	vysoká	
Kontrolní	nízká	střední	vysoká	
Zjišťovací	nízká	střední	vysoká	
Auditorské	Celkové přijatelné riziko auditora je 5 %			Nízká úroveň

Zdroj: Vlastní zpracování

V případě, že auditor ve společnosti zjistí nízké až střední přirozené a kontrolní riziko, jako je tomu v tomto případě, může se na vnitřní kontrolní systém spolehnout a připustit vyšší míru zjišťovacího rizika. Může tak provést relativně nízký počet testů věcné správnosti a přesto udržet auditorské riziko na přijatelné úrovni. Auditor se tedy ve společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s. na její kontrolní systém spolehl a provedl testy věcné správnosti v nižší míře, než kdyby se na systém kontrol spolehnout nemohl.

Stanovení plánované hladiny významnosti

Významnost stanovuje auditor na základě svého odborného úsudku při plánování auditu, a to s přihlédnutím na posouzení rizika zakázky. Skutečnost je považována za významnou, zda by změnila či ovlivnila rozhodnutí informované osoby. Pokud by se tak nestalo, můžeme ji považovat za nevýznamnou.

Existuje několik možných způsobů jak hladinu významnosti určit. Nejběžnější variantou je stanovení přiměřené základny. Tuto základnu auditor určí jako položku z účetní závěrky, u které se domnívá, že se na ni uživatel zaměří. Auditor může stanovit procentní sazbu nebo procentní rozpětí pro stanovení hladiny významnosti jako základnu u následujících položek:

- 0,5 - 1,5 % celkových aktiv,
- 0,5 - 1,5 % výnosů,
- 5 - 10 % zisku před zdaněním.

V níže uvedené tabulce jsou vymezeny hodnoty jednotlivých kritérií společnosti za rok 2015, ze kterých následně auditor prostřednictvím zvoleného procenta vyčíslil hladinu významnosti.

Tab. 7 Kvantifikace hladiny významnosti ve společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s. za rok 2015

Kritérium	Hodnota v tis. Kč	Použité procento	Hladina významnosti v tis. Kč
Aktiva	1 119 412	1 %	11 194
Výnosy	696 964	1 %	6 969
Zisk před zdaněním	38 986	10 %	3 898

Zdroj: Příručka pro provádění auditu (2006), Výroční zpráva za rok 2015 (2016), vlastní zpracování

Jako nejvhodnější kritérium pro stanovení hladiny významnosti bylo auditorem vybráno kritérium hodnoty výnosů známé k poslednímu rozvahovému dni. Pro určení hodnoty základny výnosů zvolil sazbu ve výši 1 % celkových výnosů.

Auditor i na základě svých minulých zkušeností nedoporučoval zvolit základnu pro výpočet hladiny významnosti zisk před zdaněním a na základě toho, že má společnost část svého dlouhodobého majetku pořízenou v rámci operačního leasingu, tak ani variantu s aktivy nevyhodnotil jako nejvhodnější. Na základě těchto důvodů byla jako základna zvolena hodnota výnosů a doporučené procentní rozpětí bylo ponecháno přímo v jeho středu.

Zvolená materialita po zaokrouhlení dle zásad matematiky na tisíce nahoru činí 7 000 tis. Kč. Tato výše hladiny významnosti tedy určuje hodnotu potenciálních nesprávností účetních výkazů, kterou jejich uživatelé mohou považovat za významnou.

Hladina prováděcí významnosti, která se obvykle pohybuje mezi 60 – 90 % významnosti byla zvolena v horní části intervalu na 80 % z důvodu opakující se auditované zakázky ze strany auditora a dostatečné znalosti účetní jednotky, proto nebyl důvod volit nižší procento. Prováděcí významnost byla tedy vyčíslena v hodnotě 5 600 tis. Kč.

Poslední hodnotou, kterou auditor musel při kvantifikaci významnosti stanovit je hranice jednoznačně nepodstatných nesprávností. Jedná se o hodnotu, do které budou nesprávnosti považovány jako nepodstatné a nebudou tak dále vyhodnocovány a neobjeví se ani v přehledu nesprávností. Hranice nepodstatných nesprávností byla zvolena ve výši 3 % z celkové významnosti a je tak kvantifikována na 210 tis. Kč. To znamená, že do této hranice nebudou zjištěné nesprávnosti dále vyhodnocovány.

Pro přehlednost jsou všechny stanovené hladiny významnosti, které jsou obsaženy v příručce pro provádění auditu v odkazu 170 – stanovení významnosti (materiality) shrnuty v následující tabulce.

Tab. 8 Určení hladiny významnosti ve společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s.

Společnost ITAB Shop Concept CZ, a. s.	
Celková hladina významnosti - 1 % z celkových výnosů	7 000 tis. Kč
Prováděcí hladina významnosti - 80 % celkové významnosti	5 600 tis. Kč
Hranice nepodstatných nesprávností - 3 % celkové významnosti	210 tis. Kč

Zdroj: Příručka pro provádění auditu (2006), vlastní zpracování

Časový harmonogram průběhu auditu

	1. června 2015 – jmenování auditora na VH pro účetní období (2015)
	15. prosince 2015 – podpis Smlouvy o provedení auditu mezi E&Y a ITAB
	31. prosince 2015 – provádění inventarizace majetku a závazků ITAB
	2. března 2016 – zahájení auditorské činnosti ve společnosti ITAB
	30. června 2016 – vyhotovení písemné zprávy auditora E&Y
	29. července 2016 – zveřejnění zprávy včetně výkazů ve Sběrce listin

Dne 1. června 2015 na valné hromadě v Boskovicích v sídle české dceřiné společnosti skupiny ITAB vlastníci rozhodli a jmenovali statutárním auditorem na účetní období od 1. ledna 2015 do 31. prosince 2015 Ernst & Young Audit, s. r. o. Skupina ITAB s touto auditorskou společností spolupracuje již řadu let a spoléhá se na jejich služby v oblasti auditu účetní závěrky a výroční zprávy.

Smlouvu o provedení auditu mezi ITAB Shop Concept CZ, a. s. v zastoupení předsedy a místopředsedy představenstva a Ernst & Young Audit, s. r. o. jménem

výkonné ředitelky na základě plné moci stvrdili svým podpisem 15. prosince 2015. Ve smlouvě se dohodli na ověření účetní závěrky a výroční zprávy společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s. včetně ověření údajů konsolidačního balíčku skupiny tak, jak vyžaduje mateřská společnost ITAB Shop Concept AB.

Povinnost inventarizace majetku a závazků je dána zákonem o účetnictví, kde cílem je kontrola věcné správnosti účetnictví a zároveň reálnosti ocenění majetku. Společnost ITAB Shop Concept CZ, a. s. provedla jak fyzickou inventuru hmotného majetku, tak i dokladovou inventuru u ostatního majetku a závazků. Inventarizaci společnost provedla k poslednímu dni účetního období, tedy k 31. prosinci 2015. Vzhledem k náročnosti provedení inventarizace společnost vykonává kontrolu v rozmezí dvou měsíců, a to počínaje měsícem předcházející rozvahovému dni až po měsíc, který po tomto dni následuje.

Zahájení auditorské činnosti ve společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s. začaly po vzájemné dohodě auditované a auditorské společnosti dne 2. března 2016. Ze všeho nejdříve se auditor seznámil s používanými účetními metodami a postupy, dále také s vývojem účetní jednotky a průběžnými výsledky. Další kroky auditora probíhaly s přihlédnutím na provozní potřeby společnosti.

Dne 30. června 2016 proběhlo vyhotovení zprávy nezávislého auditora Ernst & Young Audit, s. r. o., která samozřejmě obsahuje také výrok auditora podávající názor na účetní závěrku a ostatní informace týkající se výroční zprávy.

Výroční zpráva společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s. k 31. prosinci 2015, která mimo jiné obsahuje i zprávu nezávislého auditora, byla vyhotovena a schválena valnou hromadou 30. června 2016 a založena a zveřejněna do Sbírký listin obchodního rejstříku vedená u Krajského soudu v Brně dne 29. července 2016, což je v souladu s termínem uvedeným v zákoně o účetnictví.

Doba trvání smlouvy o provedení auditu začala běžet dnem podpisu smlouvy obou zúčastněných stran a byla ukončena dnem dokončení služeb sjednané auditorské zakázky ze strany auditora.

