



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

SROVNÁNÍ AUDITORSKÝCH POSTUPŮ U DLOUHODOBÉHO MAJETKU VE VYBRANÝCH SPOLEČNOSTECH

COMPARISON OF AUDIT PROCEDURES OF LONGTERM ASSETS IN THE SELECTED COMPANIES

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Petr Ovčačík

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.

BRNO 2017

Zadání diplomové práce

Ústav:	Ústav financí
Student:	Bc. Petr Ovčačík
Studijní program:	Ekonomika a management
Studijní obor:	Účetnictví a finanční řízení podniku
Vedoucí práce:	Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.
Akademický rok:	2016/17

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

Srovnání auditorských postupů u dlouhodobého majetku ve vybraných společnostech

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod

Cíle práce, metody a postup zpracování

Teoretická východiska práce – zhodnocení domácí relevantní literatury a vybraných zahraničních zdrojů

Analýza současné situace v oblasti auditu dlouhodobého majetku v několika vybraných účetních jednotkách

Formulace vlastních doporučení a případných návrhů řešení zjištěných problémů

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Analyzujte legislativní úpravu a postup auditu účetní závěrky v České republice a popište vývoj auditu také v několika dalších státech.

Navrhněte aplikaci relevantních postupů ve vybraných účetních jednotkách, zaměřte se zejména na oblast dlouhodobého majetku.

Základní literární prameny:

Audit and assurance (International). 6th ed. London: BPP Learning Media, 2012. ISBN 978-14-4-3-9651-4.

DVOŘÁČEK, J. Audit podniku a jeho operací. Praha: C. H. Beck, 2005. ISBN 80-7179-809-6.

MULLEROVÁ, L. Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2013. ISBN 978-80-7357-988-3.

PRUDKÝ, P. a M. LOŠŤÁK. Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn. 16. aktual. vyd. Olomouc: Anag, 2015. ISBN 978-80-726-3932-8.

RICCHIUTE, D. N. Audit. Praha: Victoria Publishing, 1994. ISBN 80-85605-86-4.

SCHRÁNIL, P. a TVRDOŇ, J.: Externí a interní auditing. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2010. ISBN 978-80-7408-042-5.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2016/17

V Brně dne 28.2.2017

L. S.

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc.
ředitel

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Diplomová práce je zaměřena na oblast externího auditu. Jde o popis jednotlivých fází a postupů při ověřování účetní závěrky auditorem.

V praktické části jsou aplikovány teoretické znalosti již na vybraných účetních jednotkách se zaměřením na auditní postupy v oblasti dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. V práci jsou dále uvedeny popisy zjištěných nedostatků jednotlivých účetních jednotek a navrhovaná řešení k jejich odstranění.

Annotation

The master's thesis is focused on the external audit. It is about a description of each stages and procedures for the audit of financial statements by an auditor.

In the practical part, theoretical knowledge is applied to the selected corporations with focusing on audit procedures in the field of tangible and intangible fixed assets. The thesis contains descriptions of identified mistakes of each individual corporations and suggested solutions to overcome them.

Klíčová slova

Audit, externí audit, interní audit, auditor, auditorský postup, dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, účetní závěrka, výrok auditora

Keywords

Audit, external audit, internal audit, auditor, auditing procedures, tangible and intangible fixed assets, financial statements, the auditor's opinion

Bibliografická citace

OVČAČÍK, P. *Srovnání auditorských postupů u dlouhodobého majetku ve vybraných společnostech*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2017. 112 s. Vedoucí diplomové práce Ing. Zuzana Křížová, Ph.D..

Čestné prohlášení

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

V Brně 26. května 2017

Bc. Petr Ovčáčík

Poděkování

Tímto děkuji vedoucí diplomové práce paní Ing. Zuzaně Křížové, Ph.D. za velmi užitečné rady, odborné vedení, ochotný přístup a obětavost při zpracování mé diplomové práce. Poděkování patří i pracovníkům auditorské společnosti za jejich pomoc, čas, ochotu a poskytnuté informace a materiály.

Obsah

ÚVOD.....	11
CÍLE PRÁCE A METODIKA	12
1. Definice, vývoj a právní úprava auditu	13
1.1 Audit.....	13
1.2 Auditor	13
1.3 Auditorská činnost	14
1.4 Interní vs. externí audit	14
1.5 Vznik a vývoj auditu	16
1.5.1 Vývoj ve Velké Británii	17
1.5.2 Vývoj v USA	18
1.5.3 Vývoj ve Francii	18
1.5.4 Vývoj v České republice.....	19
1.6 Aktuální právní úprava auditu České republiky.....	19
1.6.1 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví	20
1.6.2 Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech	22
1.6.3 Etický kodex auditorů České republiky.....	25
1.6.4 Auditorské standardy	27
2 Procesy auditu při ověřování účetní závěrky.....	30
2.1 Fáze auditorského postupu.....	32
2.1.1 Podmínky auditní zakázky.....	32
2.1.2 Rizika zakázky	32
2.1.3 Uzavření smlouvy	34
2.2 Předběžné plánovací procedury (procesy poznání klienta).....	35
2.2.1 Seznámení se s oblastí podnikání klienta	36
2.2.2 Seznámení se s kontrolním prostředím.....	36

2.2.3	Poznání účetního systému.....	37
2.2.4	Předběžné analytické postupy.....	39
2.2.5	Plánovací hladina významnosti	39
2.3	Sestavení plánu auditu.....	41
2.3.1	Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků.....	41
2.3.2	Plánování auditorského postupu	42
2.3.3	Plán testů vnitřních kontrol.....	42
2.3.4	Plán testů věcné správnosti	43
2.3.5	Shrnutí a projednání plánu auditu.....	44
2.4	Provedení auditu.....	44
2.4.1	Provádění testů spolehlivosti	44
2.4.2	Provádění analytických testů věcné správnosti	45
2.4.3	Provádění testů detailních údajů.....	46
2.4.4	Vyhodnocení testů věcné správnosti.....	47
2.4.5	Posouzení účetní závěrky.....	48
2.4.6	Posouzení výroční zprávy.....	48
2.4.7	Posouzení následných událostí	49
2.5	Závěr a vydání zpráv	50
2.5.1	Získání prohlášení vedení společnosti	50
2.5.2	Vydání zprávy auditora.....	51
3	Dlouhodobý majetek	53
3.1	Dlouhodobý nehmotný majetek	54
3.2	Dlouhodobý hmotný majetek.....	54
3.3	Oceňování dlouhodobého majetku.....	55
3.4	Odpisy a opravné položky u dlouhodobého majetku.....	56
3.5	Český účetní standard pro podnikatele č. 013.....	56

3.6	Specifika dlouhodobého majetku u vybraných účetní jednotek	57
4	Srovnání auditu zvolených účetních jednotek	58
4.1	Charakteristika společnosti Alfa a. s.	59
4.1.1	Vymezení majetku ve vnitřní směrnici	60
4.1.2	Strategie auditu (plánovací procedury)	62
4.1.3	Testy spolehlivosti	69
4.1.4	Evidence majetku	69
4.1.5	Přírůstky a úbytky DM	74
4.1.6	Odpisy dlouhodobého majetku	79
4.1.7	Kontrola poskytnutých záloh na dlouhodobý majetek	80
4.1.8	Kontrola provedené fyzické inventury dlouhodobého majetku	80
4.1.9	Finanční leasing	81
4.1.10	Shrnutí a doporučení	82
4.2	Charakteristika společnosti Beta	84
4.2.1	Převody majetku	85
4.2.2	Účtování nemovitého majetku a zjištěné nesprávnosti	86
4.2.3	Doporučená opatření	92
4.3	Charakteristika společnosti Delta s. r. o.	92
4.3.1	Zahajovací rozvaha společnosti Delta, s. r. o.	95
4.3.2	Korekce	98
4.3.3	Shrnutí	102
	ZÁVĚR	104
	SEZNAM LITERATURY	107
	SEZNAM TABULEK, OBRÁZKŮ, GRAFŮ	110
	SEZNAM PŘÍLOH	112

ÚVOD

Pro mnoho účetních jednotek je audit účetní závěrky povinnou záležitostí vyplývající z platné legislativy České republiky. Nicméně v sobě skrývá i přidanou hodnotu v podobě zvýšení věrohodnosti a spolehlivosti pro externí i interní uživatele finančních výkazů, neboť ověření účetní závěrky provádí nezávislá kompetentní osoba, a to auditor.

V minulosti se mnohokrát stávalo, že vedení účetních jednotek často upravovalo, zkrášlovalo svoje finanční výkazy s cílem zlepšit svoje obchodní výsledky, na kterých závisela samotná existence korporace. V případě špatných obchodních výsledků korporacím hrozilo, že neobdrží potřebné financování od bank a zkrachují. Proto dochází k růstu významu auditní činnosti, tedy ověřování finančních výkazů korporací nezávislou osobou nebo společností. Se zvýšením poptávky po auditní činnosti roste i důležitost dobré pověsti dané auditorské osoby nebo společnosti na trhu. Nejvýznamnější účetní jednotky na světě využívají služeb mezinárodně uznávaných auditorských společností, které mají tu nejlepší kvalitu a pověst na trhu.

Diplomová práce zobrazuje problematiku ověřování účetní závěrky z pohledu auditora, poukazuje na účetní nesprávnosti, konkretizuje jednotlivé nedostatky zvolených účetních jednotek a předkládá návrhy na jejich odstranění, tak aby účetnictví zobrazovalo věrný a poctivý obraz účetní jednotky v souladu s platnými předpisy České republiky.

Diplomová práce je rozdělena na část teoretickou a část praktickou. Teoretická část obsahuje dvě hlavní kapitoly. První kapitola se věnuje charakteristice auditu, definuje pojmy jako auditor, interní a externí audit, nastiňuje vznik a vývoj auditu v České republice i v několika dalších státech a zobrazuje aktuální právní úpravu auditu České republiky včetně etického kodexu a nejdůležitějších auditorských standardů. Druhá kapitola charakterizuje procesy auditu při ověřování účetní závěrky a popisuje auditorský postup od přijetí auditní zakázky až po vydání výroku auditora. Tímto je ukončena teoretická část diplomové práce.

Můstek mezi teoretickou a praktickou částí tvoří třetí kapitola, která v souladu s cílem diplomové práce popisuje charakteristiku dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku včetně ocenění, odpisování a opravných položek.

Praktická část je rozdělena na tři podkapitoly. Každá podkapitola se věnuje problematice jedné účetní jednotky. První podkapitola popisuje společnost Alfa, a.s., na kterou byly aplikovány postupy popsání v teoretické části. Druhá a třetí kapitola pojednává o společnostech Beta, a Delta, s. r. o., na kterých jsou uvedeny specifické problémy v oblasti auditu dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

CÍLE PRÁCE A METODIKA

Cílem diplomové práce je analyzovat legislativní úpravu a blíže specifikovat průběh auditorského postupu při ověřování auditu účetní závěrky v České republice a nastínit vývoj auditu také v několika dalších státech.

Praktická část je zaměřena na aplikaci relevantních auditních postupů ve zvolených účetních jednotkách se zaměřením na oblast dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, čili ne na všechny položky účetní závěrky. Součástí praktické části je i analýza současného stavu vybraných účetních jednotek včetně popisu zjištěných nesprávností a návrhy na jejich odstranění.

1. Definice, vývoj a právní úprava auditu

1.1 Audit

Auditem se rozumí přezkoumání dokumentů, informací a dat nezávislou osobou. Náplní auditu je poskytnout nezávislý posudek, který dokládá, že doklady poskytnuté účetní jednotkou podávají spolehlivé a platné informace o skutečnosti, jež je předmětem ověření. Zároveň se tímto zhodnocením ukážou pozitivní, případně negativní stránky kvality vnitřního kontrolního systému účetní jednotky.

Audit je analýza, k níž přistupuje nezávislý externí znalec v podniku s cílem vyjádřit svůj podložený názor na přesnost a pravdivost rozvahy a výsledovky. Z ní pak přirozeně vyplyne ověření účetních informací (SEDLÁČEK, 2001, str. 23).

Audit nelze zaměňovat za pojem kontrola. Ověřovací postupy mohou být podobné, či dokonce stejné. Na rozdíl od kontroly se audit zabývá nejen odchylkami od norem a pravidel, ale i samotnými normami a pravidly. Patrně největší rozdíl mezi auditem a kontrolou je ve formě postihu při zjištění nedostatků. Kontrola využívá tzv. přímého postihu. To znamená, že při zjištění odchylek od stanovených pravidel následují běžné sankce. Běžnými sankcemi se nejčastěji rozumí peněžní pokuty, v krajních případech může dojít i ke zrušení kontrolovaného subjektu. Kontrolu podniku vykonávají nejčastěji finanční úřady, zdravotní pojišťovny, česká správa sociálního zabezpečení, poskytovatel dotace aj. Naopak u auditu jde o postih nepřímý. Náplň činnosti práce auditora je poukázat na nesrovnalosti v kontrolovaném subjektu, nemá však právo daný subjekt jakkoliv sankcionovat. (SCHRÁNIL a TVRDOŇ, 2010)

1.2 Auditor

Auditor je nezávislá, kvalifikovaná osoba, které bylo Komorou auditorů České republiky vydáno rozhodnutí o oprávnění provádět auditorskou činnost. Auditor ověřuje, zda účetní závěrka poskytuje věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví v souladu s českými účetními předpisy, případně jinými účetními předpisy (Mezinárodní účetní standardy – IFRS) a svůj závěr uvede v auditorské zprávě.

1.3 Auditorská činnost

Auditorskou činností se rozumí dle § 2 odst. c) zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, (dále také jako „zákon o auditorech“) ve znění pozdějších předpisů:

- provádění povinného auditu,
- přezkoumání hospodaření podle jiného právního předpisu, pokud toto přezkoumání provádí auditor,
- ověřování účetních záznamů,
- ověřování jiných ekonomických informací auditorem nebo provádění dalších činností auditorem, pokud tak stanoví jiný právní předpis,
- nebo jiné ověřování účetní závěrky, jiných účetních záznamů nebo jejich částí prováděné auditorem.

V této diplomové práci se budeme dále věnovat primárně prvně uvedenému tj. povinnému auditu účetní závěrky, sestavené v souladu s českým účetním rámcem.

1.4 Interní vs. externí audit

Existují různá členění auditů, z nichž nejznámější je rozdělení na interní a externí audit. V případě externích auditů se v praxi můžeme setkat nejčastěji s finančním, personálním, informačním, auditem kvality...

Interní audit je součástí účetní jednotky, a to znamená, že nemůže dosáhnout takové míry nezávislosti, jakou poskytuje audit externí. Interní audit se věnuje analyzování vnitřních procesů účetní jednotky tak, aby byla zajištěna pravdivost informací. Pracuje s aktuálními postupy a pomáhá tak k jejich zhodnocení. Je vykonáván zpravidla interním pracovníkem s potřebnými zkušenostmi a znalostmi. Interní audit slouží pro management jako nástroj průběžného zlepšování. Nachází oblasti pro zdokonalení a dává podněty pro zlepšení kvality a efektivity.

Interní audit se tedy zaměřuje na správnost dokumentace, spolehlivost a úplnost informací, shodu s postupy, efektivnost využívání zdrojů, odhalování případných nedostatků atd. (SCHRÁNIL a TVRDOŇ, 2010, str. 35)

Mezi uživatele interního auditu patří řídicí orgány společnosti, provozní management, ale i právě externí auditor.

Jak již z názvu vyplývá, externí audit provádí osoba nezávislá na účetní jednotce. Externí auditoři se zabývají výhradně finančními výkazy (z minulosti) a kontrolují, zda údaje uvedené v účetní závěrce neobsahují významné nesprávnosti. Jedná se o pravidelnou činnost prováděnou jedenkrát ročně. Externí auditor na sebe bere zodpovědnost za vydaný auditorský výrok. V případě použití údajů z interního auditu se jeho zodpovědnost nijak nesníží.

Externí auditoři mohou využívat práci (pomoci) jiných odborníků, interních auditorů a ostatních firemních oddělení při provádění auditu (AUDIT AND ASSURANCE, 2012, str. 227).

Současně s auditorskou zprávou auditor může předat účetní jednotce i tzv. Management Letter. Jedná se o důvěrné sdělení auditora pro management účetní jednotky, které obsahuje seznam zjištěných nedostatků a auditorských připomínek, jež nemají za následek modifikaci výroku auditora. Je dán termín nápravy zjištěných nedostatků a společně se seznamem nedostatků je předán internímu auditu. Interní audit má následně povinnost kontrolovat probíhající nápravu. Tento seznam je součástí následujícího externího auditu a v případě zjištění, že dané nedostatky nebyly odstraněny, se výsledek hodnotí jako opakované zjištění, které značně ovlivní hodnocení auditora v Auditorské zprávě. Z tohoto důvodu Management Letter představuje velice závažný dokument. (SCHRÁNIL a TVRDOŇ, 2010)

Mezi základní pilíře externího auditu patří:

- **nezávislost** na činnostech i osobách,
- **objektivita** metod i závěrů,

- **pravomoci** pro zjištění podkladů a akceptace závěrů vedením organizace,
- **zobecnění** využití znalostí z jiných organizací, možnost porovnání.

Interní audit není tolik svázán právními předpisy, normami a standardy a je zároveň komplexnější než audit externí. Zpráva interního auditu není veřejný dokument.

Externí audit je vždy zaměřený na jednu konkrétní oblast. Zpráva externího auditu je veřejný dokument.

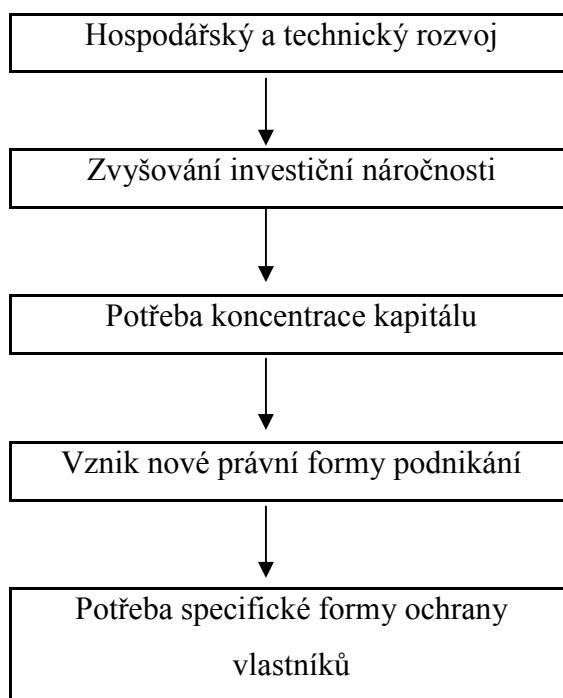
Cílem auditu účetní závěrky je posílit důvěru předpokládaných uživatelů v účetní závěrku. Tomuto účelu slouží výrok auditora, v němž se auditor vyjadřuje k tomu, zda je účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. (Mezinárodní auditorský standard ISA 200 Cíle a obecné principy auditu účetní závěrky). (SCHRÁNIL a TVRDOŇ, 2010)

1.5 Vznik a vývoj auditu

Historie auditu sahá až do starého Egypta 2000 let před naším letopočtem. Následně se audit objevuje ve starověkém Řecku a Římě. Občané odpovědní za veřejné prostředky byli povinni prezentovat své účty před veřejností (posluchači) a příslušným úředníkem (auditorem). Slovo audit pochází z této doby, protože „Audire“ znamená v latině poslouchat a odtud vznikl později audit. (PORTER, SIMON a HATHERLY, 2003)

V pozdějších letech vedla potřeba ochrany vlastníků kapitálových společností ke vzniku auditorské profese (SEDLÁČEK, 2001, str. 10).

Obrázek 1: Faktory ovlivňující vznik auditorské profese



Zdroj: Sedláček, 2001

1.5.1 Vývoj ve Velké Británii

První zmínka o auditorské činnosti se nachází v britském zákonu z roku 1844. Zákon umožnil „akcionářům“ kontrolovat účetní výkazy společnosti a dával právo klást otázky zaměstnancům i vedení společnosti. V roce 1900 dochází k přechodu na povinnost auditu dle Companies Act 1900. Důležitou podmínkou byla nezávislost kontrolující osoby na auditované společnosti. Profesionální vzdělanost nebyla vyžadována. „Pravdivé a bezchybné“ účetní výkazy měly za následek neovlivnění majetku akcionářů, které by v opačném případě nastalo. (PORTER, SIMON a HATHERLY, 2003)

Významným milníkem je rok 1948, který ukládá nové povinnosti akciovým společnostem: (SEDLÁČEK, 2001, str. 12)

- a) Předkládat výkaz zisků a ztrát v ročních intervalech*
- b) Informovat veřejnost o základních účetních principech uplatněných v účetnictví*

- c) *Sestavovat ve společnostech, které měly kontrolní podíl v jiných společnostech, konsolidované účetní výkazy*
- d) *Provádět auditorskou činnost pouze profesně kvalifikovanými osobami*
- a mění pojetí „pravdivé a bezchybné“ na pojetí „pravdivé a věrné“ a vymezení auditorských povinností, práv a odpovědnosti.*

Uvedené povinnosti se uplatňují ve Velké Británii do dnešní doby.

1.5.2 Vývoj v USA

V USA se poprvé objevil pojem audit v právní úpravě (bulletinu) v roce 1917 s cílem podpořit jednotné účetnictví. Hlavním finančním výkazem byla rozvaha. Během následujících let docházelo k postupné revizi textu. V roce 1929 došlo ke krachu na newyorské burze a pro uživatele finančních výkazů se preferovaným finančním výkazem stal výkaz zisku a ztráty. Preferovanými ekonomickými ukazateli se staly provozní výkony a čistý zisk. Od této doby má na auditorskou profesi značný vliv Komise pro burzy cenných papírů. (RICCHIUTE, 1994)

Zákon o burzách cenných papírů vyžaduje, aby všechny akciové společnosti, s jejichž akciemi je veřejně obchodováno, každoročně nechávaly ověřovat finanční výkazy nezávislým, externím auditorem (SEDLÁČEK, 2001, str. 14).

1.5.3 Vývoj ve Francii

Kontrolor (auditor) společnosti se poprvé objevuje v roce 1867. O pár desítek let později kvůli obrovským finančním skandálům se v roce 1935 rozšiřují pravomoci auditorů. Externí auditor, zabývající se kontrolou účetnictví akciových společností, byl podroben schvalovací proceduře u apelačních soudů. Se souhlasem soudu vznikla auditorská profese a povinnost ohlašovat státnímu zástupci trestné činy zjištěné během výkonu svého povolání. Druhá světová válka znamenala výrazný pokles ekonomiky. S cílem stabilizace a následného růstu ekonomiky a finančních trhů byla provedena důležitá reforma týkající se ověřování účetnictví v rámci celého systému.

Pro auditory s přijatých zákonů vyplynulo:

- *rozšíření jejich působnosti i do oblasti veřejného sektoru*
- *rozšíření obsahu ověřování*
- *povinnost ukládat auditorské zprávy a účetní výkazy u obchodních soudů*

(SEDLÁČEK, 2001, str. 15)

1.5.4 Vývoj v České republice

Na rozdíl od výše uvedených zemí, v České republice je auditorská profese relativně novou profesí. Počátek se vztahuje k roku 1989, kdy Federální ministerstvo financí vydalo vyhlášku č. 63/1989 Sb., o ověřovateli (auditorech). Vyhláška zachycovala oblast ověřování účetní závěrky podniků se zahraniční účastí, ale nezahrnovala širší problematiku auditu. Základy auditu byly položeny až zákonem č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky. Zákon upravil a definoval základní pojmy auditu v České republice a zároveň vymezil postavení Komory auditorů České republiky. Zákon č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky byl posléze nahrazen pro období 2001 až 2009 novým zákonem č. 254/2000 Sb., o auditorech.

1.6 Aktuální právní úprava auditu České republiky

V České republice je auditorská činnost aktuálně upravována platným zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech, mezinárodními auditorskými standardy a souvisejícími aplikačními doložkami Komory auditorů České republiky. V souladu s těmito předpisy je auditor povinen dodržovat etické požadavky. Zákon o auditorech, který nabyl účinnosti 14. 4. 2009, je nejdůležitější právní předpis pro oblast auditu, na který se odkazují další zákony a právní předpisy. Mezi hlavní důvody pro legislativní úpravu patří zejména nutnost ochrany veřejného zájmu, neboť výsledky auditorské činnosti slouží primárně širší veřejnosti a nikoliv objednateli.

Nejvýznamnější skupinu auditních zakázek představují tzv. povinné audity účetní závěrky.

1.6.1 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Platný zákon o účetnictví (dále také jako „zákon o účetnictví“) ve svém § 20 odst. 1 ukládá některým účetním jednotkám povinnost nechat svoji účetní závěrku ověřit auditorem tzv. povinný audit při splnění níže uvedených kritérií:

- 1) kritéria pro povinný audit stanovené zákonem o účetnictví jsou: aktiva celkem 40 mil. Kč (s účinností od 1. 1. 2016 se vlivem novely bere NETTO hodnota nikoliv dosavadní BRUTTO hodnota),
- 2) úhrn čistého obratu 80 mil. Kč,
- 3) průměrný přepočtený počet zaměstnanců 50.

Řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku musí mít ověřenu auditorem:

- účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis a dále:
- velké účetní jednotky s výjimkou vybraných účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu,
- střední účetní jednotky,
- malé účetní jednotky, pokud jsou akciovými společnostmi nebo svěřeneckými fondy a překročily nebo dosáhly alespoň 1 ze 3 zákonných (výše uvedených) kritérií za aktuální účetní období a za období bezprostředně předcházející,
- ostatní malé účetní jednotky, pokud překročí nebo dosáhnou alespoň 2 ze 3 zákonných kritérií za aktuální účetní období a za období bezprostředně předcházející.

