

**JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH**

**Ekonomická fakulta**

**Katedra účetnictví a financí**

---

**Studijní program:** N6208 Ekonomika a management

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

## **DIPLOMOVÁ PRÁCE**

**Účetní audit dlouhodobého hmotného majetku podle mezinárodních  
auditorských standardů**

**Vedoucí diplomové práce:**

Ing. Zita Drábková

**Autorka:**

Bc. Ivona Antoňů

---

**2009**

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH  
Ekonomická fakulta  
Katedra účetnictví a financí  
Akademický rok: 2007/2008

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

Jméno a příjmení: **Bc. Ivona ANTOŇŮ**  
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**  
Název tématu: **Účetní audit dlouhodobého hmotného majetku podle mezinárodních auditorských standardů**

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

Cíl práce: Provedení auditu se zaměřením na dlouhodobý hmotný majetek podle mezinárodních auditorských standardů na vybrané účetní jednotce, která nemá ze zákona povinnost auditu

**Teoretická část**

1. Účetní audit v legislativě ČR
2. Etický kodex Komory auditorů ČR
3. Vnitřní kontrolní systém podniku ve vazbě na dlouhodobý majetek
4. Auditorské postupy při ověřování dlouhodobého majetku
5. Plány auditu u dlouhodobého majetku

**Praktická část**

1. Analýza vnitřního kontrolního systému vybrané účetní jednotky se zaměřením na hmotný dlouhodobý majetek
2. Provedení auditu hmotného dlouhodobého majetku
3. Vyhodnocení a výsledky auditu hmotného dlouhodobého majetku

Rozsah grafických prací:  
Rozsah pracovní zprávy: **60 - 70 stran**  
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

**Publikace:**

Florián, Z.: Účetní auditing, ZF JU, 2001.

Králíček, V.: Auditing, VŠE Praha, 1997.

Králíček, V., Müllerová, L.: Auditing, Edice Vzdělávání účetních. MF ČR, 1998.

Institut svazu účetních: Účetnictví II., Edice Vzdělávání účetních v ČR, a. s., Praha, 2004.

Sedláček, J.: Auditing, Masarykova univerzita v Brně, 2001.

Právní normy a směrnice:

Etický kodex. KAČR, Praha.

Komora auditorů ČR: Auditorské směrnice. Praha, Komora auditorů České republiky, poslední platné znění směrnic.

Mezinárodní auditorské standardy. KAČR, Praha.

Zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb. (ve znění pozdějších předpisů)

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (ve znění pozdějších předpisů)

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

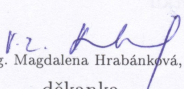
Internetové stránky:

[www.kacr.cz](http://www.kacr.cz)


Vedoucí diplomové práce: **Ing. Zita Drábková**  
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: **19. března 2008**

Termín odevzdání diplomové práce: **30. dubna 2009**

  
prof. Ing. Magdalena Hrabánková, CSc.  
děkanka

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

  
prof. Ing. František Střeleček, CSc., Dr.h.c.  
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 19. března 2008

**Prohlášení:**

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Účetní audit dlouhodobého hmotného majetku podle mezinárodních auditorských standardů“ vypracovala samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů uvedených v seznamu literatury.

-----  
IVONA ANTOŇŮ

V Českých Budějovicích 29. 4. 2009

**Poděkování:**

Tímto bych chtěla poděkovat Ing. Zitě Drábkové za cenné rady a konzultace při zpracování mé diplomové práce. Zároveň mé poděkování patří společníkům a zaměstnancům společnosti, která mi poskytla podkladové materiály a informace. Dále bych ráda poděkovala rodičům a všem svým blízkým za podporu po celou dobu studia.

-----  
IVONA ANTOŇŮ

V Českých Budějovicích 29. 4. 2009

# Obsah

<b>1. ÚVOD</b> .....	<b>3</b>
<b>2. PODSTATA AUDITU A JEHO CÍLE</b> .....	<b>5</b>
2.1. HISTORICKÉ KOŘENY AUDITORSKÉ PROFESY.....	5
2.1.1. Vývoj auditorské profese v České republice.....	6
2.2. OBECNÁ DEFINICE AUDITU .....	6
<b>3. FUNKCE AUDITU</b> .....	<b>9</b>
<b>4. ÚČETNÍ AUDIT V LEGISLATIVĚ ČR</b> .....	<b>11</b>
4.1. ZÁKONNÉ NORMY .....	11
4.1.1. Obchodní zákoník a zákon o účetnictví.....	11
4.1.2. Zákon o auditorech.....	14
4.1.3. Další zákonné normy .....	18
4.2. AUDITORSKÉ SMĚRNICE .....	21
4.3. MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÉ STANDARDY (ISA) .....	22
<b>5. ETICKÝ KODEX KOMORY AUDITORŮ ČR</b> .....	<b>24</b>
5.1. PROFESIONÁLNÍ ETIKA .....	24
5.2. ETICKÝ KODEX KOMORY AUDITORŮ ČR.....	24
<b>6. VNITŘNÍ KONTROLNÍ SYSTÉM PODNIKU</b> .....	<b>28</b>
<b>7. AUDITORSKÉ POSTUPY PŘI OVĚŘOVÁNÍ ÚČETNÍCH VÝKAZŮ</b> .....	<b>43</b>
7.1. ČINNOSTI PŘED UZAVŘENÍM SMLOUVY .....	44
7.1.1. Posouzení rizika a podmínek zakázky.....	44
7.2. ČINNOSTI SOUVISEJÍCÍ S POZNÁNÍM ZÁKAZNÍKA .....	47
7.2.1. Postup auditorských prací (strategie auditu) a určení auditorského týmu.....	48
7.2.2. Porozumění činnosti zákazníka .....	48
7.2.3. Porozumění vnitřním kontrolám u zákazníka.....	49
7.2.4. Porozumění účetnímu systému u zákazníka.....	49
7.2.5. Provedení předběžných analytických postupů.....	49
7.2.6. Určení plánovací hladiny významnosti .....	50
7.3. ČINNOSTI SOUVISEJÍCÍ S VYTVOŘENÍM PLÁNU AUDITU .....	51
7.3.1. Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a možných nesprávností .....	53
7.3.2. Plánování auditorského postupu .....	54
7.3.3. Sestavení plánu testů vnitřních kontrol.....	55
7.3.4. Sestavení plánu testů věcné správnosti .....	55
7.3.5. Shrnutí a projednání plánu auditu.....	55
7.4. ČINNOSTI SOUVISEJÍCÍ S VLASTNÍM PROVEDENÍM AUDITU .....	56
7.4.1. Provádění testů spolehlivosti vnitřních kontrol .....	56
7.4.2. Provádění analytických testů věcné správnosti .....	56
7.4.3. Provádění detailních testů.....	57
7.4.4. Vyhodnocování výsledků testů věcné správnosti.....	58
7.4.5. Posouzení účetní závěrky, výroční zprávy a zprávy o vztazích.....	59
7.5. ČINNOSTI SOUVISEJÍCÍ S UKONČENÍM AUDITU A VYDÁNÍM ZPRÁVY AUDITORA.....	62
7.5.1. Posouzení následných událostí.....	62
7.5.2. Získání prohlášení vedení společnosti.....	63
7.5.3. Shrnutí závěrů auditu.....	64

7.5.4. Vydání zprávy auditora.....	64
7.5.5. Dopis auditora pro vedení účetní jednotky.....	66
<b>8. PLÁN AUDITU U DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU .....</b>	<b>67</b>
<b>9. AUDIT DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU .....</b>	<b>74</b>
9.1. CHARAKTERISTIKA FIRMY .....	74
9.2. VNITŘNÍ KONTROLNÍ SYSTÉM SE ZAMĚŘENÍM NA HMOTNÝ DLOUHODOBÝ MAJETEK VYBRANÉ ÚČETNÍ JEDNOTKY .....	75
9.3. PROVEDENÍ AUDITU HMOTNÉHO DLOUHODOBÉHO MAJETKU .....	81
9.3.1. Činnosti před uzavřením zakázky .....	81
9.3.2. Činnosti související s poznáním zákazníka.....	83
9.3.3. Činnosti související s vlastním provedením auditu .....	87
9.4. VYHODNOCENÍ A VÝSLEDKY AUDITU HMOTNÉHO DLOUHODOBÉHO MAJETKU.....	91
<b>10. ZÁVĚR.....</b>	<b>92</b>
<b>11. SUMMARY .....</b>	<b>93</b>
<b>12. PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY .....</b>	<b>94</b>
<b>13. SEZNAM TABULEK .....</b>	<b>95</b>
<b>14. SEZNAM PŘÍLOH.....</b>	<b>96</b>

# 1. Úvod

Ve své diplomové práci se budu zabývat účetním auditem a to se zaměřením na dlouhodobý hmotný majetek.

Posláním a smyslem auditu je vyjádřit názor nezávislé, kvalifikované osoby na věrohodnost účetních výkazů zveřejněných vedením účetní jednotky. Auditor ověřuje, zda údaje v účetních výkazech věrně zobrazují stav majetku a závazků, finanční situaci a výsledek hospodaření společnosti v souladu s pravidly předepsanými českými nebo jinými účetními předpisy, často s Mezinárodními účetními standardy (IAS). Názor auditora má dostatečnou vypovídající schopnost pouze a jenom ve spojení s určitou úplnou účetní závěrkou, ke které se auditor vyjadřuje.

Cílem mé práce je provedení auditu se zaměřením na hmotný dlouhodobý majetek podle mezinárodních auditorských standardů na vybrané účetní jednotce, která nemá ze zákona povinnost auditu.

Diplomovou práci jsem rozčlenila do několika kapitol:

Nejdříve jsem ve stručnosti nastínila historické kořeny auditorské profese a uvedla jsem několik obecných definic auditu. V následující kapitole jsem vymezila funkce auditu. Dále jsem vymezila účetní audit v legislativě České republiky. Nutnost tohoto právního vymezení vyplývá především ze skutečnosti, že výsledky této činnosti jsou určeny zejména externím uživatelům. Právní normy jsem rozdělila na zákonné normy, auditorské směrnice a mezinárodní auditorské standardy (ISA). Následující kapitola pojednává o Etickém kodexu Komory auditorů České republiky. Tento etický kodex pro auditory a účetní znalce stanoví etické požadavky pro auditory. Další, neméně důležitá kapitola vymezuje vnitřní kontrolní systém podniku, který je tvořen politikou a postupy, které zavedl management proto, aby poskytoval přiměřenou jistotu, že bude dosaženo specifických cílů organizace. Sedmá kapitola obsahuje auditorské postupy při ověřování účetních výkazů, které auditor musí realizovat při ověřování účetní závěrky a výroční zprávy auditované účetní jednotky. Plán auditu dlouhodobého hmotného majetku je obsažen v osmé kapitole.



Poslední kapitola je rozdělena do několika částí a týká se přímo auditu dlouhodobého hmotného majetku, zde jsem aplikovala získané teoretické poznatky na existující firmě. Nejdříve je uvedena charakteristika firmy, následně je analyzován vnitřní kontrolní systém této firmy zaměřený na hmotný dlouhodobý majetek a poté jsem provedla audit hmotného dlouhodobého majetku, který obsahuje činnosti před uzavřením zakázky, činnosti související s poznáním zákazníka a činnosti s vlastním provedením auditu. Společnost nemá povinnost auditu ze zákona. Audit jsem provedla k 31. 12. 2008. Společníci firmy si nepřejí, abych uváděla jméno firmy, proto jsem firmu označila „Firma XYZ“.

## 2. Podstata auditu a jeho cíle

### 2.1. Historické kořeny auditorské profese

Obdobně jako v jiných společensko vědních disciplínách je možné i v ověřování záznamů o ekonomické aktivitě relativně vyčleněné části společnosti (podniku) najít souvislosti s dávno uplynulou minulostí. Traduje se, že například již staří egyptané vyžadovali, aby o daňových příjmech referovali dva nezávislí úředníci. Dále se udává, že již ve třetím století před naším letopočtem římscí vládci mívali ve zvyku určovat tzv. kvestory, kteří kontrolovali evidenci (účetnictví) ve všech provinciích. Z tohoto období patrně pochází slovo audit, byť v poněkud odlišném významu. Kvestoři byli povinni „účtovat“ před shromážděním, které se skládalo z posluchačů. A odtud audit odvozen z latinského slova *audire*, poslouchat. [KRÁLÍČEK, 1997]

#### **Definice pravdivého a věrného zobrazení pro auditora**

„Pravdivý a bezchybný“ názor na účetní závěrku znamená, že by auditor musel všechno v účetní jednotce zkontrolovat, aby se skutečně přesvědčil, že všechny chyby jsou odstraněny.

Nový názor na finanční audit byl přijat, když byla přijata definice „pravdivého a věrného zobrazení“, v době obrovského rozvoje výroby, začátku obrovského rozvoje informací. Nebylo již myslitelné, aby auditor zkontroloval všechno, aby všechno mohlo být po provedeném auditu bez chyby. Auditor musí předpokládat, že mu určité neodhalené nesprávnosti uniknou. Tuto předpokládanou výši nesprávností si musí být schopen naplánovat (tato částka se jmenuje plánovací hladina významnosti). Auditor se musí celý audit starat o to, aby nesprávnosti, které předpokládá v účetní závěrce, nepřekročily tuto plánovací hladinu významnosti. Samozřejmě je jeho cílem, aby těchto nesprávností bylo co nejméně a svými postupy se snaží, aby jich co nejvíce odstranil a tak splnil svůj cíl auditu „pravdivé a věrné zobrazení“. [FLORIÁN, 2001]

### **2.1.1. Vývoj auditorské profese v České republice**

V České republice je vznik auditorské profese spojen s transformací ekonomiky v osmdesátých a devadesátých letech. Počátek současného auditu se datuje rokem 1989, kdy byla vydána vyhláška FMF č. 63/89 Sb., o ověřovateli (auditorech) a jejich činnosti. Tato právní norma byla určena především pro ověřování účetních závěrek podniků se zahraniční majetkovou účastí. Dalším historickým vývojem norma velmi rychle zastarala a byla proto nahrazena zákonem č. 524/92 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky. Dne 14. 7. 2000 byla přijata parlamentem novela tohoto zákona pod číslem 254/2000 Sb., o auditorech a změně zákona č. 165/1998 Sb. [FLORIÁN, 2001]

## **2.2. Obecná definice auditu**

Existuje celá řada definic auditu, zde uvádím několik obecných definic auditu:

„Audit v obecném smyslu slova je prostředek, jímž jedna osoba ujišťuje druhou o kvalitě, podmínkách či stavu určité skutečnosti, kterou první osoba prozkoumala. Potřeba takového auditu vyplývá z nejistoty nebo pochybností druhé osoby o kvalitě, podmínkách či stavu předmětné skutečnosti a z nemožnosti tuto nejistotu nebo pochybnost odstranit vlastními silami.“[T. Lee: Company Auditing, Chapman and Hall, London, 1986]

Přes určitý význam, který tato definice pro pochopení podstaty auditu má, bude jistě nezbytné ji zpřesnit ve smyslu konkretizace „určité předmětné skutečnosti“. Při auditu tak, jak je obecně chápán, se „předmětnou skutečností“ rozumí účetní závěrka, účetnictví, jakožto její materiální základ a výroční zpráva, jakožto její derivát.

[KRÁLÍČEK, 1997]

„Nezávislé ověření a vyjádření názoru na účetní závěrku podniku jmenovaným auditorem na základě tohoto jmenování a ve shodě s příslušnými zákonnými předpisy.“ [Britská definice dle Auditing Practices Committee, J. Dunn, I. Gray, D. Walters: Auditing, ACCA, Bilance, Praha, 1993]

„Audit je systematický proces objektivního získávání a vyhodnocování důkazů, týkajících se informací o ekonomických činnostech a událostech, s cílem zjistit míru souladu mezi těmito informacemi a stanovenými kritérii a sdělit výsledky zainteresovaným zájemcům.“ [American Institute of Certified Public Accountants – uvedeno D. N. Ricchiute: Audit, Victoria Publishing, Praha, 1994]

Audit je „analýza, k níž přistupuje nezávislý externí znalec v podniku s cílem vyjádřit svůj podložený názor na přesnost a pravdivost rozvahy a výsledovky. Z ní pak přirozeně vyplyne ověření účetních informací“. [Raffegaue]

„Auditing je proces, pomocí něhož kompetentní a nezávislá osoba shromažďuje a vyhodnocuje poznatky o kvantifikovatelných informacích, týkajících se určité ekonomické entity za účelem stanovení a sdělení stupně souhlasnosti mezi kvantifikovatelnými informacemi a stanovenými kritérii.“ [A. A. Arens, J. K. Loebbecke: Auditing, an integrated approach, Prentice – Hall, 1988]

Z výše uvedených definic pak jednoznačně vyplývá i *základní cíl auditu*, kterým je zvýšení věrohodnosti účetních informací těch společností, které povinně zveřejňují účetní závěrky a výroční zprávy. Za *odvozený cíl auditu* je považováno jeho morální a preventivní působení proti vzniku chyb a podvodů, jeho poradenská a výchovná funkce. [FLORIÁN, 2001]

### **Poslání a smysl auditu**

Posláním a smyslem auditu je vyjádřit názor nezávislé, kvalifikované osoby na věrohodnost účetních výkazů zveřejněných vedením účetní jednotky. Auditor ověřuje, zda údaje v účetních výkazech věrně zobrazují stav majetku a závazků,

finanční situaci a výsledek hospodaření společnosti v souladu s pravidly předepsanými českými nebo jinými účetními předpisy, často s Mezinárodními účetními standardy (IAS/IFRS). Názor auditora má dostatečnou vypovídající schopnost pouze a jenom ve spojení s určitou úplnou účetní závěrkou, ke které se auditor vyjadřuje. Názor auditora vytržený ze souvislosti s konkrétní účetní závěrkou je zmatečný. [KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY]

### 3. Funkce auditu

V praxi velmi často dochází k základním nedorozuměním, co je a co není funkcí auditu. Dle získaných zkušeností je nejen nutné vymezit, co je funkcí auditu, ale i explicitně vyjmenovat, co funkcí auditu není.

#### **Funkcí auditu je:**

- zhodnocení dodržování účetních předpisů,
- poskytnout „pravdivý a objektivní“ pohled na finanční hospodaření organizace,
- prověření záznamů,
- poradenská a výchovná.

#### **Funkcí auditu především není:**

- potvrzovat správnost účetnictví,
- potvrzovat dodržování veškerých právních norem účetní jednotkou,
- zjišťovat podvody,
- potvrzovat správnost daňového přiznání.

Pro laickou a mnohdy i odbornou veřejnost je „zcela nepochopitelné“, že audit nepotvrzuje správnost účetnictví. Je tomu tak přesto, že k obsahovému posunu od „pravdivý a bezchybný“ k „pravdivý a věrný“ došlo před více než 50 lety.

Veřejnost naopak od auditu očekává, že jí zajistí:

- spolehlivá finanční data,
- prevenci podvodů a chyb,
- produktivní a účinný management,
- správnou evidenci,
- finanční stabilitu.

Cíle a funkce auditu je třeba chápat i v kontextu širších souvislostí s účetním, ekonomickým, ale i sociálním okolím. Audit je pak možno považovat za součást sociální (společenské) kontroly v rámci systému rozdělování společenského bohatství.

Výrazně přispívá k zajišťování kontroly poskytovatelů kapitálu (investorů) nad správci kapitálu (manažery).

Význam auditu závisí na charakteru ekonomického, resp. investičního prostředí. Obecně se uvádějí dva krajní modely tohoto prostředí. Prvním z nich je anglosaský, založený na rozptýleném vlastnictví kapitálu, resp. pasivní úloze investorů při správě a řízení společností, kdy investoři nejsou zastoupeni v řídicích orgánech společnosti. V tomto případě se musí při hodnocení výsledků společnosti a tím i výsledků práce managementu do značné míry spoléhat na údaje z účetnictví. Účetní výkazy jsou zpracovány managementem. Zde je pak nezastupitelné místo pro nezávislý subjekt (auditora), který podpoří věrohodnost výkazů. Navíc financování společností je zajišťováno prostřednictvím kapitálových trhů, které rovněž potřebují spolehlivé informace o společnostech. V rámci tohoto přístupu se klade velký důraz na finanční výkaznictví a audit, které zajišťují informace a jejich spolehlivost pro investory a kapitálové trhy. Určitým nedostatkem tohoto přístupu je hodnocení managementu v závislosti na různých oceněních společnosti na kapitálových trzích, což zpravidla vede management k preferování krátkodobých hledisek při řízení. Ta se mohou bezprostředně promítnout do ocenění společnosti kapitálovým trhem.

Druhým modelem je model kontinentální, reprezentovaný především Německem, částečně Francií. Zde jsou společnosti financovány především finančními institucemi, které jako rozhodující vlastníci jsou zastoupeny v řídicích orgánech společností a mají přístup k interním informacím. Úloha kapitálového trhu při financování společností není velká. Vlastníci, resp. poskytovatelé kapitálu nemusí spoléhat na údaje z finančního účetnictví. Účetnictví je koncipováno do značné míry pro daňové účely, následně i audit se soustřeďuje spíše na formální a právní aspekty účetnictví. [KRÁLÍČEK, 1997]

## 4. Účetní audit v legislativě ČR

Nutnost právního vymezení auditorské činnosti vyplývá především ze skutečnosti, že výsledky této činnosti jsou určeny zejména externím uživatelům.

Právní normy, které tvoří základní legislativní rámec pro výkon auditu v České republice, je možné rozdělit do následujících oblastí:

### 1) Zákonné normy

a) Normy, které stanovují povinnost ověřovat účetní závěrku obchodních společností a družstev:

- Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů,
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

b) Norma, která upravuje vlastní provádění auditu:

- Zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

### 2) Auditorské směrnice

### 3) Mezinárodní auditorské standardy (ISA)

[FLORIÁN, 2001]

## 4.1. Zákonné normy

### 4.1.1. Obchodní zákoník a zákon o účetnictví

Povinnost ověřovat účetní závěrku stanovuje pro obchodní společnosti a družstva § 39 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů:

„Obchodní společnosti a družstva musí mít účetní závěrku i výroční zprávu ověřenu auditorem podle tohoto zákona nebo podle zvláštního právního předpisu.“

Zvláštním právním předpisem se v tomto případě rozumí právě zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Ve vztahu k auditu dále obchodní zákoník



ve stejném paragrafu uvádí, že „podnikatel je povinen připravit a poskytnout auditorovi všechny účetní záznamy a vysvětlení potřebná k ověřování. Náklady spojené s auditorskou činností hradí podnikatel, jehož účetní závěrka se ověřuje.“

A dále se v § 40 tohoto zákona uvádí, že „Obchodní společnosti a družstva zveřejňují účetní závěrky i výroční zprávy způsobem podle tohoto zákona a podle zvláštního právního předpisu.“

V zákoně o účetnictví v § 20 je stanovena povinnost ověřování účetní závěrky auditorem. Pokud tento zákon nestanoví jinak, řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku jsou povinny mít ověřenu auditorem tyto účetní jednotky:

- a) akciové společnosti, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za něž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jedno ze tří uvedených kritérií:
  1. aktiva celkem více než 40 000 000 Kč; aktivy celkem se rozumí úhrn zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o opravné položky, rezervy a odpisy majetku,
  2. roční úhrn čistého obratu více než 80 000 000 Kč; ročním úhrnem čistého obratu se pro účely tohoto zákona rozumí výše výnosů snížená o prodejní slevy a dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobená dvanácti,
  3. průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50, zjištěný způsobem stanoveným na základě zvláštního právního předpisu,
- b) ostatní obchodní společnosti a družstva, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za něž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň dvou ze tří uvedených kritérií; v případě družstva se zaměstnancem rozumí i pracovní vztah člena k družstvu,
- c) zahraniční osoby, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů,
- d) účetní jednotky podle § 1 odst. 2 písm. d) až h) za podmínek podle písmene b),

fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku, ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty, včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obratu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku, ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí, dále ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity podle zvláštního právního předpisu, pokud alespoň jeden z účastníků tohoto sdružení je osobou uvedenou v tomto bodě nebo ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis, za podmínek bodu c),

e) účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis.

Výše uvedené účetní jednotky nejsou povinny mít auditorem ověřenou účetní závěrku:

- a) sestavenou v průběhu konkursu, a to po dobu nepřetržitě po sobě jdoucích 36 kalendářních měsíců, počínaje prvním dnem kalendářního měsíce následujícího po dni, kterým nastaly účinky prohlášení konkursu, pokud o jejím ověření auditorem nerozhodne věřitelský výbor,
- b) sestavenou ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky schválení reorganizačního plánu, pokud o jejím ověření auditorem nerozhodne věřitelský výbor,
- c) pokud došlo ke zrušení konkursu z důvodu, že majetek dlužníka je pro uspokojení věřitelů zcela nepostačující,
- d) pokud tak stanoví zvláštní právní předpis. [ZÁKON O ÚČETNICTVÍ, 2009]

Dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, § 40:

„Daňové přiznání nebo hlášení se podává nejpozději do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Jedná-li se o poplatníka, který má povinnost na základě zákona mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo jehož přiznání zpracovává a předkládá daňový poradce, podává se daňové přiznání nejpozději do šesti měsíců po uplynutí zdaňovacího období. To platí jen, je-li příslušná plná moc k zastupování podána správci daně před uplynutím neprodloužené lhůty. Pokud v prodloužené lhůtě daňový poradce

zemře nebo zanikne a přiznání v prodloužené lhůtě podá daňový subjekt sám, je lhůta zachována.

