

**JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH**  
**ZEMĚDĚLSKÁ FAKULTA**  
**katedra účetnictví a financí**

---

**Studijní program:** Ekonomika a management

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

**DIPLOMOVÁ PRÁCE**

**Účetní auditing – provedení auditu na praktickém příkladě, s dokumentací práce auditora, se zaměřením na hmotný dlouhodobý majetek, nehmotný dlouhodobý majetek a zásoby**

**The account audit – a concept of the audit on a practical example, with a documentation of the auditor's work, with a view to a tangible and intangible long-termed assets and inventories**

**Vedoucí diplomové práce:**

Ing. Miroslav Mrázek

**Autor:**

Bc. Tereza Janáková

**2006**

## PROHLÁŠENÍ K DIPLOMOVÉ PRÁCI

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

**„Účetní auditing – provedení auditu na praktickém příkladě, s dokumentací práce auditora, se zaměřením na hmotný dlouhodobý majetek, nehmotný dlouhodobý majetek a zásoby“**

vypracovala samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů, které uvádím v seznamu literatury.

V Českých Budějovicích, 26. dubna 2006

.....

Janáková Tereza

## **PODĚKOVÁNÍ**

Ráda bych touto cestou poděkovala vedoucímu diplomové práce panu Ing. Miroslavu Mrázkovi za odborné vedení a cenné metodické rady.

# Obsah

<b>ÚVOD, METODICKÝ POSTUP .....</b>	<b>6</b>
<b>TEORETICKÁ ČÁST .....</b>	<b>7</b>
<b>1. Podstata auditu a jeho cíle .....</b>	<b>7</b>
1.1 Účetní audit obecně .....	7
1.1.1 Definice pravdivého a věrného zobrazení .....	8
1.1.2 Vývoj auditorské profese v České republice .....	8
1.1.3 Obecná definice auditu .....	8
1.1.4 Předmět auditu .....	9
1.2 Zákonná úprava auditu v České republice .....	11
1.2.1 Obecné podmínky právní úpravy .....	11
1.2.2 Zákonné normy .....	12
1.3 Profesionální etika .....	22
<b>2. Vnitřní kontrolní systém podniku .....</b>	<b>23</b>
2.1 Komplex vnitřních předpisů, týkající se účetnictví .....	24
<b>3. Auditorské postupy .....</b>	<b>32</b>
3.1 Činnosti před uzavřením zakázky .....	32
3.1.1 Posouzení rizika a podmínek zakázky .....	32
3.2 Činnosti související s komplexním poznáním klienta .....	35
3.2.1 Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta .....	35
3.2.2 Stanovení plánovací hladiny významnosti (Materiality Assessment) .....	35
3.3 Auditorské riziko .....	37
3.4 Plánování auditorského přístupu .....	38
3.4.1 Plán testů vnitřních kontrol-zhodnocení vnitřního kontrolního systému ..	38
3.4.2 Kontrolní testy (testy spolehlivosti) .....	41
3.5 Plán testů věcné správnosti .....	43
3.5.1 Analytické testy věcné správnosti .....	43
3.5.2 Detailní testy věcné správnosti .....	44
3.6 Posouzení následných událostí a získání prohlášení vedení společnosti .....	45
3.7 Závěr auditu a zpráva auditora .....	46
3.7.1 Typy výroků .....	47

<b>PRAKTICKÁ ČÁST .....</b>	<b>49</b>
<b>ÚVOD .....</b>	<b>49</b>
<b>1. Zhodnocení vnitřního kontrolního systému vybrané firmy .....</b>	<b>50</b>
1.1 Činnosti související s komplexním poznáním klienta .....	50
<b>2. Provedení auditu hmotného dlouhodobého majetku, nehmotného dlouhodobého majetku a zásob .....</b>	<b>51</b>
2.1 Činnosti před uzavřením zakázky .....	51
2.1.1 Určení hladiny významnosti .....	51
2.1.2 Plán auditu .....	52
2.1.3 Testování – dlouhodobý nehmotný majetek .....	69
2.1.4 Testování – dlouhodobý hmotný majetek .....	71
2.1.5 Testování – zásoby .....	75
<b>3 Vyhodnocení auditu hmotného dlouhodobého majetku, nehmotného dlouhodobého majetku a zásob .....</b>	<b>80</b>
<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>81</b>
<b>Použitá literatura .....</b>	<b>83</b>
<b>Seznam tabulek .....</b>	<b>84</b>

## ÚVOD

Předkládaná diplomová práce se zabývá problematikou účetního auditu. Účetní audit v České republice je spojen s transformací ekonomiky koncem osmdesátých a počátkem devadesátých let. Počátek současného auditu se datuje rokem 1989. Jedná se o disciplínu, v našich podmínkách poměrně mladou, procházející vývojem, který ještě zdaleka není u konce. I za takto krátkou dobu vývoje auditu se utvořily nové koncepce a významy pojmu audit jako např. interní audit, audit jakosti atd..

Abychom lépe porozuměli problematice účetního auditu, musíme hledat ve více právních normách, které na sebe nepřímo navazují nebo jedna na druhou odkazují. Jedná se jak o zákony, tak o auditorské směrnice, etické kodexy apod..

Proto se v teoretické části zabývám právě výkladem pojmu „audit“ a s ním souvisejících oblastí. Také jsem se snažila o přiblížení této disciplíny i osobám, které neměly doposud možnost se s auditem blíže seznámit.

V praktické části jsem se poté pokusila aplikovat získané teoretické znalosti a konfrontovat je s praxí.

Vzhledem k tomu, že se jedná o velice rozsáhlou a časově náročnou činnost, rozhodla jsem se ve své práci zabývat pouze auditem dlouhodobého hmotného majetku, dlouhodobého nehmotného majetku a zásob.

## METODICKÝ POSTUP

Celá práce je v souladu se zadáním rozdělena na dvě hlavní části.

První část práce je teoretická, ve druhé části je provedení auditu hmotného dlouhodobého majetku, nehmotného dlouhodobého majetku a zásob aplikovaná na konkrétní příklad dle poznatků, které jsem získala z absolvování stáže v auditorské společnosti.

Teoretická část je rozdělena do několika hlavních oddílů.

V prvním oddílu práce je popsán účetní audit obecně, jeho zákonná úprava, auditorské směrnice, mezinárodní auditorské standardy a etický kodex Komory auditorů ČR.

Ve druhém oddílu je podrobněji popsán vnitřní kontrolní systém podniku.

Poslední kapitola první části práce je věnována auditorským postupům při ověřování účetních výkazů.

Druhá, praktická, část práce je rovněž rozdělena do několika hlavních oddílů.

Tuto část jsem krátce uvedla charakteristikou společnosti, ve které jsem se účastnila předauditu, inventury i následného finálního auditu. Dále zde ve stručnosti popisují účast a průběh tohoto účetního auditu.

První oddíl praktické části je zaměřen na zhodnocení vnitřního kontrolního systému vybrané společnosti, se zaměřením na hmotný dlouhodobý majetek, nehmotný dlouhodobý majetek a zásoby.

Ve druhém oddílu je popsáno provedení auditu hmotného dlouhodobého majetku, nehmotného dlouhodobého majetku a zásob.

Třetí oddíl praktické části je vyhodnocením auditu hmotného dlouhodobého majetku, nehmotného dlouhodobého majetku a zásob.

# TEORETICKÁ ČÁST

## 1. Podstata auditu a jeho cíle

### 1.1 Účetní audit obecně

Chápání pojmu audit prošlo dlouhým vývojem. I v ověřování záznamů o ekonomické aktivitě lze najít souvislosti s dávno uplynulou minulostí. Traduje se, že již staří Egypťané vykonávali určitou primitivní formu auditu. Vyžadovali, aby pověřeni úředníci vedli oddělené záznamy o nejrůznějších aktivitách, jejich správnost prověřovali vzájemným porovnáváním a referovali o daňových příjmech. 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 odlišném významu. Kvestoři byli povinni „účtovat“ před shromážděním, které se skládalo z posluchačů. Odtud zřejmě vznik slova audit, které je odvozeno z latinského slova „**audire**“, což znamená **naslouchat, poslouchat**.

Principy auditu byly dále rozpracovány ve středověku, a to zvláště ve Velké Británii, jako jedné z nejvyspělejších zemí Evropy.

Další fáze vývoje auditu byla v období závažných technických, ekonomických a společenských změn, které je souhrnně označováno jako průmyslová revoluce, kdy začaly vznikat první společnosti registrované státem. To vedlo ke vzniku zákonů, které předepisovaly zhotovování přehledů o hospodaření těchto společností pro „audity akcionářů“. První ustanovení o „auditorech“ nacházíme ve Velké Británii v zákonu o akciových společnostech z roku 1844 (Companies Act 1844). Akcionáři tímto ustanovením získali právo kontrolovat účetní knihy a výkazy společnosti, v procesu ověřování měli právo klást relevantní otázky úředníkům, managementu a zaměstnancům společnosti. Bilance (rozvaha) a doprovodná zpráva akcionáře (auditorská zpráva ve své prvotní podobě) byly zakládány v „Registru akciových společností“ a kopie byly zasílány všem akcionářům. Zákon o akciových společnostech z roku 1856 (Companies Act 1856) posouvá ověřování účetních výkazů na dobrovolnou bázi, přičemž až v roce 1900 je doplňkem právního předpisu audit povinně vyžadován (Companies Act 1900). V té době nemusí být osoba profesionálně vzdělaná, musí však být na auditované společnosti nezávislá.

Názor na sestavené účetní výkazy byl vyjádřen charakteristickými pojmy „**pravdivé a bezchybné**“ (truth and correctness). Důraz byl kladen na odhalení chyb a nesprávností, popřípadě defraudací, které mohly v bilančním intervalu nastat a tím ovlivnit majetek společnosti i každého jednotlivého akcionáře.

**Companies Act 1948** byl přijat ve Velké Británii, formálně akceptoval předchozí vývoj a uložil svými ustanoveními řadu povinností akciovým společnostem a to zejména:

- informovat veřejnost o základních účetních politikách použitých v účetnictví a při sestavení účetních výkazů,
- předkládání výkazu zisku a ztráty akcionářům v ročních intervalech,
- sestavovat konsolidované účetní výkazy,
- provádění auditorské činnosti pouze profesně kvalifikovanými osobami.

Audit vyjádřený charakteristickými pojmy „**pravdivé a věrné zobrazení**“ je **současnou interpretací finančního auditu**.

### 1.1.1 Definice pravdivého a věrného zobrazení

Nový názor na finanční audit byl s největší pravděpodobností přijat v době rozsáhlého rozvoje výroby a informací. Nebylo myslitelné, aby auditor vše zkontroloval a aby vše 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, jedná se o **plánovací hladinu významnosti**. Auditor se musí celý audit starat o to, aby nesprávnosti, které předpokládá v účetní závěrce, nepřekročily tuto plánovací hladinu významnosti. Cílem auditora je, 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“**.

### 1.1.2 Vývoj auditorské profese v České republice

V České republice je vznik auditorské profese spojen s transformací ekonomiky koncem osmdesátých a počátkem devadesátých let. Počátek současného auditu se datuje rokem 1989, kdy byla vydána vyhláška MF č. 63/89 Sb. o ověřovateli (auditorech) a jejich činnosti. Tato právní forma byla určena především pro ověřování účetních závěrek podniků se zahraniční majetkovou účastí. Postupným historickým vývojem norma velmi rychle zastarala a byla proto nahrazena zákonem č. 524/92 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky. Tímto zákonem byly vymezeny základní pojmy a určena pravidla pro současné pojetí auditu v naší zemi. Dne 14. července 2000 byla přijata parlamentem novela tohoto zákona pod číslem 254/2000 Sb..

### 1.1.3 Obecná definice 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.“

(LEE, T.: **Company Auditing, Chapman and Hall, London, 1986**)



Tuto definici je nutno zpřesnit a to ve smyslu konkretizace „určité předmětné skutečnosti“. Při auditu tak, jak je obecně chápán, se „předmětnou skutečností“ rozumí účetní závěrka, účetnictví jako její materiální základ a výroční zpráva, jako její derivát.

***Proto tuto definici můžeme upřesnit další definicí:***

„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 - D.N. RICCHIUTE: Audit, Victora Publishing, Praha, 1994)**

***Další definice:***

„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 vyplývá ověření účetních informací.“

**(REFFEGEAU)**

„Posláním a smyslem 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 v souladu s pravidly předepsanými českými nebo jinými účetními předpisy, často s Mezinárodními účetními standardy. Názor auditora má dostatečnou vypovídací 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)**

***Základní cíl auditu***, jak vyplývá z výše uvedených definic, je **zvýšení věrohodnosti účetních informací těch společností, které povinně zveřejňují účetní závěrky a výroční zprávy.**

***Odvozený cíl auditu*** je považováno jeho morální a preventivní působení proti vzniku chyb a podvodů a jeho poradenská funkce.

#### **1.1.4 Předmět auditu**

Základní princip auditu nám objasňuje § 14, odstavec 3 a 4 zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech a Komoře auditorů ČR.

Při provádění auditu je auditor povinen ověřit, zda

- a) **účetní závěrka nebo konsolidovaná účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky a je v souladu s právními předpisy nebo Mezinárodními účetními standardy a**
- b) **výroční zpráva je v souladu s účetní závěrkou nebo konsolidovaná výroční zpráva je v souladu s konsolidovanou účetní závěrkou.**

### **Zpráva auditora musí obsahovat:**

- úvod – identifikace auditovaných subjektů a identifikace jejich účetních závěrek z pohledu rozvahového dne,
- popis rozsahu provedeného auditu (uvedení právních předpisů, způsob ověření úplnosti a průkaznosti informací uvedených v závěrce, zhodnocení vypovídací schopnosti účetní závěrky a výroční zprávy).

**Součástí zprávy o auditu je výrok.** Ten vyjadřuje názor, ke kterému auditor dospěl při ověřování podle výše uvedeného, včetně jeho odůvodnění a jeho názor na finanční situaci účetní jednotky. Názor také vychází z údajů 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.