Novela zákona o účetnictví s účinností od 1. 1. 2016 doplnila v §1b novou **kategorizaci účetních jednotek:**

Tabulka 1: Kategorizace účetních jednotek

Kategorie účetní jednotky	Aktiva v Kč	Roční čistý obrat v Kč	Průměrný počet zaměstnanců	Kritérium
Mikro účetní jednotka	9 mil.	18 mil.	10	Nepřekročí k rozvahovému dni 2 ze 3 hodnot
Malá účetní jednotka	100 mil.	200 mil.	50	Není mikro účetní jednotkou a nepřekročila k rozvahovému dni 2 ze 3 hodnot
Střední účetní jednotka	500 mil.	1.000 mil.	250	Není mikro a malou účetní jednotkou a nepřekročila k rozvahovému dni 2 ze 3 hodnot
Velká účetní jednotka	-	-	-	Při překročení limitů pro střední účetní jednotky. Za velkou účetní jednotku se považuje vždy subjekt veřejného zájmu a vybraná účetní jednotka

Zdroj: Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.

Novou kategorizací účetních jednotek zákon implementuje směrnici EU. Významně se tak pro jednotlivé kategorie účetních jednotek mění především požadavky na obsah účetní závěrky a zveřejňovací povinnost stanovená v příslušném prováděcím předpise k zákonu o účetnictví (v případě obchodních korporací vyhláška č. 500/2002 Sb./ v případě vybraných účetních jednotek vyhláška č. 410/2009 Sb.).

Dosavadní vymezení účetních jednotek v § 1 odst. 2 zákona o účetnictví, které de facto stanoví, kdo je tímto zákonem považován za účetní jednotku a musí se jím řídit, zůstalo zachováno beze změny.

Novelou (zákon č. 221/2015 Sb.) zákona o účetnictví s účinností od 1. 1. 2016 nastává povinnost auditu pro nově vzniklé účetní jednotky, jestliže je pravděpodobné, že se stanou středními či velkými účetními jednotkami. Pokud tedy účetní jednotka vznikla v roce 2016, bude mít povinnost auditu již za rok 2016. (NOTIA, 2015)

Ze zákona o účetnictví konkrétně § 21 vyplývá, že na údaje uvedené ve výroční zprávě, jejíž součástí je povinně auditovaná účetní závěrka platí obdobně ustanovení o ověření. V případě výroční zprávy jde však o ověření souladu údajů uvedených ve výroční zprávě s údaji uvedenými v účetní závěrce.

Účetní jednotka si auditora určí způsobem stanoveným v § 17 zákona o auditorech. V případě povinného auditu musí být auditor či auditorská společnost zvolena nejvyšším orgánem společnosti, případně dozorčím orgánem.

1.6.2 Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech

Zákon o auditorech je stěžejním zákonem, který upravuje výkon auditu pod záštitou Komory auditorů České republiky (dále také jako KAČR).

Komora je samosprávnou profesní organizací, která sdružuje všechny osoby oprávněné k výkonu činnosti auditora. Auditorská profese nese obdobně jako jiná svobodná povolání obecné znaky profese (SEDLÁČEK, 2001, str. 16).

V první části zákona jsou definovány základní pojmy, z nichž některé jsou zmíněny na počátku této práce. Druhá část zákona se týká výkonu auditu. Pro výkon povolání auditora je nezbytný zápis v seznamu auditorů vedeném KAČR. Auditorem může být nejen fyzická osoba, ale rovněž i osoba právnická zapsaná v Komoře auditorů. Před zápisem fyzické osoby do seznamu auditorů musí uchazeč splňovat následující podmínky:

- a) získal příslušné vysokoškolské vzdělání v rámci akreditovaného bakalářského nebo magisterského studijního programu,*
- b) je plně svéprávný,*
- c) je bezúhonný,*
- d) absolvoval po dobu alespoň 3 let odbornou praxi podle,*
- e) nevykonává činnost, na niž se vztahuje omezení,*
- f) složil auditorskou zkoušku,*
- g) nemá evidován nedoplatek na daních a odvodech, poplatcích a jiných obdobných peněžitých plněních,*
- h) složil slib auditora.*

(Zákon č. 93/2009 Sb., § 4 odst. 1)

Před zápisem právnické osoby do seznamu auditorů musí uchazeč splňovat následující podmínky:

- a) fyzické osoby, které budou pro tuto společnost vykonávat audit, jsou statutárními auditory,*
- b) většinu hlasovacích práv ve společnosti mají auditori,*
- c) většinu členů řídicích orgánů tvoří statutární auditori (pokud jsou 2 osoby, tak postačí 1 z nich),*
- d) členové statutárního orgánu jsou bezúhonní,*
- e) není na základě pravomocného rozhodnutí soudu v úpadku,*
- f) nevykonává činnost, na niž se vztahuje omezení § 23,*
- g) nemá evidován nedoplatek na daních a odvodech, poplatcích a jiných obdobných peněžitých plněních,*
- h) je bezúhonná.*

(Zákon č. 93/2009 Sb., § 5 odst. 1)

Po řádném splnění výše uvedených podmínek je uchazečům (auditorům i auditorským společnostem) předáno osvědčení a je proveden jejich zápis do rejstříku vedeného KAČR, jež je následně opravňuje k řádnému výkonu činnosti.

Komora je, za určitých okolností, oprávněna pozastavit činnost auditora a v krajním případě může auditora vyškrtnout ze seznamu (trvalý zákaz činnosti). Kromě oprávnění k výkonu auditu, rejstříku auditorů a auditorských společností dále zákon v této druhé části upravuje požadavky na: auditorskou zkoušku, průběžné vzdělávání auditorů, náležitosti zprávy auditora, vedení spisu auditora, systém kontroly kvality, práva a povinnosti auditorů a další záležitosti související s výkonem auditu včetně požadavků na nezávislost a mlčenlivost:

Zákon rovněž vymezuje působnost Rady pro veřejný dohled nad auditem. Mezi činnosti Rady patří, dle § 37 zákona o auditorech, kontrola dodržování zákonů, auditorských standardů a etického kodexu Komory auditorů. Z uvedené věty je patrné, že Rada je nadřazená Komoře auditorů a má vysokou autoritu. (SCHRÁNIL a TVRDOŇ, 2010)

Nezávislost a mlčenlivost auditora

Požadavky na nezávislost a mlčenlivost jsou stěžejními požadavky a jsou upraveny v § 14 a 15 zákona o auditorech. Audit je založen na názoru nezávislé osoby. Auditor nesmí mít žádný finanční či obchodní vztah k dané účetní jednotce a zároveň zákon nedovoluje mít vliv na řízení dané účetní jednotky. Za ohrožení nezávislosti se považuje především přímý nebo nepřímý finanční, obchodní, pracovněprávní nebo jiný vztah včetně poskytování neauditorských služeb mezi auditorem (propojenými osobami) a auditovanou společností, existuje-li dlouhodobá finanční závislost na klientovi, riziko kontroly vlastních služeb, aj. Auditor je povinen uvést ve spisu auditora všechna významná ohrožení své nezávislosti, jakož i opatření přijatá k jejich zmírnění.

O informacích, získaných během vykonávání své činnosti, musí zachovávat mlčenlivost. Jedná se o informace, které nejsou veřejně známy. Zbavení mlčenlivosti je v působnosti KAČR či dané auditované účetní jednotky. To se nevztahuje na případ, kdy dojde ke změně externího auditora. V tom případě, původní auditor poskytne informace o auditované jednotce novému auditorovi.

System zajištění kvality je formulován v § 24 zákona o auditorech. Jde o kontrolu ze strany KAČR, zda auditor postupuje při provádění své činnosti v souladu s auditorskými standardy, etickým kodexem a vnitřními předpisy Komory. Zároveň postup musí být v souladu s právním předpisem Evropské unie. Důvodem je stanovit podmínky, které zajistí nestrannost a odbornou kvalitu kontroly. Ve vztahu k těmto požadavkům provádí kontrolu kvality auditorské činnosti Dozorčí komise Komory spolu s kontrolory kvality (pracovníci oddělení).

Kontroloři kvality absolvují průběžně odborné vzdělávání zaměřené na prohlubování a zvyšování jejich odborné kvalifikace. Vzdělávání jednotlivých kontrolorů kvality je

upravováno dle jejich odborného zaměření. Členové Dozorčí komise se vybraných školení kontrolorů kvality mohou též zúčastnit (KAČR, 2016).

Třetí část zákona upravuje kárná a jiná opatření, asistenty auditora a jejich praxi, orgány komory a zvláštní ustanovení týkající se subjektů veřejného zájmu aj.

1.6.3 Etický kodex auditorů České republiky

Celá řada odborných profesí se v dnešní době opírá o vlastní etické kodexy, některé na bázi dobrovolnosti, v jiných případech povinně. Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech ukládá ve svém § 13 všem auditorům postupovat v souladu s etickým kodexem při KAČR. Etický kodex auditorů České republiky je vnímán jako minimální standard profesní etiky auditu v České republice a vydává jej KAČR jako svůj vnitřní předpis. Etický kodex stanoví zejména bližší podmínky dodržování zásady bezúhonnosti, nezávislosti, nestrannosti, odborné způsobilosti a náležitě péče. KAČR deklaruje soulad etického kodexu zejména s etickým kodexem Mezinárodního výboru pro etické standardy účetních. Dodržení etického kodexu je jednáním ve veřejném zájmu, nikoliv jen pro řádné provedení auditu, uspokojení potřeb klienta či zaměstnavatele. Povinnost dodržovat etický kodex se vztahuje i na asistenty auditora a všechny jeho spolupracovníky. Etický kodex je rozdělen do 3 částí. V části A jsou uvedeny základní principy a je stanoven koncepční rámec, kterým se auditor řídí při těchto činnostech:

- a) identifikace hrozeb ohrožujících dodržování základních principů,
- b) vyhodnocování významnosti těchto hrozeb,
- c) přijímání zabezpečovacích prvků nezbytných k eliminaci nebo snížení hrozeb na přijatelnou úroveň.

Etický kodex sice stanovuje koncepční rámec, ale pro jeho správnou aplikaci je auditor nucen použít svůj vlastní odborný úsudek.

Ve zbývajících částech B a C jsou na konkrétních situacích uvedeny příklady správného použití koncepčního rámce. Koncepční rámec obsahuje seznam zabezpečovacích prvků, které jsou určeny k odstranění hrozeb ohrožujících základní principy etického chování. V případě nemožnosti použít zabezpečovací prvky je auditor nucen se takovým

vztahům vyhnout. Část B je věnována auditorům a část C účetním znalcům. Ve specifických případech je pro auditora podstatná i část C (KAČR, 2016)

Základní principy etického kodexu

- a) *integrita,*
- b) *objektivita,*
- c) *odborná způsobilost,*
- d) *důvěrný charakter informací,*
- e) *profesionální jednání.*

(KAČR, 2016)

Integrita patří mezi nejzávažnější základní principy. Vyžaduje čestnost a poctivost ve všech jednáních auditora profesních či odborných. Jméno auditora nesmí být vědomě spojováno se zprávami obsahujícími např. nepravdivé, nesprávné či nedostatečné informace. V případě vzniku takové situace je auditor povinen zahájit činnosti vedoucí k nápravě. (KAČR, 2016)

Objektivita je princip ukládající auditorovi neopustit svůj profesionální a odborný úsudek z důvodu zaujatosti, konfliktu zájmů nebo přílišného ovlivňování dalšími osobami. V praxi se může stát, že bude auditor vystaven nátlaku ze strany klienta. Pokud nastane situace, která vede k ovlivnění auditora, měl by auditor zachovat patřičný odstup a v krajním případě upustit od dokončení zakázky (SEDLÁČEK, 2001)

Pro uspokojení potřeb klienta musí auditor poskytovat své služby s řádnou péčí - využívá všech svých schopností a dovedností. Odborné znalosti a dovednosti musí udržovat na požadované úrovni, aby si dále rozvíjel schopnosti vedoucí k poskytování vysoce kvalitních služeb v rámci svého profesního působení. K zachování požadované kvalifikace je zapotřebí průběžného studia a pochopení nových technicko-odborných a profesních novinek, stejně jako sledování nových právních předpisů. (KAČR, 2016)

Součástí základních principů etického kodexu je mlčenlivost, neboť auditor má přístup k velice důvěrným informacím (personální, obytné,...) auditované účetní jednotky, které nejsou známy veřejnosti. Jejich publikováním by mohla vzniknout společnosti značná finanční či majetková škoda. Mlčenlivosti může auditora zbavit dle § 15 odst. 2 zákona č. 93/2009 Sb., pouze Komora auditorů či daná účetní jednotka. Mlčenlivost tak může být prolomena např. vůči orgánům činných v trestním řízení, kontrolorovi kvality KAČR, ale také jinému auditorovi, který nahradil stávajícího auditora tj. při změně auditora. (SEDLACEK, 2001)

Auditor při výkonu své profese je povinen dodržovat všechny příslušné zákony a předpisy. V situacích, kde hrozí zdiskreditování jeho profese, je auditor povinen se vyhnout. Profesionální jednání se vztahuje i na marketingové aktivity a propagaci své činnosti. Auditor musí být čestný a nesmí nepřiměřeným způsobem vyzvedávat svoji činnost nebo znalosti a zároveň nevhodné či nezdvořilé komentování práce druhých je rovněž zapovězeno.

1.6.4 Auditorské standardy

Auditor je povinen v souladu s ustanovením § 18 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech při vykonávání své profese postupovat v souladu s auditorskými standardy upravenými právem Evropské unie (dále také jako „mezinárodní auditorské standardy“ nebo „ISA“) a s auditorskými standardy vydanými Komorou auditorů České republiky, které stanoví postup auditora při provádění auditu, neupravené auditorskými standardy upravenými právem Evropské unie.

Auditorské standardy se postupně upravují, s ohledem na potřeby. Cílem je, že klienti i širší veřejnost se můžou spolehnout na auditorskou činnost. Tohoto cíle lze dosáhnout jenom v případě dostatečně přísných standardů a jejich důsledného dodržování.

Auditorské standardy nejsou příkazem či závazným postupem v jednotlivých případech. Standardy obsahují několik stovek odstavců, ale jenom malé procento udává pojmy co konkrétně „udělat“, „zkontrolovat“, prověřit“. Z větší části jsou formulovány tak, že záleží na úsudku samotného auditora. Jaké informace získá, které důkazní prostředky jsou v tu chvíli vyhovující a jak je vyhodnotí. Je čistě na něm. ISA pouze příkazují,

jakou oblastí nebo činností se má auditor zabývat, ale provedení nechávají na jeho profesním úsudku.

Současná podoba mezinárodních auditorských standardů má svůj počátek v březnu 2009, kdy IAASB dokončila projekt, jehož cílem byl posílit srozumitelnost a přesnost standardů ISA. Jednalo se o tzv. Clarity Project, proto jsou někdy označovány za „Klarifikované“ standardy ISA. Cílem bylo upravit strukturu každého standardu ISA podle nové jednotné konvence, přičemž jejich znění bylo buď komplexně revidováno, nebo pouze přeformulováno, tak aby zohledňovalo tuto konvenci i obecné požadavky na srozumitelnost a přesnost textu.

Klarifikovaný standard se skládá z úvodu, kde je vysvětlen cíl daného standardu ISA a jeho rozsah, včetně jeho vazby na jiné standardy ISA, dále jeho předmět, co se v souvislosti s ním očekává od auditorů a dalších subjektů, a celkový kontext standardu. Další část vymezuje cíle, jichž by měl auditor dosáhnout splněním požadavků daného standardu ISA. Část standardu obsahující definice stanoví význam některých termínů pro účely standardu ISA. Část týkající se požadavků obsahuje konkrétní požadavky kladené standardem na auditora. Aplikační a vysvětlující část vysvětluje požadavky daného standardu a jejich naplňování. Obvykle podrobněji vysvětluje, jaký je obsah požadavku a čeho se týká. Pokud je relevantní popisuje specifika pro audity menších účetních jednotek a co je nejdůležitější obsahuje příklady postupů, jež jsou pro dané okolnosti vhodné. Nicméně výběr konkrétních auditorských postupů vyžaduje uplatnění vlastního úsudku auditora. Součástí aplikační a vysvětlující části jsou také přílohy.

Na splnění požadavku lze zvolit jinou techniku či jiný druh informací než nám nabízí uvedený způsob pouze za předpokladu, že daná technika vede k naplnění požadavku. Standardy udávají pouze trasu a kontrolní body, ale auditor může znát rychlejší alternativní postup a nic mu nebrání ho využít. (KAČR, 2016 a AUDITOR 8/2012)

Auditor získává v průběhu auditu důkazní informace pro zpracování kvalifikovaných závěrů a následného vydání auditorského výroku. Informace, které získá auditor během svého působení v auditované společnosti, jsou zachyceny ve spisu auditora. Ve spisu jsou zachyceny jednotlivé fáze postupu auditora dokumentující dosavadní průběh

auditu. Požadavky ISA na dokumentaci jsou stručné, obecné a smysluplné z důvodu pochopení provedených postupů. Rozumný auditor vytvoří spis, který mu slouží jako nástroj jeho obrany v případě kontroly. Ze spisu se dá prokázat, že auditor splnil všechny požadavky ISA. Spis zůstává ve vlastnictví auditora a to i po ukončení prováděného auditu. (SEDLÁČEK, 2001)

Konkrétními mezinárodními auditorskými standardy se zabýváme v navazující části týkající se procesu auditu. Postup při auditu účetní závěrky je pečlivě naplánován. Odlišný postup různých auditorů by měl při řádném postupu dle standardů vyústit ve shodný závěr.

2 Procesy auditu při ověřování účetní závěrky

V předchozí kapitole byly definovány základní pojmy související s auditorskou činností, její vývoj, právní východiska a etická úprava. V následující kapitole bude rozebrán postup auditora při ověřování účetní závěrky.

Mezi obecné cíle auditora patří *získání přiměřené jistoty, že účetní závěrka neobsahuje významnou nesprávnost, způsobenou chybou nebo podvodem, a vydání zprávy auditora v souladu se standardy ISA (KAČR, 2016 - ISA 200).*

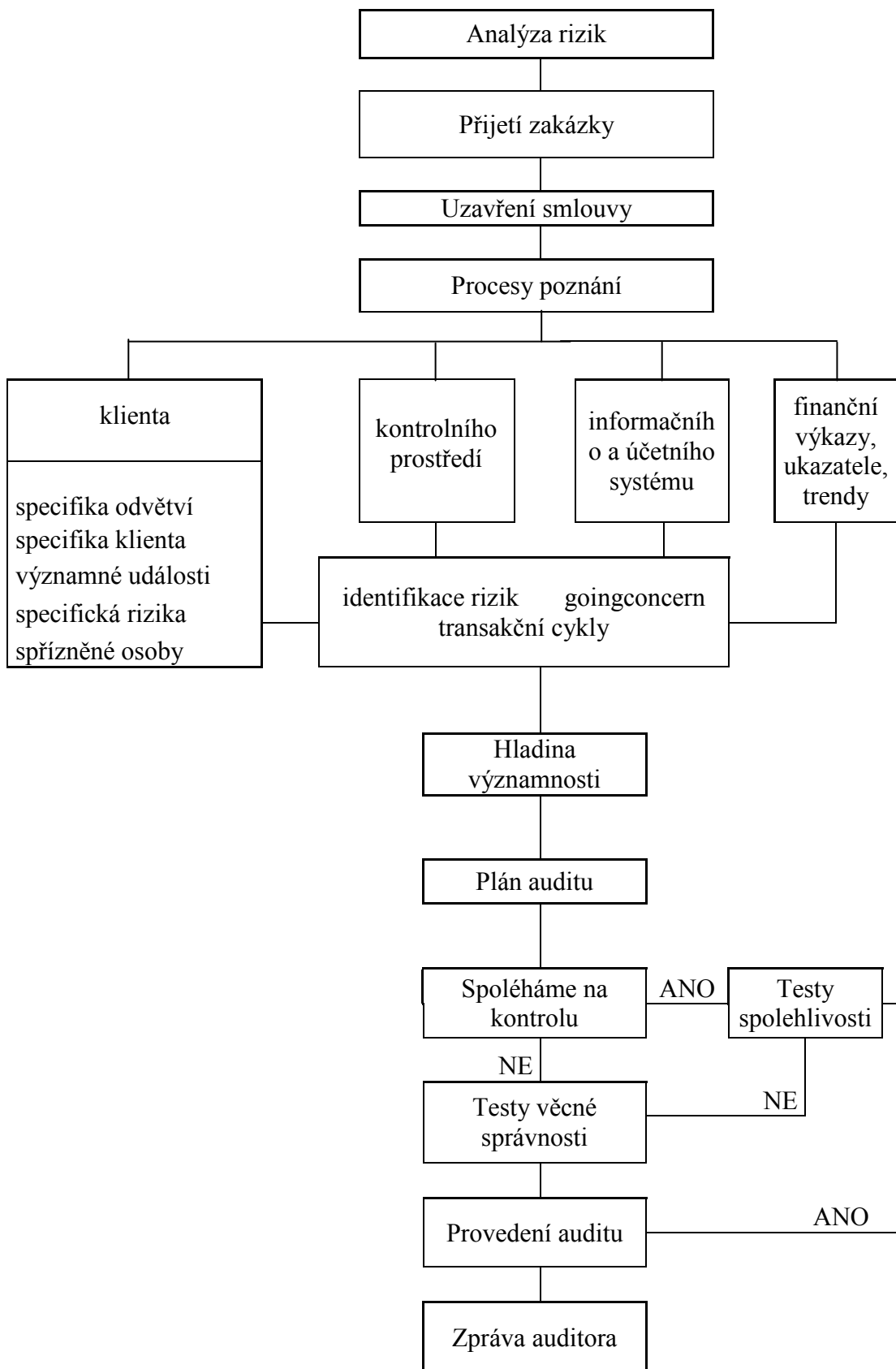
Pro splnění stanoveného cíle slouží auditorovi názorný postup, který je uveden v obrázku č. 2. Pro zjednodušení se dá uvedené schéma rozdělit do pěti fází:

1. Analýza rizik
2. Sjednání podmínek auditní zakázky, uzavření smlouvy
3. Plánování a sestavení programu auditu
4. Provedení auditu
5. Vydání zprávy auditora

(Vlastní zpracování dle SEDLÁČKA, KAČRU a MÜLLEROVÉ)

Auditor má jasně daný průběh činností, které je povinen naplnit při vykonávání své profese. V případě jejich nedodržení může být auditor sankcionován Komorou auditorů České republiky v rámci dohledu. Druhy sankcí jsou uvedeny v §25 zákona o auditorech. V dalším textu jsou rozebrány jednotlivé fáze průběhu auditu.

Obrázek 2: Celkový proces auditu



Zdroj: Müllerová, 2013

2.1 Fáze auditorského postupu

2.1.1 Podmínky auditní zakázky

Před uzavřením smlouvy o provedení auditu je auditor povinen realizovat určité činnosti, na jejichž základě se rozhodne, zda zakázku přijme či nikoliv.

Auditor musí dodržovat podmínky, které mu ukládají auditorské standardy, kde např. v ISA 210 je uvedeno: *Auditor může ověřovací zakázku, a tedy i auditní zakázku, přijmout pouze tehdy, pokud se domnívá, že splní relevantní etické požadavky, jako je nezávislost a odborná způsobilost, a jestli zakázka vykazuje určité rysy.*

2.1.2 Rizika zakázky

Pro auditora je nezbytné porozumět vedení auditované společnosti - jaké jsou jejich požadavky a očekávání, aby byl schopen vytvořit si časový harmonogram o rozsahu práce a určit další potřebné zdroje pro vykonání auditu.

Každý prováděný audit s sebou nese určitou míru rizika. Obvinění z nesprávně provedeného auditu má pro auditora kritické důsledky. Pro posouzení, zda není riziko vyšší než obvyklé, používá svůj profesionální úsudek.