Plán auditu, časový harmonogram a jeho rozsah vycházel z posouzení vnitřního kontrolního systému auditované společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s. Posouzení vycházelo výhradně za účelem vytvoření tohoto plánu a stanovení povahy včetně časového rámce a rozsahu auditorských postupů. Na druhou stranu ale nebylo předmětem dané smlouvy o provedení auditu hodnotit vnitřní kontrolní systém společnosti, ale v případě zjištění nedostatků při auditu účetní závěrky na ně měl auditor písemnou formou upozornit.

Předběžná kontrola a provedení testů

Ještě před tím než začal auditor sestavovat konkrétní plán testů vnitřních kontrol a testů věcné správnosti vyzval účetní jednotku k tomu, aby mu poskytla podklady nutné k ověření účetnictví a následně účetní závěrky. Tyto informace poskytnuté společností auditorovi jsou nazývané jako tzv. předaudit.

Všechny požadavky na tento předaudit se vztahovaly k období za první tři čtvrtletí sledovaného účetního období, a to tedy k 30. září 2015. Auditor v tomto případě požadoval od společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s. následující podklady:

- předvahu,
- obecné informace,
- nákupy,
- prodeje,
- mzdy a personalistiku,
- zásoby,
- majetek,
- transakční testy.

Předvahu k datu 30. 9. 2015 si a auditor od společnosti vyžádal z toho důvodu, aby měl přehled nejen o počátečních a konečných stavech, které jsou zřejmé z rozvahy nebo z výsledovky, ale aby viděl především obraty strany MD a D na jednotlivých účtech aktiv, pasiv, nákladů a výnosů ve sledovaném období.

Další informace se týkaly obecně o účetní jednotce. Auditor si vyžádal zápisy z porad managementu od začátku roku do data předaudit, dále chtěl znát aktuální rozpočet včetně jeho porovnání na aktuální výsledky nebo rozhodnutí o rozdělení zisku za předchozí období. Součástí byly i informace o případných podvodech nebo soudních sporech, o jakýchkoli významných nerutinních transakcích, jako i kopie významných smluv o nájmu, úvěru atp. uzavřených v tomto roce a scan loňského daňového přiznání.

Dalšími body na seznamu požadavků byly informace, potřebné pro provedení průchozích testů auditora v jednotlivých oblastech, které se týkají nákupu, prodeje, mezd a personalistiky a zásob. Kategorie nákup byla ještě dále rozdělena na nákup materiálu a nákup služeb. U všech nákupů požadoval auditor nákupní kontrakty a nákupní objednávky včetně jejich potvrzení, fakturu a její zaúčtování, bankovní výpis nebo jiný doklad o zaplacení a také platbu a kurzový rozdíl včetně účtování. Konkrétně u nákupu materiálu kromě toho i dodací list popřípadě jiný dokument, který potvrzuje přijetí materiálu a příjemky materiálu a zboží. Při nákupu služeb také předávací protokol.

Pro průchozí test u prodeje výrobků auditor žádal objednávky popřípadě smlouvy o prodeji a také potvrzení objednávky společností. Součástí prodeje byl i zakázkový list nebo dodací list, který byl potvrzen zákazníkem. Samozřejmě nechyběla faktura a výdejka ze skladu hotových výrobků včetně bankovního výpisu či jiného dokladu o zaplacení a kurzových rozdílech a jejich zaúčtování.

V oblasti mezd a personalistiky si auditor vyžádal nejprve aktuální seznam zaměstnanců k datu 30. září 2015 a organizační strukturu celé společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s. Pro průchozí test pak dokumentaci nového zaměstnance, který nastoupil do společnosti od 1. ledna 2015 do data předaudit, ale i záznam o zaměstnanci, který v tomto období ze společnosti odešel, a to dohodu o ukončení

pracovního poměru včetně důkazu ze mzdového systému společnosti o tom, že za následující měsíc po jeho odchodu nebyla tomuto zaměstnanci vyplacena mzda. Co se však týče nového zaměstnance, důležitý byl pro auditora mzdový výměr, pokud tedy ovšem nebyl součástí smlouvy, dále docházka, výplatní páska, bankovní výpis s vyplacenou mzdou, měsíční mzdová rekapitulace včetně zaúčtování, a to vše za jeden libovolný měsíc.

Součástí dalších požadavků předaudit, které si auditor přál vidět, byly podklady pro správné vyhodnocení zásob. Po společnosti vyžadoval jeden náhodně vybraný druh materiálu a pak také seznam veškerých pohybů zásob, které se uskutečnily v roce 2015. Tento seznam pohybů zásob auditor chtěl z důvodu, aby mohl zkontrolovat ocenění těchto zásob metodou váženého aritmetického průměru. Poté auditor také požadoval fakturu, na které by si mohl ověřit správnost zaúčtování zásob. Zejména pak chtěl vidět rozdíl mezi pořizovacími náklady a prodejní cenou. V neposlední řadě pak auditor v rámci této oblasti požadoval kalkulaci nákladů na výrobu jednoho výrobku.

V rámci majetku byl ze všeho nejdůležitější investiční plán a hlavně soupis majetku k 30. září 2015. Auditora zajímal nejenom majetek pořízený, ale i majetek v tomto sledovaném období vyřazený. U pořízeného majetku kontroloval smlouvu na nákup majetku, faktury a jejich zaúčtování, předávací a zařazovací protokol plus zaúčtování zařazení majetku a také kartu majetku ze systému, ve které bude vidět měsíční účetní popřípadě i daňové odpisy. Předmětem kontroly ze strany auditora u vyřazeného majetku pak byl vyřazovací protokol, zaúčtování vyřazení majetku a rovněž karta majetku, ze které vyplývá, že majetek byl skutečně vyřazen.

Posledním z vyžadovaných podkladů předaudit byly pro auditora vybrané údaje potřebné k provedení transakčních testů. Obsahem těchto testů byly detaily výsledkových účtů k 30. září 2015 za celý rok, a to nákladového účtu 518 – Ostatní služby a vybraných výnosových účtů 601 – Tržby za vlastní výrobky, 602 – Tržby z prodeje služeb a 604 – Tržby za zboží. Pro provedení transakčních testů je také důležitý seznam přijatých a vystavených faktur za celý rok a soupis pohledávek a závazků ke dni předvahy.

Výše uvedený výčet dokumentů měl tedy auditor společnosti Ernst & Young Audit, s. r. o. k dispozici pro předaudit, neboli pro předběžnou kontrolu účetnictví. Auditor veškeré dokumenty přezkoumal a na základě této provedené kontroly provedl testy vnitřních kontrol a testy věcné správnosti při provádění řádného auditu. Na základě provedeného předaudit se auditor přesvědčil, že společnost ITAB Shop Concept CZ, a. s. vede své účetnictví tak, aby podávalo věrný a poctivý obraz. Při provádění samotného auditu pak usoudil, že nebude potřeba provádět výše zmíněné testy ve zbytečně velkém rozsahu. Provedl proto pouze nezbytně nutné testy k tomu, aby mohl řádně vyslovit výrok, zda účetní závěrka společnosti věrný a poctivý obraz skutečně podává. V rámci prováděných testů auditor využil zejména metody výběru vzorků, na základě čehož si v účetnictví náhodně vybíral a ověřoval, že je účetní závěrka správně sestavená a v souladu s českými právními předpisy.

Předpokládaný budoucí vývoj účetní jednotky

Společnost ITAB Shop Concept CZ, a. s. se v posledních letech jeví jako stabilní účetní jednotka. Ve vybraných finančních ukazatelích jako například z hlediska obratu nebo vykázaného hospodářského výsledku také nevykazuje výrazné rozdíly mezi jednotlivými roky. U tržeb za vlastní výrobky, služby, zboží a materiál byl sice zaznamenán mírný pokles oproti předchozímu roku, stejně tak jako u provozního hospodářského výsledku a hospodářského výsledku po zdanění za účetní období. Nejednalo se však o nic dramatického z pohledu budoucího vývoje. Tento dopad mohl být zapříčiněn pouze mírným utlumením investic největšího odběratele, na straně druhé ITAB Shop Concept CZ, a. s. využil zajímavé příležitosti a vynaložil nemalé finanční prostředky v oblasti investic na nové přípravky a nástroje týkající se oblasti výroby.