## **4.1.2. Zákon o auditorech**

Zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb.:

Tento zákon upravuje postavení a činnost auditorů, auditorských společností, asistentů auditora, podmínky, za nichž mohou být poskytovány auditorské služby, a vznik, postavení a působnost Komory auditorů České republiky (dále jen „Komora“).

Auditorskými službami se rozumí

- a) ověřování účetních závěrek nebo konsolidovaných účetních závěrek a výročních zpráv nebo konsolidovaných výročních zpráv (dále jen „audit“),
- b) ověřování dalších skutečností podle zvláštních právních předpisů,
- c) ověřování jiných ekonomických informací v rozsahu stanoveném smlouvou.

Auditorské služby je oprávněn poskytovat auditor a auditorská společnost.

Auditorem je ten, kdo je zapsán v seznamu auditorů vedeném Komorou.

Auditorskou společností je obchodní společnost, která je zapsána v seznamu auditorských společností vedeném Komorou. Jménem auditorské společnosti mohou auditorské služby poskytovat pouze auditoři.

Auditor je při poskytování auditorských služeb nezávislý, je vázán pouze právními předpisy. Auditor je rovněž povinen dodržovat auditorské směrnice a profesní předpisy vydané Komorou.

### **Podmínky pro zapsání auditora do seznamu auditorů**

Komora zapíše na žádost do seznamu auditorů toho, kdo

- a) získal vysokoškolské vzdělání v rámci magisterského studijního programu,
- b) je plně způsobilý k právním úkolům,
- c) je bezúhonný,
- d) pracoval po dobu alespoň 3 let jako asistent auditora,
- e) není v pracovním poměru nebo v obdobném poměru, s výjimkou pracovního poměru vysokoškolského učitele nebo pracovního poměru u auditora nebo u auditorské společnosti,

- f) nevykonává činnost neslučitelnou s poskytováním auditorských služeb (§ 18),
- g) složil auditorskou zkoušku,
- h) nebyl vyškrtnut ze seznamu auditorů v souvislosti s uložením kárného opatření nebo uplynula doba 3 let ode dne vyškrtnutí auditora nebo auditorské společnosti z příslušného seznamu,
- i) uhradil poplatek ve výši stanovené Komorou nepřevyšující částku 5 000 Kč.

Do seznamu auditorů zapíše Komora také toho, kdo splňuje výše uvedené podmínky b), c), e), f), h) a i), prokáže-li, že je oprávněn poskytovat auditorské služby ve státě, s nímž Česká republika uzavřela mezinárodní smlouvu, která ji zavazuje zajistit auditorům tohoto státu přístup k poskytování auditorských služeb, a složil auditorskou rozdílovou zkoušku.

### **Podmínky pro zapsání auditorské společnosti do seznamu auditorských společností**

Komora zapíše na žádost do seznamu auditorských společností obchodní společnost,

- a) ve které náleží více než 50 % hlasovacích práv auditorům oprávněným vykonávat auditorské služby; jde-li o akciovou společnost, musí být základní kapitál společnosti tvořen akciemi vydanými na jméno, přičemž majiteli více než 50 % těchto akcií musí být auditoři oprávnění vykonávat auditorské služby,
- b) která má ve statutárním a dozorčím orgánu více než padesátiprocentní zastoupení auditorů oprávněných vykonávat auditorské služby; je-li statutární nebo dozorčí orgán tvořen jednou osobou, musí jí být auditor oprávněný vykonávat auditorské služby; je-li tvořen dvěma fyzickými osobami, musí být jednou z nich auditor oprávněný vykonávat auditorské služby, a
- c) která uhradila poplatek ve výši stanovené Komorou nepřevyšující částku 20 000 Kč.

### **Práva a povinnosti auditorů a auditorských společností**

Auditor je povinen při poskytování auditorských služeb jednat čestně a svědomitě, dodržovat auditorské směrnice a profesní předpisy, zejména etický kodex.

Auditor není oprávněn nařizovat změny a opravy údajů vykázaných účetní jednotkou.

Při provádění auditu je auditor povinen ověřit, zda

- a) informace uvedené v účetní závěrce nebo v konsolidované účetní závěrce podávají věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situaci účetní jednotky,
- b) výroční zpráva je v souladu s účetní závěrkou nebo konsolidovaná výroční zpráva je v souladu s konsolidovanou účetní závěrkou.

Součástí zprávy o auditu je výrok, který vyjadřuje názor, ke kterému auditor dospěl při ověřování, včetně jeho odůvodnění, a názor na finanční situaci účetní jednotky; názor vychází i z poznatků získaných při ověření významných účetních případů nebo skutečností, které nastaly v období od sestavení účetní závěrky nebo od sestavení konsolidované účetní závěrky do data zpracování zprávy o auditu.

O průběhu auditu vede auditor nebo auditorská společnost spis, ve kterém jsou zaznamenány všechny významné skutečnosti zjištěné při této činnosti. Součástí spisu je smlouva o provedení auditu, plán a program auditu, zpráva o auditu, účetní závěrka nebo konsolidovaná účetní závěrka, výroční zpráva nebo konsolidovaná výroční zpráva a další doklady dokumentující průběh auditu. Spis se archivuje 10 let ode dne splnění smlouvy. Právo nahlížet do spisu mají pouze osoby oprávněné vykonávat z pověření Komory dohled nad řádným výkonem auditorských služeb, soud a dále orgány činné v trestním řízení, týká-li se trestní řízení auditora.

Auditor je povinen, pokud tento zákon nestanoví jinak, zachovat mlčenlivost o všech skutečnostech týkajících se účetní jednotky, o nichž se dozvěděl v souvislosti s poskytováním auditorských služeb; tato povinnost se vztahuje i na osoby pověřené Komorou výkonem dohledu, zaměstnance, společníky, akcionáře i členy orgánů auditorské společnosti nebo auditora. Dotčené osoby může zprostit mlčenlivosti pouze účetní jednotka. Tím není dotčena povinnost zachovávat mlčenlivost stanovená zvláštními právními předpisy. Povinnost zachovat mlčenlivost trvá i po vyškrtnutí ze seznamu auditorů nebo ze seznamu auditorských společností.

Auditor má právo, aby mu účetní jednotka poskytla veškeré jím požadované doklady a jiné písemnosti, dále informace a vysvětlení potřebná k řádnému poskytnutí auditorských služeb. Auditor je oprávněn být přítomen při inventarizaci majetku a závazků účetní jednotky, popřípadě si vyžádat provedení inventarizace v oblasti, ve které zjistil nedostatky. Je oprávněn si vyžádat písemné pověření o přístupu

k informacím vedeným o účetní jednotce u bank. Účetní jednotka je povinna požadavkům auditora vyhovět.

Auditor a auditorská společnost odpovídají za škodu, která byla způsobena v souvislosti s poskytováním auditorských služeb. Musí být pojištěni pro případ odpovědnosti za škodu způsobenou v souvislosti s poskytováním auditorských služeb tak, aby výše pojistných částech byla úměrná možným škodám, které lze v rozumné míře předpokládat.

Auditor nebo auditorská společnost nesmějí vykonávat podnikatelskou činnost, nestanoví-li tento zákon jinak.

Překážkou poskytování auditorských služeb auditorem nebo auditorskou společností nejsou tyto činnosti:

- a) správa vlastního majetku,
- b) členství v dozorčím orgánu účetní jednotky,
- c) vědecká, pedagogická, publicistická, literární nebo umělecká činnost,
- d) vedení účetnictví nebo provozování ekonomické, poradenské a organizační činnosti podle zvláštního právního předpisu,
- e) daňové poradenství podle zvláštního právního předpisu,
- f) správce konkurzní podstaty, likvidátor nebo nucený správce podle zvláštních právních předpisů,
- g) znalec pro ekonomické obory podle zvláštního právního předpisu.

Auditor nesmí poskytovat auditorské služby účetní jednotce, jestliže

- a) je jejím společníkem, členem, statutárním orgánem, členem jejího statutárního orgánu nebo dozorčího orgánu nebo je-li osobou blízkou osobě, která je ve vztahu k účetní jednotce jejím společníkem, členem, statutárním orgánem, členem jejího statutárního orgánu nebo dozorčího orgánu, popřípadě má v této účetní jednotce postavení, jež by mohlo ovlivnit nezávislost auditora,
- b) je u této účetní jednotky správcem konkurzní podstaty, vyrovnacím správcem, likvidátorem, nuceným správcem nebo správcem majetku,
- c) vede sám nebo osoba jemu blízká účetnictví této účetní jednotky, sestavuje její účetní závěrku nebo zpracovává její daňové přiznání,

- d) má u ní za posledních 5 let příjem za poskytování auditorských služeb vyšší než jednu polovinu svého celkového příjmu za těchto 5 let.

Auditorská společnost nesmí poskytovat auditorské služby účetní jednotce, jestliže

- a) je jejím společníkem,
- b) vede účetnictví této účetní jednotky, sestavuje její účetní závěrku nebo zpracovává její daňové přiznání,
- c) má u ní za posledních 5 let příjem za poskytování auditorských služeb vyšší než jednu polovinu svého celkového příjmu za těchto 5 let,
- d) je ve vztahu k účetní jednotce osobou ovládající podle zvláštního právního předpisu,
- e) je u této účetní jednotky správcem konkurzní podstaty nebo likvidátorem.

Auditor nebo auditorská společnost, kteří zaměstnávají asistenta auditora, jsou povinni vytvářet takové pracovní podmínky, které asistentovi auditora umožní řádnou přípravu na povolání auditora. Asistentovi auditora musí být zejména umožněna účast na odborných školeních, řádná příprava na auditorskou zkoušku, jakož i účast u auditorské zkoušky. [ZÁKON O AUDITORECH, 2000]

### **4.1.3. Další zákonné normy**

#### Zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon

Trestní odpovědnost auditora souvisí dle názoru auditora především s § 125 a § 129 Trestního zákona.

Dle tohoto zákona se v § 125 uvádí, že „kdo nevede účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady sloužící k přehledu o stavu hospodaření a majetku nebo k jejich kontrole, ač je k tomu podle zákona povinen, nebo kdo v takových účetních knihách, zápisech nebo jiných dokladech uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslující údaje, nebo kdo takové účetní knihy, zápisy nebo jiné doklady zničí, poškodí, učiní neupotřebitelnými nebo zatají a ohrozí tak majetková práva jiného nebo včasné a řádné vyměření daně, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti nebo peněžitým trestem.“

Trestní zákon ve stejném paragrafu uvádí, že „stejně bude potrestán, kdo uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje v podkladech sloužících pro zápis do obchodního rejstříku anebo v takových podkladech zamlčí podstatné skutečnosti, nebo kdo v podkladech sloužících pro vypracování znaleckého posudku, který se přikládá k návrhu na zápis do obchodního rejstříku, uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje nebo v takových podkladech zamlčí podstatné údaje, anebo kdo jiného ohrozí nebo omezí na právech tím, že bez zbytečného odkladu nepodá návrh na zápis zákonem stanoveného údaje do obchodního rejstříku nebo neuloží listinu do sbírky listin, ač je k tomu podle zákona nebo smlouvy povinen.“

Na účetní závěrku navazuje zpráva auditora jako jeden z dokumentů, který by měl sloužit k přehledu o stavu majetku, závazků a finančním hospodaření účetní jednotky. V případě, že účetní závěrka nepodává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situaci účetní jednotky a auditor na to patřičným způsobem ve své zprávě nereaguje, může se dopustit trestného činu podle výše uvedeného paragrafu. Předpokladem je *úmysl*, auditor musí s daným subjektem při zkreslování údajů spolupracovat. Pokud auditor konkrétní skutečnosti nedostatečně zhodnotí nebo posoudí, nemělo by to být předmětem trestního stíhání.

Neuložení účetní závěrky do sbírky listin může být trestným činem. Proto by měl auditor kontrolovat i uložení účetní závěrky do sbírky listin a v případě, že účetní jednotka závěrku předepsaným způsobem do sbírky listin neukládá, reagovat na tuto skutečnost ve své zprávě.

A dále se v § 129 tohoto zákona uvádí, že „kdo jménem banky nebo jiné právnické osoby oprávněné k provozování finanční činnosti podle zvláštního zákona nebo jako auditor vystaví jinému nepravdivé potvrzení o jeho finanční situaci nebo majetkových poměrech, bude potrestán odnětím svobody až na dvě léta nebo zákazem činnosti nebo peněžitým trestem.“ [TRESTNÍ ZÁKON, 2008]



Zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu

Tento zákon zpracovává příslušné předpisy Evropských společenství, zároveň navazuje na přímo použitelné předpisy Evropských společenství a upravuje některá opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, některá práva a povinnosti fyzických a právnických osob při uplatňování opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, a to za účelem zabránění zneužívání finančního systému k legalizaci výnosů z trestné činnosti a k financování terorismu a vytvoření podmínek pro odhalování takového jednání.

Auditor, daňový poradce a účetní jsou osobou povinnou podle § 2 odst. e) tohoto zákona.

Podezřelým obchodem se pro účely tohoto zákona rozumí obchod uskutečněný za okolností vyvolávajících podezření ze snahy o legalizaci výnosů z trestné činnosti nebo podezření, že v obchodu užitě prostředky jsou určeny k financování terorismu, anebo jiná skutečnost, která by mohla takovému podezření nasvědčovat, a to pokud například klient provádí výběry nebo převody na jiné účty bezprostředně po hotovostních vkladech, během jednoho dne nebo ve dnech bezprostředně následujících uskuteční klient nápadně více peněžních operací, než je pro jeho činnost obvyklé, počet účtů zřizovaných klientem je ve zjevném nepoměru k předmětu jeho podnikatelské činnosti nebo jeho majetkovým poměrům, klient provádí převody majetku, které zjevně nemají ekonomický důvod, prostředky, s nimiž klient nakládá, zjevně neodpovídají povaze nebo rozsahu jeho podnikatelské činnosti nebo jeho majetkovým poměrům, účet je využíván v rozporu s účelem, pro který byl zřízen, klient vykonává činnosti, které mohou napomáhat zastření jeho totožnosti nebo zastření totožnosti skutečného majitele,

- a) klientem nebo skutečným majitelem je osoba ze státu, který nedostatečně nebo vůbec neuplatňuje opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, nebo
- b) povinná osoba má pochybnosti o pravdivosti získaných identifikačních údajů o klientovi.

*Podezřelým je obchod vždy, pokud*

- a) klientem nebo skutečným majitelem je osoba, vůči níž Česká republika uplatňuje sankce podle zákona o provádění mezinárodních sankcí, nebo
- b) předmětem obchodu je nebo má být zboží nebo služby, vůči nimž Česká republika uplatňuje sankce podle zákona o provádění mezinárodních sankcí, nebo
- c) klient se odmítá podrobit kontrole nebo odmítá uvést identifikační údaje osoby, za kterou jedná.

Výše uvedené podezřelé obchody bude auditor hlásit neprodleně na příslušnou organizační složku ministerstva financí.

Z pohledu auditora je pro jeho činnost tento zákon velmi důležitý. Pro tento zákon jednoznačně platí prolomení mlčenlivosti auditora a auditor by tedy měl podle tohoto zákona vždy hlásit podezřelý obchod.

Audit účetní závěrky není primárně zaměřen na odhalování legalizace výnosů z trestné činnosti a problematiku legalizace výnosů z trestné činnosti auditor posuzuje zejména při analýze rizik, která se zakázkou souvisí. Tato analýza zpravidla předchází uzavření smlouvy.

Auditor se v rámci auditu zabývá jen podvody (úmyslnými činy za účelem získání neoprávněné nebo protiprávní výhody), které vedou k významnému zkreslení účetní závěrky. [ZÁKON O NĚKTERÝCH OPATŘENÍCH PROTI LEGALIZACI VÝNOSU Z TRESTNÉ ČINNOSTI A FINANCOVÁNÍ TERORISMU, 2008]

## **4.2. Auditorské směrnice**

### **Platnost/účinnost auditorských směrnic Komory auditorů ČR**

Auditorské směrnice číslo 1-27 a číslo 54 jsou platné, avšak přestaly být účinné pro audity účetních závěrek účetních období počínajících 1. 1. 2005 a později, resp. pro ověřování zpráv o propojených osobách za rok 2005. Z rozhodnutí Rady byly nahrazeny mezinárodními auditorskými standardy a jejich aplikačními doložkami.

Auditorské směrnice číslo 51 a 52 (novela k 1. 1. 2006) jsou platné i účinné.

Účinnost auditorské směrnice číslo 55 byla ukončena k 31. 10. 2006.

[KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY]

*Přehled auditorských směrnic uvádím v příloze č. 1.*

Vzhledem k nutné obecnosti auditorských směrnic, nemohou tyto standardy prakticky splňovat veškeré potřeby auditora. Z toho důvodu si vyspělé auditorské firmy vypracovaly a stále doplňují a aktualizují rozsáhlé a velmi podrobné vlastní metodické manuály. Je-li podle těchto manuálů důsledně postupováno, zaručují jednak žádoucí rozsah a hloubku auditorských prací, jednak srovnatelnost výsledků všech auditů, které příslušná auditorská firma provedla v daném období ve všech účetních jednotkách, účtujících podle shodných účetních postupů. [FLORIÁN, 2001]

### **4.3. Mezinárodní auditorské standardy (ISA)**

*Při zpracování této kapitoly jsem vycházela z podkladů, které jsem získala v rámci studia předmětu účetní auditing:*

V předchozím období se postupovalo podle českých auditorských směrnic, které byly připraveny na základě mezinárodních auditorských standardů vydávaných Mezinárodní federací účetních (International Federation of Accountants – IFAC).

V současné době jsou tyto české standardy již nahrazeny mezinárodními s tím, že k některým byly vypracovány ještě tzv. aplikační doložky.

Auditoři, kteří prováděli audit účetních závěrek sestavených za účetní období začínající 1. 1. 2005 a později, se museli povinně řídit mezinárodními auditorskými standardy ISA (International Standards on Auditing). Komora auditorů České republiky, která má zákonem stanovenou povinnost vydávat auditorské směrnice jako závazné profesní předpisy, zároveň doporučila auditorům postupovat podle ISA již při auditech účetních závěrek za rok 2004.

O aplikaci mezinárodních auditorských standardů, které nahradí české auditorské směrnice, rozhodla rada Komory auditorů ČR s ohledem na doporučení Mezinárodní

federace účetních IFAC. Povinnou aplikaci ISA obsahuje též projednávaný návrh nové 8. směrnice Evropské unie o statutárním auditu. Cílem je přispět k mezinárodní srovnatelnosti a zvýšení důvěryhodnosti a kvality auditu a auditorských zpráv o ověření účetních závěrek sestavených v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) i s českými účetními předpisy.

Pro poskytování auditorských služeb jiných než audit účetní závěrky je závazný termín pro povinnou aplikaci mezinárodních standardů 1. 1. 2006, přičemž Komora auditorů ČR doporučovala i v těchto případech dřívější uplatnění.

Mezinárodní auditorské standardy ISA vydává Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (International Audit and Assurance Standards Board – IAASB), což je orgán Mezinárodní federace účetních IFAC. Komora auditorů ČR připravila úplný český překlad těchto standardů.

Aplikační doložku mezinárodního auditorského standardu vydává Komora auditorů České republiky za účelem upřesnění aplikace Mezinárodních auditorských standardů v auditorské praxi v podmínkách legislativy České republiky.

Národní aplikační doložka se používá:

- v případě, že není možné aplikovat všechny požadavky konkrétního standardu, výjimku ze závazné aplikace konkrétních odstavců standardu,
- v případě, že legislativa České republiky stanovuje požadavky nad rámec standardu, doplnění standardu tak, aby auditorská praxe vyhovovala požadavkům české legislativy.

Aplikační doložku je vždy třeba chápat v kontextu mezinárodního standardu, ke kterému je zpracována.

*Přehled mezinárodních standardů, které nahrazují standardy české uvádím v příloze č. 2.*

## **5. Etický kodex Komory auditorů ČR**

### **5.1. Profesionální etika**

Pojem „etika“ se odvozuje od řeckého slova „ethos“, které v původním významu znamená „obvyklé místo pobytu“ a místo, v němž se bydlí a v němž je člověk zdomácněn. Z toho lze odvodit abstraktní užití slova „ethos“ ve smyslu „zvyku“, „obyčeje“, „tradicie“ a nakonec „mravů“. Tak se tedy od počátku pojí s pojmem „ethos“ význam odkazující na mravní chování, jež se řídí podle toho, co se ve vlastním okruhu bydlení a života stalo obyčejem, tradicí a konvencí, normou, případně zákonem. Profesionální etika v jednotlivých oblastech lidské činnosti je určitou „podmnožinou“ etiky obecné.

Etické chování auditora je vždy chováním vůči veřejnosti, vůči klientovi a vůči kolegům. [KRÁLÍČEK, 1997]

Problematikou profesní etiky se zabývá i Komora auditorů České republiky, konkretizaci etických zásad při výkonu činnosti auditora pak obsahuje Etický kodex Komory auditorů České republiky. Etický kodex byl schválen XVI. sněmem Komory auditorů ČR dne 27. listopadu 2006 a nabývá účinnost dnem 1. ledna 2007.

[FLORIÁN, 2001]

### **5.2. Etický kodex Komory auditorů ČR**

Rada mezinárodní federace účetních (IFAC) ustanovila Radu pro etické standardy účetních, jejímž cílem je vytvářet a vydávat ve své kompetenci vysoce kvalitní etické standardy a další stanoviska k využití auditory celosvětově. Tento Etický kodex pro auditory a účetní znalce stanoví etické požadavky pro auditory.

Význačným znakem účetní profese je převzetí odpovědnosti jednat ve veřejném zájmu. Proto ani odpovědností auditora není pouze uspokojování potřeb individuálního klienta

nebo zaměstnavatele. Tím, že jedná ve veřejném zájmu, musí auditor splňovat a dodržovat etické požadavky tohoto Kodexu.

Kodex je tvořen 3 částmi. Část A uvádí základní principy etického chování pro auditora/účetního znalce a stanoví koncepční rámec k použití základních etických principů. Od auditora se vyžaduje používání koncepčního rámce při identifikaci hrozeb ohrožujících dodržování základních principů, vyhodnocení významnosti těchto hrozeb a v případě, že jsou tyto hrozby vyhodnoceny jinak než zcela zřejmě nevýznamné přijetí opatření k jejich eliminaci na takovou úroveň, aby dodržování základních principů nebylo ohroženo.

Části B a C ukazují, jakým způsobem použít koncepční rámec ve specifických situacích. Poskytují příklady zabezpečovacích prvků, které lze přijímat s cílem eliminovat existující hrozby a zajistit dodržování základních principů. Poskytují také příklady situací, kdy nelze přijmout opatření k eliminaci hrozeb a následně je nutné se aktivitám nebo vztahům vytvářejícím takové hrozby vyhnout. Část B se týká auditorů, část C se týká účetních znalců. Za určitých okolností mohou též auditoři shledat postupy uvedené v části C jako relevantní.

### **Část A: Obecná platnost kodexu**

Skládá se ze 6 článků:

- 1) Úvod a základní principy
- 2) Bezúhonnost
- 3) Objektivita
- 4) Odborná způsobilost a řádná péče
- 5) Důvěrný charakter informací
- 6) Profesionální jednání

### **Základní principy**

Auditor/účetní znalec je povinen dodržovat následující základní principy:

- a. *Bezúhonnost* - Auditor /účetní znalec musí být upřímný a čestný ve všech odborných a obchodních vztazích.

- b. *Objektivita* – Auditor/účetní znalec nesmí dovolit, aby předsudky, zaujatost nebo střet zájmů převážily nad profesním a odborným uvažováním.
- c. *Odborná způsobilost a řádná péče* – Auditor/účetní znalec je povinen své odborné znalosti a dovednosti neustále udržovat na úrovni potřebné k tomu, aby klientovi nebo zaměstnavateli mohl poskytovat vysoce kvalifikované odborné služby s uplatněním nejnovějších poznatků v účetní praxi, legislativě a technických postupech. Auditor/účetní znalec musí při poskytování odborných služeb postupovat odpovědně a v souladu s technickými a profesními standardy.
- d. *Důvěrný charakter informací* – Auditor/účetní znalec musí zachovávat mlčenlivost o informacích získaných při poskytování odborných služeb a žádné takové informace nesmí používat ani nikomu sdělit, jestliže k tomu nemá náležité konkrétní oprávnění nebo jestliže k tomu nemá právo či povinnost podle zákona nebo podle profesních předpisů. Důvěrná informace získaná při poskytování odborných služeb a v rámci profesního jednání nesmí být použita pro osobní užitek auditora/účetního znalce nebo třetí strany.
- e. *Profesionální jednání* – Auditor/účetní znalec musí dodržovat příslušné zákony a principy a musí se vyhnout jakémukoliv jednání, které diskredituje profesi.