V praxi často dochází k základním nedorozuměním, co je a co není funkcí auditu.

### **Funkcí auditu není:**

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

Veřejnost ne zcela chápe, že audit nepotvrzuje správnost účetnictví a to i s ohledem na 50letý posun od „pravdivý a bezchybný“ k „pravdivý a věrný“.

### **Veřejnost od auditu očekává, že ji zajistí:**

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

### **Podle zákona č. 254/2000 Sb., 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.

## **1.2 Zákonná úprava auditu v České republice**

### **1.2.1 Obecné podmínky právní úpravy**

Specifickou vlastností práce auditora je to, že výsledky jeho práce slouží primárně nikoli jeho zákazníkovi, který za jeho služby platí, ale externím uživatelům, kteří se na ně spoléhají. V krajním případě může mít tedy zákazník zájem na tom, aby audit nebyl proveden řádným způsobem, protože chce zakrýt určité skutečnosti a může zaplatit auditorovi za mlčení. Je tedy zřejmé, že tržní mechanismus není schopen sám o sobě zajistit řádný výkon funkce auditora. Proto z důvodu ochrany veřejného zájmu je činnost auditorů regulována a právně upravena. Právní úprava specifikuje podmínky pro výkon funkce auditora především ve formě:

- kvalifikačních požadavků, které musí auditor splňovat,
- pravidel pro vlastní odbornou činnost.

#### **Konkrétní znaky auditorské profese:**

- soubor specifických znalostí,
- vzdělávací systém,
- zkušební systém,
- systém udělování licencí a dekretů,
- podřízenost společenského zájmu,
- soubor odborných norem, kterými se řídí činnost profese,
- etický kód (morální kód), kterým se řídí chování členů profese,
- společenské uznání.

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

#### **1) Zákonné normy:**

##### **1.1) Normy, které stanovují povinnost ověřovat účetní závěrku obchodních společností a družstev -**

- 1a)** Zákon č. 513/91 Sb., obchodní zákoník,
- 1b)** Zákon č. 563/91 Sb., zákon o účetnictví,

##### **1.2) Normy, které upravují vlastní provádění auditu -**

- 1a)** Zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky,

#### **2) Auditorské směrnice a Mezinárodní auditorské standardy (vydané Mezinárodní federací účetních – International Federation of Accountants IFAC).**

## 1.2.2 Zákonné normy

### Obchodní zákoník a zákon o účetnictví

Povinnost ověřovat účetní závěrku obchodních společností a družstev stanovuje zákon č. 513/91 Sb., obchodní zákoník ve znění pozdějších předpisů v zákoně č. 563/91 Sb., o účetnictví.

Obchodní zákoník ve svém § 39 uvádí:

- „Obchodní společnosti a družstva musí mít účetní závěrku a výroční zprávu ověřenu auditorem podle zvláštního právního předpisu“. Zvláštním zákonem je zde nutno rozumět právě zákon o účetnictví.
- „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“.

Souběžně s ověřováním je řešena i problematika zveřejňování údajů z účetních závěrek ověřených auditorem. Tuto povinnost mají všechny akciové společnosti, ostatní obchodní společnosti a družstva mají tuto povinnost, jen pokud tak stanoví zákon o účetnictví.

V zákoně o účetnictví v § 20 je pak stanovena povinnost ověření účetní závěrky auditorem, řádné a mimořádné, pro akciové společnosti, pokud ke konci účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje a období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jedno ze tří kritérií uvedených níže a pro ostatní obchodní společnosti a družstva, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo dosáhly alespoň dvou ze tří uvedených kritérií, a to:

- a) výše aktiv celkem činí více než 40 000 000,00 Kč (aktiva celkem = úhrn aktiv zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o položky rezerv, OP a odpisů),
- b) roční úhrn čistého obratu činí více než 80 000 000,00 Kč (roční úhrn čistého obratu = výše výnosů snížená o prodejní slevy a dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobená dvanácti),
- c) průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období činí více než 50.

Zákon o účetnictví se rovněž zabývá auditem tzv. konsolidované účetní závěrky. V souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb., pro podnikatele, pak auditor rozhodne, zda pro potřeby konsolidace bude podléhat ověření i účetní závěrka dceřiné či přidružené společnosti, která sama o sobě nemusí být podle platných předpisů ověřena auditorem.

**Povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem mají rovněž** organizace na základě speciálních zákonů:

- pojišťovny podle zákona č. 185/1991 Sb. o pojišťovnictví,
- politické strany podle zákona č. 424/1991 Sb.,
- banky a spořitelny podle zákona č. 21/1991 Sb.,
- obce podle zákona č. 367/1990 Sb. v případě, že jejich hospodaření nebylo přezkoumáno příslušným okresním úřadem,
- státní podniky podle zákona č. 111/1990 Sb.,
- investiční společnosti a investiční fondy podle zákona č. 240/1992 Sb.,
- emitenti veřejně obchodovatelných cenných papírů podle zákona č. 600/1992 Sb.,
- Česká národní banka podle zákona č. 6/1993 Sb. o ČNB a další organizace, pokud povinnost auditované závěrky stanoví zákon.

### **Zákon o auditorech č. 254/2000 Sb. ze dne 14. července 2000**

Tento zákon upravuje postavení a činnost auditorů, auditorských společností, asistentů auditora, podmínky, za nichž mohou být poskytovány auditorské služby, řeší kárnou odpovědnost auditora, kárné řízení a odvolání, vyškrcnutí ze seznamu a vznik, postavení a působnost Komory auditorů České republiky a působnost ministerstva.

### **Zákon o auditorech má 10 hlav (části):**

**V části I** v úvodním ustanovení se přesně definuje:

- co se rozumí auditorskými službami,
- kdo je to auditor,
- co se představuje pod auditorskou společností.

### **Auditorské služby:**

- ověřování účetních závěrek nebo konsolidovaných účetních závěrek a výročních zpráv nebo konsolidovaných výročních zpráv,
- ověřování dalších skutečností podle zvláštních právních předpisů,
- ověřování jiných ekonomických informací v rozsahu stanoveném smlouvou.

Auditorské služby je podle tohoto zákona oprávněn poskytovat auditor a auditorská společnost.

**Auditor** je člověk, který je zapsán v seznamu auditorů vedeném Komorou auditorů České republiky.

**Auditorská společnost** je obchodní společnost, která je zapsána v seznamu auditorských společností vedeném Komorou auditorů České republiky. Jménem auditorské společnosti mohou auditorské služby poskytovat pouze auditori. Auditor je při poskytování auditorských služeb nezávislý, je vázán pouze právními předpisy. Auditor je povinen dodržovat auditorské směrnice a profesní předpisy vydané Komorou auditorů České republiky.

**V části II se řeší podmínky zapsání auditora do seznamu auditorů:**

**Komora auditorů České republiky запиše na žádost do seznamu toho, kdo:**

- a) získal vysokoškolské vzdělání v rámci magisterského studijního programu,
- b) je plně způsobilý k právním úkonům,
- 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 stanovená v § 22 odst. 2,
- i) uhradil poplatek ve výši stanovené Komorou auditorů České republiky nepřevyšující částku 5 000,- Kč.

Tomu, kdo splňuje tyto podmínky, je Komora auditorů České republiky povinna umožnit, nejdéle do 30dnů ode dne splnění poslední podmínky, složení slibu do rukou prezidenta nebo viceprezidenta Komory auditorů České republiky v tomto znění:

**„Slibuji na svou čest a svědomí, že při poskytování auditorských služeb budu dodržovat právní řád, profesní předpisy a auditorské směrnice vydané Komorou, ctít etiku auditorské profese a dodržovat povinnost mlčenlivosti.“**

**Auditorská zkouška** je zaměřena na tyto oblasti:

- a) ekonomie a finanční řízení,
- b) účetnictví,
- c) příslušné části občanského práva, obchodního práva, finančního práva, pracovního práva a práva sociálního zabezpečení, související s činnostmi vykonávanými při poskytování auditorských služeb a právní předpisy upravující řízení o konkurzu a vyrovnání,
- d) informační systémy pro řízení a vnitřní kontrolu, systémy zpracování dat a matematické a statistické metody využitelné při auditu,
- e) auditorské postupy, metody a techniky, včetně auditorských směrnic.

### **Část III - Způsob poskytování auditorských služeb**

Auditor může poskytovat auditorské služby svým jménem a na svůj účet nebo jako společník nebo zaměstnanec auditorské společnosti jejím jménem a na její účet nebo jako zaměstnanec auditora jeho jménem a na jeho účet.

Při poskytování auditorských služeb je povinen používat označení „Auditor“, který poskytuje auditorské služby jménem auditorské společnosti, nemůže současně poskytovat auditorské služby svým jménem, jménem jiné auditorské společnosti ani jménem jiného auditora.

## Část IV - 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.

Dále se zde uvádějí povinnosti auditora při ověřování a definice co je to výrok (uvedeno již v části „předmět auditu“).

**Zprávu o auditu je auditor povinen zpracovat písemně** a uvést v ní své jméno, příjmení a číslo osvědčení o zápisu do seznamu auditorů, datum vypracování zprávy o auditu a podpis. Auditorská společnost ve zprávě o auditu uvede obchodní firmu, sídlo, číslo osvědčení o zápisu do seznamu auditorských společností a jména a příjmení auditorů, kteří jménem auditorské společnosti vypracovali zprávu o auditu a čísla jejich osvědčení o zápisu do seznamu auditorů. Zprávu o auditu jsou auditor nebo auditorská společnost povinni projednat se statutárním i s dozorčím orgánem účetní jednotky.

**O průběhu auditorské činnosti u účetní jednotky 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 10let 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. Auditor nesmí získané informace zneužít ke svému prospěchu nebo k prospěchu třetí osoby. Tuto povinnost má i asistent auditora a všichni pracovníci, které auditor zaměstnává. Zprostit auditora zachovat mlčenlivost může pouze účetní jednotka nebo soudce v rámci trestního řízení.

**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.

Zjistí-li auditor nebo auditorská společnost při poskytování auditorských služeb v účetní jednotce skutečnosti, o kterých se lze domnívat, že mohou naplnit skutkovou podstatu hospodářského trestného činu, trestného činu úplatkářství nebo trestného činu proti majetku, jsou povinni neprodleně písemně informovat statutární i dozorčí orgán účetní jednotky.

Auditor a auditorská společnost odpovídají za škodu, která byla způsobena v souvislosti s poskytováním auditorských služeb.

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

V částech V – X se pojednává o:

- kárné odpovědnosti auditora, vyškrtnutí ze seznamu, kárném řízení a odvolání,
- asistentovi auditora,
- komoře a jejích orgánech,
- působnosti ministerstva, uvádí ustanovení společná, přechodná a zrušovací (část VIII – X).

### **Auditorské směrnice**

Tyto směrnice (standarty) pro provádění auditu byly připraveny na základě mezinárodních auditorských standardů vydávaných Mezinárodní federací účetních (IFAC). Úpravy mezinárodních standardů byly provedeny s ohledem na platné zákony upravující vedení účetnictví a provádění auditu v České republice, především na obchodní zákoník, zákon o účetnictví a zákon o auditorech.

Auditorské směrnice v souladu se zákonem rámcově upravují postup pro ověřování účetní závěrky a výroční zprávy a formu zpracování zprávy auditora. Auditóři zapsaní v seznamu auditorů Komory a provádějící audit podle předpisů platných v České republice se ve své činnosti těmito směrnici řídí, při jejich aplikaci však samozřejmě přihlíží ke konkrétním podmínkám provádění auditu na základě svého profesního úsudku a svých zkušeností. V těch oblastech, které nejsou dosud upraveny českými národními směrnici, doporučuje Komora postupovat podle mezinárodních standardů, pokud jsou aplikovatelné v podmínkách České republiky.

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.

V současné době se v praxi již postupuje spíše podle mezinárodních auditorských standardů, zejména v posledních dvou letech došlo k řadě změnám a postupným transformacím.



V současné době jsou ještě stále v platnosti tyto auditorské směrnice:

<b>Auditorské směrnice</b>	
<b>Číslo</b>	<b>Název</b>
1	Cíle a principy auditu
2	Postupy při získávání důkazních informací při auditu
3	Zpráva a výrok auditora
4	Spis auditora
5	Plánování auditu
6	Významnost a historické riziko
7	Hodnocení rizika a vnitřní kontrola
8	Výběr vzorků
9	Prohlášení vedení účetní jednotky k auditu
10	Kontrola kvality auditu
11	Audit v počítačovém prostředí
12	Nesprávnosti
13	Využívání práce jiných auditorů
14	Zpráva auditora pro zvláštní účely
15	Datum vyhotovení zprávy auditora, následné události a skutečnosti zjištěné po zveřejnění údajů z účetní závěrky
16	Předpoklad časově neomezeného trvání účetní jednotky
17	Analytické postupy
18	Ostatní informace v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku
19	Audit v prvním účetním období zakázky – počáteční zůstatky
20	Zvláštnosti provádění auditu u malých účetních jednotek
21	Audit účetních odhadů
22	Srovnatelné informace
23	Prověrka účetní závěrky nebo účetních výkazů
24	Posuzování práce interního auditu
25	Znalosti o oboru podnikání účetní jednotky
26	Komunikace s vedením účetní jednotky
51	Vzájemné vztahy mezi bankovním dohledem a auditory
52	Audit obcí a organizací veřejného sektoru
53	Problém změny letopočtu pro vedení účetní jednotky a auditory

**V auditorských směrnicích je uvedena celá řada významů, které byly uvedeny v zákoně o auditorech. Jako příklad uvádím:**

### **Vnitřní kontrolní systém účetní jednotky**

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

Pro auditora je velmi důležité zjistit, jak jeho klient dodržuje všechny zákony a nařízení, které jsou spojeny s prací auditora tj. s ověřováním „pravdivého a věrného“ zobrazení účetní závěrky.