Česká společnost skupiny ITAB tak bude i nadále hlavním výrobcem a zároveň dodavatelem regálových systémů pro přední evropské obchodní řetězce, avšak nejenom ty. Jako zákazníci totiž budou i nadále vystupovat sesterské společnosti v rámci celé skupiny ITAB. V oblasti pokladních boxů by společnost ráda rozšířila sortiment výrobků a do nabídky zařadila novou položku, dodávanou jednou ze společností ITAB Švédsko.

Společnost ITAB Shop Concept CZ, a. s. posoudila veškeré informace, které měla k dispozici. Na základě těchto dostupných informací pak společnost došla k závěru, že bude schopna po dobu minimálně jednoho roku od rozvahového dne pokračovat v nepřetržitém trvání. Tuto skutečnost pak následně potvrdil i sám externí a nezávislý auditor ze společnosti Ernst & Young Audit, s. r. o.

Posouzení následných událostí

Skutečnosti, které nastanou mezi rozvahovým dnem a dnem sestavení účetní závěrky nazýváme jako následné události a ty mohou jakýmsi způsobem ovlivňovat informace v účetní závěrce. U společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s. se v tomto období po rozvahovém dni zjistily následující skutečnosti:

- leden 2016 – doručení rozsudku Krajského soudu v Brně,
- duben 2016 – prodej výrobního areálu v Blansku,
- červen 2016 – rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství.

Hned z počátku roku společnost ITAB Shop Concept CZ, a. s. obdržela rozsudky Krajského soudu v Brně a také rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ve věci týkající se daně z příjmů právnických osob z minulých účetních období. Ve společnosti totiž probíhala kontrola z finančního úřadu za zdaňovací období 2007, 2008 a 2009. Výsledkem bylo doměření daně z příjmů právnických osob včetně penále. Společnost ale s tímto nesouhlasila a v řádném termínu se odvolala. Odvolací ředitelství v Brně ale rozhodnutí Finančního úřadu v Boskovicích potvrdilo. To však společnost vedlo k podání žaloby ke Krajskému soudu v Brně. Zároveň také byla vyzvána k tomu, aby podala dodatečná daňová přiznání za roky 2010 a 2011, ve kterých si uplatnila daňové ztráty minulých let. Navzdory tomu, že společnost s tímto výrokem nesouhlasila, veškeré doměrky daně z příjmů právnických osob

včetně penále a úroku z prodlení proúčtovala a uhradila a zároveň na tyto doměrky rozpustila rezervu vytvořenou v roce 2013.

V lednu 2016 byly tedy společnosti nejprve doručeny rozsudky soudu, kterými bylo zrušeno rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství týkající se doměření daní a věc vrácena k dalšímu šetření. Dne 10. června 2016 pak padlo definitivní rozhodnutí, a to ve prospěch společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s. Došlo tedy k obnovení původní daňové povinnosti, respektive daňové ztráty. V souvislosti s tím na základě daňového řádu podala opět dodatečná daňová přiznání za všechny zdaňovací období, kterých se změna tohoto rozhodnutí týkala, ale tentokrát s nižší daňovou povinností. Poté finanční úřad kontroloval správnost podaných dodatečných přiznání, ale k datu sestavení účetní závěrky nebylo zatím známo jeho rozhodnutí.

Společnost tedy do konce účetního období roku 2016 očekávala zaúčtování do výnosů všechny položky týkající se této záležitosti, a to z důvodu snížení daňové povinnosti a výnos v podobě zaplacených úroků a penále, které byly zaúčtovány do nákladů, dále pak jako snížení nákladů na daň z příjmů a zaplacených daňových doměrků a penále, které byly zrušeny, poté co je společnost obdrží na svůj účet.

V dubnu 2016 se ještě společnost ITAB Shop Concept CZ, a. s. rozhodla prodat výrobní areál v Blansku, který již nevyužívala ke své činnosti. Tento areál získala odkupem od společnosti APOS Blansko, kde následně nějakou dobu provozovala výrobu svého sortimentu regálových systémů. Poté co společnost přesunula kompletní výrobu do nové výrobní továrny v Boskovicích, areál v Blansku se stal postupem času nadbytečný, a tak se ho rozhodla prodat.

Po rozvahovém dni nenastaly žádné další skutečnosti s výjimkou těch, které jsou popsány výše a vyžadovaly by úpravu v účetních výkazech, nebo které by bylo nutné zveřejnit v příloze účetní závěrky. Pokud však ještě nějaké další skutečnosti nastaly, tak nebyly natolik významné, aby vyžadovaly jejich zveřejnění.

Zpráva auditora

Auditor na základě smlouvy o provedení auditu vykonal audit účetní závěrky společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s., tedy ověřil rozvahu, výkaz zisku a ztráty k 31. prosinci 2015 a přílohu, která obsahuje další vysvětlující informace týkající se vybrané účetní jednotky.

Ve zprávě auditora také auditor poučil statutární orgán společnosti o odpovědnosti, a to tak, že za sestavní účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s českými právními předpisy a za takový vnitřní kontrolní systém, který je nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou, je zodpovědný on sám. Naopak auditorská společnost je odpovědná za to, že audit bude proveden v souladu se zákonem o auditorech, mezinárodními auditorskými standardy a souvisejícími aplikačními doložkami Komory auditorů České republiky a na základě toho vydá s přiměřenou jistotou výrok k účetní závěrce.

Dne 30. června 2016 tedy auditor mohl vyslovit svůj výrok na základě všech dostupných důkazních informací, které získal v průběhu konání auditorské činnosti a které poskytují dostatečný a vhodný základ k tomu, aby jej mohl vyslovit. Protože podle jeho názoru účetní závěrka společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s. podává věrný a poctivý obraz majetku a závazků, nákladů a výnosů a výsledku jejího hospodaření k 31. prosinci 2015 v souladu s českými účetními předpisy, vyslovil výrok bez výhrad.

6.4 Dílčí závěr

Ve společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s. se sídlem v Boskovicích byl za účetní období neboli kalendářní rok 2015 proveden audit účetní závěrky. Jeho povinnost vyplývá nejen na základě požadavků mateřské společnosti ITAB Shop Concept AB se sídlem v Jönköpingu, Švédském království, ale i z hlediska zákona o účetnictví, protože pravidelně a spolehlivě splňuje vytyčené podmínky pro povinnost auditu tímto zákonem. ITAB Shop Concept CZ, a. s. totiž několikanásobně převyšuje jak hodnotu celkových aktiv, tak hodnotu čistého obratu a také průměrný přepočtený počet zaměstnanců, který se ve skupině ITAB řadí vůbec k těm nejvyšším, a to z hlediska objemu výroby a počtu výrobních pracovníků.

Samotný proces auditu účetní závěrky ve společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s. byl rozdělen do několika fází, a to tak, jak jdou logicky za sebou v návaznosti na další jednotlivé fáze.

První fáze, kterou můžeme nazvat jako činnosti před uzavřením smlouvy o auditu, se zabývá posouzením rizika konkrétní zakázky, dále stanovením jejich podmínek a také podpisem smlouvy mezi oběma zúčastněnými stranami konkrétní zakázky. U posouzení rizika zakázky se v tomto případě jednalo o opakující se auditorskou zakázku, která trvá mezi společnostmi ITAB Shop Concept CZ, a. s. a vybranou auditorskou společností již několik let. Ale i u takové zakázky, která se pravidelně opakuje, bylo potřeba vyhodnotit několik dalších otázek týkajících se nově vzniklých informací o účetní jednotce ještě před uzavřením kontraktu. Ke zjištění všech potřebných informací použil auditor dotazník pro přijetí zakázky. Mimo jiné se zajímal o to, zda došlo ke změně rozsahu požadovaných služeb nebo podmínek, zda byly dodrženy požadavky pro pokračování smluvního vztahu nebo jestli existují některé další záležitosti či nové okolnosti, které zvyšují riziko a je třeba je zvážit ještě před přijetím zakázky. Po vyhodnocení všech otázek z různých okruhů se auditor mohl spolehlivě rozhodnout, že při pokračování spolupráce se stávajícím klientem u opakující se zakázky nebude nijak zvlášť riziková, protože nebude nic bránit výkonu auditorské činnosti a zároveň nebude ohrožena ani nezávislost vůči vybrané účetní jednotce. Za této situace pak mohlo na valné hromadě akcionářů dojít ke jmenování auditorské společnosti Ernst & Young Audit, s. r. o. jako statutárního auditora společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s. a k uzavření smlouvy o provedení auditu za předem sjednaných podmínek.

