



Ekonomická  
fakulta  
Faculty  
of Economics

Jihočeská univerzita  
v Českých Budějovicích  
University of South Bohemia  
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích  
Ekonomická fakulta  
Katedra účetnictví

Diplomová práce

# Auditorské riziko při plánování a testování výnosů v podmínkách českých účetních předpisů

Vypracoval: Bc. Michaela Strnadová  
Vedoucí práce: Ing. Zita Drábková, Ph.D., MBA

České Budějovice 2018

**ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE**  
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Michaela STRNADOVÁ**  
Osobní číslo: **E16785**  
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**  
Název tématu: **Auditorské riziko při plánování a testování výnosů v podmínkách českých účetních předpisů**  
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl:

U vybraného vzorku účetních jednotek provést analýzu testů věcné správnosti, konkrétně výnosů. Jednotlivé testy věcné správnosti vyhodnotit s možnými dopady do rizikových oblastí vzniku a detekce chyb. Následně vyhodnotit vybraný vzorek jako celek.

Rámcová osnova:

1. Úvod.
2. Literární přehled:
  - a) Definice, cíl, druhy a funkce auditu, právní úprava.
  - b) Audit účetní závěrky - fáze auditu.
3. Metodika.
4. Praktická část:
  - a) Stanovení významnosti (materiality).
  - b) Plánování testů věcné správnosti na vybraném vzorku účetních jednotek.
  - c) Analýza a vyhodnocení testů věcné správnosti, vyplývající dopady do auditorského rizika.
5. Závěr.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **50-60 stran**

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

**DELOITTE, KAČR (2012).** *Příručka pro provádění auditu.* Praha: Komora auditorů České republiky.

**Johnstone, K., M., Gramling, A., A., Rittenberg L., E. (2015).** *Auditing : a risk-based approach to conducting a quality audit.* Boston, MA: Cengage Learning.

**Králíček, V., Müllerová, L. a kol. (2014).** *Auditing.* Praha, ČR: Oeconomica.

**Müllerová, L. (2013).** *Auditing pro manažery, aneb, Proč a jak se ověřuje účetní závěrka.* Praha, ČR: Wolters Kluwer.

**Richiute, D. N. (1994).** *Audit.* Praha, ČR: Victoria Publishing.

**Sedláček, J. (2006).** *Základy auditu.* Brno, ČR: Masarykova univerzita.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Zita Drábková, Ph.D.**

Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: **13. ledna 2017**

Termín odevzdání diplomové práce: **15. dubna 2018**

  
doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.

děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA  
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH  
EKONOMICKÁ FAKULTA  
Studentská 13 (1)  
370 05 České Budějovice

  
doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 13. ledna 2017

## **Prohlášení**

Prohlašuji, že svou diplomovou práci jsem vypracoval/a samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

Tato diplomová práce byla zpracována jako součást řešení projektu 2016-2018 GAJU 053/2016/S Inovační management a konkurenceschopnost MSP.

V Českých Budějovicích 13. 4. 2018

.....  
Bc. Michaela Strnadová

## **Poděkování**

Děkuji vedoucí své diplomové práce Ing. Zitě Drábkové, Ph.D., MBA za odborné rady a připomínky, které mi poskytla v průběhu zpracování této klasifikační práce a dále děkuji panu auditorovi a ostatním zaměstnancům auditorské společnosti X za poskytnuté materiály a konzultace.

## Obsah

1.	ÚVOD .....	3
2.	LITERÁRNÍ PŘEHLED.....	5
2.1.	Definice a druhy auditu.....	5
2.2.	Cíl a funkce auditu .....	6
2.3.	Právní úprava auditu .....	8
2.4.	Auditorská profese .....	9
2.5.	Audit účetní závěrky .....	11
2.5.1.	Činnosti před uzavřením smlouvy na zakázku .....	12
2.5.2.	Předběžné plánovací procedury.....	14
2.5.3.	Sestavení plánu auditu .....	16
2.5.4.	Provedení auditu – testování.....	18
2.5.5.	Závěr auditu a vydání zpráv .....	21
2.6.	Forenzní audit .....	26
3.	METODIKA .....	28
4.	PRAKTICKÁ ČÁST.....	30
4.1.	Představení společností.....	30
4.2.	Stanovení významnosti .....	31
4.3.	Zhodnocení vnitřního kontrolního systému a stanovení auditorského rizika .....	35
4.4.	Identifikace rizikových oblastí ovlivňujících úroveň výnosů vybraných společností .....	40
4.4.1.	Identifikace externích rizikových oblastí .....	40
4.4.2.	Identifikace interních rizikových oblastí .....	45
4.5.	Vyhodnocení rizikových oblastí .....	53
5.	ZÁVĚR .....	56
	SUMMARY.....	57

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ .....	58
SEZNAM SCHÉMAT	
SEZNAM TABULEK	
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK	

# 1. ÚVOD

Historie auditorské profese není příliš dlouhá, ale její význam a zvláště tedy význam auditu jako takového neustále roste. Jelikož se nacházíme ve světě, který je globalizovaný, uživatelé účetních závěrek více a více preferují jejich ověření třetí osobou. Auditor tímto provádí službu nejen svému klientovi, ale právě i externím uživatelům a dodává na důvěryhodnosti auditovaným společnostem. Někdo se však může milně domnívat, že účetní závěrka i celkové účetnictví, které auditor ohodnotil kladným výrokem je naprosto bezchybné. Pokud by se nejednalo o velmi malou účetní jednotku, tak není v auditorových silách, aby účetnictví zkontroloval úplně. Auditor ve své zprávě pouze potvrzuje to, že účetní závěrka, kterou testoval a různě analyzoval v omezeném rozsahu, podává či nepodává věrný a poctivý obraz o účetnictví auditované účetní jednotky.

Tématem mé diplomové práce je auditorské riziko při plánování a testování výnosů. Testy věcné správnosti v oblasti výnosů jsou některými lidmi považovány za jednu z jednodušších oblastí testování v rámci auditu. To je určitě ve srovnání s testy věcné správnosti zásob či dlouhodobého finančního majetku pravda, ale neměla by jim být tím pádem přisuzována menší pozornost či důležitost. Naopak, i touto oblastí by se měl asistent auditora náležitě zabývat.

Protože mám tu možnost již několik let vykonávat praxi v auditorské společnosti, tak se budu v následujících kapitolách snažit popsat auditorskou profesi a náplň auditu účetní závěrky obchodní společnosti a následně konkrétně přiblížit jeden z testů věcné správnosti, konkrétně test výnosů.

V teoretické části nejprve vymezím pojem audit, co je jeho cílem, funkcí apod., následně budu věnovat pozornost právní úpravě auditu a samostatné profesi auditora. Druhou polovinu teoretické části budu již věnovat stručnému popisu celkové práce auditora při ověření účetní závěrky účetní jednotky. Na závěr uvedu krátkou kapitolu zabývající se tématem forenzního auditu.

Praktická část již bude věnována konkrétní práci, kterou auditor, případně asistent auditora, provádějí v rámci testování výnosů. Nejprve stanovím hladinu významnosti pro vybraný soubor účetních jednotek, následně uvedu vyhodnocení vnitřního kontrolního systému vybraných společností a stanovení rizika zakázky. Dále provedu identifikaci externích a interních rizikových oblastí, které v závěru vyhodnotím



s možným dopadem do úpravy hladiny významnosti či přehodnocení auditorského rizika.

Jelikož má práce vychází z reálně zpracovaných testů věcné správnosti, tak jsou údaje v testech upravené a to z důvodu zachování mlčenlivosti, kterou musí auditor i asistent auditora dodržovat. Tato skutečnost však nijak nesráží vypovídací schopnost této diplomové práce.

## 2. LITERÁRNÍ PŘEHLED

### 2.1. Definice a druhy auditu

Jednotliví autoři odborných publikací definují pojmy auditing a audit různě. Smysl a podstata těchto pojmů je však stejná.

Auditing je definován jako vědecká disciplína, při které se mají poznávat a pozorovat určité skutečnosti, shromažďovat relevantní údaje, jež jsou dále vyhodnoceny a následně jsou vypracovány určité závěry. Tyto závěry jsou pak interpretovány zainteresovaným zájemcům. (Müllerová, 2007)

Jiná definice uvádí, že pojem audit lze popsat jako systematický proces, při němž se objektivně získávají a vyhodnocují důkazy týkající se informací o událostech a ekonomických činnostech daných účetních jednotek. Výsledkem tohoto procesu by mělo být zjištění souladu těchto informací a stanovených kritérií s následným sdělením těchto výsledků zainteresovaným zájemcům. (Ricchiute, 2005; Gramling, Rittenberg, Johnstone, 2012)

Velmi zjednodušeně řečeno lze konstatovat, že význam slov audit a kontrola je úzce spjat. V závislosti na historickém vývoji společnosti se audit zaměřuje na stále více oblastí. Rozeznáváme proto tyto druhy auditu:

- Audit účetní závěrky (Finanční audit)
- Interní audit
- Operativní audit
- Forezní audit
- Audit jakosti
- Ekologický audit
- Počítačový audit (Müllerová, 2013; Raffegaue, Dufils a de Ménonville, 1996).

Ve své práci se budu dále zabývat jen auditem účetní závěrky. Někdy se označuje jako externí, finanční či statutární audit. Tento druh auditu se zaměřuje na kontrolu účetní závěrky jednoho konkrétního subjektu nebo na kontrolu účetní závěrky skupiny podniků, tedy na konsolidovanou účetní závěrku. Finanční audit provádí externí auditor či auditorská společnost na objednávku vlastníka účetní jednotky, resp. vlastníka skupiny podniků. (Müllerová, 2013)

## 2.2. Cíl a funkce auditu

Hlavním úkolem finančního auditu je kritická analýza účetních výkazů, tedy rozvahy, výkazu zisku a ztrát, přílohy a ostatních výkazů či dokumentů, které jsou považovány za součást účetní závěrky. Účetní závěrka ověřená auditorem by měla být věrohodným zdrojem informací potřebných pro rozhodování všech zainteresovaných subjektů. Zainteresovanými subjekty jsou myšleni uživatelé účetních dat. Dle Ryneše (2014) jsou těmito uživateli stát, akcionáři, společníci, banky, burzy, věřitelé a široká veřejnost. Z toho tedy vyplývá prvotní cíl auditu, tedy zabezpečení věrohodnosti informací z účetnictví těch společností, které povinně zveřejňují účetní závěrku a výroční zprávu. (Králíček, 1997; Müllerová 2013, Raffegaue, Dufils a de Ménonville, 1996)

Odvozeným cílem je pak prevence proti vzniku chyb a podvodů. Během vývoje auditorské profese se nejprve kladl důraz na odhalení nesprávností a chyb v účetnictví, které by ovlivnily vykazované skutečnosti. Postupem času se od zkoumání potenciálních chyb a omylů ustoupilo a auditor dnes spíše zkoumá věrný a poctivý obraz vykazovaných skutečností. Audit tedy nepotvrzuje správnost účetnictví. Někteří autoři dále hovoří také o poradenské a výchovné funkci auditu. (Králíček, 1997; Müllerová 2013)

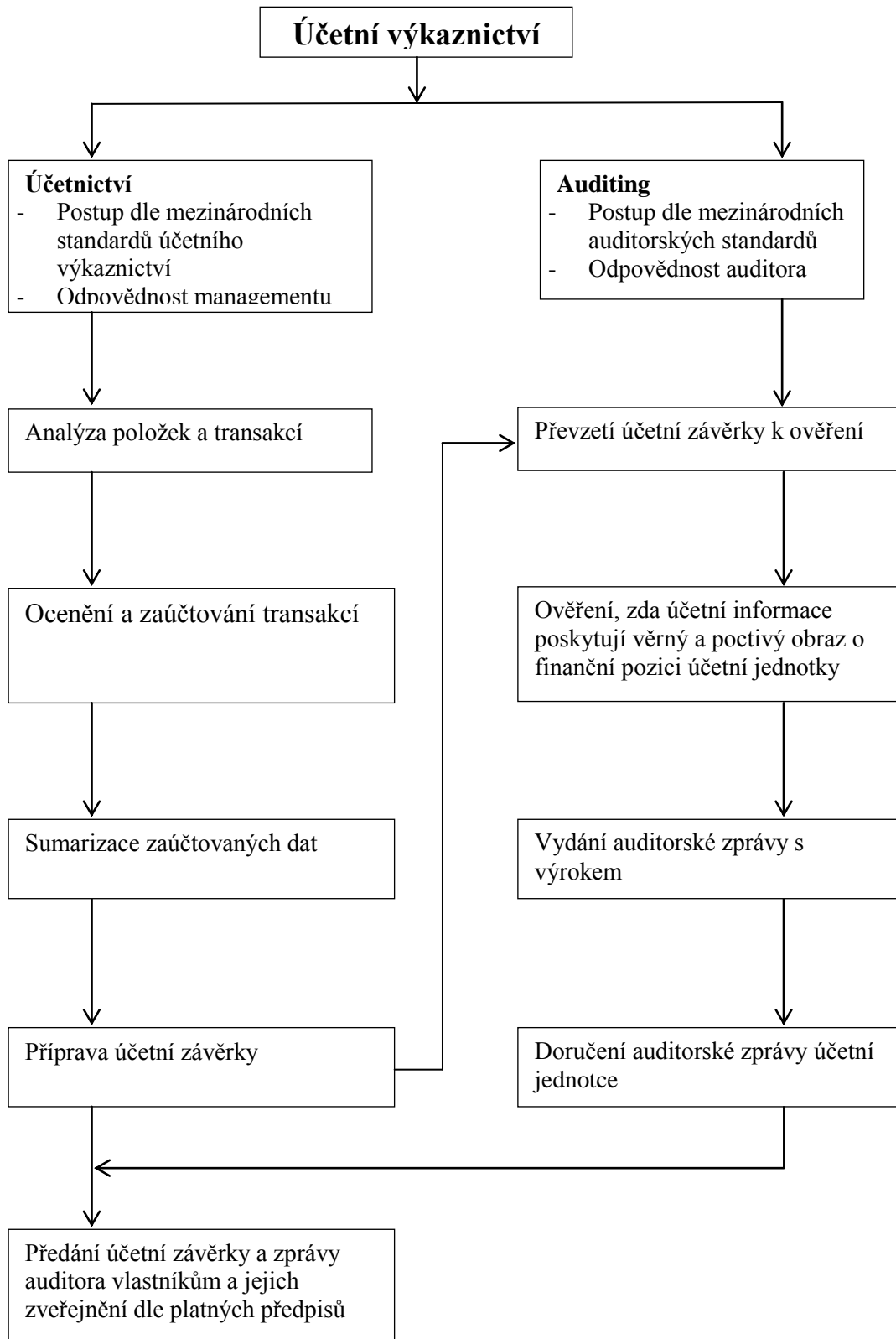
V praxi se můžeme setkat s mylným určením, co je a co není funkcí auditu. Je tedy potřeba specifikovat i to, co funkcí auditu není. Funkcí auditu není:

- Potvrdit správnost účetnictví
- Potvrdit, že daňové přiznání podané účetní jednotkou je správné
- Potvrdit, že účetní jednotka dodržela veškeré právní normy
- Zjistit podvody. (Králíček, 1997)

V souvislosti s funkcemi auditu je také často diskutovanou oblastí vztah účetnictví a auditu. Veřejnost se často domnívá, že audit je součástí účetnictví, avšak toto spojení není správné. Lze však souhlasit s tvrzením, že auditoři musí být i účetní, tedy audit vzájemně souvisí s účetnictvím. Auditoři musejí mít navíc dostatečné znalosti z oblasti ekonomiky, daní, práva, podnikových financí a informačních technologií.

Vztah mezi auditem a účetnictvím lze zobrazit graficky následujícím schématem:

**Schéma 1: Vztah mezi auditem a účetnictvím**



Zdroj: Müllerová, L. (2013). *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. Praha: ASPI.

## 2.3. Právní úprava auditu

Auditor musí mít teoretické i praktické znalosti nejen z oblasti auditu a účetnictví, ale také z oblasti daní, práva, podnikových financí, makroekonomie a informačních technologií. Z toho vyplývá, že auditorská profese je velmi odborně náročná, takže musí být také upravena příslušnými zákony a předpisy.

Legislativní úprava auditu udává podmínky pro výkon funkce auditora ve formě:

- Požadavků na odbornou činnost
- Požadavků na kvalifikaci, které musí auditor splňovat. (Králíček, 1997)

Z hlediska historického vývoje se auditoři začali shromažďovat do seskupení, zvaných jako profesní organizace. Členství v těchto organizacích bylo zpočátku dobrovolné, ale postupem času se stalo podmínkou výkonu činnosti auditora. Federální ministerstvo financí vydalo v roce 1989 vyhlášku č. 63/1989 Sb., o ověřovateli (auditorech) a jejich činnosti. Tato vyhláška se týkala ověřování účetních závěrek podniků se zahraniční účastí. Následně v roce 1991 byl vydán zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve kterém bylo uvedeno: „*Akciové společnosti musí mít řádnou a mimořádnou účetní závěrku ověřenou auditorem podle zvláštního předpisu. Ostatní obchodní společnosti a družstva mají tuto povinnost, jen pokud tak stanoví zvláštní zákon.*“ Zvláštním zákonem byl chápán zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Tento zákon přesně definuje podmínky auditu účetních závěrek jednotlivých obchodních korporací. Podmínky povinnosti ověření účetní závěrky auditorem se v průběhu let měnily. V návaznosti na to byl vydán roku 1992 zákon č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky. Tento zákon vymezuje základní pojmy a pravidla pro výkon auditorské profese. Jsou zde vymezena práva a povinnosti auditorů, jakožto fyzických osob i obchodních korporací, dále postavení asistentů auditora a působnost a orgány Komory auditorů České republiky. (Králíček, 1997; Müllerová, 2013)

V současné době platí rozdělení účetních jednotek do čtyř kategorií, velké, střední, malé a mikro účetní jednotky. Kritéria členění jednotlivých obchodních korporací je přesně uvedeno v zákoně o účetnictví. Zákon o účetnictví dále uvádí kritéria pro povinnost ověření účetní závěrky. Tato kritéria jsou:

- Aktiva celkem v netto hodnotě 40 000 000 Kč,
- Roční úhrn čistého obrátu 80 000 000 Kč,
- Průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50.