## **Část B: Auditoři**

Skládá se z 10 článků:

- 1) Úvod
- 2) Získávání zakázek
- 3) Konflikty zájmů
- 4) Stanoviska dalších stran
- 5) Honoráře a ostatní způsoby odměňování
- 6) Propagace služeb
- 7) Dary a pohostinnost
- 8) Správa clientských aktiv
- 9) Objektivita při poskytování všech služeb
- 10) Nezávislost při ověřování

Auditor se nesmí účastnit žádných podnikatelských aktivit nebo přijímat zaměstnání, které ohrožují nebo mohou ohrozit bezúhonnost, objektivitu a dobrou pověst profese a ve svých důsledcích jsou neslučitelné s poskytováním odborných služeb.

### **Část C: Účetní znalci**

Skládá se ze 6 částí:

- 1) Úvod
- 2) Možné konflikty
- 3) Příprava a vykazování informací
- 4) Zajištění potřebné kvalifikace
- 5) Finační podíly
- 6) Stimuly a přesvědčování

[KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY]



## 6. Vnitřní kontrolní systém podniku

Vnitřní kontrolní systém podniku je tvořen politikou a postupy, které zavedl management proto, aby poskytovaly přiměřenou jistotu, že bude dosaženo specifických cílů organizace. Při každém auditu finančních výkazů hodnotí auditor vnitřní kontrolní systém. Zodpovědnost za zavedení a dodržování vnitřního kontrolního systému má management, nikoliv auditor.

### **Přiměřená jistota**

I ten nejpečlivěji navržený vnitřní kontrolní systém nemůže zajistit, že dojde k naplnění cílů organizace. Auditor tak může očekávat, že vnitřní kontrolní systém poskytne přiměřenou, nikoliv absolutní jistotu o splnění cílů. Pojem přiměřená jistota bere v úvahu to, že výhody (například snížené riziko krádeží ze strany zaměstnanců), které má přinést politika nebo postupy, nemusí převýšit náklady na jejich zavedení. Tyto vztahy mezi náklady a výhodami musí při navrhování, zavádění a sledování systému posuzovat management a měl by se s nimi seznámit i auditor při hodnocení účinnosti systému. [RICCHIUTE, 1992]

Vnitřní kontrolní systém je soubor opatření účetní jednotky, která zabraňují vzniku nesprávností a to jak neúmyslných tak úmyslných.

Vnitřní kontrolní systém jsou všechna opatření, která slouží k ujištění vedení společnosti, že systém funguje tak, jak má.

Význam vnitřní kontroly je v zabránění podvodům ze strany zaměstnanců, v odpovědnosti, v politice a organizačních procedurách společnosti, které slouží k zajištění cílů organizace.

Jde o souhrn opatření v účetní jednotce, jejichž úkolem je ve vzájemné návaznosti kontrola účetní jednotky. Důležitým nástrojem kontroly jsou všechny obory podnikové informační kontroly a to účetnictví, operativní evidence, kalkulace i rozpočetnictví.

Do vnitřního kontrolního systému patří také činnost dozorčí rady v akciové společnosti, kontrolní komise v družstvech i např. kontrola, kterou provádí vnitřní kontrolní útvar.

Významným a nezastupitelným nástrojem vnitřního kontrolního systému jsou také inventarizace majetku a závazků.

K nástrojům kontroly patří všeobecná ekonomická opatření. Zvláště přísná musí být kontrolní opatření v účetnictví. Ze zákona o účetnictví, postupů účtování k účtové osnově pro podnikatele, daňových zákonů, obecně platných předpisů a platných zásad vedení účetnictví vyplývá pro účetní jednotku povinnost vytvářet vnitřní předpisy – vnitropodnikové normy. Na základě vnitropodnikových norem platných v účetnictví, by pak účetní systém měl zajišťovat řádný sběr a třídění průkazných účetních informací pro řízení účetní jednotky, ochranu jejího majetku, sestavení účetní závěrky a dodržování právních norem. [FLORIÁN, 2001]

Mezinárodní auditorský standard *ISA 315 „Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti“* je nutné chápat v kontextu Předmluvy k mezinárodním standardům pro řízení kvality, audit, prověrky a pro ostatní ověřovací a související služby, která stanoví pravidla a rozsah použití mezinárodních auditorských standardů.

Účelem tohoto mezinárodního auditorského standardu (ISA) je stanovit normy a poskytnout vodítka pro pochopení účetní jednotky a jejího prostředí, jehož součástí je i vnitřní kontrolní systém, a pro vyhodnocení rizik vzniku významné nesprávnosti při auditu účetní závěrky.

Auditor se musí v dostatečné míře seznámit s účetní jednotkou a jejím prostředím, včetně její vnitřní kontroly tak, aby byl schopen identifikovat a vyhodnotit rizika významného zkreslení účetní závěrky, ať již z důvodu podvodu nebo chyby, a navrhnout a provést další auditorské postupy.

Požadavky tohoto standardu jsou následující:

- *Postupy vyhodnocení rizik a zdroje informací o účetní jednotce a jejím prostředí, včetně její vnitřní kontroly.* Tato část objasňuje auditorské postupy, které je auditor povinen vykonat, aby se seznámil s účetní jednotkou a jejím prostředím, včetně její vnitřní kontroly (postupy vyhodnocení rizik). V této části je auditorský tým také povinen projednat a posoudit náchylnosti účetní závěrky dané účetní jednotky k významnému zkreslení.

- *Seznámení s účetní jednotkou a jejím prostředím, včetně její vnitřní kontroly.* Tato část vyžaduje, aby auditor znal konkrétní aspekty účetní jednotky a jejího prostředí a jednotlivé složky její vnitřní kontroly, aby byl schopen identifikovat a vyhodnotit rizika výskytu významné nesprávnosti.
- *Vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti.* Podle této části musí auditor identifikovat a vyhodnotit rizika významné nesprávnosti na úrovni účetní závěrky a na úrovni tvrzení. Auditor:
  - Identifikuje rizika na základě posouzení účetní jednotky a jejího prostředí, včetně příslušných kontrol, druhů transakcí, zůstatků účtů a informací zveřejněných v účetní závěrce;
  - Nalezne vztah mezi identifikovanými riziky a možností pochybení na úrovni tvrzení;
  - Zváží důležitosti a pravděpodobnost rizik.

Auditor musí také určit, zda některá z vyhodnocených rizik představují významná rizika, kterým je během auditu nutné věnovat zvláštní pozornost, nebo taková rizika, u nichž samotné testy věcné správnosti nepřinesou dostatečné a vhodné důkazní informace. Auditor musí zhodnotit strukturu kontrol a odpovídajících kontrolních činností účetní jednotky, které se týkají daných rizik, a zjistit, zda byly realizovány.
- *Předávání informací osobám pověřeným řízením a správou.* Tato část se zabývá záležitostmi, které se týkají vnitřní kontroly a o nichž auditor předá informace osobám pověřeným řízením a správou.
- *Dokumentace.* Tato část stanoví požadavky na odpovídající dokumentaci.

Získání znalostí o účetní jednotce a jejím prostředí je nezbytným aspektem auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy. Znalost účetní jednotky je především východiskem pro určitý referenční rámec, v němž auditor naplánuje audit, na základě profesionálního úsudku vyhodnotí rizika významného zkreslení účetní závěrky a bude na tato rizika reagovat prostřednictvím auditu. Jedná se např. o následující případy:

- Stanovení významnosti a zhodnocení, zda úsudek auditora ohledně významnosti zůstává nadále přiměřený i v průběhu auditu;
- Posouzení vhodnosti výběru a použití účetních zásad a přiměřenosti informací zveřejněných v účetní závěrce;
- Identifikace oblastí, kterým je třeba věnovat zvláštní pozornost, např. transakce s propojenými osobami, vhodnost vedením použitého předpokladu neomezeného trvání účetní jednotky nebo posouzení obchodního účelu transakcí;
- Výběr předpokladů, na základě kterých budou provedeny analytické postupy;
- Navržení a provedení dalších auditorských postupů za účelem snížení auditorského rizika na přijatelně nízkou úroveň;
- Hodnocení dostatečnosti a vhodnosti získaných důkazních informací, např. vhodnosti předpokladů a ústních a písemných prohlášení vedení účetní jednotky k auditu.

Auditor určí potřebný rozsah znalosti účetní jednotky a jejího prostředí, včetně vnitřního kontrolního systému, na základě svého profesionálního úsudku. V první řadě zváží, zda jeho dosavadní znalost účetní jednotky stačí k vyhodnocení rizik významného zkreslení účetní závěrky a k navržení a provedení dalších auditorských postupů. Auditor při auditu nemusí znát účetní jednotku tak dobře jako vedení při jejím řízení.

### **Postupy vyhodnocení rizik a zdroje informací o účetní jednotce a jejím prostředí, včetně vnitřní kontroly**

Znalost účetní jednotky a jejího prostředí, včetně vnitřní kontroly, představuje nepřetržitý a dynamický proces shromažďování informací, jejich aktualizace a analýzy v průběhu auditu.

### **Postupy vyhodnocení rizik**

Za účelem poznání účetní jednotky a jejího prostředí, včetně vnitřní kontroly, provede auditor následující postupy vyhodnocení rizik:

- Dotazování u vedení a ostatních pracovníků účetní jednotky,

- Analytické postupy,
- Pozorování a inspekci.

Auditor není povinen provádět všechny výše uvedené postupy u každé jednotlivé oblasti znalosti účetní jednotky, *auditorova znalost účetní jednotky a jejího prostředí se skládá z následujících oblastí:*

- Odvětví, regulace a další externí faktory, mimo jiné používané zásady finančního výkaznictví.

Auditor musí znát odvětví, regulaci a ostatní externí faktory ovlivňující účetní jednotku, včetně používaných zásad finančního výkaznictví. K těmto faktorům patří podmínky daného odvětví, jako např. konkurenční prostředí, odběratelsko dodavatelské vztahy nebo technický rozvoj; regulatorní prostředí, které tvoří mimo jiné používané zásady finančního výkaznictví, právní a politické prostředí nebo požadavky v oblasti životního prostředí s dopadem na dané průmyslové odvětví i danou účetní jednotku; a ostatní externí faktory, jako např. všeobecné ekonomické podmínky.

- Povaha účetní jednotky, včetně výběru a použití účetních zásad.

Auditor se musí seznámit s charakteristikou účetní jednotky. Charakteristika účetní jednotky znamená její činnost, vlastnictví a řízení, druhy investic, které společnost uskutečnila nebo plánuje uskutečnit, a způsob, jakým je strukturována a financována. Se znalostí charakteristiky účetní jednotky bude auditor vědět, jaké druhy transakcí, zůstatky účtů a zveřejněné informace by měl předpokládat v účetní závěrce.

Auditor se musí seznámit s účetními zásadami vybranými a používanými účetní jednotkou a posoudit, zda jsou tyto zásady vhodné s ohledem na její činnost a konzistentní s příslušnými zásadami finančního výkaznictví a účetními zásadami používanými v daném oboru.

- Cíle a strategie a odpovídající obchodní rizika, která mohou vést k významnému zkreslení účetní závěrky.

Auditor se seznámí s cíli a strategiemi účetní jednotky a souvisejícími riziky podnikání, z nichž může vyplynout významné zkreslení účetní závěrky. Účetní jednotka provozuje svou činnost v rámci určitého odvětví, regulatorních

požadavků a dalších vnitřních a vnějších faktorů. S ohledem na tyto faktory vedení a osoby pověřené řízením účetní jednotky definují cíle, které představují všeobecný plán účetní jednotky. Strategie pak představují konkrétní provozní metody, pomocí kterých chce vedení daných cílů dosáhnout.

- **Hodnocení a ověřování finančních výsledků účetní jednotky.**

Auditor se musí seznámit s hodnocením a sledováním finančních výsledků účetní jednotky. Způsob hodnocení a ověření výsledků činnosti ukáže auditorovi, které aspekty výkonu účetní jednotky považuje vedení a ostatní osoby za důležité. Hodnocení výsledků činnosti, ať už externí nebo interní, vytváří tlak na účetní jednotku, který může postupně motivovat vedení k přijetí opatření, která povedou k lepšímu výkonu nebo ke zkrácení účetní závěrky. Znalost způsobu hodnocení výsledků činnosti účetní jednotky pomůže auditorovi posoudit, zda tyto tlaky vyústily v kroky, které vedly ke zvýšení rizika významné nesprávnosti.

- **Vnitřní kontrola.** Auditor musí znát vnitřní kontrolu, která je relevantní pro audit. Na základě své znalosti vnitřní kontroly může auditor identifikovat druhy potenciálních nesprávností, posoudit faktory, které ovlivňují riziko významné nesprávnosti, a navrhnout povahu, časový rámec a rozsah dalších auditorských postupů.

Vnitřní kontrola je proces navržený a realizovaný osobami pověřenými řízením, vedením a dalšími pracovníky a jeho cílem je poskytnout přiměřenou jistotu o plnění cílů účetní jednotky v oblasti spolehlivosti finančního výkaznictví, efektivní činnosti a dodržování příslušných zákonů a nařízení. Z toho vyplývá, že vnitřní kontrola je navržena a realizována tak, aby řešila identifikovaná obchodní rizika, která ohrožují dosažení některého z uvedených cílů.

Vnitřní kontrola tak, jak je chápána v tomto standardu, se skládá z následujících složek:

*1) Kontrolní prostředí.* Auditor se musí seznámit s kontrolním prostředím. Součástí kontrolního prostředí jsou funkce správy a řízení a přístup vedení a osob pověřených řízením k vnitřní kontrole účetní jednotky a k její důležitosti, jejich povědomí o této kontrole a příslušné kroky. Kontrolní prostředí udává tón organizace a ovlivňuje

kontrolní povědomí jejích pracovníků. Je podstatou účinné vnitřní kontroly a základem disciplíny a struktury.

Primární odpovědnost za odvrácení nebo odhalení podvodů a chyb mají osoby pověřené řízením a vedením účetní jednotky. Při hodnocení návrhu a realizaci kontrolního prostředí auditor pozná, do jaké míry se vedení pod dohledem osob pověřených řízením podařilo vytvořit a zachovat kulturu poctivosti, bezúhonnosti a morálního chování a zajistit vhodné kontroly k odvrácení a odhalování podvodů a chyb uvnitř účetní jednotky.

Při hodnocení návrhu kontrolního prostředí účetní jednotky zvažuje auditor následující složky a to, jakým způsobem byly začleněny do procesů účetní jednotky: prosazování čestného a bezúhonného chování a morálních hodnot jako nezbytných složek, které ovlivňují účinnost struktury, správy a monitorování kontrol; dodržování nezbytné kvalifikace; práce osob pověřených řízením; filozofie a styl činnosti vedení; organizační struktura; přidělování pravomocí a odpovědnosti; zásady a postupy v oblasti lidských zdrojů.

Kontrolní prostředí samo o sobě neodvrátí ani neodhalí významnou nesprávnost v druzích transakcí, zůstatcích účtů a zveřejněných informacích či odpovídajících tvrzení. Auditor proto při vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti vedle kontrolního prostředí zvažuje obvykle i dopad ostatních složek, například monitorování kontrol a provádění specifických kontrolních činností.

2) Proces vyhodnocení rizik účetní jednotky. Auditor se musí seznámit s procesem identifikace obchodních rizik účetní jednotky, která se týkají cílů v oblasti finančního výkaznictví, s procesem rozhodování, jaké kroky podniknout k řešení těchto rizik, a s výsledky těchto kroků. Tento proces je popisován jako „proces vyhodnocení rizik účetní jednotky“ a je základem pro rozhodnutí o způsobu řízení těchto rizik.

3) Informační systém, včetně odpovídajících obchodních procesů, které se týkají

finančního výkaznictví, a komunikace. Auditor se musí seznámit s informačním systémem, který se týká finančního výkaznictví, a s příslušnými obchodními procesy; patří sem mimo jiné: druhy transakcí, které se vyskytují v činnosti účetní jednotky a jsou významné z hlediska účetní závěrky; postupy, které jsou součástí manuálních i počítačových systémů a slouží k iniciaci, zaznamenání a zpracování transakcí a jejich

vykázání v účetní závěrce; odpovídající účetní záznamy, manuální nebo v elektronické podobě, podpůrné informace a konkrétní účty účetní závěrky, které se týkají iniciace, zaznamenání a zpracování transakcí a jejich vykázání v účetní závěrce; jakým způsobem informační systém zachycuje události a podmínky, mimo druhy transakcí, které jsou důležité z hlediska účetní závěrky; proces finančního výkaznictví používaný při sestavení účetní závěrky účetní jednotky, včetně významných účetních odhadů zveřejněných informací.

Auditor musí pochopit, jakým způsobem účetní jednotka předává informace, které se týkají úkolů, odpovědnosti a dalších významných záležitostí v oblasti finančního výkaznictví. Předávání informací znamená vysvětlení jednotlivých úkolů a odpovědností v oblasti vnitřní kontroly, která se týká finančního výkaznictví, a může mít podobu provozních příruček nebo příruček pro finanční výkaznictví.

4) Kontrolní činnost. Auditor se musí v dostatečné míře seznámit s kontrolní činností, aby byl schopen vyhodnotit rizika výskytu významné nesprávnosti na úrovni tvrzení a navrhnout dodatečné auditorské postupy s ohledem na vyhodnocená rizika. Kontrolní činnosti představují zásady a postupy, které pomáhají zajistit plnění pokynů vedení, např. přijetí nezbytných opatření k řešení rizik, která ohrožují dosažení cílů účetní jednotky. Kontrolní činnost, ať už vychází z manuálních nebo IT systémů, má různé cíle a používá se na různých organizačních a funkčních úrovních. Mezi konkrétní kontrolní činnosti patří například činnosti, které se týkají následujících oblastí:

- Schvalování.
- Přezkoumání výkonnosti.
- Zpracování informací.
- Fyzické kontroly.
- Rozdělení pravomoci a odpovědnosti.

Auditor musí porozumět, jakým způsobem účetní jednotka řeší rizika plynoucí z použití informačních technologií.

5) Monitorování kontrol. Auditor musí znát hlavní druhy činností používaných účetní jednotkou k monitorování vnitřní kontroly v oblasti finančního výkaznictví, mimo jiné činností, které se týkají kontrolní činnosti relevantní pro audit, a jakým způsobem účetní jednotka dává podnět k nápravným opatřením v oblasti kontrol.



Monitorování kontrol představuje proces zaměřený na vyhodnocení účinnosti vnitřní kontroly v určitém čase. Jeho součástí je hodnocení včasného návrhu a použití kontrol a přijetí nezbytných nápravných opatření s ohledem na změny podmínek. Vedení provádí monitorování kontrol prostřednictvím nepřetržité činnosti nebo jednotlivých hodnocení nebo jejich kombinace. Nepřetržitá monitorovací činnost je často součástí běžných opakovaných činností účetní jednotky a patří k ní pravidelná řídicí a dozorčí činnost.

Rozdělení vnitřní kontroly na uvedených pět složek představuje užitečný rámec, v němž auditor posoudí, jaký vliv mohou mít různé aspekty vnitřní kontroly účetní jednotky na audit. Rozdělení nemusí odrážet to, jakým způsobem účetní jednotka posuzuje a realizuje vnitřní kontrolu. Pro auditora je nejdůležitější nikoli rozdělení na jednotlivé složky, ale to, zda a jak určitá kontrola odvrátí, popř. odhalí a napraví významnou nesprávnost v druzích transakcí, zůstatcích účtů nebo zveřejněných informacích a příslušných tvrzeních. Auditor proto může používat k popisu různých aspektů vnitřní kontroly a jejich vlivu na audit jinou terminologii nebo rámec, než jaké používá tento standard, pokud se dotkne všech složek podstatných v tomto standardu.

Způsob navržení a realizace vnitřní kontroly se liší podle velikosti a složitosti účetní jednotky. Konkrétně menší účetní jednotky často využívají k dosažení svých cílů méně formální prostředky a jednodušší procesy a postupy.

Existuje přímý vztah mezi cíli účetní jednotky a kontrolami, které tato jednotka používá, aby získala přiměřenou jistotu o dosažení daných cílů. Cíle účetní jednotky a tudíž i kontroly mají vztah k finančnímu výkaznictví, činnosti a dodržování zákonů a nařízení; ne všechny tyto cíle a kontroly jsou relevantní pro vyhodnocení rizik auditorem.

Pro audit jsou obvykle relevantní takové kontroly, které souvisejí s cílem účetní jednotky sestavit pro externí účely účetní závěrku, která podává věrný a poctivý obraz (nebo zobrazuje věrně ve všech významných souvislostech) v souladu s příslušnými zásadami finančního výkaznictví, a řídit rizika, která mohou být příčinou významného zkreslení této účetní závěrky. Pokud auditor splní požadavky tohoto standardu, záleží na jeho profesionálním úsudku, zda vezme v úvahu určitou kontrolu, jednotlivě nebo v kombinaci s jinými, při vyhodnocení rizik významné nesprávnosti a navržení a

provedení dalších postupů s ohledem na vyhodnocená rizika. Při tom musí auditor zvážit podmínky, složku, o kterou se jedná, a takové faktory jako např.:

- Úsudek auditora ohledně významnosti.
- Velikost účetní jednotky.
- Povaha činnosti účetní jednotky, včetně její organizační a vlastnické struktury.
- Různorodost a zároveň složitost činnosti účetní jednotky.
- Platné legislativní a regulační požadavky.
- Povaha a složitost systémů, které tvoří součást vnitřní kontroly účetní jednotky, včetně využití servisních organizací.

### **Omezení vnitřní kontroly**

Vnitřní kontrola, i když je správně navržena provozována, může poskytnout účetní jednotce pouze přiměřenou jistotu, že jsou plněny cíle v oblasti finančního výkaznictví. Pravděpodobnost dosažení cílů je ovlivněna přirozenými omezeními vnitřní kontroly, k nimž patří fakt, že lidský úsudek při rozhodování může být mylný a že může dojít k poruchám vnitřní kontroly z důvodu lidského selhání, např. v podobě jednoduchých chyb. Chyby se mohou vyskytnout též při použití informací generovaných IT.

Informační technologie (IT) představují automatizované prostředky tvorby, zpracování, ukládání a předávání informací a patří k nim záznamová zařízení, komunikační systémy, počítačové systémy (tzn. hardwarové a softwarové komponenty a data) a další elektronická zařízení.

Povaha, časový rámec a rozsah prováděných postupů vyhodnocení rizik závisí na podmínkách dané zakázky, jako např. velikosti a složitosti účetní jednotky a na zkušenostech auditora s touto jednotkou. Vedle toho je pro dostatečnou znalost účetní jednotky a identifikaci a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti velice důležité zjistit významné změny oproti předcházejícímu období, k nimž došlo v některé z výše uvedených oblastí účetní jednotky.

V rámci získání celkové znalosti auditor postupně provede všechny tyto postupy vyhodnocení rizik.

Vedle toho provádí auditor další auditorské postupy a informace získané na jejich základě mu mohou pomoci při identifikaci rizik významné nesprávnosti. Auditor může

např. zvážít dotazy u externích právních poradců nebo znalců v oblasti ocenění, s nimiž jednotka v minulosti spolupracovala. Při získávání informací o účetní jednotce lze také využít informace získané z vnějších zdrojů, jako např. zprávy analytiků, bank nebo organizací, které se zabývají měřením rizikovosti bank, obchodní a ekonomické časopisy, finanční publikace či publikace regulatorních orgánů.

Většinu informací lze získat dotazováním u vedení a osob odpovědných za finanční výkaznictví. Dotazy u ostatních pracovníků účetní jednotky, např. pracovníků výroby nebo interního auditu a dalších zaměstnanců na různé úrovni odpovědnosti, však mohou auditorovi poskytnout odlišnou perspektivu pohledu při identifikaci rizik výskytu významné nesprávnosti. Při rozhodování o tom, jaké ostatní pracovníky účetní jednotky oslovit a jaký bude rozsah jeho dotazování, musí auditor posoudit, jaké může získat informace, které by mu pomohly identifikovat rizika výskytu významné nesprávnosti. Např. dotazování u osob pověřených řízením může auditorovi pomoci pochopit prostředí, v němž se sestavuje účetní závěrka; dotazy u zaměstnanců, kteří jsou odpovědní za zahájení, zpracování nebo zaznamenání složité nebo neobvyklé transakce, mohou auditorovi pomoci zhodnotit vhodnost výběru a použití určitých účetních zásad. Dotazování u vedoucích a ostatních pracovníků může být doplněno také pozorováním a inspekcí, které také přinesou informace o účetní jednotce a jejím prostředí. K těmto auditorským postupům obvykle patří:

- Pozorování činnosti a hospodaření účetní jednotky.
- Inspekce dokladů (např. obchodních plánů a strategií), záznamů a manuálů vnitřní kontroly.
- Čtení zpráv vypracovaných vedením (např. čtvrtletní zprávy vedení a mezitímní účetní závěrka) a osobami pověřenými řízením (např. zápisy z jednání představenstva).
- Návštěvy kanceláří a výrobních prostorů účetní jednotky.
- Sledování průběhu transakcí v informačním systému, který se týká finančního výkaznictví (testy průběhu transakce).

Pokud chce auditor využít informace o účetní jednotce a jejím prostředí získané v předcházejících obdobích, musí zjistit, zda nedošlo k nějakým změnám, které by mohly ovlivnit platnost daných informací pro audit za běžné období. U pokračujících

zakázek pomůže auditorovi k dobré znalosti účetní jednotky i jeho předchozí zkušenost s danou jednotkou.