Pro zjištění, zda riziko není příliš velké, se doporučuje posoudit následující faktory:

- *Důvěryhodnost vedení společnosti*
- *Vnitřní kontrolní proces*
- *Účetní problematiku*
- *Finanční výsledky*
- *Záměrné uvádění nepravdivých údajů*

(FINANČNÍ ŘÍZENÍ, 2011)

Pokud je auditor i přes zvýšené riziko, zjištěné po posouzení předchozích faktorů, ochoten danou zakázku přijmout, měl by přijmout adekvátní opatření ke snížení tohoto rizika, kterými může být např.:

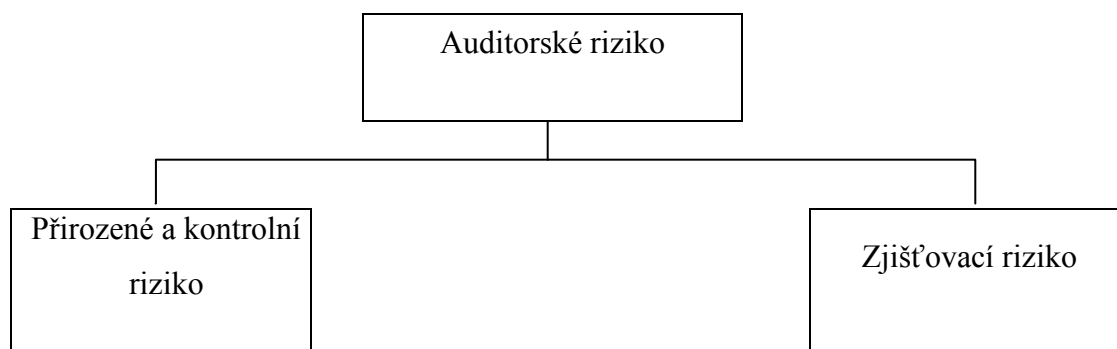
- a) vytvoření pracovního týmu – zohlednit potřebu znalostí a zkušeností v daném odvětví,*
- b) získání externích odborníků – počítačová či právní experti,*
- c) zvýšené zapojení vedoucích pracovníků obou stran do procesu auditu,*
- d) snížení míry spolehlivosti ve vnitřní kontrolní systém,*
- e) odmítnutí nereálných termínů odevzdání zprávy pro auditora.*

(FINANČNÍ ŘÍZENÍ, 2011)

Pokud by auditor shledal, že riziko je příliš velké, a ani po doplnění specifických informací nedojde k jeho snížení, je dle standardu ISA 210 povinen zakázku odmítnout. Výjimku tvoří situace, kdy mu vykonání auditu ukládají právní předpisy. Audit, takto provedený, není v souladu se standardy ISA a auditor to ve své zprávě nesmí uvést. (KAČR, 2016)

Auditorské riziko je riziko, že auditor vydá nesprávný výrok k účetní závěrce, která je významně (materiálně) zkreslená. Cílem auditu je snížit toto riziko na přijatelnou úroveň. Auditorské riziko má 2 hlavní složky: přirozené a kontrolní riziko a riziko zjišťovací (PŘÍRUČKA K UPLATNĚNÍ MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ, 1. díl, 2010, str. 23)

Obrázek 3: Složky auditorského rizika



Zdroj: ISA 320

Přirozené riziko: jedná se o tvrzení, že některé zůstatky účtů, transakce, ..., mají/mohou mít sklon k nesprávnostem. Ať už jednotlivě nebo ve spojení mohou rizika vést až k významné (materiální) nesprávnosti – nebere se v potaz kontrolní systém. Mezi zdroje přirozeného rizika patří složitost, velikost a cíle účetní jednotky.

Kontrolní riziko: je dáno tím, že vnitřní kontrolní systém včas neodhalí a neopraví vzniklou nesprávnost vyplývající z transakcí a zjištěných údajů. Je provázáno s přirozeným rizikem, kdy účetní jednotka zavádí kontrolní systém s cílem zamezit vzniku těchto rizik. Kontroly mohou být všudypřítomné (celá účetní jednotka) nebo konkrétní (určitá transakce).

Zjišťovací riziko: auditor navrhuje postupy s cílem snížit auditorské riziko na přijatelnou úroveň, nicméně tyto postupy neodhalí vzniklé nesprávnosti. Auditor nejprve vyhodnotí rizika významné (materiální) nesprávnosti, následně stanoví postupy pro snížení těchto rizik a na závěr zváží, zda nedošlo k pochybení např. výběr nevhodného postupu, nesprávná interpretace.

(PŘÍRUČKA K UPLATNĚNÍ MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ, 1. díl, 2010)

2.1.3 Uzavření smlouvy

ISA 210 ukládá auditorovi povinnost sjednat a uzavřít písemnou smlouvu o auditu s klientem. Ve smlouvě jsou přesně definovány cíle a podmínky zakázky, které musí být v souladu s požadavky platných zákonných předpisů. (MÜLLEROVÁ, 2013)

Obsah a podmínky smlouvy jsou zakotveny v ISA 210 a to:

- a) *cíl a rozsah auditu účetní závěrky*
- b) *povinnosti auditora*
- c) *povinnosti auditované společnosti*
- d) *vymezení příslušného rámce účetního výkaznictví*

Auditor postupuje dle sjednané smlouvy, nicméně *pokud se jak klient, tak auditorská společnost domnívají, že je možné se dohodnout o dalších službách, které je tato společnost na profesionální úrovni schopna poskytnout, je nezbytně nutné, aby tyto služby byly detailně specifikovány a byla na ně uzavřena zvláštní smlouva (služby v oblasti daňového poradenství)*. (FINANČNÍ ŘÍZENÍ, 2011)

Naopak v případě, že je na auditora vyvíjen tlak ze strany společnosti, je na zvážení, zda pokračovat v zakázce či od ní odstoupit. Možnosti odstoupení od smlouvy ze strany auditora jsou upraveny ve smlouvě. Dle ustanovení § 17 odst. 6 může již uzavřenou smlouvu o povinném auditu účetní jednotka jednostranně ukončit, pouze neprovádí-li auditor audit v souladu s právními předpisy, auditorskými standardy nebo etickým kodexem. Pokud i přesto dojde k jednostrannému ukončení smlouvy, ať už ze strany auditora nebo účetní jednotky, je ta strana, která tento úkon provedla povinna tuto informaci včetně důvodu nahlásit Radě pro veřejný dohled.

2.2 Předběžné plánovací procedury (procesy poznání klienta)

Mezi první činnosti, po uzavření smlouvy, patří seznámení se s auditovaným subjektem, které je různě časově náročné. (DVOŘÁČEK, 2005)

Auditor se v této etapě zaměřuje na činnosti související s podnikáním klienta. Seznamuje se s kontrolním a účetním systémem za účelem identifikace potencionálních rizik souvisejících s auditem. Stanoví plánovací hladinu významnosti, která je základem pro sestavení auditorského plánu. (SEDLÁČEK, 2001)

2.2.1 Seznámení se s oblastí podnikání klienta

Základní podmínkou pro vykonání úspěšného auditu je spolupráce s klíčovými zaměstnanci společnosti. Pro získání potřebných informací je auditor nucen provádět řadu rozhovorů jak s vedoucími pracovníky top managementu, tak s řadovými zaměstnanci. Zde je vyžadována naprostá otevřenost ze strany společnosti vůči auditorovi. Je netaktické zatajování informací, na které auditor časem přijde, jelikož může nastat nedůvěra mezi auditorem a společností. (MÜLLEROVÁ, 2013 a RICCHIUTE, 1994)

Auditor musí zároveň zvážit faktory ovlivňující činnost klienta, a to:

- a) vnitřní faktory – jedná se o faktory uvnitř podniku závislé na jeho velikosti a struktuře. Jde např. o vlastnickou strukturu, zdroje financování, porozumění činnosti klienta po stránce obchodní, technické, marketingové atd. Při získávání informací ohledně vnitřní struktury podniku je důležité věnovat pozornost transakcím s propojenými osobami, zda jsou v souladu se standardními podmínkami. Nezbytné je i posouzení kvalifikace účetních pracovníků a s tím související používané účetní metody.
- b) vnější faktory – závisí na odvětví, ve kterém se společnost pohybuje. Patří sem makroekonomické vlivy, politické prostředí, situace v daném odvětví i právní předpisy týkající se oblasti podnikání klienta, jejichž nerespektování může mít za následek sankce (pokuty) a v krajním případě i ohrožení existence klienta.

Zjištěné vnitřní a vnější faktory ovlivňující činnost klienta by měl auditor zaznamenat do spisu včetně identifikovaných rizik. (SEDLÁČEK, 2011, str. 63)

2.2.2 Seznámení se s kontrolním prostředím

Kontrolní prostředí charakterizuje celkový postoj, informovanost a činnost statutárních orgánů, vedení společnosti a návazně i jejich zaměstnanců. (MÜLLEROVÁ, 2013, str. 76)

Mezi hlavní indikátory ovlivňujícími kontrolní prostředí patří zejména: (ISA 315)

- *Filozofie a styl řízení účetní jednotky* – jaký je přístup managementu k účetnímu systému společnosti a zda je schopen vykonávat kontrolu nad pracovníky účtárny.
- *Organizační struktura účetní jednotky* – napomáhá k transparentnímu vymezení moci a pravomoci
- *Způsob určování pravomoci a odpovědnosti* – vedení společnosti přiděluje pravomoci a odpovědnosti podřízeným pracovníkům. Nejasnosti vedou ke snížení spolehlivosti vnitřního kontrolního systému.

Vnitřní kontrolní systém je pojem užívaný v auditorské terminologii, který definuje metody a postupy klienta – jak klient zajišťuje fungování kontrol. Na základě znalostí vnitřního kontrolního systému je auditor schopen odhalit faktory, které ovlivňují riziko nesprávnosti a následně navrhnout další postup. Zároveň poskytuje auditorovi informaci, zda a do jaké míry se může spolehnout na vnitřní kontrolní systém společnosti. Je vhodné se zaměřit na takové kontrolní procesy, které souvisejí s vytvořením účetní závěrky, aby podávala poctivý a věrný obraz finanční a majetkové struktury společnosti. Není v silách auditora porozumět všem kontrolním procesům. (ISA 315 a MÜLLEROVÁ, 2013)

2.2.3 Poznání účetního systému

Vedení společnosti se spoléhá na informační systémy v oblasti účetnictví. Počítačové zpracování účetnictví vede ke zvýšení požadavků na znalosti s operačními systémy pro všechny zainteresované osoby – pracovníky i auditory. Auditor se musí rozhodnout, jaký postup zvolí pro získání informací z počítačových systémů. V dané situaci je zřejmě nezbytná komunikace s pracovníky z oddělení informačních technologií. Zaměstnanci poskytnou informace ohledně využívání a zpracování dat, tím pádem auditor zjistí dopad počítačových systémů na kontrolní prostředí.

Pojmem účetní systém se zpravidla rozumí souhrn účetních dokladů a ostatních účetních písemností, postupy jejich zpracování a vyhotovení včetně kontrol, které účetní jednotka používá k identifikaci, dokumentaci, zpracování, agregaci a vykazování

hospodářských operací a zajištění odpovědnosti za majetek. (FINANČNÍ ŘÍZENÍ, 2011, str. 20)

Auditor musí porozumět účetnímu systému z důvodu identifikování rizik a následně vytvoří plán vhodného postupu. Zdrojem těchto potencionálních informací nejsou jenom písemnosti, ale taky výpočetní technika a z tohoto důvodu je vhodné určit míru závislosti klienta na počítačových systémech. Nezávislost na počítačových systémech je v dnešní době prakticky vyloučena. Na druhou stranu, pokud je klient silně závislý na fungování informačního systému, je naopak vhodné pozvat odborníka, který pomůže auditorovi se splněním cíle auditu. (FINANČNÍ ŘÍZENÍ, 2011)

Součástí správného porozumění účetního systému je seznámení se s jednotlivými transakčními cykly podniku, které v dané společnosti probíhají. Jedná se o uzavřený okruh činností a postupů, jejichž struktura se liší v závislosti na velikosti podniku a předmětu činnosti účetní jednotky. Příklady transakčních cyklů ve výrobní společnosti:

- *objednání a příjem nakoupeného zboží či materiálu,*
- *zpracování objednávek, expedice a fakturace při prodeji zboží či výrobků,*
- *evidence a účtování nakoupených zásob a zásob vlastní výroby,*
- *evidence a účtování dlouhodobého majetku,*
- *evidence a účtování mezd,*
- *platební cyklus,*
- *ostatní (např. IT, účtování nákladů a výnosů,...).*

(MÜLLEROVÁ, 2013, str. 78)

Každý transakční cyklus má svůj zůstatek, který je evidován v hlavní knize. Z tohoto hlediska se hlavní kniha stává primárním zdrojem informací. Auditor následně vyhodnocuje zjištěné zůstatky a s nimi související položky, zda nějaký transakční cyklus nepředstavuje potencionální riziko nesprávnosti a podle toho přizpůsobí plán

dalšího postupu. Správné pochopení celkového účetního systému auditorovi pomáhá odhalit nedostatky či odchylky v účetní závěrce. (MÜLLEROVÁ, 2013)

2.2.4 Předběžné analytické postupy

Pomocí předběžných analytických postupů, které se provádějí zpravidla před zahájením samotného auditu, je auditor schopen identifikovat neobvyklé účetní zůstatky a vazby mezi nimi. Může, tak být odhalena významná nesprávnost v účetnictví klienta, případně potenciální riziko.

Auditor se v této části zaměřuje hlavně na tyto postupy:

- Porovnání účetních zůstatků běžného a minulého účetního období
- Používaných postupů u transakcí s propojenými osobami
- Sledovat trendy, které by vedly k ukončení činnosti společnosti
- aj...

Jako podpůrné metody může auditor využít informace z rozpočtů, interních reportů, prognóz, také poměrových ukazatelů z finanční analýzy (likvidita, rentabilita, zadluženost, aktivita). V situacích, kdy auditor objeví skutečnosti, které jsou v rozporu s jeho informacemi o účetní jednotce, by měl tyto skutečnosti projednat s vedením společnosti a přizpůsobit tomu plán auditu. (SEDLÁČEK, 2001 a MÜLLEROVÁ, 2013)

2.2.5 Plánovací hladina významnosti

Audit nezaručuje, že daná účetní závěrka je bezchybná. U převážné většiny účetních jednotek není v možnostech auditora zkontrolovat všechny účetní operace, které vznikly v daném účetním období, jež je předmětem ověření. Audit poskytuje pouze záruku, že případná chyba je z hlediska významnosti malá a neovlivní tedy rozhodnutí uživatele.

Jestliže je nesprávnost vyskytující se v účetní závěrce (nebo úhrn všech nesprávností) natolik významná, aby změnila nebo ovlivnila rozhodnutí informované osoby, jedná

se o významnou (materiální) nesprávnost. Nesprávnost nedosahující této hranice se považuje za nevýznamnou (nemateriální). (PŘÍRUČKA K UPLATNĚNÍ MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ, 1. díl, 2010, str. 85)

Právě z tohoto hlediska je nezbytné, aby si auditor stanovil již na počátku auditu hladinu významnosti, prováděcí hladinu významnosti a hraniční hodnotu pro evidenci neopravených chyb tzv. SUD.

Pro stanovení hladiny významnosti vychází ze svého profesního úsudku. Nejrozšířenějším a současně obecně doporučeným postupem je stanovení si tzv. přiměřené základny, kdy se současně zvolí několik položek z účetní závěrky např. tržby, aktiva nebo vlastní kapitál aj. Po vymezení této základny si auditor určí procentní sazbu pro stanovení hladiny významnosti:

- *0,5 – 1,5 % z celkových aktiv,*
- *20 % z vlastního kapitálu*
- *5 – 10 % ze zisku před zdaněním z běžné činnosti*
- *0,5 - 1,5 % z obrátu (celkových výnosů).*

(PŘÍRUČKA PRO PROVÁDĚNÍ AUDITU U PODNIKATELŮ, 2006, str. 128)

Výše uvedený postup stanovení hladiny významnosti pro účetní závěrku jako celek do svého výpočtu zahrnuje jak bilanční sumu ověřované společnosti, tak kumulované vlastní zdroje a stejně tak výkonnost společnosti, kterou reprezentuje výkaz zisku ztráty objemem výnosů za účetní období a účetním výsledkem hospodaření před daní. Z vypočtených hodnot je následně zapotřebí eliminovat extrémní hodnoty (maxima či minima). Ze zbývajících hodnot je s ohledem na opatrnost vhodnější vybrat tu nižší případně vypočítat průměr.

Prováděcí významnost pro účely platných standardu ISA znamená částku nebo částky stanovené auditorem na nižší úrovni, než je hladina významnost (materiality) pro účetní závěrku jako celek, tak, aby snížil pravděpodobnost, že úhrn neopravených a nezjištěných nesprávností překročí významnost pro účetní závěrku jako celek,

na přiměřeně nízkou úroveň. Je-li to relevantní, prováděcí významnost také označuje částku nebo částky stanovené auditorem na nižší úrovni, než je významnost, pro určité skupiny transakcí, zůstatky účtu a zveřejněné údaje. (KAČR, 2016)

Hladina významnosti může být stanovena někdy rozdílně pro určité transakce a zůstatky účtů. Stanovenou hladinu významnosti může auditor za určitých okolností zvýšit či snížit, a to s ohledem na nové skutečnosti např. (koupě či prodej části podniku, původně chybné stanovení výše, zjištění, že skutečné výsledky společnosti jsou jiné, než bylo deklarováno).

2.3 Sestavení plánu auditu

Plánování auditu zahrnuje stanovení celkové strategie auditu pro danou zakázku a vypracování plánu auditu. (KAČR, 2016 - ISA 300)

Po dokončení předběžných plánovacích procedur může auditor přistoupit k sestavení plánu auditu, který je rozdělen na následující části: (MÜLLEROVÁ, 2013, str. 81, SEDLÁČEK, 2001 str. 76)

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

2.3.1 Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků

Odhalené nesprávnosti v účetnictví mají pro auditora zásadní význam. Zákon o účetnictví ukládá povinnost účetním jednotkám, aby účtovaly skutečnosti v období, se kterým věcně i časově souvisí (§ 3 odst. 1) a dále vyžaduje, aby účetnictví bylo vedeno *správně, úplně, průkazně, srozumitelně, přehledně a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů* dle § 8 odst. 1.

V účetnictví účetní jednotky tedy může vzniknout řada nesprávnosti, např. operace jsou zaúčtovány na chybné účty, je zaúčtována nesprávná částka či chybí doklad k dané účetní operaci nebo je předložený doklad nedostatečný apod. Všechny tyto skutečnosti mají následně vliv na samotnou účetní závěrku, což značí nesprávné použití účetních metod účetní jednotkou, které má za následek, že dané informace v účetní závěrce jsou pro uživatele zavádějící, neboť mohou být nadhodnocené či podhodnocené. (MÜLLEROVÁ, 2013)

2.3.2 Plánování auditorského postupu

Pro správné naplánování auditorského postupu je důležitá znalost účetní jednotky – je zaručeno, že audit bude proveden efektivním způsobem a potencionální nesprávnosti budou včas odhaleny. Správné plánování zároveň pomáhá při delegaci činností mezi jednotlivé členy auditorského týmu – každý zná svůj úkol a zároveň je zajištěn dohled nad výkonem jejich práce. Současně je usnadněna koordinace a komunikace mezi auditory a experty z daných oborů. Plánování se liší v závislosti na velikosti a struktuře auditované jednotky a na předchozí zkušenosti s touto jednotkou. (KAČR, 2016)

Plánování není dílčí fází auditorské činnosti. Jedná se o průběžný proces, který začíná zahájením nového auditu a pokračuje až po jeho dokončení. Auditor však bere ohled na dobu trvání jednotlivých činností, kdy některá činnost může začít, až po dokončení činnosti předcházející. Příkladem může být jedna z prvních kontrol, kterou je „bilanční kontinuita“, kdy si auditor ještě před tím, než začne pracovat s účetními hodnotami v hlavní knize, k určitému datu ověřuje, zda byl správně uskutečněn převod počátečních stavů, na které účtování v ověřovaném období navazuje a v kumulaci tak ovlivňuje zůstatky jednotlivých účtů rozvahy k okamžiku, jež je předmětem ověření.

2.3.3 Plán testů vnitřních kontrol

V předchozí kapitole je uvedeno, že auditor by se měl seznámit s vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky. Naopak v této fázi navrhuje testy spolehlivosti těchto systémů s cílem zjistit jejich efektivnost, zda poskytují správné a věrohodné informace. Auditor plánuje testy spolehlivosti v případě, že hodlá využít interní kontrolní systémy účetní jednotky – předpokládá jejich efektivní fungování.

(AUDITORSKÉ POSTUPY, 2008)

Jestliže se auditor hodlá spoléhat na kontroly, jejichž cílem je omezit riziko, které kvalifikoval jako významné, je povinen otestovat tyto kontroly během stávajícího auditu (KAČR, 2016 - ISA 330).

Kontrolní činnosti provádějí pracovníci (manuální postupy) nebo speciální software (programové postupy) dané účetní jednotky. Auditor musí získat potřebné informace nejprve od vedoucích pracovníků a následně může identifikovat dané kontrolní procesy na všech úrovních řízení, zda jsou schopny odhalit či zabránit vzniku významné nesprávnosti.

V první části auditor zjišťuje informace o účetním systému. Zda je účetnictví vedeno v souladu se zákonem nebo jestli účetní doklady obsahují všechny požadované náležitosti. Poté se auditor zaměří na jednotlivé oblasti (cykly) např. dlouhodobý majetek, zásoby, IT.

Na závěr auditor, pokud uzná za vhodné, si stanoví ještě další oblasti testování v závislosti na tom, do jaké míry je ochoten se spoléhat na vnitřní kontrolní systém účetní jednotky (MÜLLEROVÁ, 2013)

2.3.4 Plán testů věcné správnosti

S ohledem na výsledky testů vnitřního kontrolního systému je auditor nucen naplánovat rozsah testů věcné správnosti. Existují 3 úrovně testů:

- vysoká úroveň testů – vysoké riziko vzniku nesprávnosti
- střední úroveň testů – žádné identifikované riziko, ale auditor nedůvěřuje vnitřnímu kontrolnímu systému
- nízká úroveň testů – žádné identifikované riziko a auditor tak má důvěru ve vnitřní kontrolní systém

Testy věcné správnosti, které auditor provádí na úrovni tvrzení, mají buď podobu testů detailních údajů, nebo analytických testů věcné správnosti, nebo jsou kombinací obou typů (KAČR, 2016 - ISA 520).

Tabulka 2: Testy věcné správnosti

Analytické testy	Detailní testy
<p>velké objemy transakcí</p> <p>opakovatelné či podobné operace</p>	<p>zůstatky konkrétních účtů</p> <p>testy všech položek / testy vybraných položek / testy vzorku</p>

Zdroj: Müllerová, 2013

2.3.5 Shrnutí a projednání plánu auditu

Po dokončení plánovacího procesu provede auditor jeho shrnutí, které podává důkazní informace o průběhu plánování a možném výskytu významných skutečností. Projednání plánu, se členy auditorského týmu, se provádí u velkých auditů, kde se předpokládá větší účast auditorů. Za shrnutí je odpovědný vedoucí auditor, který řídí práci ostatních a má na starost komunikaci s klientem.

Projednání plánu s vedením účetní jednotky je nezbytné, z důvodu seznámení klienta s celkovou strukturou auditu a jeho časovým průběhem. Auditor se zároveň ujistí, že jsou splněna všechna očekávání ze strany klienta. (SEDLÁČEK, 2001)

2.4 Provedení auditu

Po dokončení plánovací fáze a sestavení plánu auditu je auditor připraven provést audit účetní závěrky klienta, a to v souladu s plánem auditu.

2.4.1 Provádění testů spolehlivosti

Během procesu plánování si auditor sestavil různé varianty testování spolehlivosti kontrolních systémů. V této fázi dochází k jejich provedení a to buď přímo či nepřímo.

- Přímý způsob – auditor je účastníkem procesů (pozorovatel)

- Nepřímý způsob – diskuse s pracovníky, auditor při komunikaci zjišťuje, jakým způsobem pracovníci odhalí nesprávnost v kontrolním systému
- Kombinace přímého a nepřímého způsobu

Auditor nekomunikuje jenom s pracovníky. Součástí každé účetní jednotky v dnešní době je počítačový systém, který provádí kontrolní procesy. Z tohoto důvodu, se na ně auditor musí zaměřit a zjistit jejich spolehlivost. Ta spočívá v: (MÜLLEROVÁ, 2013, str. 90)

- *seznámení se s počítačovými kontrolami*
- *kontrole počítačové bezpečnosti*
- *kontrole počítačového provozu*
- *zjištění, jakým způsobem probíhá kontrola a údržba programů*

Z výsledků prováděných testů zjistí auditor míru vzniku významného rizika a současně získá informaci o spolehlivosti kontrolních systémů.

2.4.2 Provádění analytických testů věcné správnosti

Při provádění analytických testů se auditor ujišťuje, že vykazované položky neobsahují významné nesprávnosti. Jedná se o rozbor finančních a nefinančních údajů s cílem vyhodnotit finanční informace účetní jednotky. Základem pro analytické testy je přesné stanovení očekávaných hodnot u určitých částek a následné porovnání s fakticky zaúčtovanou částkou. Existují 2 typy analytických postupů:

1. Jednoduché porovnání údajů – základní testy – neposkytují dostatečné a důkazní informace
2. Prediktivní modely – snižují auditorské riziko na přijatelnou úroveň

V případě identifikace významného rizika je auditor povinen kombinovat analytické testy s dalšími testy věcné správnosti (testy detailních údajů).

(PŘÍRUČKA K UPLATNĚNÍ MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ, 2. díl, 2010, str. 203)

Na auditora působí řada vlivů, které ovlivňují jeho jistotu. Jedním z takových vlivů je mezní hodnota tolerovaných rozdílů, která představuje rozdíl mezi očekávanou a skutečnou hodnotou. Stanovení mezní hodnoty je v pravomoci auditora a její překročení zvyšuje nesprávnost vykázané položky. Všechny položky překračující mezní hodnotu auditor prodiskutuje s vedením společnosti a je povinen nalézt jejich vysvětlení např. vlastním zkoumáním nebo podpůrnými důkazy. V případě, že očekávané hodnoty jsou dostačující a žádné z nich nepřekračují mezní hodnotu, uzavře auditor provádění analytických testů s výsledkem, že jsou spolehlivé a poskytují dostatečnou jistotu. (MÜLLEROVÁ, 2013)

2.4.3 Provádění testů detailních údajů

Provedení testů detailních údajů získá auditor přiměřenou jistotu o správnosti zůstatků uvedených v účetní závěrce. Analyzuje syntetické i analytické účty a všechny s nimi související operace. Zůstatky na účtech mohou být podhodnocené nebo nadhodnocené. Podhodnocení znamená, že některé operace nebyly zaúčtovány, nebo obsahují nesprávnou částku – nižší, než má být skutečnost.