Po podpisu smlouvy o provedení auditu následovala fáze druhá známá jako předběžné plánovací procedury, kde se auditor snažil porozumět kontrolnímu prostředí společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s. Pomocí kontrolního formuláře se zajímal o oblasti jako je charakteristika vedení společnosti, spolehlivost účetního systému nebo také vnitřního kontrolního systému, a to z hlediska toho, jak jsou nastaveny vnitřní kontroly, aby mohl identifikovat možná rizika, která mohou vzniknout. Ve výsledku zkoumání kontrolního prostředí byla nalezena pouze menší rizika spojená s vnitřním kontrolním systémem, a to taková, že společnost nemá delegovaného vnitřního auditora, který by prováděl kontroly pravidelně v kratších časových intervalech, než je tomu dnes z pokynů mateřské společnosti a pak také to, že není k dispozici evidence o provedených kontrolách. Jelikož statutární auditor znal účetní jednotku již z minulých let, kontrolnímu prostředí ihned porozuměl a neshledal nic neobvyklého.

V další fázi v rámci vytvoření plánu auditu auditor prováděl mimo jiné posouzení auditorského rizika, stanovoval plánovanou hladinu významnosti a s přihlédnutím na ostatní okolnosti sestavil časový harmonogram průběhu celé auditorské zakázky. V rámci auditorského rizika auditor kvantifikoval přirozené, kontrolní a zjišťovací riziko. Přirozenému riziku přisoudil nízkou úroveň míry rizika, a to i vzhledem ke spolehlivosti účetního systému společnosti. Míru rizika kontrolního shledal jako střední, protože s vnitřním kontrolním systémem se mohou pojít i menší rizika vzniku potenciálních nesprávností. Na základě těchto dvou předehledných rizik pak auditor stanovil zjišťovací riziko jako vysoké, tak aby celkové riziko bylo neustále na přijatelné úrovni, a proto mohl naplánovat rozsah prováděných testů na nižší úrovni. Dále stanovil plánovanou hladinu významnosti z kritéria hodnoty výnosů, které se zdálo být jako nejvhodnější variantou, a to s využitím středu doporučeného intervalu ve výši 1 % z celkových výnosů. Po zaokrouhlení byla tedy celková hladina významnosti ve společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s. vyčíslena přesně na 7 milionů Kč. Prováděcí hladina významnosti byla zvolena jako 80% část z celkové významnosti, tedy ve výši 5,6 milionu Kč a jako poslední byla kvantifikována hranice jednoznačně nepodstatných nesprávností, a to ve výši 3 % celkové významnosti. Jako nepodstatné nesprávnosti jsou považovány skutečnosti do 210 tisíc Kč, které nebudou dále vyhodnocovány a nebudou tak ani v přehledu nesprávností. Součástí této fáze bylo také sestavení předběžného plánu o průběhu auditu. Začátek vzájemné spolupráce můžeme přiřadit již ke jmenování auditora na valné hromadě společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s. Ta dále pokračovala přes průběh tzv. předauditů a poté prostřednictvím samotného auditu účetní závěrky až po vyhotovení písemné zprávy auditora včetně výroku auditora ze společnosti Ernst & Young Audit, s. r. o.

Právě samotná auditorská činnost neboli jak předběžná kontrola, tak následné ověřování výkazů jsou předmětem další fáze auditorské zakázky. Jak již samotný název předběžné kontroly napovídá, tak ověřování správnosti účetnictví vybrané účetní jednotky proběhlo ještě před rozvahovým dnem, to znamená, že ještě před uzavřením všech účtů hlavní knihy v průběhu samotného účetního období. Tato předběžná kontrola je nazývána jako předaudit a datum této kontroly se vztahova-

lo k poslednímu dni třetího čtvrtletí účetního období. Auditor si tedy vyžádal všechny materiály a dokumenty za veškerou činnost uskutečněnou společností ITAB Shop Concept CZ, a. s. právě k tomuto datu. Předmětem požadovaných materiálů byla ze strany auditora mimo jiné předvaha, dále to byly obecné informace od vedení týkající se účetní jednotky a pak to byly účetní doklady, jako jsou např. objednávky, faktury, pokladní doklady a bankovní výpisy včetně účtování z vybraných oblastí kontroly. Při provádění řádného auditu pak za pomoci testů vnitřního kontrolního prostředí a testů věcné správnosti auditor ověřoval, zda účetní závěrka společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s. podává věrný a poctivý obraz a mohl tak vyslovit nezávislý výrok zda tomu tak skutečně je ve všech zkoumaných oblastech nebo má k něčemu výhrady.

Poslední a pro společnost také nejdůležitější fází procesu auditu byl závěr a vydání zprávy. V této fázi ještě auditor zkoumal a posuzoval následné události, které sice nastaly až po rozvahovém dni, ale i tak mohly více či méně ovlivnit účetní závěrku. Dále součástí této fáze bylo zhodnocení předpokladu budoucího vývoje účetní jednotky a závěr patřil zprávě auditora. Po rozvahovém dni tedy ve společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s. nastaly dvě významné skutečnosti, které bylo nutno popsat v příloze účetní závěrky. Jednalo se o rozsudek Krajského soudu v Brně, respektive o nové rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství týkající se doměrku daně z příjmů včetně penále a úroku z prodlení a jeho následného zrušení, protože na základě odvolání a poté i žaloby ke Krajskému soudu v Brně bylo dáno společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s. za pravdu. V následujícím účetním období proto společnost očekávala proúčtování všech výnosů týkajících se této záležitosti. V otázce budoucího vývoje účetní jednotky měl auditor jasno téměř ihned. Na základě všech dostupných informací se totiž účetní jednotka jeví za poslední roky jako stabilní ve vybraných finančních ukazatelích a nic nenasvědčuje tomu, že by nebyla schopna v příštích dvanácti měsících dále pokračovat v nepřetržitém trvání. Úplným závěrem poslední fáze auditorské zakázky bylo vydání zprávy auditora včetně výroku auditora. Předmětem auditorské zakázky bylo ověřit rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu, což bylo vlastně cílem celého auditu a důvodem, proč se audit účetní závěrky provádí. Tedy aby účetní závěra podávala věrný a poctivý obraz, a to zejména pro její uživatele, kteří na jejím základě dělají svá ekonomická rozhodnutí. Dne 30. června 2016 auditor tedy vyslovil výrok k účetní závěrce společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s., a to výrok bez výhrad.

6.5 Reporting

V rámci této kapitoly bude popsána metodika a identifikována struktura rozvahy a výkazu zisku a ztráty, a to jakým způsobem přistupuje ITAB Shop Concept CZ, a. s., jakožto dceřiná společnost ohledně výkaznictví a reportingu své mateřské společnosti ITAB Shop Concept AB. Česká společnost ITAB Shop Concept CZ, a. s. sestavuje reporting pravidelně, ve kterém přeposílá požadované údaje mateřské společnosti do Švédska, a to na měsíční bázi.

Podstatou reportingu je převedení českých účetních výkazů, konkrétně tedy rozvahy a výkazu zisku a ztráty do jednotné podoby, kterou mateřská společnost vyžaduje od všech svých dceřiných společností proto, aby mohla sestavit výkaz za celou skupinu ITAB, která působí po celém světě. Všechny dceřiné společnosti pak musí sestavit a odeslat svůj report, a to vždy do 20. dne měsíce, který následuje po měsíci, za který se report sestavuje.

Společnost ITAB Shop Concept CZ, a. s. sestavuje své výkazy podle toho, jak to vyžaduje česká právní úprava. Tyto výkazy jsou tedy sestaveny v druhovém členění nákladů a výnosů. Nicméně ale mateřská společnost zase své výkazy sestavuje v účelovém členění. Tudíž tento způsob vykazování vyžaduje i po svých dceřiných společnostech. Společnost ITAB Shop Concept CZ, a. s. je tak povinna každý měsíc přetransformovat své výkazy sestavné v druhovém členění do účelově členěných výkazů. Při sestavování měsíčního reportu postupuje společnost tak, že nejprve začíná výkazem zisku a ztráty a poté se zabývá rozvahou.