### **Vyhodnocení rizik významné nesprávnosti**

Auditor musí identifikovat a vyhodnotit rizika výskytu významné nesprávnosti na úrovni účetní závěrky a na úrovni tvrzení u druhů transakcí, zůstatků účtů a doplňujících informací.

- Významná rizika, která vyžadují při auditu zvláštní pozornost,
- rizika, u nichž testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace.

### **Předávání informací vedoucím pracovníkům a osobám pověřeným řízením**

Auditor co nejdříve informuje osoby pověřené řízením nebo vedením, podle příslušné úrovně odpovědnosti, o zjištěných významných nedostacích struktury nebo implementaci vnitřní kontroly.

Tento standard platí pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosince 2004 nebo po tomto datu. [KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY]

### **Komplex vnitřních předpisů, týkajících se účetnictví se zaměřením na hmotný dlouhodobý majetek**

Seznam účetních knih, které musí splňovat minimálně požadavky uložené zákonem o účetnictví:

#### **ÚČTOVÝ ROZVRH**

Musí obsahovat nejen používané syntetické účty, ale i analytické účty zajišťující podklady pro analýzu pohledávek z důvodu jejich přesného zařazení vymáhání, případně odpisu nebo tvorby opravné položky, ať již daňově uznatelné, či účetní (krátkodobé a dlouhodobé pohledávky, pohledávky v oblasti provozní, investiční, finanční, analytické evidence pro potřeby konsolidace účetní závěrky). Dále musí zajistit přesné vyjádření výše závazků vůči konkrétním věřitelům, umožnit časovou

analýzu, zajistit podklady pro případné stanovení kursových rozdílů, tvorbu cash flow, konsolidaci účetní závěrky.

*Analytická evidence* musí umožnit zajistit a vypořádat inventarizační rozdíly majetku a závazků, zajistit analytické účty pro přiznávání jednotlivých daní, včetně sestavení daňového přiznání k daním z příjmů, sestavení účetní závěrky a přílohy k účetní závěrce, zabezpečení podkladu pro sestavení konsolidované účetní závěrky, podkladů pro finanční analýzu atd.

## OBĚH ÚČETNÍCH DOKLADŮ

Musí navazovat zejména na organizační řád a strukturu informačního systému společnosti. Dále zde musí být stanoveny náležitosti účetních dokladů, povinnosti a odpovědnosti jednotlivých pracovníků při jejich vyhotovení, přijímání, schvalování, přezkušování a zaúčtování. V tomto oběhu dokladů by také měly být stanoveny jednotlivé číselné řady pro určitý typ dokladů a zásady třídění dokladů. Součástí oběhu účetních dokladů může být i způsob úschovy účetních dokladů. Tento oběh účetních dokladů může být i rozčleněn do několika částí, podle uvážení účetní jednotky.

**ZÁSADY ÚČTOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU** se zaměřením na aktivovaný hmotný a nehmotný dlouhodobý majetek a na finanční investice.

**ODPISOVÝ PLÁN HMOTNÉHO DLOUHODOBÉHO MAJETKU** včetně drobného dlouhodobého hmotného majetku v závislosti na konkrétním fyzickém a morálním opotřebení, zabezpečení návaznosti na daňové odpisy.

**ZÁSADY ÚČTOVÁNÍ O ZÁSOBÁCH** a způsob oceňování se zaměřením na vymezení postupu A či B, stanovení evidence zásob na skladě (průměrné ceny, metoda FIFO, pevná cena a odchylka), v návaznosti na to způsob rozpouštění odchylek od pořizovacích cen u zásob, stanovení norem přirozených úbytků zásob.

Rozhodnutí o tom, který *drobný dlouhodobý hmotný majetek* se bude účtovat do spotřeby a který bude veden jako drobný hmotný dlouhodobý majetek a bude odpisován.

## ODPOVĚDNOSTNÍ ŘÁD ZA SVĚŘENÝ MAJETEK

Zde by měly být uvedeny směrnice o hmotné odpovědnosti za svěřený majetek s jednotlivými pracovníky a stanoven celkový rozsah odpovědnosti za svěřený majetek. Jestliže není uzavřena dohoda o hmotné odpovědnosti, pak je za tento majetek odpovědný statutární orgán.

## ZÁSADY PRO TVORBU A ČERPÁNÍ REZERV

A to nejen rezerv majících oporu v zákoně o daních z příjmů, ale též rezerv, které účetní jednotka vytváří z důvodů správného vyjádření hodnoty majetku a závazků a v souladu se zásadou opatrnosti – vyjadřuje prostřednictvím rezerv rizika, ztráty a znehodnocení.

## ZÁSADY PROVÁDĚNÍ INVENTARIZACE

V této dokumentaci se musí uvést: (kdo určí)

- stanovení osob odpovědných za inventarizaci,
- jmenování členů inventarizačních komisí,
- příprava inventarizačních písemností (hlavně inventurní soupisy),
- čas provedení jednotlivých inventur,
- vyčíslení inventarizačních rozdílů, jejich objasnění a zdůvodnění,
- zaúčtování vyčíslených inventarizačních rozdílů do daného účetního období,
- posouzení výše ocenění majetku ve vztahu k zásadě opatrnosti (vyčíslení opravných položek, tvorba rezerv, úprava odpisového plánu atd.).

ZÁSADY, ZPŮSOB ZJIŠTĚNÍ A POUŽÍVÁNÍ OPRAVNÝCH POLOŽEK K MAJETKU je potřeba stanovit tak, aby byla jasná kritéria, na základě kterých společnost při inventarizaci majetku rozhoduje v případě dočasného snížení ocenění majetku o jejich tvorbě.

HARMONOGRAM ROČNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY by měl zabezpečovat nejen přípravné práce (kontrolu převodu zůstatků z minulého účetního období, kontrolu zúčtování rozdělení hospodářského výsledku v souladu s rozhodnutím valné hromady v návaznosti nejen na postupy účtování, ale též na provedení a

vyhodnocení inventarizací a zaúčtování inventarizačních rozdílů, doučtování účetních operací plynoucích z kontroly uplatnění realizačního principu, vyúčtování kurzových rozdílů, kontroly časového rozlišení nákladů a výnosů, vyúčtování dohadných položek, tvorby rezerv, opravných položek, provedení daňové analýzy), ale i vlastní uzavírání účetních knih (sestavení obrátové předvahy, vyčíslení zůstatků účtů nákladů a výnosů před zdaněním, vyčíslení zůstatků aktivních a pasivních účtů před zdaněním, zjištění účetního hospodářského výsledku, propočet daně z příjmů a její zaúčtování), účetní závěrku (vlastní sestavení roční účetní závěrky, kterou tvoří rozvaha, výkaz zisků a ztrát, příloha včetně cash flow, zpracování ukazatelů pro finanční analýzu a podkladů pro výroční zprávu společnosti, ověření roční účetní závěrky auditorem, konání valné hromady společnosti). Vnitřní normy by měly obsahovat nejen harmonogram (termíny) jednotlivých etap účetní závěrky, ale též odpovědnost jednotlivých osob za jejich splnění.

Vnitropodnikové směrnice lze rozdělit do tří skupin, a to na směrnice:

*Závazné*, jejichž vydávání je pro účetní jednotku podle zákona o účetnictví a opatření MF ČR povinné, což se týká směrnic uvedených v části o povinnostech ze zákona o účetnictví a směrnic závazně stanovených opatřeními MF ČR. U velkých účetních jednotek by měly být uplatněny plně ve vyjmenovaném rozsahu, u malých účetních jednotek v omezeném rozsahu odpovídajícím hospodářským aktivitám účetní jednotky.

*Doporučené*, do kterých podle opatření MF patří směrnice o normách přirozených úbytků zásob.

*Ostatní*, jejich vydávání vyplývá z vlastní potřeby účetní jednotky. Do této skupiny je možné zařadit např. směrnice o ochranných pomůckách, ale také o kalkulacích a soustavě rozpočtů.

[FLORIÁN, 2001]

## 7. Auditorské postupy při ověřování účetních výkazů

Auditorské postupy zahrnují vlastní procedury, které auditor musí realizovat při ověřování účetní závěrky a výroční zprávy auditované účetní jednotky. Podrobně jsou rozebrány činnosti uskutečňované ještě před uzavřením smlouvy s klientem, činnosti před vlastním uskutečněním auditu, uskutečnění auditu i samotná závěrečná fáze auditorského postupu, včetně vydání zprávy auditora. [FLORIÁN, 2001]

*Při zpracování této kapitoly jsem vycházela z podkladů, které jsem získala v rámci studia předmětu účetní auditing:*

Auditorské postupy by měly směřovat k tomu, aby:

- bylo postupováno v souladu s legislativou,
- byly efektivně vynaloženy náklady na poskytnutou službu,
- byla dostatečně zdokumentována provedená práce,
- byla účinně delegována práce na asistenty.

Auditorský postup je možné z hlediska časového členit na:

- činnosti před uzavřením smlouvy,
- činnosti související s poznáním problematiky zákazníka (předběžné plánovací procedury),
- činnosti související se sestavením plánu auditu,
- činnosti související s vlastním provedením auditu,
- činnosti související s ukončením auditu a vydáním zprávy auditora.



## 7.1. Činnosti před uzavřením smlouvy

### 7.1.1. Posouzení rizika a podmínek zakázky

Audit vždy představuje pro auditora určitou míru rizika a vystavuje ho nebezpečí, že případní investoři či jiné subjekty jej mohou obvinít z toho, že audit nebyl řádně proveden, neboli auditor nezjistil v účetnictví, resp. finančních výkazech svého klienta významné nesprávnosti či významná rizika, a na tyto neupozornil ve své zprávě, což přispělo k nesprávnému rozhodnutí např. investora či věřitele. Je zřejmé, že na kvalitě auditu je auditor závislý, neboť z kvality auditu se odvíjí jeho dobrá pověst. Na jeho dobré pověsti pak závisí další schopnost pokračovat v auditorské činnosti u konkrétního klienta i u dalších klientů. To je také jediná závislost, která je pro auditora přípustná, ba dokonce bytostně nutná. [FLORIÁN, 2001]

Činnosti před uzavřením smlouvy o provedení auditu účetní závěrky (obvykle se používá smlouva mandátní nebo smlouva o dílo) jsou činnosti směřující k tomu, aby se auditor mohl poměrně spolehlivě rozhodnout o skutečnosti, zda zakázku bude zpracovávat či ne v případě, že mu bude nabídnuta.

Tyto činnosti lze rozdělit na posouzení rizika a reakce na něj a na stanovení podmínek zakázky.

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

Před přijetím zakázky v případě, že již byla auditorovi nabídnuta, by auditor měl posoudit celkové riziko zakázky, riziko zakázky v souvislosti s daným auditem lze rozdělit na dvě části, a to:

- b) zákaznické riziko,
- c) auditorské riziko.

*Zákaznické riziko* je riziko skutečnosti, že auditor bude vystaven nepříznivým důsledkům jeho vztahu se zákazníkem (s klientem), např. soudní spor, nepříznivá publicita atd.

*Auditorské riziko* spočívá ve skutečnosti, že účetní závěrka může obsahovat závažné nesprávnosti, které auditor neodhalí a tudíž vydá neodpovídající výrok o účetní závěrce.

U nové auditorské zakázky posuzuje auditor její riziko na základě informací, které je schopen získat od předchozích auditorů, odpovědných pracovníků společnosti, představenstva a z nezávislých zdrojů, např. vývoje kursu akcií možného klienta na kapitálovém trhu, informace o možném klientovi uveřejňované ve veřejných sdělovacích prostředcích apod. V případě pokračování prací na určité auditorské zakázce auditor zpravidla posuzuje její rizikovost na základě svých předchozích zkušeností s klientem a v souvislosti s případnými závažnými změnami, např. v povaze činnosti účetní jednotky, vlastnictví, vedení či ve finanční situaci účetní jednotky.

Při posuzování výše uvedených rizik auditor provádí následující činnosti:

- a) *posuzuje, zda při auditu bude a zůstane nezávislým* (není na společnosti ani na jejích činnostech finančně zainteresován; není v osobním ani rodinném vztahu s žádným členem vedení společnosti; neposkytuje společnosti služby, které by mohly ovlivnit jeho nezávislost, např. vedení účetnictví, příprava účetní závěrky, příprava daňového přiznání),
- b) *zvažuje tzv. rizikové faktory*.

Mezi posuzované *rizikové faktory* patří zejména:

1. Charakteristika a důvěryhodnost vedení společnosti,
2. Způsob sestavování účetních výkazů,
3. Organizace a struktura vedení,
4. Povaha vlastní podnikatelské činnosti a podnikatelského prostředí,
5. Schopnost účetní jednotky pokračovat ve svých aktivitách,
6. Povaha auditorské zakázky,
7. Zvážit rizika nesprávného vyčíslení výnosů,
8. Podnikatelská rizika,
9. Osoby se zvláštním vztahem,
10. Profesionální úsudek a posouzení rizika zakázky.

[FLORIÁN, 2001]

- c) v prvním roce auditu dané účetní jednotky získává informace o tom, že:
- počáteční zůstatky účtů neobsahují významné nesprávnosti,
  - konečné zůstatky účtů předchozího období byly správně převedeny do běžného účetního období – tzv. kontrola bilanční kontinuity,
  - jsou používány vhodné účetní metody.

V případě, že auditor rozhodne o tom, že riziko zakázky je vyšší než obvyklé, a přesto zakázku přijme, tak potom se snaží o:

- získání externích spolupracovníků (např. počítačových či právních expertů), jejichž odborné znalosti a zkušenosti nejsou běžně v auditorské firmě dostupné,
- zvýšení zapojení vedoucích pracovníků zákazníka i vedoucích pracovníků auditorské firmy do procesu auditu,
- snížení míry, do jaké se spoléhá na vnitřní kontrolní systém.

### **Stanovení podmínek zakázky**

V zájmu obou stran, tj. auditora i auditované jednotky, je uzavřít dohodu o cílech a rozsahu auditorské zakázky, rozsahu odpovědnosti a formě auditorské zprávy, a to vždy písemně. Auditor musí zajistit, aby podmínky zakázky byly v souladu se zákonnými požadavky. [FLORIÁN, 2001]

Cílem auditorské zakázky je vyslovení názoru auditora na její účetní závěrku, nikoli její sestavení. Ověření je prováděno výběrovým způsobem, tzn. že auditor neprověřuje vše a že jeho případný výrok bez výhrad neznamena, že v neověřovaných částech účetní závěrky nemohou být chyby. Auditovaná společnost nemůže od auditora očekávat, že při ověřování zkontroluje a převezme záruku za její daňové povinnosti. Za sestavení účetní závěrky je vždy zodpovědné vedení společnosti, a to i v případech, kdy účetnictví je vedeno externí firmou.

Uzavření vzájemné dohody je zvláště důležité u auditorských zakázek pro menší společnosti. Zde se auditor většinou zavazuje i k poskytování jakýchsi doplňkových služeb (např. kontrola daňových povinností). V těchto případech si auditor sám musí pohlídat, aby neposkytoval služby v rozporu se Zákonem o auditorech (§ 18) a aby se

nezavázal ke službám, jejichž kvalitní poskytnutí není v jeho schopnostech (např. kontrola smluv z hlediska právního).

K objasnění těchto cílů a uzavření dohody mezi zákazníkem a auditorem by měly vést tyto činnosti: vlastní poznání zákazníka (auditor by se měl seznámit s druhem a způsobem činnosti zákazníka a měl by poznat ty osoby u zákazníka, vůči kterým má smluvní odpovědnost – např. vlastníci společnosti), předběžné projednání podmínek zakázky (vymezení odpovědnosti mezi auditorem a vedením společnosti), zjištění očekávání zákazníka (auditor zjišťuje očekávání zákazníka jak z hlediska provedených služeb, tak z hlediska výše úplaty za tyto služby). Dále sepsání smlouvy, písemná podoba smlouvy není zákonem dána, ale pro obě strany je dobré písemně zdokumentovat podmínky zakázky. Smlouvy se liší typově, jsou používány např. smlouvy mandátní (Obchodní zákoník § 566 – 576), smlouvy o dílo (Obchodní zákoník § 536 – 565), i obsahově.

## **7.2. Činnosti související s poznáním zákazníka (předběžné plánovací postupy)**

Tyto procedury vedou k tomu, aby na základě důkladnějšího poznání činnosti zákazníka bylo možné předběžně naplánovat postup při auditu tak, aby:

- auditor přezkoumal všechny oblasti, u kterých to považuje za nutné,
- auditor byl schopen vyhotovit zprávu auditora pro zákazníka ve smluveném termínu,
- auditor v případě nutnosti mohl smluvit subdodávky služeb pro oblasti, které potřebuje ověřit a které by obtížně ověřil sám, jako je např. oblast právních služeb,
- auditor nepřekročil stanovený rozpočet auditu.

Procedury je možné rozdělit do následujících činností:

### **7.2.1. Postup auditorských prací (strategie auditu) a určení auditorského týmu**

V rámci stanovení strategie auditu bere auditor v úvahu hlavně charakter a časový harmonogram zakázky, tj. do kdy a co by měl zákazníkovi odevzdat, a dále oblasti, na které se v rámci zakázky bude více zaměřovat, např. majetek, zásoby.

Při výběru týmu je ovlivněn různými faktory, jako je např. odborná způsobilost spolupracovníků (asistentů) ve vazbě na druh zakázky, časová zaneprázdněnost spolupracovníků atd.

### **7.2.2. Porozumění činnosti zákazníka**

Aby auditor správně a úplně porozuměl činnosti zákazníka, je nutné, aby porozuměl oblasti podnikání zákazníka.

Činnost zákazníka a oblast jeho podnikání je ovlivňována vnitřními a vnějšími faktory, kterým je nutno důkladně porozumět.

*Vnitřní faktory* ovlivňující činnost zákazníka jsou struktura vlastnictví společnosti, vedení společnosti a existence osob se zvláštním vztahem – tím se deklaruje tvorba rozhodnutí uvnitř podniku, která pomáhají auditorovi identifikovat rizika. Dále mezi vnitřní faktory patří činnosti a obchodní cíle zákazníka (dokonalé poznání činnosti a jeho obchodních cílů pomáhá auditorovi identifikovat typy operací a účetních zůstatků, které by se měly významně projevit v účetní závěrce), finanční struktura zákazníka a jeho finanční toky (porozumění způsobu financování činnosti zákazníka je hlavním úkolem auditora, z toho lze dovozovat i další možnost pokračovat v podnikatelské aktivitě), zaměstnanci (posouzení kvality jednotlivých pracovníků, posouzení systému odměňování), účetní metody (posouzení vhodnosti účetních metod).

*Vnější faktory* ovlivňující činnost zákazníka jsou otázky týkající se odvětví vztahující se k zakázce, podnikatelské prostředí, zákony a vyhlášky (orientace v systému zákonných

a podzákoných norem, které by měl dodržovat zákazník ve své podnikatelské činnosti).

### **7.2.3. Porozumění vnitřním kontrolám u zákazníka**

V rámci této činnosti by se měl auditor seznámit s většinou kontrol, které provádí sám zákazník „uvnitř“ a následně je vyhodnocuje. Jedná se o to, zda společnost dodržuje parametry, které si sama nastavila, a to ve všech oblastech.

### **7.2.4. Porozumění účetnímu systému u zákazníka**

I když účetní systém není v zákoně o účetnictví definován, lze si pod tímto pojmem představit to, jak je účetnictví vedeno a organizováno, tj. jaké jsou např. typy účetních dokladů (Zákon o účetnictví § 11), kdy, jak a s kým jsou tyto účetní doklady účtovány atd.

Porozumění účetnímu systému je důležité hlavně z hlediska času, který je potřebné si k auditu naplánovat.

### **7.2.5. Provedení předběžných analytických postupů**

V rámci těchto postupů dochází k identifikaci neobvyklých nebo neočekávaných účetních zůstatků, které mohou naznačovat nesprávnosti, kterými by se měl auditor zabývat. Tato identifikace se provádí hlavně analýzou změn účetních zůstatků a může být doplněna analýzou trendů a analýzou poměrových ukazatelů.

Analytické postupy probíhají ve třech krocích: získání informací účetního a neúčetního charakteru (jednak jde o informace číselné, které lze získat z účetnictví zákazníka, dále jde o informace ostatní, které nejsou součástí účetnictví, např. zápisy z valných hromad, které by měly určité skutečnosti v účetnictví uvozovat), srovnání těchto informací (typicky používané jsou účetní informace z průběhu běžného období ve srovnání s údaji z období minulého), analýza výsledků (auditor prověřuje výsledky svých prvotních srovnání, aby viděl, jsou-li v souladu s tím, co předpokládal).

V rámci těchto analytických postupů auditor neprovádí pouze číselná srovnání mezi jednotlivými obdobími, ale provádí i výpočet očekávaných hodnot a následně srovnává skutečnost s touto očekávanou hodnotou.

Všechny tyto skutečnosti auditor popisuje v příslušné dokumentaci.

### **7.2.6. Určení plánovací hladiny významnosti**

Protože auditor v rámci ověřování provádí tuto činnost výběrovým způsobem, tj. obvykle nekontroluje detailně správnost zůstatku všech účtů, musí předpokládat, že mu určité nesprávnosti uniknou. Tuto předpokládanou nesprávnost si naplánuje tím, že si stanoví *plánovací hladinu významnosti* (materialitu) – uvozuje to, čím se bude zabývat – uvozuje rozsah auditu při testech věcné správnosti. Auditor tak stanoví hodnotu nesprávností, kterou bude považovat za významnou ve vztahu k účetní závěrce. Pro účely auditu tedy stanoví auditor plánovací hladinu významnosti s cílem odhadnout výši tolerovaných nesprávností a stanovit rozsah auditu.

Mezinárodní auditorský standard ISA 320 definuje významnost následovně:

„Informace je významná, pokud její opomenutí nebo zkreslení může ovlivnit ekonomické rozhodování uživatelů účetní závěrky. Významnost závisí na velikosti položky nebo chyby posuzované v konkrétních podmínkách jejího opomenutí či zkreslení. Významnost je třeba chápat jako určitou zlomovou či prahovou hodnotu, nikoliv jako primární kvalitativní vlastnost, kterou informace musí být, má-li být užitečná.“

Každý auditor s termínem významnost pracuje jinak. Nejednotnost názorů je i v tom, zda hladinu významnosti používat pro jednotlivé řádky účetních výkazů nebo pro jednotlivé účty účetní osnovy. Někteří auditoři používají materialitu výhradně na řádky účetních výkazů, tj. netestují ty řádky, které nedosáhly hranice materiality a hladinu materiality volí vyšší, jiní auditoři testují naopak zůstatky účtů a materialitu volí nižší. Obecně lze konstatovat, že oba způsoby jsou správné a v praxi oba používané, přičemž u auditů větších společností se hladina významnosti stanoví pro řádky výkazů, přičemž se obvykle stanoví jiná hladina významnosti pro rozvahu a jiná hladina významnosti pro výkaz zisků a ztrát.

Z praktického pohledu lze plánovací hladinu významnosti využívat následujícím způsobem:

- jako hladinu uvozující rozsah auditu při testech věcné správnosti,
- jako hladinu uvozující výši nesprávnosti, která nevede k modifikaci auditorské zprávy.

Auditor by měl zpravidla stanovit plánovací hladinu významnosti pomocí jednoho z následujících doporučení:

- 0,5 – 1,5 % celkových aktiv,
- 0,5 – 1,5 % z tržeb,
- 5 – 10 % zisku před zdaněním z běžné činnosti společnosti.

Protože při dosažení čísel z účetní závěrky mohou vycházet naprosto rozdílné hodnoty materiality, vybírá auditor obvykle pro vyčíslení materiality ukazatel, který po dobu existence společnosti se jeví jako nejméně rozdílný v jednotlivých obdobích s ohledem na charakter činnosti společnosti.

### **7.3. Činnosti související s vytvořením plánu auditu**

Při vytváření plánu auditu je nutné mimo jiné vždy vycházet z rizik spojených s činností auditora.

Auditorské riziko spočívá v tom, že auditor může vydat neodpovídající výrok o účetní závěrce, protože nezjistí, že účetní závěrka obsahuje významnou nesprávnost. Čím větší jistotu chce auditor mít při vydání výroku, tím nižší bude auditorské riziko, které bude ochoten přijmout.

Auditorské riziko (riziko auditora) se dělí na tři základní skupiny: přirozené riziko, kontrolní riziko a zjišťovací riziko.

Za *přirozené riziko* je považováno riziko, že vznikne významná nesprávnost v důsledku nesprávnosti zůstatku účtu či účetní operace za předpokladu, že neexistuje vůbec systém vnitřní kontroly nebo je vnitřní kontrola nedostatečná. Toto riziko existuje nezávisle na auditu a auditorovi a je dáno vnitřními poměry v účetní jednotce. Přirozené riziko je možné posuzovat na úrovni ověřované populace a na úrovni účetní populace.



*Kontrolní riziko* představuje skutečnost, že nebude zamezeno vzniku významné nesprávnosti, která se vyskytne v účetní závěrce nebo v případě, že se významná nesprávnost do účetní závěrky již dostane, nebude včas zjištěna vnitřními kontrolními postupy.

*Přijatelné zjišťovací riziko* představuje riziko, že auditor při ověřování nezjistí významnou nesprávnost v účetní závěrce a na základě této skutečnosti může vydat neodpovídající výrok. Úroveň zjišťovacího rizika souvisí s používanými auditorskými postupy a auditor, na rozdíl od přirozeného a kontrolního rizika, toto riziko může vhodnou volbou auditorských postupů sám ovlivnit.