Toto auditor nejspíše zjistí tak, že se seznámí s vnitřními předpisy klienta.

Vzhledem k tomu, že se jedná o závažnou a důležitou součást účetnictví i auditu účetní jednotky, věnuji této problematice samostatnou kapitolu č. 2 v části teoretické.

### **Rozsah auditu**

Audit by měl být organizován tak, aby patřičně pokryl veškeré skutečnosti účetní jednotky, které jsou významné ve vztahu k ověřované účetní závěrce.

Auditor by měl získat informace o aplikovaných účetních metodách i systému vnitřní kontroly tak, aby mohl naplánovat efektivní přístup k ověřovaným údajům. Porozumění účetnímu systému a systému vnitřní kontroly společně s posouzením možných rizik umožní auditorovi:

- identifikovat druhy významných potenciálních chyb, ke kterým mohlo dojít v rámci zpracování účetní závěrky,
- navrhnout odpovídající postupy ověřování.

### **Plánování**

Plán by měl být sestaven na základě znalosti podnikatelské činnosti účetní jednotky a měl by obsahovat:

- získání znalostí o podnikatelské politice účetní jednotky, účetním a vnitřním kontrolním systému,
- stanovení míry rizika,
- určení a stanovení obsahu, času a rozsahu auditorských postupů.

Pokud je to potřebné, měl by být plán v průběhu auditu dále rozvíjen a revidován.

## **Prohlášení vedení účetní jednotky k auditu**

Písemným prohlášením vedení společnosti uznává svou odpovědnost za účetní závěrku.

V případě, že je vyžádáno od vedení společnosti formou písemného prohlášení, mělo by být adresováno auditorovi, mělo by obsahovat požadované informace a mělo by být správně datováno a podepsáno.

### ***Příklad písemného prohlášení vedení k auditu:***

- Uznáváme svou odpovědnost za účetní závěrku v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví.
- Poskytli jsme Vám přístup ke všem účetním a dalším písemnostem a ke všem zápisům z valných hromad akcionářů a porad představenstva.
- Zjistili a předložili jsme veškeré informace o pohledávkách po lhůtě splatnosti.
- Závazky vyplývající ze soudních sporů jsou řádně vykázány v účetní závěrce. Předpokládané závazky v souvislosti s právními spory jsou uvedeny v příloze atd..

### ***Další formy prohlášení:***

- 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.

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.

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

Doporučenou formou komunikace auditora s vedením společnosti jsou tzv. **Management Letters**, nebo-li dopisy pro vedení účetní jednotky. Dopis nesmí nahradit ani omezit povinnost auditora předložit zprávu o ověření účetní závěrky.

### ***Účelem těchto dopisů je sdělení auditorova názoru na:***

- významné nedostatky ve vnitřní kontrole a v účetním systému (v jejich struktuře i funkci),
- nevhodné či nedovolené účetní postupy a způsoby ověřování,
- případné rozpory s platnými právními předpisy,
- doporučení auditora týkající se úrovně hospodaření či další skutečnosti vyplývající z průběhu ověřování.

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.

## **Mezinárodní auditorské standardy**

**Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB)** je nezávislý, soukromě financovaný tvůrce účetních standardů sídlící v Londýně. Dne 1. dubna 2001 převzala od Komise pro mezinárodní účetní standardy (IASB) odpovědnost za tvorbu účetních standardů (IFRS). V „období klidu“ v letech 2004 – 2006 se hodlá vyvarovat povinných změn v účetnictví. IFRS jsou jakousi nástavbou IAS.

### **Cíle Rady jsou:**

- vytvořit ucelenou sadu vysoce kvalitních, srozumitelných a vymahatelných celosvětových účetních standardů,
- prosazovat používání a přesnou aplikaci těchto standardů,
- aktivně spolupracovat s tvůrci národních standardů tak, aby bylo dosaženo harmonizace národních účetních standardů a IFRS.

**Současné mezinárodní auditorské standardy:**

IAS 1	Sestavování a zveřejňování účetní závěrky
IAS 2	Zásoby
IAS 7	Výkazy peněžních toků
IAS 8	Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny v účetních pravidlech
IAS 10	Události po rozvahovém dni
IAS 11	Stavební smlouvy
IAS 12	Daně ze zisku
IAS 14	Vykazování podle segmentů
IAS 15	Informace vyjadřující dopady měnících se cen
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení
IAS 17	Leasing
IAS 18	Výnosy
IAS 19	Zaměstnanecké požitky
IAS 20	Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory
IAS 21	Dopady změn směnných kurzů cizích měn
IAS 23	Výpůjční náklady
IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran
IAS 26	Penzijní plány
IAS 27	Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků
IAS 28	Investice do přidružených podniků
IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
IAS 30	Zveřejnění v účetních závěrkách bank a obdobných finančních institucí
IAS 31	Vykazování účastí ve společných podnicích
IAS 32	Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace
IAS 33	Zisk na akcii
IAS 34	Mezitímní účetní výkaznictví
IAS 36	Snížení hodnoty aktiv (Impairment of assets)
IAS 37	Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky
IAS 38	Nehmotná aktiva
IAS 39	Finanční nástroje: účtování a oceňování
IAS 40	Majetek určený k pronájmu (Investment Property)
IAS 41	Zemědělství
IFRS 1	První přijetí IFRS
IFRS 2	Úhrady prováděné akcemi (Share-based Payments)
IFRS 3	Podnikové kombinace
IFRS 4	Pojistné smlouvy
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držena za účelem prodeje a ukončované činnosti

## 1.3 Profesionální etika

### Etický kodex Komory auditorů ČR

Pojem „etika“ se odvozuje od řeckého slova „ethos“, které v původním významu znamená „obvyklé místo pobytu“, tedy místo, v němž se bydlí a v němž člověk zdomácněl. Z toho pak lze odvodit abstraktní užití slova „ethos“ ve smyslu „zvyku, obyčeje, tradice“ a nakonec „mravů“. Profesionální etika v jednotlivých oblastech lidské činnosti je samozřejmě určitou „podmnožinou“ etiky obecné.

Etické chování auditora je vždy chováním vůči veřejnosti, vůči klientovi a vůči kolegům. **Celkem je definováno šest zásad a pět pravidel chování.**

#### Zásady:

- 1) zodpovědnost
- 2) veřejný zájem
- 3) bezúhonnost
- 4) objektivita a nezávislost
- 5) povinná péče
- 6) rozsah a povaha služeb

#### Pravidla chování:

- 1) nezávislost, bezúhonnost a objektivita
- 2) všeobecné a odborné standardy
- 3) zodpovědnost ke klientům
- 4) zodpovědnost ke kolegům
- 5) další odpovědnosti

Tyto všeobecné části pravidel chování se pak dále člení na jednotlivá pravidla, jejichž formulace se snaží být natolik výstižná, aby se mohla stát nejen návodem k chování auditora, ale i měřítkem, podle kterého je toto chování hodnoceno.

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“ (dále jen Kodex), schválený radou KA ČR dne 4. 9. 1995. Dále uvedený komentář k tomuto materiálu se vztahuje k novele Kodexu, která byla schválena radou KA ČR dne 4. 10. 1999 a nabývá účinnosti od 1. 1. 2000.

Kodex vychází z etických požadavků na osobu a práci auditora a jeho spolupracovníků stanovených zákonem a etickými směrnici pro účetní znalce vydanými IFAC (Mezinárodní federace účetních - International Federation of Accountants).

#### **Obecné etické požadavky na práci auditora jsou směřovány do následujících oblastí:**

- 1) zachování etických pravidel při veškeré činnosti,
- 2) objektivita auditora a řádná péče při výkonu činnosti,
- 3) odborná kvalifikace auditora a udržování kvalifikace,
- 4) dodržování práva a auditorských směrnic,
- 5) nezávislost auditora,
- 6) způsoby propagace a získávání klientů,
- 7) vztahy k ostatním auditorům,
- 8) odměna za práci auditora.

## 2. Vnitřní kontrolní systém podniku

Vnitřní kontrolní systém tvoří vnitřní předpisy, které si klient vytvořil na základě zákonů a upravil si je v rámci možností zákona na své podmínky. Prostudováním auditor zjistí, zda se ve vnitřních směrnících klient neodchyluje od zákona. Pokud se od zákona neodchyluje, auditor musí dále zjistit, jak tento vnitřní kontrolní systém je v praxi u klienta dodržován. V případě, že je vnitřní kontrolní systém klienta dostatečně podrobný a auditor zjistí, že je skutečně **v praxi dodržován**, pak může ohodnotit přirozené a kontrolní riziko jako nízké a zjišťovací riziko (auditorské riziko) jako vysoké tzn. že si ušetří mnoho práce a jeho prověřování účtů nemusí být tak důkladné jako v případě, kdyby auditor zjistil, že vnitřní kontrolní systém je u klienta neúčinný tzn. odporuje zákonu nebo není v praxi dodržován.

Do vnitřního kontrolního systému účetní jednotky 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 též 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.

Vnitřní kontrolní systém se neskládá jenom z účetních směrnic. Určitě by měl zahrnovat **statut účetní jednotky**, který by měl obsahovat výpis z obchodního rejstříku, společenskou smlouvu u obchodních společností a stanovy u akciových společností (zde je obvykle část upravující finanční hospodaření společnosti, tvorba zákonných a statutárních fondů atd.). Dále statut účetní jednotky by měl zahrnovat **organizační schéma**. Význam přehledné vnitřní struktury společnosti, se současným vymezením pravomoci a odpovědnosti za jednotlivé oblasti je nezbytný pro efektivní řízení. Toto organizační schéma má bezprostředně vliv na další směrnice. Zvolený přístup podniku k účetní závěrce by měl zapadnout do koncepčního rámce jejího vnitřního řízení. **Pro podnik je vhodné vytvořit si systém vnitřních předpisů, které umožní zajistit celý proces zpracování účetnictví ve finální produkt, tj. účetní závěrku.**

## 2.1 Komplex vnitřních předpisů, týkající se účetnictví

### Účtový rozvrh

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 zjistit 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

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 může být i rozčleněn do několika částí, podle uvážení účetní jednotky.

### Zásady účtování dlouhodobého majetku

Protože se v praktické části práce zabývám auditem hmotného dlouhodobého majetku, nehmotného dlouhodobého majetku a zásob, věnuji obsahu vnitropodnikových zásad pro účtování dlouhodobého majetku a zásob více pozornosti než ostatním směrnícím.



## Účetní jednotka v rámci svého vlastního interního rozhodnutí vymezí:

### ➤ **pořízení dlouhodobého majetku**

- výši pořizovací ceny, popř. vlastních nákladů, od které bude považovat pořízení majetku s dobou použitelnosti delší než jeden rok za **dlouhodobý hmotný majetek** účtovaný v účtové skupině 02-Dlouhodobý hmotný majetek,
- pořizovací náklady ostatních věcí, které je možno používat po delší dobu než jeden rok, avšak cena těchto předmětů bude nižší než stanovená hodnotová hranice, budou účtovány po jejich vydání do užívání na vrub nákladů a tento majetek je označován jako „**drobný hmotný majetek**“ a je o něm účtováno jako o **zásobách**. Tento majetek je nutno inventarizovat a vést jeho operativní evidenci,
- převzetí věci po skončení leasingu - v ceně, která nedosahuje výše pro zařazení předmětu do dlouhodobého majetku, mohou účtovat rovnou do nákladů nebo do dlouhodobého majetku ve třídě 0.

### ➤ **uvedení věci do užívání a zařazení**

- věci uvedené do užívání se stávají hmotným dlouhodobým majetkem, což se doloží protokolem o uvedení do používání nebo jiným obdobným dokladem. Tím se zajistí, aby nedocházelo k prodlevě mezi okamžikem pořízení majetku a jeho zařazení do užívání.

### ➤ **technické zhodnocení**

- pokud jsou náklady na technické zhodnocení nižší než stanovený finanční limit, může se účetní jednotka rozhodnout, zda bude toto zhodnocení účtovat do provozních nákladů nebo zvýší pořizovací cenu dlouhodobého majetku účtovaného v třídě 0-Dlouhodobý majetek.

### ➤ **ocenění dlouhodobého majetku**

- pořizovací cenou – cena, za kterou byl majetek a technické zhodnocení pořízeny včetně vedlejších pořizovacích nákladů. Vedlejší pořizovací náklady:
  - clo, montáž a doprava,
  - náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku,
  - úroky z úvěrů a půjček, popř. z jiných peněžních závazků, pokud tak účetní jednotka rozhodne,
  - umělecká díla tvořící součást stavebních objektů,
  - odstranění porostu a terénní úpravy,
  - zařízení stavenišť.
- vlastními náklady – zahrnují se sem přímé náklady (přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady) a podíl nepřímých nákladů (výrobní režie).

- reprodukční pořizovací cenou – hmotný dlouhodobý majetek a nehmotný dlouhodobý majetek pořízený:
  - darováním,
  - ve vlastní režii, pokud reprodukční pořizovací cena je nižší než vlastní náklady,
  - bezúplatně nabyté předměty (hmotný dlouhodobý majetek) po skončení finančního leasingu, souvztažně je účtováno na účet oprávek,
  - nově zjištěný a v účetnictví nezachycený (inventurní přebytky), souvztažně je účtováno na účet oprávek (odpisovaný dlouhodobý majetek), u neodpisovaného dlouhodobého majetku (pozemky) je souvztažně účtováno na účet 413-Ostatní kapitálové fondy,
  - vklad hmotného dlouhodobého majetku a nehmotného dlouhodobého majetku.

#### ➤ **odpisování dlouhodobého majetku**

- účetní jednotky, které mají vlastnické právo k majetku o tomto majetku účtují a odpisují ho v souladu s odpisovým plánem,
- dále se odepisuje tento dlouhodobý majetek:
  - nehmotný dlouhodobý majetek, k němuž účetní jednotka nabyla právo užívání od vlastníka,
  - technické zhodnocení cizího dlouhodobého majetku (např. rekonstrukce cizí nemovitosti v pronájmu), pokud je účetní jednotka oprávněna účtovat a odpisovat technické zhodnocení,
  - technické zhodnocení drobného nehmotného a hmotného majetku,
  - ložisko nevyhrazeného nerostu nebo jeho část, na pozemku koupeném po 1. 1. 1997,
  - soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením jako jeden celek, i když je známo ocenění jednotlivých věcí.