Nadhodnocení znamená, že zaúčtované operace byly neplatné, nebo obsahují nesprávnou částku – vyšší, než má být skutečnost. (SEDLÁČEK, 2001)

Testy detailních údajů, které si auditor naplánoval v předchozí fázi, se provádí třemi možnými způsoby a to: (MÜLLEROVÁ, 2013)

- testování všech položek – využívá se při auditu menších společností, které nemají rozsáhlou činnost, a jejich účetnictví neobsahuje velký počet účetních operací,
- testování vybraných položek – auditor se na základě svých schopností zaměří např. na velikost položky ve vztahu k hladině významnosti,
- testování vzorku – nejvyužívanější metoda, *výběr vzorku umožní auditorovi získat a zhodnotit důkazní informace o některých vlastnostech vybraných*

položek tak, aby mohl dospět k závěru o základním souboru, z něhož je vzorek vybrán, lze provádět s použitím statistických nebo nestatistických metod (KAČR, 2016 - ISA 530).

Výběr vzorku zároveň souvisí s auditorským rizikem a to tak, že auditor nebude schopen vydat odpovídající výrok k účetní závěrce. Cílem auditora je tedy udržet auditorské riziko na přijatelné úrovni.

(FINANČNÍ ŘÍZENÍ, 2011)

Tabulka 3: Testy věcné správnosti

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

Zdroj: Příručka pro provádění auditu u podnikatelů, 2006

V situacích, kdy je zjišťovací riziko detekováno testy detailních údajů, je auditor povinen získat informace pro jeho minimalizování. Závěry konzultuje s vedením společnosti a navrhne příslušné kroky k odstranění zjištěných nesprávností.

2.4.4 Vyhodnocení testů věcné správnosti

Po provedení testů věcné správnosti je auditor schopen identifikace nesprávností, ať už jsou známé, pravděpodobné (účetní odhady) či neznámé. Velký počet známých a pravděpodobných rizik signalizuje možný vznik dalších dosud neznámých rizik. Auditor je povinen prodiskutovat zjištěné nesprávnosti s klientem.

Na základě těchto informací rozhodne, zda audit byl dostatečný a účetní závěrka poskytuje věrný a poctivý obraz. Pokud by byla účetní závěrka významným způsobem zkreslená, doporučí vedení společností opravit zjištěné nesprávnosti. (MÜLLEROVÁ, 2013)

2.4.5 Posouzení účetní závěrky

Jednou z posledních činností auditora je posouzení účetní závěrky. Ve fázi provedení auditu auditor analyzoval jednotlivé položky pomocí analytických a detailních testů a nyní je schopen posoudit, zda je účetnictví v souladu s právními předpisy a jestli účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz. Zjistí-li auditor odchylku od právních předpisů, neprodleně kontaktuje vedení společnosti. (SEDLÁČEK, 2001)

Auditor se v první řadě zaměří na srovnání položek běžného a minulého období, zda nedošlo k významným odchylkám, které by vedly ke změně účetních metod. Legislativa ukládá povinnosti zachovat srovnatelnost účetních metod, připouští jejich změnu pouze v případě, že změna povede k věrnějšímu vykázání hodnot v účetní závěrce nebo, je příčinou změna účetních předpisů. Změna metody se uplatní od počátku účetního období a její dopad na účetní závěrku popíše účetní jednotka v příloze k účetní závěrce.

Jednou z dalších povinností auditora je posouzení, zda byla účetní závěrka sestavena za předpokladu trvání účetní jednotky i v blízké budoucnosti. Pokud se auditor domnívá, že klient není schopen dále pokračovat (alespoň 12 měsíců od data účetní závěrky, jež je předmětem ověření) v činnosti podnikání tzv. princip goingconcern, uvede to v auditorské zprávě a zohlední se tím i výrok auditora.

Ze zjištěných hodnot provede auditor jednoduchou finanční analýzu pro externí uživatele za pomoci poměrových a rozdílových ukazatelů (likvidita, rentabilita, aktivita, apod.)

Z výše uvedených informací je auditor schopen sestavit zprávu o auditu a formulovat výrok auditora. (MÜLLEROVÁ, 2013)

2.4.6 Posouzení výroční zprávy

Účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, jsou povinny vyhotovit výroční zprávu. (zákon o účetnictví § 21 odst. 1).

S účinností od 1. 1. 2016 bylo ustanovení týkající se ověření výroční zprávy auditorem v § 21 odst. 7 v zákoně o účetnictví upraveno o odkaz na nově doplněný § 20b v zákoně o auditorech. Audit nevydává výrok k výroční zprávě jako je tomu u účetní závěrky, ale

pouze se vyjadřuje v tom smyslu, že údaje uvedené ve výroční zprávě nejsou ve všech významných ohledech v materiálním nesouladu s údaji vykázanými v účetní závěrce a také, že byla výroční zpráva vypracována v souladu s právním předpisem.

Výroční zpráva zpravidla obsahuje komplexní informace o účetní jednotce především úvodní slovo vedení společnosti, historii společnosti, předmět činnosti včetně nabízeného sortimentu produktů/služeb, finanční údaje, ukazatele za několik uplynulých let, informace k vývoji trhu, odběratelům, dodavatelům a další zákonem požadované informace (výzkum vývoj, organizační složka v zahraničí, měnová rizika a jejich zajištění). Auditor při ověření postupuje v souladu s mezinárodním standardem ISA 720.

2.4.7 Posouzení následných událostí

Následnými událostmi se rozumí skutečnosti, které vznikly až po datu účetní závěrky. Auditor je povinen, dle standardu ISA 560, získat všechny důkazní informace o událostech, které nastaly mezi datem účetní závěrky a datem vyhotovení zprávy auditora. Události mohou obsahovat skutečnosti, které mají vliv na zaúčtované částky, přestože se objevily až po datu účetní závěrky (nesprávný odhad – dohadná položka). Druhou skupinou jsou události obsahující dosud neznámé skutečnosti, které nevedou k úpravě účetních výkazů, ale je nutné uvést je v příloze z důvodu zachování informovanosti uživatelů (vstup do likvidace, prodej části podniku – události nepatří do sledovaného období, ale musí být uvedeny v příloze).

(AUDITORSKÉ POSTUPY, 2008)

Události je nutné rozlišit z časového hlediska, pokud vznikly: (KAČR, 2016 - ISA 560)

- do data vydání výroku

v případě zjištění událostí, které mají vliv na účetní závěrku, je auditor povinen posoudit, zda jsou zobrazeny v účetních výkazech a v souladu s účetní legislativou

- po datu vydání výroku, ale před schválením účetní závěrky valnou hromadou

auditor není zodpovědný za zjišťování těchto událostí (odpovědnost je na vedení společnosti), nicméně pokud by takové události nastaly, je povinen projednat tyto záležitosti s vedením společnosti

- po schválení účetní závěrky valnou hromadou

auditor není povinen získávat žádné další informace o účetní závěrce. Tyto události se promítnou až v účetnictví následujícího účetního období.

2.5 Závěr a vydání zpráv

Závěrečnou činností, kterou auditor provádí, je vydání zprávy o výsledku celkového auditu s příslušným auditorským výrokem. Jde o proces zakončující povinný audit.

Prostřednictvím auditorské zprávy vyjadřují externí auditoři svůj názor na účetní výkazy firem z hlediska jejich pravdivosti a poctivosti (AUDIT AND ASSURANCE, 2012, str. 339)

Novela zákona o účetnictví společně s novelou zákona o auditorech obsahuje zásadní změnu v auditu výroční zprávy. Do roku 2015 mohlo být auditorské ověření výroční zprávy obsaženo v samostatné zprávě. U auditů vzniklých v roce 2015 a dokončených po 1. 1. 2016 dochází k návratu jedné zprávy auditora, vztahující se jak k účetní závěrce, tak i k výroční zprávě.

2.5.1 Získání prohlášení vedení společnosti

Auditor je povinen požadovat písemná prohlášení od vedení s příslušnou odpovědností za účetní závěrku a znalostmi i předmětných skutečností (KAČR, 2016 - ISA 580).

Písemným prohlášením uznává vedení společnosti svoji odpovědnost za sestavení účetní závěrky. Obsahuje např.:

- odpovědnost za vnitřní kontrolní systém
- potvrzení, že účetní závěrka obsahuje všechny skutečnosti
- prohlášení o poskytnutí všech informací auditorovi

Odmítnutím vydání písemného prohlášení se účetní jednotka vystavuje riziku, že auditor bude nucen modifikovat výrok. (MÜLLEROVÁ, 2013)

2.5.2 Vydání zprávy auditora

Během historie se odborná praxe a pravidla ustálila na stručné a srozumitelné formulaci auditorské zprávy a současně typy výroků auditora jsou přísně standardizované a tudíž i pochopitelné pro všechny zainteresované strany. Zprávy auditora upravují detailně platné Mezinárodní auditorské standardy (ISA 700, 701, 705 a 706) včetně aplikačních doložek.

Zpráva auditora je hlavním a nejdůležitějším výstupem jeho činnosti (SEDLÁČEK, 2001, str. 112).

V § 20 zákon o auditorech stanoví náležitosti zprávy auditora:

- *identifikaci účetní jednotky,*
- *identifikace auditorské společnosti a auditora/ů,*
- *identifikaci účetní závěrky včetně rozvahové dne,*
- *povinnost účetní jednotky za vedení účetnictví, sestavenou účetní závěrku a nastavený vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou,*
- *povinnost auditora spočívající v dodržení platných předpisů pro výkon auditu a formulování závěru auditora, a to na základě dostatečných důkazních informací, rozsah provedeného auditu,*
- *popis všech skutečností, které nejsou obsaženy ve výroku,*
- *vyjádření k výroční zprávě,*
- *podpis a datum vyhotovení.*

Zpráva auditora detailním popisem konkrétních postupů zvolených auditorem, ale pouze formulací závěru, ke kterému auditor dospěl na základě provedeného auditu. Auditor musí dospět k jednomu ze čtyř uvedených závěrů, které jsou formulovány v závěrečném výroku:

- **Bez výhrad** – auditor konstatuje, že účetní závěrka poskytuje podle jeho názoru ve všech významných ohledech věrný a poctivý obraz skutečnosti.
- **S výhradou** – auditor konstatuje, že účetní závěrka poskytuje podle jeho názoru věrný a poctivý obraz skutečnosti s výjimkou skutečností, které popíše.
- **Záporný výrok** – auditor konstatuje, že podle jeho názoru účetní závěrka nepodává věrný a poctivý obraz skutečnosti.
- **Odmítnutí výroku** – auditor konstatuje, že byl ve své činnosti omezen do takové míry, že nebyl schopen vydat svůj výrok.

Ve výroku se však mohou objevit i informace, které auditor shledal za podstatné, nemají přímý vliv na výrok auditora a jedná se o informace buď uvedené v účetní závěrce, nebo v účetní závěrce neuvedené. Tyto informace uvedené v odstavcích *Zdůrazňující skutečnosti/Ostatní skutečnosti*.

(KAČR, 2016)

Pro zprávy auditora datované po 15. 12. 2016 musí již auditor vydat výrok v nové struktuře (odstavec výrok a základ pro výrok) jsou nově v úvodu zprávy auditora, nikoliv až na konci.

Podle aktuálního vývoje sílí tendence, aby zprávy auditora byly v budoucnu více rozpracovány v části týkající se auditorských postupů. Přílišná unifikace, která veda na jednu stranu ke sjednocení zpráv, ale na druhou stranu neodpovídá trendům a požadavkům současné praxe.

Zprávu auditora je auditor povinen projednat s vedením společnosti.

3 Dlouhodobý majetek

Diplomová práce je zaměřena na auditní postupy v oblasti dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Z tohoto důvodu je v následující kapitole uvedena charakteristika dlouhodobého majetku, jeho členění, odpisování a vymezení v účetních předpisech. Pro účely diplomové práce je dále dlouhodobý majetek charakterizován z hlediska účetního.

Dlouhodobý majetek tvoří aktiva společnosti, které mají provozně-technické funkce delší než 1 rok. Z toho vyplývá, že nejsou určeny k okamžité spotřebě, ale pomáhají vytvářet hodnoty společnosti. Člení se na:

- dlouhodobý nehmotný majetek
- dlouhodobý hmotný majetek
- dlouhodobý finanční majetek – pro svá specifika není předmětem diplomové práce

Účetní část dlouhodobého majetku

Pro potřeby naplnění zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví je nezbytné, aby i účetní zachycení dlouhodobého majetku naplnilo zásady provedení řádného účetnictví tj. správné, úplné, průkazné, srozumitelné a přehledné. Zákona o účetnictví je stěžejní norma, která se dlouhodobého majetku dotýká především s ohledem na požadavky týkající se ocenění a provedení inventarizace. Jednotlivá specifika účtování dlouhodobého majetku (klasifikaci, obsahovou náplň, metody účtování, specifika,...) řeší dílčí prováděcí právní předpisy k zákonu o účetnictví rozdílně pro jednotlivé skupinky účetních jednotek, a to s ohledem na jejich kategorizaci. Stěžejním prováděcím právním předpisem pro tuto diplomovou práci je vyhláška č. 500/2002 Sb., která dále rozpracovává požadavky zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikateli a v menší míře ještě vyhláška č. 410/2009 Sb., která dále rozpracovává požadavky zákona o účetnictví pro tzv. vybrané účetní jednotky (územní samosprávné celky, příspěvkové organizace,...).

Věci se stávají dlouhodobým hmotným či nehmotným majetkem v době, kdy jsou uvedeny do stavu způsobilého k užívání (např. splnění technických funkcí, dokončení věci). U technického zhodnocení k tomuto majetku se postupuje obdobně.

Drobný hmotný a nehmotný majetek přesahující dobu životnosti 1 roku, ale nesplňující podmínku pořizovací ceny stanovenou účetní jednotkou se zaúčtuje při pořízení do nákladů a zpravidla se dále eviduje v podrozvahové evidenci, a to od výše stanovené účetní jednotkou. V případě pořízení většího množství drobného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku v průběhu jednoho roku se doporučuje jeho časové rozlišení prostřednictvím účtu nákladů příštích období (zpravidla 2 roky,...) dle stanovení účetní jednotky.

Věci se stávají dlouhodobým hmotným či nehmotným majetkem v době, kdy jsou uvedeny do stavu způsobilého k užívání (např. splnění technických funkcí, dokončení věci). U technického zhodnocení k tomuto majetku se postupuje obdobně.

3.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek je charakterizován ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb. a ČÚS 013 jako majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok. Prováděcí předpis pro podnikatele nestanoví minimální výši ocenění jako požadavek pro zachycení v rozvaze. Toto právo je ponecháno na účetní jednotce při zohlednění principu významnosti a věrného a poctivého obrazu, která by hranici pro aktivaci měla mít upravenou ve vnitřním předpisu, a to s ohledem na stálost účetních metod.

Dlouhodobý nehmotný majetek obsahuje zejména nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill (Vyhláška č. 500/2002 Sb.)

Dle §6 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb., se za dlouhodobý nehmotný majetek považuje i technické zhodnocení tohoto majetku, a to od výše ocenění stanovené účetní jednotkou.

3.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek je vymezen ve Vyhlášce č. 500/2000 Sb., a ČÚS 013. Jeho členění je rozsáhlejší než u dlouhodobého nehmotného majetku.

Tabulka 4: Dlouhodobý hmotný majetek

Název dlouhodobého hmotného majetku	Výše ocenění	Doba použitelnosti	Technické zhodnocení
Pozemky	není stanovena	není stanovena	x
Stavby	není stanovena	není stanovena	ANO
Hmotné movité věci a jejich soubory	dle účetní jednotky	delší než 1 rok	ANO
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	x	x	x
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	x	x	x
Jiný dlouhodobý hmotný majetek	není stanovena	x	x

Zdroj: Vyhláška č. 500/2000 Sb., a ČÚS 013

V tabulce jsou uvedeny příklady dlouhodobého hmotného majetku, se kterými se auditor často setkává. Z tabulky je patrné, že Vyhláška připouští vznik technického zhodnocení jen u staveb a hmotných movitých věcí. Pozemky a stavby nejsou limitovány výší ocenění ani dobou použitelnosti naopak u hmotných movitých věcí je třeba dávat pozor na dobu použitelnosti, která musí být delší než 1 rok.

3.3 Oceňování dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek je oceňován dle §25 odst. 5 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb., a to:

- *pořizovací cenou* – cena pořízení majetku včetně souvisejících nákladů (např. při koupi)

Tabulka 5: Oceňování dlouhodobého majetku

Součást pořizovací ceny	Není uznatelné jako součást pořizovací ceny
Příprava majetku a jeho zabezpečení	Opravy a údržba
Úroky z úvěru	Kurzové rozdíly
Odměny za poradenské služby, zprostředkování,...	Náklady spojené s přípravou a zabezpečením vzniklé po uvedení do užívání
Clo, dopravné, montáž	Náklady na vybavení dlouhodobého majetku zásobami
Projektové práce včetně variantního řešení	Smluvní pokuty a penále
Zůstatková cena likvidovaných staveb	Náklady na zaškolení pracovníků
Licence, patenty, správní poplatky	

Zdroj: Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., a Vyhláška č. 500/2002 Sb.

- *reprodukční pořizovací cenou* – cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje (např. při bezúplatném předání)
- *vlastními náklady* – cena, která odpovídá účetní hodnotě spotřebovaných zásob, hrubým mzdám navýšením o zákonné odvody pracovníků včetně režie (např. vlastní činností vyrobený stroj či provedené TZ budovy,...)

3.4 Odpisy a opravné položky u dlouhodobého majetku

Odpis vyjadřuje trvalé opotřebení dlouhodobého majetku. Volba metody odepisování je ponechána účetnímu subjektu, nicméně volba je trvalá a daný způsob odepisování již není možné změnit, a to s ohledem na stálost účetních metod. Odepsat majetek lze pouze do výše vstupní ceny, případně do hodnoty vstupní ceny navýšené o technické zhodnocení. (PRUDKÝ a LOŠŤÁK, 2015)

Odepisuje se z hodnoty ocenění majetku postupně po dobu jeho používání. Majetek lze odepisovat i jinak než z časového hlediska např. ve vazbě na výkony.

Účetní jednotka je povinna brát v potaz předvídatelná rizika či možné ztráty majetku, které jí jsou známy do okamžiku sestavení účetní závěrky. Účetní jednotka by tedy neměla zapomínat na tvorbu opravných položek, které vyjadřují přechodné snížení hodnoty majetku. (FUČÍK, 2014)

3.5 Český účetní standard pro podnikatele č. 013

České účetní standardy nejsou povinné. Je to jakýsi doporučený návod v oblasti účetních postupů, které nejsou blíže rozpracovány v zákoně o účetnictví a prováděcích předpisech a jsou současně akceptovány kontrolními orgány. V oblasti dlouhodobého majetku je důležitý Český účetní standard č. 013, který udává základní postupy při účtování o dlouhodobém hmotném a nehmotném majetku. Má za cíl dosažení souladu při používání účetních metod.

Pro správné posouzení majetkové situace podniku je důležitý bod 6.7, který poskytuje informace o podrozvahových účtech (účtová skupina 75 – 79). Na těchto účtech se zaznamenávají údaje např. o využívání cizího majetku, přijaté hypotéky či

poskytnuté záruky v případě že se o nich neúčtuje ve skupinách 01, 02 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek.

Limity pro účtování dlouhodobého majetku v rozvaze a v podrozvaze si stanoví účetní jednotka sama v souladu s platnými účetními předpisy.

3.6 Specifika dlouhodobého majetku u vybraných účetní jednotek

Vybrané účetní jednotky se mimo zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví řídí dále vyhláškou č. 410/2009 a povinně také českými účetní standardy své řady. Pro oblast dlouhodobého majetku se jedná především o ČÚS 710 – Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek; ČÚS 708 – Odpisování dlouhodobého majetku.

Specifikem z pohledu ocenění jsou zákonné limity pro aktivaci drobného dlouhodobého nehmotného (od 7.000,- Kč) a hmotného majetku (od 3.000,- Kč), kdy si účetní jednotka sama vnitřním předpisem tuto hranici může snížit nikoliv však zvýšit. Tento majetek je tak při pořízení proúčtován do nákladů v plné výši a souběžně zaevidován v rozvaze a v plné výši na oprávkách.

Další zvláštnost nastává u vybraných účetních jednotek, které si mezi sebou bezúplatně převádí majetek. V této situaci se nepoužije reprodukční pořizovací cena dle § 25 odst. 1 písmeno l) zákona č. 563/1991 Sb., ale uplatní se výjimka dle §25 odst. 6 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, kdy se navazuje na ocenění majetku účetní jednotky, která o něm naposledy účtovala.

4 Srovnání auditu zvolených účetních jednotek

Tato část diplomové práce je zaměřena na aplikaci auditních postupů, uvedených v předcházející kapitole, ve zvolených účetních jednotkách, jejich následné srovnání a navržení vhodných doporučení k odstranění nedostatků.

Audit je zaměřen na oblasti dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, tedy ne na všechny položky finančních výkazů, proto i ve zvolených účetních jednotkách se zaměříme na uvedenou oblast.

Zvolené účetní jednotky odlišují níže uvedená hlediska:

- právní forma – akciová společnost, společnost s ručením omezeným, příspěvková organizace
- předmět činnosti – výrobní podnik, objektová společnost, školská organizace
- kategorizace dle zákona o účetnictví – 2 účetní jednotky, 1 vybraná účetní jednotka
- nastavení majetkových vazeb – pronajatý, vlastní a svěřený

Vychází se z podkladů existujících účetních jednotek, nicméně pro potřeby naplnění cílů diplomové práce byla některá data upravena a z důvodu zachování anonymity jsou uvedeny jen fiktivní názvy účetních jednotek.

Společnost Alfa, a. s. byla vybrána z důvodu rostoucí produkce, díky které docházelo k navyšování investic do dlouhodobého majetku.

U příspěvkové organizace Beta došlo ke svěření dlouhodobého majetku do jejího vlastnictví od svého zřizovatele, a protože se jednalo o první takovou zkušenost spojenou se zvýšením rizika vzniku nesprávností, byla příspěvková organizace vhodným příkladem pro názornou ukázkou auditu.

U společnosti Delta, s. r. o. proběhla fúze sloučením čtyř společností, která je spojená s vyšší mírou rizika vzniku nesprávností. Z tohoto hlediska je tato společnost rovněž ideálním příkladem pro ukázkou auditu.

V úvodu je jako první zmíněna její stručná charakteristika. Následuje výpočet seznámení se vnitřním kontrolním systémem a směrnicemi. Poslední část je zaměřena na výpočet hladiny významnosti, předběžné plánovací procedury, sestavení plánu auditu, provádění testů spolehlivosti a věcné správnosti. Uvedené postupy jsou konkrétně rozpracovány pouze v případě společnosti Alfa, a. s., u společnosti Beta a organizace Delta, s. r. o. jsou již řešeny pouze vybraná specifika z pohledu auditní činnosti dlouhodobého majetku.

4.1 Charakteristika společnosti Alfa a. s.

Účetní jednotka Alfa je akciovou společností zabývající se výrobou plastových výlisků pro automobilový, elektrotechnický a zdravotnický průmysl, a to metodou vstřikování. Společnost byla založena v roce 2011, je tedy relativně nová a navazuje tak na dlouhodobou tradici, předcházející společnosti ABC s. r. o., která v daném kraji působila.

Společnost není součástí žádného konsolidačního celku.

Výrobní prostory, které společnost využívá, nejsou ve vlastnictví společnosti. Budovy a související pozemky jsou využívány na základě nájemní smlouvy. Společnost má s pronajímatelem podepsanou budoucí kupní smlouvu na areál, ve kterém se nachází.

Rok 2015 byl pro společnost stabilizačním rokem, kdy se povedlo naplnit výrobní kapacity a s tím související moderní technologie. Zároveň se ustálil počet zaměstnanců. Došlo současně k nárůstu produkce na 43 mil. kusů výrobků a meziroční rozdíl činí 22 %. Společnost si díky zvýšením této produkce a zachováním kvality udržela své klíčové partnery, jako jsou např. Jaguar, Mercedes, Audi, BMW aj.

Vzhledem k tomuto růstu produkce společnost nově nakoupila pozemek za 250 tis. Kč a hmotné movité věci za 4,5 mil. Kč. Stroje jsou převážně financovány z finančního

leasingu. Nevyžila žádné investiční dotace a v průběhu roku nevyřadila žádný aktivovaný dlouhodobý majetek.

I přesto, že společnost prozatím nevlastní výrobní areál, tak vzhledem k charakteru činnosti (automotive) a s ohledem na požadavky ohledně zvýšení produkce, což má přímou souvislost v přírůstcích dlouhodobého majetku a při využití velké části zařízení formou finančního leasingu je společnost Alfa a. s. ideální pro názornou ukázkou procesu auditu.

4.1.1 Vymezení majetku ve vnitřní směrnici

Před samotným plánováním a provedením auditu je nezbytné vyžádat si interní směrnice dané společností. Interní směrnice poskytují upřesňující informace o stanovených postupech při evidenci a účtování o dlouhodobém majetku, a to především v případech, kdy postup není platnými účetními předpisy přesně stanoven nebo připouští více možností. Získané znalosti jsou nástrojem pro správné pochopení vnitřního kontrolního systému účetní jednotky a následně pro testy spolehlivosti tohoto systému. Interní směrnice slouží zároveň jako podklad pro provedení testů věcné správnosti a zhodnocení, zda finanční výkazy obsahují všechny náležitosti dle účetních standardů a vnitropodnikových směrnic.