Pokud se jedná o velkou či střední účetní jednotku, tak je povinnost ověření účetní závěrky auditorem vždy, bez ohledu na splnění výše uvedených kritérií, s výjimkou vybraných účetních jednotek, které nejsou předmětem veřejného zájmu. Pokud se jedná o malou účetní jednotku, tak akciové společnosti musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem, pokud v běžném a bezprostředně předcházejícím účetním období překročili alespoň jedno z uvedených kritérií. Pokud se jedná o malou účetní jednotku, která je jinou obchodní korporací než akciová společnost, tak musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem, pokud v běžném a bezprostředně předcházejícím účetním období překročili alespoň dvě z uvedených kritérií. A v neposlední řadě, pokud se jedná o mikro účetní jednotku, tak zde není zákonná povinnost mít ověřenou účetní závěrku nikdy. Účetní jednotky si samozřejmě mohou nechat ověřit účetní závěrku dobrovolně. (zákon o účetnictví)

Právní úpravu auditu v České republice lze tedy obecně rozdělit na dvě části:

- Právní úprava auditu jako takového
- Právní úprava povinnosti ověření účetní závěrky obchodních korporací auditorem

Komora auditorů zveřejňuje na svých webových stránkách aktuální směrnice upravující auditorskou činnost, které se nazývají auditorské standardy a které musí auditor při své práci dodržovat. Tyto standardy vycházejí z mezinárodních standardů a respektují veškeré legislativní úpravy auditu a účetnictví platné v České republice.

## 2.4. Auditorská profese

Zákon o auditorech definuje podmínky pro vydání auditorského oprávnění fyzické osobě, jimiž jsou:

- Získání vysokoškolského vzdělání
- Svěprávnost
- Bezúhonnost
- Složení auditorské zkoušky a zapsání do seznamu auditorů vedeném Komorou auditorů České republiky
- Absolvování odborné praxe v době trvání minimálně 3 let na pozici asistenta auditora
- Nevykonávání činnosti, na níž se vztahuje omezení uvedené v §23 zákona o auditorech

- Skutečnost, že daná fyzická osoba nemá nedoplatky u Finanční správy České republiky, orgánů Celní správy České republiky, Správy sociálního zabezpečení či veřejné zdravotní pojišťovny
- Složení slibu auditora (zákon o auditorech)

Dále tento zákon obsahuje podmínky, za nichž může auditor vykonávat svou profesi. Kromě výše zmiňovaného odborného vzdělání je podmínkou výkonu činnosti auditora také zachování nezávislosti auditora a obrana proti střetu zájmů. (Müllerová, 2013)

Z výše uvedeného vyplývá, že na auditorskou profesi jsou kladeny vysoké odborné požadavky. Toto je splněno jednak vysokoškolským vzděláním a složením auditorské zkoušky. Dále je auditor povinen svou odbornost neustále udržovat a to prostřednictvím kurzů organizovaných Komorou auditorů, kurzů pořádaných jinými vzdělávacími agenturami či samostudiem. (Müllerová, 2013)

Auditorská zkouška se skládá pouze v písemné podobě a obsahuje 12 dílčích částí, například: Mikro a makroekonomie, Finanční účetnictví, Statistika, Auditing, atd. (Informace k auditorské zkoušce, 2016)

Kromě teoretických znalostí musí auditor disponovat také praktickými zkušenostmi, které uchazeč o auditorskou profesi získá prostřednictvím řízené praxe, která musí být povinně absolvována v minimálním rozsahu tří let na pozici asistenta auditora. (Müllerová, 2013)

Při podání žádosti o zápis do seznamu auditorů musí uchazeč doložit svou bezúhonnost výpisem z Rejstříku trestů. Zároveň je zákonem zakázáno provádět činnosti, které by mohly vést ke střetu zájmů. Mezi takto vyloučené činnosti patří například vedení účetnictví, sestavení účetní závěrky či daňového přiznání účetní jednotce, kterou audituje, nebo poskytování auditorských služeb takové jednotce, ve které je společníkem, statutárním orgánem, členem statutárního orgánu nebo dozorčí rady. (Müllerová, 2013)

Při výkonu své profese se musí auditor řídit základními pravidly etiky. Tato pravidla vydala Mezinárodní federace auditorů a účetních (IFAC) pod názvem Mezinárodní etický kodex. Tento etický kodex přijala také Komora auditorů ČR. Základními principy, které jsou v tomto etickém kodexu definovány, jsou:

- *Integrita* – auditor by měl být upřímný a čestný ve všech situacích

- *Objektivita* – auditor nesmí být zaujatý, nesmí dovolit střetu zájmů nebo ovlivnění jiných stran a osob
- *Odborná způsobilost a řádná péče* – auditor musí mít veškeré potřebné odborné znalosti a dovednosti, musí sledovat aktuální vývoj legislativy či účetní praxe a technických postupů, aby mohl co nejlépe poskytovat své služby a to v souladu s odbornými a profesními standardy
- *Důvěrný charakter informací* – auditor musí zachovat mlčenlivost z hlediska informací zjištěných v rámci výkonu své profese tak, aby klienta nijak nepoškodil, s výjimkou případů, kdy je povinnost tyto informace sdělit, a těchto informací nesmí zneužít pro vlastní potřebu či pro zajištění užitku třetí strany
- *Profesionální chování* – auditor by měl vždy jednat v souladu s příslušnými zákony a vyhláškami tak, aby nediskreditoval auditorskou profesi (Etický kodex pro auditory a účetní znalce, 2017)

Za odvedenou práci přísluší auditorovi daná odměna. Tato odměna se určuje ve smlouvě uzavírané s klientem a její výše by měla korespondovat s časem potřebným na zakázku, objemem zpracovávaných dat, případně by měla zahrnovat další výdaje nezbytné pro zpracování zakázky. Nejlépe by měla vycházet z podložené předběžné kalkulace, která se ve smlouvě uvede a měla by být doplněna o určité rozpětí, o které se může odměna upravit v důsledku například vyšší časové náročnosti, než bylo původně předpokládáno. (Müllerová, 2013)

V neposlední řadě je na auditorskou profesi kladena podmínka nezávislosti. Nezávislý auditor musí být důvěryhodný a stejně tak i celý proces auditu. Zabezpečení nezávislosti se odvozuje jednak od morálních vlastností auditora a na druhé straně od prostředí, ve kterém auditor svou činnost vykonává, jedná se o velice obtížný proces. Na nezávislost lze nahlížet jako na nezávislost vůči osobám, které připravují informace poskytované auditorovi, nebo jako na nezávislost vůči ověřovaným skutečnostem. (Müllerová, 2013)

## 2.5. Audit účetní závěrky

V následující části se budu věnovat již auditu účetní závěrky jako takové. Jednou z činností auditora je ověřit, zda údaje obsažené v účetní závěrce podávají věrný a poctivý obraz o nákladech, výnosech, hospodářském výsledku, majetku a zdrojích financování ekonomického subjektu. Tuto činnost vykonává auditor v souladu



s mezinárodními auditorskými standardy, kdy výsledkem tohoto ověření je zpráva auditora, jejíž součástí je tzv. výrok auditora. (Müllerová, 2013)

Jednotlivé činnosti, které jsou potřeba vykonat pro řádné provedení auditu lze zobrazit v následující tabulce:

**Tabulka 1: Činnosti v rámci auditu**

<b>Činnosti před uzavřením smlouvy</b>	1. Posouzení rizika zakázky a reakce na něj 2. Stanovení podmínek zakázky
<b>Předběžné plánovací procedury</b>	3. Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta 4. Porozumění kontrolnímu prostředí 5. Porozumění účetnímu systému 6. Provádění předběžných analytických procedur 7. Stanovení plánovací hladiny významnosti
<b>Vytvoření plánu auditu</b>	8. Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a potenciálních nesprávností 9. Plánování auditorského přístupu 10. Plán testů vnitřních kontrol 11. Plán testů věcné správnosti 12. Shrnutí a projednání plánu auditu
<b>Provedení auditu</b>	13. Provádění testů spolehlivosti 14. Provádění analytických testů věcné správnosti 15. Provádění testů detailních údajů 16. Vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti 17. Posouzení účetní závěrky 18. Posouzení výroční zprávy 19. Posouzení zprávy o vztazích mezi propojenými osobami
<b>Závěr a vydání zprávy</b>	20. Posouzení následných událostí 21. Získání prohlášení vedení společnosti 22. Příprava shrnutí závěrů auditu 23. Zpráva auditora

*Zdroj: Müllerová, L. (2013). Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka.*

*Praha: ASPI.*

### 2.5.1. Činnosti před uzavřením smlouvy na zakázku

#### **Posouzení rizika zakázky a reakce na něj**

S auditem je vždy spojeno určité riziko. Toto riziko je zjišťováno ještě před přijetím zakázky a na jeho základě se případně připravuje plán auditu. Může být vyhodnoceno jako „obvyklé“ nebo „vyšší než obvyklé“. V případě nové zakázky se riziko stanovuje na základě informací poskytnutých od předchozího auditora (pokud účetní jednotka byla v předchozím období auditována), vedoucích pracovníků společnosti či jiných zástupců účetní jednotky, se kterými o zakázce auditor jedná. Pokud se jedná o pokračující zakázku, tak auditor při posuzování rizika vychází ze svých poznatků z předchozích období. Na tyto skutečnosti se nelze stoprocentně spoléhat a je potřeba je

doplnit o informace z jiných zdrojů, aby bylo riziko takovéto zakázky stanoveno správně. (Müllerová, Šindelář 2016; Müllerová, 2013)

Při identifikaci rizika lze stanovit určité faktory, na které by se měl auditor zaměřit. Těmito faktory jsou:

- „*Charakteristika a důvěryhodnost vedení společnosti*
- *Odpovědnost vedení společnosti za správné sestavení účetních výkazů*
- *Organizace a struktura vedení*
- *Struktura vedení a vnitřní kontrolní proces*
- *Povaha podnikatelské činnosti*
- *Povaha podnikatelského prostředí*
- *Povaha auditorské zakázky*
- *Možnost dodržování auditorských směrnic*
- *Účetní problematika*
- *Finanční výsledky*
- *Schopnost pokračovat ve svých aktivitách*
- *Záměrné uvádění nepravdivých údajů*
- *Charakter obchodních transakcí a vztahy mezi účetní jednotkou a jinými společnostmi“* (Králiček, 1997; Müllerová, 2013)

Pokud je riziko zakázky vyhodnoceno jako obvyklé, tak tuto zakázku auditor bez problémů přijme. Musí však v průběhu auditu zohlednit veškeré nově zjištěné skutečnosti. Pokud je riziko zakázky vyhodnoceno jako vyšší než obvyklé, tak i takovouto zakázku může auditor přijmout, ale musí brát zřetel na tuto skutečnost. (Müllerová, 2013)

### **Stanovení podmínek zakázky**

Auditor má povinnost sjednat podmínky auditní zakázky s vedením společnosti a to nejlépe před datem účetní závěrky. Nejlepší způsobem sjednání těchto podmínek je písemná smlouva. Takováto smlouva by měla obsahovat minimálně cíl a rozsah prováděného auditu, dále povinnosti a odpovědnosti auditora a vedení společnosti. (Králiček, Müllerová, a kol. 2014)

Před samotným uzavřením smlouvy prodiskutuje auditor podmínky auditní zakázky s vedením společnosti. Při tomto projednávání by měl auditor rozpoznat, zda vedení společnosti nemá očekávání přesahující rámec sjednaných podmínek. K takovýmto

„přehnaným“ očekáváním by se auditor neměl zavázat, protože se může jednat o očekávání, která nemůže auditor splnit, a tedy by porušil etický kodex. (Kralíček, Müllerová, a kol., 2014; Müllerová, 2013)

V případě opakujících se zakázek je potřeba prověřit, zda nedošlo k okolnostem, které by měli být zohledněny prostřednictvím změny auditních podmínek. Mezi tyto okolnosti lze zařadit například významnou změnu vlastnických vztahů klienta, změnu rozsahu činnosti klienta, změnu vedení, či změnu závazných předpisů a profesních standardů. (Müllerová, 2013)

## 2.5.2. Předběžné plánovací procedury

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

K tomu, aby se auditor dostatečně seznámil s činností a oblastí podnikání klienta, provádí rozhovory s vedením společnosti a účetními, dále provádí vlastní zjišťování a různé analytické procedury. Při seznamování se s činností klienta auditor zkoumá vnější faktory, mezi které patří například informace o odvětví, používané technologii, konkurenci atd., a vnitřní faktory, mezi které patří například propojené osoby a transakce s nimi, používané účetní metody, existence či hrozba soudních sporů apod. (Müllerová, 2013)

### **Porozumění kontrolnímu prostředí**

Kontrolní prostředí, jinak řečeno vnitřní kontrolní systém (VKS), je definován jako celkový postoj, informovanost, činnost vedení a činnost ostatních zaměstnanců z pohledu kontroly uvnitř auditované účetní jednotky. Kvalitu tohoto kontrolního systému ovlivňuje filosofie managementu účetní jednotky, styl řízení vedoucích pracovníků, organizační struktura a způsob určování pravomocí a odpovědnosti pracovníkům na nižších pozicích. (Florián, 2001; Kralíček, Müllerová, 1998)

Pokud je součástí organizační struktury účetní jednotky oddělení interního auditu, je to pro auditora výhodou. Jestliže však interní audit zaveden není, musí auditor sám zjišťovat, jaké kontrolní postupy a metody daná účetní jednotka provádí, v jakém rozsahu a s jakou detailností. Musí se odhalit silné, ale především ty slabé stránky kontrolního systému či jednotlivých kontrolních postupů, na které se bude auditor následně více zaměřovat. Po celkovém zhodnocení kontrolního systému účetní jednotky musí auditor dojít k rozhodnutí, do jaké míry se na tento vnitřní kontrolní systém může

nebo nemůže spolehnout při plánování a provádění následných auditorských postupů. (Müllerová, 2013; Florián 2001)

### **Porozumění účetnímu systému**

Aby mohl auditor rozhodnout, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz o účetnictví daného klienta, musí porozumět také účetnímu systému, který zahrnuje konkrétní účetní doklady a jejich oběh. Porozumění účetnímu systému spočívá v porozumění: vymezení, dokumentaci a spolehlivosti transakčních cyklů. Pod pojmem transakční cyklus si můžeme představit například zpracování pohledávek, závazků a jejich plateb, celkový postup od zadání/přijetí do zpracování objednávek či jednotlivé způsoby účtování zásob atd. (Florián, 2001)

Výstupy těchto transakčních cyklů jsou následně použity jako jeden z hlavních zdrojů informací auditora. Jedná se především o zůstatky účtů hlavní knihy. Kromě samotných transakčních cyklů se musí auditor seznámit také s používaným počítačovým programem na zpracování účetnictví. Výsledkem seznámení s účetním systémem klienta je pak určení možných oblastí, ve kterých se mohou vyskytnout nesprávnosti. (Kralíček, Müllerová a kol., 2014)

### **Provádění předběžných analytických procedur**

Předběžné analytické postupy představují pohled na zůstatky účtů hlavní knihy a jejich vzájemné vazby. Auditor jednotlivé zůstatky porovnává s minulým obdobím a v případě zjištění významných rozdílů tyto rozdíly analyzuje a zjišťuje jejich příčiny. Zaměřuje se také na používané směrnice z oblasti účetnictví, zda jsou správně používány a dodržovány. Další důležitou oblastí, kterou se auditor v této fázi zabývá, jsou transakce se spřízněnými osobami. Seznamuje se se zápisy z valných hromad a dále zjišťuje další informace i neúčetního charakteru, které by měl vzít v úvahu při svém dalším postupu. Výsledná zjištění prodiskutuje s vedením společnosti, případně si je nechá vysvětlit a zváží zohlednění těchto zjištění v riziku zakázky a následně při plánování auditu. (Müllerová, 2013)

### **Stanovení plánovací hladiny významnosti**

Názor, který auditor ve své zprávě vyjádří, není v žádném případě potvrzením bezchybného účetnictví, ani potvrzení naprosté správnosti účetní závěrky. V možnostech auditora není prostor pro kontrolu a ověření veškerých operací, které byly do účetnictví dané společnosti během účetního období zaznamenány. Na druhou

stranu by měl být schopen odhalit významné nesprávnosti. Vždy tedy bude existovat riziko, že účetní závěrka bude obsahovat nesprávnosti. Tedy je snaha, aby významnost těchto nesprávností byla nižší, než kdyby nebyl audit prováděn vůbec. V auditorských standardech se proto objevuje termín hladina významnosti, kterou je auditor povinen stanovit při provádění auditu. Tato hladina významnosti by měla být určena tak, aby eliminovala podnikatelská rizika uživatelů účetní závěrky. (Müllerová, 2013)

Tato fáze přípravy auditu je považována za jednu z nejobtížnějších. Pokud by byla hladina významnosti stanovena na příliš nízké úrovni, tak by audit mohl být velice pracný a naopak pokud by byla stanovena na příliš vysoké úrovni, tak by mohlo dojít k situaci, kdy by nebyla zachycena velká část případných nesprávností. (Florián, 2001)

Auditor může hladinu významnosti stanovit buď na základě svého profesního úsudku, nebo ji může zjistit matematicky. Pokud je zvolena druhá varianta, tak si auditor nejdříve zvolí příslušnou základnu (například výnosy, vlastní kapitál, hodnotu aktiv) a následně stanoví procentní sazbu, kterou na vybranou základnu aplikuje a vypočítá tak plánovací hladinu významnosti. Auditor se může v průběhu auditu rozhodnout, že plánovanou hladinu významnosti sníží či zvýší. Toto rozhodnutí může učinit například v souladu se zhodnocením vnitřního kontrolního systému. (Florián, 2001; Müllerová, 2013)