Při stanovení vnitropodnikové směrnice a při určení hodnotového limitu je však vždy nutno respektovat **princip významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku v rozvaze**.

### **Odpisový plán hmotného dlouhodobého majetku a nehmotného dlouhodobého majetku**

Hmotný dlouhodobý majetek a nehmotný dlouhodobý majetek se odpisuje nepřímým způsobem formou oprávek na podkladě odpisového plánu. Tento plán si podnik stanoví pro jednotlivé předměty, popř. skupiny předmětů v závislosti na způsobu jejich využití a kalkulačních metodách, např. odpis podle výkonu nebo času.

Dobou použitelnosti nehmotného dlouhodobého majetku pro účely stanovení doby odpisování se rozumí doba, po kterou je majetek upotřebitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost. Doba použitelnosti se rozumí včetně uvádění do stavu způsobilého k užívání, osvojení, ověřování a vyhodnocování.

Hmotný dlouhodobý majetek a nehmotný dlouhodobý majetek lze odpisovat jak účetními tak i daňovými odpisy.

### **Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy:**

- k rozdílu dojde u **hmotného dlouhodobého majetku** a od roku 2004 také u dlouhodobého nehmotného majetku, u nichž budou stanoveny odpisy podle podnikových odpisových plánů, zatímco daňové předpisy zařazují jednotlivé položky hmotných a nehmotných aktiv do jednotlivých odpisových skupin. V souvislosti s tím je nutné upozornit na to, že drobný dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek není zákonem o daních z příjmů blíže popsán a z tohoto důvodu daňové předpisy vychází z účetních odpisů, tj. **účetní odpisy drobného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku jsou daňově uznatelnými náklady.**

### **Výjimkou jsou:**

- odpisy z vkladů nehmotného majetku,
- odpisy z vkladů drobného dlouhodobého hmotného majetku.

### **Zásady účtování o zásobách a způsob oceňování**

Zásoby jsou rozvahovou položkou určenou k jednorázové spotřebě v průběhu výrobního procesu či jsou vyrobeny a určeny pro dodání třetí straně či jsou nakoupeny za účelem následného prodeje.

#### ➤ **klasifikace zásob:**

- materiál –
  - suroviny,
  - pomocné látky,
  - provozovací látky,
  - náhradní díly,
  - obaly a obalové materiály,
  - drobný hmotný majetek (movité věci s dobou použitelnosti delší než jeden rok s pořizovací cenou nižší než stanovený limit pro účtování do dlouhodobého majetku),
  - movité věci s dobou použitelnosti jeden rok a kratší, bez ohledu na pořizovací cenu,
- zboží,
- zásoby vlastní výroby –
  - nedokončená výroba,
  - polotovary vlastní výroby,
  - hotové výrobky,
- zvířata,
- zálohy na pořízení zásob,
- zásoby na cestě.

#### ➤ **účtování o zásobách**

##### ***O zásobách lze účtovat dvojím způsobem:***

- způsobem A - výdaje vynaložené na pořízení zásob se soustředí na příslušných majetkových účtech zásob,
- způsobem B - veškeré výdaje související s pořízením zásob nákupem či vlastní činností se vyúčtují na příslušné účty provozních nákladů.

➤ **oceňování zásob**

- nakupované zásoby
  - skutečnou cenou pořízení, tj. cenou pořízení plus vedlejší pořizovací náklady,
  - váženým aritmetickým průměrem,
  - průměrnými cenami,
  - metodou FIFO,
- zásoby vytvořené vlastní činností
  - skutečnými vlastními náklady nebo průměrnými vlastními náklady s vyčíslením odchylek od skutečných vlastních nákladů, které jsou součástí ocenění zásob a rozpouštějí se podle předem stanoveného algoritmu; ocenění může být stanoveno na úrovni:
    - přímých nákladů (přímý materiál, přímé mzdy, ostatní přímé náklady),
    - vlastních nákladů výroby (přímé náklady a výrobní režie),
    - vlastních nákladů výkonu (vlastní náklady výroby a správní režie, popř. zásobovací režie),
  - reprodukční pořizovací cenou – v případech, kdy není možno zjistit vlastní náklady (touto cenou se oceňují příchovky zvířat, zásoby získané bezplatně, přebytky, odpad a vedlejší produkty vrácené z výroby).

➤ **Inventarizace, manka a škody**

- manka nad normu a škody – se zaúčtují u všech zásob a obou metod na vrub nákladového účtu 549 – Manka a škody,
  - kompenzace přebytků a manka je možná pouze pokud:
    - jsou zásoby evidovány podle druhů,
    - manka a přebytky vznikly v jednom účetním období,
    - manka a přebytky vznikly neúmyslnou záměnou,
- manka do normy – se zaúčtují na nákladových účtech spotřebované nákupy podle druhu zásob.

### **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 účtování nákladů a výnosů a jejich časové rozlišování**

Náklady a výnosy se účtují v zásadě do období, s nímž časově a věcně souvisejí. Časová a věcná souvislost nákladů a výnosů se v účetnictví zajišťuje prostřednictvím účtů časového rozlišení, dohadných účtů a rezerv, popř. opravných položek k aktivům.

Časovým rozlišením rozumíme účetní případy účtované na účtech 381 – 385 -Přechodné účty aktiv a pasiv u kterých je znám:

- a) účel (titul) vynaložené částky,
- b) částka,
- c) období, ke kterému se částka vztahuje.

**Uvedené tři podmínky musí být splněny současně.**

Časové rozlišení **není nutno používat** v případech:

- kdy se jedná o nevýznamné částky a jejich ponecháním v nákladech nebo výnosech bez časového rozlišení není dotčen účel časového rozlišení a účetní jednotka tím prokazatelně nesleduje záměrné upravování hospodářského výsledku,
- jde-li o pravidelně se opakující výdaje, popř. příjmy.

### **Zásady pro tvorbu a čerpání rezerv**

Zásady pro tvorbu a čerpání rezerv 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.

### **Forma, organizace a zaměření vnitropodnikového účetnictví**

Stanovení způsobu vedení vnitropodnikového účetnictví tak, aby byly zejména zabezpečeny průkazné podklady o stavu a změně stavu zásob vytvořených vlastní činností, pro vyjádření aktivace vlastních výkonů, pro ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností. Podle činnosti společnosti volit buď analytickou evidenci k finančnímu účetnictví (využití účtových skupin 59 - Daně z příjmů a převodové účty 69 – Převodové účty) nebo volit samostatný účetní okruh. Tuto vnitřní normu je nutné provázat na kalkulace, rozpočetnictví atd..

### **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.).

## **Způsob účtování o pohledávkách po lhůtě splatnosti**

Způsob účtování o pohledávkách po lhůtě splatnosti je třeba stanovit ve směrnici v návaznosti na postupy účtování pro podnikatele, které dávají možnost volby podle organizace a rozhodnutí účetní jednotky. Tuto směrnici je nezbytné tvořit v návaznosti na zákon o rezervách a zákon o daních z příjmu.

## **Zásady, způsob zjištění a používání opravných položek k majetku**

Zásady a 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.

## **Způsob stanovování kurzů a zjišťování kursových rozdílů**

Způsob stanovování kurzů a zjišťování kursových rozdílů musí být stanoven též ve vnitřní směrnici. Součástí směrnice bude zejména stanovení kurzu platného pro přepočtení cizí měny na českou měnu ke dni uskutečnění účetního případu u majetku a závazků. Další součástí směrnice bude postup v průběhu účetního období u jednotlivých druhů majetku a závazků a při uzavírání účetních knih.

## **Harmonogram roční účetní uzávěrky a účetní závěrky**

Harmonogram roční účetní uzávěrky a účetní závěrky by měl zabezpečovat nejen přípravné práce, ale také **vlastní uzavírání účetních knih a účetní závěrku**. Vnitřní norma by měla obsahovat nejen harmonogram, ale také inventarizaci a to jak fyzickou tak i dokladovou. Slouží pro účely zjištění skutečného stavu majetku a závazků a k následnému opravení stavu zjištěného v účetnictví, tj. věcné i účetní vypořádání s případnými rozdíly mezi skutečným a účetním stavem.

### ***Mimo účetnictví by bylo vhodné stanovit další vnitřní směrnice, zejména:***

- pracovně-právní nároky zaměstnanců, pokud nejsou stanoveny kolektivní smlouvou,
- používání osobních automobilů, cestovní náhrady, paušalizace některých náhrad a výdajů,
- poskytování osobních ochranných pracovních prostředků, mycích a desinfekčních prostředků atd.,
- podpisové vzory osob jednajících jménem firmy a podpisové vzory pro disponování s bankovními účty.

Je zřejmé, že pro úspěšné zvládnutí vedení účetnictví, musí firma vytvořit vlastní metodiku účetnictví, která vyplývá ze zákona o účetnictví a dalších navazujících předpisů. Je nutné si **připomenout** některé **paragrafy zákona o účetnictví**:

- § 3 a 7 : o rezervách a přechodných účtech aktiv a pasiv,
- § 7 a 11 : vymezení účetních dokladů a účetních písemností, oběh a přezkušování účetních dokladů,
- § 13 až 17 : účetní knihy (seznam a jejich vedení),
- § 18 až 23 : účetní závěrka,
- § 24 až 26 : oceňování majetku a závazků a opravné položky,
- § 28 : odpisování investičního majetku,
- § 29 a 30 : inventarizace majetku a závazků,
- § 31 a 32 : úschova účetních písemností,
- § 33 : použití prostředků výpočetní techniky.

Z toho, co bylo uvedeno, lze odvodit, že **vnitropodnikové směrnice** lze rozdělit na směrnice:

**Závazné** – jejichž vydání je pro účetní jednotku podle zákona o účetnictví a vyhlášky č. 500/2002 Sb. povinné, což se týká směrnic uvedených v části o povinnostech ze zákona o účetnictví a směrnic závazně stanovených vyhláškou č. 500/2002 Sb.. U velkých účetních jednotek by měly být uplatněny plně ve vyjmenovaném rozsahu, u malých účetních jednotek v omezeném rozsahu odpovídajícím hospodářským aktivitám účetní jednotky.

**Ostatní** – jejichž vydání vyplývá z vlastní potřeby účetní jednotky. Do této skupiny by bylo možno zařadit např. směrnice o ochranných pomůckách, ale také o kalkulacích a soustavě rozpočtů.

### 3. Auditorské postupy

#### 3.1 Činnosti před uzavřením zakázky

##### 3.1.1 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, nebo-li 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 nejen u konkrétního klienta, ale i u dalších klientů. To je také **jediná závislost**, která je pro auditora **přípustná**, ba dokonce bytostně nutná.

Termín **riziko zakázky** ve vztahu k danému auditu je tedy chápáno jako:

- **riziko**, že auditor bude vystaven nepříznivým důsledkům svého vztahu s klientem (např. soudní spor či nepříznivá publicita),
- **riziko**, že účetní závěrka může obsahovat závažné chyby nebo může být uživateli nesprávně pochopena.

Posouzení rizika zakázky je velmi podstatnou součástí auditorského procesu. Mělo by být provedeno co nejdříve, protože na základě posouzení rizika se auditor **rozhoduje o přijetí či nepřijetí zakázky** a v případě jejího přijetí bude v závislosti na posouzení rizika sestavovat **plán auditu**.

***Před uzavřením smlouvy, resp. přijetím zakázky se tak auditor ocitá v poměrně rozporné situaci, protože:***

- ⇒ čím dříve se rozhodne o přijetí zakázky, tím vyšší je pravděpodobnost, že při posuzování rizika zakázky neměl k dispozici všechny relevantní informace,
- ⇒ čím později se rozhodne o přijetí zakázky, tím vyšší je riziko, že klient uzavře smlouvu s jiným auditorem.

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 potenciálního klienta na kapitálovém trhu, informace o potenciálním 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.



**Auditor by měl být při přijetí auditu nezávislý, měl by se tedy především ujistit o tom, že:**

- 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 (vedení účetnictví, příprava účetní závěrky, příprava daňového přiznání).

**Mezi ostatní posuzované rizikové faktory patří zejména:**

- 1) **Charakteristika a důvěryhodnost vedení společnosti** – zejména předchozí aktivity, změny poradců, bankovních domů, auditorů atd.,
- 2) **Organizace a struktura vedení společnosti** – příliš komplikovaná,
- 3) **Schopnost účetní jednotky pokračovat ve svých aktivitách** – předpoklad časově neomezeného trvání účetní jednotky (going concern assumption) znamená, že rozvaha ani výsledovka nesignalizují úmysl nebo nezbytnost likvidovat nebo snižovat podstatně rozsah činnosti. Pochybnosti o tom, zda platí předpoklad trvání podniku v dohledné budoucnosti, může získat auditor z těchto skutečností:
  - opakované provozní ztráty,
  - závazky u dodavatelů a jejich věřitelů po lhůtě splatnosti,
  - silná závislost dlouhodobých potřeb na krátkodobém financování,
  - nedostatek pracovního kapitálu,
  - nízký ukazatel likvidity,
  - nadměrné zadlužení k poměru k vlastnímu jmění,
  - prodlení ve splácení půjček a úvěrů,
  - prodlení v placení úroků nebo dividend,
  - omezení ze strany dodavatelů v jinak obvyklých obchodních podmínkách,
  - nadměrné nebo zastaralé zásoby,
  - dlouhodobé nedobytné pohledávky,
  - nedodržení zákonem stanovených požadavků na kapitál,
- 4) **Zvážit rizika nesprávného vyčíslení výnosů,**
- 5) **Povaha podnikatelské činnosti a podnikatelského prostředí,**
- 6) **Osoby se zvláštním vztahem**
  - podniky, které ať už přímo nebo nepřímo prostřednictvím jednoho či více zprostředkovatelů kontrolují auditovanou společnost,
  - fyzické osoby a blízcí členové jejich rodiny vlastníci přímo nebo nepřímo podíl na hlasovacích právech v auditované společnosti, které jim poskytuje výrazný vliv na společnost,
  - klíčoví členové vedení, včetně ředitelů a odpovědných pracovníků a blízkých členů rodin těchto pracovníků, kteří plánují, řídí a kontrolují účetní jednotku,

7) **Profesionální úsudek a posouzení rizika zakázky** - před prvním nebo opětovným přijetím zakázky by měl auditor posoudit riziko zakázky jako:

- obvyklé,
- vyšší než obvyklé.