Auditorské riziko, tj. riziko toho, že auditor vydá neodpovídající výrok o účetní závěrce, může ovlivnit jenom rizikem zjišťovacím, protože přirozené a kontrolní riziko je dané.

Mezi přirozeným, kontrolním a přijatelným zjišťovacím rizikem existují následující vztahy nepřímé úměry:

- čím je posuzované přirozené a kontrolní riziko nižší, tím vyšší může být úroveň zjišťovacího rizika, tzn. čím kvalitněji je zpracovááno a kontrolováno účetnictví v účetní jednotce, tím je možná vyšší míra přijatelného zjišťovacího rizika, aniž by to mělo dopad na riziko auditorské,
- čím je přirozené a kontrolní riziko vyšší, tím nižší musí být úroveň zjišťovacího rizika, auditor se musí zabývat s větším množstvím neopravených nesprávností v účetní závěrce.

Auditor může přijatelné zjišťovací riziko vypočítat podle následujícího vzorce:

$$AR = PR * KR * PZR$$

AR ... auditorské riziko,

PR ... přirozené riziko,

KR ... kontrolní riziko,

PZR ... přijatelné zjišťovací riziko.

V praxi je možné využít matici vzájemných vztahů jednotlivých druhů rizik, která je uvedena v ISA 320.

Tabulka č. 1: Matice vzájemných vztahů jednotlivých druhů rizik

Stanovení přirozeného rizika	Stanovení kontrolního rizika		
	Vysoké	Střední	Nízké
Vysoké	Nízké	Nízké	Střední
Střední	Nízké	Střední	Vysoké
Nízké	Střední	Vysoké	Vysoké

Zdroj: Florián 2001

Z matice je zřejmé, že je-li přirozené riziko posouzeno jako vysoké a kontrolní riziko jako střední, pak přijatelná úroveň zjišťovacího rizika je nízká. Vystínovaná oblast matice se vztahuje k přípustné úrovni zjišťovacího rizika pro dosažení nízkého auditorského rizika.

### **7.3.1. Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a možných nesprávností**

Auditor se při své činnosti v podstatě zabývá odhalováním chybných zůstatků účtů, ať už rozvahových, to především nebo i výsledkových. Vždy auditor zvažuje takové postupy a metody, aby s minimálním využitím času odhalil ty účty, na kterých mohou být významné nesprávnosti a aby tyto nesprávnosti přesně identifikoval.

Při identifikaci auditorského rizika, tj. rizika, že auditor neodhalí významnou nesprávnost a vydá neodpovídající výrok k účetní závěrce, by měl auditor zvážit, jaké významné nesprávnosti by se v účetní závěrce, tj. na zůstatcích jednotlivých účtů, mohly vyskytovat.

Existuje 6 typů možných nesprávností (potenciálních chyb), přičemž z toho 4 mohou vzniknout při zpracování a zaúčtování operací, které vstupují do konečných zůstatků účtů a 2 souvisí s přípravou účetní závěrky. Těmito potenciálními chybami jsou:

a) *potenciální chyby spojené se zpracováním a zaúčtováním operací:*

- úplnost (operace nejsou zaúčtovány),
- platnost (zaúčtované operace nejsou platné),
- zaúčtování (operace jsou zaúčtovány chybným způsobem – nesprávná výše, chybná klasifikace, apod.),
- zaúčtování do správného období (operace jsou zúčtovány v nesprávném období).

b) *potenciální chyby spojené s účetní závěrkou (s její přípravou):*

- ocenění (majetek nebo závazky jsou nesprávně oceněny),
- prezentace (účetní zůstatky jsou prezentovány zavádějícím způsobem nebo nejsou uvedeny všechny informace, které jsou nezbytné pro věrnou prezentaci).

Tato rizika lze rozdělit do několika částí:

- rizika identifikovaná v průběhu předběžného a dalšího plánování,
- rizika spojená s výjimečně zpracovávanými účetními operacemi (operace nesouvisející s běžnou činností podniku, operace při účtování oprav, operace související s účtováním účetních odhadů ke konci účetního období),
- rizika spojená s operacemi se zvláštním charakterem (většinou se jedná o operace, do kterých je významným způsobem zapojeno vedení nebo spřízněné subjekty a které vzbuzují svým charakterem nebo vlastní sumou dojem podvodu).

### **7.3.2. Plánování auditorského postupu**

Při plánování auditorského postupu se auditor rozhoduje o skutečnosti, které zůstatky účtů bude kontrolovat detailně, tj. u kterých účtů bude chtít detailně vědět, z čeho se tento zůstatek skládá a které vůbec ověřovat nebude. Některé účty nebude ověřovat auditor tehdy, když dle jeho názoru bude jejich zůstatek pro závěrku nevýznamný nebo v případech, kdy podle jeho názoru jsou tyto účty dostatečně zkontrolovány samotnou účetní jednotkou.

V každé účetní jednotce by měl být zaveden tzv. vnitřní kontrolní systém, který by měl zabraňovat nesprávnostem a zpronevěřám.

Vnitřní kontrolní systém by měl vždy zahrnovat účetní systém, cyklus tržeb, cyklus nákladů, mzdový cyklus, výrobní cyklus, dlouhodobý majetek a finanční investice.

Při plánování vlastního postupu by měl auditor zvažovat, u kterých zůstatků účtů provede testy věcné správnosti, tj. bude se v nějaké míře těmito zůstatky zabývat nebo zda se spolehne na vnitřní kontrolní systém a zůstatky účtů se zabývat nebude.

### **7.3.3. Sestavení plánu testů vnitřních kontrol**

Auditor musí napřed zjistit, jaký vnitřní kontrolní systém má účetní jednotka zavedena, tj. jaké kontrolní postupy sama jednotka provádí. Následně dle svých poznatků a většinou dle povahy kontroly prováděné účetní jednotkou tyto kontroly účetní jednotky nějakým způsobem ověřuje. Jeho ověřování zahrnuje pozorování, početní zkoušky účetních údajů, srovnávání, dotazování, monitorování aktivity, sledování hospodářské operace, atd. Důležitým zdrojem informací jsou pro auditora v tomto směru vnitřní směrnice účetní jednotky, které by měla každá účetní jednotka mít a kde popisuje všechny chody uvnitř účetní jednotky.

### **7.3.4. Sestavení plánu testů věcné správnosti**

Pro každou potenciální chybu, která může ovlivnit účetní závěrku, by měl auditor naplánovat testy věcné správnosti. Úroveň testů je odvozena od toho, jak vysoké bylo stanoveno riziko a zda je možné se spolehnout na vnitřní kontrolní systém.

Detailní testy věcné správnosti by měl použít auditor tehdy, jestliže identifikoval specifické riziko vzniku chyby a nemůže se spolehnout na systém vnitřní kontroly.

### **7.3.5. Shrnutí a projednání plánu auditu**

Po všech přípravných pracích auditor shrne plán auditu a projedná jej se všemi členy auditorského týmu.

Dokumentace této části může zahrnovat např. předmět podnikání klienta, riziko zakázky a riziko výskytu podvodu, změny ve významných účetních metodách, problémy z předchozích let, účetní systém, kontrolní prostředí, předběžné analytické postupy, hladina významnosti, časový rozvrh auditu, kontaktní adresy, rozpočet a cena apod.

## **7.4. Činnosti související s vlastním provedením auditu**

### **7.4.1. Provádění testů spolehlivosti vnitřních kontrol (prověřují vnitřní kontrolní systém)**

Účetní jednotka by měla mít zaveden vnitřní kontrolní systém, měla by ho mít každá účetní jednotka (čím je menší účetní jednotka, tím ztrácí vnitřní kontrolní systém na významnosti, je tam téměř zbytečný), jehož hlavním úkolem je zabraňovat zpronevěrám v rámci té účetní jednotky a také zabraňovat významným nesprávnostem (vzniku chyb). Tento vnitřní kontrolní systém funguje různě a auditor by měl prozkoumat, jestli funguje dostatečně spolehlivě.

Vnitřní kontrolní systém by měl zahrnovat veškerou činnost účetní jednotky a lze jej rozdělit na následující části, účinnost těchto jednotlivých částí vnitřního kontrolního systému by měl auditor následně zkoumat a vyhodnocovat z různých pohledů:

1. Účetní systém a kontrolní postupy,
2. Cyklus tržeb (tržby, pohledávky a přijaté platby),
3. Cyklus nákladů (náklady, závazky a provedené úhrady),
4. Mzdový cyklus,
5. Výrobní cyklus,
6. Dlouhodobý majetek,
7. Finanční investice.

### **5.4.2. Provádění analytických testů věcné správnosti**

Analytické testy věcné správnosti mohou poskytovat důkazy o omylech na zůstatcích jednotlivých účtů, jde o srovnání zaúčtovaných částek s očekávanými hodnotami. Cílem je zjistit, že zaúčtované částky se významně neliší od částek očekávaných. Tyto testy jsou založeny na předpokladu, že mezi jednotlivými údaji, tj. účty, existují přesně definované vztahy.

Při provádění těchto testů by měl auditor postupovat následujícím způsobem:

- *stanovit očekávanou hodnotu účtu nebo částky*, přičemž platí zásada, že čím je stanovená částka nižší, tím je možné přesněji stanovit očekávanou hodnotu, tzv. rozdělování do podskupin dle různých kritérií, např. dle provozů, typů výroby, měsíců, apod.,
- *určení mezní hodnoty* – mezní hodnotou se rozumí maximální možný rozdíl mezi účetním zůstatkem a očekávanou hodnotou. Není to tedy výše nesprávnosti nalézající se na daném účtu, ale maximálně možná částka, kterou je auditor ochoten tolerovat bez dalšího ověřování daného rozdílu,
- *srovnání očekávané hodnoty se zaúčtovanou částkou* – podle výsledku se volí další postup. Jestliže zaúčtovaná částka přesahuje auditorem očekávanou hodnotu o větší částku, než kterou je mezní hodnota, měl by provést auditor další analýzu (např. detailní testy věcné správnosti), na základě které by identifikoval příslušný rozdíl.

### **7.4.3. Provádění detailních testů**

Jedná se o následující typy testů, kterými auditor ověřuje správnost vykázaného zůstatku daného účtu:

- d) *test všech položek* – tento typ testu představuje prověření důkazních informací pro všechny položky tvořící soubor. Používá se zpravidla buď pro velmi významné soubory nebo pro soubory tvořené jednou nebo několika málo položkami,
- e) *test vybraných položek* – při testu vybraných položek auditor vybírá takové položky souboru, které mají určité charakteristiky,
- f) *test vzorku* – v tomto případě musí auditor určit, kolik položek bude nutné testovat. Pro výběr velikosti vzorku se používají různé statistické (např. náhodný výběr, systematický výběr atd.) a nestatistické (např. výběr pomocí úsudku) metody.

#### 7.4.4. Vyhodnocování výsledků testů věcné správnosti

Při vyhodnocování testů věcné správnosti je nutné, aby auditor reagoval jednak na nesprávnosti, které přímo odhalí a také na nesprávnosti, které se mohou v závěrečné zprávě vyskytovat.

a) *Reakce na známé nesprávnosti* – auditor požádá o opravení všech známých nesprávností, které při ověřování zjistil. Obvykle se neopravují nesprávnosti, které jsou ve vztahu k plánovací hladině významnosti malé a jejichž případné neopravení nemá negativní daňové dopady v závěrečné zprávě společnosti.

b) *Reakce na pravděpodobné nesprávnosti* – existují tři typy pravděpodobných nesprávností:

- Pravděpodobné nesprávnosti identifikované u reprezentativních vzorků:
  - posouzení dostatečnosti auditorské práce zvážením maximální možné nesprávnosti ve srovnání s plánovací hladinou významnosti a se známými nesprávnostmi, které nebyly opraveny,
  - rozšíření pravděpodobné nesprávnosti na celkový soubor na základě vyhodnoceného vzorku.

- Pravděpodobné nesprávnosti zjištěné s použitím analytických testů věcné správnosti:

Auditor provádí analytické testy věcné správnosti a identifikuje všechny rozdíly mezi jeho očekávanými a zaúčtovanými částkami, které přesahují mezní hodnotu. Jestliže auditor nemůže získat, potvrdit a kvantifikovat vysvětlení týkající se přijatelné části rozdílů, považuje nevysvětlenou část těchto rozdílů za pravděpodobnou nesprávnost.

- Rozdíly v odhadu na účetní odhady:

Jestliže účetní odhady zaúčtované vedením přesahují rámec částek, které auditor posuzuje jako přiměřené, považuje auditor rozdíly mezi zaúčtovanými částkami a nejbližší úrovní rozmezí, které sám odhaduje, za pravděpodobnou nesprávnost. Auditor obvykle od klienta vyžaduje

provedení úprav těchto účetních odhadů tak, aby se pohybovaly v přijatelném rozmezí.

#### **7.4.5. Posouzení účetní závěrky, výroční zprávy a zprávy o vztazích**

O tom, jak má vypadat účetní závěrka informuje zákon o účetnictví. Do 3 nebo 6 měsíců po skončení účetního období musí mít účetní jednotka účetní závěrku zpracovanou, neboť je to termín pro podání daňového přiznání.

*§ 18 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů:* „Účetní jednotky sestavují v případech stanovených tímto zákonem účetní závěrku. Účetní závěrka je nedílný celek a tvoří ji:

- a) rozvaha (balance),
- b) výkaz zisku a ztráty,
- c) příloha, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v částech uvedených pod písmeny a) a b); příloha obsahuje též informace o výši splatných závazků pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, o výši splatných závazků veřejného zdravotního pojištění a o výši evidovaných daňových nedoplatků u místně příslušných finančních orgánů.

Účetní závěrka může zahrnovat i přehled o peněžních tocích nebo přehled o změnách vlastního kapitálu.

Účetní jednotky sestavují účetní závěrku v plném nebo zjednodušeném rozsahu. Nestanoví-li tento zákon jinak, ve zjednodušeném rozsahu mohou sestavit účetní závěrku účetní jednotky, které nejsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem s výjimkou akciových společností, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu.“

Při posuzování účetní závěrky auditor zjišťuje zejména:

- odpovídá-li účetní závěrka jeho informacím o jednotlivých účetních zůstatcích a jejich vzájemných vztazích,
- jsou-li pro danou účetní jednotku účetní metody a postupy vhodné,



- jsou-li účetní zůstatky ve výkazech a související údaje v příloze prezentovány v souladu s příslušnými předpisy.

Při svém ověřování se auditor nejvíce zabývá základním principem používaným při sestavování účetní závěrky, a to je *princip neomezeného trvání účetní jednotky*. Auditor se musí zabývat tím, zda účetní jednotka bude existovat min. 12 měsíců. Pokud bude 12 měsíců trvat, tento princip je dodržen. Posuzuje ekonomické ukazatele a plány účetní jednotky do budoucna. Tzn., že na účetní jednotku se po dobu ověřování pohlíží jako na subjekt, který bude minimálně v dalších 12-ti měsících pokračovat ve své činnosti, tj. že nepřestane provozovat svoji podnikatelskou činnost a nepůjde do likvidace ani do konkursu.

Posuzování principu neomezeného trvání účetní jednotky se provádí následovně:

- posouzení ekonomických ukazatelů – opakující se provozní ztráty, platební neschopnost, neschopnost plnění podmínek úvěrových smluv, ztráta klíčových zaměstnanců,
- posouzení plánů vedení společnosti do budoucna – např. dle analýz budoucích finančních toků, dle budoucí obchodní strategie atd.

Jestliže se u auditora vyskytne pochybnost o tom, že účetní jednotka je schopna pokračovat ve svých aktivitách, musí ve vazbě na účetní závěrku reagovat následovně:

- jestliže je tato informace obsažena v příloze k účetní závěrce, doplní auditor zprávu o odstavec zdůrazňující tuto skutečnost, ale nevydá výrok s výhradou,
- jestliže tato informace není v příloze k účetní závěrce obsažena, musí auditor vydat výrok s výhradou nebo záporný výrok.

§ 21 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (Výroční zpráva): „Účetní jednotky uvedené v § 20 odst. 1 písm. a) až d) jsou povinny vyhotovit výroční zprávu, jejímž účelem je uceleně, vyváženě a komplexně informovat o vývoji jejich výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení. Výroční zpráva se nevyhotovuje v případech uvedených v § 20 odst. 2 a 3. Výroční zpráva musí kromě

informací nezbytných pro naplnění účelu výroční zprávy dále obsahovat nejméně finanční a nefinanční informace:

- a) o skutečnostech, které nastaly až po rozvahovém dni a jsou významné pro naplnění účelu výroční zprávy podle odstavce 1,
- b) o předpokládaném vývoji činnosti účetní jednotky,
- c) o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje,
- d) o aktivitách v oblasti ochrany životního prostředí a pracovněprávních vztazích,
- e) o tom, zda účetní jednotka má organizační složku podniku v zahraničí,
- f) požadované podle zvláštních právních předpisů.

Má-li to význam pro posouzení majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, finanční situace a výsledku hospodaření účetní jednotky, musí účetní jednotka, která používá investiční instrumenty, případně další obdobná aktiva a pasiva, uvést ve výroční zprávě také informace o:

- a) cílech a metodách řízení rizik dané společnosti, včetně její politiky pro zajištění všech hlavních typů plánovaných transakcí, u kterých se použijí zajišťovací deriváty, a
- b) cenových, úvěrových a likvidních rizicích a rizicích souvisejících s tokem hotovosti, kterým je účetní jednotka vystavena.

Výroční zpráva obsahuje též účetní závěrku a zprávu o auditu, případně další dokumenty a údaje podle zvláštního právního předpisu.“

Při posuzování výroční zprávy auditor zjišťuje, zda se v ní nevyskytují významné nesrovnalosti v porovnání s účetní závěrkou.

## 7.5. Činnosti související s ukončením auditu a vydáním zprávy auditora

### 7.5.1. Posouzení následných událostí

Následné události jsou události, které nastaly po rozvahovém dni.

Následné události je možné rozdělit podle doby jejich vzniku na:

- *události do data vyhotovení zprávy auditora* – jde o významné události mezi datem, ke kterému byla účetní závěrka sestavena a datem, kdy byla vyhotovena zpráva auditora. V případě, že tyto události mohou mít negativní vliv na chod účetní jednotky, měl by se auditor ujistit o tom, že tyto události jsou např. popsány v příloze k účetní závěrce, případně dodatečně zaúčtovány a měl by v případě nutnosti zprávu ještě modifikovat.
- *události po datu vyhotovení zprávy auditora*, ale před zveřejněním účetní závěrky. V tomto případě by vedení společnosti mělo informovat auditora o událostech, které by mohly mít významný vliv na účetní závěrku. Ten by měl situaci posoudit a když dospěje k názoru, že účetní závěrka vyžaduje úpravy, měl by to projednat s vedením společnosti.  
V případě, že vedení společnosti závěrku upraví dle požadavků auditora, auditor předá vedení společnosti novou zprávu týkající se upravené účetní závěrky.  
V případě, že vedení společnosti požadavkům auditora nevyhoví, musí auditor zprávu modifikovat s dopadem do výroku, tj. vydá výrok s výhradou nebo záporný výrok. V případě, že zpráva již byla společnosti předána a společnost ji nechce vrátit za účelem její úpravy, požádá auditor společnost, aby se zprávou oficiálně nedisponovala, tj. aby ji nepředávala třetím stranám a aby ji nezveřejňovala.
- *události po datu zveřejnění účetní závěrky* – účetní závěrku a výroční zprávu je společnost povinna zveřejnit dle § 21a odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů: „po jejich ověření auditorem a po schválení k tomu příslušným orgánem podle zvláštních právních předpisů, a

to ve lhůtě do 30 dnů od splnění obou uvedených podmínek, pokud zvláštní právní předpisy nestanoví lhůtu jinou, nejpozději však do konce bezprostředně následujícího účetního období bez ohledu na to, zda byly tyto účetní záznamy uvedeným způsobem schváleny.“

V případě, že po zveřejnění auditor zjistí skutečnosti, které existovaly k datu vyhotovení zprávy a které by vedly k modifikování zprávy, bude se snažit dohodnout s vedením společnosti k úpravě účetní závěrky a následně zpracuje novou zprávu. Tato nová zpráva by měla obsahovat odstavec zdůrazňující významnou skutečnost obsaženou v opravené příloze k účetní závěrce, kde budou vysvětleny důvody úpravy původně zveřejněné účetní závěrky. Potom vedení společnosti zajistí, aby všichni, kdo obdrželi původní zprávu, pokud možno o situaci věděli a dostali zprávu novou. To obvykle bývá v novém zdaňovacím období, že se do staré auditorské zprávy nevrací, ale modifikuje se zpráva nová.

Jestliže bude v dohledné době zveřejněna účetní závěrka a výroční zpráva za následující účetní období, kde budou tyto události popsány, není nutné stávající účetní závěrku nijak upravovat.

### **7.5.2. Získání prohlášení vedení společnosti**

Písemným potvrzením vedení společnosti, které je reprezentováno statutárním orgánem, uznává svou odpovědnost za účetní závěrku s tím, že zároveň garantuje, že účetní závěrka obsahuje zaúčtování nebo uvedení všech událostí, které během účetního období nastaly a které by mohly mít vliv na výrok auditora.

Existují tři formy prohlášení:

- písemné prohlášení podepsané vedením společnosti,
- zápisy ze zasedání vedení společnosti nebo představenstva, ve kterých se uvádí, že vedení společnosti uznává odpovědnost za účetní závěrku,
- kopie účetní závěrky podepsané vedením účetní společnosti (právně nejslabší).

V současné době se nejčastěji používá písemné prohlášení podepsané vedením společnosti, které je relativně nejjednodušší, nejméně se používá kopie účetní závěrky

podepsaná vedením účetní společnosti, která v sobě skrývá určité nebezpečí. Nebezpečí spočívá především v existenci takových skutečností, které mohly být vedení účetní jednotky známy a z rozličných důvodů nejsou známy ani účetním pracovníkům, ani auditorům. Typickým příkladem může být existence vydaných směnek, které nejsou v rozporu s platnými účetními předpisy v účetnictví zahrnuty.

Pokud vedení společnosti odmítne poskytnout prohlášení, které auditor považuje za nezbytné, jedná se o omezení rozsahu činnosti auditu. V tomto případě by měl auditor v souladu se směrnicemi vydat výrok s výhradou nebo odmítnout výrok.

### **7.5.3. Shrnutí závěrů auditu**

Mělo by být provedeno za každý audit s tím, že zdokumentuje hlavní zjištění a závěry, které auditor učinil a přijal.

Souhrnný formulář, kterým jsou shrnuty závěry auditu by měl obsahovat, např.: úvod, účetní systém, posouzení účetní závěrky, problémové oblasti auditu (rizika), shrnutí nesprávností a úpravy, závěrečné jednání auditu, předpoklad schopnosti účetní jednotky pokračovat ve svých aktivitách, posouzení následných událostí, přijatelnost klienta pro následující účetní období, posouzení rizika podvodu, nedořešené záležitosti, závěr.

### **7.5.4. Vydání zprávy auditora**

Náležitosti zprávy auditora jsou vymezeny v zákoně č. 254/2000 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb., ve znění pozdějších předpisů v § 14 a zároveň v mezinárodním auditorském standardu ISA 700, ke kterému existuje i aplikační doložka vydaná komorou auditorů.

K základním prvkům zprávy auditora patří následující části:

- 1) Úvod – identifikace auditované účetní jednotky a identifikace účetní závěrky včetně dne, ke kterému se závěrka sestavovala.
- 2) Popis rozsahu provedeného auditu se zaměřením na:
  - deklaraci auditorských směrnic Komory nebo Mezinárodními auditorskými standardy, se kterými je audit proveden,

- popsání způsobu, jak bylo provedeno ověření úplnosti a průkaznosti informací uvedených v účetní závěrce nebo konsolidované účetní závěrce a zhodnocení účetních metod, které účetní jednotka použila,
  - zhodnocení vypovídací schopnosti účetní závěrky a výroční zprávy nebo konsolidované účetní závěrky a konsolidované výroční zprávy.
- 3) Výrok auditora, ve kterém auditor vyjadřuje názor, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situaci účetní jednotky:
- *výrok bez výhrad* – účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situaci účetní jednotky a pokud všechny významné skutečnosti, včetně případných změn účetních metod, byly odpovídajícím způsobem popsány v příloze účetní závěrky nebo konsolidované účetní závěrky,
  - *výrok s výhradou* – došlo k omezení rozsahu auditu nebo existují pochybnosti o správnosti nebo vhodnosti použitých účetních metod nebo o přiměřenosti údajů vykázaných v účetní závěrce nebo o přiměřenosti údajů popsaných ve výroční zprávě dochází tak k významnému ovlivnění skutečností posuzovaných podle výroku bez výhrad, avšak nejsou dány důvody pro odmítnutí výroku nebo záporný výrok,
  - *záporný výrok* – existují pochybnosti o správnosti nebo vhodnosti použitých účetních metod nebo o přiměřenosti údajů vykázaných v účetní závěrce nebo o přiměřenosti údajů popsaných ve výroční zprávě zásadního charakteru,
  - *odmítnutí výroku* – došlo k omezení rozsahu auditu tak zásadním způsobem, že auditor není schopen vydat výrok k účetní závěrce, protože není schopen získat informace nezbytné pro posouzení skutečností podle výroku bez výhrad.
- 4) Popis všech významných skutečností u jiného výroku než u výroku bez výhrad včetně vyčíslení jejich možných dopadů na výsledek hospodaření a vlastní kapitál účetní jednotky, je-li možné toto vyčíslení provést.
- 5) Popis všech skutečností, které nejsou obsaženy ve výroku – hlavně skutečnosti s významným vlivem na předpoklad časově neomezeného trvání účetní jednotky z důvodu finanční situace účetní jednotky.
- 6) Podpis auditora.