Dlouhodobý nehmotný majetek (včetně drobného)

Dlouhodobým nehmotným majetkem se ve společnosti rozumí především software a další majetek dle účetních postupů, jehož ocenění je limitováno částkou 60 tis. Kč za položku a dobou použitelnosti delší než jeden rok.

Nakoupený dlouhodobý nehmotný majetek je oceňován v pořizovacích cenách, které zahrnují cenu pořízení a všechny náklady s pořízením související. Úroky z cizích zdrojů, spadají-li do období pořizování, nejsou aktivovány.

Účetní odpisy dlouhodobého nehmotného majetku jsou vypočteny na základě pořizovací ceny a předpokládané doby ekonomické použitelnosti příslušného majetku. Je využito lineárního způsobu odpisování.

Jestliže zůstatková hodnota dlouhodobého nehmotného majetku přesahuje jeho odhadovanou užitnou hodnotu, je k takovému majetku tvořena opravná položka.

Technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku přesahující 40 tis. Kč je aktivováno.

Dlouhodobý nehmotný majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok a pořizovací cena nepřevyšuje 60 tis. Kč za položku, je účtován do nákladů při jeho pořízení. Dlouhodobý nehmotný majetek od hodnoty převyšující 10 tis. Kč do 60 tis. Kč za položku je nadále evidován v podrozvaze. Dlouhodobý nehmotný majetek do hodnoty nepřevyšující 10 tis. Kč za položku se nevede v evidenci a není tudíž předmětem inventarizace.

Dlouhodobý hmotný majetek (včetně drobného)

Dlouhodobým hmotným majetkem jsou ve společnosti pozemky, budovy a stavby bez ohledu na pořizovací cenu a dále hmotné movité věci, popř. soubory se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž ocenění je limitováno částkou 40 tis. Kč za položku a dobou použitelnosti delší než rok.

Nakoupený dlouhodobý hmotný majetek je oceňován v pořizovacích cenách, které zahrnují cenu pořízení a všechny náklady s pořízením související (např. dopravné a náklady na montáž). Úroky z cizích zdrojů, spadají-li do období pořizování, nejsou aktivovány.

Účetní odpisy dlouhodobého hmotného majetku byly vypočteny na základě pořizovací ceny a předpokládané doby ekonomické použitelnosti příslušného majetku. Je využito lineárního způsobu odpisování.

Jestliže zůstatková hodnota dlouhodobého hmotného majetku přesahuje jeho odhadovanou užitnou hodnotu, je k takovému majetku tvořena opravná položka.

Náklady na opravy a údržbu dlouhodobého hmotného majetku se účtují přímo do nákladů. Technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku přesahující 40 tis. Kč je aktivováno.

Dlouhodobý hmotný majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok a pořizovací cena nepřevyšuje 40 tis. Kč za položku, je účtován do nákladů při jeho pořízení. Dlouhodobý hmotný majetek od hodnoty převyšující 10 tis. Kč do 40 tis. Kč za položku je nadále evidován v podrozvaze. Dlouhodobý hmotný majetek do hodnoty nepřevyšující 10 tis. Kč za položku se nevede v evidenci a není tudíž předmětem inventarizace.

Účetní a daňové odpisy

Účetní odpisy DHM a DNM jsou prováděny rovnoměrně, a to od měsíce uvedení majetku do užívání. V případě zvýšení vstupní ceny, je majetek účetně odpisován ze zvýšené ceny od měsíce následujícího po měsíci, v němž byla vstupní cena zvýšena.

Společnost v minulosti využívala rovnoměrné i zrychlené daňové odpisování, ale od roku 2015 odpisuje pouze zrychleně. Společnost využívá služeb externí daňové kanceláře. S ohledem na dosažené výsledky hospodaření v uplynulých letech společnost nebyla nucena přerušovat daňové odpisování.

Inventarizace majetku

Inventarizace dlouhodobého majetku je prováděna v souladu s platnými účetními předpisy jednou ročně, a to jako součást řádné periodické inventarizace k datu 31. 12. Její průběh tj. termín realizace, personální zajištění, způsob provedení je každoročně stanoven samostatným vnitřním předpisem (Příkaz k provedení inventarizace). Při fyzické inventarizaci se provádí odsouhlasení existence dlouhodobého majetku ve vazbě na její zachycení v evidenci majetku. V rámci dokladové inventarizace se provádí navazující odsouhlasení hodnotového vyjádření v evidenci majetku na hodnotu zachycenou v účetnictví k datu účetní závěrky.

4.1.2 Strategie auditu (plánovací procedury)

V oblastech dlouhodobého majetku se mohou nacházet významná auditorská rizika, která mohou vyústit ve zkreslení údajů vykázaných v aktivech společnosti k rozvahovému dni.

Seznámení se s předmětem činnosti společnosti a technologií výroby, tak jak je popsáno stručně v bodě 4.1 výše je podstatné nejen pro audit samotný, ale má přímý dopad i na auditní postupy u dlouhodobého majetku. Díky řádnému pochopení výrobního cyklu si auditor vytvořil přesnější představu o struktuře dlouhodobého majetku ve vazbě na předloženou evidenci majetku. Což mu umožňuje lépe vyhodnotit navazující skutečnosti, jako jsou pohyby majetku (přírůstky, úbytky), opravy či technická zhodnocení. Tyto informace auditor získal především formou dotazování od vedení, ostatních zaměstnanců společnosti a z ostatních písemných materiálů jako jsou výroční zpráva, účetní závěrka, webové stránky. Podstatné informace si auditor zaznamená ve spisu.

V dalším kroku se auditor seznámil s vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky, vyžádal si platné organizační schéma, seznam řídicích pracovníků a jejich náplň práce. Z předložených informací vyplynulo, že má společnost spíše jednodušší organizační strukturu. Ve vztahu k dlouhodobému majetku jsou klíčové 3 osoby, a to ředitel společnosti (schvaluje pořízení/vyřazení), technolog (zajištění funkčnosti) a účetní (evidence a účtování). Pořízení nového dlouhodobého majetku schvaluje výhradně ředitel, žádná jiná mu podřízená osoba. V případě náročnějších investičních akcí (např. nákup nových vstřikovacích lisů z důvodu zvýšení výrobních kapacit) schvalují orgány společnosti, a to před jejich pořízením. Vzhledem k velikosti organizační struktury společnost pravidelně nevytváří plán investic, jehož plnění by bylo v průběhu roku vyhodnocováno.

Společnost využívá informační systém ENTRY. Jedná se o informační systém určený podnikatelskému prostředí. Společnost má zajištěnu externí správu/podporu ze strany dodavatele systému. Informační systém ENTRY obsahuje mimo finančního účetnictví mimo jiné i modul dlouhodobého majetku. Data z evidence majetku jsou tak přenášena automaticky do finančního účetnictví, což je jednou z klíčových informací pro auditora. Evidence majetku prostřednictvím ručně vedených evidencí (např. v excelu) by zvyšovala riziko možných nesprávností.

V rámci předběžných analytických postupů zaměřených na dlouhodobý majetek auditor provedl především níže uvedené úkony, kterými se seznámil:

- s používanými účetními metodami (zdroj: příloha k účetní závěrce za předcházející účetní období – sbírka listin)
- s hodnotami vykázanými na účtech dlouhodobého majetku v rozvaze (zdroj: rozvaha za předcházející účetní období – sbírka listin)
- s meziročním vývojem hodnot vykázaných na účtech dlouhodobého majetku v rozvaze a souvisejících účtů ve výkazu zisku a ztráty (zdroj: rozvaha a výkaz zisku a ztráty za poslední 2 předcházející účetní období)
- s ostatními informacemi např. majetek neevidovaný v rozvaze, nájemní smlouvy k majetku, smluvní zajištění majetku,... (zdroj: příloha účetní závěrky za předcházející účetní období – sbírka listin)
- s předpokládanými mimořádnými investičními výdaji pro ověřované období (zdroj: výroční zpráva za předcházející účetní období – sbírka listin)

Z údajů za předcházející účetní období vyplynulo, že uvedené účetní metody jsou v souladu s platnými účetními předpisy. Společnost nerealizovala v předcházejícím účetním období žádné mimořádné investiční aktivity. Výše investičních prostředků vynaložená ve sledovaném období by měla být v porovnání s předcházejícím účetním obdobím vyšší, a to vlivem narůstajícího odbytu a z toho plynoucího požadavku na rozšíření výrobních kapacit o nové strojní vybavení.

Po seznámení se s vnitřním kontrolním systémem společnosti je pro potřeby předaudit stanovena plánovací hladina významnosti. Položky a jejich hodnoty jsou převzaty z finančních výkazů společnosti z roku 2015 (rozvaha a výkaz zisku a ztráty), jelikož údaje za ověřované období ještě nejsou známy. Procentní hodnoty jsou nastaveny v souladu s příručkou pro auditory. Následně se daným procentem převedou hodnoty z finančních výkazů a eliminují se maximální a minimální hodnoty z důvodu možné zkreslenosti údajů – v našem případě se eliminuje zisk před zdaněním (MAX) a celková hodnota brutto aktiv (MIN). Ze zbylých dvou hodnot (výnosy a vlastní kapitál) se na základě odborného úsudku auditora určí hodnota, která spíše směřuje k té nižší z obou hodnot, a to s ohledem na pravidlo opatrnosti. Plánovací hladina významnosti je pro finanční výkazy jako celek stanovena ve výši 1 250 tis. Kč. Pro testování

jednotlivých položek finančních výkazů se vezme $\frac{1}{2}$ hladiny významnosti tj. 625 tis. Kč a hranice pro nesprávnost (SUD) je stanovena ve výši 5% z celkové hodnoty hladiny významnosti tj. 62,5 tis. Kč. Blíže viz obrázek.

Plánovací hladina významnosti pro období 2016

Obrázek 4: Plánovací hladina významnosti

	TKč	%	TKč	
zisk před zdaněním	22 794	10%	2 279	eliminace MAX
výnosy	162 414	1%	1 624	vstupní hodnota
celková aktiva brutto	52 435	1,50%	787	eliminace MIN
vlastní kapitál	23 485	5%	1 174	vstupní hodnota
				TKč
Hladina významnosti				1 250
Prováděcí hladina významnosti:		1/2 hladiny významnosti		625
SUD:		5% hladiny významnosti		62,5
				%
				0,5
				0,05

Zdroj: Vlastní výzkum

Plánovací hladina významnosti stanovená pro předaudit 2016 vychází z finálních údajů roku 2015, ale díky meziročnímu růstu hodnot ve společnosti došlo v průběhu sledovaného období k přehodnocení hladiny významnosti. Jak vyplývá z následující tabulky, v průběhu auditu došlo k výraznému navýšení hodnot (kritérií). Auditor tak přistoupil k přehodnocení (aktualizaci hladiny významnosti) k hlavnímu auditu. V našem případě došlo k navýšení hladiny významnosti na hodnotu 2200 tis. Kč, prováděcí hladiny významnosti na jednotlivé položky finančních výkazů na 1 100 tis. Kč a hranice pro nesprávnost (SUD) na hodnotu 110 tis. Kč. Riziko neaktualizace by spíše spočívalo v opačném případě, kdy by došlo vlivem vývoje hodnot k poklesu a mohlo by se tak stát, že auditor má tak hladinu významnosti

stanovenu nesprávně výše. V opačném případě by měl auditor podhodnocenou hladinu významnosti, což by mohlo vést zbytečně k vyšší náročnosti při výběru vzorků k ověřování.

Předběžná hladina významnosti pro období 2016

Obrázek 5: Předběžná hladina významnosti

	TKč	%	TKč	
zisk před zdaněním	32 535	10%	3 254	eliminace MAX
výnosy	226 097	1%	2 261	vstupní hodnota
celková aktiva brutto	76 009	1,50%	1 140	eliminace MIN
vlastní kapitál	56 020	5%	2 801	vstupní hodnota
				TKč %
Hladina významnosti				2 200
Prováděcí hladina významnosti:		1/2 hladiny významnosti		1 100 0,5
SUD:		5% hladiny významnosti		110 0,05

Zdroj: Vlastní výzkum

Konečná hladina významnosti (z konečné účetní závěrky) zůstala již na stejných hodnotách jako předběžná hladina významnosti.

Na základě informací z předběžných plánovacích procedur sestavil člen auditního týmu návrh plánu auditu, který je vyhotoven před zahájením ověřovacích prací. Plán auditu obsahuje mimo jiné tyto skutečnosti s přímou vazbou na auditní postupy u dlouhodobého majetku:

- návrh ověřovací strategie

Tabulka 6: Návrh ověřovací strategie

Cyklus / Oblast / Skupina účtů	Spolehnutí na interní kontroly *)	Návrh strategie auditu
Dlouhodobý Majetek	střední	Monitorovací kontroly Analytické porovnání Kontrola vybraných položek

Zdroj: Vlastní výzkum

*) Legenda:

- Spolehnutí se na interní kontroly
- vysoké
- střední
- nízké

- významná identifikovaná rizika

dlouhodobý majetek byl v plánu auditu jako oblast potenciálně významně riziková, viz tabulka níže s tímto auditorským postupem

Tabulka 7: Rizika dlouhodobého majetku

Riziko	Projeví se v oblastech	Auditorský postup
Dlouhodobý majetek - evidence DM, ocenění DM, katastr nem., přírůstky, úbytky, odpisy, inventarizace DM, investiční dotace, opravy vs. TZ,...	Rozvaha - aktiva Výkaz zisku a ztráty – odpisy, služby, ...	Diskuze s vedením Analytické porovnání Kontrola vybraných položek na prvotní doklady

Zdroj: Vlastní výzkum

- složení týmu, harmonogram auditu,....

Dále bylo v plánu stanoveno složení auditorského týmu. Auditorské postupy v oblasti dlouhodobého majetku budou provedeny určeným pracovníkem auditu, a to v určeném harmonogramu.

Zpracovaný plán auditu dále obsahuje celou řadu další informací jako stručné popis předmětu činnosti, stručný komentář k vývoji, plánovací hladinu významnosti, popis IC vztahů, kontaktní osoby ve společnosti, rámcový rozsah činností pro předaudit,...

4.1.3 Testy spolehlivosti

Během sestavování plánovacích procedur byla vyhodnocena střední míra spolehlivosti ve vnitřní kontrolní systém společnosti. Při samotném provádění testů spolehlivosti byl zvolen kombinovaný přístup.

4.1.4 Evidence majetku

Jednotlivý majetek je zaznamenán na inventárních kartách a v součtu, tak vlastně představuje registr majetku. Registr majetku je část informačního systému, jež je v tomto případě propojen s finančním účetnictvím v ENTRY. Prostřednictvím registru majetku tak lze získat, např. tyto údaje - datum zařazení majetku, pořizovací cenu,

předpokládanou životnost, odpisy, oprávký a zůstatkovou hodnotu. Poté co si auditor převzal podklady pro ověření dlouhodobého majetku z evidence, si sestavil přehled o vývoji dlouhodobého majetku společnosti za období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016. Tento přehled je sestaven z údajů uvedených přímo v evidenci dlouhodobého majetku. Podkladem pro sestavení jsou především: položkový registr majetku k 1. 1. 2016, 31. 12. 2016 a dále sestava přírůstků a úbytků za sledované období tj. 1-12/2016 aj. Tabulka auditora přehledně informuje, jak se změnily jednotlivé položky dlouhodobého majetku za sledované období. Obdobné informace lze částečně vyčíst z obrátové předvahy. Existují však okolnosti, které údaje o obrátech zkreslují (především opravy chyb,...) V přehledu se zaznamenávají přírůstky, úbytky a přeúčtování, a to v členění na údaje v pořizovacích cenách a oprávkách. V případě vysokých hodnot (nad hranici hladiny významnosti) je třeba provést detailnější prozkoumání vzniklých skutečností. Položka přeúčtování není přírůstek, jde jen o přesunu hodnoty z položky na jinou např. při aktivaci z účtu 04x, zúčtování zálohy na nákup majetku z účtu 05x, aj.

Vzhledem k hladině významnosti se auditor zaměřil především na přírůstky účtu 022 – Samostatné movité věci a účtu 052 - Zálohy na dlouhodobý majetek. Tyto skutečnosti budou dále detailněji prozkoumány.

Tabulka 8: Přehled a vývoj dlouhodobého majetku v Kč

Bilanční pozice	Pořizovací a výrobní cena					Oprávký					Zůstatková cena	
	Stav k 01. 01. 16	Přírůstky	Úbytky	Přeúčtování	Stav k 31. 12. 16	Stav k 01. 01. 16	Přírůstky	Úbytky	Přeúčtování	Stav k 31. 12. 16	Stav k 01. 01. 16	Stav k 31. 12.16
I. Dlouhodobý nehmotný majetek												
1. Zřizovací výdaje	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2. Nehm. Výsl. Výzkumu a vývoje	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3. Software	217 896,70	61 299,00	0,00	0,00	279 195,70	67 103,00	72 299,70	0,00	0,00	139 402,70	150 793,70	139 793,00
4. Ocenitelná práva	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
5. Goodwill	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
7. Nedokončený dlouh. nehm. majetek	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
8. Poskytnuté zálohy na dlouh. nehm. maj.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	217 896,70	61 299,00	0,00	0,00	279 195,70	67 103,00	72 299,70	0,00	0,00	139 402,70	150 793,70	139 793,00
II. Dlouhodobý hmotný majetek												
1. Pozemky	0,00	254 050,00	0,00	0,00	254 050,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	254 050,00
2. Stavby	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
3. Sam. Movité věci a soubory m. v.	6 316 049,97	4 470 516,46	0,00	0,00	10 786 566,43	1 132 545,00	985 198,10	0,00	0,00	2 117 743,10	5 183 504,97	8 668 823,33
4. Pěstitelské celky trvalých porostů	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
5. Základní stádo a tažná zvířata	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
7. Nedokončeny dlouh. hm. majetek	199 612,55	3 216,04	72 919,00	0,00	129 909,59	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	199 612,55	129 909,59
8. Posk. zálohy na dlouh. hm. majetek	0,00	886 776,86	0,00	0,00	886 776,86	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	886 776,86
9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	6 515 662,52	5 614 559,36	72 919,00	0,00	12 057 302,88	1 132 545,00	985 198,10	0,00	0,00	2 117 743,10	5 383 117,52	9 939 559,78
Zdroj: Vlastní výzkum	6 733 559,22	5 675 858,36	72 919,00	0,00	12 336 498,58	1 199 648,00	1 057 467,80	0,00	0,00	2 257 145,80	5 533 911,22	10 079 352,78

4.1.4.1 Odsouhlasení evidence majetku s účetnictvím

Sestavení přehledu o vývoji dlouhodobého majetku z údajů evidence, umožňuje auditorovi odsouhlasení s údaji vykázanými v účetnictví konkrétně v obrátové předvaze/hlavní knize k 31. 12. 2016. Zůstatky vybraných účtů obrátové předvahy uvádí tabulka níže, které byly doplněny o sloupceky „Změna“ a „Změna (%)“

Tabulka 9: Obrátová předvaha s položkami DM (Zdroj: Obrátová předvaha společnosti)

Účet	Popis	Obraty kumulované				Změna	Změna (%)
		PS	MD	Dal	KS		
013	Software	217 896,70	61 299,00	0,00	279 195,70	61 299,00	21,96%
022	Samostatné movité věci	6 316 049,97	4 470 516,46	0,00	10 786 566,43	4 470 516,46	41,44%
031	Pozemky	0,00	254 050,00	0,00	254 050,00	254 050,00	100%
041	Pořízení DNM	0,00	61 299,00	61 299,00	0,00	0,00	0%
042	Pořízení DHM	199 612,55	4 727 782,50	4 797 485,46	129 909,59	-69 702,96	53,65%
052	Poskytnuté zálohy na DM	0,00	1 073 000,00	186 223,14	886 776,86	886 776,86	100%
073	Oprávký k DNM	-67 103,00	0,00	72 299,70	-139 402,70	-72 299,70	51,86%
082	Oprávký k DHM	-1 132 545,00	0,00	952 514,00	-2 085 059,00	-952 514,00	45,68%
791 110	DDHM	2 444 658,22	598 407,96	58 653,29	2 984 412,89	539 754,67	18,08%
511	Opravy	0,00	1 253 363,19	0,00	1 253 363,19	1 253 363,19	X
518 300	Leasing	0,00	14 879 130,74	0,00	14 879 130,74	14 879 130,74	X
541	Zůstatková cena DHM	0,00	72 919,00	0,00	72 919,00	72 919,00	X
551	Odpisy DM	0,00	1 024 813,70	0,00	1 024 813,70	1 024 813,70	X
641	Tržby z prodeje DM	0,00	0,00	72 919,00	72 919,00	-72 919,00	X

Odsouhlasení údajů mezi evidencí majetku a účetnictvím demonstrují níže uvedené tabulky.

Tabulka 10: Odsouhlasení pořizovací ceny (Zdroj: Vlastní výzkum)

Odsouhlasení pořizovací ceny evidence majetku s účetnictvím k 31. 12. 2016				
Číslo účtu	Popis účtu	Evidence majetku	Účetnictví	Rozdíl
013	Software	279 195,70	279 195,70	0,00
022	Samostatné movité věci	10 786 566,43	10 786 566,43	0,00
031	Pozemky	254 050,00	254 050,00	0,00

Tabulka 11: Odsouhlasení kumulovaných odpisů (Zdroj: Vlastní výzkum)

Odsouhlasení evidence kumulovaných odpisů s účetnictvím za 1-12/2016				
Číslo účtu	Popis účtu	Evidence majetku	Účetnictví	Rozdíl
073	Software	-139 402,70	-139 402,70	0,00
082	Samostatné movité věci	-2 085 059,00	-2 085 059,00	0,00

V první výše uvedené tabulky je odsouhlasena pořizovací cena se stavem v hlavní knize k 31. 12. 2016 a nebyl identifikován žádný rozdíl. Ve druhé výše uvedené tabulce je provedeno odsouhlasení kumulovaných odpisů (oprávek) se stavem v účetní knize k 31. 12. 2016 a nebyl identifikován žádný rozdíl.

4.1.5 Přírůstky a úbytky DM

Z kapitoly evidence majetku vyplývá, že společnost v daném období uskutečnila v rámci dlouhodobého majetku změny, jež svoji výší přesahují stanovenou hladinu významnosti, a proto je auditor povinen rozšířit auditní postupy o kontrolu přírůstků a úbytků na prvotní doklady.

Současně byla provedena kontrola na doklady o pořízení včetně nákladů na pořízení, na včasnost zařazení do evidence majetku a včasné zaúčtování – během této kontroly nebyla identifikována žádná významná nesprávnost.

Z tabulky Přehled o vývoji dlouhodobého majetku vyplývá, že společnost nevykázala žádné úbytky dlouhodobého majetku kromě částky 72 919 Kč v položce nedokončený dlouhodobý hmotný majetek.

4.1.5.1 Přírůstky majetku

Položkový soupis přírůstků dlouhodobého majetku pořízeného od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 (viz. tabulka níže). Společnost během roku 2016 pořídila celkem 31 nových inventárních čísel s celkovou částkou 4 785 865,46 Kč. Většinou se jednalo o temperační zařízení, sušící zařízení, dále také o drtící stroj, vysokozdvihový vozík a pozemek.

V případě nových inventárních čísel 55-57; 48-49; 75-72 byla provedena kontrola na prvotní doklady tj.: inventární kartu, protokol o zařazení, rozpis vstupní ceny, smlouvu (fakturu/y), Předmětem kontroly byly převážně níže uvedené skutečnosti:

- správnost vstupní ceny tj. tzn., že vstupní cena nezahrnuje výdaje, které nesmějí tvořit součást vstupní ceny, naopak, že část výdajů, která má tvořit vstupní cenu nebyla zaúčtována do nákladů běžného období (včetně výdajů souvisejících s pořízením)
- správnost aktivace. Okamžik zařazení do evidence by měl bez prodlev souhlasit na dokončení/zprovoznění,...
- správnost zaúčtování aktivace např. použití správných účtů dle charakteru majetku

- v případě cizoměnové faktury – kontrola přecenění, správnost použití kurzu
- v rámci kontroly výrobních prostor byla provedena namátková kontrola existence vybraných strojů přímo na pracovišti (fyzická inventura přírůstků)

4.1.5.2 Úbytky majetku

V rámci ověřovacích prací bylo zjištěno, že se v případě částky 72.919 Kč nejedná o odúčtování podlimitního dlouhodobého majetku či zmařenou investici z účtu 042. Od vedení společnosti bylo zjištěno, že se jednalo o investiční výdaje spočívající v zazdění původního otvoru pro expedici a současně tak vznikla protihluková stěna. Jelikož je společnost v pozici nájemce a nedisponovala souhlasem s odpisováním předmětného technického zhodnocení, bylo po dohodě s pronajímatelem předmětné technické zhodnocení odúčtováno do výsledku hospodaření a současně přefakturováno na pronajímatele areálu. Celkový dopad na výsledek hospodaření za sledované období měl tedy nulový vliv.