V rámci reportu jsou jednotlivé položky rozděleny podle toho, zda vznikly v rámci vztahu mezi mateřskou a dceřinou společností nebo byly uskutečněny mezi dceřinou společností a třetí osobou. Toto rozdělení sleduje mateřská společnost z toho důvodu, aby dokázala vyčíslit činnosti, které se dějí v rámci skupiny ITAB. Společnost ITAB Shop Concept CZ, a. s. v rámci skupiny ITAB uskutečňuje největší objemy transakcí se Švédskem včetně mateřské společnosti, Dánskem, Německem, Velkou Británií, se zeměmi BENELUXu, ale také Čínou, která je největším dodavatelem v rámci celé skupiny.

V reportu se nejprve nachází výkaz zisku a ztráty, tedy nejprve výnosy a poté náklady. Provozní výnosy jsou členěny na prodej zboží, služeb a na dopravu. Jak již bylo popsáno výše, tak každá položka výnosů je rozdělena na činnosti, které byly uskutečněny mezi společností ITAB Shop Concept CZ, a. s. a skupinou ITAB nebo mezi třetími stranami. V rámci skupiny ITAB se pak jednotlivé výnosy rozdělují konkrétně podle společností, v rámci kterých byly uskutečněny.

Po provozních výnosech následují tyto hlavní skupiny provozních nákladů:

- náklady na prodané zboží,
- odbytové náklady,
- administrativní náklady,
- ostatní provozní náklady.

Tyto výše uvedené náklady se v reportu skládají z jednotlivých podpoložek, mezi které patří výrobní náklady, osobní náklady, odpisy a další ostatní náklady. Každá uvedená skupina nákladů má své vlastní konkrétní podpoložky nákladů, ze kterých je tvořena.

Náklady na prodané zboží konkrétně obsahují materiálové náklady, náklady na zboží, přijaté služby, osobní přímé a nepřímé náklady a odpisy nehmotného majetku, budov, zařízení a vybavení a další náklady. V této skupině nákladů se jedná o náklady, které s prodaným zbožím přímo souvisí. To znamená osobní náklady

zaměstnanců výroby či odpisy výrobních hal a vybavení potřebného pro výrobu výrobků.

Odbytové náklady pak zahrnují v podstatě stejné položky jako náklady na prodané zboží pouze s tím rozdílem, že se zde jedná o osobní náklady zaměstnanců zabývající se odbytem a poměrné odpisy týkající se administrativních budov.

Administrativní náklady stejně jako náklady odbytové také zahrnují osobní náklady administrativních pracovníků a poměrné odpisy, které se týkají administrativních budov.

Ostatní provozní náklady dále obsahují celkem tři skupiny nákladů, mezi které patří náklady z pronájmu budov a zařízení, kurzové ztráty a ostatní provozní náklady. Mezi ostatní provozní náklady pak můžeme zařadit například rezervu na restrukturalizaci nebo ztrátu z prodeje majetku.

Stejně jako ostatní provozní náklady jsou v reportu i ostatní provozní výnosy, které zahrnují výnosy z pronájmu, kurzové zisky a ostatní provozní výnosy, do kterých patří zisk z prodeje majetku.

Odečteme-li od celkových provozních výnosů veškeré provozní náklady, pak dostaneme provozní výsledek hospodaření.

Po provozních nákladech a výnosech následují náklady a výnosy finanční, které nejsou rozděleny samostatně, ale vykazují se společně v jedné skupině. Do této skupiny patří například úrokové výnosy a úrokové náklady, výnosy z finančního majetku a dále ostatní finanční náklady a výnosy. Rozdíl mezi finančními výnosy a finančními náklady pak představuje výsledek hospodaření z finanční činnosti.

Mezi náklady a výnosy, které mateřská společnost sleduje v rámci činností dceřiných společností, patří tržby z prodeje zboží, služeb a dopravy, které již byly zmíněny u provozních výnosů. Dále pak materiálové náklady, náklady na zboží, na dopravu, výnosy z akcií, úrokové náklady a úrokové výnosy.

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že dceřiná společnost ITAB Shop Concept CZ, a. s. při sestavování měsíčního reportu týkajícího se výkazu zisku a ztráty musí veškeré své náklady a výnosy rozdělit do jednotlivých položek, které jí ukládá mateřská společnost. V rámci rozdělování pak musí ještě zvlášť vyčíslit náklady a výnosy, které vznikají mezi mateřskou a dceřinými společnostmi a mezi dceřinými společnostmi a třetími subjekty.

Po výkazu zisku a ztráty dále následuje rozvaha, která se člení na aktiva a pasiva. Rozvaha v reportu je na rozdíl od výkazu zisku a ztráty téměř totožná české rozvaze. Nejprve jsou tedy uvedena aktiva, která jsou v reportu členěna na stálá a oběžná aktiva. Do stálých aktiv patří nehmotná a hmotná aktiva. Mezi nehmotná aktiva patří goodwill a poté ostatní nehmotná aktiva. Hmotná aktiva se rozčleňují na pozemky a budovy a dále na stroje a vybavení. Hlavním rozdílem rozvahy a reportu je vykazování majetku a oprávek. V rozvaze jsou majetek a oprávek vykazovány jako dvě samostatné položky, tedy majetek je uveden v brutto hodnotě. Kdežto v reportu jsou tyto položky vykazovány v jednom řádku, to znamená již v netto hodnotě jako rozdíl majetku a oprávek. Do stálých aktiv pak patří i aktiva finanční, mezi které patří podíly ve skupině ITAB, dlouhodobé pohledávky, dlouhodobé

cenné papíry a odložená daň. Po stálých aktivech následují aktiva oběžná, kde hlavní skupiny tvoří zásoby, dlouhodobé pohledávky, krátkodobé pohledávky, krátkodobé investice, peníze a bankovní účty. Zásoby jsou vykazovány jako součet materiálu, polotovarů a výrobků včetně poskytnutých záloh na zásoby. Pohledávky jsou v reportu členěny podle data splatnosti, a to na pohledávky, které ještě nejsou po splatnosti, dále pak na pohledávky, které jsou po splatnosti do 30 dnů, 31 až 60 dnů a více jak 60 dnů. Do pohledávek dále patří náklady a příjmy příštích období a také ostatní pohledávky jako například pohledávky za zaměstnanci. Peníze a účty v bankách společnost ITAB Shop Concept CZ, a. s. dělí na korunové a valutové.

Pasiva jsou v reportu členěna na vlastní a cizí kapitál. Do vlastního kapitálu patří základní kapitál, ostatní kapitálové fondy, nerozdělený zisk minulých let, oceňovací rozdíly včetně výsledku hospodaření. Dále následuje cizí kapitál, mezi který patří rezervy, a to rezerva na důchody, rezerva na daň z příjmů a rezerva na odloženou daň, rezerva na záruky a ostatní rezervy. Mezi cizí kapitál dále patří dlouhodobé a krátkodobé závazky. Dlouhodobé závazky jsou tvořeny konvertibilními půjčkami, kontokorentními půjčkami, dlouhodobými neúročenými závazky a ostatními dlouhodobými závazky. Krátkodobé závazky jsou pak tvořeny závazky z obchodního vztahu, přijatými zálohami od zákazníků, výnosy a výdaji příštích období, krátkodobými úročenými i neúročenými závazky.

Stejně jako u výkazu zisku a ztráty, tak i v rámci rozvahy musí společnost ITAB Shop Concept CZ, a. s. rozdělit činnosti, které vznikají mezi mateřskou a dceřinou společností a které vznikají mezi třetími stranami. Při reportingu v rozvaze se takto musí rozdělit krátkodobé a dlouhodobé pohledávky a závazky.

Jak již bylo uvedeno výše, tak rozdíl ve struktuře rozvahy a reportu, není až tak velký. Jedinou významnou odlišností je vykazování majetku a oprávek, kde v rozvaze jsou tyto jednotlivé položky uvedeny samostatně, kdežto v reportu jsou uvedeny již v netto hodnotě.