### **7.5.5. Dopis auditora pro vedení účetní jednotky**

Doporučenou formou komunikace auditora s vedením společnosti jsou dopisy pro vedení účetní jednotky, tzv. management letters.

Účelem dopisu je sdělení auditorova názoru na:

- nedostatky ve vnitřní kontrole a v účetním systému – ve vnitřním kontrolním systému (v jejich struktuře i funkci),
- nevhodné nebo nedovolené účetní postupy a způsoby ověřování,
- případné rozpory s platnými právními předpisy.

Auditor může připravit a vydat dopisy pro vedení účetní jednotky na různých úrovních auditorského postupu (například již po auditorově detailním naplánování prací a testech spolehlivosti) a pravidelně jej vydává na konci zakázky.

Pokud auditor dojde k názoru, že je nutné zprávu modifikovat, nelze předávání informací mezi auditorem a osobami pověřenými řízením považovat za náhradu této modifikace.

## 8. Plán auditu u dlouhodobého hmotného majetku (Auditorské procedury)

### Posouzení rizika

Testování účtů dlouhodobého hmotného majetku je zaměřeno na odhalení nepřesností, které jsou výsledkem potenciálních chyb způsobujících **nadhodnocení** dlouhodobého hmotného majetku.

Testování výnosů z prodeje dlouhodobého hmotného majetku je primárně zaměřeno na odhalování chyb vedoucích k jejich **podhodnocení**. Odpisy, stejně jako zůstatková cena při prodeji dlouhodobého hmotného majetku, jsou primárně testovány na **nadhodnocení**.

Hlavní potenciální chyby, které mohou vést k **nadhodnocení** účtů dlouhodobého hmotného majetku:

Tabulka č. 2: Nadhodnocení přírůstků dlouhodobého hmotného majetku

<b>Platnost</b>	Pořízení bylo zaúčtováno, ale neuskutečnilo se.
<b>Zaúčtování</b>	Částka pořízení byla zaúčtována v nesprávné – vyšší hodnotě.
<b>Zaúčtování do správného období</b>	Majetek byl přijatý v následujícím období, nákup byl zaúčtován v běžném období.

Zdroj: IFAC 2006



Tabulka č. 3: Podhodnocení úbytků dlouhodobého hmotného majetku

<b>Úplnost</b>	Majetek byl prodán nebo zlikvidován, prodej nebo likvidace nebyly zaúčtovány.
<b>Zaúčtování</b>	Prodeje byly zaúčtovány v nesprávné – nižší hodnotě.
<b>Zaúčtování do správného období</b>	Majetek byl prodán nebo zlikvidován v běžném období, prodej nebo likvidace zaúčtovány v následujícím období.

Zdroj: IFAC 2006

Tabulka č. 4: Podhodnocení odpisů

<b>Úplnost</b>	Odpisy patřící do běžného období nebyly zaúčtovány do nákladů.
<b>Zaúčtování</b>	Odpisy byly zaúčtovány v nesprávné – nižší hodnotě.
<b>Zaúčtování do správného období</b>	Majetek byl zařazen do užívání v běžném období, odpisy zaúčtovány až v následujícím období.

<b>Ocenění</b>	Zůstatková účetní hodnota majetku nesprávně stanovena (vyšší ocenění).
----------------	--

Zdroj: IFAC 2006

Hlavní potenciální chyby, které mohou vést k **podhodnocení** tržeb z prodeje dlouhodobého hmotného majetku:

Tabulka č. 5: Podhodnocení tržeb z prodeje dlouhodobého hmotného majetku

<b>Úplnost</b>	Majetek byl prodán, tržba nebyla zaúčtována.
<b>Zaúčtování</b>	Prodej byl zaúčtován v nesprávné – nižší hodnotě.
<b>Zaúčtování do správného období</b>	Majetek byl prodán v běžném období, prodej byl zaúčtován v následujícím období.

Zdroj: IFAC 2006

Hlavní potenciální chyby, které mohou vést k **nadhodnocení** zůstatkové ceny při prodeji dlouhodobého hmotného majetku:

Tabulka č. 6: Nadhodnocení zůstatkové ceny při prodeji dlouhodobého hmotného majetku

<b>Platnost</b>	Zůstatková cena při prodeji byla zaúčtována, ale prodej nebyl uskutečněn.
<b>Zaúčtování</b>	Zůstatková cena při prodeji byla zaúčtována v nesprávné – vyšší hodnotě.
<b>Zaúčtování do správného období</b>	Majetek byl prodán v následujícím období, ale zůstatková cena byla zaúčtována v běžném období.

Zdroj: IFAC 2006

Hlavní potenciální chyby, které mohou vést k **nadhodnocení** odpisů dlouhodobého hmotného majetku:

Tabulka č. 7: Nadhodnocení odpisů dlouhodobého hmotného majetku

<b>Platnost</b>	Odpisy patřící do následujícího období byly zaúčtovány do nákladů běžného období.
<b>Zaúčtování</b>	Odpisy byly zaúčtovány v nesprávné – vyšší hodnotě.
<b>Zaúčtování do správného období</b>	Majetek by zařazen do užívání v následujícím období a odpisy byly zaúčtovány v běžném období.

Zdroj: IFAC 2006

Dlouhodobý hmotný majetek by neměl být testován přímo na podhodnocení, protože toto testování je provedeno nepřímou prostřednictvím testování jiných účtů. Například přímé testování závazků na podhodnocení má za následek nepřímé testování souvztažných položek i na účtech pořízení dlouhodobého hmotného majetku.

Auditor by měl získat přiměřenou jistotu o *existenci* hmotného dlouhodobého majetku ke dni účetní závěrky a o jeho *vlastnictví*. Proto by měl vybrat vzorek významných položek a osobně prověřit jeho existenci. Měl by také zkontrolovat stav tohoto majetku z důvodu posuzování správnosti jeho ocenění. Nelze-li majetek fyzicky zkontrolovat z různých důvodů (např. majetek v zahraničí), je třeba zvolit alternativní metody (např. zaslání žádosti o potvrzení existence tohoto majetku). Zvláštní pozornost je třeba věnovat přírůstkům a úbytkům, ke kterým došlo v průběhu účetního období a samozřejmě také zkontrolovat odpisy.

Vedle existence by měl auditor získat přiměřenou jistotu, že všechny evidovaný majetek patří do vlastnictví klienta. Auditor by měl identifikovat všechna omezení vztahující se k vlastnictví nebo k možnosti s majetkem disponovat (např. zastavený majetek).

Tyto informace by měly být použity při kontrole správnosti údajů uvedených v účetních výkazech a především v příloze k účetní závěrce.

Auditor by měl od klienta získat položkový registr majetku ke dni účetní závěrky s těmito údaji:

- pořizovací cena,
- odpisová skupina/sazba,
- odpisy za běžné období,
- oprávkky,
- zůstatková cena,
- datum zařazení do užívání.

U přírůstků dlouhodobého majetku je třeba získat soupis (položkový seznam) přírůstků za účetní období, součet tohoto soupisu porovnat s přírůstky zaúčtovanými v hlavní knize, odsouhlasit pořizovací cenu nakoupeného majetku s příslušnými fakturami a prověřit účetní postupy aktivace u majetku vyrobeného ve vlastní režii.

U úbytků dlouhodobého majetku je třeba získat soupis úbytků za účetní období, součet tohoto soupisu porovnat s přírůstky zaúčtovanými v hlavní knize. Seznam úbytků by měl obsahovat mimo jiné také datum vyřazení, důvod vyřazení (prodej, likvidace atd.), zůstatkovou cenu při vyřazení a v případě prodeje prodejní cenu. Dále by měl prověřit podpůrné doklady jako jsou likvidační protokoly, vydané faktury, záznamy o přijaté hotovosti apod. a posoudit, jsou-li výnosy z prodeje úměrné k zůstatkové ceně prodaného majetku.

Auditor by měl také provést odsouhlasení pohybů na účtech majetku během účetního období na seznam přírůstků a úbytků a získat vysvětlení k případným rozdílům.

U odpisů je nutné prověřit, zda byl sestaven odpisový plán s dobou odpisování nepřesahující předpokládanou dobu životnosti dlouhodobého majetku.

Auditor by měl prověřit, jak je hmotný dlouhodobý majetek pojištěn a v případě, že není, upozornit na tuto skutečnosti klienta s naznačením rizik, která jsou s tím spojená.

Zvláštní pozornost je třeba věnovat majetku, který má účetní jednotka v pronájmu, ať už se jedná o finanční nebo operativní pronájem (finanční nebo operativní leasing). Je třeba prohlédnout leasingové smlouvy, splátkové kalendáře, ověřit charakter a časové rozložení leasingových splátek, případně jejich daňovou uznatelnost. U zahraničního leasingu je třeba zkontrolovat splnění povinnosti srážkové daně u splátek do zahraničí. V případě, že se v účetní jednotce vyskytuje opravná položka k nabytému majetku, je třeba provést určité specifické postupy. Zvláště je třeba se ujistit, že tato položka byla zaúčtována pouze v případech povolených účetními předpisy a zda je dodržován zvláštní režim jejího účetního a daňového odpisování.

### **Správnost zaúčtování z věcného i časového hlediska**

Z hlediska správnosti účtování je třeba:

- ověřit u přírůstků, zda byly nákup nebo aktivace správně považovány za dlouhodobý náklad, správně klasifikovány a zařazeny,
- ověřit u úbytků, zda byly správně zaúčtovány v závislosti na způsobu vyřazení (prodej, likvidace, manko, škoda, darování apod.),
- získat přiměřené ujištění, že všechny přírůstky i úbytky byly zaúčtovány do správného období,
- zvážit, zda je způsob odpisování v souladu s předpokládanou dobou životnosti odpisovaného majetku,
- zkontrolovat, zda byly přírůstky i úbytky zaznamenány i v inventárních kartách,
- zkontrolovat inventarizační zápisy a průúčtování inventarizačních rozdílů do sledovaného účetního období,
- zkontrolovat u odpisů správnost výpočtu, dodržování stálosti metody a zaúčtování,
- ujistit se, že plně odepsaný majetek není již dále odpisován.

### **Správnost ocenění**

Hmotný dlouhodobý majetek se oceňuje v pořizovacích cenách (nakupovaný) nebo ve vlastních nákladech (vytvořený ve vlastní režii). V souvislosti s oceňováním je třeba ověřit, zda byly u přírůstků zaúčtovány veškeré náklady, které s pořízením souvisejí.

Dále zhodnotit používaný způsob odpisování v souvislosti se stupněm opotřebování (na nepřiměřenost odpisové politiky lze usoudit v případě, že má klient velké zisky nebo ztráty z vyřazení majetku), prověřit postupy při tvorbě opravných položek a jejich přiměřenost, a určit všechny případy, kdy u dlouhodobého majetku došlo k dočasnému nebo trvalému poklesu hodnoty (např. vypršela platnost práv apod.).

### **Správnost vykázání v bilanci**

Na základě provedených postupů by měl auditor získat přiměřenou jistotu, že zůstatky jednotlivých položek hmotného dlouhodobého majetku vykázané v bilanci, popřípadě rozšířené o doplňující informace uvedené v příloze, poskytují ve všech případech pravdivý a věrný obraz. [MÜLLEROVÁ, KRÁLÍČEK, 1998]

*Podrobný plán auditu dlouhodobého hmotného majetku uvádím v příloze č. 3.*

## **9. Audit dlouhodobého hmotného majetku**

Dlouhodobý hmotný majetek zahrnuje pozemky, budovy a stavby, stroje a zařízení, dopravní prostředky a ostatní majetek s dlouhodobým použitím včetně majetku v pořízení a záloh poskytnutých na jeho pořízení. Dále pak náklady a výnosy související s dlouhodobým hmotným majetkem jako např. odpisy, tržby z prodeje, zůstatková cena při prodeji, změna stavu opravných položek nebo inventarizační rozdíly.

### **9.1. Charakteristika firmy**

Pro účely zpracování mé diplomové práce jsem si zvolila firmu, která si nepřeje být jmenována, proto ji budu označovat „Firma XYZ“.

Firma XYZ byla založena třemi společníky v roce 1992, je to společnost s ručením omezeným. Základní kapitál vložený do firmy společníky byl ve výši 102 000 Kč. Nyní má společnost sedm společníků a základní kapitál činí 2 040 000 Kč.

Společnost provozuje svoji obchodní činnost v oblasti prodeje domácích elektrospotřebičů, prodeje elektroinstalačního materiálu, prodeje svítidel a větší část jejích aktivit tvoří montáže v oboru elektro (elektroinstalace, hromosvody, sítě NV a NN, projektování), zemní práce (strojní a ruční výkopy, protlaky zemní raketou, řezání krytů) a stavební činnost.

Společnost nemá ze zákona danou povinnost auditu. Společnost měla aktiva ve výši 27 921 000,-. Roční úhrn čistého obrátu činil 46 725 000,-. Počet zaměstnanců ve společnosti je 32.

## 9.2. Vnitřní kontrolní systém se zaměřením na hmotný dlouhodobý majetek vybrané účetní jednotky

### Systém zpracování účetnictví

Systém zpracování se řídí příslušnými ustanoveními *zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.*

Účetní jednotka účtuje v soustavě podvojného účetnictví o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.

- a) Účetním obdobím je 12 měsíců po sobě jdoucích. Účetní období se shoduje s kalendářním rokem.
- b) Účtuje o skutečnostech do období, s nímž časově a věcně souvisí.
- c) Skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví se dokládají účetními doklady.
- d) Účetní zápisy se zapisují v účetních knihách a prokazují se účetními doklady.

Účetnictví je vedeno na počítači, v účetním programu OBIS.

V tomto programu účetní jednotka používá:

1. účetní deník,
2. hlavní knihu,
3. knihu pohledávek,
4. knihu závazků,
5. pokladní knihu,
6. záznam o vedení DPH,
7. saldokonto.

Opravy účetních zápisů provádí účetní jednotka opravnými účetními doklady.

### Oběh účetních dokladů

V účetní jednotce je oběh účetních dokladů organizován tak, aby ke schválení účetních případů a zpracování účetních dokladů docházelo ve lhůtách co nejkratších.



Oběh účetních dokladů zajišťují tyto činnosti:

1. Třídění
2. Zaevidování
3. Odsouhlasení
4. Překontrolování
5. Předkontace
6. Zaúčtování
7. Očíslování vzestupnou číselnou řadou
8. Založení dokladů do šanonu

Doklady, které účetní jednotka používá:

1. Přijaté faktury (zálohové, dobropisy)
2. Vydané faktury (zálohové, dobropisy)
3. Výdajové pokladní doklady
4. Příjmové pokladní doklady
5. Bankovní výpisy
6. Interní účetní doklady – vnitřní účetní doklady (VÚD)
7. Opravné účetní doklady (VÚD)
8. Cestovní příkazy
9. Inventární karty dlouhodobého hmotného majetku

Číslování dokladů:

1. *Přijaté faktury* FP 1-999
2. *Vydané faktury* FV 1001-2000
3. Samostatné číselné řady pro *přijaté a vydané dobropisy a vrubopisy*
4. *Výdajové doklady* od č. 1/rok
5. *Příjmové doklady* – pokladna – číslo příjmového dokladu nebo 1/měsíc
6. *Bankovní výpisy* – číselná řada 30001-39999
7. *Všeobecné účetní doklady* – interní – číselnou řadou IND 50001-59999  
- opravné – 60001-69999

Účetní doklad je přezkoumán zásadně před zaúčtováním, stvrzen podpisem odpovědného pracovníka.

Přezkoumaný účetní doklad je opatřen účetním předpisem, podpisem, okamžikem účetního případu (datum). Zaúčtování v účetních knihách se provádí podle účtového předpisu. Poté se účetní doklady očíslojí číselnou řadou a založí do šanonů. Ty jsou opatřeny rokem, měsícem a číselnou řadou od č. 1.

### **Podpisové vzory**

Podpisové vzory osob zodpovědných za jednání jménem firmy – jednatel A a jednatel B. Jednatelé jednají jménem společnosti samostatně a samostatně podepisují.

Podpisové vzory osob zodpovědných za disponování bankovními účty jsou jednatel A (ředitel), mzdová účetní a ekonom.

Každá oprávněná osoba podepisuje příkazy k úhradě a bankovní účty samostatně.

- Za náležitosti daňových a účetních dokladů: ředitel, účetní.
- Vyhotovení vnitropodnikových směrnic: účetní.
- Za zaúčtování účetních případů: účetní.

### **Obecné účetní zásady dlouhodobého hmotného majetku**

Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný se vede na účtech 021 (Stavby - vlastní) a 022 (Samostatné movité věci a soubory movitých věcí). Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný se vede na účtu 031 (Pozemky – vlastní).

Účetní jednotka si stanovila, že dlouhodobý hmotný majetek je ten, jehož pořizovací cena je vyšší než 40 000,- a doba použitelnosti delší než 1 rok.

O pořízení hmotného majetku je účtováno na účtu 042 (Pořízení dlouhodobého majetku) s analytikou a na základě zápisu o zařazení je převeden na příslušný majetkový účet.

Drobný majetek do 40 000 Kč je účtován přímo do spotřeby.

Řádnou evidenci o dlouhodobém hmotném majetku vede účetní jednotka na jednotlivých inventárních kartách s inventárním číslem majetku. Dále je uveden název majetku, dodavatel, vstupní cena, popřípadě zvýšená vstupní cena, způsob

pořízení, datum pořízení, odpisová skupina, způsob odpisování, rok odpisování, roční daňový odpis (daňový odpis = účetní odpis), zůstatková cena.

O technickém zhodnocení, které nepřevyšuje částku 40 000,- účtuje účetní jednotka na účtu 548 100 – ostatní provozní náklady = zhodnotí jako jednotný náklad (na jeden předmět). Toto zhodnocení nebude postupně odpisováno.

Účetní jednotka vyřazuje majetek na základě protokolu o vyřazení a to prodejem (je vyhotoven daňový doklad a následně proúčtováno vyřazení majetku z evidence), zcizením (na základě protokolu od policie ČR) nebo likvidací (jde-li o majetek neopravitelný, nepoužitelný nebo jeho oprava by byla nákladem, je vyhotoven protokol o likvidaci). O nákupu a prodeji dlouhodobého hmotného majetku rozhoduje ředitel společnosti.

Účetní jednotka dlouhodobý hmotný majetek oceňuje v pořizovacích cenách, tj. cena pořízení a vedlejší pořizovací náklady. Mezi tyto náklady patří dopravné, montáž, poplatky, dodavatelské služby.

Náklady na technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku zvyšují jeho pořizovací cenu. Opravy a údržba se účtují do nákladů.

Odpisování dlouhodobého majetku je prováděno na základě odpisového plánu stanoveného účetní jednotkou. Použité metody odpisů jsou lineární. Účetní a daňové odpisy se rovnají. Účetní jednotka vypočítává daňové odpisy jednou ročně k 31. 12. a účtuje je ve prospěch účtu účtové skupiny 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku a na vrub účtu 551 – odpisy dlouhodobého hmotného majetku.

V prvním roce odpisování účetní jednotka zatřídí hmotný majetek do odpisových skupin podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Doba odpisování je uvedena v tabulce č. 8.

Tabulka č. 8: Doba odpisování účetní jednotky

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Účetní jednotka používá rovnoměrné odpisování hmotného dlouhodobého majetku, kdy jednotlivým odpisovým skupinám jsou přiřazeny roční odpisové sazby - viz tabulka č. 9.

Tabulka č. 9: Roční odpisové sazby účetní jednotky

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	3,33
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

### **Finanční leasing**

Společnost účtuje o najatém majetku tak, že v průběhu roku jsou jednotlivé splátky účtovány na vrub účtu 381 s analytikou a k 31. 12. jsou přeúčtovány stanoveným poměrem celkových nákladů na účet 518800. V době, kdy je leasingová smlouva ukončena, uplatňuje společnost možnost odkoupení za zůstatkovou cenu.

Ve sledovaném období účetní jednotka nevytvořila rezervy a dotace neobdržela.

Vnitřní kontrolní systém také zahrnuje statut účetní jednotky, který by měl, mimo výpisu z obchodního rejstříku a společenské smlouvy, obsahovat *organizační schéma* s přehlednou vnitřní strukturou společnosti, se současným vymezením pravomoci a odpovědnosti za jednotlivé oblasti, což je nezbytné pro efektivní řízení. Komplex vnitřních předpisů, týkající se účetnictví, jsem uvedla výše.

*V příloze č. 5 uvádím organizační schéma účetní jednotky a v příloze č. 6 uvádím účtový rozvrh účetní jednotky.*

Firma XYZ je, jak už bylo výše uvedeno, malá firma. Koncepce kontrolní činnosti této účetní jednotky je podobná tomu, co platí u větších účetních jednotek, liší se formálností. Kontrolní činnost u této firmy provádí ředitel (vedení). Rozhoduje o nákupech a prodejkách dlouhodobého hmotného majetku. Kontroluje účetní systém pomocí analýzy z organizačního systému OBIS, apod. Tento přístup představuje účinnou kontrolu, která omezí nebo zcela odstraní potřebu podrobnější kontrolní činnosti v této oblasti.

Účetní jednotka nemá písemná pravidla chování. Vytváří kulturu, která klade důraz na čestné jednání a morálku, na základě ústní komunikace a osobního příkladu vedení.

V případě této účetní jednotky má nepřetržitá monitorovací činnost větší sklon k neformálnosti a tvoří součást všeobecného řízení činnosti účetní jednotky. Díky své bezprostřední účasti na činnosti účetní jednotky vedení často rozezná skutečnosti, které se významným způsobem liší od jeho předpokladů, nebo nesprávná finanční data, což vede k nápravným opatřením v oblasti kontroly.

## 9.3. Provedení auditu hmotného dlouhodobého majetku

### 9.3.1. Činnosti před uzavřením zakázky

Na základě tabulky č. 10 – Kontrolní formulář rizika zakázky, identifikuji rizika zakázky. Zvažuji rizikové faktory, které jsou uvedeny v tabulce.

Tabulka č. 10: Kontrolní formulář rizika zakázky

PROCEDURA	ANO	NE	N/A	ODKAZ
<b>IDENTIFIKACE RIZIK</b>				
1. Charakteristika a důvěryhodnost vedení společnosti		X		
2. Odpovědnost vedení za správné sestavení účetních výkazů		X		
3. Odpovědnost vedení za vytvoření a udržování spolehlivého procesu účetnictví a informačního systému		X		
4. Organizační struktura		X		
5. Struktura vedení a vnitřní kontrolní proces		X		
6. Metody rozdělení pravomocí a odpovědností		X		
7. Kontrolní proces vrcholového vedení		X		
8. Vliv počítačového prostředí		X		
9. Dozorčí a kontrolní orgány společnosti				
10. Podnikatelská rizika		X		
11. Podnikatelské prostředí		X		
12. Tlak na finanční výsledky		X		
13. Schopnost účetní jednotky pokračovat ve svých aktivitách		X		
14. Podmínky auditní zakázky				

15. Soulad se standardy auditu				
16. Významné účetní sporné otázky naznačující větší než normální riziko zakázky		X		
17. Porozumění významným transakcím a obchodním vztahům, zvláště s propojenými osobami				
18. Znalost zákazníka a zkušenosti s ním				
19. Kompetentní auditní tým				
20. Konflikt zájmů auditního týmu				
21. Nezávislost auditora				
22. Faktory naznačující možnost existence podvodu prováděného vedením společnosti		X		
23. Faktory naznačující možnost existence jiných podvodů		X		
24. Kontrola existence podvodu prováděná vedením společnosti		X		
<b>POSOUZENÍ RIZIKA</b>				
U otázek s odpovědí ANO by bylo nutné zvážit možný odhad rizika zakázky:				
<b>Podrobnější vysvětlení odpovědí ANO by poté bylo doloženo v odkazech auditorských dokumentů.</b>				

Pozn.: Některé body v této tabulce nejsou vyplněny, protože se jedná o malou firmu, která nemá ze zákona povinnost auditu, společnost nemá dozorčí orgány apod.

### 9.3.2. Činnosti související s poznáním zákazníka

Mezi činnosti související s poznáním zákazníka patří porozumění činnosti zákazníka na základě vnitřních a vnějších faktorů.

Mezi VNITŘNÍ FAKTORY patří:

#### A) VLASTNICKÁ PRÁVA A STRUKTURA VEDENÍ SPOLEČNOSTI

##### 1. Popis právní formy podnikání.

Firma XYZ, s. r. o. – společnost s ručením omezeným

##### 2. Seznam všech propojených osob.

Účetní jednotka nemá propojené osoby.