Tabulka 12: Přírůstky dlouhodobého majetku za období 2016

Inventární číslo	Název	Datum pořízení	Majtkový účet	Způsob odepisování	Vstupní cena účetní
46	Sušící zařízení MOTAN	27. 1. 2016	022 100	účetně	159 119,41
47	Sušící zařízení MOTAN	27. 1. 2016	022 100	účetně	159 119,42
48	Therm HB-160-Z2-16-4M-A2	24. 3. 2016	022 100	účetně	169 555,27
49	Therm HB-160-Z2-16-4M-A2	24. 3. 2016	022 100	účetně	169 555,28
50	Nasavač FEEDMAX B315 - 50s	25. 3. 2016	022 100	účetně	41 416,55
51	Nasavač FEEDMAX B315 - 50s	25. 3. 2016	022 100	účetně	41 416,55
52	Nasavač FEEDMAX B315 - 50s	25. 3. 2016	022 100	účetně	41 416,55
53	Čerpadlo Grundfos CRE32-2-1	7. 4. 2016	022 100	účetně	101 214,00
54	Suška Luxorbin S 150-L Design 2010	9. 4. 2016	022 100	účetně	153 766,47
55	Sušící zařízení Motan	9. 4. 2016	022 100	účetně	161 258,46
56	Sušící zařízení Motan	9. 4. 2016	022 100	účetně	161 258,46
57	Sušící zařízení Motan	9. 4. 2016	022 100	účetně	161 258,46
58	Temperační zařízení HB - Therm	7. 5. 2016	022 100	účetně	179 376,34
59	Temperační zařízení HB - Therm	7. 5. 2016	022 100	účetně	179 376,35
60	Software Spinfireprofessional	11. 5. 2016	013 100	§32a ZDP	61 299,00
61	Temperační zařízení HB - Therm 160	15. 6. 2016	022 100	účetně	178 623,90
62	Temperační zařízení HB - Therm 160	15. 6. 2016	022 100	účetně	178 623,90
63	server HP DL360 G9	27. 7. 2016	022 100	účetně	91 300,00
64	Regulátor horkých vtoků	4. 8. 2016	022 100	účetně	66 718 26
65	Regulátor horkých vtoků	4. 8. 2016	022 100	účetně	66 718,26
66	Therm-HB-160-Z2	19. 8. 2016	022 100	účetně	176 791,86
67	Therm HB-160-Z2	19. 8. 2016	022 100	účetně	176 791,86
68	Sušící zařízení Motan	24. 8. 2016	022 100	účetně	137 158,60
69	Sušící zařízení Motan	24. 8. 2016	022 100	účetně	137 158,60

70	Therm HB-160-Z2	22. 9. 2016	022 100	účetně	176 988,15
71	Therm HB-160-Z2	22. 9. 2016	022 100	účetně	176 988,15
72	Vysokozdvížený vozík - Still RX50 BM	27. 10. 2016	022 100	účetně	242 000,00
73	Therm HB-160-Z2-ser. numb. 5486336	24. 11. 2016	022 100	účetně	176 824,58
74	Therm HB-160-Z2-ser. numb. 5486337	24. 11. 2016	022 100	účetně	176 824,57
75	Drťící mlýn Tria BM 5030	4. 12. 2016	022 100	účetně	431 898,18
76	pozemek V-14066/2015-611	21. 12. 2016	031 100	účetně	254 050,00
Celkem					4 785 865,46

Zdroj: Evidence majetku společnosti

Společnost během roku 2016 evidovala mimo výše uvedené také přírůstky u drobného dlouhodobého hmotného majetku v celkové výši 598 407,96 Kč. Dle evidence majetku jde o inventární čísla v rozmezí od 225 do 293. V rámci auditu bylo provedeno odsouhlasení drobného dlouhodobého majetku evidovaného celkem v podrozvahové evidenci na údaje hlavní knihy k 31. 12. 2016 a nebyl identifikován žádný rozdíl.

Tabulka 13: Odsouhlasení drobného dlouhodobého majetku

Odsouhlasení drobného dlouhodobého majetku k 31. 12. 2016				
Číslo účtu	Popis účtu	Evidence majetku	Účetnictví	Rozdíl
791 110	Drobný dlouhodobý hmotný majetek	2 984 412,89	2 984 412,89	0,00
791 120	Drobný dlouhodobý nehmotný majetek	0,00	0,00	0,00

Zdroj: Vlastní výzkum

Částka 598 407,96 Kč představující celkové přírůstky drobného dlouhodobého hmotného majetku byla odsouhlasena na konkrétní nákladový účet 501xxx, který slouží pro výsledkové zachycení. Nebyl zjištěn rozdíl.

4.1.6 Odpisy dlouhodobého majetku

V rámci ověřovacích prací byla vyžádána sestava dlouhodobého majetku s informacemi o účetních pořizovacích cenách, oprávkách, zůstatkových cenách k 31. 12. 2016, a to za jednotlivá inventární čísla. Odsouhlasení odpisů uvádí tabulka níže:

Tabulka 14: Odsouhlasení účetních odpisů

Odsouhlasení účetních odpisů za období 1. 1. 2016 až 31. 12. 2016				
Číslo účtu	Popis účtu	Účetní odpisy dle HK (UCE)	Účetní odpisy dle evidence DM	Rozdíl
013	Software	72 299,70	72 299,70	0,00
021	Budovy, stavby	0,00	0,00	0,00
022	Samostatné movité věci	952 514,00	952 514,00	0,00
031	Pozemky	-	-	0,00
Celkem		1 024 813,70	1 024 813,70	0,00

Zdroj: Vlastní výzkum

Předmětem ověření bylo dále nastavení odpisového plánu u 013 a 022, a to především doba použitelnosti, zda je na vybraný dlouhodobý majetek aplikována správná odpisová skupina dle interních směrnic a zároveň zda se majetek začíná odepisovat při jeho zařazení, jak je uvedeno ve vnitřních předpisech společnosti tj. bez zbytečné prodlevy. Dobu použitelnosti stanoví ve společnosti odpovědná osoba. V rámci auditu byla provedena kontrola výše odpisů u vybraných inventárních čísel, a to jak majetku pořízeného za 1-12/2016, tak majetku evidovaného již k 1. 1. 2016. Nebyly zjištěny nesprávnosti.

Co se týče daňových odpisů, tak jsou spravovány externí daňovou kanceláří. Čímž se snižuje riziko nesprávného stanovení ze strany účetní jednotky. Auditor si provedl odsouhlasení správného promítnutí odpisů dlouhodobého majetku při stanovení základu daně pro výpočet DPP. Rozdíl účetních a daňových zůstatkových cen dlouhodobého majetku byl spolu s účetní opravnou položkou u nefunkčního stroje (blíže viz níže bod

4.1.8) zohledněn ve výpočtu odložené daně k 31. 12. 2016. Jelikož zůstatková cena účetní převyšuje daňovou, představuje tento přechodný rozdíl hlavní vstupní veličinu pro výpočet odloženého daňového závazku.

4.1.7 Kontrola poskytnutých záloh na dlouhodobý majetek

Do oblasti dlouhodobého majetku spadají i poskytnuté zálohy na tento majetek, který společnost eviduje na účtu 052 – *Poskytnuté zálohy na DHM*. Dle údajů z obrátové předvahy společnosti byl počáteční stav na účtu nulový, ale k 31. 12. 2016 vykázala společnost zůstatek ve výši 886 776,86 Kč.

Z předložených podkladů (kupní smlouva, zálohová faktura, úhrada) bylo doloženo, že se jedná o uhrazenou zálohu ze dne 10. 12. 2016 na kupní cenu nového vozu Škoda Superb. Zbýlá část kupní ceny byla doplacena a vozidlo převzato až v lednu 2017.

Předložené podklady byly porovnány se zůstatky v hlavní knize. Při porovnání nebyl zjištěn žádný rozdíl.

4.1.8 Kontrola provedené fyzické inventury dlouhodobého majetku

Společnost na základě interní směrnice provedla k 31. 12. 2016 periodickou inventarizaci dlouhodobého majetku. V průběhu auditu byly vyžádány a předloženy společností podepsané inventurní soupisy dlouhodobého majetku od členů inventarizační komise dokládající provedení fyzické inventury DM, a to včetně drobného majetku.

U předložené dokladové inventury dlouhodobého majetku byly jednotlivé majetkové účty hlavní knihy k 31. 12. 2016 podloženy položkovým rozpisem z evidence dlouhodobého majetku, tak aby bylo možno odsouhlasit kumulované pořizovací ceny a kumulované odpisy (oprávky) Nebyly zjištěny inventurní rozdíly.

Předložená fyzická inventarizace pozemků neobsahovala výpis z katastru nemovitostí. Současně bylo zjištěno, že pozemky nejsou v evidenci majetku zadány v členění tak, jak jsou zapsány na listu vlastnictví, ale jako jedno inventurní číslo. Auditor provedl na místě odsouhlasení pozemky pořízené ve sledovaném období na nabývací titul

a náhled do katastru nemovitostí. Současně byla společnosti doporučena úprava v evidenci majetku.

Při kontrole inventurních soupisů bylo zjištěno, že u stroje s inventárním číslem 08 byla ručně dopsána poznámka členem inventarizační komise, že je stroj nefunkční. Předmětný stroj vykazuje níže uvedené hodnoty k 31. 12. 2016:

Tabulka 15: Drtící stroj

Účetní hodnoty k 31. 12. 2016					
IČ	Název	Datum pořízení	Pořizovací cena	Oprávky (účetní)	Zůstatková cena
08	SHM – drtící stroj	1. 1. 2012	350.000,-	140.000,-	280.000,-

Zdroj: Vlastní výzkum

Z dotazování bylo zjištěno, že na stroj již nelze uplatnit záruční opravu. V uvedeném případě nelze uplatnit náhradu škody od pojišťovny. I přesto, že výše zůstatkové ceny k 31. 12. 2016 je pod výše uvedenou hladinou významnosti, bylo doporučeno a klientem akceptováno průčtování opravné položky ve výši 280.000,- (559/092) a to ještě do účetní závěrky k 31. 12. 2016, aby nedošlo k nadhodnocení aktiv. V případě opravné položky se jedná o nedaňový náklad. Daňový efekt bude promítnut při vyřazení v následujícím účetním období.

Při provádění auditu bylo zjištěno, že předložené inventurní soupisy jsou řádně podepsané. Závěrem lze říci, že inventarizace byla provedena v souladu s platnými právními předpisy České republiky (§29 a §30 zákona o účetnictví) a vnitřním předpisem organizace.

4.1.9 Finanční leasing

Společnost má páteřní část strojního vybavení (vstřikolisy) vzhledem k finanční náročnosti pořízeny prostřednictvím smluv na finanční leasing. Auditor si vyžádal nové leasingové smlouvy za sledované období (3 smlouvy) včetně protokolů o předání a leasingové karty. Leasingové karty byly vyžádány i u všech starších avšak aktivních leasingových smluv.

Z leasingových karet a předložené účetní evidence vyplývá, že společnost účtuje o finančním leasingu v souladu s platnými účetními předpisy, kdy první zvýšená splátka je zachycena na časovém rozlišení 381 (náklady příštích období) a rozpouštěna do nákladů rovnoměrně po dobu leasingu. Řádné leasingové splátky zahrnující pojištění jsou účtovány měsíčně do nákladů na účet 518 100.

Při ověřovacích pracích bylo zjištěno, že 2 z nových leasingových smluv jsou uzavřeny na cizí měnu a účetní jednotka provedla závěrkový přepočtení zůstatku prvních zvýšených splátek k 31. 12. 2016. V případě časového rozlišení tj. nákladů příštích období se původní úhrada nadále neviduje v cizí měně. Zaúčtovaný rozdíl byl hluboce pod hladinou významnosti, společnost tak byla pouze upozorněna.

4.1.10 Shrnutí a doporučení

Tabulka 16: Shrnutí

Zjištěná nesprávnost	Částka zjištěné nesprávnosti	Hranice významnosti	Reakce
Pozemky – absence výpisu z katastru nemovitostí u fyzické inventarizace pozemků	-	-	Upozornění společnosti
Pozemky – nedostatečná evidence pozemků ve vazbě na údaje v katastru nemovitostí	-	-	Úprava v evidenci
Stroj – není opravná položka	280 000,-	Pod hladinou nesprávnosti	Doporučena oprava - proúčtováno
Leasing – provádění cizoměnového přepočtu prvních zvýšených splátek v cizí měně	5 000,-	Pod hladinou nesprávnosti	Upozornění společnosti

Zdroj: Vlastní výzkum

Pozemky

První zjištěná nesprávnost se týká pozemků, kdy společnost nedisponovala u fyzické inventarizace pozemků platným výpisem z katastru nemovitostí. Z toho vyplývá, že společnost neplní dostatečně požadavek platného zákona o účetnictví týkající se průkazné inventarizace. Mohlo by zde dojít ke změnám v případě, že výpis z katastru

nemovitostí by obsahoval jiné údaje, než jaké má společnost ve svém účetnictví, a proto byla společnost na tento nedostatek upozorněna.

Druhá nesprávnost se rovněž týká pozemků, a to z důvodu nedostatečného členění v evidenci majetku. Zde nastává nesprávnost, že pozemky nejsou zadány v evidenci majetku tak, jak jsou evidovány na listu vlastnictví. V evidenci majetku jsou uváděny pod jedním inventárním číslem a ne jako jednotlivé položky jak vyplývá z listu vlastnictví. Reakcí auditora bylo v tomto případě upozornění společnosti, aby opravila členění pozemků ve vazbě na aktuální výpis z katastru nemovitostí a ocenění dle nabývacích titulů při zohlednění výdajů souvisejících s pořízením pozemků.

Stroj

Při provádění kontroly inventurních soupisů bylo zjištěno, že daný stroj již není funkční (dodatek člena inventarizační komise). Z důvodu pozáruční doby a nemožnosti náhrady od pojišťovny bylo s klientem projednáno a následně doporučeno proúčtování opravné položky k 31. 12. 2016, aby zde nedošlo k nadhodnocení aktiv.

Leasing

Při provádění kontroly finančního leasingu bylo sice zjištěno, že společnost postupuje v souladu s platnými právními předpisy, nicméně byla nesprávnost ve výši 5 000 Kč a to z důvodu přepočtu prvních zvýšených splátek respektive jejich cizoměnových zůstatků na účtu nákladů příštích období. V případě nákladů příštích období však byl již výdaj realizován a prostřednictvím účtu nákladů příštích období dochází pouze k časovému posunu. V tomto případě se tedy neuplatní ustanovení týkající se evidence v cizí měně a závěrkového přepočtu. Jedná se o částku hluboce pod stanovenou hladinou nesprávnosti, tudíž společnost byla na tuto skutečnost pouze upozorněna auditorem.

S ohledem na výše uvedené nemusel auditor jakkoliv modifikovat Zprávu auditora, která tvoří přílohu č 1 této diplomové práce.

4.2 Charakteristika společnosti Beta

Organizace Beta se řadí mezi příspěvkové organizace školského typu. Je založena územně samosprávným celkem na základě zřizovací listiny. Zřizovací listinu schválilo Zastupitelstvo města na svém zasedání s následnou účinností listiny od 1. 1. 2014. Předmět činnosti je vymezen zákonem č. 561/2004 Sb., (školský zákon).

Zřizovací listina je dokument, který mimo jiné vymezuje právě nastavení majetkových vazeb mezi zřizovatelem a příspěvkovou organizací. Příspěvková organizace tak i přesto, že má samostatnou právní subjektivitu, hospodaří s majetkem v intencích nastavených právě zřizovací listinou, nemá právo nakládat s majetkem dle libosti, ale musí postupovat dle platných právních předpisů České republiky a dle pokynů zřizovatele.

Z původní zřizovací listiny organizace Beta vyplývá toto nastavení majetkových vazeb:

- a) majetek ve vlastnictví zřizovatele, který byl předán příspěvkové organizaci k hospodaření („svěřený majetek“)
- b) majetek ve svém vlastnictví
- c) majetek vypůjčený na základě smlouvy o výpůjčce
- d) majetek pronajatý na základě nájemní/podnájemní smlouvy

Z původní zřizovací listiny vyplývá, že příspěvková organizace je oprávněna užívat nemovitý majetek na základě smlouvy o výpůjčce. Takto se postupovalo do konce roku 2015. Zastupitelstvo územního celku, který je zřizovatelem příspěvkové organizace tak schválilo změnu dosavadní zřizovací listiny, a to formou dodatku, a to s účinností od 1. 1. 2016. Od 1. 1. 2016 se tak ruší dosavadní smlouva o výpůjčce nemovitého majetku a v dodatku k této zřizovací listině je uvedeno, že nemovitý majetek ve vlastnictví zřizovatele, se dále již předává příspěvkové organizaci k hospodaření a je tudíž považován za majetek svěřený. Soupis svěřeného nemovitého majetku tvoří nově přílohu č. 1 zřizovací listiny.

Tabulka 17: Nemovitý majetek

	Smlouva o výpůjčce	Svěřený majetek
Období	do konce roku 2015	od roku 2016
Příloha č. 1	NE	ANO
Dlouhodobý majetek (nemovitost) v UCE	Město – rozvaha Škola – podrozvaha	Město – podrozvaha Škola – rozvaha

Zdroj: Vlastní výzkum

Příspěvková organizace má ke svěřenému majetku dále tato práva a povinnosti vyplývající ze zřizovací listiny:

1. je povinna a oprávněna svěřený majetek spravovat a efektivně využívat pro plnění hlavního účelu a pro doplňkové činnosti vymezené zřizovací listinou.
2. je povinna svěřený majetek evidovat, ocenit, vést jej ve svém účetnictví a odepisovat jej v souladu s příslušnými právními předpisy, metodickými pokyny zřizovatele a schváleným odpisovým plánem.
3. je povinna svěřený majetek chránit před zničením a poškozením, před odcizením nebo zneužitím i před neoprávněnými zásahy.

Pořízení dlouhodobého majetku s cenou do 500 tis. Kč/rok tj. nikoliv za ks se hradí z rozpočtu schváleného zřizovatelem, vyšší částka vyžaduje dodatečný souhlas zřizovatele. Drobný majetek se pořizuje dle schváleného finančního plánu. Vyžaduje se písemný záznam o zařazení majetku a vede se jak v účetnictví tak samostatně v evidenci majetku.

Vyřazení majetku probíhá 2 způsoby v závislosti na povaze majetku. V situaci, kdy je majetek přebytečný se stanoví jeho reálná hodnota a nabídne se k prodeji (předkupní právo má zřizovatel). V případě, že daný majetek je neupotřebitelný – poškozený, zastaralý se stanoví zbytková hodnota a majetek se vyřadí z evidence (předkupní právo má zřizovatel).

4.2.1 Převody majetku

Na počátku roku 2016 příspěvková organizace Beta obdržela od města na základě „Předávacího protokolu o převzetí majetku“ dne 2. 1. 2016 tento nemovitý majetek:

Tabulka 18: Převody majetku

Inventární číslo města	Název majetku	Pořizovací cena v Kč	Oprávky v Kč	Zůstatková cena v Kč	Inventární číslo organizace
MPV 0123	Budova ZUŠ	4 694	1 580	3 114	MPV 0123
MPV 0306	ZUŠ - 1	7 538	3 187	4 351	MPV 0306
MPV 0308	ZUŠ - 2	50 465	28 809	21 656	MPV 0308
MPV 0259	Parcela č. 223	224	-	224	MPV 0259
MPV 0250	Parcela č. 225	2	-	2	MPV 0250
MPV 0304	Parcela č. 5480	121	-	121	MPV 0304

Zdroj: Vlastní výzkum

Příspěvková organizace zařadila svěřený majetek od zřizovatele do evidence majetku v SW Ginis. Svěřený majetek začala odepisovat od měsíce následujícího po předání (vyjma pozemků).

4.2.2 Účtování nemovitého majetku a zjištěné nesprávnosti

Stěžejní úpravou je tedy zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví vyhláška č. 410/2009 a povinně také českými účetní standardy především o ČÚS 710 – Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek; ČÚS 708 – Odpisování dlouhodobého majetku.

Vybrané účetní jednotky jsou povinny při bezúplatném předání dlouhodobého majetku postupovat v souladu s klíčovým ustanovením § 25 odst. 6 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Jak bylo vymezeno v části Specifika účtování dlouhodobého majetku u vybraných účetních jednotek, nepoužije se ustanovení zákona o reprodukční pořizovací ceně dle § 25 odst. 1 písm. l) zákona o účetnictví, přebírající vybraná účetní jednotka (příspěvková organizace) plynule naváže na dosavadní ocenění v účetnictví předávající vybrané účetní jednotky (města) tj. převezme dosavadní pořizovací cenu, oprávky a případně i časově nerozlišený investiční transfer, který se případně vztahuje k dlouhodobému majetku.

Předávající vybraná účetní jednotka (město) uplatní odpis ještě za měsíc vyřazení/předání majetku. Příspěvková organizace musí převzít a zařadit majetek dle předávacího protokolu, začíná naopak odpisovat majetek od měsíce následujícího po zařazení. Pokud tak dojde k řádnému a bezproblémovému předání majetku a včasné aktivaci bez prodlení, nedojde tak v souladu s účetními předpisy k přerušení odpisování majetku.

V průběhu nepovinného auditu účetní závěrky, který si u své příspěvkové organizace objednalo město, jako zřizovatel, byla při hlavním auditu zjištěna celá řada nesprávností v souvislosti se svěřením nemovitého majetku za období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016. Účtování o dlouhodobém majetku nejlépe vystihují následující tabulky:

Tabulka 19: Účtování dlouhodobého majetku (Zdroj: Vlastní výzkum)

Název majetku	Inventární číslo	Evidenční karta města				Organizace měla zaúčtované				Mělo být zaúčtováno			
		Pořizovací cena v TKč	Oprávký v TKč	Investiční transfer v TKč	Zůstatková cena v TKč	strana Má dáti		strana Dal		strana Má dáti		strana Dal	
						číslo účtu	v TKč	číslo účtu	v TKč	číslo účtu	v TKč	číslo účtu	v TKč
Budova	MPV 0123	4 694	1 580	0	3 114	021	61 878	401	61 878	021	4 694	081	1 580
												401	3 114
ZUŠ - 1	MPV 0306	7 538	3 187	0	4 351					021	7 538	081	3 187
												401	4 351
ZUŠ - 2	MPV 0308	50 465	28 809	5 446	16 210					021	50 465	081	28 809
												403	5 446
												401	16 210
Parcela č. 223	MPV 0259	224	0	0	0	021	1 166	401	1 166	031	224	401	224
Parcela č. 225	MPV 0250	2	0	0	0					031	2	401	2
Parcela č. 5480 (ZUŠ)	MPV 0304	121	0	0	0					031	121	401	121
Celkem		63 044	33 576	5 446	23 675		63 044		63 044		63 044		63 044

Názvy uvedených účtů:

021 – Stavby

031 – Pozemky

081 – Oprávky ke stavbám

401 – Jmění účetní jednotky

403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku

Jak krásně demonstruje výše uvedená tabulka, v oblasti účtování svěřeného majetku byly zjištěny nedostatky u předaného nemovitého majetku –:

- organizace ke dni 31. 12. 2016 neúčtovala o oprávkách na účet 081 – Oprávky ke stavbám a o transferech na účet 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku ve výši uvedené na „Evidenčních kartách evidovaného majetku“,
- o zůstatkových cenách na účtu 401 – Jmění účetní jednotky účtovala k 31. 12. 2016 v nesprávné výši,
- předané pozemky zaúčtovala příspěvková organizace k 31. 12. 2016 na účet 021 – Stavby.

Součástí tabulky je i návrh správného zaúčtování, který byl s příspěvkovou organizací projednán. Jelikož hlavní audit probíhal v době, kdy již byla účetní závěrka k 31. 12. 2016 odeslána do CSÚIS následně byly vzniklé nesprávnosti opraveny, a to ještě ve sledovaném účetním období.

Tabulka 20: Účtování odpisů a zjištěné nesprávnosti (Zdroj: Vlastní výzkum)

Název majetku	Inventární číslo	Město mělo zaúčtováno				Organizace měla zaúčtované				Mělo být zaúčtováno					
		Měsíční odpis dle Evidenční karty majetku	Odpisy za období 1-9/2016	Časové rozlišení investičního transferu ve výši podílového transferu	Časové rozlišení investičního transferu za období 2-9/2016	strana Má dáti		strana Dal		strana Má dáti		strana Dal			
		A	B = A x 8	C	D = C x 8	číslo účtu	v TKč	číslo účtu	v TKč	číslo účtu	v TKč	číslo účtu	v TKč		
Budova	MPV 0123	5,7	46	0	0	551	677	082	677	551	46	081	46		
										401	46	416	46		
ZUŠ - 1	MPV 0306	8,1	65	0	0					551	65	081	65		
										401	65	416	65		
ZUŠ - 2	MPV 0308	40,2	321	10,1	81			401	677	416	677	551	321	081	321
												401	321	416	321
										403	81	672	81		
										672	81	401	81		
Ostatní odepisovaný majetek organizace			245	0	0	401	677	416	677	551	245	082	245		
										401	245	416	245		
Celkem		54	677	10,1	81					551	677	081	432		
												082	245		
										401	677	416	677		
										403	81	672	81		
										672	81	401	81		

Názvy uvedených účtů:

081 - Oprávky ke stavbám

082 - Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům hmotných movitých věcí

401 - Jmění účetní jednotky

403 - Transfery na pořízení dlouhodobého majetku

416 - Fond reprodukce majetku, investiční fond

551 - Odpisy dlouhodobého majetku

672 - Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů

Budovy jsou správně odepisovány až od následujícího měsíce (února) do září, protože odpisy za leden byly zaúčtovány v účetnictví statutárního města. Ostatní odepisovaný majetek byl odepisován od ledna do září 2016, proto je celková výše odpisů uvedena za leden až září 2016.

V oblasti účtování odpisů u předaného dlouhodobého majetku byly zjištěny nesprávnosti, kdy:

- příspěvková organizace neúčtovala na účet 081 – Oprávky ke stavbám, ale na účet 082 – Oprávky k samostatným movitým věcem,
- neúčtovala o časovém rozlišení investičního transferu ve výši transferového podílu současně s odpisem majetku na stranu Má dáti účtu 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku a stranu Dal účtu 672 – Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů,
- nepřeučtovala rozpuštění investičního transferu z důvodu zajištění věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví ze strany Má dáti účtu 672 – Výnosy vybraných vládních institucí z transferů na stranu Dal účtu 401 – Jmění účetní jednotky.