7 Diskuze a návrh opatření vedoucí k odstranění chyb při auditu účetní závěrky a reportingu

U společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s. je audit účetní závěrky v podstatě nařízen mateřskou společností ITAB Shop Concept AB, která každým rokem jmenuje jako svou auditorskou společnost Ernst & Young AB. V praxi to znamená, že lokální auditorská společnost Ernst & Young Audit, s. r. o. s působností v České republice reportuje zjištěné výsledky u české dcery skupiny ITAB do své zahraniční společnosti Ernst & Young AB ve Švédsku, která je partnerem ITAB Group prakticky už od počátku podnikatelské činnosti.

To že skupina ITAB spolupracuje neustále se stejnou auditorskou společností, by samo o sobě nemělo zatím představovat žádný problém, ale měla by pravidelně střídat klíčového auditora, který je za provedení auditu ve společnosti odpovědný. Stálý auditorský tým může přinášet společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s. řadu výhod, ale i nevýhod. Výhodou stabilního auditorského týmu, který může působit již několik let na jedné konkrétní auditorské zakázce je především znalost vybrané účetní jednotky a dále pak úspora času a nákladů. Pokud auditor audituje jednu společnost delší dobu, jako je tomu v tomto případě, tak už ve společnosti zná jednotlivé zaměstnance a přesně ví, od koho může nejefektivněji získat informace, které potřebuje a na koho se může s daným problémem obrátit. Mezi auditorem a zaměstnanci pak probíhá lepší a rychlejší komunikace a auditor pak snadněji získá potřebné informace a může tak dříve vyslovit svůj výrok. Pokud ve společnosti provádí audit stále stejný auditor, tak výhodou je i to, že zná problémy, které se v účetní jednotce mohou vyskytnout. Na tyto problémové oblasti se pak může více zaměřit a případně jí poradit, jak těmto problémům do budoucna předcházet. Na druhou stranu jsou se stálým auditorským týmem spojené také problémy. Velkým strašákem je zde tzv. profesní slepota auditora a porušení nezávislosti auditora na účetní jednotce. To znamená, že auditor, který již delší dobu provádí audit v jedné společnosti, může některé věci přehlédnout či dokonce jim nebude věnovat žádnou pozornost. Taková situace může právě nastat ve sledované společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s., která má jednak od doby svého vzniku neustále stejnou auditorskou společnost, tak i stejný auditorský tým. Pokud by společnost vyžadovala nový auditorský tým, tak ten by se při zahájení nové auditorské zakázky nejprve musel s účetní jednotkou podrobně seznámit, což by pro auditovanou společnost představovalo více nákladů, ale i více času, a to jak na získávání informací, tak na provádění testů. Naopak výhodou nového auditorského týmu je pak zajisté nový pohled na společnost a na její možné problémy. Do budoucna by se tak účetní jednotka měla zamyslet nad tím, zda chce výše uvedené problémy riskovat či si raději vyžádá nový auditorský tým, který bude pro společnost sice více nákladný a bude zapotřebí více testů, ale na druhou stranu se zde odbourá riziko profesní slepoty a riziko závislosti auditora na auditované společnosti.

Z pohledu České národní banky, jakožto subjektu dohlížejícího na finanční trh, jsou praktické zkušenosti s prováděním auditu převážně kladné. Pozitivní zkušenosti souvisí jednak s legislativním rámcem, tak i s převážnou částí auditorských výstupů a také s komunikací a komunitou auditorů. Protože i samotní auditoři mají vůči České národní bance oznamovací povinnost při závažných zjištěních. V některých oblastech auditu však na druhou stranu vidí rezervy, a to především u několika auditů prováděných malými auditorskými společnostmi. U těchto menších auditorských firem se totiž Česká národní banka setkává s problémy a nedostatky týkajícími se relativně viditelných chyb a nesprávností, které se ovšem nepromítají do výroku auditora. Cílem do budoucna je sice podpora malých a středních auditorských společností, nicméně je ale velmi důležité, aby tyto společnosti samy zvážily, zda jsou dostatečně kapacitně a kvalifikačně vybaveny pro provádění auditorských prací. Česká národní banka zaujímá stanovisko, že audit v České republice v zásadě funguje a z pohledu diskuze o Zelené knize Evropské komise by však mimo jiné měl být posílen princip povinné rotace na úrovni auditorských partnerů. Zpřísnění principu povinné rotace v tomto případě znamená, že by mělo dojít ke zkrácení doby pro výměnu klíčového auditora ze sedmi na pět let. V čem je ovšem Česká národní banka proti, je rozšíření z povinné rotace auditorů taktéž na auditorské společnosti. (Singer, 2011)

Opatřením, které by vedlo k odstranění chyb při sestavení účetní závěrky ve společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s. je vytvoření pozice interního auditora. Toto opatření by pak vedlo k lepšímu fungování vnitřního kontrolního systému a předcházení potenciálních chyb. Ve společnosti vnitřní kontrola sice probíhá, ale pouze náhodně a ne tak často, jak by bylo možné a jak by si externí auditor přál, protože tuto činnost zastává pouze finanční ředitel ve spolupráci s hlavním účetním. Vnitřní kontrolní systém je souhrn všech kontrolních opatření, která jsou součástí pracovních postupů. Vnitřní systém propojuje řadu kontrolních činností a procesů a zjišťuje, analyzuje a vyhodnocuje finanční, ekonomická, ekologická a legislativní rizika spojená v souvislosti s plněním záměrů a cílů celé společnosti. Systém by měl být nastaven tak, aby podával příslušným řídicím pracovníkům informace o chodu společnosti, předcházel případným nedostatkům, popřípadě zajistil jejich nápravu. Kontroly představují zpětnou vazbu neboli to, jakým způsobem jednotlivé procesy skutečně probíhají v reálném čase. Cílem je zhodnotit zjištěný stav skutečnosti a přijmout příslušné závěry a opatření tak, aby tyto procesy fungovaly efektivně a působily pozitivně na chod a prosperitu společnosti a nepředstavovaly tak žádná rizika. Je vhodné proto vytvořit samostatný útvar vnitřní kontroly a co je velmi důležité, aby interní auditor nenesl odpovědnost za zjištěné nedostatky a také aby jeho náplň práce a kompetence byly nastaveny tak, aby nekontroloval sám sebe. Konkrétní vnitřní kontrolní systém bude tedy specifický pro společnost ITAB Shop Concept CZ, a. s. a přizpůsoben její velikosti, právní formě, organizační struktuře nebo managementu. Avšak bude poskytovat informace o plnění stanovených cílů nebo identifikovat případná možná rizika, která souvisejí s činností dané společnosti. Pozice interního auditora tak bude plnit především preventivní či eliminační funkci před vznikem nejrůznějších chyb. Vytvoření pozice interního auditora, který

má ve společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s. zajistit nejenom lepší fungování vnitřního kontrolního systému požadují i sami investoři dané společnosti, a to z toho důvodu, že své investice chtějí vkládat do stabilní a prověřené společnosti. Otázkou zůstává jakým způsobem se k tomu vedení společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s. postaví a pokud by se rozhodlo pozici interního auditora vytvořit, tak kdo by tuto funkci měl zastávat. Mohlo by se jednat o zaměstnance, který tyto náhodné kontroly má na starost a společnost zná, ale s tím, že by se musela upravit náplň jeho práce tak, aby funkci interního auditora mohl vykonávat v plné míře a byla zachována určitá pravidla. Druhá varianta je zcela nový zaměstnanec, který by byl najat s cílem interní kontroly, ale z hlediska nákladů na tohoto nového pracovníka by se muselo zvážit, zda je jeho přínos v rámci náplně práce a dosažených výsledků efektivní. V souvislosti s vytvořením pozice interního auditora je nutné, aby jeho součástí bylo také vytvoření plánu interního auditu a jeho plnění nebo nastavení počtu plánovaných interních auditů ve střednědobém horizontu. Vytvoření plánu auditu by se dotklo nejrůznějších oblastí v rámci celé společnosti. Provedení interní kontroly by se pak mělo konat např. v oblasti managementu kvality, marketingu, vnitřního kontrolního systému a v dalších oblastech. Co se týče finanční kontroly, tak ta by byla spjata s pozicí hlavního účetního, kde by bylo nutné správné nastavení a funkčnost kontrolních mechanismů v oblasti nejen finančního, ale i mzdového účetnictví a samozřejmě také oběhu účetních dokladů a komunikace s nadřízenými nebo jinak zainteresovanými subjekty. Posléze z provedených průběžných kontrol by vždy měly být vyhotoveny záznamy o jejich průběhu a výsledcích a ty pak předloženy vedení společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s., které v případě nutnosti vydá následná opatření. Toto opatření vyplývá z tabulky č. 5, ve které můžeme vidět, že společnost vnitřního auditora nemá a také, že vůbec neevduje kontroly, které provedla. Podle mého názoru by proto bylo zavedení tohoto opatření pro společnost ITAB Shop Concept CZ, a. s. přínosné a užitečné.