Auditor může posoudit riziko zakázky pouze v podmínkách konkrétního auditu za použití svého profesionálního úsudku. Tento úsudek spočívá nejen v identifikaci rizikových faktorů auditu a v dalších předběžných šetřeních, která již zde byla popsána, ale také:

- uvědomění si toho, že některé rizikové faktory jsou přítomny v podstatě u každé zakázky, ale jejich výše zpravidla nepřekračuje výši běžných rizik vyskytujících se u auditorských zakázek,
- posouzení pravděpodobnosti, že v průběhu auditu nebudou zjištěny závažné nesprávnosti a možné důsledky této skutečnosti.

## 3.2 Činnosti související s komplexním poznáním klienta

### 3.2.1 Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta

#### Vnitřní faktory ovlivňující činnosti a oblasti podnikání klienta

- vlastnická práva, struktura vedení společnosti, existence osob se zvláštním vztahem,
- obchodní cíle,
- činnost klienta,
- finanční struktura klienta a jeho finanční toky,
- zaměstnanci – posouzení kvality jednotlivých pracovníků, posouzení systému odměňování,
- účetní postupy – posouzení vhodnosti účetních postupů.

#### Vnější faktory ovlivňující činnosti a oblasti podnikání klienta

- zákony, vyhlášky a jiné obecně závazné právní předpisy,
- makroekonomické (podnikatelské) prostředí – úroková míra, inflace, směnný kurs atd.,
- prostředí v daném odvětví – znalost marží, cen za hodinu práce, produktivity práce atd..

#### Porozumění kontrolnímu prostředí klienta

- styl řízení účetní jednotky – koncentrace moci,
- zájem či nezájem vedení účetní jednotky o provozování spolehlivého účetního a informačního systému,
- porozumění jednotlivým kontrolním systémům, pakliže existují.

#### Porozumění účetnímu systému u klienta

- podrobné seznámení se s účetním systémem – výhodou je znalost softwaru používaného klientem,
- posouzení závislosti na výpočetní technice s porozuměním automatizovaným účetním systémům.

### 3.2.2 Stanovení plánovací hladiny významnosti (Materiality Assessment)

Plánovací hladina významnosti je definována jako informace, která jednotlivě nebo kumulovaně vytváří předpoklad, že rozhodování osoby spoléhající se na tuto informaci bude ovlivněno. Auditor proto musí stanovit takovou **výši nesprávnosti**, která **bude považována za významnou** ve vztahu ke všem výkazům, které tvoří účetní závěrku, k níž auditor vydává zprávu. Stanoví ji jako **jednu částku za celý audit**. Nezbytný je předpoklad, že účetní závěrka je pro rozhodování využívána „rozumným uživatelem“. Za rozumného uživatele je považována osoba, která je seznámená s podstatou, smyslem a zároveň i omezením účetní závěrky.

Auditor chápe stanovení plánovací hladiny významnosti jako komplexní problém, řešitelný pouze v konkrétních souvislostech daného klienta, reálného času a zakázky.

**Cílem je** vysoká, avšak ne absolutní jistota, že finanční výkazy jsou prosté zásadních chyb (auditor nemůže v organizaci všechno kontrolovat a proto předpokládá, že mu určité neodhalené nesprávnosti uniknou).

Plánovací hladina významnosti se liší podle podmínek jednotlivých klientů a nelze ji vyjádřit jako danou částku nebo % podíl, který lze využít pro všechny klienty. Záleží na povaze a chybné částce ve vztahu k povaze a částce položek ve finančním výkazu.

### **Stanovení plánovací hladiny významnosti**

Stanovení přiměřené hladiny významnosti patří mezi **nejdůležitější fáze přípravy auditu**, neboť neúměrně vysoko stanovená hladina významnosti může zakrýt existující, popř. vznikající problémy a naopak příliš nízko stanovená hladina významnosti zvyšuje pracnost provádění auditu.

**Auditor může stanovit plánovací hladinu významnosti:**

- buď na základě svého profesionálního úsudku nebo
- si může zvolit příslušnou základnu a aplikovat vhodnou procentní sazbu na tuto základní výši tak, aby mohla být vypočtena plánovací hladina významnosti.

Při stanovení vhodné úrovně plánované hladiny významnosti zjistíme, že plánovaná hladina významnosti je relativní. Je proto běžné vztahovat plánovací hladinu významnosti k položkám ve finančních výkazech spíše než k absolutním podmínkám.

**Jedná se o následující položky:**

- obrát,
- zisk,
- celková aktiva,
- čistá aktiva (nebo jmění),
- pracovní kapitál a likvidita.

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,
- 5,0 – 10,0 % zisku před zdaněním z běžné činnosti společnosti.

Zvolená procentní sazba by ve standardních situacích neměla překročit výše uvedené hodnoty, přičemž je možné na základě auditorova úsudku použít nižšího procenta.

Dojde-li auditor k závěru, že **rozsah auditu byl dostatečný**, použije plánovací hladinu významnosti ke konečnému vyhodnocení, zda jsou neopravené nesprávnosti, jednotlivě nebo ve svém souhrnu, významné.

### 3.3 Auditorské riziko

Auditorské riziko spočívá v tom, že auditor může vydat neodpovídající výrok o účetní závěrce, která obsahuje významnou nesprávnost. Dále také omezit riziko na úrovni účetních zůstatků tak, aby při formulaci výroku na účetní závěrku bylo auditorské riziko na přijatelně nízké úrovni. Auditorské riziko je spjato s rizikem zakázky a platí, že čím vyšší je riziko zakázky, tím nižší je auditorské riziko, které je auditor ochoten přijmout.

V auditorských standardech jsou popsány **tři druhy auditorského rizika**:

#### ***Přirozené riziko***

Za přirozené riziko je považováno riziko, že vznikne významná nesprávnost v důsledku nesprávnosti zůstatku účtu či účetní operace za předpokladu neexistence vnitřní kontroly. Přirozené riziko je dané.

#### ***Kontrolní riziko***

Kontrolní riziko představuje riziko, že kontrolní systém účetní jednotky nezabrání vzniku nesprávnosti nebo ji neopraví. V důsledku přirozených omezení systému vnitřní kontroly takové riziko existuje vždy, při neexistenci účinného systému vnitřní kontroly musí auditor předpokládat, že kontrolní riziko je vysoké.

Kontrolní riziko je dané.

#### ***Zjišťovací riziko***

Zjišťovací riziko představuje riziko, že při auditorských postupech nedojde k odhalení významné nesprávnosti v zůstatku účtu či účetní operaci. 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.

Auditor může vyjádřit každý druh auditorského rizika **kvantitativně** či **nekvantitativně**.

Rozhodne-li auditor, že **přirozené riziko nemůže být kvantifikováno**, nebo že úsilí věnované na jeho kvantifikaci by přesáhlo výhody stanovení nižší úrovně, může stanovit toto riziko jako vysoké (100 %).

#### **Nekvantitativní vyjádření auditorského rizika**

Pokud auditor použije nekvantitativní vyjádření rizika, řídí se maticí vzájemných vztahů jednotlivých druhů rizik. Úroveň zjišťovacího rizika je nepřímou úměrnou posouzenému přirozenému a kontrolnímu riziku.

Auditor stanovuje celkovou úroveň auditorského rizika, kterého má být dosaženo u účetní závěrky jako celku. Obecně lze říci, že tato úroveň je aplikována na každý účetní zůstatek a na všechny související položky účetní závěrky - kdyby auditor použil různé úrovně auditorského rizika pro různé účetní zůstatky a položky účetní závěrky, neexistoval by přijatelný způsob spojení výsledků k určení celkové dosažené úrovně auditorského rizika u účetní závěrky.

## 3.4 Plánování auditorského přístupu

Při sestavení plánu auditu se auditor rozhoduje, zda potenciální nesprávnosti eliminuje tím, že se spolehne na fungující vnitřní kontrolní systém a testy věcné správnosti provede pouze v nezbytném rozsahu nebo zda se na vnitřní kontrolní systém nemůže spolehnout a v důsledku toho provede testy věcné správnosti ve větším rozsahu.

### 3.4.1 Plán testů vnitřních kontrol - zhodnocení vnitřního kontrolního systému

Vnitřní kontrolní systém (VKS) by měl zabraňovat nesprávnostem a zpronevěřám. Každá účetní jednotka by měla mít svůj VKS a ten by měl vždy zahrnovat a dohlížet na účetní systém, cyklus tržeb, cyklus nákladů, mzdový cyklus, výrobní cyklus, investiční majetek a finanční investice.

*Auditorovo zhodnocení VKS většinou začínají zjišťováním informací a v závislosti na povaze kontroly zahrnují:*

- pozorování,
- ověřování,
- početní zkoušky účetních údajů,
- srovnávání,
- dotazování,
- monitorovací aktivity (dohlížecí),
- sledování hospodářské operace.

#### Pozorování

Auditor může zjistit v průběhu pozorování fyzického stavu zásob, že jsou zásoby zastaralé nebo poškozené a proto je nutno snížit jejich zůstatkovou hodnotu na skutečnou realizační hodnotu. Může také získat ujištění o účinnosti vnitřních kontrol při inventurách pozorováním, jestli se zaměstnanci, kteří provádějí inventury, řídí pravidly stanovenými vedením podniku v příslušné směrnici.

Pozorování provádění kontrol běžně neposkytuje dostatečný důkaz o účinném provádění kontrol v průběhu celého roku a zároveň nemusí být vzorkem obvyklé kontrolní činnosti, protože vedení společnosti a zaměstnanci mohou plnit své úkoly mnohem pečlivěji, když je auditor sleduje. Následně auditor obvykle provádí doplňující testy, aby se ujistil o soustavné účinnosti vnitřní kontroly.

#### Ověřování

Existenci a oceňování zůstatků některých účtů lze řádně doložit písemnými ověřeními nezávislých třetích stran, jedná se o tzv. **konfirmace**. Auditor si může nechat např. potvrdit zůstatky pohledávek a závazků dlužníků a věřitelů, potvrdit zůstatky bankovních účtů u bank a jiných úvěrových ústavů a odsouhlasit podmínky nájmu u pronajímatele a dále vystavit potvrzení o probíhajících soudních sporech od zastupujícího právníka.

## Početní zkoušky účetních údajů

Auditor může prověřit matematickou přesnost doložených účetních údajů tak, že přepočítá výpočty provedené zaměstnanci klienta. Auditor může např. sečíst sloupce v deníku pokladních hotovostí atd..

## Srovnávání

Vybrané položky je možno porovnat s obdobnými položkami za minulé účetní období a tak zjistit trendy vývoje nebo je lze porovnat s jinými položkami v současném období a vytvořit tímto způsobem vztahy, které slouží jako nositel informací pro auditora.

## Dotazování

Auditor zpravidla získá významný počet informací od zaměstnanců klienta. Jestliže se např. auditor snaží pochopit vnitřní kontrolní systém, dotazuje se zpravidla účetních zaměstnanců klienta a svá zjištění vždy dokládá v písemné dokumentaci.

## Monitorovací aktivity (dohlízečí)

Aby se vedení společnosti ujistilo, že kontrolní postupy jsou neustále efektivní, mělo by obvykle na tyto postupy dohlížet. V případě, že tak vedení společnosti nečiní, vystavuje se nebezpečí, že odpovědné osoby nebudou kontrolní postupy řádně provádět.

***Vedení společnosti by mělo přidělit odpovědnosti a udělit pravomoci k zajištění toho, aby:***

- osoby, které provádějí kontrolní postupy, byly odpovědné za jejich provádění těm, kteří dohlízejí na jejich činnost,
- osoby, které dohlízejí na provádění kontrolních postupů, jsou odpovědné vedoucím pracovníkům nebo představenstvu.

## Sledování hospodářské operace

Na základě příslušné dokumentace je vybrána jedna hospodářská operace za určitou část vnitřního kontrolního systému a je sledována jak prochází účetním systémem (např. od prvotního dokladu k záznamu v deníku až k hlavní účetní knize).

Smyslem tohoto sledování je ověřování dokumentace, která byla provedena prostřednictvím popisu, dotazníku nebo postupového diagramu. Toto sledování se také nazývá „*test od kolébky do hrobu*“.

Další způsob zhodnocení VKS při zjišťování informací je posouzení kontrolních postupů, zda zabrání nebo odhalí významné nesprávnosti.

### **Kontrolní postupy:**

- postupy fungující jako součást účetního systému uvnitř kontrolního prostředí, které stanovil management pro zajištění dostatečné jistoty, že jednotka může zapsat, zpracovat, shrnout data a podat zprávu o datech spojených s ujištěními, zahrnutými do finančních výkazů.

Jedná se o utvoření názoru na řadu finančních výkazů, který nás nejprve vede k závěrům o platnosti **ujištění**, která se tykají účetních zůstatků a operací, které se odrážejí ve finančních výkazech.

### **Tato ujištění pro každou oblast finančních výkazů jsou:**

- Existence,
- Ocenění,
- Přesnost,
- Úplnost,
- Presentace.

### **Ujištění:**

- ujištění učiněná ve vztahu ke každému aktivu a pasivu a ke každé položce nákladů a výnosů, zaznamenané ve finančních výkazech.