##### 3. Seznam rozhodujících akcionářů nebo společníků i s obchodními podíly.

Tabulka č. 11: Seznam společníků s obchodními podíly Firmy XYZ

	Vklad	Splaceno	Obchodní podíl
<b>Společník A</b>	170 000,-	100 %	1/12
<b>Společník B</b>	170 000,-	100 %	1/12
<b>Společník C</b>	170 000,-	100 %	1/12
<b>Společník D</b>	170 000,-	100 %	1/12
<b>Společník E</b>	170 000,-	100 %	1/12
<b>Společník F</b>	170 000,-	100 %	1/12
<b>Společník G</b>	1 020 000,-	100 %	6/12

##### 4. Seznam hlavních členů vedení společnosti (jméno, funkce).

**STATUTÁRNÍ ORGÁN : JEDNATELÉ: SPOLEČNÍK A (ředitel) a SPOLEČNÍK G**

Jménem společnosti jednají jednatelé. Každý z jednatelů jedná samostatně. Podepisování za společnost probíhá tak, že k vytištěnému nebo napsanému obchodnímu jménu společnosti připojí svůj podpis jeden z jednatelů.



5. Poznámka, zda-li odměny pro vedení závisí na hospodářském výsledku.

Ano, odměny pro vedení závisí na hospodářském výsledku.

6. Klíčové informace, které vedení společnosti využívá při řízení společnosti a kontrole účetního systému.

Při kontrole účetního systému využívá vedení společnosti analýzy z organizačního systému OBIS (fakturace, zakázky, apod.).

B) Obchodní cíle

7. Seznam všech provozoven klienta, obchodních činností (včetně výrobků a služeb) a počty zaměstnanců.

- skladové hospodářství, provozní budova a projekce – 21 zaměstnanců
- obchod s elektrospotřebiči a vedení společnosti – 11 zaměstnanců

8. Všechny plány týkající se významných změn v podnikání společnosti (např. nové výrobky a služby, nová zařízení, akvizice) a očekávané zdroje financování.

- rozšíření projekční činnosti, rozšíření činnosti o kanalizace
- firma se snaží získat co nejvíce zakázek ve stavební činnosti především pro obce a státní organizace

C) ČINNOSTI

9. Hlavní zákazníci s udáním obrátu v Kč.

Zákazník A	15 183 000,-
Zákazník B	1 732 000,-
Zákazník C	1 582 000,-
Zákazník D	1 543 000,-

10. Hlavní dodavatelé s udáním obrátu.

Dodavatel A	8 526 000,-
Dodavatel B	3 698 000,-
Dodavatel C	3 101 000,-

## D) FINANCE

11. Seznam hlavních zdrojů finančních prostředků (banky, leasing, dlouhodobé závazky).

- investiční zdroje – úvěr ve výši 1 500 000,-
- vlastní zdroje

12. Seznam všech zastavených aktiv, hypoték, zástavních práv a omezení vyplývajících z úvěrových smluv.

- zastavena dopravní technika v souvislosti s investičním úvěrem

## E) PERSONALISTIKA

13. Schopnosti a zkušenosti vedení společnosti a klíčových zaměstnanců pro řízení společnosti.

NEHODNOCENY

## F) ÚČETNÍ POSTUPY

14. Zvláštní a neobvyklé účetní postupy (např. vztahující se k určitému průmyslovému odvětví).

BEZ ZJIŠTĚNÍ

15. Seznam změn v účetních postupech oproti minulému období.

BEZ ZJIŠTĚNÍ

## G) VŠEOBECNÉ ÚDAJE

16. Všechny další významné údaje (např. právní spory, daňové problémy).

BEZ ZJIŠTĚNÍ

Mezi VNĚJŠÍ FAKTORY patří:

17. Všechny faktory, které mohou mít vliv na klienta (např. změny technologií, zahraniční konkurence, problémy s dodávkou zboží a služeb, faktory působící negativně na odvětví průmyslu, ve kterém klient podniká, specifické daňové zatížení

pro určité odvětví průmyslu, ekologická a další opatření).

BEZ ZJIŠTĚNÍ

18. Všechny vlivy prostředí, ve kterém klient podniká (např. změny poptávky jako následek vysokých úrokových měr nebo recese, nová nebo připravovaná daňová legislativa, ekologické problémy nebo problémy spolehlivosti výrobků).

BEZ ZJIŠTĚNÍ

### **Výpočet plánovací hladiny významnosti**

Mezi další činnosti související s poznáním zákazníka patří výpočet plánovací hladiny významnosti. Určení hladiny významnosti je záležitostí odborného úsudku a označuje možné nesprávnosti účetních výkazů, které mohou jejich uživatelé považovat za významné. Odborná literatura poskytuje několik dalších možných způsobů jejího výpočtu:

- 0,5 – 1,5 % celkových aktiv,
- 0,5 – 1,5 % z tržeb,
- 5 – 10 % zisku před zdaněním z běžné činnosti společnosti.

#### 1. Posoudit možnosti výpočtu hladiny významnosti

Tabulka č. 12: Výpočet plánovací hladiny významnosti

<b>Kritický komponent</b>	<b>Částka v tis. Kč</b>	<b>Procento</b>	<b>Hladina významnosti</b>
<b>Zisk před zdaněním</b>	1 572 000,-	5 %	78 600,-
<b>Tržby</b>	46 725 000,-	0,5 %	233 625,-
<b>Celková aktiva</b>	27 921 000,-	0,5 %	139 605,-

2. Zvolená hladina významnosti: 233 625,-.

Důvody pro výběr kritického komponentu a zvolené hladiny významnosti:

Ukazatel tržby byl využit z toho důvodu, že je relativně nejstabilnější, protože u celkových aktiv i hospodářského výsledku došlo k relativně vysokému nárůstu oproti předcházejícím obdobím.

### **9. 3. 3. Činnosti související s vlastním provedením auditu**

Při provádění auditu jsem se řídila plánem auditu hmotného dlouhodobého majetku, který uvádím v příloze č. 3.

Získala jsem rozpis všech zůstatků účtů. Odsouhlasila jsem každou položku na obratovou předvahu. Ujistila jsem se, že počáteční zůstatky v obratové předvaze souhlasí s konečnými zůstatky minulého účetního období. Všechny částky souhlasí s formuláři, které mi účetní jednotka poskytla.

Získala jsem od účetní jednotky položkový seznam hmotného dlouhodobého majetku s informací o počáteční účetní hodnotě, pořizovací ceně, oprávkách, odpisech běžného roku, konečné účetní hodnotě a datu uvedení do používání. Dále položkový seznam přírůstků v pořizovací hodnotě s informací o datu uvedení do užívání a odpisové skupině.

S ohledem na provedenou poslední inventuru dlouhodobého hmotného majetku účetní jednotky jsem prověřila, že výsledky inventury jsou správně zaúčtovány. Nebyly zjištěny žádné inventarizační rozdíly (skutečný stav k 31. 12. 2008 se rovná stavu účetnímu).

Vybrala jsem ze soupisu počátečních zůstatků vzorek jednotlivých položek majetku pro testování a pro tyto vybrané položky jsem provedla následující postupy: o existenci majetku jsem se přesvědčila z faktur a ze smluv o pořízení, z dokladů o zaplacení, ověřila jsem přijaté faktury a protokoly o zařazení majetku do užívání, které mi účetní jednotka poskytla. Účetní doklady jsem kontrolovala z hlediska formální a věcné správnosti včetně podpisů odpovědných osob za daný případ a zaúčtování. V průběhu

této kontroly jsem nezjistila žádné chyby. Dále jsem se o existenci dlouhodobého hmotného majetku přesvědčila v rámci dotazování. Byly položeny otázky uvedené v dotazníku pro zjištění informací o dlouhodobém majetku, který jsem uvedla v *příloze č. 4*. Otázky jsem položila těmto osobám: účetní, ekonom a ředitel. Výsledný dotazník je vyhodnocený ze všech vyplněných dotazníků.

Dále jsem prověřovala vlastnická práva k dlouhodobému hmotnému majetku a dostatečnost pojištění, byly mi poskytnuty pojistné smlouvy k nahlédnutí. Vlastnické právo jsem ověřovala na základě přijatých faktur a smluv o koupi majetku. Nezjistila jsem žádná omezení vlastnictví k majetku. Žádný prodaný dlouhodobý hmotný majetek u účetní jednotky nebyl zjištěn.

U přírůstků jsem provedla na vybraném vzorku (se zaměřením na významné přírůstky) následující postupy: Pro nakoupený majetek jsem odsouhlasila pořizovací cenu s podpůrnou dokumentací. Žádný majetek vyrobený ve vlastní režii nebyl u účetní jednotky zjištěn. Přírůstky byly zaúčtovány ve správném období. Odsouhlasila jsem platbu s doklady o zaplacení. Úbytky dlouhodobého hmotného majetku za toto období nebyly zaznamenány a dle získaných dokladů nebyl žádný majetek z evidence účetní jednotky vyřazen.

Sestavila jsem seznamy přírůstků dlouhodobého hmotného majetku za období 1. 1. 2008 – 31. 12. 2008 (viz tabulka č. 13), které jsem následně porovнала s hlavní knihou (viz tabulka č. 14). Úbytky dlouhodobého hmotného majetku za toto období nebyly zaznamenány.

Tabulka č. 13: Přírůstky hmotného dlouhodobého majetku od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008

Inventární číslo	Název	Pořizovací cena	Datum zařazení do užívání
HIM901	<b>X-Trail Nissan</b>	790 471,50	7. 3. 2008
HIM902	<b>Mercedes Atego</b>	1 350 034,03	4. 4. 2008
HIM903	<b>KIA Sportage</b>	569 104,10	21. 7. 2008
HIM810	<b>Ploter, podstavec pod CANON</b>	56 100,84	15. 9. 2008
<b>Celkem</b>		<b>2 765 710,47</b>	<b>-</b>

Tabulka č. 14: Údaje o hmotném dlouhodobém majetku z hlavní knihy

Účet	Název	Přírůstek	Úbytek
022.000	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	2 765 710,47	0,-
<b>Celkem</b>		<b>2 765 710,47</b>	<b>0,-</b>

Zaúčtované přírůstky hmotného dlouhodobého majetku odpovídají skutečným (fyzickým) přírůstkům.

Tabulka č. 15: Údaje o hmotném dlouhodobém majetku z obrátové předvahy

	<b>021.000</b>	<b>022.000</b>	<b>031.000</b>
<b>1. 1. 2008</b>	8 757 716,70	9 886 655,29	145 302,40
<b>Přírůstky</b>	-	2 765 710,47	-
<b>Úbytky</b>	-	-	-
<b>31. 12. 2008</b>	8 757 716,70	12 652 365,76	145 302,40
	<b>081.000</b>	<b>082.000</b>	<b>031.000</b>
<b>1. 1. 2008</b>	2 323 468,-	3 727 362,21	-
<b>Odpisy (přírůstky)</b>	298 170,-	2 247 344,-	-
<b>Vyřazení</b>	-	-	-
<b>ZC k 31. 12. 2008</b>	2 621 683,-	5 974 706,21	-

Dále jsem provedla kontrolu odpisového plánu a jeho dodržování. Ověřila jsem správnost výpočtu daňových odpisů na vybraném vzorku a ujistila se, že plně odepsaný majetek není již dále odpisován. Společnost odpisuje rovnoměrným způsobem, účetní odpisy se rovnají daňovým.

Na ověření správnosti daňových odpisů jsem vybrala položky:

#### **Budovy, haly a stavby (021.000)**

Datum pořízení: 1. 8. 2004

Odpisová skupina: 4

Doba odpisování: 20 let

Odpisováno od roku: 2004

1. rok<sub>2004</sub> = 23 198,81 \* (2,15/100) = 499,-      ZC = 22 699,81

2. rok<sub>2005</sub> = 23 198,81 \* (5,15/100) = 1 195,-      ZC = 21 504,81

3. rok<sub>2006</sub> = 23 198,81 \* (5,15/100) = 1 195,-      ZC = 20 309,81

4. rok<sub>2007</sub> = 23 198,81 \* (5,15/100) = 1 195,-      ZC = 19 114,81

5. rok<sub>2008</sub> = 23 198,81 \* (5,15/100) = 1 195,-      ZC = 17 919,81

#### **Nissan X-Trail (022.000)**

Datum pořízení: 7. 3. 2008

Odpisová skupina: 2

Doba odpisování: 5 let

Odpisováno od roku: 2008

1. rok<sub>2008</sub> = 790 741,50 \* (11/100) = 86 982,-      ZC = 703 795,5

Odpisy jsem zaokrouhlila na celé koruny nahoru, podle zákona o dani z příjmů.

Nevyskytla se chyba při výpočtu odpisů. Odpisy dle zákona byly stejné jako odpisy spočítané ve společnosti.

Identifikovala jsem majetek ve finančním leasingu, získala jsem kopie příslušných leasingových smluv. Zjistila jsem, že majetek ve finančním leasingu není zahrnut do dlouhodobého hmotného majetku.

## **9.4. Vyhodnocení a výsledky auditu hmotného dlouhodobého majetku**

Ověřila jsem hmotný dlouhodobý majetek vybrané účetní jednotky za období 1. 1. 2008 – 31. 12. 2008, která nemá ze zákona povinnost auditu. Byly mi poskytnuty dostatečné a přiměřené podklady a důkazní informace. Audit jsem provedla v souladu se zákonem o auditorech, Mezinárodními auditorskými standardy a souvisejícími aplikačními doložkami Komory auditorů ČR. V souladu s těmito předpisy jsem naplánovala a provedla audit tak, abych získala přiměřenou jistotu, že dlouhodobý hmotný majetek neobsahuje významné nesprávnosti. V průběhu celé kontroly jsem nezjistila žádné skutečnosti, které by měly významný vliv na výrok auditora. Podle mého názoru účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz dlouhodobého hmotného majetku společnosti XYZ k 31. 12. 2008 a tím i výsledku hospodaření za rok 2008.



## 10. Závěr

Ve své diplomové práci jsem analyzovala vnitřní kontrolní systém vybrané účetní jednotky se zaměřením na hmotný dlouhodobý majetek a následně jsem u této účetní jednotky provedla audit hmotného dlouhodobého majetku.

V praktické části jsem aplikovala poznatky získané z teoretické části na vybranou účetní jednotku, která si nepřeje být jmenována. Jedná se o společnost s ručením omezeným, která nemá ze zákona povinnost auditu.

V průběhu auditu „Firmy XYZ“ jsem neshledala žádné závažné chyby.

Společnost si stanovila shodné daňové a účetní odpisy. Doporučila bych společnosti používat mimo daňových i účetní odpisy, protože účetní odpisy by měly zobrazovat skutečné opotřebení majetku. Tohoto cíle však není shodou daňových a účetních odpisů dosaženo.

Dále bych společnosti doporučila podrobněji rozpracovat vnitřní kontrolní systém, mohla by tím předejít vzniku možných nesprávností a to jak úmyslným tak neúmyslným.

Jsem přesvědčena o tom, že tato práce byla pro mě velkým přínosem, jak z hlediska získaných teoretických znalostí, ale i z důvodu porozumění účetnímu auditu v praxi.

Při zpracování diplomové práce byl uvažován právní vztah k 31. 12. 2008.

## **11. Summary**

The present diploma thesis deals with accounting audit and it strives to analyze inner control system in a selected accounting unit focusing on long-term tangible property.

The goal of the thesis is to perform an audit focusing on long-term tangible property according to international auditing standards in a selected accounting unit which is not obliged by the law to carry out an audit.

The theoretical part gives a brief outline of historic roots of auditing profession supplemented with a few general definitions of audit. Furthermore, there are defined functions of audit and legal provisions of the Czech law concerning accounting audit. The law is divided into rules of law, auditing directives, and International Standards on Auditing (ISA). Also, the said part includes the notion of the Code of Ethics of the Czech Chamber of Auditors. Further on, there is a definition of inner control system in a company and auditing procedures used during the review of financial statements. The next part of the thesis includes a plan concerning an audit of long-term tangible property.

Practical part is divided into several parts and it deals directly with the audit of long-term tangible property. Here, acquired theoretical knowledge is applied to an existing company. First, the company characteristics is given, then there is an analysis of the company's inner control system with attention paid to long-term tangible property, and lastly an audit of the long-term tangible property is executed only to show it contains activities before finishing order, activities related to getting to know the customer and to actual execution of the audit.

### **Key words**

Economy

Accounting

Audit

Accounting audit

Long-term tangible property

## 12. Přehled použité literatury

### PUBLIKACE:

1. Florián, Z. Účetní auditing. České Budějovice: ZF JU v ČB, 2001. ISBN 80-7040-476-0.
2. Králíček, V. Auditing. Praha: VŠE v Praze, 1997. ISBN 80-7079-812-2.
3. Králíček, V., Müllerová, L. Auditing. Praha: Bilance, 1998.
4. American Institute of Certified Public Accountants – uvedeno D. N. Ricchiute: Audit. Praha: Victoria Publishing, 1994. ISBN 80-85605-86-4.

### PRÁVNÍ NORMY A SMĚRNICE:

5. IFAC: Příručka Mezinárodních auditorských standardů. IFAC, 2006. ISBN 80-86679-05-5.
6. Zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb., ve znění pozdějších předpisů
7. Zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů
8. Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
9. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
10. Zákon č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů
11. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

### INTERNETOVÉ STRÁNKY:

12. Komora auditorů České republiky: [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz)

## 13. Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Matice vzájemných vztahů jednotlivých druhů rizik

Tabulka č. 2: Nadhodnocení přírůstků dlouhodobého hmotného majetku

Tabulka č. 3: Podhodnocení úbytků dlouhodobého hmotného majetku

Tabulka č. 4: Podhodnocení odpisů

Tabulka č. 5: Podhodnocení tržeb z prodeje dlouhodobého hmotného majetku

Tabulka č. 6: Nadhodnocení zůstatkové ceny při prodeji dlouhodobého hmotného majetku

Tabulka č. 7: Nadhodnocení odpisů dlouhodobého hmotného majetku

Tabulka č. 8: Doba odpisování účetní jednotky

Tabulka č. 9: Roční odpisové sazby účetní jednotky

Tabulka č. 10: Kontrolní formulář rizika zakázky

Tabulka č. 11: Seznam společníků s obchodními podíly Firmy XYZ

Tabulka č. 12: Výpočet plánovací hladiny významnosti

Tabulka č. 13: Přírůstky hmotného dlouhodobého majetku od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008

Tabulka č. 14: Údaje o hmotném dlouhodobém majetku z hlavní knihy

Tabulka č. 15: Údaje o hmotném dlouhodobém majetku z obratové předvahy

## **14. Seznam příloh**

Příloha č. 1: Přehled auditorských směrnic

Příloha č. 2: Přehled mezinárodních auditorských standardů (ISA)

Příloha č. 3: Plán auditu dlouhodobého hmotného majetku

Příloha č. 4: Dotazník pro zjištění informací o dlouhodobém majetku

Příloha č. 5: Organizační schéma účetní jednotky

Příloha č. 6: Účtový rozvrh účetní jednotky

## Příloha č. 1

### Přehled auditorských směrnic

Číslo	Název auditorské směrnice	Platnost od nebo datum poslední aktualizace	Nahrazena
1	Cíle a principy auditu	1. 10. 1997	ISA 200
2	Postupy získávání důkazních informací při auditu	1. 10. 1997	ISA 500
3	Zpráva auditora o ověření účetní závěrky	1. 2. 2002	ISA 700 plus Aplikační doložka
4	Spis auditora	1. 1. 1994	ISA 230
5	Plánování auditu	1. 1. 1995	ISA 300
6	Významnost a auditorské riziko	1. 1. 1995	ISA 320
7	Hodnocení rizika a vnitřní kontrola	1. 1. 1995	ISA 400
8	Výběr vzorků	1. 1. 1995	ISA 530
9	Prohlášení vedení účetní jednotky k auditu	1. 4. 2003	ISA 580
10	Kontrola kvality auditu	1. 10. 1997	ISA 220
11	Audit v počítačovém prostředí	1. 1. 1995	ISA 401
12	Postup auditorů při posuzování možných podvodů a chyb při auditu účetní závěrky	1. 6. 2002	ISA 240
13	Využívání práce jiných auditorů	1. 10. 1997	ISA 600
14	Zpráva auditora pro zvláštní účely	1. 1. 1998	ISA 800
15	Datum vyhotovení zprávy	1. 7. 1996	ISA 560

	auditora, následné události a skutečnosti zjištěné po zveřejnění údajů z účetní uzávěrky		
16	Předpoklad časově neomezeného trvání účetní jednotky	1. 7. 1996	ISA 570
17	Analytické postupy	1. 7. 1996	ISA 520
18	Ostatní informace v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku	1. 1. 1998	ISA 720 plus Aplikační doložka
19	Audit v prvním účetním období zakázky – počáteční zůstatky	1. 1. 1998	ISA 510
20	Zvláštnosti při auditu malých účetních jednotek	1. 1. 1998	IAPS 1005
21	Audit účetních odhadů	1. 7. 1998	ISA 540
22	Srovnatelné informace	1. 12. 1998	ISA 710 plus Aplikační doložka
23	Prověrka účetní závěrky nebo účetních výkazů	1. 1. 1999	ISRE 2400 plus Aplikační doložka
24	Posuzování práce interního auditu	1. 1. 2000	ISA 610
25	Znalosti o oboru podnikání účetní jednotky	1. 3. 2000	ISA 310
26	Komunikace s vedením účetní jednotky	1. 9. 2000	IAPS 1007 Zrušen 6/2001
27	Přihlížení k zákonům a předpisům při auditu účetní	1. 5. 2001 <i>(vztahuje se na účetní</i>	ISA 250

	závěrky	<i>závěrky, jejichž účetní období končí po 31. 12. 2000)</i>	
51	Vzájemné vztahy mezi bankovním dohledem a auditory	1. 1. 1995	IAPS 1004
52	Přezkoumání hospodaření a audit účetní závěrky územních samosprávných celků	1. 1. 2006	
54	Ověření zprávy o vztazích mezi propojenými osobami	1. 1. 2002	ISRE 2400 plus Aplikační doložka
55	Audit nevýdělečných organizací	1. 1. 2003	Zrušena účinnost

Zdroj: [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz)



## Příloha č. 2

### Přehled mezinárodních auditorských standardů (ISA)

Číslo	Název
ISA 200	Cíle a obecné principy auditu účetní závěrky
ISA 210	Podmínky auditních zakázek
ISA 220	Řízení kvality u auditů historických finančních informací
ISA 230	Dokumentace auditu
ISA 240	Postup auditorů při posuzování možných podvodů při auditu účetní závěrky
ISA 250	Přihlížení k zákonům a nařízením při auditu účetní závěrky
ISA 260	Předávání informací o záležitostech auditu osobám pověřeným řízením účetní jednotky
ISA 300	Plánování auditu účetní závěrky
ISA 315	Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti
ISA 320	Významnost z hlediska auditu
ISA 330	Postupy prováděné auditorem v reakci na vyhodnocená rizika
ISA 402	Zvažované skutečnosti týkající se subjektů využívajících služeb servisních organizací
ISA 500	Důkazní informace
ISA 501	Důkazní informace – další aspekty týkající se specifických položek
ISA 505	Externí confirmace
ISA 510	Audit v prvním účetním období zakázky – počáteční zůstatky
ISA 520	Analytické postupy
ISA 530	Výběr vzorků a další výběrové testy
ISA 540	Audit účetních odhadů
ISA 545	Audit ocenění reálnou hodnotou a jejího vykazování
ISA 550	Propojené osoby

ISA 560	Události po datu účetní závěrky
ISA 570	Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky
ISA 580	Prohlášení vedení k auditu
ISA 600	Využití práce jiného auditora
ISA 610	Posuzování práce interního auditu
ISA 620	Využití práce experta
ISA 700	Zpráva auditora o úplné účetní závěrce určené k všeobecným účelům <i>Aplikační doložka k ISA 700 CZ „Požadavky na zprávu auditora definované zákonem o auditorech“ účinnost od 27. 2. 2007</i>
ISA 701	Modifikace zprávy auditora
ISA 710	Srovnatelné informace <i>Aplikační doložka k ISA 710 CZ „Srovnatelné informace“ účinnost od 1. 7. 2007</i>
ISA 720	Ostatní informace v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku <i>Aplikační doložka k ISA 720 CZ „Ověřování výroční zprávy“ účinnost od 27. 2. 2007</i>
ISA 800	Zpráva auditora o auditu pro zvláštní účely

Zdroj: [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz)

## Příloha č. 3

### Plán auditu dlouhodobého hmotného majetku

	Připravil:	Odkaz:
<p><b>1. Úvodní rozpis</b></p> <p>1.1. Získat nebo připravit rozpis všech relevantních zůstatků účtů ve formě, ve které budou prezentovány ve výkazech a podpůrné rozpisy, podle potřeby, analyzující každou položku:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) Odsouhlasit každou položku, případně mezisoučet na obratovou předvahu.</li><li>(b) Ujistit se, že počáteční zůstatky v obratové předvaze souhlasí s konečnými zůstatky minulého účetního období.</li><li>(c) Vytvořit odkazy k příslušným částkám z úvodního rozpisu na podpůrné rozpisy a naopak (křížové odkazy).</li><li>(d) Vytvořit křížové odkazy na položky testované v jiných částech auditorské dokumentace.</li></ul> <p>1.2. Získat od klienta následující rozpisy:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) Položkový seznam majetku (registr) s informací o počáteční účetní hodnotě, pořizovací ceně, oprávkách, odpisech běžného roku, konečné účetní hodnotě a datu uvedení do používání.</li><li>(b) Položkový seznam přírůstků v pořizovací hodnotě s informací o datu uvedení do užívání a odpisové skupině.</li><li>(c) Položkový seznam úbytků s informací o zůstatkové ceně, způsobu vyřazení a prodejní ceně v případě prodeje majetku.</li><li>(d) Položkový seznam účtů majetku v procesu pořízení a poskytnutých záloh na pořízení majetku.</li></ul>		
<p><b>2. Prověření inventury provedené klientem</b></p> <p>S ohledem na poslední klientem provedenou inventuru dlouhodobého hmotného majetku:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) Došetřit stav k datu účetní závěrky a získat přiměřené ujištění, že klient splňuje požadavky zákona o účetnictví.</li></ul>		