Součástí tabulky je i návrh správného zaúčtování v oblasti odpisů, který byl projednán s příspěvkovou organizací, a následně došlo k opravnému zaúčtování jednotlivých nesprávností, a to ještě do ověřovaného účetního období.

4.2.3 Doporučená opatření

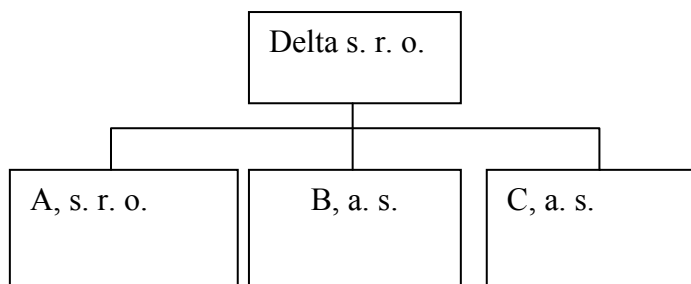
Jelikož zjištěné nesprávnost (viz tabulky číslo 4.2.2 a 4.2.3) v oblasti účetnictví o dlouhodobém majetku (nemovitosti) a jeho odpisech byly projednány s vedením příspěvkové organizace následující kroky:

- 1) Jelikož se účetní nesprávnosti zjištěné k 31. 12. 2016 vlivem svěřením dlouhodobého majetku překračují hladinu významnosti, musí audit vydat modifikovanou zprávu, a to s výhradou na oblast majetku. Zpráva auditora tvoří přílohu č. 2 této diplomové práce.
- 2) opravit zaúčtování předaného nemovitého majetku v bezprostředně navazujícím účetním období; zaúčtovat ho na příslušné rozvahové účty organizace dle „Metodického pokynu č. 1/2016 pro příspěvkové organizace,
- 3) účtovat korekci účetních odpisů a časové rozlišení transferového podílu svěřeného nemovitého majetku dle „Metodického pokynu č. 2/2016 pro příspěvkové organizace,

4.3 Charakteristika společnosti Delta s. r. o.

Společnost Delta je společností s ručením omezeným, jež vznikla fúzí sloučením (zrušení bez likvidace), a to na základě rozhodnutí valných hromad níže uvedených společností:

Obrázek 6: Schéma fúze sloučením



Zdroj: Vlastní zpracování

- 1) **A, s. r. o.**
IČO: 111 11 111
se sídlem v Olomouci
jediný společník – společnost RRE, a. s.
(dále jen „Zanikající společnost A“)

- 2) **B, a. s.**
IČO: 222 22 222
se sídlem v Praze 5
jediný akcionář – Nástupnická společnost
(dále jen „**Zanikající společnost B**“)
- 3) **C, a. s.**
IČO: 333 33 333
se sídlem v Praze 5
jediný akcionář – Zanikající společnost A
(dále jen „**Zanikající společnost C**“)
- 4) **Delta, s. r. o.**
IČO: 444 44 444
se sídlem v Olomouci
jediný společník – společnost RRE, a. s.
(dále jen „**Nástupnická společnost**“)

Zanikající společnosti A, B, C spolu s Nástupnickou společností se dále uvádějí jako „**Zúčastněné společnosti**“.

Zúčastněné společnosti se dle § 174 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku a v souladu s § 61 zákona o přeměnách rozhodly uskutečnit fúzi sloučením Zanikajících společností s Nástupnickou společností („**Fúze sloučením**“).

Při fúzi sloučením dochází k zániku Zanikajících společností a přechodu jejich jmění na Nástupnickou společnost. Důvodem není potencionální daňové zvýhodnění, ale zjednodušení organizační a administrativní struktury.

Vhodně zvolené datum počátku roku konkrétně 1. 1. 2016, je označováno jako „**Rozhodný den**“, od tohoto dne se považují veškerá jednání Zanikajících společností z účetního hlediska za jednání Nástupnické společnosti.

V důsledku fúze sloučením dochází dle projektu přeměny k navýšení základního kapitálu Nástupnické společnosti. Z tohoto důvodu je nezbytně nutné, aby Zanikající

společnosti si nechaly ocenit znaleckým posudkem vlastní jmění ve smyslu ustanovení § 73 odst. 1 zákona o přeměnách.

Tabulka 21: Jmění zanikajících společností

	Výše jmění v Kč oceněná znalcem
Zanikající společnost A	200 000,-
Zanikající společnost B	502 733 000,-
Zanikající společnost C	127 989 000,-

Zdroj: Vlastní výzkum

Ocenění vlastního jmění znalcem u zanikajících společností je tak maximálním možným limitem pro navýšení základního kapitálu u nástupnické společnosti.

Základní kapitál u Nástupnické společnosti se zvyšuje o částku 24 200 000,-Kč., a po zápisu do obchodního rejstříku bude základní kapitál činit 24 400 000,-Kč (nutné brát rozdíl částku 200 000,-Kč jako původní základní kapitál Nástupnické společnosti).

Zde je třeba dát si pozor na zvyšování základního kapitálu při fúzi sloučením, kdy navýšení hodnoty vlastního základního kapitálu nástupnické společnosti nesmí přesahovat jmění společnosti zanikajících stanovené znalcem. Byla provedena kontrola na hodnotu základního kapitálu a společnost Delta, s. r. o. splňuje výše uvedený požadavek, důkazem je následující tabulka:

Tabulka 22: Kontrola hodnoty základního kapitálu

Vlastní kapitál	
Delta, s. r. o.	200 000,00
A, s. r. o.	200 000,00
B, a. s.	502 733 000,00
C, a. s.	127 989 000,00
Celkem	631 122 000,00
Základní kapitál	
ZK dle projektu přeměny	24 400 000,00
ZK dle rozvahy	24 400 000,00
Rozdíl	0,00

Zdroj: Vlastní výzkum

Konečné účetní závěrky Zanikajících společností a Nástupnické společnosti sestavené k 31. 12. 2015 podléhají povinnému ověření auditorem. Při probíhající fúzi sloučením platí, že pokud jedna společnost podléhá povinnému auditu, tak ostatní společnosti zúčastněné na přeměně mají taky povinnost nechat si ověřit konečnou účetní závěrku auditorem, i když k 31. 12. 2015 nepodléhaly povinnému auditu.

Vzhledem k neprovázanosti majetku mezi sfúzovanými společnostmi, byla vytvořena zahajovací rozvaha k 1. 1. 2016 („**Rozhodný den**“) v souladu s § 176 odst. 2 občanského zákoníku součtem jednotlivým položek rozvahy s vyloučením vzájemných pohledávek a závazků evidovaných k 31. 12. 2015. Zahajovací rozvaha Nástupnické společnosti podléhá povinnému ověření auditorem.

4.3.1 Zahajovací rozvaha společnosti Delta, s. r. o.

Z důvodu specifického případu v podobě vzniku oceňovacího rozdílu (*rozdíel mezi zaplacenou cenou nabývajících společností a skutečným oceněním majetku a závazků nabývané společnosti*) [14] a vzniku odložené daně, je níže uvedena pro porovnání výchozí zahajovací rozvaha společnosti (jak ji vytvořila sama společnost), korekce chybných účetních položek a nová zahajovací rozvaha podle platných českých právních předpisů.

Tabulka 23: Aktiva

Aktiva	Zahajovací rozvaha společnosti (TKč)			Korekce	Rozvaha po eliminaci k 1. 1. 2016 (TKč)		
	Brutto	Kor.	Netto		Korekce přes spojovací účet	Brutto	Kor.
Aktiva celkem			810 012				698 524
Dlouhodobý majetek			803 616				692 128
Dlouhodobý nehmotný majetek			0				0
Dlouhodobý hmotný majetek			803 616				692 128
Pozemky			141 814				41 540
Stavby			504 110				253 515
Oprávky ke stavbám			0				-97 342
Samostatné movité věci			69 066				30 748
Oprávky k SMV			0				-12 253
Jiný dlouhodobý majetek			56				61
Oprávky k JDM			0				-4
Nedokončený DHM			572				572
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku			87 998				475 291
Oprávky k oceňovacímu rozdílu			0				0
Dlouhodobý finanční majetek			0				0
Oběžná aktiva			6 353				6 353
Zásoby			0				0
Dlouhodobé pohledávky			0				0
Krátkodobé pohledávky			5 814				5 814
Pohledávky z obchodních vztahů			5 308				5 308
Stát – daňové pohledávky			258				258
Ostatní poskytnuté zálohy			248				248
Finanční majetek			539				539
Pokladna			445				445
Bankovní účty			94				94
Časové rozlišení			43				43
Náklady příštích období			43				43

Zdroj: Vlastní výzkum

Tabulka 24: Pasiva

Pasiva	Zahajovací rozvaha společnosti (TKč)		Korekce	Rozvaha po eliminaci (TKč)	
Pasiva celkem		810 012	-111 488		698 524
Vlastní kapitál		631 122	- 90 305		540 817
Základní kapitál		24 400	0		24 400
Základní kapitál		24 400	0		24 400
Kapitálové fondy		484 066	-8 775		475 291
Oceňovací rozdíly z přecenění majetku		0	0		0
Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách		484 066	-8 775		475 291
Rezervní fondy		0	0		0
Výsledek hospodaření min. let		122 656	-81 530		41 126
Nerozdělený zisk min. let		122 656	0		122 656
Jiný výsledek hospodaření			-81 530		-81 530
Výsledek hospodaření běžného účetního období		0	0		0
Cizí zdroje		175 705	-21 183		154 522
Rezervy		0	0		0
Dlouhodobé závazky		112 077	-21 183		90 894
Dohadné účty pasivní		50	0		50
Odložený daňový závazek		112 027	-21 183		90 844
Krátkodobé závazky		7 461	0		7 461
Závazky z obchodních vztahů		6 848	0		6 848
Závazky ze SP a ZP		10	0		10
Stát – daňové závazky		416	0		416
Krátkodobé přijaté zálohy		187	0		187
Bankovní úvěry a výpomoci		56 167	0		56 167
Bankovní úvěry dlouhodobé		41 742	0		41 742
Bankovní úvěry krátkodobé		14 425	0		14 425
Časové rozlišení		3 185	0		3 185
Výdaje příštích období		141	0		141
Výnosy příštích období		3 044	0		3 044

Zdroj: Vlastní výzkum

4.3.2 Korekce

Znalecké posudky týkající se projektu přeměny byly koncipovány jako ocenění vlastního jmění zanikajících společností, ale nikoliv ve smyslu znaleckého ocenění jednotlivých složek majetku. Pro zachování věrného a poctivého obrazu účetnictví společnost provedla níže uvedené úpravy s cílem „návratu“ k účetním hodnotám zanikajících společností, včetně relevantního vyčíslení oceňovacího rozdílu, přeměn v rámci vlastního kapitálu a odložené daně.

Z důvodu nesprávně přeceněných hodnot z účetnictví bylo nezbytně nutné provést korekci těchto hodnot, po které už by společnost disponovala platnou Zahajovací rozvahou v souladu s českou právní úpravou. Pro větší přehlednost jsou zde uvedeny změny vyplývající z výše uvedených tabulek:

Tabulka 25: Návrat k pořizovacím cenám zanikajících společností v oblasti dlouhodobého majetku

	Zahajovací rozvaha (TKč)	Korekce (TKč)	Po korekci (TKč)
Pozemky	141 814	-100 274	41 540
Stavby	504 110	-250 595	253 515
Hmotné movité věci a jejich soubory	69 066	-38 318	30 748
Jiný dlouhodobý hmotný majetek	56	5	61
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku (viz tab. oceňovací rozdíl - aktiva)	87 998	387 293	475 291
Celkem	803 044	-1 889	801 155

Zdroj: Vlastní výzkum

Tabulka 26: Návrat k oprávkám dlouhodobého majetku zanikajících společností

	Zahajovací rozvaha (TKč)	Korekce (TKč)	Po korekci (TKč)
Pozemky	-	-	-
Stavby (oprávky)	0	97 342	97 342
Hmotné movité věci a jejich soubory (oprávky)	0	12 253	12 253
Jiný dlouhodobý hmotný majetek (oprávky)	0	4	4
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku (oprávky)	0	0	0
Celkem	0	109 599	109 599

Zdroj: Vlastní výzkum

4.3.2.1 Oceňovací rozdíl – korekce v aktivech a pasivech

Tabulka 27: Oceňovací rozdíl – korekce v aktivech (TKč)

	Zahajovací rozhaha (TKč)	Korekce (TKč)	Po korekci (TKč)
Vlastní kapitál dle znaleckého ocenění	-	-	631 122 Kč
Cizí zdroje + převzatá odložená daň + Časové rozlišení pasiv	-	-	67 402 Kč
Bilanční suma před odloženou daní (Hodnota aktiv a pasiv)	-	-	698 524 Kč
Suma aktiv (bez oceň. rozdíl)	-	-	223 233 Kč
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	87 998 Kč	387 293 Kč	475 291 Kč

Pro správně provedenou korekci se nejprve vychází ze znaleckého ocenění Zanikajících společností včetně základního kapitálu Nástupnické společnosti (jednotlivé hodnoty jsou uvedeny v tabulce č. 21). Celková hodnota vlastního jmění společnosti Delta s. r. o. činí 631 122 TKč. K této hodnotě se připočítají cizí zdroje a převzatá odložená daň (bez ZK a nerozděleného zisku) a zjistí se Bilanční suma po ocenění před odloženou daní z nového oceňovacího rozdílu (Hodnota aktiv a pasiv). Od bilanční sumy se následně odečtou veškerá aktiva společnosti s výjimkou oceňovacího rozdílu k nabytému majetku. Výsledkem je pak již zmiňovaný Oceňovací rozdíl k nabytému majetku.

Tabulka 28: Oceňovací rozdíl – korekce v pasivech (TKč)

	Zahajovací rozhava (TKč)	Korekce (TKč)	Po korekci (TKč)
Bilanční suma (před OD k oceňovacímu rozdílu)	-	-	698 524
Cizí zdroje + odložená daň převzatá + Základní kapitál a Nerozdělené zisky + Časové rozlišení pasiv	-	-	214 458
Rozdíl převzatých Aktiv (bez OR) a převzatých Pasiv, a to pouze s odloženou daní převzatou tj. bez OD k OR	-	-	- 8 775
Oceňovací rozdíl z přecenění při přeměnách obchodních korporací	484.066	- 8 775	475 291

Pro stanovení oceňovacího rozdílu v pasivech se vychází podobně jako u oceňovacího rozdílu v aktivech. Od bilanční sumy se odečtou cizí zdroje, odložená daň převzatá, základní kapitál a nerozdělené zisky. Následně se odečte původní oceňovací rozdíl (viz. následující tabulka) a výsledkem je oceňovací rozdíl z přecenění při přeměnách obchodních korporací.

Při výpočtu oceňovacího rozdílu v pasivech je důležité brát v úvahu tzv. původní oceňovací rozdíl (původní chyba na oceňovacím rozdílu). Takto vzniklý rozdíl může zapříčinit bilanční nerovnost aktiv a pasiv v celé zahajovací rozvaze.

Tabulka 29: Původní oceňovací rozdíl

Aktiva (suma aktiv bez OR)	223 233 TKč
Pasiva (ZK, nerozdělený zisk, ostatní pasiva bez OD převzaté)	213 919 TKč
Původní odložená daň (OD z původních společností)	539 TKč
Vzniklý rozdíl	8 775 TKč

Zdroj: Vlastní výzkum

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že v našem případě vznikl rozdíl, který představuje původní chybu na oceňovacím rozdílu, a proto je nezbytné ho vyloučit při výpočtu oceňovacího rozdílu v pasivech.

Oceňovací rozdíl v aktivech a pasivech musí být shodný, proto je nezbytné porovnat výsledné hodnoty z těchto částí nejen pro kontrolu, ale zároveň i pro větší přehlednost a orientaci.

Výsledné porovnání je uvedené v následujících tabulkách:

Tabulka 30: Výsledné porovnání

Oceňovací rozdíl v Aktivech	475 291	Bilanční suma minus suma aktiv (mimo OR)
Identifikovaný rozdíl (původní oceňovací rozdíl)	8 775	Původní oceňovací rozdíl z předcházející přeměny
Oceňovací rozdíl v Pasivech	484 066	Suma pasiv - výchozí hodnota ze Zahajovací rozvahy
Oceňovací rozdíl v Pasivech	475 291	Po korekci
Rozdíl obou oceňovacích rozdílů.	0,00	OK.

Zdroj: Vlastní výzkum

Obrázek 7: Oceňovací rozdíl (aktiva)

Oceňovací rozdíl při přeměnách v TKč (aktiva)	
87 998	výchozí hodnota
387 293	korekce o ocenění
Součet:	475 291

Zdroj: Vlastní výzkum

Obrázek 8: Oceňovací rozdíl (pasiva)

Oceňovací rozdíl při přeměnách v TKč (pasiva)	
484 066	výchozí hodnota
- 8 775	rozdíl na původním oceňovacím rozdílu
Součet:	475 291

Zdroj: Vlastní výzkum

4.3.2.2 Odložená daň

Dalším krokem po zjištění oceňovacího rozdílu je vypočítat odloženou daň a případnou korekci upravit v účetnictví. Postup je relativně jednoduchý a bude znázorněn v tabulce:

Vypočteným rozdílem bude opravena odložená daň v Zahajovací rozvaze na správnou výši.

Tabulka 31: Odložená daň

Odložená daň (TKč)	
19 %	Sazba daně
90 305	OD z oceňovacího rozdílu
43	OD původní společnosti B
496	OD původní společnosti C
90 844	Celkem OD do ZR
112 027	Původní OD
-21 183	Rozdíl na OD ke korekci

Zdroj: Vlastní výzkum

4.3.3 Shrnutí

Společnost Delta, s. r. o. vykázala v rozvaze v údajích za minulé účetní období stavy zahajovací rozvahy k rozhodnému dni 1. 1. 2016 po fúzi sloučením. Z důvodu navýšení základního kapitálu bylo jmění zanikajících účetních jednotek oceněno znaleckými posudky. Vlivem nesprávného přecenění a vykázání společností:

1. nadhodnotila pořizovací cenu dlouhodobého majetku u pozemků o 100 274 TKč, staveb o 250 595 TKč a hmotných movitých věcí o částku 38 318 TKč,
2. podhodnotila pořizovací cenu oceňovacího rozdílu k nabytému majetku o částku 387 293 TKč, nevykázala v rozvaze účetní oprávkou budov ve výši 97 342 TKč a účetní oprávkou u hmotných movitých věcí v hodnotě 12 253 TKč,
3. nadhodnotila oceňovací rozdíl z přecenění při přeměnách obchodních korporací v pasivech o částku 8 775 TKč,

4. podhodnotila odložený daňový závazek ve výši 21 183 TKč,
5. nevykázala na pozici Jiný výsledek hospodaření minulých let částku – 81 530 TKč.

Celkově došlo k nadhodnocení stálého majetku ve výši 1 889 TKč, nadhodnocení z důvodu absence účetních opravek stálého majetku v hodnotě 109 599 TKč. Celkový vliv na bilanční sumu výše vzniklých nesprávností představuje nadhodnocení v částce 111 488 TKč.

Tabulka 32: Bilanční suma

	Zahajovací rozvaha (TKč)	Korekce (TKč)	Po korekci (TKč)
Bilanční suma	810 012	111 488	698 524

Zdroj: Vlastní výzkum

S výhradou dopadu skutečností, které jsou popsány výše, účetní závěrka společnosti Delta, s. r. o. podává věrný a poctivý obraz aktiv, pasiv, nákladů a výnosů v souladu s platnými českými účetními předpisy. Zprávu auditora tvoří příloha č. 3 této diplomové práce.

Doporučení pro auditory

Příspěvková organizace Beta a společnost Delta, s. r. o. zobrazují specifické problémy v oblasti auditu dlouhodobého majetku. U specifických problémů dochází ke zvýšené míře auditorského rizika a auditor sám musí být schopen říct, předtím než přijme zakázku, zda je způsobilý k vykonání požadovaného auditu. Auditor je povinen postupovat v souladu s Etickým kodexem při KAČR. V případě nesplnění podmínek uvedených v Etickém kodexu auditor nesmí přijmout danou zakázku.

ZÁVĚR

Diplomová práce byla zaměřena na oblast externího auditu, neboli ověření účetní závěrky, s bližším zaměřením na položky dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Cílem diplomové práce bylo analyzovat legislativní úpravu auditu v České republice a zachytit proces auditu v průběhu jednotlivých činností. V praktické části byly aplikovány teoretické poznatky na vybraných subjektech, zjištěny nesprávnosti a předloženy návrhy na jejich odstranění.

Pro dosažení cíle diplomové práce se vycházelo ze základních informací, které zahrnovaly vysvětlení pojmu audit, auditor, nastínění vzniku a vývoje auditorské činnosti, zachycení teoretických poznatků jednotlivých činností auditorského postupu až po následnou aplikaci těchto poznatků na vybraných subjektech za účelem vyhodnocení výsledků auditu a z nich plynoucí doporučení.

V úvodní části byly popsány základní informace týkající se auditu účetní závěrky. Ve dvou hlavních kapitolách byly vysvětleny pojmy audit, auditor, právní úprava auditu v České republice včetně etického kodexu a nejdůležitějších auditorských standardů. Dále byly procesy auditu rozčleněny do několika menších částí, které vystihovaly jednotlivé činnosti od plánování zakázky až po vydání výroku auditora.

V praktické části byly aplikovány teoretické poznatky na vybraných subjektech, které byly vybrány podle druhu právní formy (společnost s ručením omezeným, akciová společnost, příspěvková organizace) tak, aby se co nejvíce od sebe odlišovaly. V každé korporaci byla pozornost zaměřena na oblast dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

Ve společnosti Alfa, a. s. jsou detailně aplikovány fáze auditorského postupu vyplývající z teoretické části. Na této společnosti je tak demonstrován kompletní sled auditorských procedur ve vazbě na dlouhodobý majetek. Nejdříve bylo nutné ověřit, zda je auditor schopen splnit auditní podmínky a tím přijmout danou zakázku. V případě kladné odpovědi seznámit se s vnitřními směrnici společnosti a začít provádět plánovací procedury, stanovit si hladinu významnosti a hladinu pro nesprávnost. Dále si vyžádat evidenci majetku a porovnávat hodnoty v této evidenci s hodnotami

v účetnictví. V závěru práce jsou zhodnoceny výsledky ukončeného auditu, a i přesto, že byly ve společnosti Alfa, a. s. nalezeny nesprávnosti týkající se nedostatečného provedení fyzické inventarizace pozemků na údaje v katastru nemovitostí, nesprávné členění pozemků v evidenci, chybějící opravná položka u poškozeného stroje a v oblasti finančního leasingu docházelo k závěrkovému přepočtu zahraniční měny, lze konstatovat, že účetní závěrka společnosti Alfa, a. s. obsahuje věrný a poctivý obraz účetnictví. Hodnota nesprávností byla nevýznamná a bylo tedy možné udělit výrok auditora bez výhrady, který je uveden ve zprávě auditora v příloze č. 1.

V organizaci Beta byl řešen specifický problém ve formě převodu nemovitého majetku od zřizovatele. Jelikož společnost Beta je příspěvkovou organizací města, měla povinnost zavést svěřený nemovitý majetek do svého účetnictví v pořizovací ceně a oprávkách včetně časově nerozlišeného investičního transferu, v jakých je vedl její zřizovatel tak, aby mohla plynule pokračovat v odpisování svěřeného majetku. Ve společnosti Beta byly nalezeny nesprávnosti ve formě špatného zaúčtování jednotlivých položek, byly použity nejen chybné účty, ale i účetní hodnoty. Do účetnictví nebyly vůbec zavedeny oprávky majetku, z čehož vyplývá, že nesouhlasila zůstatková cena převáděného majetku. Pokud by společnost Beta neprovedla doúčtování opravek, musel by auditor vydat výrok s výhradou, to znamená, že účetní závěrka obsahuje významné nesprávnosti, jak je uvedeno ve zprávě auditora v příloze č. 2.

Ve třetím případě se jednalo o přeměnu společností formou fúze sloučením. Nástupnická společnost Delta, s. r. o. sestavila nesprávně zahajovací rozvahu k 1. 1. 2016. Specifický problém se týkal oblasti dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, vybraných položek vlastního kapitálu a odložené daně, a to s dopadem na výslednou bilanční sumu. Musela proběhnout fáze korekce, která řešila počáteční stavy v oblasti dlouhodobého majetku, oceňovacího rozdílu a odložené daně, které společnost zaúčtovala v nesprávné výši. Bez provedené opravy by byl auditor nucen vydat výrok s výhradou (zpráva auditora - příloha č. 3), neboť zahajovací rozvaha nepodávala věrný a poctivý obraz účetnictví v souladu s platnými účetními předpisy.

Na základě výsledků auditu byly sestaveny zprávy auditora ke každé společnosti (příloha 1,2,3) obsahující návrhy jednotlivých výroků auditora, které slouží jako podklad pro auditora.