### **Existence:**

- ujištění, že ve finančních výkazech je obsaženo vše, tj. veškerá v rozvaze zachycená aktiva existují a skutečně patří účetní jednotce. V rozvaze jsou zachycena veškerá pasiva a vlastnické podíly, které se vztahují k subjektu,
- všechny zachycené výnosy a náklady představují ekonomické případy za určité období a vztahují se k subjektu,
- přesvědčit se o existenci majetku fyzickým ověřením. Není-li toto ověření proveditelné, uvážit alternativní metody ověření (např. ověření od třetí strany).

### **Ocenění:**

- ujištění, že všechna zapsaná aktiva, pasiva a vlastnické vtahy jsou oceněny příslušnými částkami v souladu s jejich charakterem a s přijatými účetními principy,
- zjistit a prověřit politiku klienta pro identifikování položek, u kterých došlo k dočasnému nebo trvalému poklesu hodnoty a získat přiměřené ujištění, že tato politika je odpovídající,
- 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 (realizovaná cena) a ujistit se, že tato cena je přiměřená,
- určit jakékoli další případy, kdy u hmotného dlouhodobého majetku došlo k dočasnému nebo trvalému poklesu hodnoty a uvážit, zda-li by hodnota tohoto majetku neměla být snížena na odpovídající hodnotu.



**Přesnost:**

- ujištění, že zaznamenaná aktiva, pasiva, vlastnické vztahy, náklady a výnosy jsou uvedeny v účetních zápisech aritmeticky správně, příslušně shrnuté a přesně zařazené.

**Úplnost:**

- ujištění, že ve finančních výkazech je obsaženo vše, co v nich má být:
  - všechna aktiva, pasiva a vlastnické vztahy, existující k rozvažnému dni,
  - všechny výnosové a nákladové operace, které se vyskytly během účetního období.

**Prezentace:**

- ujištění, že všechna aktiva, pasiva, vlastnické vztahy, výnosy a náklady jsou přesně klasifikovány, popsány a uveřejněny v souladu s přijatými účetními principy a právními požadavky.

*Tato ujištění jsou použita v tabulkách praktické části 2.1.2 Plán auditu na straně 52.*

**3.4.2 Kontrolní testy (testy spolehlivosti)**

Kontrolní testy zjišťují, jak se využívá vnitřního kontrolního systému a kontrolních metod, zkoumají shodné využití daných postupů v auditovaném období a kdo tyto práce provádí.

Kontrolní testy pomáhají určit pravděpodobnost, zda špatná kontrola, zjištěná dokumentací vnitřního kontrolního systému, povede k závažným chybám. Pomocí kontrolních testů si auditor vytváří názor na úroveň kontrolního rizika. Tato úroveň kontrolního rizika je auditorovým zhodnocením efektivnosti vnitřního kontrolního systému organizace při zamezování nebo odhalování závažných chyb ve finančních výkazech. Vyhodnocení úrovně kontrolního rizika se pak využívá při rozhodování o přijatelné míře zjišťovacího rizika.

Jestliže auditor identifikoval specifické riziko vzniku chyby a kontrolní testy ho neopravňují ke kladnému názoru na jejich spolehlivost, nebude provádět již žádné další kontrolní testy a nebude pokračovat v posuzování vnitřního kontrolního systému, neboť se na něj nelze spolehnout. Ocení kontrolní riziko na maximální úrovni a plánuje **detailní testy věcné správnosti**.

**Stanovení příliš vysokého kontrolního rizika** má za následek nehospodárnost. Pokud auditor usoudí, že kontrola je neúčinná a že kontrolní riziko je tudíž příliš vysoké, obvykle stanoví nižší přijatelné zjišťovací riziko a rozšíří rozsah testů věcné správnosti, aby kompenzoval tento kontrolní nedostatek. Jestliže je rozšířená oblast testů věcné správnosti neopodstatněná, bude audit méně hospodárný, protože bude prováděno více testů věcné správnosti než je nutné.

**Stanovení příliš nízkého kontrolního rizika** má za následek neúčinnost, protože rozsah testů věcné správnosti bude omezen za chybného předpokladu, že kontrola je účinná a kontrolní riziko nízké. Testy věcné správnosti mohou být proto neúčinné při odhalování závažných chybných údajů, protože se budou spoléhat na fungující kontrolní systém a budou provedeny podle stanoveného nízkého kontrolního rizika v užším rozsahu.

**Příklad kontrolních testů:**

<b>Testovaná oblast</b>	<b>Ano</b>	<b>Ne</b>
<b>Dlouhodobý majetek</b>		
* jsou všechny přírůstky dlouhodobého majetku schvalovány odpovědným pracovníkem	<b>x</b>	
* jsou všechny fyzické likvidace podloženy likvidačním protokolem	<b>x</b>	
* jsou všechny prodeje prováděny za ceny obvyklé		<b>x</b>
* má účetní jednotka zpracovaný odpisový plán	<b>x</b>	
* shodují se účetní a daňové odpisy		<b>x</b>
* analyzuje odpisový plán předpokládanou dobu životnosti dlouhodobého hmotného majetku	<b>x</b>	
* je prováděna inventarizace dlouhodobého hmotného majetku v souladu se zákonem	<b>x</b>	
* jsou výsledky inventarizace odsouhlaseny s hlavní knihou	<b>x</b>	
* jsou tvořeny opravné položky k finančním investicím		<b>x</b>
<b>Závěr:</b> Prověřit všechny prodeje dlouhodobého hmotného majetku. Prověřit ocenění finančních investic.		
<b>Zásoby</b>		
* je vedena průkazná skladová evidence	<b>x</b>	
* jsou prováděny inventury pravidelně jednou ročně	<b>x</b>	
* je skladová evidence pravidelně odsouhlasena hlavní knihou	<b>x</b>	
* je uzavřena se skladníky a prodavači hmotná odpovědnost		<b>x</b>
* jsou stanoveny normy přirozených úbytků (ztratné)		<b>x</b>
* jsou inventarizační rozdíly uspokojivě vysvětleny		<b>x</b>
* mají k zásobám přístup jiné osoby než zaměstnanci	<b>x</b>	
* jsou zásoby pojištěny		<b>x</b>
<b>Závěr:</b> Prověřit průkaznost evidence zásob. Věnovat zvýšenou pozornost při inventarizaci.		

### 3.5 Plán 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.

**Auditor zhodnocením vnitřního kontrolního systému si určí úroveň přirozeného a kontrolního rizika. Jestliže si tuto úroveň určil jako nízkou, znamená to, že důvěřuje systému, který provádí klient a jeho kontroly mohou být menšího rozsahu. Věří, že údaje na účtech jsou správně zaúčtovány, a proto si může dovolit porovnávat např. jednotlivé účty mezi sebou.**

Takové testy se nazývají **analytické testy věcné správnosti**.

#### 3.5.1 Analytické testy věcné správnosti

Analytickým postupům nazývaným "**srovnávání**" se v praxi běžně říká **analytické metody** a jsou definovány jako vyhodnocování finančních informací založené na studiu možných vztahů mezi finančními a ostatními údaji. Na rozdíl od kontrolních testů a detailních testů věcné správnosti jsou **analytické testy** založeny na předpokladu, že mezi jednotlivými údaji mohou **existovat racionální vztahy**, protože v podvojném účetnictví má jedna hospodářská operace dopad na dva nebo více účtů, obsažených ve finančních výkazech.

Analytické testy věcné správnosti pak spočívají v porovnání zaúčtovaných částek s hodnotami očekávanými auditorem. **Cílem** je ověřit, zda zaúčtované částky nejsou významně nesprávné – kontrola pomocí logických vazeb, tzn. např. obrat účtu pohledávek musí mít korespondující obrat s účtem tržeb.

**Příklad:** Prověřujeme účet **504 – Prodané zboží**,

hodnota účtu 504 činí	1 000 000,00
průměrná marže 20 % tj.	200 000,00.

Očekávaná hodnota účtu **604 – Tržby za zboží** je tedy 1 200 000,00.

Jakým způsobem odhadneme přesně průměrnou marži, tak si stanovíme také možnou chybu tzv. **mezní hodnotu**.

Pokud se průměrná marže odchyluje např. o 2 %, pak tolerujeme účet 604 takto:

1 200 000,00 – 2 % z průměrné marže tj. 1 196 000,00 nebo  
1 200 000,00 + 2 % z průměrné marže tj. 1 204 000,00.

### 3.5.2 Detailní testy věcné správnosti

Jestliže se nemůžeme spolehnout na vnitřní kontrolní systém firmy, přirozené a kontrolní riziko označíme jako vysoké, nemůžeme tedy účty mezi sebou porovnávat a poté provádíme detailní testy, tj. podrobné prověření účetnictví.

#### Typy testů detailních údajů

##### 1) Test všech položek

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.

##### 2) Test vybraných položek

Auditor vybere jednotlivé položky, které mají určité charakteristiky a prověří důkazní informace týkající se správnosti těchto položek. Nicméně auditor nevztahuje případné závěry na zbývající neproověřené části účtu, které nebyly vybrány, jelikož vybrané položky mohly mít určité charakteristiky, které ostatní položky nemají. Auditor musí zhodnotit, zda důkazní informace získané z tohoto výběru určitých položek jsou dostatečné pro učinění závěru, že riziko existence nezjištěné nesprávnosti v celém účtu je přijatelně nízké. Pokud tomuto tak není, měl by auditor provést *test vzorku*, viz bod 3).

##### 3) Test vzorku

Pokud auditor používá test vzorku, usiluje o zhodnocení charakteristiky celé hodnoty účtu na **základě vybraného vzorku**, pro který byly prověřeny důkazní informace.

Výběr vzorku lze obecně použít všude tam, kde soubor, ze kterého bude vybrán vzorek, zahrnuje velký počet položek (obvykle se uvádí více jak pět set položek), aby bylo efektní provádět tento výběr.

*Jestliže se auditor rozhodne využít výběrové metody, musí splnit následující základní požadavky:*

- **plánování** - musí zhodnotit vztahy mezi výběrem vzorku a cíli auditu či vnitřní kontroly,
- **výběr** - vybrané položky musí splňovat základní požadavek a to, že výběr by měl být reprezentativní vzhledem ke zkoumanému souboru, veškeré položky souboru musí mít známou, i když ne nutně stejnou možnost zahrnutí do výběru,
- **vyhodnocení** - auditor by měl výsledek výběrového šetření zobecnit na celý soubor, ze kterého byl výběr proveden a zhodnotit riziko výběru.

#### Vyhodnocení testů věcné správnosti

- **známé nesprávnosti** – opraví se. Neopravené nesprávnosti mohou mít vliv na následující období.
- **pravděpodobné nesprávnosti** – zjištěné na základě vzorků nebo testů věcné správnosti (chybná metodika).

### 3.6 Posouzení následných událostí a získání prohlášení vedení společnosti

**Následná událost** je skutečnost mající významný vliv na účetní závěrku, která se stala nebo byla známa až po datu sestavení účetní závěrky.

Následné události jsou posuzovány od data, k němuž je sestavena účetní závěrka, do data, ke kterému auditor dokončil práci na auditu.

#### *Rozdělení následných událostí z hlediska času:*

- 1) **Do data vydání výroku auditora** – auditor posoudí, zda následné události, pokud byly identifikovány jako významné, byly správně zaúčtovány nebo adekvátně popsány v příloze. Nestalo-li se tak, posoudí, zda není nutné upravit výrok auditora.
- 2) **Po datu vydání výroku auditora, ale před předložením účetní závěrky valné hromadě** – v tomto období je vedení společnosti odpovědné za to, aby auditora informovalo o skutečnostech, které mohou mít ještě dodatečně vliv na účetní závěrku. Pokud auditor po datu vydání výroku, ale před konáním valné hromady zjistí skutečnosti, které mají vliv na účetní závěrku, posoudí, zda účetní závěrka vyžaduje úpravy. Následně provede postupy, které jsou za daných okolností nezbytné a případně předá nový výrok o upravené účetní závěrce. Pokud vedení společnosti odmítne úpravu účetní závěrky, měl by auditor projednat tuto záležitost s právním poradcem a změnit výrok pravděpodobně na výrok typu „odmítnutí výroku“.
- 3) **Poté, co byla účetní závěrka předložena valné hromadě** – auditor v tomto případě není povinen získávat žádné další informace. Pokud však přesto zjistí skutečnosti, které mu nebyly známy v okamžiku, kdy vydával výrok auditora ani v okamžiku, kdy probíhala valná hromada, měl by tuto skutečnost projednat s vedením společnosti a posoudit, jaká přijmout opatření.

**Prohlášení vedení společnosti** je písemným potvrzením vedení společnosti, že uznává svou odpovědnost za účetní závěrku.

#### *Formy prohlášení mohou být:*

- 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.

V současné době se nejčastěji používá třetí varianta, která je nejjednodušší, ale skrývá v sobě určité nebezpečí, a to spočívá především v existenci takových skutečností, které by 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 však 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.**

### 3.7 Závěr auditu a zpráva auditora

Po provedení auditu se od auditora vyžaduje, aby vyjádřil ve své zprávě svůj **výrok na tyto tři skutečnosti:**

- 1) Byla-li účetní závěrka auditovaná v souladu se zákonem o auditorech a v souladu s auditorskými směrnici vydanými Komorou auditorů.
- 2) Jsou-li účetní záznamy vedeny v souladu s odpovídajícími zákony a směrnici.
- 3) Zobrazuje-li účetní závěrka ve všech významných hlediscích věrně stav majetku a závazků, finanční situaci a výsledek hospodaření ke konci účetního období.