Z hlediska reportingu probíhá výkaznictví mateřské společnosti efektivním způsobem. Mateřská společnost má předem definované oblasti, ze kterých vyžaduje a sbírá informace od všech svých dceřiných společností tak, aby mohla na konci roku sestavit výsledný report, ve kterém shrne a zrekapituluje činnost celé skupiny ITAB za poslední známé účetní období. V tomto výkazu pak celkové výsledky přiřazuje jednotlivým dcerám a posuzuje, jakou měrou se která společnost na těchto výsledcích podílela. Mateřská společnost požaduje po dceřiných společnostech měsíční výkazy, a to proto, aby mohla chod jednotlivých společností kontrolovat průběžně a případně reagovat na možné odchylky z vytyčených plánů a cílů.

Možným problémem v oblasti reportingu jak na straně jednotlivých dceřiných společností, tak i konkrétně společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s. může být to, že mateřská společnost vyžaduje celkem brzy sestavenou účetní závěrku včetně konečného reportu. Z tohoto důvodu tedy vytváří tlak na to, aby byly reporty odeslány v co možná nejkratším termínu. Společnost ITAB Shop Concept CZ, a. s. je ale v některých případech závislá na podkladech, které potřebuje získat od mateřské společnosti. Opatřením v tomto případě tedy mohou být striktně stanovené termín-

ny, kdy mateřská společnost musí dodat veškeré podklady, na které je dceřiná společnost vázána a bez kterých by dceřiné společnosti nemohly sestavit účetní závěrku. To znamená, aby mateřská společnost vydala směrnici vztahující se na celou skupinu ITAB, v rámci které vytyčí termíny pro předávání důležitých dokumentů souvisejících s reportingem.

Termíny pro zpracování a odeslání reportu mateřské společnosti však nemusí být dodrženy pouze z výše uvedené příčiny, ale také z důvodu absence klíčového zaměstnance, který je sestavením reportu pověřen. Tomuto se dá zabránit tím, že ve společnosti nebude pouze jedna osoba, která se reportem zabývá, ale tuto kompetenci včetně dostatečných znalostí pro sestavení reportu bude mít více zaměstnanců.

Dalším možným problémem v rámci reportingu může být to, že ve většině sledovaných skupin rozvahy a výsledovky, které dceřiná společnost vykazuje, je obsažena položka ostatní náklady, výnosy, aktiva či pasiva. V těchto ostatních položkách by se měly vykazovat pouze méně významné skutečnosti, které chod společnosti zásadním způsobem neovlivňují, například kurzové rozdíly či drobné nedoplatky či přeplatky v platbách. Nicméně v těchto ostatních položkách můžeme nalézt určité důležité údaje, které chce dceřiná společnost určitým způsobem schovat či dokonce úmyslně zatajit. Tyto ostatní položky mohou také sloužit jako prostředek k dosažení vyrovnané bilanční sumy. Například, když dceřiná společnost prostřednictvím převodového můstku převádí české výkazy do reportu, nemusí se vždy vše rovnat. V tomto případě pak může využít právě ostatních položek a případný vzniklý rozdíl zde dorovnat. Závěrem lze podotknout, že společnost ITAB Shop Concept CZ, a. s. nevykazuje známky toho, že by nějaké skutečnosti chtěla zatajovat. Práce pouze poukazuje na to, že členění jednotlivých položek v reportingu by mohlo být podrobněji členěno tak, aby se této skutečnosti mohlo případně předejít.

8 Závěr

Tato diplomová práce je zaměřena zejména na audit účetní závěrky ve vybrané účetní jednotce, která je v postavení ovládané dceřiné společnosti v rámci velké mezinárodní skupiny a poté také na způsob jejího výkaznictví neboli reportingu vůči své mateřské společnosti. Cílem diplomové práce bylo na základě analýzy navrhnout opatření vedoucí k odstranění potenciálních chyb při auditu účetní závěrky a také ke zlepšení vnitřního kontrolního systému a reportingu společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s. Mezi dílčí cíle pak patřila analýza právní úpravy auditu účetní závěrky a jeho metodických postupů s následnou identifikací problémových oblastí a oblastí výskytu nesprávností a formulování výroku nezávislého externího auditora.

První polovina práce byla pomocí deskriptivní metody zaměřena hlavně na vysvětlení základních pojmů, cílů, principů a metod souvisejících se zkoumaným tématem diplomové práce, kterým je právě problematika auditu účetní závěrky. V samotném úvodu je nastíněn vznik auditorské profese a stručně popsán její vývoj, a to jak v kolébce auditu tedy ve Velké Británii, tak dále ve Spojených státech amerických, ale také rozvoj profese na našem území. Další kapitoly pak obsahují právní úpravu auditorské činnosti z několika pohledů práva, a to přes Komoru auditorů České republiky, Radu pro veřejný dohled nad auditem a Mezinárodní auditorské standardy závazné i pro české auditory, až po Etický kodex neboli normu chování auditora jako člověka, která je ovšem také právně ukotvena ve sbírce listin. Dále práce obsahuje popis a vysvětlení již zmiňovaných základních pojmů a přehledný postup činností auditora při poskytování auditorských služeb členěné do jednotlivých za sebou jdoucích fází.

Stěžejní částí práce byla praktická část, která se týká auditu účetní závěrky vybrané účetní jednotky včetně reportingu. Ze všeho nejdříve muselo proběhnout seznámení s vybranou účetní jednotkou, a to z důvodu zjištění nejdůležitějších informací a faktů, které se týkají společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s. sídlící v Boskovicích. Tato společnost je součástí dnes již velice rozsáhlé skupiny ITAB Group působící po celém světě na trhu s výrobou regálových systémů, pokladních boxů a vstupních systémů a osvětlení pro obchodní řetězce. Mateřskou společností tohoto konsolidačního celku je švédská společnost ITAB Shop Concept AB se sídlem v Jönköpingu, která ve všech zásadních věcech udává směr svým ovládaným dceřiným společnostem včetně té české. ITAB Shop Concept CZ, a. s. je společnost, která úhrnnou hodnotou svého majetku a výší čistého obrátu za daný rok, ale také průměrným přepočteným počtem zaměstnanců výrazně přesahuje povinnost auditu účetní závěrky danou zákonem o účetnictví. Zákonnou povinnost mít účetní závěrku ověřenou nezávislým externím auditorem společnost splňuje pravidelně několik posledních let, takže i za poslední sledované účetní období, které bylo pro účely práce analyzováno. Nejprve bylo zjišťováno, jakým způsobem vlastně takový audit probíhá v praxi a metodou pozorování a dotazování byly poté analyzovány jednotlivé fáze auditorské zakázky.

Opatření, která byla společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s. navržena, by podle mého názoru vedla k odstranění chyb při auditu účetní závěrky a také v oblasti reportingu, v rámci kterého společnost zpracovává výkazy podle předem stanovené metodiky pro svoji mateřskou společnost. Prvním z navrhovaných opatření byla změna auditorského týmu, a to zejména klíčového auditora, což by vedlo k novému pohledu na kontrolu účetnictví a tedy i k odstranění profesní slepoty. Jako dalším opatřením v rámci vnitřního kontrolního systému společnosti byl návrh na vytvoření nové pozice interního auditora, která by zajistila lepší fungování tohoto systému a vedla by k předcházení vzniku nesprávností, a to nejen při sestavování účetní závěrky, ale během celého účetního období. Dalším opatřením, které úzce souvisí se zavedením pozice interního auditora je vytvoření plánu interního auditu včetně jejich počtu, plnění a následných kontrol, které by měly být také následně zaevidovány. Co se týče oblasti reportingu, tak by bylo vhodné přijmout několik opatření i přesto, že tato oblast nevykazuje větší problémy a funguje v celku efektivně. Jedním z opatření by bylo detailnější rozčlenění jednotlivých položek, tak aby se nemuselo využívat položek ostatních, ve kterých mohou být zařazeny i věci s danou oblastí nesouvisející. V poslední řadě se opatření týká oblasti plnění termínů pro odeslání výkazů mateřské společnosti a vydáním směrnice s přesně stanovenými postupy při jejich zpracování včetně rozšíření kompetence pro zpracování výkazů i na jiné zaměstnance.