### 2.5.3. Sestavení plánu auditu

#### **Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a potenciálních nesprávností**

Tato fáze auditorských postupů má velký význam, protože jejich cílem je mimo jiné omezit auditorské riziko tak, aby bylo na přijatelně nízké úrovni. Toto lze charakterizovat i jako riziko toho, že auditor vydá neodpovídající výrok. Auditorské riziko se odvíjí od rizika zakázky, kde platí obrácený vztah, tedy: auditorské riziko se zvyšuje přímo úměrně snižování rizika zakázky a naopak. Rozeznáváme tři druhy rizika: přirozené riziko, kontrolní riziko a zjišťovací riziko. (Králíček, 1997)

Přirozené riziko můžeme definovat jako riziko vzniku významné nesprávnosti. Tato nesprávnost může představovat chybný zůstatek účtu či chybnou účetní operaci. Kontrolní riziko je spjaté s vnitřním kontrolním systémem a to v tom smyslu, že VKS nezabrání vzniku účetních chyb nebo že nedojde k opravě těchto nesprávností. Kontrolní riziko bude existovat vždy, protože žádný kontrolní systém není dokonalý. To, že auditor neodhalí nesprávnosti v účetních operacích či v zůstatcích účtů se nazývá

zjišťovacím rizikem. Zjišťovací riziko jako jediné může auditor správnou volbou auditorských postupů ovlivnit. (Soltani, 2007)

### **Plánování auditorského přístupu**

V okamžiku, kdy auditor sestavuje plán auditu, se musí rozhodnout, zda se na základě dosud zjištěných informací může spolehnout na vnitřní kontrolní systém účetní jednotky či nikoli. Pokud usoudí, že se na VKS spolehnout může, tak testy věcné správnosti bude provádět v užším rozsahu, než kdyby se na VKS spolehnout nemohl. (Králíček, Müllerová a kol. 2014)

Správně zvolená strategie auditu umožní provést audit s náležitou péčí, efektivním způsobem a zajistí, aby ještě před zveřejněním účetní závěrky byly odhaleny nedostatky či případné chyby a mohly se opravit. Takto stanovený plán auditu je následně prodiskutován s vedením. (Müllerová, 2013)

### **Plán testů vnitřních kontrol**

Pokud se auditor rozhodne, že se bude spoléhat na VKS účetní jednotky je nutné, aby navrhl testy, které potvrdí, že kontroly účetních záznamů fungují. Vnitřním kontrolním systémem se rozumí soubor metod a postupů, které účetní jednotka používá k zajištění efektivních a fungujících kontrol. Tyto kontroly slouží jako prevence vzniku nesprávností v účetnictví a následně i v účetních výkazech a dále tyto kontroly zajišťují ochranu klientových aktiv. Jednotlivé kontrolní postupy, které jsou prováděny, jsou v kompetenci pověřených pracovníků, nebo jsou vykonávány prostřednictvím softwarů. (Králíček, 1997; Müllerová, 2013)

Nejdříve auditor získává informace o VKS od vedoucích pracovníků a následně zjišťuje detailnější kontrolní postupy od pracovníků na nižších úrovních řízení. Takto získané informace je povinen vyhodnotit a rozhodnout, zda kontrolní postupy prováděné na jednotlivých úrovních řízení jsou schopny odhalit nebo zabránit vzniku případné nesprávnosti. (Müllerová, 2013)

### **Plán testů věcné správnosti**

Testy věcné správnosti (TVS) se odvíjejí od toho, jak moc se může auditor spolehnout na VKS a od výše rizika. Tyto testy se provádějí proto, aby bylo možné identifikovat případné chyby, které se dále promítly i v účetní závěrce. Testy věcné správnosti můžeme rozdělit dle jejich úrovně na základní, střední a vysoký stupeň testů,

nebo dle způsobu na analytické, detailní či kombinované testy věcné správnosti. (Králíček, Müllerová, 1998; Müllerová, 2013)

Základní stupeň testů se použije v situaci, kdy se na VKS může auditor spolehnout a zároveň pokud neidentifikoval riziko vzniku nesprávnosti. Střední stupeň testů se použije, pokud auditor nedůvěřuje VKS, i když neidentifikovat riziko vzniku nesprávnosti. V takovéto situaci bude auditor provádět tzv. analytické testy věcné správnosti. Tyto testy se zpravidla použijí u položek s opakujícími se či podobnými operacemi. Vysoký stupeň testů se použije v případě, kdy se na VKS auditor nemůže spolehnout a zároveň je zde pravděpodobnost vzniku chyb. V tomto případě se nepoužijí analytické testy věcné správnosti, ale detailní testy. (Müllerová, 2013)

### **Shrnutí a projednání plánu auditu**

Fáze plánování je zakončena tím, že auditor celou svou dosavadní činnost shrne v příslušném dokumentu a následně ji projedná s klientem a se svým auditorským týmem. Tento dokument je součástí spisu auditora, ale klient s ním seznámen není. Je to z toho důvodu, že některé postupy by následně nemusely být realizovány objektivně. (Králíček, 1997)

## **2.5.4. Provedení auditu – testování**

### **Testy spolehlivosti**

K tomu, aby si auditor ověřil správné fungování vnitřního kontrolního systému, používá testy spolehlivosti. Testy spolehlivosti lze rozdělit na přímé a nepřímé. Pokud se auditor účastní některého z kontrolních procesů, hovoříme o přímém testování. To však není dostačující, protože přítomnost auditora může zapříčinit, že pracovníci budou kontrolní činnosti provádět s větší pečlivostí, než za jinak obvyklých podmínek. Proto je toto přímé testování doplněno ještě tzv. nepřímým testováním, při kterém se auditor dotazuje pracovníků na jejich kontrolní činnost, případně zkoumá výstupy a dokumentaci těchto kontrolních činností. (Králíček, Müllerová a kol. 2014; Müllerová 2013)

### **Analytické testy věcné správnosti**

Při provádění auditu se auditor musí ujistit, že účetní závěrka prezentovaná účetní jednotkou je v souladu se zásadou věrného a poctivého obrazu. Proto jsou realizovány analytické testy věcné správnosti, aby se auditor ujistil, že účetní zůstatky jsou správné.

Nejčastější postup analytických testů věcné správnosti uvádí doc. Ing. Vladimír Králíček, CSc. ve své publikaci Auditing (1997):

1. identifikace účetních zůstatků a potenciálních chyb,
2. stanovení očekávaných hodnot,
3. určení mezní hodnoty,
4. identifikace významných rozdílů pro následné prověření,
5. prověření rozdílů
6. vyhodnocení výsledků.

### **Testy detailních údajů**

Cílem detailních testů je potvrzení zůstatků účtů vykázaných klientem. Předmětem tohoto potvrzení jsou informace o souboru operací, které tvoří účetní zůstatek daných účtů. To, že zůstatek daného účtu neobsahuje významné nesprávnosti, může auditor tvrdit pouze tehdy, pokud při detailních testech nebyly zjištěny žádné nesprávnosti nebo pokud byly zjištěny pouze takové nesprávnosti, které jsou z hlediska předem stanovené materiality považovány za nevýznamné a neovlivní tedy výslednou vypovídací schopnost účetní závěrky. (Králíček, Müllerová a kol. 2014)

Detailní testy můžeme rozdělit do tří skupin: testy všech položek, testy vybraných položek či testy vzorku. K testování všech položek auditor přistoupí u takových účtů, kde je jejich zůstatek tvořen pouze několika málo operacemi a u takových společností, které nemají rozsáhlou činnost. Pokud se auditor rozhodne testovat vybrané položky tvořící zůstatek účtu, tak by měl vzít v úvahu svůj profesionální úsudek, ve kterém se zaměří na neobvyklé položky tvořící zůstatek daného účtu či na položky reprezentující vztah se spřízněnou osobou. V případě opakujícího se auditu je třeba přihlídnout ke zjištěním z minulých období. (Králíček, 1997; Müllerová, 2013)

Asi nejčastějším je použití testu vybraného vzorku. Tento druh detailních testů lze provádět buď statistickou, nebo nestatistickou metodou. Statistická metoda je pracná a vyžaduje určité hlubší znalosti z oblasti náhodného výběru, ale na druhou stranu poskytuje informace, kterými lze kvantifikovat míru jistoty. Do statistických metod řadíme: prostý náhodný výběr, systematický, oblastní, víceetapový a záměrný výběr. V případě volby nestatistického výběru vzorku dává auditor přednost svému vlastnímu úsudku ve výběru jednotlivých položek vzorku před některou ze statistických metod.



To, jaký vzorek je vybrán, ovlivňuje auditorské riziko, které bylo popsáno v předchozích kapitolách. (Kralíček, Müllerová a kol. 2014; Müllerová, 2013)

### **Vyhodnocení testů věcné správnosti**

V souladu s výsledky výše popsaných testů auditor identifikuje případné nesprávnosti a v závislosti na nich se rozhodne, zda:

- a) účetní závěrka respektuje zásadu věrného a poctivého obrazu a rozsah auditu byl dostačující,
- b) účetní závěrka obsahuje významné nesprávnosti a učiní tedy další dodatečné postupy k tomu, aby mohl učinit závěr (rozsah audit byl nedostatečný),
- c) rozsah auditu byl dostačující, ale v účetní závěrka neposkytuje věrný a poctivý obraz, tedy obsahuje významné nesprávnosti a auditor tedy vyzve klienta k nápravě. (Müllerová, 2013)

### **Posouzení účetní závěrky**

Po zpracování jednotlivých analytických či detailních testů se auditor musí podívat na účetní závěrku jako celek. Nejprve hodnotí, zda jednotlivé položky účetních výkazů jsou srovnatelné se stejnými položkami, vykázanými v minulém období. Pokud se objeví významný rozdíl, tak musí auditor zjišťovat, zda účetní výkazy jsou i přes to srovnatelné nebo zda byl tento rozdíl způsoben změnou účetních metod. Kdyby se jednalo o druhou variantu, tak musí být minulé období upraveno, dle nových účetních metod proto, aby byla zachována srovnatelnost a následně by se tato skutečnost měla zaznamenat v příloze k účetní závěrce. (Müllerová, 2013)

Následně se auditor zaměří na zhodnocení účetní závěrky z hlediska dodržení platných právních předpisů a profesních standardů. Tím je myšleno to, že auditor kontroluje, zda je účetní závěrka sestavena v souladu s daným koncepčním rámcem a zda jsou dodrženy všechny příslušné účetní metody a postupy, které tomuto koncepčnímu rámci odpovídají. (Müllerová, 2013)

V neposlední řadě se kontroluje, zda je účetní závěrka sestavena v souladu s předpokladem nepřetržitého trvání účetní jednotky. Pokud by se vedení společnosti rozhodlo ukončit činnost účetní jednotky a zlikvidovat ji, tak tuto skutečnost musí uvést a popsat v příloze. To, zda lze u společnosti předpokládat nepřetržité trvání nebo zda je nepřetržité trvání ohroženo, si auditor může ověřit pomocí jednoduché finanční analýzy. Zpracovaná finanční analýza pak může sloužit i jako příloha dopisu managementu,

který auditor spolu se zprávou auditora předkládá vedení společnosti. (Králíček, Müllerová a kol. 2014)

### **Posouzení výroční zprávy**

Zákon o účetnictví v §21 uvádí, že účetní jednotky spadající pod audit, jsou povinny sestavovat i výroční zprávu. Výroční zpráva má za úkol uceleně, vyváženě a komplexně podat informace o hospodaření, činnosti a výkonnosti společnosti. Zákon o účetnictví dále uvádí jaké informace má výroční zpráva obsahovat. Úkolem auditora je prověřit, zda výroční zpráva dané společnosti je v souladu s ustanoveními zákona o účetnictví a zda obsahuje informace, které jsou pravdivé, přesné, úplné, srozumitelné a zda neobsahují významné nesprávnosti. Povinnou součástí výroční zprávy je ověřená účetní závěrka a zpráva o vztazích mezi propojenými osobami. Na závěr se auditor vyjádří o výroční zprávě ve zprávě auditora a to konkrétně v části věnované ostatním informacím. Od roku 2016 je povinnost ověřit výroční zprávu současně s ověřením účetní závěrky. (Zákon o účetnictví; Müllerová 2013; ISA 720)

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

Povinnost ověřit správnost informací uvedených ve zprávě o vztazích ukládá zákon o obchodních korporacích, avšak způsob či forma ověření není uvedena. Proto Komora auditorů ČR vydala standard AS 56 – Ověřování zprávy o vztazích, který tuto záležitost řeší. Cílem ověření zprávy o vztazích je ověřit správnost uvedených skutečností, stanovit názor, zda zpráva obsahuje či nikoli významné nesprávnosti a tento názor písemně vyjádřit ve zprávě auditora. (Müllerová, 2013; AS 56)

## **2.5.5. Závěr auditu a vydání zpráv**

### **Následné události**

Jelikož sestavení a kontrola účetní závěrky probíhají až s určitým časovým odstupem po datu účetní závěrky je možné, že se mohou vyskytnout skutečnosti, které mohou, ale také nemusí, ovlivnit již sestavenou účetní závěrku. Těmto možným skutečnostem se říká následné události a auditor by se měl při ověřování účetní závěrky zaměřit i na ně. (Florián 2001)

Okamžiky, které se vztahují k účetní závěrce, můžeme časově seřadit jako:

- Datum, ke kterému se sestavuje účetní závěrka,
- Datum, kdy se účetní závěrka sestavuje,

- Datum, ke kterému je vystavena zpráva auditora,
- Datum schválení účetní závěrky (zpravidla valnou hromadou),
- Datum, kdy je účetní závěrka zveřejněna. (Müllerová, Šindelář, 2016)

Úkolem auditora je v tomto případě prověřit, zda následné události, které mají podstatný vliv na účetní závěrku, byly identifikovány a správně promítnuty v účetní závěrce. Zabývá se jen těmi následnými událostmi, které nastaly po datu účetní závěrky do data vydání zprávy auditora. Z hlediska chronologického, následné události dělíme na:

- Události, které byly identifikovány do data vydání zprávy auditora – těmito událostmi se auditor zabývá a zkoumá, zda byly správně promítnuty v účetních výkazech či popsány v příloze k účetní závěrce.
- Události, které byly identifikovány po datu vydání zprávy auditora, ale před schválením valnou hromadou – pokud se o takovýchto událostech auditor dozví, tak musí posoudit, zda jsou významné a tedy by měla být upravena celá účetní závěrka. Pokud by účetní závěrka byla upravena, tak auditor vydá novou zprávu i výrok a původní pozbývají platnosti.
- Události, které byly identifikovány až po schválení valnou hromadou – takovéto události se již ve stávající účetní závěrce nepromítnou. Musí se zohlednit až při účetní závěrce v následujícím období s tím, že jsou popsány v příloze. (Florián, 2001; Müllerová, 2013)

### **Prohlášení vedení společnosti**

Účetní jednotka, resp. její vedení, má povinnost po skončení auditu auditorovi předat písemné prohlášení vedení společnosti. Toto prohlášení by mělo být zpracováno a vydáno ještě před nebo k datu vydání výroku a zprávy auditora. Prohlášení mimo jiné obsahuje uznání odpovědnosti vedení účetní jednotky za účetní závěrku. Není však považováno za důkazní prostředek. Pokud by prohlášení nebylo v souladu s důkazními prostředky, které již před tím auditor získal, může auditor uvažovat o tom, zda se v účetní závěrce nevyskytují podvody či nesprávnosti. Kdyby se vedení rozhodlo toto prohlášení nevydat, může auditor uvažovat o vydání výroku s výhradou nebo dokonce o odmítnutí výroku. (Králíček, Müllerová a kol. 2014; Florián, 2001)

Auditor dále zpravidla sestavuje ještě dopis managementu, který je považován za doporučenou formu komunikace s auditním klientem. V tomto dopise se auditor

vyjadřuje k nedostatkům ve vnitřním kontrolním systému, prezentuje zde své doporučení a další skutečnosti, u kterých uzná za vhodné je vedení účetní jednotky sdělit. Součástí tohoto dopisu může být i finanční analýza, kterou si auditor sestavuje v rámci posouzení nepřetržitého trvání účetní jednotky. (Florián, 2001)

### **Shrnutí závěrů auditu**

Završením všech auditorských postupů před samotným vydáním výroku a zprávy auditora je shrnutí závěrů auditu. Mělo by obsahovat shrnutí všech podstatných zjištění a skutečností, které se samotného auditu týkají. Zpravidla by mělo zahrnovat následující informace:

- Základní údaje o účetní jednotce, posouzení vnitřního kontrolního systému, velikost a vývoj rizika zakázky,
- Zhodnocení účetního systému,
- Zhodnocení a komentář k jednotlivým výkazům účetní závěrky,
- Popis problematických oblastí,
- Dopis managementu,
- Jaké úpravy se prováděly v důsledku zjištěných nesprávností a jejich dopad na účetní závěrku,
- Zhodnocení nepřetržitého trvání,
- Zápis z jednání s managementem účetní jednotky,
- Nedořešené záležitosti,
- Návrh a zhodnocení plánovaného výroku. (Florián, 2001; Králíček, Müllerová, 1998)

### **Zpráva auditora**

Výsledkem celé auditorovi práce je zpráva auditora. V této zprávě auditor vydává tzv. výrok, kterým hodnotí auditovanou účetní závěrku, výroční zprávu a zprávu o vztazích. Prvotními uživateli této zprávy jsou členové vedení či vlastníci auditované společnosti a druhotnými uživateli jsou pak například banky, obchodní partneři nebo potenciální investoři. (Králíček, Müllerová a kol. 2014)

Müllerová a Šindelář (2016) ve své publikaci uvádějí podstatné náležitosti, které by zpráva auditora měla obsahovat:

- Název zprávy,
- Příjemce zprávy,

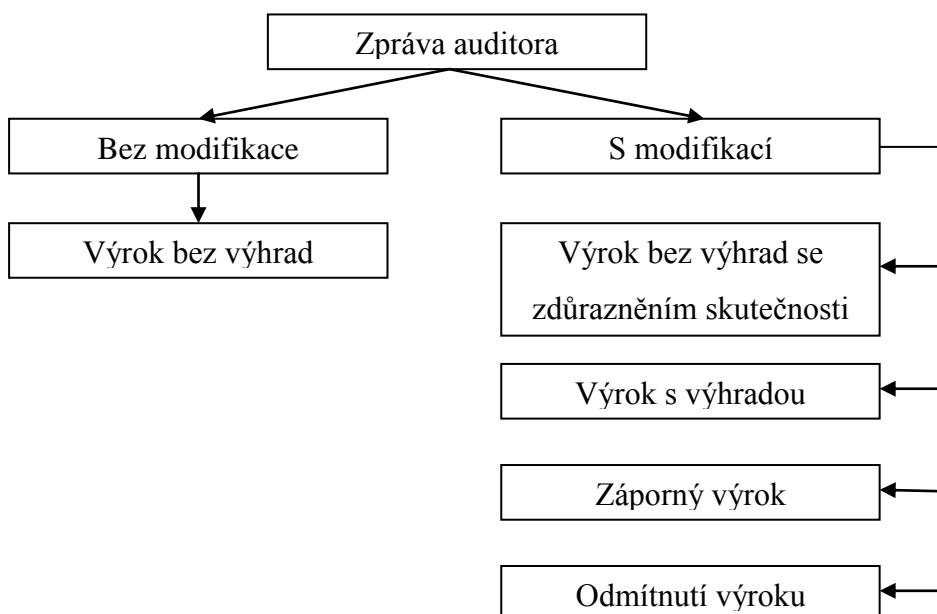
- Úvodní odstavec,
- Vymezení odpovědnosti vedení účetní jednotky,
- Vymezení odpovědnosti auditora,
- Výrok auditora,
- Ostatní informace (vyjádření k výroční zprávě případně ke zprávě o vztazích),
- Podpis auditora,
- Datum zprávy,
- Adresu auditora.