<p>(b) Provéřít instrukce a postupy používané klientem a posoudit jejich přiměřenost.</p> <p>(c) Provéřít výsledky inventury a získat přiměřené ujištění, že tyto výsledky jsou správně zaúčtovány.</p>		
<p><b>3. Postupy testující věcnou správnost</b></p> <p><b>3.1. <u>Existence a vlastnictví</u></b></p> <p>Vybrat ze soupisu počátečních zůstatků vzorek jednotlivých položek majetku pro testování a pro vybrané položky provést následující postupy:</p> <p>(a) Přesvědčit se o existenci majetku fyzickým ověřením. Není-li toto ověření proveditelné, uvážit alternativní metody ověřování (např. ověření od třetí strany).</p> <p>(b) Ověřit, že majetek je vlastněn klientem nebo má k němu právo užívání k datu sestavení účetní závěrky. V případě nemovitosti prověřit vlastnické listiny nebo získat ověření od třetí strany (např. ověření z katastru nemovitostí).</p> <p><i>Poznámka: Pojem „vlastnictví“ zahrnuje též majetek, ke kterému má podnik právo užívání, avšak je v souladu s platnými účetními předpisy vykazován jako součást rozvahy.</i></p> <p>(c) Zkontrolovat, je-li majetek správně klasifikován pro účetní a daňové účely.</p> <p>(d) Uvážit fyzické podmínky majetku (uvážit, je-li stanovená doba životnosti přiměřená nebo je-li potřeba vytvořit opravnou položku nebo mimořádný odpis při trvalém snížení hodnoty majetku).</p> <p>(e) Určit, existují-li omezené možnosti disponovat majetkem (např. zastavený majetek), které je potřeba uvést v účetních výkazech.</p> <p>(f) V případě, že byl majetek vyřazen v průběhu běžného účetního období provést postupy uvedené v části Úbytky.</p> <p><b>3.2. <u>Přírůstky (včetně technického zhodnocení)</u></b></p> <p>U přírůstku (nebo veškerého hmotného dlouhodobého majetku v držení ke konci účetního období neauditovaného v minulém roce), provést na vybraném</p>		

vzorku (se zaměřením na významné přírůstky)

následující postupy:

- (a) Pro nakoupený majetek odsouhlasit pořizovací cenu s podpůrnou dokumentací. Zkontrolovat, že nákup je správně klasifikován jako investiční výdaj a že byl správně klasifikován pro daňové a účetní účely.
- (b) U majetku, který byl vyroben nebo instalován klientem, prověřit účetní postupy klienta pro aktivaci a zkontrolovat, je-li v souladu s přijatými účetními principy. Provéřit podpůrnou dokumentaci a získat přiměřené ujištění, že aktivované částky jsou platné a byly správně klasifikovány pro daňové a účetní účely.
- (c) Získat přiměřené ujištění, že přírůstky jsou zaúčtovány ve správném období.
- (d) Zkontrolovat součty a shrnutí u podpůrných dokladů a odsouhlasit detaily s registrem dlouhodobého hmotného majetku.
- (e) Odsouhlasit platbu (kde je to možné) s doklady o zaplacení.

### 3.3. Úbytky

U úbytku v průběhu období (jsou testovány na podhodnocení) – na vybraném vzorku provést následující postupy:

- (a) Provéřit podpůrné doklady (např. likvidační protokoly, vydané faktury, záznamy o přijaté hotovosti, zápisy ze zasedání vedení společnosti a korespondence, registr dlouhodobého hmotného majetku), posoudit důvody vyřazení a získat přiměřené ujištění, že vyřazení bylo schváleno, provedeno a správně zaúčtováno. Prodiskutovat s vedením, zda-li došlo v průběhu roku k přírůstkům hmotného majetku, který měl nahradit vyřazovaný majetek.
- (b) Posoudit, jsou-li výnosy z prodeje úměrné prodaným položkám.
- (c) Získat přiměřené ujištění, že zůstatková účetní hodnota a výnosy z prodeje byly správně zaúčtovány.
- (d) Získat přiměřené ujištění, že úbytky byly zaúčtovány do správného období.

- (e) Získat přiměřené ujištění, že vyřazené položky byly odstraněny z hlavní knihy i z registru dlouhodobého hmotného majetku.

#### 3.4. Pořízení dlouhodobého hmotného majetku

- (a) Získat položkový soupis majetku v pořízení. Odsouhlasit soupis na obratovou předvahu.
- (b) Vybrat vzorek majetku v pořízení a odsouhlasit je na dokumentaci, která dokládá existenci a ocenění tohoto majetku (například smlouva, faktura).
- (c) Posoudit, zda testovaný majetek není již fyzicky používán, a tedy neměl být již zařazen do užívání a odepisován.

#### 3.5. Poskytnuté zálohy na pořízení dlouhodobého majetku

- (a) Získat položkový soupis majetku záloh na dlouhodobý majetek. Odsouhlasit soupis na obratovou předvahu.
- (b) Vybrat vzorek záloh a odsouhlasit na dokumentaci dokládající účel a pohyb finančních prostředků (například smlouva, zálohová faktura, bankovní výpis).

#### 3.6. Ocenění

- (a) Zjistit a prověřit procedury prováděné klientem pro identifikování položek, u kterých došlo k dočasnému nebo trvalému poklesu hodnoty, a získat přiměřené ujištění, že tyto procedury jsou přiměřené.
- (b) Získat podrobnosti u položek, jejichž hodnota byla v průběhu období snížena pomocí opravné položky nebo odpisu, prověřit detaily výpočtů a odhadů prodejní ceny snížené o náklady spojené s prodejem (realizovatelná cena) a ujistit se, že tato cena je přiměřená.
- (c) Určit všechny další případy, kdy u dlouhodobého hmotného majetku došlo k dočasnému nebo trvalému poklesu hodnoty a uvážit, zda-li by hodnota tohoto majetku neměla být snížena na odpovídající hodnotu.

#### 3.7. Odpisy

- (a) Zjistit odpisové sazby používané klientem a rozhodnout, jsou-li přiměřené, vystihující podstatu podnikání a jsou-li v souladu s praxí v daném oboru podnikání. V případě, že klient používá daňové odpisové sazby, získat přiměřené ujištění, že odpovídají předpokládané životnosti majetku.

- (b) Uvážit všechny významné skutečnosti, které by mohly naznačovat, že politika klienta pro odepisování není přiměřená (např. výrazné zisky nebo ztráty u úbytků nebo plně odepsaný majetek stále v užívání).
- (c) Uvážit, zda by mohla být použita celková analýza pro kontrolu odpisů jako celku. Pro každou významnou kategorii dlouhodobého hmotného majetku:
- Vypočítat odhad odpisů použitím odpisové sazby a průměrné hodnoty dlouhodobého hmotného majetku v průběhu účetního období (počáteční zůstatek plus konečný zůstatek minus plně odepsané položky děleno dvěma).
  - Srovnat tento odhad se zaučtovanými odpisy a získat vysvětlení pro všechny významné rozdíly.
- (d) Není-li možné použít celkovou analýzu, je třeba provést testy detailních údajů a zkontrolovat na vzorku položek, že:
- Odpisová sazba je použita v souladu s politikou klienta.
  - Plně odepsaný majetek není dále odepisován.
  - Roční odpisy u přírůstků nebo úbytků jsou v souladu s politikou klienta.
  - Výpočty, součty a účtování na účtu odpisů jsou správné.

### 3.8. Prodej majetku

Na vybraném vzorku z nákladového účtu zůstatková cena při prodeji majetku provést následující procedury:

- (a) Zkontrolovat účetní zápis na nákladovém účtu na registr majetku a ujistit se tak, že prodaný majetek již není v evidenci.
- (b) Ověřit zůstatkovou cenu prodaného majetku.
- (c) K vybraným položkám vyhledat prodejní doklad a zkontrolovat správnost zaučtování (včetně období).
- (d) Provést analýzu zisku/ztráty z prodeje majetku pro účely posouzení přiměřenosti odpisové politiky klienta.

### 3.9. Dotace

Provéřit získané dotace a získat přiměřené ujištění, že hodnota hmotného majetku je snížena o výši dotací v případě, že nebyly zahrnuty do příjmů společnosti.

### 3. 10. Náklady související s dlouhodobým hmotným majetkem

Provéřit výkaz zisku a ztráty (zvláště opravy a

<p>udržování) a získat přiměřené ujištění, že dlouhodobý hmotný majetek není účtován přímo do nákladů v těch případech, kdy by měl být kapitalizován.</p> <p><b>3.11. <u>Finanční leasing</u></b></p> <p>(a) Identifikovat majetek ve finančním leasingu.</p> <p>(b) Získat kopie příslušných leasingových smluv (získat přiměřené ujištění, že jsou zde obsaženy informace potřebné pro daňovou uznatelnost leasingových splátek).</p> <p>(c) Získat přiměřené ujištění, že majetek ve finančním leasingu není zahrnut do dlouhodobého hmotného majetku.</p> <p>(d) Získat přiměřené ujištění, že leasingový závazek ke konci běžného období není podhodnocený a v účetní závěrce je správně rozdělen na krátkodobou a dlouhodobou část.</p> <p>(e) Získat přiměřené ujištění, že leasingový náklad běžného období není materiálně nadhodnocen.</p> <p><b>3.12. <u>Pojištění</u></b></p> <p>Prověřit, jaká část majetku klienta je kryta sjednaným pojištěním a v případě, že tomu tak není, upozornit na tuto skutečnost klienta.</p> <p><b>3.13. <u>Podmíněné závazky</u></b></p> <p>Na základě znalosti podnikání a majetku klienta posoudit, nemohou-li být vůči klientovi vzneseny např. restituční nároky nebo závazky týkající se ochrany životního prostředí.</p>		
<p><b>4. <u>Dodatečné procedury</u></b></p> <p>Dodatečné procedury se používají v případě, že auditor najde účinnější metodu, která by směřovala k odhalení potenciaálních chyb nebo auditor identifikuje specifické riziko, které nelze otestovat standardními procedurami.</p>		
<p><b>5. <u>Nesprávnosti</u></b></p> <p>Vyčíslit a přenést všechny nesprávnosti do souhrnného přehledu nesprávností.</p>		



## **6. Prezentace v účetní závěrce**

Získat přiměřené ujištění, že auditorská dokumentace obsahuje dostatek informací dokládajících příslušné částky, poznámky a ostatní údaje uvedené v účetní závěrce.

Získat přiměřené ujištění, že všechny úpravy jsou správně provedeny a:

- (a) uvedeny v úvodních rozpisech, které musí být navázány na konečnou obratovou předvahu,
- (b) uvedeny v souhrnném přehledu nesprávností,
- (c) jsou uvedeny křížové odkazy na auditorskou dokumentaci poskytující vysvětlení k provedeným úpravám,
- (d) neproučtované úpravy jsou jasně označeny na souhrnném přehledu nesprávností.

Odsouhlasit všechny údaje v účetní závěrce a získat přiměřené ujištění, že všechny údaje zahrnuté v účetní závěrce byly auditovány.

Zdroj: IFAC 2006

## Příloha č. 4

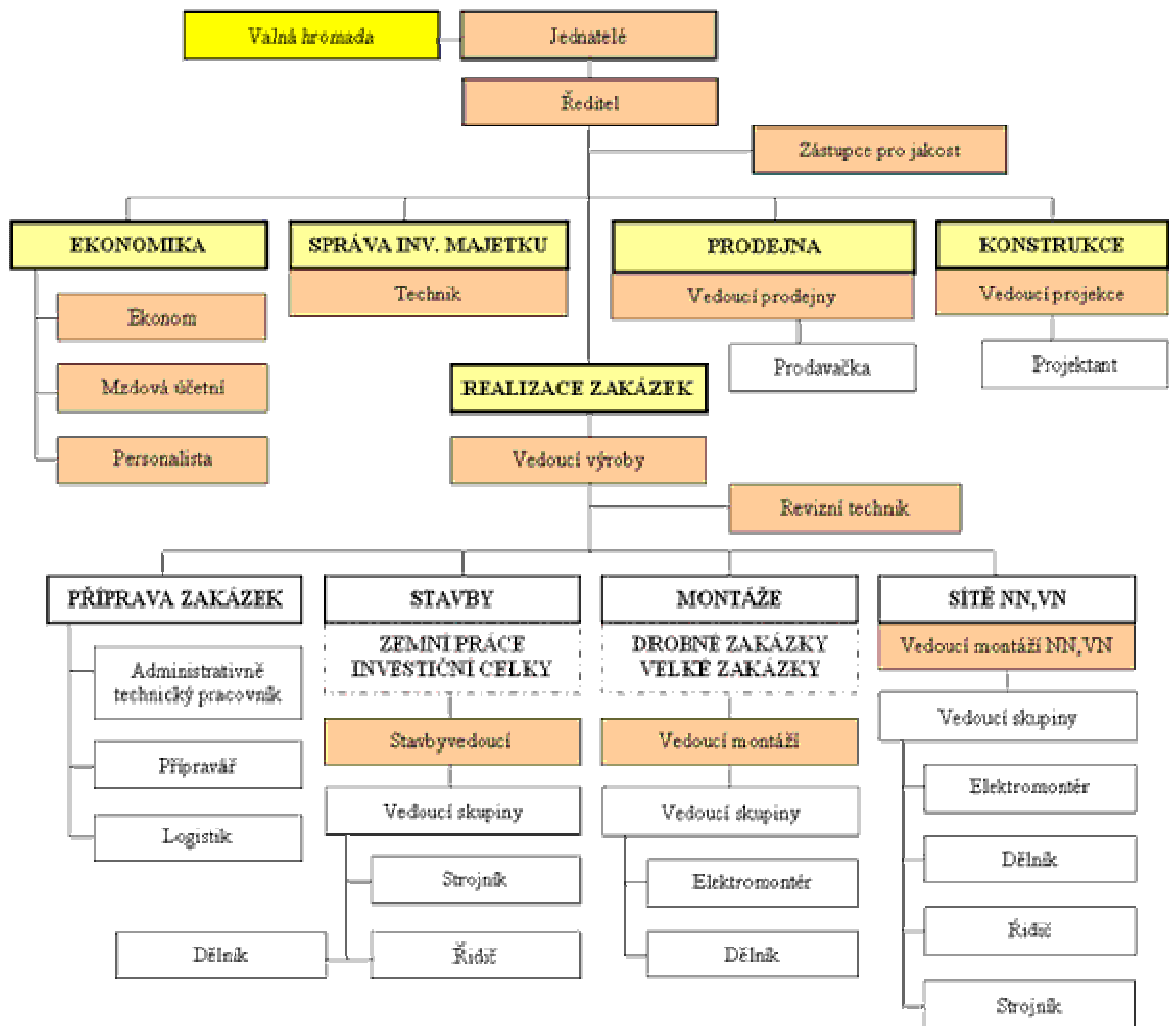
<b>Dotazník pro zjištění informací o dlouhodobém majetku:</b>		
<b>Existence dlouhodobého majetku:</b>	<b>Ano</b>	<b>Ne</b>
- je vedena podrobná evidence dlouhodobého majetku (DM) na inventárních kartách	X	
- je oddělena odpovědnost za evidenci DM od odpovědnosti za fyzickou kontrolu	X	
- dochází k periodickému porovnání evidence DM s účty hlavní knihy	X	
- je prováděna pravidelná inventarizace DM v souladu se zákonem o účetnictví	X	
- je přístup k DM a jeho používání omezeno pouze na pověřené osoby	X	
- je DM chráněn před znehodnocením nebo zcizením	X	
- je všechen dlouhodobý majetek pojištěn	X	
<b>Přírůstky dlouhodobého majetku:</b>		
- jsou veškeré přírůstky DM schváleny odpovědnou osobou	X	
- je výše přírůstků DM v souladu s plánem investic	X	
- jsou přírůstky DM okamžitě zaevidovány na inventární karty	X	
- jsou přírůstky DM okamžitě zaúčtovány do hlavní knihy	X	
- mají některé přírůstky DM charakter technického zhodnocení	X	
<b>Vyřazení dlouhodobého majetku:</b>		
- je veškeré vyřazení DM schváleno odpovědnou osobou	X	
- jsou úbytky DM v souladu s plánem obnovy	X	
- jsou případy vyřazení DM nepředvídané		X
- je vyřazení DM okamžitě zaevidováno na inventární karty	X	
- je vyřazení DM okamžitě zaevidováno do hlavní knihy	X	
- je vyřazení z důvodu škody podloženo škodními protokoly	X	

- je vyřazení z důvodu zcizení hlášeno policii	X	
- je vyřazení z důvodu zcizení nebo škody hlášeno pojišťovně	X	
<b>Odpisy:</b>		
- má společnost vypracovaný odpisový plán	X	
- odpovídá způsob odpisování výši fyzického a morálního opotřebení	X	
- jsou odpisy účtovány měsíčně nebo <b>ROČNĚ</b>	X	
- jsou účetní odpisy rovny daňovým odpisům	X	

Zdroj: Müllerová, Králíček 1998

## Příloha č. 5

### Organizační schéma účetní jednotky



**Příloha č. 6**  
**Účtový rozvrh účetní jednotky**

Syntetický účet	Analytický účet	Název účtu
013	000	Software
021	000	Stavby
022	000	Samostatné movité věci a soubory mov. věcí
022	010	Samostatné movité věci z finančního leasingu
031	000	Pozemky
042	010	Pořízení dl. hmotného majetku – garáže
042	110	Pořízení Nissan X-Trail
042	120	Pořízení NA Mercedes
042	130	Pořízení dl. hmot. majetku KIA Sportage
073	000	Oprávky k softwaru
081	000	Oprávky ke stavbám
082	000	Oprávky k sam. mov. věcem a soub.mov. věcí
082	010	Oprávky k sam. movitým věcem - leasing
112	100	Materiál na skladě
121	000	Nedokončená výroba
132	000	Zboží na skladě a v prodejnách
132	150	Zboží na skladě – bubny
132	160	Pořízení zboží – vedlejší náklady
211	000	Pokladna
211	100	Pokladna valutová
213	300	Ceniny – stravovací kupony
221	400	Bankovní účty – Sparkasse
261	000	Peníze na cestě
311	900	Odběratelé – ostatní
314	010	Poskytnuté provozní zálohy - krátkodobé

314	020	Poskytnuté zálohy – vystaven daňový doklad
314	050	Poskytnuté zálohy ostatní
315	000	Ostatní pohledávky
315	100	Ostatní pohledávky – Buzek
315	400	Ostatní pohledávky – Kérai
315	500	Ostatní pohledávky – Holub
315	900	Pohledávky – EU
321	900	Dodavatelé - ostatní
321	950	Dodavatelé – EU
324	000	Přijaté zálohy platba
324	200	Přijaté zálohy
325	000	Ostatní závazky
331	000	Zaměstnanci
331	200	Zálohy na mzdu
333	000	Ostatní závazky vůči zaměstnancům
335	002	Pohledávky za zaměstnanci – krátkodobé
335	100	Pohl. za zaměstnanci – stravovací kupony
335	200	Pohl. za zaměstnanci - cestovné
336	300	Zúčtování s institucemi sociálního pojištění
336	400	Zúčtování s institucemi zdravotního pojištění
341	010	Daň z příjmů za běžnou činnost
342	100	Záloha – daň – závislá činnost
342	150	Srážková daň
343	001	Daň z přidané hodnoty 5 %
343	002	Daň z přidané hodnoty 22 %
343	004	Daň z přidané hodnoty 19 %
343	009	Daň z přidané hodnoty 9 %
343	330	Daň z přidané hodnoty 19 % - dovoz
343	906	Zúčtování plateb DPH 2006

343	907	Zúčtování plateb DPH 2007
343	908	Zúčtování plateb DPH 2008
345	500	Ostatní daně a poplatky – záloha – daň silniční
364	001	Závazky ke společníkům – A
364	002	Závazky ke společníkům – B
364	003	Závazky ke společníkům – C
364	004	Závazky ke společníkům – D
364	005	Závazky ke společníkům – E
364	006	Závazky ke společníkům – F
364	007	Závazky ke společníkům – G
379	000	Jiné závazky
379	100	Závazky – exekuce
381	100	Náklady příštích období – FORD TRANSIT
381	500	Náklady příštích období – ISO
381	900	Náklady příštích období – ostatní
381	910	Nákl. příštích období – DM do Kč 40 000,-
381	950	Náklady příštích období – pojišťovny
383	000	Výdaje příštích období
388	000	Dohadné účty aktivní
389	000	Dohadné účty pasivní
391	000	Opravná položky k pohledávkám
395	000	Vnitřní zúčtování
411	000	Základní kapitál
413	000	Ostatní kapitálové fondy
421	000	Zákonný rezervní fond
428	000	Nerozdělený zisk minulých let
431	000	Hospodářský výsledek ve schvalovacím řízení
461	001	Bankovní úvěry – dlouhodobé
501	050	Spotřeba materiálu – zakázky

501	060	Materiál – stavba
501	070	Reklamní předměty
501	100	Spotřeba materiálu – režie
501	150	Spotřeba materiálu – vlastní
501	300	Spotřeba ND OS+NA
501	400	Spotřeba ND bagry, mechanizace
501	410	Spotřeba DM do Kč 500,-
501	420	Spotřeba DM do Kč 5 000,-
501	430	Spotřeba DM do Kč 10 000,-
501	440	Spotřeba DM do Kč 20 000,-
501	450	Spotřeba DM do Kč 40 000,-
501	500	Spotřeba pohonných hmot – benzín, nafta
501	510	Spotřeba olejů + ostatní
501	700	Spotřeba – pracovní oděvy, ochranné pomůcky
501	710	Spotřeba - časopisy, normy, publikace
501	720	Kancelářské potřeby
501	730	Čistící a mycí prostředky, ostatní
501	900	Obaly – bubny, palety, ostatní
502	050	Elektřina
502	100	Plyn
502	300	Voda
503	900	Spotřeba neskl. dodávek – ostatní
504	050	Prodané zboží
504	100	Prodané zboží – vedlejší náklady
511	100	Opravy a udržování – strojů a zařízení
511	105	Opravy počítače, tiskárny
511	110	Opravy A
511	115	Opravy B
511	300	Opravy OS + NA



511	400	Opravy bagrů a mechanizace
512	000	Cestovné
513	000	Náklady na reprezentaci
518	040	Odpadové hospodářství
518	050	Služby pro Firmu XYZ
518	100	Poštovné, televize, rádia
518	105	Telefony
518	200	Inzerce
518	210	Propagace
518	390	Nájemné – ostatní
518	400	Ubytování v tuzemsku
518	600	Nákup DNIM
518	700	Školení, poradenství, DPPO
518	800	Leasing
518	890	Ostatní služby daňově uznatelné
518	900	Služby daňově neuznatelné
521	000	Mzdové náklady
524	000	Zákonné sociální pojištění
524	500	Zákonné zdravotní pojištění
527	050	Zákonné sociální náklady – daňové-stravování
527	100	Penzijní připojištění
527	110	Kapitálové pojištění
527	120	Povinný odvod
531	000	Daň silniční
532	000	Daň z nemovitostí
538	000	Ost. daně a poplatky – kolky, dálniční známky
538	900	Ost. daně a poplatky - nedaňové
543	000	Dary
544	000	Smluvní pokuty a úroky z prodlení

546	000	Odpis pohledávek
546	900	Odpis pohledávek – nedaňové
548	000	Ostatní provozní náklady
548	100	Ostatní provozní náklady – techn. zhodnocení
551	000	Odpisy DHM a DNM
558	000	Tvorba zákonných opravných položek
562	000	Úroky
563	000	Kurzové ztráty
568	050	Ostatní finanční náklady – pojistné
568	100	Ostatní finanční náklady – bankovní poplatky
568	150	Zákonné pojištění organizace
591	000	Daň z příjmů z běžné činnosti – splatné
602	010	Tržby z prodeje služeb – poštovné
602	050	Tržby z prodeje služeb DPH 5 %
602	056	Tržby z prodeje služeb – Staving – DPH 5 %
602	230	Tržby z prodeje služeb – EI
602	232	Tržby z prodeje služeb - E.ON
602	233	Tržby z prodeje služeb – projekty
602	235	Tržby z prodeje služeb – zemní práce
602	236	Tržby z prodeje služeb – Staving
604	230	Tržby za zboží – DPH 19 %
611	000	Změna stavu nedokončené výroby
641	000	Tržby z prodeje DHM a DNM
642	230	Tržby z prodeje – odpad
648	000	Jiné provozní výnosy
662	000	Úroky
663	000	Kurzové zisky
701	000	Počáteční účet rozvahový