9 Literatura

Knižní literatura

- BOYNTON, William C. a Raymond N. JOHNSON. *Modern auditing: assurance services and the integrity of financial reporting*. 8th ed. Hoboken, NJ: Wiley, c2006. ISBN 04-712-3011-1
- FLORIÁN, Zdeněk. *Účetní auditing*. České Budějovice: Jihočeská univerzita, 2001. ISBN 80-704-0476-0
- GRAHAM W. COSSERAT. *Modern auditing*. 2nd ed. Chichester [etc.]: J. Wiley, 2004. ISBN 978-047-0863-220
- HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2010. Knihovnic-ka.cz. ISBN 978-80-7399-144-9
- HIGSON, Andrew. *Corporate financial reporting: theory and practice*. Thousand Oaks: Sage Publications, 2003. ISBN 0-7619-7141-6
- KRÁLÍČEK, Vladimír a Jan MOLÍN. *Vnější a vnitřní kontrola z pohledu managementu*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-557-3
- LEE, T. A. *Company auditing*. 3rd ed. Wokingham, Berkshire, England: Van Nostrand Reinhold (UK), 1986. ISBN 08-525-8243-9
- MÜLLEROVÁ, Libuše. *Auditing pro manažery, aneb, Proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7357-988-3
- MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing*. Vyd. 1. Praha: Oeconomica, 2014. ISBN 978-80-245-2018-6
- MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. První vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. *Účetnictví a daně (Grada)*. ISBN 978-80-247-5806-0
- RAFFEGEAU, Jean, Pierre DUFILS a Didier de MÉNONVILLE. *Finanční audit*. Praha: HZ, 1996. ISBN 80-86009-02-5
- RICCHIUTE, David N. *Audit*. Praha: Victoria Publishing, 1994. ISBN 80-856-0586-4
- SEDLÁČEK, Jaroslav. *Auditing*. Brno: Masarykova univerzita, 2001. ISBN 80-210-2527-1.
- SEDLÁČEK, Jaroslav. *Základy auditu*. Brno: Masarykova univerzita, 2006. ISBN 80-210-4168-4
- TICHÝ, Dušan. *Audit: pro prezenční formu studia*. Karviná: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2012. ISBN 978-80-7248-746-2

Právní předpisy

Mezinárodní auditorské standardy ISA

Vyhláška 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. In: *Sbírka zákonů*. 2002

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník. In: *Sbírka zákonů*. 2009

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích. In: *Sbírka zákonů*. 2012

Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech. In: *Sbírka zákonů*. 2009

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. In: *Sbírka zákonů*. 2004

Zákon č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti. In: *Sbírka zákonů*. 2004

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. In: *Sbírka zákonů*. 2009

Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání. In: *Sbírka zákonů*. 1991

Zákon č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky. In: *Sbírka zákonů*. 1992

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. In: *Sbírka zákonů*. 1991

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. In: *Sbírka zákonů*. 1992

Internetové zdroje

Auditorská profese v České republice: Komora auditorů 1993-2013 : 20 let = 20 years. Ilustroval Vladimír JIRÁNEK. Praha: Komora auditorů České republiky, 2013. ISBN 978-80-86679-25-9

ITAB Group: About ITAB [online]. 2016 [cit. 2016-10-20]. Dostupné z: <http://itab.se/eng/ABOUT-ITAB/>

ITAB Group: Annual report 2011 [online]. 2012 [cit. 2016-10-20]. Dostupné z: http://itab.se/Global/Parent%20Company/Investor%20Relations/Finansiella%20rapporter/%C3%85rsredovisningar/ITABarsredovisning2011_WEBB_eng_ej_last.pdf

ITAB Group: Annual report 2012 [online]. 2013 [cit. 2016-10-20]. Dostupné z: http://itab.se/Global/Parent%20Company/Investor%20Relations/Finansiella%20rapporter/%C3%85rsredovisningar/English/ITAB_2012_ENG_web_OK.pdf

ITAB Group: Annual report 2013 [online]. 2014 [cit. 2016-10-20]. Dostupné z: http://itab.se/Global/Parent%20Company/Investor%20Relations/Finansiella%20rapporter/%C3%85rsredovisningar/ITAB_AnnualReport_2013_ENG_web.pdf

ITAB Group: Annual report 2014 [online]. 2015 [cit. 2016-10-20]. Dostupné z: http://itab.se/Global/Parent%20Company/Investor%20Relations/Finansiella%20rapporter/%C3%85rsredovisningar/English/ITAB_Annual_Report_2014_web.pdf

- ITAB Group: Annual report 2015* [online]. 2016 [cit. 2016-10-20]. Dostupné z: http://itab.se/Global/Parent%20Company/Investor%20Relations/Finansiella%20rapporter/%C3%85rsredovisningar/ITAB_AnnualReport_2015_web.pdf
- ITAB Group: History* [online]. 2016 [cit. 2016-10-20]. Dostupné z: <http://itab.se/eng/ABOUT-ITAB/History/>
- ITAB Shop Concept: O společnosti ITAB Shop Concept CZ, a. s.* [online]. 2016 [cit. 2016-10-20]. Dostupné z: <http://www.itab.se/cze/ITABcz/Czech-home/About-us/>
- Justice.cz: Účetní závěrka za rok 2011* [online]. 2013 [cit. 2016-10-20]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=21281885&subjektId=593850&spis=684914>
- Justice.cz: Účetní závěrka za rok 2012* [online]. 2013 [cit. 2016-10-20]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=19982777&subjektId=593850&spis=684914>
- Justice.cz: Účetní závěrka za rok 2013* [online]. 2014 [cit. 2016-10-20]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=19982783&subjektId=593850&spis=684914>
- Justice.cz: Výroční zpráva za rok 2014* [online]. 2015 [cit. 2016-10-20]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=40481071&subjektId=593850&spis=684914>
- Justice.cz: Výroční zpráva za rok 2015* [online]. 2016 [cit. 2016-10-20]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=44712213&subjektId=593850&spis=684914>
- Komora auditorů České republiky: Důvodová zpráva* [online]. 2016 [cit. 2016-10-13]. Dostupné z: www.kacr.cz/file/2330/zd-korn9z2knaf7-zoa-duvodova-zprava.docx
- Komora auditorů České republiky: Poslání a smysl auditu* [online]. 2016 [cit. 2016-10-02]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/poslani-a-smysl-auditu>
- Komora auditorů České republiky: Rejstřík auditorů / auditorských společností* [online]. 2016 [cit. 2016-10-12]. Dostupné z: http://www.kacr.cz/vyber-auditora?sAction=sActionResults&sBool=and&nSearchCount=&nAbsolutePage=1&SearchId_91=ANO&sSearchId_4=&sSearchId_92=&sSearchId_10=&sSearchId_11=&sSearchId_39=zapsani
- MARTÍNKOVÁ, Michaela. Kritéria pro povinný audit účetní závěrky. In: *Portál.POHODA: Daně, účetnictví, mzdy* [online]. 2013 [cit. 2016-10-19]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/kriteria-pro-povinny-audit-ucetni-zaverky/>
- Příručka pro provádění auditu u podnikatelů*. Praha: Komora auditorů České republiky, c2006. ISBN 80-86679-07-1

- SINGER, Miroslav. *ČNB jako uživatel auditorských služeb a její postoj k Zelené knize* [online]. Praha, 2011 [cit. 2016-12-22]. Dostupné z: https://www.cnb.cz/miranda2/export/sites/www.cnb.cz/cs/verejnost/pro_media/konference_projevy/vystoupeni_projevy/download/Singer_20110531_auditori.pdf
- Výroční zpráva Rady pro veřejný dohled nad auditem* [online]. 2015 [cit. 2016-10-13]. Dostupné z: <http://www.rvda.cz/file/399/zprava-o-cinnosti-v-roce-2015.pdf>