Není povinností auditora, aby ve zprávě uváděl, například jako přílohu, účetní závěrku, výroční zprávu či zprávu o vztazích auditované společnosti.

Jak již z výše uvedeného vyplývá, nejdůležitější součástí zprávy auditora je jeho výrok. Vydáním výroku se auditor vyjadřuje současně ke třem skutečnostem: zda byla účetní závěrka sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví; zda byla účetní závěrka auditována v souladu se všemi legislativními předpisy a zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz o majetku, závazcích, finanční situaci a výsledku hospodaření účetní jednotky. (Florián, 2001, Králíček, Müllerová a kol. 2014)

Zpráva auditora může být dvojího druhu a může obsahovat čtyři různé verze výroku. Toto si lze nejlépe představit na schématu.

### Schéma 2: Druhy zpráv a výroků auditora



Zdroj: Müllerová, L. (2013). *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. Praha: ASPI.

Jestli auditor nabyl dojmu, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz o účetní jednotce, byla sestavena v souladu s vybraným rámcem účetního výkaznictví a auditor při jejím ověření postupoval dle platných standardů, vydá výrok bez výhrad. (Müllerová, Šindelář, 2016; Florián 2001)

Pokud auditor vydá jiný výrok než bez výhrad, musí své rozhodnutí ve zprávě zdůvodnit. K tomuto kroku se přikloní v případě, že dojde k názoru, že účetní závěrka obsahuje významné nesprávnosti nebo pokud auditor není schopen na základě získaných důkazních informací konstatovat, že účetní závěrka neobsahuje významnou nesprávnost. Výrok s výhradou vydá auditor tehdy, pokud zjistí, že nesprávnosti v účetní závěrce jsou významné, ale nemají až tak velký dopad na vypovídací schopnost účetní závěrky nebo pokud nezíská důkazní prostředky v dostatečném rozsahu, aby mohl vyjádřit výrok. (Müllerová, Šindelář, 2016)

Pokud auditor zjistí, že nesprávnosti v účetní závěrce jsou významné a zároveň mají podstatný dopad do účetní závěrky, tak vydá záporný výrok. Zcela odmítnout výrok se rozhodne auditor v situaci, kdy nezískal dostatečné množství důkazních informací a zároveň předpokládá, že potenciální nesprávnosti obsažené v účetní závěrce jsou významné a měly by podstatný dopad na vypovídací schopnost účetní závěrky. (Müllerová, Šindelář, 2016)

Specifickou situaci představuje vydání zprávy auditora, která obsahuje sice výrok bez výhrad ale se zdůrazněním skutečnosti. Takto auditor učiní v případě, že uzná za vhodné upozornit uživatele účetní závěrky na skutečnosti, které jsou důležité pro pochopení účetní závěrky jako takové či při pochopení auditu nebo odpovědnosti auditora. Do zprávy je pod výrok doplněn odstavec obsahující buď zdůraznění skutečnosti, nebo jinou skutečnost. Odstavec se zdůrazněnou skutečností se použije v případě, kdy bude auditor chtít poukázat na skutečnosti obsažené v účetní závěrce, které jsou pro její plné pochopení zásadní. Odstavec s jinou skutečností se použije v druhém případě, tedy když auditor bude chtít poukázat na důležité skutečnosti, které nejsou součástí účetní závěrky, ale jsou potřebné k pochopení auditu. (Müllerová, Šindelář, 2016)

## 2.6. Forezní audit

Jak již bylo uvedeno výše, auditoři se zabývají významnými nesprávnostmi. V praxi jsou rozlišovány dva typy účetních nesprávností a to chyby nebo podvody. Primárně tyto termíny řeší auditorský standard ISA 240. Odlišnosti v těchto dvou výrazech lze najít v otázce úmyslu. Standard ISA 240 definuje **chybu** jako neúmyslné zveřejnění nesprávných údajů v rámci účetní závěrky. Dále lze za chybu považovat vynechání některých částek či nezveřejnění některých skutečností. Pod termínem **podvod** si lze dle ISA 240 představit čin, který jedna či více osob spáchaly vědomě (úmyslně). Osoby, které se dopouštějí podvodů, jsou zejména z řad vedení společnosti, zaměstnanců či osob pověřených řízením účetní jednotky. Dále musí být spáchaný podvod činěn s cílem získat neoprávněné či protiprávní výhody. (ISA 240)

V praxi je většinou velmi těžké určit, kdy se jedná o účetní chybu a kdy už lze nesprávnosti klasifikovat jako podvod. Toto tvrzení potvrzuje i využívání metod kreativního účetnictví. Samotný pojem kreativního účetnictví není nikde přesně vymezen. Lze však s jistotou říci, že kreativní účetnictví představuje jisté zneužívání účetnictví s cílem zlepšení prezentovaných údajů v účetních výkazech společnosti. (Drábková, 2017)

K odhalování nesprávností byly navrženy různé detekční modely, které si kladou za cíl odhalit možnou motivaci k manipulaci s účetními údaji. Jedním z těchto modelů je Beneish model.

$$M = -4,84 + 0,920 * DRSI + 0,528 * GMI + 0,404 * AQI + 0,892 * SGI + 0,115 * DEPI - 0,172 * SGAI + 4,679 * TATA - 0,327 * LVGI \quad (1)$$

Beneish stanovil klasifikační pravidlo na úrovni -2,22. Jedná se o hraniční hodnotu, která odděluje hodnocené účetní jednotky na ty, u kterých se nepředpokládá manipulace s účetními výkazy, a na ty, u kterých je možná manipulace s účetními daty. Pokud výsledná hodnota vyjde nižší než -2,22, nepředpokládá se, že by účetní jednotka manipulovala s účetními výkazy. Pokud vyjde vyšší, znamená to přesný opak. (Mantone, 2013; Švamberk, 2017)

Dalším detekčním modelem je model CFEBT. Předností tohoto modelu je, že byl sestaven v souladu s Českými účetními předpisy. Tento model je založen na předpokladu, že existuje úzký vztah mezi cash flow a výsledkem hospodaření.

Doporučuje se, aby bylo hodnoceno alespoň 5 účetních období. (Kouřilová, Drábková, Vlčková, 2016)

$$CFEBT = \frac{\sum_{t=1}^5 CF_t - \sum_{t=1}^5 EBT_t}{\sum_{t=1}^5 EBT_t} * 100 \quad (2)$$

Výsledná hodnota se následně porovnává s materialitou (zpravidla 5 - 10 %). Pokud je vyšší nebo rovna zvolené materialitě, je potřeba modifikovat. K modifikaci byly navrženy další dva stupně CFEBT modelu. (Drábková, 2017; Drábková, Dušek, 2017)

Mantone (2013) uvádí další možné detekční modely, například:

- „*Jones Nondiscretionary Accruals*
- *Benfordův zákon*
- *Dechow-Dichev Accrual Quality*
- *Lev-Thiagarajan's 12 Signals*
- *Sloan's Accruals*“



### 3. METODIKA

Po prostudování odborné literatury byla zpracována první část této diplomové práce, která je věnována auditu účetní závěrky obecně. Nejprve je vymezeno, co přesně pojem audit představuje. Následně jsou stručně popsány jednotlivé druhy, cíl a funkce auditu. V další kapitole je charakterizována právní úprava auditu a představena auditorská profese. Závěrečná část literárního přehledu je věnována konkrétnímu auditu účetní závěrky. Jsou zde popsány jednotlivé fáze auditu od činností, které se provádějí ještě před uzavřením smlouvy na ověření účetní závěrky auditorem, přes předběžné plánovací procedury, sestavení plánu auditu, testování až po úplný závěr auditu a vydání zprávy.

Druhá část je již věnována praktické aplikaci vybraných činností, které jsou prováděny v rámci testování výnosů u vybraných účetních jednotek. Tato část byla zpracována na základě poskytnutých materiálů ze spisu auditora, kdy jako vzorek byly vybrány 4 rozdílné společnosti. Současně jsem vycházela i ze svých osobních zkušeností z účastí na poradách auditního týmu a ze zkušeností získaných při vykonávání funkce asistenta auditora v auditorské společnosti X.

Po stručném představení společností je pro každou z nich stanovena hladina významnosti, kdy jsou do předpřipravené tabulky zadány zpravidla průběžné výsledky, z nichž je následně pomocí algoritmu vypočtena významnost pro všechny potenciální kritické komponenty. Pro každou účetní jednotku je následně vybrán takový kritický komponent, který dle odborného úsudku nejlépe odráží dlouhodobý vývoj společnosti.

Ještě před začátkem jednotlivých činností auditního týmu auditor zahajuje zakázku, nejčastěji osobní návštěvou klienta, načež zpracuje dokument, ve kterém zhodnotí mimo jiné vnitřní kontrolní systém daného klienta a celkové auditorské riziko dané zakázky. Při hodnocení vnitřního kontrolního systému se auditor dotazuje osob vedoucích účetnictví na jednotlivé oblasti zavedeného systému a následně odpovědi zaznamenává do dotazníku. Z důvodu zvýšeného rizika v případě čtvrté společnosti je dotazník hodnocení vnitřního kontrolního systému přímo prezentován v kapitole 4.3.

Dále auditor dle svého odborného úsudku zhodnotí přirozené, kontrolní a zjišťovací riziko zakázky a na základě úrovně těchto jednotlivých rizik stanoví celkové riziko zakázky.

Následně je provedena analýza podnikatelského prostředí každé společnosti, na jejímž základě jsou identifikovány externí rizikové faktory. Dále je pro každou účetní jednotku proveden test věcné správnosti zaměřený na oblast vykazovaných výnosů. V rámci tohoto testu jsou kontrolovány jednotlivé zůstatky výnosových účtů, kdy pro každou výnosovou skupinu jsou prováděny buď analytické či detailní testy. V případě analytických testů je uskutečňována komparace vykázaných hodnot s předchozím obdobím. Pokud se objeví významné odchylky, je od oprávněných osob vyžadováno vysvětlení vzniklých rozdílů.

V případě detailního testování jsou nejprve vybrány reprezentativní vzorky, které jsou dále hodnoceny. Hodnocení podléhá jak formální, tak obsahová stránka těchto vzorků a dále jsou jejich prostřednictvím hodnoceny také konkrétní specifické oblasti vykazovaných výnosů, jako jsou například transakce se spřízněnými osobami, vykazování výnosů v cizích měnách apod. Výsledkem prováděných činností je detekce konkrétní interní rizikové oblasti.

Závěrečná kapitola je věnována zhodnocení identifikovaných rizikových oblastí, s přihlédnutím k zhodnocení vnitřního kontrolního systému, a jejich zakomponování do úpravy hladiny významnosti a auditorského rizika.

## 4. PRAKTICKÁ ČÁST

Následující kapitola je věnována analýze rizikových oblastí výnosů a jejich dopadů do auditorského rizika ve vybraných společnostech. Podniky, které jsou předmětem této diplomové práce, byly vybrány tak, aby každý z nich reprezentoval odlišný předmět podnikání. Jak již bylo zmiňováno dříve, veškeré hodnoty, které budou následně prezentovány, byly pro účely této diplomové práce upraveny tak, aby byla zachována anonymita vybraných společností a nebyla porušena zásada mlčenlivosti, kterou musí každá auditorská společnost, každý auditor i všichni zaměstnanci dodržovat.

### 4.1. Představení společností

#### **Společnost 1, a.s.**

První vybraná společnost se zabývá dovozem a prodejem cukrovinek a trvanlivého pečiva. Na českém trhu působí již 25 let. Z hlediska ekonomického vývoje si tato společnost stojí velmi dobře. V posledních letech se meziročně navyšuje objem tržeb za prodané zboží, klesá zadluženost a roste likvidita. Společnost 1, a.s. je součástí konsolidačního celku.

#### **Společnost 2, a.s.**

Předmětem činnosti tohoto podniku je oblast poskytování služeb, konkrétně se jedná o služby lázeňského charakteru. Současně tato společnost provozuje menší aquacentrum. Daná společnost vznikla jako nástupnická společnost po rozdělení společnosti XXX, a.s. teprve před několika lety (r. 2014). Tržby této společnosti se meziročně navyšují, likvidita nepatrně klesá a zadluženost mírně roste. Tato společnost patří také do konsolidačního celku.

#### **Společnost 3, s.r.o.**

Tato společnost se zabývá zejména rostlinnou výrobou (pěstováním obilovin), výrobou a prodejem krmných směsí a prodejem zemědělských potřeb. Dále vlastní a provozuje samoobslužnou čerpací stanici a v neposlední řadě se zabývá také nákladní automobilovou přepravou. Vybraná společnost ještě spravuje státní hmotné rezervy obilovin. I tato společnost patří do konsolidačního celku.

## **Společnost 4, s.r.o.**

Poslední vybraná společnost spadá do oblasti strojírenského průmyslu. Tato společnost zajišťuje výrobu, dodání, montáž i následný servis jí vyráběných průmyslových zařízení, strojů či jednotlivých dílů. Ve sledovaném období byla tato společnost auditována poprvé auditorskou společností X. Stejně jako všechny předcházející společnosti, tak i tato účetní jednotka spadá do konsolidačního celku.

### **4.2. Stanovení významnosti**

Stanovení významnosti (materiality) je pro audit celé účetní závěrky, tak i pro audit dílčích částí účetní závěrky, velmi důležité. Materialita je také velmi úzce spojena s rizikem auditora a její výše se určuje hned na začátku celého auditu. Hladiny významností se stanovuje hned několik.

Plánovací hladina významnosti se stanovuje na úrovni zvolených procent z vybrané základny. Touto základnou mohou být výnosy (1-3 %), zisk před zdaněním (3-7 %), celková hodnota aktiv (1-3 %) či hodnota vlastního kapitálu (3-5 %). Následně se stanovuje tzv. prováděcí významnost. Prováděcí významnost se pohybuje většinou v rozmezí 60 – 90 % plánovací hladiny významnosti. Může být nastavena i na nižší úrovni a to v případě, že auditor bude předpokládat, že na konci auditu zůstanou v účetní závěrce zjištěné a neopravené nesprávnosti.

Další hodnota, která je v rámci zjišťování materiality stanovena je hladina jednoznačně nepodstatných nesprávností. Je to hodnota, do které nebudou nesprávnosti shromažďovány a zaznamenávány v seznamu nesprávností, ani nebudou dále vyhodnocovány. Zpravidla se stanovuje na úrovni 1 – 5 % plánovací hladiny významnosti.

V neposlední řadě může být stanovena ještě specifická hladina významnosti. Její úroveň je nižší než plánovací a prováděcí hladina významnosti a určuje se pro takové skupiny transakcí, zůstatky účtů či zveřejňované údaje, u nichž lze předpokládat, že i menší nesprávnost by mohla ovlivnit ekonomická rozhodování uživatelů účetní závěrky.

## Společnost 1, a.s.

**Tabulka 2: Materialita Společnosti 1, a.s.** <sup>(1)</sup>

KRITICKÝ KOMPONENT – UKAZATEL <sup>(2)</sup>	řádek výkazů <sup>(3)</sup>	Ukazatel v tis. Kč <sup>(4)</sup>			Plánovaná hladina významnosti <sup>(5)</sup>		
		2016	2 015	2017 k 30.6.	tis. Kč <sup>(6)</sup>	%	hladina v Kč <sup>(7)</sup>
a	b	c	d	e	f	g	h
Zisk před zdaněním <sup>(8)</sup>	VZZ 61	3 730	7 993	4 105	7 500	5,0	375 000
Výnosy <sup>(9)</sup>	VZZ (I.-XIII.)	1 425 157	1 374 455	742 305	1 400 000	2,0	28 000 000
Celková brutto aktiva <sup>(10)</sup>	ROZ 001	233 106	249 008	169 472	265 000	2,0	5 300 000
Vlastní kapitál <sup>(11)</sup>	ROZ 068	169 108	166 559	171 111	178 000	4,0	7 120 000
Daň z příjmu splatná <sup>(12)</sup>	VZZ 56						
<b>VÝZNAMNOST (MATERIALITA) <sup>(13)</sup></b>							<b>28 000 000</b>

<sup>(1)</sup>Table 2: Materiality of company 1, a.s.; <sup>(2)</sup>critical component – indicator; <sup>(3)</sup>line of the statement;

<sup>(4)</sup>indicator in thousand CZK; <sup>(5)</sup>planned materiality level; <sup>(6)</sup> thousand CZK; <sup>(7)</sup>materiality in CZK;

<sup>(8)</sup>earning before taxes; <sup>(9)</sup>revenues; <sup>(10)</sup>total gross assets; <sup>(11)</sup>equity; <sup>(12)</sup>income tax due; <sup>(13)</sup>materiality.