SEZNAM LITERATURY

Odborná publikace

1. MÜLLEROVÁ, Libuše., 2013. *Auditing pro manažery, aneb, Proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. 2. vyd. Praha: WoltersKluwer Česká republika. ISBN 978-80-7357-988-3.
2. SEDLÁČEK, Jaroslav., 2001. *Auditing*. Brno: Masarykova univerzita. ISBN 80-210-2527-1.
3. SCHRÁNIL, Pavel a Josef TVRDOŇ., 2010. *Externí a interní auditing*. Praha: Vysoká škola finanční a správní. ISBN 978-80-7408-042-5.
4. DVOŘÁČEK, Jiří., 2005. *Audit podniku a jeho operací*. Praha: C. H. Beck. ISBN 80-7179-809-6.
5. RICCHIUTE, David N., 1994. *Audit*. Praha: Victoria Publishing. ISBN 80-85605-86-4.
6. *Příručka k uplatňování mezinárodních auditorských standardů při auditu malých a středních účetních jednotek: druhé vydání.*, 2010. [Praha: Komora auditorů České republiky]. ISBN 978-80-86679-27-3.
7. *Příručka pro provádění auditu u podnikatelů.*, 2006. Praha: Komora auditorů České republiky. ISBN 80-86679-07-1.
8. *Audit and assurance (International).*, 2012. 6th ed. London: BPP Learning Media. ISBN 9781-4453-9651-4.
9. PORTER, Brenda., Jon B. SIMON a David J. HATHERLY., 2003. *Principles of external auditing*. 2nd ed. Chichester, WestSussex, England: J. Wiley. ISBN 0-470-84297-0.
10. PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK., 2015. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn*. 16. aktualizované vydání. Olomouc: Anag. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-932-8.

Internetové zdroje

11. KOMORA AUDITORŮ ČR., 2016. *Etický kodex pro auditory a účetní znalce*. Kacr.cz [online]. [cit. 2017-05-14]. Dostupné z:
<http://www.kacr.cz/file/3672/14-eticky-kodex-ve-zneni-novely-c-1.pdf>
12. KOMORA AUDITORŮ ČR., 2016. *Auditorské standardy 2016*. Kacr.cz [online]. [cit. 2017-05-14]. Dostupné z:
<http://www.kacr.cz/auditorske-standardy-2016>
13. KOMORA AUDITORŮ ČR., 2016. *Časopis AUDITOR*. Kacr.cz [online]. [cit. 2017-05-14]. Dostupné z:
<http://www.kacr.cz/file/3033/casopis-auditor-c-8-2012.pdf>
14. FUČÍK a PARTNEŘI., 2014. Fucik.cz [online]. [cit. 2017-05-14]. Dostupné z:
<http://www.fucik.cz/publikace/vybrana-problematika-dlouhodobeho-hmotneho-a-nehmotneho-majetku/>
15. FINANČNÍ ŘÍZENÍ., 2011. *Teorie auditu účetní závěrky*. Financni-rizeni.cz [online]. [cit. 2017-05-14]. Dostupné z:
<http://www.financni-rizeni.cz/content/uploaded/1296292768teorie%20audit%20ucetni%20zaverky.pdf>
16. NOTIA., 2015. *Povinný audit*. Notia.cz [online]. [cit. 2017-05-14]. Dostupné z:
<http://www.notia.cz/povinny-audit-a-zverejneni-ucetni-zaverky-2016.html>
17. *Auditorské postupy*., 2008. Is.muni.cz [online]. [cit. 2017-05-14]. Dostupné z:
https://is.muni.cz/el/1456/podzim2008/PVADNO/um/Auditorske_postupy.ppt

Právní předpisy

18. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů ze dne 12. prosince 1991.
19. Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a změně některých zákonů (o auditorech), ve znění pozdějších předpisů ze dne 14. dubna 2009.

20. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů ze dne 18. prosince 1992.
21. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník ze dne 22. března 2012.
22. Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev ze dne 16. dubna 2008.

SEZNAM TABULEK, OBRÁZKŮ, GRAFŮ

Obrázek 1: Faktory ovlivňující vznik auditorské profese.....	17
Obrázek 2: Celkový proces auditu.....	31
Obrázek 3: Složky auditorského rizika.....	34
Obrázek 4: Plánovací hladina významnosti.....	66
Obrázek 5: Předběžná hladina významnosti.....	67
Obrázek 6: Schéma fúze sloučením.....	92
Obrázek 7: Oceňovací rozdíl (aktiva).....	101
Obrázek 8: Oceňovací rozdíl (pasiva).....	101
Tabulka 1: Kategorizace účetních jednotek.....	21
Tabulka 2: Testy věcné správnosti.....	44
Tabulka 3: Testy věcné správnosti.....	47
Tabulka 4: Dlouhodobý hmotný majetek.....	55
Tabulka 5: Oceňování dlouhodobého majetku.....	55
Tabulka 6: Návrh ověřovací strategie.....	68
Tabulka 7: Rizika dlouhodobého majetku.....	69
Tabulka 8: Přehled a vývoj dlouhodobého majetku v Kč.....	71
Tabulka 9: Obratová předvaha s položkami DM.....	72
Tabulka 10: Odsouhlasení pořizovací ceny (Zdroj: Vlastní výzkum).....	73
Tabulka 11: Odsouhlasení kumulovaných odpisů (Zdroj: Vlastní výzkum).....	73
Tabulka 12: Přírůstky dlouhodobého majetku za období 2016.....	76
Tabulka 13: Odsouhlasení drobného dlouhodobého majetku.....	78
Tabulka 14: Odsouhlasení účetních odpisů.....	79
Tabulka 15: Drtící stroj.....	81
Tabulka 16: Shrnutí.....	82
Tabulka 17: Nemovitý majetek.....	85
Tabulka 18: Převody majetku.....	86
Tabulka 19: Účtování dlouhodobého majetku (Zdroj: Vlastní výzkum).....	88
Tabulka 20: Účtování odpisů a zjištěné nesprávnosti (Zdroj: Vlastní výzkum).....	90
Tabulka 21: Jmění zanikajících společností.....	94

Tabulka 22: Kontrola hodnoty základního kapitálu	94
Tabulka 23: Aktiva	96
Tabulka 24: Pasiva.....	97
Tabulka 25: Návrat k pořizovacím cenám zanikajících společností (DM)	98
Tabulka 26: Návrat k oprávkám dlouhodobého majetku zanikajících společností	98
Tabulka 27: Oceňovací rozdíl – korekce v aktivech (TKč).....	99
Tabulka 28: Oceňovací rozdíl – korekce v pasivech (TKč)	100
Tabulka 29: Původní oceňovací rozdíl	100
Tabulka 30: Výsledné porovnání	101
Tabulka 31: Odložená daň	102
Tabulka 32: Bilanční suma	103

SEZNAM PŘÍLOH

Zpráva auditora k účetní závěrce společnosti Alfa, a. s.

Zpráva auditora k účetní závěrce příspěvkové organizace Beta

Zpráva auditora k účetní závěrce společnosti Delta, s. r. o.

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA PRO AKCIONÁŘE

společnosti **Alfa, a. s.**

Výrok auditora

Provedli jsme audit přiložené účetní závěrky společnosti **Alfa, a. s.** („Společnost“) sestavené na základě českých účetních předpisů, která se skládá z rozvahy k **31. 12. 2016**, výkazu zisku a ztráty, přehledu o změnách vlastního kapitálu a přehledu o peněžních tocích za rok končící **31. 12. 2016**, a přílohy této účetní závěrky, která obsahuje popis použitých podstatných účetních metod a další vysvětlující informace. Údaje o společnosti **Alfa, a. s.** jsou uvedeny v bodě 1. přílohy této účetní závěrky.

Podle našeho názoru účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv společnosti **Alfa, a. s.** k **31. 12. 2016** a nákladů a výnosů a výsledku jejího hospodaření a peněžních toků za rok končící **31. 12. 2016** v souladu s českými účetními předpisy.

Základ pro výrok

Audit jsme provedli v souladu se zákonem o auditorech a standardy Komory auditorů České republiky (KA ČR) pro audit, kterými jsou mezinárodní standardy pro audit (ISA) případně doplněné a upravené souvisejícími aplikačními doložkami. Naše odpovědnost stanovená těmito předpisy je podrobněji popsána v oddílu Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky. V souladu se zákonem o auditorech a Etickým kodexem přijatým Komorou auditorů České republiky jsme na Společnosti nezávislí a splnili jsme i další etické povinnosti vyplývající z uvedených předpisů. Domníváme se, že důkazní informace, které jsme shromáždili, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

Ostatní informace

Za ostatní informace se považují informace uvedené ve výroční zprávě mimo účetní závěrku a naši zprávu auditora. Za ostatní informace odpovídá statutární orgán společnosti.

Náš výrok k účetní závěrce se k ostatním informacím nevztahuje, ani k nim nevydáváme žádný zvláštní výrok. Přesto je však součástí našich povinností souvisejících s ověřením účetní závěrky seznámení se s ostatními informacemi a zvážení, zda ostatní informace uvedené ve výroční zprávě nejsou ve významném (materiálním) nesouladu s účetní závěrkou či našimi znalostmi o účetní jednotce získanými během ověřování účetní závěrky, zda je výroční zpráva sestavena v souladu s právními předpisy nebo zda se jinak tyto informace nejeví jako významně (materiálně) nesprávné. Pokud na základě provedených prací zjistíme, že tomu tak není, jsme povinni zjištěné skutečnosti uvést v naší zprávě.

V rámci uvedených postupů jsme v obdržенých ostatních informacích nic takového nezjistili.

Odovědnost statutárního orgánu Společnosti za účetní závěrku

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

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

Odovědnost auditora za audit účetní závěrky

Naším cílem je získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou a vydat zprávu

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

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

- Identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti účetní závěrky způsobené podvodem nebo chybou, navrhnout a provést auditorské postupy reagující na tato rizika a získat dostatečné a vhodné důkazní informace, abychom na jejich základě mohli vyjádřit výrok. Riziko, že neodhalíme významnou (materiální) nesprávnost, k níž došlo v důsledku podvodu, je větší než riziko neodhalení významné (materiální) nesprávnosti způsobené chybou, protože součástí podvodu mohou být tajné dohody, falšování, úmyslná opomenutí, nepravdivá prohlášení nebo obcházení vnitřních kontrol statutárním orgánem.
- Seznámit se s vnitřním kontrolním systémem Společnosti relevantním pro audit v takovém rozsahu, abychom mohli navrhnout auditorské postupy vhodné s ohledem na dané okolnosti, nikoli abychom mohli vyjádřit názor na účinnost vnitřního kontrolního systému.
- Posoudit vhodnost použitých účetních pravidel, přiměřenost provedených účetních odhadů a informace, které v této souvislosti statutární orgán Společnosti uvedlo v příloze účetní závěrky.
- Posoudit vhodnost použití předpokladu nepřetržitého trvání při sestavení účetní závěrky statutárním orgánem a to, zda s ohledem na shromážděné důkazní informace existuje významná (materiální) nejistota vyplývající z událostí nebo podmínek, které mohou významně zpochybnit schopnost Společnosti trvat nepřetržitě. Jestliže

dojdeme k závěru, že taková významná (materiální) nejistota existuje, je naší povinností upozornit v naší zprávě na informace uvedené v této souvislosti v příloze účetní závěrky, a pokud tyto informace nejsou dostatečné, vyjádřit modifikovaný výrok. Naše závěry týkající se schopnosti Společnosti trvat nepřetržitě vycházejí z důkazních informací, které jsme získali do data naší zprávy. Nicméně budoucí události nebo podmínky mohou vést k tomu, že Společnost ztratí schopnost trvat nepřetržitě.

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

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

V, dne.....

Kulaté razítko:

.....

Název auditorské společnosti

Titul Jméno Příjmení

Ulice č/p

Podpis auditora odpovědného za vypracování zprávy

XXX XX Město - část

vy jménem společnosti XXXXXX

(č. opr. auditorské společnosti

(č. opr. auditora XXX)

xxx)

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

pro

**statutární orgán XXXX jako zřizovatele a statutární orgán účetní jednotky Beta,
p. o.**

Výrok auditora

Provedli jsme audit přiložené účetní závěrky organizace **Beta, p. o.** („Organizace“) sestavené na základě českých účetních předpisů, která se skládá z rozvahy k **31. 12. 2016**, výkazu zisku a ztráty za rok končící **31. 12. 2016**, a přílohy této účetní závěrky, která obsahuje popis použitých podstatných účetních metod a další vysvětlující informace. Údaje o organizace **Beta, p. o.** jsou uvedeny v bodě I. přílohy této účetní závěrky.

Podle našeho názoru, s výhradou dopadů skutečností popsanych v oddílu Základ pro výrok s výhradou, účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv organizace **Beta, p. o.** k **31. 12. 2016** a nákladů a výnosů a výsledku jejího hospodaření za rok končící **31. 12. 2016** v souladu s českými účetními předpisy.

Základ pro výrok

Vlivem nesprávného účetního zachycení svěřeného nemovitého majetku (budovy, pozemky) od zřizovatele došlo k níže uvedenému zkreslení údajů vykázaných v účetní závěrce organizace k **31. 12. 2016**:

1. nevykázala účetní oprávky budov k okamžiku zařazení v částce 33 576 TKč, a to na účtu 081 – Oprávky ke stavbám, současně tím nadhodnotila o stejnou částku účet 401 – Jmění účetní jednotky,
2. nevykázala na účtu 031 - Pozemky pořizovací cenu svěřených pozemků v částce 347 TKč, současně tím nadhodnotila zůstatek účtu 021 – Stavby,
3. nevykázala na účtu 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku hodnotu časově nerozlišeného investičního transferu k okamžiku zařazení

v částce 5 446 TKč, současně tím nadhodnotila zůstatek účtu 401 – Jmění účetní jednotky,

4. nevykázala účetní odpisy k budovám za období roku 2016 v částce 432 TKč na účtu 081 – Oprávky ke stavbám, současně tím nadhodnotila zůstatek účtu 082 – Oprávky k samostatným hmotným movitým věcem a souborům hmotných movitých věcí,
5. nezaúčtovala časové rozlišení investičního transferu za období 2016 proti výsledku hospodaření, čímž podhodnotila účetní hospodářský výsledek roku 2016 o částku 81 TKč. Souvztažně měl být ponížěn nevykázaný investiční transfer viz bod 3. výše

Z výše uvedeného vyplývá, že organizace:

1. **podhodnotila účetní hospodářský výsledek roku 2016 celkem o částku 81 TKč,**
2. **nadhodnotila z důvodu nezachycení účetních opravěk k budovám (viz bod 1. předcházející odstavce) bilanční sumu vykázanou v rozvaze k 31.12.2016 celkem o částku 33 576 TKč, ostatní nesprávnosti uvedené v bodech 2. - 5. neměly vliv na bilanční sumu k 31. 12. 2016.**

Audit jsme provedli v souladu se zákonem o auditorech a standardy Komory auditorů České republiky pro audit, kterými jsou mezinárodní standardy pro audit (ISA) případně doplněné a upravené souvisejícími aplikačními doložkami. Naše odpovědnost stanovená těmito předpisy je podrobněji popsána v oddílu Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky. V souladu se zákonem o auditorech a Etickým kodexem přijatým Komorou auditorů České republiky jsme na Organizace nezávislí a splnili jsme i další etické povinnosti vyplývající z uvedených předpisů. Domníváme se, že důkazní informace, které jsme shromáždili, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku s výhradou.

Odpovědnost statutárního orgánu účetní jednotky za účetní závěrku

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

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

Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky

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

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

- Identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti účetní závěrky způsobené podvodem nebo chybou, navrhnout a provést auditorské postupy reagující na tato rizika a získat dostatečné a vhodné důkazní informace, abychom na jejich základě mohli vyjádřit výrok. Riziko, že neodhalíme významnou

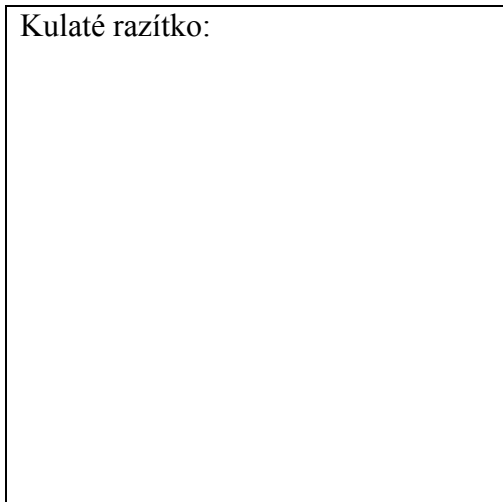
(materiální) nesprávnost, k níž došlo v důsledku podvodu, je větší než riziko neodhalení významné (materiální) nesprávnosti způsobené chybou, protože součástí podvodu mohou být tajné dohody, falšování, úmyslná opomenutí, nepravdivá prohlášení nebo obcházení vnitřních kontrol statutárním orgánem.

- Seznámit se s vnitřním kontrolním systémem Organizace relevantním pro audit v takovém rozsahu, abychom mohli navrhnout auditorské postupy vhodné s ohledem na dané okolnosti, nikoli abychom mohli vyjádřit názor na účinnost vnitřního kontrolního systému.
- Posoudit vhodnost použitých účetních pravidel, přiměřenost provedených účetních odhadů a informace, které v této souvislosti statutární orgán Organizace uvedlo v příloze účetní závěrky.
- Posoudit vhodnost použití předpokladu nepřetržitého trvání při sestavení účetní závěrky statutárním orgánem a to, zda s ohledem na shromážděné důkazní informace existuje významná (materiální) nejistota vyplývající z událostí nebo podmínek, které mohou významně zpochybnit schopnost Organizace trvat nepřetržitě. Jestliže dojdeme k závěru, že taková významná (materiální) nejistota existuje, je naší povinností upozornit v naší zprávě na informace uvedené v této souvislosti v příloze účetní závěrky, a pokud tyto informace nejsou dostatečné, vyjádřit modifikovaný výrok. Naše závěry týkající se schopnosti Organizace trvat nepřetržitě vycházejí z důkazních informací, které jsme získali do data naší zprávy. Nicméně budoucí události nebo podmínky mohou vést k tomu, že Organizace ztratí schopnost trvat nepřetržitě.
- Vyhodnotit celkovou prezentaci, členění a obsah účetní závěrky, včetně přílohy, a dále to, zda účetní závěrka zobrazuje podkladové transakce a události způsobem, který vede k věrnému zobrazení.

•
Naší povinností je informovat statutární orgán mimo jiné o plánovaném rozsahu a načasování auditu a o významných zjištěních, která jsme v jeho průběhu učinili, včetně zjištěných významných nedostatků ve vnitřním kontrolním systému.

V, dne

Kulaté razítko:



.....

Název auditorské společnosti

Titul Jméno Příjmení

Ulice č/p
XXX XXMěsto - část

Podpis auditora odpovědného za vypracování zprávy
jménem společnosti XXXXX

(č. opr. auditorské společnosti xxx)

(č. opr. auditora XXX)

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

PRO

JEDINÉHO SPOLEČNÍKA

Výrok auditora

Provedli jsme audit přiložené účetní závěrky účetní jednotky **Delta s. r. o.** sestavené na základě českých účetních předpisů, která se skládá z rozvahy k **31. 12. 2016**, výkazu zisku a ztráty za rok končící **31. 12. 2016**, a přílohy této účetní závěrky, která obsahuje popis použitých podstatných účetních metod a další vysvětlující informace. Údaje o účetní jednotce **Delta s. r. o.** jsou uvedeny v bodě 1. přílohy této účetní závěrky.

Podle našeho názoru, **s výhradou** dopadů skutečností popsanych v oddílu Základ pro výrok s výhradou, účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv účetní jednotky **Delta s. r. o.** k **31. 12. 2016** a nákladů a výnosů a výsledku jejího hospodaření za rok končící **31. 12. 2016** v souladu s českými účetními předpisy.

Základ pro výrok – počáteční stavy

Účetní jednotka vykázala v rozvaze v údajích za minulé účetní období stavy zahajovací rozvahy k rozhodnému dni **1. 1. 2016** po fúzi sloučením. Z důvodu zvýšení základního kapitálu bylo vlastní jmění zanikajících společností oceněno znaleckými posudky. Vlivem nesprávného přecenění a vykázání společnost k **1. 1. 2016**:

- 1. nadhodnotila pořizovací cenu dlouhodobého majetku u pozemků o částku 100 274 TKč, staveb o částku 250 595 TKč a hmotných movitých věci a jejich souborů o částku 38 318 TKč,**
- 2. podhodnotila pořizovací cenu oceňovacího rozdílu k nabytému majetku o částku 387 293 TKč, nevykázala v rozvaze účetní oprávkou u budov v částce**

97 342 TKč a účetní oprávky u hmotných movitých věcí a jejich souborů v částce 12 253 TKč,

- 3. nadhodnotila oceňovací rozdíl z přecenění při přeměnách obchodních korporací v pasivech o částku 8 775 TKč,**
- 4. podhodnotila odložený daňový závazek o částku 21 183 TKč,**
- 5. nevykázala na pozici Jiný výsledek hospodaření minulých let částku -81 530 TKč.**

Celkově tak došlo vlivem nesprávného účetního vykazání k celkovému nadhodnocení pořizovacích cen stálého majetku o částku 1 889 TKč a nadhodnocení z titulu absence účetních opravek stálého majetku celkem o částku 109 599 TKč. Celkový vliv na bilanční sumu výše uvedených nesprávností představuje nadhodnocení v částce 111 488 TKč.

Audit jsme provedli v souladu se zákonem o auditorech a standardy Komory auditorů České republiky pro audit, kterými jsou mezinárodní standardy pro audit (ISA) případně doplněné a upravené souvisejícími aplikačními doložkami. Naše odpovědnost stanovená těmito předpisy je podrobněji popsána v oddílu Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky. V souladu se zákonem o auditorech a Etickým kodexem přijatým Komorou auditorů České republiky jsme na účetní

jednotce nezávislí a splnili jsme i další etické povinnosti vyplývající z uvedených předpisů. Domníváme se, že důkazní informace, které jsme shromáždili, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku s výhradou.

Zdůraznění skutečností

Upozorňujeme na bod xx přílohy účetní závěrky popisující účetní opravy nesprávností údajů vykázaných v zahajovací rozvaze k 1. 1. 2016.

Odpovědnost statutárního orgánu účetní jednotky za účetní závěrku

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

Při sestavování účetní závěrky je statutární orgán účetní jednotky povinen posoudit, zda je účetní jednotka schopna nepřetržitě trvat, a pokud je to relevantní, popsat v příloze účetní závěrky záležitosti týkající se jejího nepřetržitého trvání a použití předpokladu nepřetržitého trvání při

sestavování účetní závěrky, s výjimkou případů, kdy statutární orgán plánuje zrušení účetní jednotky nebo ukončení její činnosti, resp. kdy nemá jinou reálnou možnost než tak učinit.

Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky

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

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

- Identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti účetní závěrky způsobené podvodem nebo chybou, navrhnout a provést auditorské postupy reagující na tato rizika a získat dostatečné a vhodné důkazní informace, abychom na jejich základě mohli vyjádřit výrok. Riziko, že neodhalíme významnou (materiální) nesprávnost, k níž došlo v důsledku podvodu, je větší než riziko neodhalení významné (materiální) nesprávnosti způsobené chybou, protože součástí podvodu mohou být tajné dohody, falšování, úmyslná opomenutí, nepravdivá prohlášení nebo obcházení vnitřních kontrol statutárním orgánem.
- Seznámit se s vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky relevantním pro audit v takovém rozsahu, abychom mohli navrhnout auditorské postupy vhodné s ohledem na dané okolnosti, nikoli abychom mohli vyjádřit názor na účinnost vnitřního kontrolního systému. Posoudit vhodnost použitých účetních pravidel, přiměřenost provedených účetních odhadů a informace, které v této souvislosti statutární orgán účetní jednotky uvedl v příloze účetní závěrky.
- Posoudit vhodnost použití předpokladu nepřetržitosti při sestavení účetní závěrky statutárním orgánem a to, zda s ohledem na shromážděné důkazní informace existuje významná (materiální) nejistota vyplývající z událostí nebo podmínek, které mohou významně

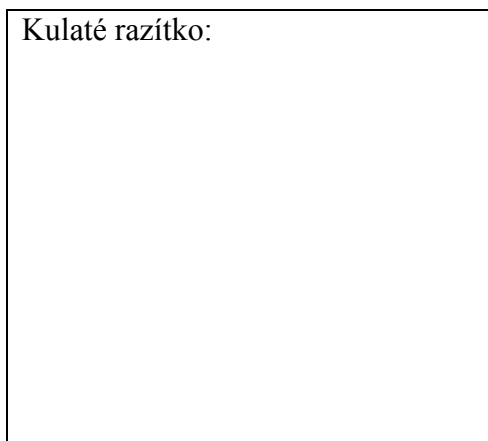
zpochybnit schopnost účetní jednotky trvat nepřetržitě. Jestliže dojdeme k závěru, že taková významná (materiální) nejistota existuje, je naší povinností upozornit v naší zprávě na informace uvedené v této souvislosti v příloze účetní závěrky, a pokud tyto informace nejsou dostatečné, vyjádřit modifikovaný výrok. Naše závěry týkající se schopnosti účetní jednotky trvat nepřetržitě vycházejí z důkazních informací, které jsme získali do data naší zprávy. Nicméně budoucí události nebo podmínky mohou vést k tomu, že účetní jednotka ztratí schopnost trvat nepřetržitě.

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

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

V, dne

Kulaté razítko:



.....

Název auditorské společnosti

Titul Jméno Příjmení

Ulice č/p

Podpis auditora odpovědného za vypracování
zprávy jménem společnosti XXXXXX

XXX XX Město - část

(č. opr. auditorské společnosti xxx)

(č. opr. auditora XXX)