#### **Zpráva auditora musí obsahovat:**

- úvod – identifikace auditovaných subjektů a identifikace jejich účetních závěrek z pohledu rozvahného dne,
- popis rozsahu provedeného auditu (uvedení právních předpisů, způsob ověření úplnosti a průkaznosti informací uvedených v závěrce, zhodnocení vypovídací schopnosti účetní závěrky a výroční zprávy),
- výrok auditora,
- popis všech významných skutečností u jiného výroku než bez výhrad včetně vyčíslení jejich možných dopadů na výsledek hospodaření a vlastní kapitál účetní jednotky, je-li možné toto vyčíslení provést,
- popis všech skutečností, které nejsou obsaženy ve výroku a auditor je považuje za vhodné uvést, zejména významné nejistoty a skutečnosti s významným vlivem na předpoklad časově neomezeného trvání účetní jednotky z důvodu finanční situace účetní jednotky,
- výrok o souladu výroční zprávy s účetní závěrkou.

Zprávu auditora má auditor nebo auditorská společnost povinnost projednat se statutárním orgánem i dozorčím orgánem účetní jednotky, jde-li o obec nebo městskou část hlavního města Prahy se starostou, u statutárních měst a hlavního města Prahy s primátorem, u kraje s hejtnanem, dále s finančním výborem zastupitelstva.

#### **Skutečnosti ovlivňující výrok auditora**

- existuje omezení rozsahu auditu,
- existuje neshoda s vedením účetní jednotky o správnosti nebo vhodnosti zvolených účetních postupů, metod jejich aplikace nebo přiměřenosti údajů vykázaných v účetní závěrce.

## Skutečnosti neovlivňující výrok auditora

**Zdůraznění významné skutečnosti** – existuje významná nejistota, která se sice nedotýká předpokladu časově neomezeného trvání účetní jednotky, ale její vyjasnění je závislé na budoucích událostech, které nejsou pod přímou kontrolou účetní jednotky, ale mohou ovlivnit její chod.

**Výrok auditora není prohlášením o skutečnosti, je vyjádřením profesionálního názoru.**

### 3.7.1 Typy výroků

#### Výrok bez výhrad

Je-li auditor přesvědčen, že:

- provedl audit v souladu se směrnicemi Komory auditorů,
- účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace 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 pro výrok bez výhrad, avšak nejsou dány důvody pro odmítnutí výroku nebo záporný výrok.

***Omezení mohou být způsobena okolnostmi nebo klientem:***

- **způsobená klientem**
  - odmítnutí umožnit auditorům provést určité postupy (např. prověrka zápisů ze zasedání představenstva, odsouhlasení pohledávek),
- **způsobená okolnostmi**
  - účetní záznamy jsou neodpovídající,
  - vnitřní kontrola je neodpovídající,
  - auditor je pozván po provedení inventarizace a nemůže ověřit např. množství zásob dodatečnými postupy.

## **Záporný výrok**

Tento druh výroku použije auditor tehdy, kdy nesouhlas, resp. rozpory s vedením účetní jednotky se dotýkají skutečnosti tak významné a podstatné pro účetní závěrku, že výrok s výhradou by nebyl adekvátní zkrácení nebo neúplnosti účetní závěrky.

*Rozpory s vedením účetní jednotky mohou nastat v souvislosti s následujícími okolnostmi:*

- správnost a vhodnost použitých účetních metod,
- způsob aplikace účetních metod,
- přiměřenost údajů vykázaných v účetní závěrce nebo přiměřenost údajů popsanych ve výroční zprávě.

## **Odmítnutí výroku**

V situacích, kdy omezení rozsahu činnosti auditora je natolik zásadní a jeho důsledky významné, že auditor může považovat za přiměřené odmítnout výrok namísto vydání výroku s výhradou. Za zásadní omezení rozsahu činnosti auditora by měly být považovány takové skutečnosti, jejichž dopady jsou výrazně vyšší než stanovená hladina významnosti.



## PRAKTICKÁ ČÁST

### ÚVOD:

Z důvodu zájmu o oblast finančního auditingu jsem využila příležitosti a zúčastnila jsem se výběrového řízení na místo stážistky v auditorské společnosti (sídlo společnosti v Praze, pobočka v Českých Budějovicích). Po úspěšném zvládnutí výběrového řízení (forma „assessmentu“) a absolvování pohovoru s managery společnosti jsem byla na toto místo přijata a ve společnosti jsem absolvovala sedmi měsíční stáž.

Pro účely zpracování diplomové práce jsem využila svých praktických poznatků a zkušeností z absolvování této stáže.

Pro demonstrativní příklad provedení auditu na praktickém příkladě s dokumentací práce auditora jsem si vybrala společnost, kterou z důvodu zachování mlčenlivosti budu označovat jako „společnost XY“ a auditorskou společnost jako „společnost ABC“.

Společnost XY se zabývá výrobní a zároveň obchodní činností, je součástí mezinárodního holdingu (mateřská společnost se sídlem v Německu, ostatní pobočky téměř po celém světě). Počet zaměstnanců je cca 150. Vznik společnosti XY je datován do roku 1992 a společností ABC je auditovaná od roku 1996.

#### **Audit byl prováděn ve dvou fázích.**

**Průběžný audit (předaudit)** se konal v listopadu 2005 se zaměřením na ověření vzorku nákladových a výnosových účtů (doba trvání 5 dní, tým - 1 auditor, 2 asistenti). Nezávisle na tomto termínu, avšak před datem závěrečného auditu, byla po dohodě s vedením společnosti dohodnuta a provedena inventura zásob (doba trvání 1 den, tým - 1 asistent).

**Závěrečný (finální) audit** se konal již v lednu 2006 (doba trvání 5 dní, tým - 1 auditor, 2 asistenti).

Já osobně se zúčastnila obou fází a provedla jsem onu zmíněnou inventuru.

Při auditu se společnost ABC řídí firemním manuálem a používá firemní auditorský program (jedná se o propojení tabulky, textu i databáze, včetně archivací vstupních dat minulých období). Audit byl na základě zaslání předvahy a deníku v .dbf podobě auditorem naplánován ještě před započítím auditu.

## **1. Zhodnocení vnitřního kontrolního systému vybrané firmy**

### **1.1 Činnosti související s komplexním poznáním klienta**

Auditovaná společnost byla ověřována již v minulých obdobích.

Vedení společnosti jedná s auditorskou společností o hlavních problémech a změnách v průběhu roku (například navyšování základního kapitálu).

Dále konzultuje změny v daňové a účetní legislativě a případné změny účetního softwaru.

Porozumění kontrolnímu prostředí a účetnímu systému vyplývá z dlouhodobé znalosti klienta.

V dané společnosti je veškerá účetní agenda zpracovávána (včetně mzdové) jedním zaměstnancem, který by byl v případě dlouhodobé nepřítomnosti nenahraditelný. Na tuto skutečnost byla společnost již dříve auditorem upozorňována a bylo doporučeno vypracovat podrobné směrnice „manuál“, dle kterého by se mohl řídit zastupující pracovník.

Klient je závislý na výpočetní technice, spolupráce se servisní firmou byla klasifikována jako dobrá (reakce na změny v legislativě, okamžitá pomoc v případě selhání sítě).

#### **Závěr:**

**Nebyly určeny významné nedostatky, na vnitřní kontrolní systém se lze spolehnout.**

## 2. Provedení auditu hmotného dlouhodobého majetku, nehmotného dlouhodobého majetku a zásob

### 2.1 Činnosti před uzavřením zakázky

#### Posouzení rizika a podmínek zakázky

Vzhledem k tomu, že společnost je auditovaná auditorskou společností ABC již od roku 1996, využil auditor svých poznatků z předchozích ověřování.

Před přijetím zakázky auditor nezískal žádné nové informace, které by vedly k odmítnutí auditu (v průběhu auditovaného roku jednal s vedením společnosti, vlastníky i právníky a analyzoval předběžnou závěrku společnosti, nezměnila se struktura vedení).

#### 2.1.1 Určení hladiny významnosti

Plánovací hladina významnosti byla stanovena následujícím způsobem:

Tabulka č. 1, Kč

### STANOVENÍ PLÁNOVACÍ HLADINY VÝZNAMNOSTI (Materiality Assessment)

#### 1. Vstupní údaje

Kategorie	2005	Plán	2004
Čistý obrat (tj. výnosy reprezentující hlavní činnost klienta)	255 399 877,00	0,00	264 087 672,00
Aktiva celkem	247 825 375,00	0,00	277 478 320,00
Plánovací hladina významnosti při průběžném auditu	1 900 000,00		
Plánovací hladina významnosti v minulém období			2 630 000,00

#### 2. Maximální úroveň plánovací hladiny významnosti

Kategorie	Způsob výpočtu	Ze skutečných zůstatků
Zejména obchodní společnosti	1 % z čistého obratu	2 553 999,00
Majetkově orientované společnosti	2 % z hodnoty aktiv	4 956 508,00

#### 3. Stanovená úroveň plánovací hladiny významnosti

Výsledná plánovací hladina významnosti je stanovena ve výši: **2 500 000,- Kč**

#### 4. Odůvodnění

Úroveň plánovací hladiny významnosti stanovena v souladu s manuálem ABC a znalostí klienta.

zdroj: pracovní materiály ABC

#### Závěr:

Na základě výše uvedené tabulky, byla stanovena plánovací hladina významnosti ve výši **2 500 000,00 Kč**.

## 2.1.2 Plán auditu

V této části jsou použita ujištění, která jsou vysvětlena v teoretické části 3.4.1 Zhodnocení vnitřního kontrolního systému na straně 38.

### Sestavení plánu auditu

Tento plán je sestavován pomocí auditorského programu, který jednotlivé fáze při dotazování sám vyhodnocuje a v dalších krocích již vybírá dotazy „napasované“ na konkrétní podmínky klienta. V konečné fázi pak určí úroveň rizika dle profilu konkrétního klienta – samotný plán auditu poté program stanoví v optimálním rozsahu, tzn. ne příliš mnoho ani málo testů (testy jsou stanoveny tak, aby byla rizika pokryta).

### Jednotlivé fáze při sestavování plánu auditu:

#### 1) Vazby toků operací

Vytvoření obecných vazeb toků operací patří mezi počáteční fáze přípravy plánu auditu.

Tabulka č. 2

	Platby závazků	Přijaté úhrady	Osobní náklady	Prodej na fakturu	Odpisy DM	Spotřeba materiálu	Pořízení zásob	Prodané zboží
Dlouhodobý nehmotný majetek					Sniž			
Dlouhodobý hmotný majetek					Sniž			
Dlouhodobý finanční majetek								
Zásoby						Sniž	Zvyš	Sniž
Dl.pohledávky z obch.vztahů								
Ostatní dl.pohledávky								
Kr.pohledávky z obch.vztahů		Sniž		Zvyš				
Daňové pohledávky vůči státu								
Ostatní kr.pohledávky								
Kr.finanční majetek	Sniž	Zvyš	Sniž					
Časové rozlišení aktiv								

Základní kapitál								
Kapitálové fondy								
Rezervní fondy a ostatní fondy ze zisku								
Výsledek hospodaření minulých let								
Výsledek hospodaření běžného období								
Rezervy								
Dlouhodobé závazky								
Kr.závazky z obch.vztahů	Sniž						Zvyš	
Daňové závazky vůči státu								
Ostatní kr.závazky								
Bankovní úvěry a výpomoci								
Časové rozlišení pasiv								
Tržby za prodej zboží				Zvyš				
Výkony								
Ostatní provozní výnosy								
Finanční výnosy								
Mimořádné výnosy								
Náklady na prodané zboží								Zvyš
Výkonová spotřeba						Zvyš		
Osobní náklady			Zvyš					

Ostatní provozní náklady					Zvyš			
Finanční náklady								
Mimořádné náklady								
Daň z příjmů								

zdroj: pracovní materiály ABC

## 2) Přehled obecných rizik

Mezi další počáteční fázi plánu auditu patří vytvoření přehledu obecných rizik vztahující se k dané společnosti. Tento přehled většinou vytváří vedoucí zakázky, tzv. „in-charge“, který při sestavení vychází z dosavadních znalostí klienta.

Tabulka č. 3

Popis	Oblasti účetních výkazů (OUV)	Ú	E	P	O
<p><b>RIZIKA</b> <b>Risk</b></p> <p><b>! Doučtování provedené klientem</b> Možnosti do fakturace služeb (management fees) od mateřské společnosti (viz 2 % z tržeb – spotřeba materiálu, tvoří se v průběhu roku dohadná položka, která by měla odpovídat konečné fakturované částce).</p> <p><b>No risk</b></p> <p><b>Nedostatečně oddělené povinnosti</b> Pouze oblast evidence zásob je prováděná vedoucí skladu a vystavené faktury jsou vystavované v modulu SAP, kontroluje p. jednatel, všechno ostatní dělá p. XXX, včetně účtování o zásobách. Tato skutečnost nepředstavuje žádné obecné riziko.</p> <p><b>Silné stránky kontrolního prostředí</b></p> <p><b>Kontrol</b></p> <p><b>Ochrana systému</b> Do celého programu smí jen p. XXX a p. XXX, přístup je zabezpečen hesly (hlavně mzdy, cestovní náhrady)</p>	<p>Kr.závazky z obchodních vztahů Výkonová spotřeba</p>	<p>Ú Ú</p>			
	Dlouhodobý nehmotný majetek	Ú	E	P	O
	Dlouhodobý hmotný majetek	Ú	E	P	O
	Dlouhodobý finanční majetek	Ú	E	P	O
	Zásoby	Ú	E	P	O
	Dl.pohledávky z obch.vztahů	Ú	E	P	O
	Ostatní dlouhodobé pohledávky	Ú	E	P	O
	Kr.pohledávky z obch.vztahů	Ú	E	P	O
	Daňové pohledávky vůči státu	Ú	E	P	O
	Ostatní krátkodobé pohledávky	Ú	E	P	O
	Krátkodobý finanční majetek	Ú	E	P	O
	Časové rozlišení aktiv	Ú	E	P	O
	Základní kapitál	Ú	E	P	O