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů auditorské společnosti

Vzhledem k předmětu podnikání Společnosti 1, a.s. v obchodní činnosti, bylo kritérium pro stanovení plánovací hladiny významnosti stanoveno na úrovni celkových výnosů. Dle odborného úsudku toto kritérium nejlépe odráží dlouhodobý vývoj dané společnosti. Úroveň výnosů pro stanovení plánovací hladiny významnosti je používána i pro jiné společnosti, které podnikají ve stejném odvětví. Procento zde bylo stanoveno z hlediska praxe auditorské společnosti uprostřed.

<b>Prováděcí významnost (materialita)</b>	<b>22 400 000</b>
---	-------------------

Prováděcí materialita byla stanovena na úrovni 80 %. Toto procento bylo stanoveno v důsledku toho, že účetní systém je spolehlivý. Daná společnost je auditována společností X již po několikáté, a tedy se auditní tým nemusí obávat toho, že by se v účetní závěrce vyskytovaly významné neopravené nesprávnosti.

<b>Hranice jednoznačně nepodstatných nesprávností</b>	<b>1 400 000</b>
---	------------------

Jelikož účetní systém dané společnosti je auditorské společnosti známý a neočekávají se významné neopravené nesprávnosti, tak hranice jednoznačně nepodstatných nesprávností byla stanovena na hranici 5 %.

Specifická významnost v tomto případě nebyla pro žádnou oblast stanovena.

## Společnost 2, a.s.

**Tabulka 3: Materialita Společnosti 2, a.s.<sup>(1)</sup>**

KRITICKÝ KOMPONENT – UKAZATEL <sup>(2)</sup>	řádek výkazů <sup>(3)</sup>	Ukazatel v tis. Kč <sup>(4)</sup>			Plánovaná hladina významnosti <sup>(5)</sup>		
		2015	2 014	2016 k 31.7.	tis. Kč <sup>(6)</sup>	%	hladina v Kč <sup>(7)</sup>
a	b	c	d	e	f	g	h
Zisk před zdaněním <sup>(8)</sup>	VZZ 61	37 935	-50 414	2 629	10 000	5,0	500 000
Výnosy <sup>(9)</sup>	VZZ (I.-XIII.)	328 750	53 751	183 585	260 000	2,0	5 200 000
Celková brutto aktiva <sup>(10)</sup>	ROZ 001	791 578	738 697	825 828	850 000	2,0	17 000 000
Vlastní kapitál <sup>(11)</sup>	ROZ 068	291 621	254 140	281 550	300 000	4,0	12 000 000
Daň z příjmu splatná <sup>(12)</sup>	VZZ 56						
<b>VÝZNAMNOST (MATERIALITA)<sup>(13)</sup></b>							<b>5 200 000</b>

<sup>(1)</sup>Table 3: Materiality of company 2, a.s.; <sup>(2)</sup>critical component – indicator; <sup>(3)</sup>line of the statement;

<sup>(4)</sup>indicator in thousand CZK; <sup>(5)</sup>planned materiality level; <sup>(6)</sup> thousand CZK; <sup>(7)</sup>materiality in CZK;

<sup>(8)</sup>earning before taxes; <sup>(9)</sup>revenues; <sup>(10)</sup>total gross assets; <sup>(11)</sup>equity; <sup>(12)</sup>income tax due; <sup>(13)</sup>materiality.

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů auditorské společnosti

Dle údajů z výše uvedené tabulky lze vyčíst, že hladina významnosti byla stanovena na základě celkových výnosů. Obdobně tomu tak bylo i v minulých letech. Toto kritérium dle odborného úsudku zpracovatele nejlépe kopíruje vývoj společnosti, kdy výnosy jsou relativně stálé. Procento bylo stanoveno přibližně uprostřed, vzhledem k tomu, že účetní systém je spolehlivý a vedení společnosti je odpovídající a kvalifikované. V minulosti navíc nebyly zjištěny významnější chyby.

<b>Prováděcí významnost (materialita)</b>	<b>3 640 000</b>
---	------------------

Prováděcí významnost byla stanovena na hranici 70 % z důvodu opatrnosti, i když se významné nesprávnosti neočekávají.

<b>Hranice jednoznačně nepodstatných nesprávností</b>	<b>208 000</b>
---	----------------

Hranice jednoznačně nepodstatných nesprávností byla stanovena na hranici 4 %.

Specifická hladina významnosti v tomto případě nebyla stanovena.

## Společnost 3, s.r.o.

**Tabulka 4: Materialita Společnosti 3, s.r.o.<sup>(1)</sup>**

KRITICKÝ KOMPONENT – UKAZATEL <sup>(2)</sup>	řádek výkazů <sup>(3)</sup>	Ukazatel v tis. Kč <sup>(4)</sup>			Plánovaná hladina významnosti <sup>(5)</sup>		
		2015	2 014	2016 k 30.6.	tis. Kč <sup>(6)</sup>	%	hladina v Kč <sup>(7)</sup>
a	b	c	d	e	f	g	h
Zisk před zdaněním <sup>(8)</sup>	VZZ 61	33 339	11 262	8 994	16 000	5,0	800 000
Výnosy <sup>(9)</sup>	VZZ (I.-XIII.)	1 407 876	556 132	343 004	1 000 000	2,0	20 000 000
Celková brutto aktiva <sup>(10)</sup>	ROZ 001	1 485 823	696 481	780 719	1 200 000	2,0	24 000 000
Vlastní kapitál <sup>(11)</sup>	ROZ 068	347 218	225 351	244 193	300 000	4,0	12 000 000
Daň z příjmu splatná <sup>(12)</sup>	VZZ 56	5 541	2 277				
<b>VÝZNAMNOST (MATERIALITA)<sup>(13)</sup></b>							<b>20 000 000</b>

<sup>(1)</sup>Table 4: Materiality of company 3, s.r.o.; <sup>(2)</sup>critical component – indicator; <sup>(3)</sup>line of the statement; <sup>(4)</sup>indicator in thousand CZK; <sup>(5)</sup>planned materiality level; <sup>(6)</sup> thousand CZK; <sup>(7)</sup>materiality in CZK; <sup>(8)</sup>earning efore taxes; <sup>(9)</sup>revenues; <sup>(10)</sup>total gross assets; <sup>(11)</sup>equity; <sup>(12)</sup>income tax due; <sup>(13)</sup>materiality.  
Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů auditorské společnosti

Kritériem pro stanovení plánovací hladiny významnosti byly i v tomto případě zvoleny celkové výnosy, protože i u této společnosti nejlépe kopírují vývoj společnosti. Dané kritérium bylo použito i v předchozích obdobích. Procento bylo opět stanoveno uprostřed z toho důvodu, že se v minulosti nevyskytly žádné významné nesprávnosti a účetní systém je považován za spolehlivý.

<b>Prováděcí významnost (materialita)</b>	<b>18 000 000</b>
---	-------------------

Prováděcí významnost byla stanovena na úrovni 90 %, protože se neočekávají žádné významné a neopravené nesprávnosti. Takto vysoké procento bylo stanoveno také na základě dlouholeté znalosti daného podniku auditorskou společností.

<b>Hranice jednoznačně nepodstatných nesprávností</b>	<b>1 000 000</b>
---	------------------

Hranice jednoznačně nepodstatných nesprávností byla stanovena na úrovni 5 % a to ze stejných důvodů jako u prováděcí hladiny významnosti.

Specifická významnosti byla stanovena pro dokladovou inventuru na úrovni 3 500 000 Kč. Znamená to tedy, že dokladová inventura bude požadována ve fyzické podobě pouze u těch analytických účtů, které překročí stanovenou hranici. V elektronické podobě bude požadována v plném rozsahu.

## Společnost 4, s.r.o.

**Tabulka 5: Materialita Společnosti 4, s.r.o.** <sup>(1)</sup>

KRITICKÝ KOMPONENT – UKAZATEL <sup>(2)</sup>	řádek výkazů <sup>(3)</sup>	Ukazatel v tis. Kč <sup>(4)</sup>			Plánovaná hladina významnosti <sup>(5)</sup>		
		2015	2 014	2016 k 30.6.	tis. Kč <sup>(6)</sup>	%	hladina v Kč <sup>(7)</sup>
a	b	c	d	e	f	g	h
Zisk před zdaněním <sup>(8)</sup>	VZZ 61	28 119	47 748	-21 134	-10 000	5,0	-500 000
Výnosy <sup>(9)</sup>	VZZ (I.-XIII.)	406 098	457 488	80 084	200 000	2,0	4 000 000
Celková brutto aktiva <sup>(10)</sup>	ROZ 001	620 323	845 391	660 956	750 000	2,0	15 000 000
Vlastní kapitál <sup>(11)</sup>	ROZ 068	161 581	172 086	140 473	200 000	4,0	8 000 000
Daň z příjmu splatná <sup>(12)</sup>	VZZ 56		7 367				
<b>VÝZNAMNOST (MATERIALITA) <sup>(13)</sup></b>							<b>15 000 000</b>

<sup>(1)</sup>Table 5: Materiality of company 4, s.r.o.; <sup>(2)</sup>critical component – indicator; <sup>(3)</sup>line of the statement; <sup>(4)</sup>indicator in thousand CZK; <sup>(5)</sup>planned materiality level; <sup>(6)</sup> thousand CZK; <sup>(7)</sup>materiality in CZK; <sup>(8)</sup>earning efore taxes; <sup>(9)</sup>revenues; <sup>(10)</sup>total gross assets; <sup>(11)</sup>equity; <sup>(12)</sup>income tax due; <sup>(13)</sup>materiality.  
Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů auditorské společnosti

Hladina významnosti byla vypočtena na základě celkové hodnoty brutto aktiv. Toto kritérium bylo vybráno dle odborného úsudku zpracovatele v souladu s předmětem podnikání dané společnosti a z toho důvodu, že hodnota brutto aktiv nejlépe vystihuje vývoj společnosti.

<b>Prováděcí významnost (materialita)</b>	<b>10 500 000</b>
---	-------------------

Prováděcí hladina významnosti byla stanovena na hladině 70 %. Tato hranice byla stanovena z důvodu opatrnosti, protože Společnost 4, s.r.o. je ve sledovaném období poprvé auditována auditorskou společností X. Z toho vyplývá, že účetní systém dané společnosti není pro auditorskou společnost dostatečně důvěryhodný na to, aby byla hladina prováděcí významnosti stanovena na úrovni vyšší.

<b>Hranice jednoznačně nepodstatných nesprávností</b>	<b>450 000</b>
---	----------------

Hranice pro jednoznačně nepodstatné nesprávnosti byla z výše uvedených důvodů stanovena na úrovni 3 %.

Specifická významnost bude stanovena pro dílčí části individuálně dle uvážení hlavního asistenta.

### **4.3. Zhodnocení vnitřního kontrolního systému a stanovení auditorského rizika**

Jednou z oblastí, kterou je potřeba při posuzování auditorského rizika a přehodnocování hladiny významnosti vzít v úvahu, je úroveň vnitřního kontrolního systému. To, jak se může auditor spolehnout na vnitřní kontrolní systém dané společnosti, ovlivňuje také i výběr vhodných postupů a činností prováděných při samotném auditu.

Auditorská společnost X má zpracovaný dotazník, který je vyplňován či aktualizován vždy při zahájení auditu. Dle odpovědí na jednotlivé otázky tohoto dotazníku se následně vnitřní kontrolní systém posoudí a stanovený závěr se zakomponuje do stanovení rizika auditora. Příklady oblastí, které se pomocí dotazníku zjišťují:

- zda a jakým způsobem je v účetní jednotce zaveden oběh účetních dokladů,
- úroveň používaného účetního softwaru,
- proces schvalování faktur či podkladních dokladů,



- zda jsou zpracovány vnitropodnikové směrnice upravující jednotlivé způsoby a metody účtování,
- archivace účetních záznamů,
- způsob oprav účetních záznamů, ...

V případě stanovení auditorského rizika má opět auditorská společnost X definovány určité oblasti, které auditor vždy při zahájení auditu posuzuje. Jednotlivé oblasti jsou hodnoceny v rozmezí nízkého, středního až vysokého rozsahu možného rizika. Následně se vyhodnotí, kolik oblastí bylo ohodnoceno jako nízko/středně/velmi rizikové a stanoví se celkové riziko. Toto riziko je stanoveno ještě před začátkem jednotlivého testování a prováděním jiných kontrolních činností.

### **Společnost 1, a.s.**

Dle provedeného dotazníku k zhodnocení vnitřního kontrolního systému bylo zjištěno, že VKS této společnosti je velmi spolehlivý a jsou plně využívány všechny jeho prvky. Jediná oblast, která není u této společnosti v rámci vnitřního kontrolního systému řešena, je oblast řízení rizik, kterou má společnost ošetřenu jiným způsobem.

Jako velmi riziková oblast byla u této společnosti ohodnocena oblast vedení podrozvahové evidence a oblast transakcí se spřízněnými osobami. Na základě ohodnocení jednotlivých rizikových oblastí, bylo stanoveno, že první vybraná společnost má přirozené i kontrolní riziko na střední úrovni. Zjišťovací riziko bylo tedy stanoveno také na střední úrovni, tedy celkové riziko lze taktéž označit jako střední. Jedná se o praxi nastavenou auditorskou společností X u této účetní jednotky (je to dáno především dlouholetou znalostí firmy), kdy je stanoveno přirozené a kontrolní riziko. Zjišťovacímu riziku je pak následně přiřazena stejná úroveň.

### **Společnost 2, a.s.**

Na základě zhodnocení veškerých potřebných faktorů lze vnitřní kontrolní systém druhé vybrané společnosti označit také jako spolehlivý. Nebyly zde shledány žádné významné nedostatky.

V případě Společnosti 2, a.s. byla jako velmi riziková označena pouze oblast vedení podrozvahové evidence. Osoby odpovědné za vedení účetnictví na tento fakt byly upozorněny a poučeny o tom, aby pro následující období bylo podrozvahové evidenci věnováno více pozornosti, než tomu bylo doposud. Toto zjištění však nemělo negativní vliv na stanovení auditorského rizika. Přirozené, kontrolní i zjišťovací riziko byly

vyhodnoceny na střední úrovni, takže i celkové auditorské riziko je pro tuto společnost stanoveno jako střední.

### **Společnost 3, s.r.o.**

V rámci hodnocení vnitřního kontrolního systému bylo u této společnosti zjištěno, že vnitropodnikové směrnice sice existují, ale nejsou aktualizovány na běžné období. Avšak veškeré podstatné okruhy jsou v těchto směrnicích vymezeny. Toto zjištění nebrání VKS Společnosti 3 ohodnotit jako velmi spolehlivý.

V rámci hodnocení rizikových oblastí bylo jako vysoce rizikové ohodnoceno podnikatelské riziko. Vysvětlení je uvedeno v popisu externích rizikových oblastí uvedených v kapitole 4.4.1. Jelikož je posuzované období rok 2016, lze vyšší rizikovitost hledat také v oblasti ocenění nedokončené výroby a výrobků a to z důvodu legislativních změn ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb., platných od 1. 1. 2016.

S přihlédnutím k výše uvedeným rizikovým oblastem byly opět všechny složky auditorského rizika vyhodnoceny na střední úrovni.

### **Společnost 4, s.r.o.**

U poslední vybrané společnosti existuje jen velmi málo účinný vnitřní kontrolní systém. Velmi málo účinný z toho důvodu, že zde funguje jen málo prvků daného vnitřního kontrolního systému (viz tabulka 6). Vnitropodnikové směrnice nejsou uspokojivé. Dále kalkulační systém této účetní jednotky neobsahuje všechny podstatné součásti. Při kontrole používaného kalkulačního vzorce bylo zjištěno, že neobsahuje položku ostatních přímých nákladů, kam se řadí zpravidla náklady společnosti v oblasti sráženého sociálního a zdravotního pojištění z mezd. Společnost 4, s.r.o. má navíc problémy s využívaným účetním systémem, kdy pověřené osoby mají problém z tohoto systému vygenerovat výstup potřebných informací a přehledů. Zjištěné nedostatky ve skutečnosti neodrážejí současný stav, ve kterém se společnost nachází, a představují významné skutečnosti, které budou muset být brány v potaz, při posuzování rizika zakázky.

Dalším rizikovým prvkem u této společnosti je nedostatečné vedení podrozvahové evidence. S přihlédnutím ke všem výše uvedeným skutečnostem bylo celkové riziko auditora stanoveno, stejně jako v předchozích případech, na střední úrovni.

**Tabulka 6: Hodnocení vnitřního kontrolního systému Společnosti 4, s.r.o.<sup>(1)</sup>**

Vnitřní kontrolní systém <sup>(2)</sup>		
	Oblast <sup>(3)</sup>	Popis <sup>(4)</sup>
1	Oběh účetních dokladů <sup>(5)</sup>	Oběh dokladů není vypracován a navíc jsou komplikace vyplývající z dostatečné neznalosti nově používaného účetního softwaru hlavní účetní, která nedovede využít všechny možnosti vč. třídění účetních informací. <sup>(35)</sup>
2	Účtování v daném účetním softwaru <sup>(6)</sup>	Nově používaný software je využíván jen částečně <sup>(36)</sup>
3	Vnitropodnikové směrnice – úroveň, existence a využívání <sup>(7)</sup>	Vnitřní směrnice nejsou aktuální – zejména chybí směrnice pro tvorbu opravných položek a rezerv, pro inventarizaci, pro ocenění zásob vlastní výroby, pro podrozvahovou evidenci <sup>(37)</sup>
4	Proces schvalování transakcí – formální, věcné <sup>(8)</sup>	Došlé faktury a pokladní operace jsou věcně schvalovány částečně průběžně a část operací až na konci měsíce. <sup>(38)</sup>
5	Automatizované zpracování dat – software <sup>(9)</sup>	Účetní software je využíván - používání není stabilizované do rutinního provozu <sup>(39)</sup>
6	Systém vymáhání nedobytných pohledávek <sup>(10)</sup>	Pohledávky jsou pravidelně sledovány a odesílány upomínky <sup>(40)</sup>
7	Systém řízení rizik <sup>(11)</sup>	Vyhodnocování rizik není ve společnosti řešeno <sup>(41)</sup>
8	Automatizované výpočty <sup>(12)</sup>	Výpočet úroků či kurzové rozdíly nejsou účtovány automaticky v systému <sup>(42)</sup>
9	Systém tvorby OP, rezerv <sup>(13)</sup>	Viz bod 3 <sup>(43)</sup>
10	Vyhotovování účetních dokladů <sup>(14)</sup>	Viz postup dle uživatelské příručky <sup>(44)</sup>
11	Podepisování dokladů dvěma osobami <sup>(15)</sup>	Schvaluje jedna osoba – dle rozhodnutí jednatele <sup>(45)</sup>
12	Transparentní procesy při převezech mezi formami účetních záznamů <sup>(16)</sup>	Zajištěno průkazným způsobem <sup>(46)</sup>
13	Průběžné vedení účetních zápisů a jejich podepisování <sup>(17)</sup>	Zápisy jsou vedeny průběžně <sup>(47)</sup>
14	Vedení různých účetních knih <sup>(18)</sup>	Ano <sup>(48)</sup>
15	Podvojnost účetnictví, dodržování směrné účtové osnovy <sup>(19)</sup>	Ano <sup>(49)</sup>
16	Podpis oprávněné osoby na účetní závěrce <sup>(20)</sup>	Souhlasí <sup>(50)</sup>
17	Archivace účetních záznamů <sup>(21)</sup>	Archivace prováděna ročně dle předpisu <sup>(51)</sup>
18	Způsob oprav účetních záznamů <sup>(22)</sup>	Lze opravit účetní záznam v běžném měsíci i v minulých měsících účetního období – tím vzniká riziko zneužití <sup>(52)</sup>
19	Rozsah práv v účetním softwaru <sup>(23)</sup>	Práva vymezena pro určené osoby <sup>(53)</sup>
20	Rozdělení pravomocí –	Pravomoci jsou oddělené <sup>(54)</sup>

	účetování/placení <sup>(24)</sup>	
21	Oddělení odpovědnosti osob odpovědných za účetní případ a osob o něm účtujících <sup>(25)</sup>	Zajištěno <sup>(55)</sup>
22	Kontrola nad zvláštními operacemi – zápočty pohledávek, storna, mazání údajů v účetním softwaru <sup>(26)</sup>	Zápočty jsou prováděny jen dle ústních pokynů jednatele <sup>(56)</sup>
23	Využití standardních předkontací <sup>(27)</sup>	Částečně <sup>(57)</sup>
24	Způsob předávání dokladů, nastavení oběhu dokladů, jejich schvalování <sup>(28)</sup>	Viz software a dohodnuté postupy – nevyomezené oběhem dokladů <sup>(58)</sup>
25	Způsob evidence a kontroly saldokonta <sup>(29)</sup>	Provádí se čtvrtletně <sup>(59)</sup>
26	Proces dokladových a fyzických inventur <sup>(30)</sup>	Provádí se jednou ročně dle pokynu jednatele <sup>(60)</sup>
27	Systém provázanosti pomocných knih, deníku, hlavní knihy a účetních výkazů <sup>(31)</sup>	Propojený systém účetní s provozním <sup>(61)</sup>
28	Číslování a řady dokladů, možnost zásahu do dokladových řad <sup>(32)</sup>	Během roku lze číslování změnit <sup>(62)</sup>
29	Možnost obcházení/potlačování kontrol <sup>(33)</sup>	Nezjištěno <sup>(63)</sup>
30	Působnost hlavního účetního/účetního <sup>(34)</sup>	Hlavní účetní působí nejistě v některých oblastech a nelze se na výsledky zaúčtování spoléhat. <sup>(64)</sup>

<sup>(1)</sup>Table 6: Assessment of the company's internal control system; <sup>(2)</sup>Internal control system; <sup>(3)</sup>Area; <sup>(4)</sup>Description; <sup>(5)</sup>Circulation of accounting documents; <sup>(6)</sup>The accounting in the accounting software; <sup>(7)</sup>Internal guidelines – standard, existence, application; <sup>(8)</sup>The process of approving transaction – formal and factual; <sup>(9)</sup>Automated data processing – software; <sup>(10)</sup>System for recovering bad debts; <sup>(11)</sup>Risk management system; <sup>(12)</sup>Automated calculations; <sup>(13)</sup>System of adjustments and reserves creation; <sup>(14)</sup>Generation of accounting documents; <sup>(15)</sup>Signing of documents by two persons; <sup>(16)</sup>Transparent processes in transfers between accounting cases forms; <sup>(17)</sup>Continuous management of accounting cases and their signing; <sup>(18)</sup>Managing various accounting books; <sup>(19)</sup>Duality of accounting, adhering of indicative accounting schedule; <sup>(20)</sup>Signature of authorized person in the financial statements; <sup>(21)</sup>Archiving of accounting documents; <sup>(22)</sup>The method of correcting accounting cases; <sup>(23)</sup>The range of rights in accounting software; <sup>(24)</sup>Separation of powers – accounting/payment; <sup>(25)</sup>Separation of responsibility of the persons responsible for the accounting case and the persons responsible for the account; <sup>(26)</sup>Control of special operations – credit receivable, cancellation, data deletion in accounting software; <sup>(27)</sup>Using of standard account code; <sup>(28)</sup>Way of documents transfer, settings of documents circulation and their approval; <sup>(29)</sup>Way of ledger's evidence and control; <sup>(30)</sup>The process of documentary and physical stock-takings; <sup>(31)</sup>System of interconnection of auxiliary books, diary, general ledger and financial statements; <sup>(32)</sup>Numbering and series of documents, possibility to intervene in the document series; <sup>(33)</sup>Possibility of circumventing/overrides control; <sup>(34)</sup>The scope of main accountant; <sup>(35)</sup>Circulation of documents is not elaborated and there are complications resulting from sufficient ignorance of the newly used accounting software by the main accountant, who can not use all the options, including the sorting of accounting information.; <sup>(36)</sup>Newly used software is only partially used; <sup>(37)</sup>

*Internal guidelines are not actual – especially there are no guidelines for creating adjustments and reserve, for stock-taking, for valuation of inventories of their own production, for off-balance sheet.;<sup>(38)</sup> Received invoices and cash operations are materially approved and a part of them are approved until the end of the month.;<sup>(39)</sup> Accounting software is used – use is not stabilized for routine operation;<sup>(40)</sup> Receivables are regularly monitored and reminders are sent;<sup>(41)</sup> Risk assessment is not solved in the company;<sup>(42)</sup> The calculation of interest or exchange rate differences is not automatically charged in the system;<sup>(43)</sup> See point 3;<sup>(44)</sup> Procedure according to the use guide;<sup>(45)</sup> Approved by one person – according to the executive's decision;<sup>(46)</sup> Ensured in a conclusive way;<sup>(47)</sup> Cases are kept continuously;<sup>(48)</sup> Yes;<sup>(49)</sup> Yes;<sup>(50)</sup> Agrees;<sup>(51)</sup> Archiving is done annually according to regulations;<sup>(52)</sup> It is possible to correct accounting cases in the current month and in previous months of the accounting period – this creates a risk of abuse;<sup>(53)</sup> Rights delineated for determined persons;<sup>(54)</sup> The powers are separate;<sup>(55)</sup> Ensured;<sup>(56)</sup> Credit receivables are made only according to the manager's oral instructions;<sup>(57)</sup> Partially;<sup>(58)</sup> See software and agreed procedure – not defined by document circulation;<sup>(59)</sup> It is done quarterly;<sup>(60)</sup> It is carried out once a year, as directed by the executive;<sup>(61)</sup> Accounting system is interconnected with operational;<sup>(62)</sup> The numbering can be changed during the year;<sup>(63)</sup> Not identified;<sup>(64)</sup> The main accountant is uncertain in some areas and auditor can not rely on the results of posting; Zdroj: spis auditora*

## 4.4. Identifikace rizikových oblastí ovlivňujících úroveň výnosů vybraných společností

Následující část bude věnována jednotlivým rizikovým oblastem, které mají vliv na výslednou hodnotu výnosů daných společností. Tyto rizikové oblasti budou identifikovány a následně vyhodnoceny. Nejprve budou identifikovány rizikové oblasti, které se týkají spíše externích faktorů a následně budou definovány rizikové oblasti týkající se interních faktorů, které ovlivňují hodnoty vykazovaných výnosů včetně rizikových faktorů z oblasti vedení účetnictví vybrané společnosti.

### 4.4.1. Identifikace externích rizikových oblastí

#### **Společnost 1, a.s.**

Jak již bylo uvedeno výše, tak první vybraná společnost se zabývá dovozem a prodejem trvanlivého pečiva a cukrovinek. Díky dlouholetým zkušenostem, kvalitnímu řízení a oblasti podnikání si vydobyla své postavení na trhu, kde je nyní tato společnost vnímána jako „dvojka“. Podnik umí promptně reagovat na vzniklé situace na trhu a tím dosahuje dlouhodobě výborných výsledků hospodaření. Na základě uvedených skutečností lze konstatovat, že se jedná o stabilní společnost.

Výnosy této společnosti jsou jen velmi málo ovlivněny konkurenčním rizikem, protože daný podnik distribuuje na český trh oplatky, sušenky, piškoty, DIA výrobky cukrovinky a další produkty zavedených a vyhledávaných značek. Díky diverzifikovanému portfoliu nabízeného zboží, výpadek prodeje jednoho či několika produktů nepředstavuje pro společnost zvýšené riziko. Firma dokáže výpadek prodeje nahradit v krátké době distribucí nových produktů.

Tato společnost není v současné době vystavena ani úvěrovému riziku, protože veškeré pohledávky jsou ze strany odběratelů plněny včas. Díky výborné platební morálce odběratelů má společnost zajištěné dostatečné cash flow a je schopna dostát svým závazkům řádně a včas. Nevyužívá provozních limitů financování ani není financována dodavatelsky. To znamená, že není ohrožena zásada nepřetržitého trvání účetní jednotky.

Všechna výše uvedená fakta naznačují, že vybraná společnost je ve velmi dobré ekonomické situaci.

### **Společnost 2, a.s.**

Předmětem činnosti druhé vybrané společnosti je poskytování lázeňských služeb a provozování menšího aquacentra. Daná společnost vznikla před několika málo lety na základě rozštěpení původní společnosti XXX, a.s. do 5 nástupnických společností. Z tohoto vyplývá první riziková oblast ovlivňující výši výnosů, kterou je oblast konkurence a získávání klientů. Díky tomuto rozštěpení se na trhu poskytovatelů lázeňských služeb navýšil počet konkurenčních společností, a tedy daná společnost musí vynakládat vyšší úsilí v oblasti získávání nových klientů a udržení stávajících.

Další oblast, která ovlivňuje výši výnosů Společnosti 2, a.s. je stav zdravotní politiky. Zákon č. 48/1997 Sb. o veřejném zdravotní pojištění a vyhláška ministerstva zdravotnictví České republiky č. 2/2015 Sb. stanovují jednotlivé indikace, délku léčebného pobytu, možnost jeho prodloužení, možnost opakování lázeňské léčby a další specifika, podle kterých lékaři stanovují, zda má pacient nárok na lázeňskou léčbu a také zda má nárok na tzv. komplexní či jen příspěvkovou lázeňskou péči.

V případě, že lékař pacientovi předepíše komplexní lázeňskou péči, zdravotní pojišťovna hradí náklady na léčení, ubytování a stravování na smluvně stanovené úrovni mezi danou zdravotní pojišťovnou a poskytovatelem lázeňské péče. V případě příspěvkové lázeňské péče je pacientovi hrazena pouze léčba a ostatní náklady si musí

pacient hradit sám. Proto pokud se změní legislativa a podmínky zdravotních pojišťoven, tak může dojít k omezení předepisování lázeňské péče či předepisování převážně příspěvkové lázeňské péče a v tomto případě si někteří pacienti nebudou moci dovolit dané služby hradit z vlastních zdrojů. Tím pádem poskytovatelé lázeňských služeb budou mít méně klientů, a tedy budou dosahovat i nižších výnosů.

Lázeňskou péči mohou využívat i lidé bez předepsání lékařem. Proto, pokud by se zhoršila finanční situace obyvatel, mělo by to za následek úbytek této skupiny klientů a opět by výnosy dané společnosti byly významně negativně ovlivněny.

Poslední oblast, která ovlivňuje výši vykazovaných výnosů Společnosti 2 je ekonomická situace německých penzistů. Němečtí penzisté tvoří zhruba 40% klientely vybrané společnosti. Pokud by se v Německu zhoršila ekonomická situace a tito zákazníci by neměly tolik volných prostředků jako doposud, tak by lázeňské služby vůbec nevyhledávali nebo by lázeňské pobyty zkracovali. Tímto by se výnosy dané společnosti významně snížily.

Společnost 2, a.s. při rozštěpení převzala významnou část bankovních úvěrů původní společnosti XXX, a.s. a tedy většinou část výnosů je nucena použít na jejich splácení. Pokud by v budoucnu výnosy dané společnosti měly negativní vývoj, mohlo by dojít k výraznému ohrožení platební schopnosti ve smyslu úhrad těchto úvěrů. Tím by mohla být ohrožena i zásada nepřetržitého trvání účetní jednotky, tzv. going concern.

### **Společnost 3, s.r.o.**

Třetí zvolená společnost se zabývá převážně zemědělskou činností. Zemědělské podniky, zabývající se rostlinnou výrobou, jsou obecně ovlivněny přírodními podmínkami. Konkrétně, v případě daného podniku, přírodní podmínky ovlivňují množství sklizených obilovin. Pokud bude během roku nepříznivý vývoj počasí, tak může být úroda znehodnocena například vysokým množstvím srážek nebo naopak extrémním suchem a společnost bude nucena část úrody zlikvidovat nebo prodat pod cenou. Uvedené negativní vlivy se mohou nepříznivě projevit na výši a kvalitě produkce, a tím pádem také na vygenerování nižších výnosů.

Přírodní podmínky mohou ovlivnit také nabízený sortiment. Například pokud bude špatné počasí, tak se pěstované obiloviny nebudou moci prodávat například jako potravinářské, ale pouze jako krmné. Tento negativní vývoj v konečném důsledku

významně ovlivní vykázané výnosy, jelikož výkupní cena obilovin označovaných jako potravinářské, je vyšší než výkupní cena obilovin označovaných jako krmné.

Další faktor, který ovlivňuje výši výnosů vybraného podniku je kvalita a vlastnosti produkovaného obilí. U obilí se vždy musí zjišťovat, kolik obsahuje například lepku, příměsí nebo nečistot. Toto vše ovlivňuje kvalitu a množství úrody, kterou se společnost bude snažit prodat, co nejlépe. Pokud budou sklizené obiloviny obsahovat příliš velké množství příměsí nebo nečistot, tak celkový množstevní výnos bude o množství těchto nežádoucích látek nižší. Pokud tedy budou sklizené obiloviny obsahovat vysoké hodnoty daných nežádoucích látek, společnost bude moci prodat ve výsledku menší množství obilovin, než kdyby byl obsah příměsí a nečistot nižší a tedy bude inkasovat nižší výnosy.

Další oblastí, ve které vybraná společnost vykazuje výnosy, je živočišná výroba (chov prasat). Tato skupina výnosů je ovlivněna úrovní výkupních cen. Pokud vykupující společnosti sníží výkupní ceny prasat, tak budou klesat i výnosy společnosti v této oblasti. Kdyby výkupní ceny klesly pod přijatelnou úroveň, tak by se dané společnosti ani nevyplatilo dále provozovat živočišnou výrobu a nejspíše by tuto oblast podnikání ukončila. To by pro tuto společnost znamenalo nezanedbatelnou ztrátu příjmů.

Dalších výnosů společnost dosahuje v oblasti výroby a prodeje krmných směsí. I tyto výnosy mohou být ovlivněny řadou faktorů. Pokud by došlo k růstu cen nakupovaných surovin, ze kterých se krmné směsi vyrábějí, a prodejní ceny by zůstaly na stejné úrovni, tak by výsledné čisté výnosy společnosti klesaly. Další faktor, který může ovlivnit výši vykázaných výnosů v oblasti prodeje krmných směsí je růst prodejních cen. Pokud by společnost zvýšila prodejní ceny, tak by se mohlo stát, že odběratelé přestanou krmné směsi od dané společnosti nakupovat a tedy by společnost přišla o značnou část svých příjmů. V neposlední řadě by se společnosti snížili výnosy, pokud by vyráběla méně kvalitní krmné směsi. To by mělo za následek to, že by odběratelé odebírali méně nebo vůbec žádné směsi a společnosti by se v důsledku toho snížili výnosy.

Společnost 3, s.r.o. dosahuje výnosů také v oblasti prodeje pohonných hmot, díky provozování vlastní samoobslužné čerpací stanice, a prodejem zemědělských potřeb. Výnosy z této oblasti jsou v porovnání s ostatními aktivitami společnosti podstatně



nižší. Nicméně je potřeba upozornit na možné rizikové faktory i u této skupiny příjmů. Výnosy z prodeje pohonných hmot i z prodeje zemědělských potřeb jsou ovlivněny vývojem cen konkurenčních čerpacích stanic a prodejců zemědělských potřeb. Pokud by například ceny nabízených zemědělských potřeb u konkurence klesaly, tak by se prodeje vybrané společnosti znatelně omezili nebo dokonce nebyli vůbec. To by znamenalo, že by společnost opět generovala nižší výnosy. Stejně tak by tomu bylo i v případě, že by se změnila ceny u konkurenčních čerpacích stanic.

V neposlední řadě má vybraná společnost na starosti také správu státních hmotných rezerv. Daná společnost má ve své správě jedno silo, ve kterém se nachází státní rezervy obilovin. Společnost 3, s.r.o. tyto rezervy spravuje a obměňuje. Pokud se stát rozhodne snížit stav státních hmotných rezerv, má vybraná společnost možnost s touto částí snížených rezerv obchodovat a určitá část výnosů plyne do dané společnosti.

#### **Společnost 4, s.r.o.**

Poslední popisovaná společnost se zabývá zakázkovou výrobou průmyslových zařízení, strojů a jednotlivých dílů pro daná zařízení a stroje. První rizikovou oblastí, kterou lze u dané společnosti detekovat, je oblast týkající se dlouhodobosti a rentability jednotlivých zakázek. Podstatnou část výrobních nákladů jednotlivých zakázek tvoří výrobní režie. Bohužel v této společnosti neexistuje žádná vnitropodniková směrnice, která by přesně vymezovala, co do výrobní režie spadá a právě tato skutečnost představuje u dané společnosti riziko.

Protože se v tomto případě jedná o zakázkovou výrobu, tak výše výnosů je vázána na smlouvy k jednotlivým zakázkám. To znamená, že je potřeba prověřit každou konkrétní smlouvu a soustředit se při tom na to, zda výše výnosů souhlasí s podmínkami uzavřenými v jednotlivých smlouvách.

Dále je výše výnosů vázána na množství splněných zakázek. To, jak rychle je společnost schopna dokončit jednotlivé zakázky, je ovlivněno mimo jiné množstvím, schopnostmi a znalostmi pracovníků, kterých je v současné době na trhu práce nedostatek. Pokud by společnost nedostatečně ohodnotila práci svých zaměstnanců, mohlo by se stát, že se tyto pracovníci rozhodnou odejít z dané společnosti a dokončení zakázek by bylo ohroženo nebo by docházelo k prodloužení termínů dokončení daných zakázek. To by pro společnost mělo negativní dopad, protože by klienti mohli od zakázek odstoupit nebo z důvodu pozdního zhotovení společnosti (zhotoviteli) by mohli

hrozit sankce, které ve výsledku ovlivňují ziskovost společnosti. Všechny uvedené skutečnosti se mohou negativně projevit v hospodaření společnosti.

#### 4.4.2. Identifikace interních rizikových oblastí

Identifikace interních rizikových oblastí souvisí přímo s prováděním testu věcné správnosti zaměřeného v tomto případě na oblast vykazovaných výnosů, kdy předmětem testování jsou veškeré výnosy zaúčtované v běžném účetním období. Při testování výnosů se asistent auditora musí zaměřit na odhalení nesprávností, které by mohly způsobit jejich podhodnocení.

Než se začne se samotným testováním výnosů, je třeba se seznámit s vnitropodnikovými směrnicemi, které se váží k vykazování výnosů a následně posoudit jejich dodržování, vhodnost a přiměřenost. Bohužel skutečnost je ve většině společností taková, že směrnice nejsou vytvořené vůbec nebo jsou velmi zastaralé či neúplné. Někdy je možné se setkat i s takovou situací, že v dané společnosti vnitropodnikové směrnice vytvořené jsou, ale nejsou osobami odpovědnými za vedení účetnictví používány.

Testy věcné správnosti, které jsou v auditorské společnosti X používány, jsou inspirovány Příručkou pro provádění auditu, vydanou auditorskou společností Deloitte. Tato příručka přesně popisuje, na co by se měl auditor či asistent auditora zaměřit, při vyhodnocování rizik v oblasti výnosů, jako například:

- typy vykazovaných výnosů hodnocené společností,
- organizační struktura dané společnosti,
- způsob oceňování zásob vlastní výroby,
- typ výroby (zakázková, hromadná, sériová),
- způsob řešení reklamací, poskytování slev,
- sezónnost výroby,
- obchodování se spřízněnými stranami,
- a mnoho dalších.

Prvním krokem při provádění testu věcné správnosti zaměřeného na výnosy je určení významných položek předmětu zkoumání (výnosů). Pokud se jedná o pokračující zakázku, tak by se měli dále odvodit rizikové oblasti na základě zjištění z minulých let. Následně by se měli porovnat vykazované výnosy s minulým obdobím a zjistit případné odchylky. Dále by se měla osoba, které tento test zpracovává, seznámit se závěry testů

spolehlivosti. Výsledkem všech těchto činností by mělo být určení zaměření daného testu.

V případě nové zakázky se v první řadě taktéž určí významné položky vykazovaných výnosů. Pokud je to možné, tak by mělo dojít k porovnání s minulým obdobím a identifikaci případných odchylek. Dále se zpracovatel seznámí s výsledky testů spolehlivosti a určí zaměření daného testu. U prvotních zakázek je však vhodné prověřit veškeré skupiny výnosů, pokud je to ovšem možné.

### **Společnost 1, a.s.**

Mezi významné položky výnosů první společnosti se řadí tržby z prodeje zboží (účet 604) a tržby za přepravní služby (účet 602), kdy celková hodnota těchto tržeb dosáhla ve sledovaném období výše 1 007 330 tis. Kč. V rámci testování zůstatků těchto výnosových položek byly zvoleny detailní testy a bylo vybráno a kontrolováno 28 vzorků účtu 604 a 5 vzorků účtu 602.

V rámci testování účtu 602 i 604 je potřeba se zaměřit na to, zda vykázané tržby nebyly podhodnoceny z důvodu nezaúčtování některých vystavených faktur či zaúčtování nesprávné (nižší) částky. Dále se zjišťuje, zda nebyly tržby naopak nadhodnoceny v důsledku vykázaní výnosů, bez toho aniž by došlo k vyskladnění prodaného zboží.

V případě tržeb za přepravní služby nebyly zjištěny žádné nesprávnosti. V případě tržeb z prodeje zboží bylo zjištěno, že na analytickém účtu (604001) byla vykázána vyšší hodnota než na syntetickém účtu (604). To bylo způsobeno tím, že na dalších analytických účtech jsou zachyceny slevy a cenové rozdíly. Detailním testováním bylo dále zjištěno, že každý odběratel má svůj systém bonusů, které si sami sledují a následně vyúčtovávají. Jelikož vyúčtování bonusů není pravidelné, společnost účtuje bonusy přes dohadné účty a na základě skutečného vyúčtování tyto dohadné položky rozpouštějí. Tento postup je prováděn na základě pokynů mateřské společnosti. Stejně jako v případě tržeb za přepravní služby, ani u vykazování tržeb za prodej zboží nebyly zjištěny žádné nesprávnosti.

Jelikož vybraná společnost spadá do konsolidačního celku je potřeba se zaměřit na případné transakce se spřízněnými osobami. Nejprve je nutné tyto transakce identifikovat a posoudit jejich významnost. Následně vybrat vzorky a porovnat je s ostatními zákazníky. V neposlední řadě prověřit, zda jsou tyto transakce dostatečně

prezentovány v Příloze k účetní závěrce. U Společnosti 1, a.s. byly takovéto transakce identifikovány. Jednalo se o přepravní služby fakturované mateřské společnosti do zahraničí. Dané transakce jsou rozlišeny i v rámci analytické evidence společnosti. Porovnání fakturovaných služeb s ostatními zákazníky nebylo možné, protože dané služby byly poskytovány pouze mateřské společnosti. Nicméně se ceny za přepravní služby, které se rovnají vlastním nákladům zvýšeným o určitou ziskovou přírážku, nezdají neobvyklé. Veškeré transakce se spřízněnými osobami byly prezentovány v Příloze k účetní závěrce.

V souvislosti s vykazováním tržeb za přepravu mateřské společnosti do zahraničí se nabízí oblast testování těchto transakcí v souladu s oceněním v cizích měnách. Přesto, že daná společnost fakturuje služby do zahraničí, fakturuje je vždy v českých korunách. Proto testování výnosů v cizí měně zde není potřeba.

Testování jiných provozních či finančních výnosů, kam by se dalo zařadit testování výnosů z účtové skupiny 64 a 66, se u této společnosti neprovádělo z důvodu nevýznamných zůstatků účtů spadající do daných účtových skupin.

Další oblast, které je potřeba věnovat pozornost je oblast účetních zápisů, které mohou snižovat výnosy. Cílem tohoto testování je zjistit, zda položky snižující vykazované výnosy nejsou nadhodnocené. Mezi takovéto zápisy patří účtování o poskytnutých slevách či dobropisech. V rámci této oblasti byla oblast bonusů prověřována již v rámci testování tržeb za prodané zboží. Výše dobropisů u dané společnosti je nevýznamná, nicméně i přesto bylo vybráno a zkontrolováno několik vzorků. Žádné nesprávnosti zde zjištěny nebyly.

Poslední oblastí, která je třeba u této společnosti potřeba prověřit je oblast věcné a časové souvislosti vykázaných výnosů. V důsledku toho byly zkontrolovány vystavené faktury spadající do druhé poloviny prosince běžného roku a vystavené faktury spadající do první poloviny ledna následujícího roku. Na základě této kontroly nebyla zjištěna žádná pochybení. Účty časového rozlišení byly testovány v rámci testů spolehlivosti, kdy ani zde nebyly nalezeny žádné chyby.

Výnosy dané společnosti byly podrobeny kontrole i v rámci prováděných testů spolehlivosti, kde nebyly identifikovány žádné chyby ani nesprávnosti.

## **Společnost 2, a.s.**

U druhé vybrané společnosti nejvýznamnější podíl na výnosech představují výnosy v rámci účtové skupiny 60, konkrétně 99% těchto výnosů připadá na tržby z prodeje služeb (účet 602) a zbylé 1% připadá na tržby za prodané zboží (účet 604). Celkový objem těchto výnosů představuje 168 069 tis. Kč. Vzhledem k předmětu činnosti vybrané společnosti není rozložení tržeb překvapující.

V rámci testování byl zvolen detailní test zůstatku účtu 602, kdy bylo vybráno celkem 37 vzorků, které byly kontrolovány v místě prováděného auditu. Předmět testování byl zaměřen na zjištění, zda vykázané výnosy nejsou podhodnoceny nezahrnutím některých vystavených faktur či zaúčtováním nesprávné částky. V rámci testování bylo zjištěno, že jeden z analytických účtů slouží pro účtování slev. Proto byly vyžádány vzorky i pro tento konkrétní analytický účet. Při testování byla vyžádána veškerá potřebná podpůrná dokumentace, na základě které bylo zjištěno, že výnosy účtové skupiny 60 jsou průkazné, správné a nebyly zjištěny žádné významné nesprávnosti, chyby či opomenutí.

Jelikož zůstatek účtu 604 nepředstavuje v rámci celkových výnosů ani 1% jedná se tedy o nevýznamnou položku. Z tohoto důvodu zpracovatel testu rozhodl, že v tomto případě nebude vybírat žádné kontrolní vzorky.

Další oblast výnosů, které je třeba se věnovat, jsou ostatní provozní výnosy, mezi které se řadí účty účtové skupiny 64. Konkrétně se jedná o účty 641, 642, 644 a 648. Celková výše výnosů v rámci této skupiny činí 23 456 tis. Kč. Ke kontrole zůstatků těchto účtů bylo vybráno celkem 19 vzorků. Největší část těchto výnosů připadá na účet 648. To je způsobeno tím, že na jednom z analytických účtů jsou zachyceny výnosy v rámci přefakturace spřízněným osobám, které představují zhruba 95% celkového zůstatku účtu 648. Cílem testování této skupiny výnosů bylo opět potvrzení, zda vykázané hodnoty nejsou podhodnocené. Na základě všech prováděných postupů v rámci ověřování zůstatku účtů skupiny 64 bylo zjištěno, že tyto zůstatky jsou řádně oceněny a nedošlo tak k jejich podhodnocení.

Finanční výnosy představují u této společnosti necelé procento z celkových výnosů, a proto nebyly předmětem testování.

Vybraná společnost spadá do konsolidačního celku, takže je v podstatě povinnost osoby, která test provádí, prověřit vztahy se spřízněnými osobami. Tyto transakce byly

prověřovány již v rámci testování analytického účtu 648, na kterém jsou zachyceny přefakturace. V rámci detailního testování transakcí se spřízněnými osobami byly identifikovány veškeré spřízněné osoby, se kterými vybraná společnost obchodovala. Na základě provedených kontrolních činností se tyto transakce zdají přiměřené a jsou i náležitě prezentovány v Příloze k účetní závěrce.

Dále je potřeba prověřit, zda účetní zápisy snižující hodnotu výnosů nejsou nadhodnocené. U této společnosti se jedná o záležitost vystavených dobropisů. V rámci testování výnosů na snížení hodnoty byly vybrány vzorky představující poskytnutí slevy. Veškeré náležitosti vybraných vzorků byly úplné, správné i správně zaúčtované. Společnost 2, a.s. eviduje vydané dobropisy v rámci samostatné dokladové řady a v převážné většině se jedná o bonusy za včasné platby. Jiné položky, které by vedly ke snížení vykazovaných výnosů, zde nebyly identifikovány.

U této společnosti byly identifikovány i výnosy v cizích měnách, proto předmětem testování byla i tato skupina výnosů. Cílem testování je zhodnocení přiměřenosti používaných metod při účtování o výnosech v cizí měně. Nejprve je potřeba zjistit, zda má společnost zpracovanou směrnici, která by upravovala tuto zkoumanou oblast a následně vybrat vzorky a zhodnotit používané účetní metody. Zpracovatel zjistil, že vybraná účetní jednotka nemá zpracovanou směrnici pro účtování o výnosech v cizí měně, tedy není možné posoudit, zda používané postupy odpovídají směrnícím. Dále bylo zjištěno, že pro účtování operací s cizími měnami je používán denní kurz vyhlášený Českou národní bankou. Na základě kontroly vybraných vzorků lze říci, že výnosy v cizí měně jsou přepočítávány správným kurzem, ale i přesto bylo doporučeno, aby společnost vytvořila pro účtování transakcí v cizích měnách vnitropodnikovou směrnici.

V neposlední řadě bylo zjišťováno, zda vykázané výnosy jsou správně zahrnuty do období, se kterými věcně a časově souvisejí. Pro toto ověření byly, v místě provádění auditu, kontrolovány vystavené faktury od poloviny prosince do poloviny ledna následujícího roku. U kontrolovaných faktur nebylo zjištěno žádné pochybení. Dále proběhla kontrola zůstatku účtu 384 – Výnosy příštích období, kde také nebyly zjištěny žádné chyby ani nesprávnosti.

Veškeré skupiny výnosů byly testovány také v rámci testů spolehlivosti, kde nebyly zjištěny žádné chyby ani nesprávnosti.

### **Společnost 3, s.r.o.**

Nejvýznamnější podíl na výnosech třetí vybrané společnosti mají stejně tak, jako v předchozích případech, výnosy z účtové skupiny 60. Největší objem tržeb pochází z prodeje zboží (účet 604). O trochu méně je dosahováno v rámci prodeje vlastních výrobků (účet 601) a nejmenší podíl v této účtové skupině představují tržby z prodeje služeb (účet 602). Při provádění detailních testů pro tuto účtovou skupinu bylo hodnoceno celkem 40 vzorků. V souladu s tímto testováním byla prověřována podpůrná dokumentace a provedeny další potřebné úkony, které měly potvrdit, že vykázané zůstatky výnosových účtů nejsou podhodnocené. K podhodnocení výnosů zde mohlo docházet v důsledku nezaúčtování vystavených faktur či zaúčtování nesprávné částky. Dále zde mohlo dojít ke zkreslení vykazovaných hodnot v souvislosti se zaúčtováním výnosů z prodeje výrobků či zboží, aniž by došlo k jejich faktickému vyskladnění a předání odběrateli. Závěrem detailních testů bylo zjištění, že v této oblasti nedošlo k žádným chybám ani nesprávnostem.

Další skupinou výnosů, která byla v rámci TVS kontrolována, jsou ostatní provozní výnosy, tedy výnosy účtované na účtech účtové třídy 64. Konkrétně byly testovány zůstatky účtů 641, 642, 646 a 648. Zůstatek účtu 646 – Výnosy z odepsaných pohledávek byl testován detailně v rámci testu věcné správnosti zaměřeného na pohledávky, kde nebyly zjištěny žádné nesprávnosti, takže v případě testování výnosů se tímto zůstatkem není třeba již více zabývat. Zůstatky účtů 641 a 642 v rámci skupiny 64 představují nevýznamné částky, z toho důvodu byly hodnoceny pouze z hlediska jejich vývoje, kdy nebyly zjištěny žádné nevysvětlené nesrovnalosti. Vzorky účtů 641 a 642 byly testovány v rámci testů spolehlivosti, kdy ani tyto testy neodhalily žádné chyby. Naopak zůstatek účtu 648 představuje většinový podíl výnosů skupiny 64 a bylo zde tedy prováděno detailní testování. Stejně tak, jako u předcházejících společností, byly i zde vybrány potřebné vzorky a vyžádána podpůrná dokumentace s cílem ověřit, zda jsou vykázané výnosy správně oceněny a zaúčtovány. Výsledkem všech provedených činností bylo konstatování, že všechny kontroly proběhly náležitě v pořádku a žádné chyby nebyly zjištěny.

I tato společnost spadá do konsolidačního celku, tedy i zde je potřeba prověřit transakce se spřízněnými osobami. V rámci tohoto testování byly identifikovány veškeré spřízněné osoby, se kterými se obchodovalo a vybrány vzorky, které byly následně porovnány s ostatními klienty. Na základě tohoto srovnání bylo zjištěno, že

transakce se spřízněnými osobami probíhají v cenách obvyklých a nedochází k žádným pochybením. Transakce se spřízněnými osobami jsou prezentovány v Příloze k účetní závěrce. Ani v tomto případě nebyly zjištěny žádné významné nesprávnosti.

Dále byla oblast výnosů kontrolována z hlediska nadhodnocení vykázaných položek snižující výnosy. V místě provádění auditu bylo kontrolováno 10 vzorků dobropisů, u kterých se posuzovala správnost a úplnost veškerých náležitostí, správné zaúčtování a byly kontrolovány veškeré doplňující podklady. Daná společnost dobropisy eviduje v samostatné dokladové řadě. Ani v tomto případě nebyly zjištěny chyby v oblasti snížení hodnot výnosů.

Společnost 3, s.r.o. ve vybraném účetním období nerealizovala žádné výnosy v cizích měnách, takže touto oblastí se zde není potřeba zabývat.

V neposlední řadě je potřeba prověřit správné zařazení výnosových položek do období, se kterým věcně a časově souvisí. Pro tuto oblast jsou vždy kontrolovány vystavené faktury z druhé poloviny prosince a první poloviny ledna. Ani v tomto případě zde nebyly zjištěny žádné chyby ani opomenutí.

Stejně tak, jako u předchozích společností, byly i zde jednotlivé skupiny výnosů kontrolovány také v rámci testů spolehlivosti. Testy spolehlivosti ani zde neodhalily žádné nesprávnosti.

#### **Společnost 4, s.r.o.**

Situace ohledně nejvýznamnější části výnosů není jiná ani v případě poslední vybrané společnosti. Největší podíl na celkových výnosech společnosti je dosahován v rámci účtové skupiny 60. Tato společnost realizuje jak tržby za vlastní výrobky (601), tak tržby za prodej služeb (602) i tržby za prodej zboží (604). Z čehož největší podíl v rámci skupiny je dosahován u prodeje vlastní výroby, zhruba 66%. Pro celou tuto skupinu byly zvoleny detailní testy, kdy bylo vybráno celkem 19 kontrolních vzorků. Opět se zde musí zkontrolovat, zda nedochází k podhodnocení vykazovaných zůstatků výnosových účtů. Proto byly vybrány náležité postupy k tomuto ověření. Po provedených testovacích úkonech bylo zjištěno, že v rámci účtové skupiny 60 nebyly zjištěny žádné nesprávnosti.

I u této společnosti jsou výnosy, které se dají označit jako jiné či ostatní provozní výnosy, významné a tedy se staly předmětem testování. Vybraná společnost vykazuje zůstatky na účtech 641, 642 a 648, kdy největší podíl představují výnosy z prodeje



dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (účet 641). Při detailním testování bylo u této společnosti zjištěno, že docházelo k prodejem technické dokumentace, kdy o této technické dokumentaci nebylo do okamžiku prodeje v účetnictví vůbec účtováno, ani nebyla vedena v podrozvahové evidenci. To znamená, že neexistuje žádný podklad, na základě kterého byla tato dokumentace při prodeji oceněna, ani není známa účetní hodnota této dokumentace. Dále se u prodeje technické dokumentace přišlo na to, že neexistují žádné doklady o tom, že byla převzata kupujícím. Toto zjištění představuje rizikovou oblast v rámci průkaznosti vykazovaných výnosů.

Dále bylo v oblasti vykazování tržeb za prodej dlouhodobého majetku zjištěno, že Společnost 4, s.r.o. přeprodávala dlouhodobý hmotný majetek z důvodu zlepšení vykazovaných hodnot tržeb. Dlouhodobý hmotný majetek byl prodáván s určitou ziskovou přírůžkou za účelem podpoření vykazování výnosů, což ovlivňovalo průběžné výsledky společnosti. Následně po prodeji byl majetek znovu pořízen od externích dodavatelů a zařazen do evidence. Společnost těmito kroky chtěla zlepšit pohled třetích osob (banky, věřitelé atd.) na vykazované výsledky. Tyto skutečnosti „svádí“ k domněnce záměrného manipulování s výsledky společnosti.

Jak již bylo uvedeno v představení vybraných společností, tak i poslední vybraná společnost spadá do konsolidačního celku. Oblast testování byla tedy zaměřena i na oblast těchto výnosů. Transakce se spřízněnými osobami byly u této společnosti identifikovány a prověřovány. Výsledkem provedených postupů bylo zjištění, že transakce se spřízněnými osobami probíhaly za obdobných podmínek jako s jinými odběrateli a fakturace byla realizována na úrovni cen obvyklých. Tyto transakce byly prezentovány v Příloze k účetní závěrce.

Jelikož společnost obchoduje také se zahraničními společnostmi, tak bylo potřeba prověřit i oblast výnosů v cizích měnách. Na základě prováděných kontrolních činností bylo zjištěno, že používané metody pro účtování výnosů v cizích měnách jsou přiměřené. Pro přepočítání je používán denní kurz České národní banky. Nicméně detailní kontrolou bylo zjištěno, že účetní software špatně přepočítává zahraniční měnu na koruny, i když je přepočítací kurz zadán správně, a osoby odpovědné za vedení účetnictví musejí tyto operace ručně opravovat.

Další oblast testování byla věnována účetním zápisům snižujících hodnotu vykazovaných výnosů, konkrétně vystaveným dobropisům. Zde bylo zjišťováno, zda

vykázána hodnota dobropisů nebyla nadhodnocená. Pro testování bylo vybráno 10 vzorků, které byly kontrolovány na místě. Všechny kontroly byly v pořádku a nebyly zjištěny žádné chyby.

Jako poslední byla testována oblast správného vykázání výnosů z hlediska jejich časové a věcné správnosti. Stejně jako ve všech jiných případech byly kontrolovány vystavené faktury z prosince a vystavené faktury z ledna následujícího roku. Všechny kontrolované doklady byly věcně i časově zařazeny do správného období.

I v tomto případě byly prováděny testy spolehlivosti, které potvrdily výše popsané nesprávnosti v oblasti tržeb za prodaný dlouhodobý hmotný majetek.

#### **4.5. Vyhodnocení rizikových oblastí**

V následující části budou všechny výše popsané rizikové oblasti zhodnoceny a bude navržena reakce na tato rizika v podobě případné změny hladiny významnosti a případné změny celkového auditorského rizika.

##### **Společnost 1, a.s.**

V oblasti externích rizik tato společnost nečelí žádnému významnému riziku, tedy pokud by stanovení auditorského rizika záleželo pouze na externích vlivech, tak by toto riziko bylo stanoveno jako nízké. V rámci provádění TVS byla identifikována pouze jedna riziková oblast, která se týká transakcí se spřízněnými osobami. Jelikož u této společnosti dochází k poskytování přepravních služeb mateřské společnosti, kdy tyto služby nelze s ničím jiným porovnat, nelze se stoprocentní jistotou říci, že tyto transakce nejsou rizikové, i když jejich vykazování se jeví jako přiměřené. V případě vnitřního kontrolního systému nebyly shledány žádné nedostatky. Pouze v případě hodnocení ostatních rizikových oblastí byly zjištěny nedostatky v oblasti vedení podrozvahové evidence.

Výše uvedené faktory nepředstavují tak závažná rizika, která by ovlivnila původně stanovené hladiny významnosti. V případě posuzování dopadu do celkového auditorského rizika by se dalo polemizovat o snížení ze střední na nízkou úroveň. Nicméně toto rozhodnutí je velice subjektivní a záleží na zkušenostech a individuálním pocitu auditora, který by tuto situaci posuzoval.

### **Společnost 2, a.s.**

Druhá vybraná společnost poskytující lázeňské služby čelí již více externím vlivům, než tomu bylo v případě první společnosti. Nicméně veškerá identifikovaná externí rizika představují pouze potenciální hrozby, se kterými se ve sledovaném období společnost nemusí vypořádávat. V případě identifikace interních rizik bylo zjištěno, že společnost nemá zpracovanou směrnici pro účtování o výnosech v cizí měně. Dále provádí transakce se spřízněnými osobami, které i přes to, že u nich nebylo zjištěno pochybení, představují určité riziko. Vnitřní kontrolní systém byl u této společnosti ohodnocen jako spolehlivý. Také zde, v případě hodnocení ostatních rizik, bylo zjištěno, že vedení podrozvahové evidence není optimální.

S přihlédnutím k výše uvedeným skutečnostem není potřeba upravovat výši prvotně stanovené hladiny významnosti ani celkové riziko auditora, které zůstane na střední úrovni.

### **Společnost 3, s.r.o.**

U této společnosti bylo výše identifikováno relativně velké množství rizikových faktorů. Nicméně ne všechny bezprostředně ohrožují vybraný podnik. Ve sledovaném období se společnost reálně potýkala pouze s mírným poklesem výkupních cen obilovin. Na základě zpracovaného testu věcné správnosti lze identifikovat riziko pouze u transakcí se spřízněnými osobami. I když je zde situace stejná, jako u Společnosti 2, a.s., kdy v oblasti těchto operací nebyly zjištěny žádné nesprávnosti, tak už jen charakter těchto transakcí má z pohledu auditora rizikový potenciál. Při hodnocení VKS byla zjištěna neaktuálnost vnitropodnikových směrnic. Při posuzování ostatních rizikových faktorů bylo identifikováno ještě riziko vyplývající z legislativní změny Vyhlášky č. 500/2002 Sb. v oblasti oceňování nedokončené výroby a výrobků.

Po zhodnocení všech výše popsaných ovlivňujících faktorů se došlo k závěru, že není potřeba hladinu významnosti upravovat, což znamená, že byla původně stanovena na optimální úrovni. Stejně tak celkové riziko auditora těmito skutečnostmi nebude ovlivněno a zůstane na původní, střední úrovni.

### **Společnost 4, s.r.o.**

Pokud bychom u poslední vybrané společnosti zhodnotili pouze externí rizikové faktory, lze říci, že se nezdají být nijak závažné. Bohužel při provádění TVS a testů spolehlivosti byly zjištěny významné skutečnosti, které budou mít vliv na zvolenou

hladinu významnosti i na riziko auditora. Nejprve se jednalo o nesprávnosti v případě prodejů technické dokumentace. Současně bylo zjištěno ještě podezřelé přeprodávání dlouhodobého majetku za účelem zkreslení vykazovaných výsledků. Obecně rizikové jsou také transakce se spřízněnými osobami. Situace ohledně špatného přepočtu cizí měny účetním softwarem také představuje podstatný rizikový faktor, který je třeba brát v úvahu. Spolu s těmito riziky bylo dále zjištěno, že VKS je málo účinný, nejsou vnitropodnikové směrnice, kalkulační systém je neúplný, je problém s používáním účetního softwaru a v neposlední řadě není dobře vedena podrozvahová evidence.

Všechny tyto uvedené skutečnosti mají za následek snížení prováděcí hladiny významnosti z původních 70 % na 50 % a snížení hladiny jednoznačně nepodstatných nesprávností z 3 % na 1 %. Výše uvedené skutečnosti mají vliv i na přehodnocení celkového auditorského rizika ze středního na vysoké.

Aby se auditor přesvědčil, že i přes výše zjištěné nesprávnosti může vydat nemodifikovaný výrok, musí být provedeny dodatečné kontrolní činnosti a účetní jednotka musí opravit zjištěné chyby a nesprávnosti. Pokud by tak neučinila, byl by auditor nucen ve své zprávě uvést výrok s výhradou z toho důvodu, že díky neopraveným nesprávnostem došlo ke zkreslení vypovídací schopnosti účetních výkazů, které je významné, ne však zásadní.

## 5. ZÁVĚR

Cílem diplomové práce bylo provést analýzu testů věcné správnosti zaměřených na výnosy u vybraných společností a následně provést vyhodnocení zjištěných rizikových oblastí. Vyhodnocení bylo prezentováno prostřednictvím návrhu na úpravu stanovené hladiny významnosti a návrhu úpravy rizika auditora.

S přihlédnutím k výše uvedeným rizikovým oblastem nebylo potřeba u prvních tří společností původně stanovené hodnoty měnit. V případě poslední vybrané společnosti bylo dle mého názoru potřeba na zjištěná rizika reagovat prostřednictvím úpravy hladin významnosti a zvýšením auditorského rizika. Soudím tak na základě zkušeností načerpaných při vykonávání práce na pozici asistenta auditora a s přihlédnutím k mému osobnímu odbornému úsudku.

Všechna rozhodnutí, která vedla k odůvodnění úpravy materiality či rizika autora, byla činěna pouze na základě zhodnocení rizikových oblastí v rámci testování výnosů. Při auditu účetní závěrky se však musí brát v úvahu také výsledky ostatních prováděných testů věcné správnosti a jiných skutečností, které v rámci této diplomové práce uváděny nebyly. To znamená, že pokud by byly zakomponovány výsledky také z ostatních testů, výsledné přehodnocení hladiny významnosti a rizika auditora by mohlo být odlišné.

Nicméně stanovení hladiny významnosti a auditorského rizika je velmi složitý proces, kdy při jejich určování hraje také velkou roli profesní zkušenost auditora. Je potřeba zdůraznit, že vyhodnocení rizikových oblastí a následný dopad do hladiny významnosti a auditorského rizika by byl s největší pravděpodobností jiný u dvou různých auditorů. Každý z nich by mohl jednotlivé rizikové oblasti vnímat jiným způsobem a přikládat jim různou míru závažnosti. Lze tedy konstatovat, že stanovení hladiny významnosti a auditorského rizika je velmi subjektivní záležitost a nikdy nelze s jistotou rozhodnout, jak ke konkrétní situaci přistupovat.

# SUMMARY

The aim of the thesis is to analyze the substantive tests focused on revenue of selected companies and to evaluate identified risk areas.

This thesis is divided into two parts. The first, theoretical part contains the definition, aim, function and types of audit. Then the auditing legislation is defined and the profession of auditor is presented. At the end of the first part, the phases and activities that are performed during the audit of the financial statements are described. The first part is completed by a short chapter dedicated to the forensic audit.

The second part is devoted to practical application. Firstly, the selected companies are shortly presented and consequently a materiality level is set for each of them. Then, the level of the internal control system is assessed and the audit risk determined. After that, external and internal risk areas, that may affect reported revenue, are identified. Finally, the impact of identified risk areas on the audit risk and the possible adjustment of the materiality levels are assessed.

**Key words:** materiality level, revenue, audit risk, audit of financial statements, Czech accounting standards

**Jel Classification:** M420 Auditing

## SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

- 1) Müllerová, L. (2007). Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka. Praha: ASPI.
- 2) Müllerová, L. (2013). Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka. (2. aktualiz. vyd.) Praha: ASPI.
- 3) Králíček, V., Müllerová, L. a kol. (2014) Auditing. Praha: Oeconomica.
- 4) Florián, Z. (2001). Účetní auditing. České Budějovice: Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích.
- 5) Müllerová, L., Šindelář, M. (2016). Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích. Praha: Grada.
- 6) Králíček, V. (1997). Auditing. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze.
- 7) Králíček, V., Müllerová, L. (1998) Auditing. Praha: Balance.
- 8) Raffegaue, J., Ménonville, D., Dufils, P. (1996). Finanční audit. Praha: HZ.
- 9) Ricchiute, D. N. (2005). Audit. Nashville, TN: South-Western.
- 10) Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
- 11) Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, v aktuálním znění.
- 12) Komora Auditorů České Republiky. (2016). Informace k auditorské zkoušce. [online]. [cit. 2017-10-04]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/informace-k-auditorske-zkousce>.
- 13) Komora Auditorů České Republiky. (2017). Etický kodex pro auditory a účetní znalce. [online]. [cit. 2017-10-04]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/3671/14-eticky-kodex-ve-zneni-novel-c-1-a-c-2.pdf>.
- 14) Komora Auditorů České Republiky. (2016). Mezinárodní auditorský standard ISA 720 Povinnost auditora týkající se ostatních informací. [online]. [cit. 2017-11-08]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/3960/isa-720-revised-cz-s-aplikacni-dolozkou.pdf>.
- 15) Komora Auditorů České Republiky. (2016). Auditorský standard Komory auditorů České Republiky č. 56 Ověřování zprávy o vztazích. [online]. [cit. 2017-11-17]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/3741/6-as-56-web-2014.pdf>.
- 16) Deloitte, KAČR (2012). Příručka pro provádění auditu. Praha: Komora auditorů České republiky.

- 17) Gramling, A. A., Rittenberg, L. E., Johnstone, K. M. (2012). Auditing: A Business Risk Approach. (8th edition). Boston, MA: Cengage Learning.
- 18) Soltani, B. (2007). Auditing: An International Approach. Essex: Pearson Education.
- 19) Komora Auditorů České Republiky. (2009). ISA 240 Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky. [online]. [cit. 2017-12-21]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/5319/isa-240.pdf>.
- 20) Ryneš, P. (2014). Podvojně účetnictví a účetní závěrka. (14. aktualiz. vyd.). Olomouc: ANAG.
- 21) Kouřilová, J., Drábková, Z.; Vlčková, M. (2016). Metody: AHP, CFEBT, DMFCA jako možná identifikace chyb a podvodů v účetnictví. České Budějovice: Ekonomická fakulta, Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích.
- 22) Drábková, Z., Dušek, J. (2017). Using CFEBT risk triangle and Pental for detection risks of accounting errors and frauds. Příspěvek byl prezentován na konferenci Inproforum 2017, České Budějovice.
- 23) Drábková, Z. (2017, 20th October). CFEBT risk triangle of accounting errors and frauds – analytical tool of fraud risk management and reduction of information asymmetry between creators and users of accounting reports. Příspěvek byl prezentován na konferenci IFRS: Global Rules & Local Use 2017. [cit. 2018-03-10]. Dostupné také z: <http://car.aauni.edu/wp-content/uploads/Proceedings-from-the-AAU-Conference-IFRS-Prague-2017.pdf>.
- 24) Mantone, P. S. (2013). Using analytics to detect possible fraud: tools and techniques. Hoboken: Wiley.
- 25) Švamberk, D. (2017). Techniky kreativního účetnictví - aspekty vypovídací schopnosti účetních výkazů sestavených dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví. České Budějovice.
- 26) Drábková, Z. (2017). Kreativní účetnictví a účetní podvody: řízení rizika účetních chyb a podvodů. Praha: Wolters Kluwer.



## SEZNAM SCHÉMÁT

Schéma 1: Vztah mezi auditem a účetnictvím.....	7
Schéma 2: Druhy zpráv a výroků auditora .....	24

## SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Činnosti v rámci auditu.....	12
Tabulka 2: Materialita Společnosti 1, a.s. ....	32
Tabulka 3: Materialita Společnosti 2, a.s.....	33
Tabulka 4: Materialita Společnosti 3, s.r.o. ....	33
Tabulka 5: Materialita Společnosti 4, s.r.o. ....	34
Tabulka 6: Hodnocení vnitřního kontrolního systému Společnosti 4, s.r.o.....	38

## SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

VKS	Vnitřní kontrolní systém
TVS	Test(y) věcné správnosti
IFAC	Mezinárodní federace auditorů a účetních
ISA	Mezinárodní auditorský standard
AS	Auditorský standard