<p><b>Operativní plány</b> Základní plán je roční, šestiměsíční plán obratu, dále se zpracovávají týdenní plány výroby, vyhodnocují se i v mateřské společnosti s Ing. XXX.</p>	Mimořádné výnosy	Ú	E	P	O	
	Náklady na prodané zboží	Ú	E	P	O	
	Výkonová spotřeba	Ú	E	P	O	
	Osobní náklady	Ú	E	P	O	
	Ostatní provozní náklady	Ú	E	P	O	
	Finanční náklady	Ú	E	P	O	
	Mimořádné náklady	Ú	E	P	O	
	Daň z příjmů	Ú	E	P	O	
	Dlouhodobý nehmotný majetek	Ú	E	P	O	
	Dlouhodobý hmotný majetek	Ú	E	P	O	
	Dlouhodobý finanční majetek	Ú	E	P	O	
	Zásoby	Ú	E	P	O	
	Dl.pohledávky z obchodních vztahů	Ú	E	P	O	
	Ostatní dlouhodobé pohledávky	Ú	E	P	O	
	Kr.pohledávky z obchodních vztahů	Ú	E	P	O	
	Daňové pohledávky vůči státu	Ú	E	P	O	
	Ostatní krátkodobé pohledávky	Ú	E	P	O	
Krátkodobý finanční majetek	Ú	E	P	O		
Časové rozlišení aktiv	Ú	E	P	O		
Základní kapitál	Ú	E	P	O		
Kapitálové fondy	Ú	E	P	O		
Rezervní fondy a ostatní fondy ze zisku	Ú	E	P	O		
Výsledek hospodaření minulých let	Ú	E	P	O		
Výsledek hospodaření běžného období	Ú	E	P	O		
Rezervy						
Dlouhodobé závazky	Ú	E	P	O		
Kr.závazky z obchodních vztahů	Ú	E	P	O		
Daňové závazky vůči státu	Ú	E	P	O		
Ostatní krátkodobé závazky	Ú	E	P	O		
Bankovní úvěry a výpomoci	Ú	E	P	O		
Časové rozlišení pasiv	Ú	E	P	O		
Tržby za prodej zboží	Ú	E	P	O		
Výkony	Ú	E	P	O		
Ostatní provozní výnosy	Ú	E	P	O		
Finanční výnosy	Ú	E	P	O		
Mimořádné výnosy	Ú	E	P	O		
Náklady na prodané zboží	Ú	E	P	O		
Výkonová spotřeba	Ú	E	P	O		
Osobní náklady	Ú	E	P	O		
Ostatní provozní náklady	Ú	E	P	O		
Finanční náklady	Ú	E	P	O		
Mimořádné náklady	Ú	E	P	O		
Daň z příjmů	Ú	E	P	O		
<p><b>Přístup vedení</b> Nutnost zpracovat zprávy – co se kdy a jak napravilo – audity od odběratelů</p>	Dlouhodobý nehmotný majetek	Ú	E	P	O	
	Dlouhodobý hmotný majetek	Ú	E	P	O	
	Dlouhodobý finanční majetek	Ú	E	P	O	
	Zásoby	Ú	E	P	O	
	Dl.pohledávky z obchodních vztahů	Ú	E	P	O	
	Ostatní dlouhodobé pohledávky	Ú	E	P	O	
Kr.pohledávky z obchodních vztahů	Ú	E	P	O		



	Daňové pohledávky vůči státu	Ú	E	P	O
	Ostatní krátkodobé pohledávky	Ú	E	P	O
	Krátkodobý finanční majetek	Ú	E	P	O
	Časové rozlišení aktiv	Ú	E	P	O
	Základní kapitál	Ú	E	P	O
	Kapitálové fondy	Ú	E	P	O
	Rezervní fondy a ostatní fondy ze zisku	Ú	E	P	O
	Výsledek hospodaření minulých let	Ú	E	P	O
	Výsledek hospodaření běžného období	Ú	E	P	O
	Rezervy	Ú	E	P	O
	Dlouhodobé závazky	Ú	E	P	O
	Kr.závazky z obchodních vztahů	Ú	E	P	O
	Daňové závazky vůči státu	Ú	E	P	O
	Ostatní krátkodobé závazky	Ú	E	P	O
	Bankovní úvěry a výpomoci	Ú	E	P	O
	Časové rozlišení pasiv	Ú	E	P	O
	Tržby za prodej zboží	Ú	E	P	O
	Výkony	Ú	E	P	O
	Ostatní provozní výnosy	Ú	E	P	O
	Finanční výnosy	Ú	E	P	O
	Mimořádné výnosy	Ú	E	P	O
	Náklady na prodané zboží	Ú	E	P	O
	Výkonová spotřeba	Ú	E	P	O
	Osobní náklady	Ú	E	P	O
	Ostatní provozní náklady	Ú	E	P	O
	Finanční náklady	Ú	E	P	O
	Mimořádné náklady	Ú	E	P	O
	Daň z příjmů	Ú	E	P	O
	Dlouhodobý nehmotný majetek	Ú	E	P	O
	Dlouhodobý hmotný majetek	Ú	E	P	O
	Dlouhodobý finanční majetek	Ú	E	P	O
	Zásoby	Ú	E	P	O
	Dl.pohledávky z obchodních vztahů	Ú	E	P	O
	Ostatní dlouhodobé pohledávky	Ú	E	P	O
	Kr.pohledávky z obchodních vztahů	Ú	E	P	O
	Daňové pohledávky vůči státu	Ú	E	P	O
	Ostatní krátkodobé pohledávky	Ú	E	P	O
	Krátkodobý finanční majetek	Ú	E	P	O
	Časové rozlišení aktiv	Ú	E	P	O
	Základní kapitál	Ú	E	P	O
	Kapitálové fondy	Ú	E	P	O
	Rezervní fondy a ostatní fondy ze zisku	Ú	E	P	O
	Výsledek hospodaření minulých let	Ú	E	P	O
	Výsledek hospodaření běžného období	Ú	E	P	O
	Rezervy	Ú	E	P	O
	Dlouhodobé závazky	Ú	E	P	O
	Kr.závazky z obchodních vztahů	Ú	E	P	O
	Daňové závazky vůči státu	Ú	E	P	O
	Ostatní krátkodobé závazky	Ú	E	P	O
	Bankovní úvěry a výpomoci	Ú	E	P	O
	Časové rozlišení pasiv	Ú	E	P	O
	Tržby za prodej zboží	Ú	E	P	O
	Výkony	Ú	E	P	O
	Ostatní provozní výnosy	Ú	E	P	O

**Snižování rizik**

Měsíční hlášení mateřské společnosti.



<p><b>Udržování systému</b> Kontrola evidence zásob přes MS.</p> <p><b>Úroveň zaměstnanců</b> P. XXX si vybírá témata ke školení sama, p. XXX se účastní školení, které pořádá celní úřad, s p. XXX se účastní školení na mzdy a personalistiku. Bezpečnost práce, řidiči VZV, řidiči – hlídají si termíny, osvědčení o proškolení je pak zakládáno do osobních spisů. Noví pracovníci jsou zaškoleni služebně staršími.</p> <p><b>Uživatelská podpora</b> Používaným počítačovým systémům je poskytována dostatečná uživatelská podpora, aby bylo eliminováno riziko případných nesprávností.</p> <p><b>Veřejně obchodovaný program</b> Money – bez individuálních úprav, SAP – je v Německu, účtuje se přes internetové rozhraní.</p>	Zásoby	Ú			
	Osobní náklady	Ú			
	Zásoby	Ú	E	P	
	Kr.závazky z obchodních vztahů	Ú	E	P	
	Náklady na prodané zboží	Ú	E	P	
	Výkonová spotřeba	Ú	E	P	
	Dlouhodobý nehmotný majetek				P
	Dlouhodobý hmotný majetek				P
	Dlouhodobý finanční majetek				P
	Zásoby				P
	Dl.pohledávky z obchodních vztahů				P
	Ostatní dlouhodobé pohledávky				P
	Kr.pohledávky z obchodních vztahů				P
	Daňové pohledávky vůči státu				P
	Ostatní krátkodobé pohledávky				P
	Krátkodobý finanční majetek				P
	Časové rozlišení aktiv				P
	Základní kapitál				P
	Kapitálové fondy				P
	Rezervní fondy a ostatní fondy ze zisku				P
	Výsledek hospodaření minulých let				P
	Výsledek hospodaření běžného období				P
	Rezervy				P
	Dlouhodobé závazky				
	Kr.závazky z obchodních vztahů				P
	Daňové závazky vůči státu				P
	Ostatní krátkodobé závazky				P
	Bankovní úvěry a výpomoci				P
	Časové rozlišení pasiv				P
	Tržby za prodej zboží				P
	Výkony				P
	Ostatní provozní výnosy				P
	Finanční výnosy				P
	Mimořádné výnosy				P
	Náklady na prodané zboží				P
	Výkonová spotřeba				P
	Osobní náklady				P
	Ostatní provozní náklady				P
	Finanční náklady				P
	Mimořádné náklady				P
					O
					O
					O
					O

<b>Vhodné prostředí</b> Pravidelné proškolení, meetingy se všemi zaměstnanci.	Daň z příjmů			P	O
	Dlouhodobý nehmotný majetek	Ú	E	P	O
	Dlouhodobý hmotný majetek	Ú	E	P	O
	Dlouhodobý finanční majetek	Ú	E	P	O
	Zásoby	Ú	E	P	O
	Dl.pohledávky z obchodních vztahů	Ú	E	P	O
	Ostatní dlouhodobé pohledávky	Ú	E	P	O
	Kr.pohledávky z obchodních vztahů	Ú	E	P	O
	Daňové pohledávky vůči státu	Ú	E	P	O
	Ostatní krátkodobé pohledávky	Ú	E	P	O
	Krátkodobý finanční majetek	Ú	E	P	O
	Časové rozlišení aktiv	Ú	E	P	O
	Základní kapitál	Ú	E	P	O
	Kapitálové fondy	Ú	E	P	O
	Rezervní fondy a ostatní fondy ze zisku	Ú	E	P	O
	Výsledek hospodaření minulých let	Ú	E	P	O
	Výsledek hospodaření běžného období	Ú	E	P	O
	Rezervy	Ú	E	P	O
	Dlouhodobé závazky	Ú	E	P	O
	Kr.závazky z obchodních vztahů	Ú	E	P	O
	Daňové závazky vůči státu	Ú	E	P	O
	Ostatní krátkodobé závazky	Ú	E	P	O
	Bankovní úvěry a výpomoci	Ú	E	P	O
	Časové rozlišení pasiv	Ú	E	P	O
	Tržby za prodej zboží	Ú	E	P	O
	Výkony	Ú	E	P	O
	Ostatní provozní výnosy	Ú	E	P	O
	Finanční výnosy	Ú	E	P	O
	Mimořádné výnosy	Ú	E	P	O
	Náklady na prodané zboží	Ú	E	P	O
	Výkonová spotřeba	Ú	E	P	O
	Osobní náklady	Ú	E	P	O
	Ostatní provozní náklady	Ú	E	P	O
Finanční náklady	Ú	E	P	O	
Mimořádné náklady	Ú	E	P	O	
Daň z příjmů	Ú	E	P	O	
<b>Zkušenosti vedení</b> 7 let v oboru, pravidelné proškolení v mateřské společnosti, u odběratelských firem, manažerská školení.	Zásoby	Ú	E	P	
	Kr.pohledávky z obchodních vztahů	Ú	E	P	
	Krátkodobý finanční majetek	Ú	E	P	
	Dlouhodobé závazky	Ú	E	P	
	Kr.závazky z obchodních vztahů	Ú	E		
	Tržby za prodej zboží	Ú	E		
	Náklady na prodané zboží	Ú	E		
	Výkonová spotřeba	Ú	E		
Osobní náklady	Ú	E			

<p><b>No kontrol</b></p> <p><b>Dokumentace systému</b> Z důvodu formálnosti neuvažováno jako o Obecné kontrole.</p> <p><b>Dostatečnost systému</b> Z důvodu neznalosti ovládní programu je většina výstupů realizována ručně. Neuvažováno jako Obecná kontrola.</p> <p><b>Integrita informací</b> Integrita zajištěna systémem, neověřováno fungování, proto neuvažováno jako Obecná kontrola.</p> <p><b>Získávání zaměstnanců</b> Postup při přijímání nových zaměstnanců nepředstavuje významnou kontrolu (není uvažováno pro plánování auditu).</p> <p><b>Změny legislativních omezení</b> Aktualizaci programu garantuje dodavatel – neověřováno, proto neuvažováno jako o Obecné kontrole.</p>					
---	--	--	--	--	--

zdroj: pracovní materiály ABC

3) **Popis systémů**  
a) **Majetek**

Tabulka č. 4

TOK OPERACÍ		ODPISY DM		
Vlastnosti toku operací:	Podhodnocení Nepravidelná Dlouhodobý nehmotný majetek, Dlouhodobý hmotný majetek, Ostatní			
Vliv Typ Propojený tok operací				
Podskupina		Odpisy dlouhodobého majetku		
Popis systému				
Poznámka	Kdo	Kontrola	Ujištění	
Vede účetní jednotka evidenci karet dlouhodobého majetku?  Jak je zajištěno, aby nebyl úplně odepsaný majetek dále odpisován?  Jsou používané odpisové sazby stanoveny v souladu s předpokládanou životností dlouhodobého majetku?  Je majetek správně zařazen do odpisových skupin?  Jsou životnost dlouhodobého majetku a používané odpisové sazby pravidelně ověřovány, aby bylo zajištěno, že dochází ke správnému odpisování?  Proved'te testy, kterými ověříte fungování popsaného systému.				

<p>Dlouhodobý majetek (kromě uměleckých děl, předmětů z drahých kovů apod.) je účtován do třídy 0 bez ohledu na pořizovací cenu. Předměty s pořizovací cenou do 14 tis. Kč jsou účtovány při pořízení přímo do nákladů a vedeny v operativní evidenci.</p> <p>Nově pořízený majetek je zařazen do odpisových skupin dle zákona o daních z příjmů, doba odepisování v letech je shodná s daňovými odpisy. Odpisy jsou účtovány měsíčně ve výši 1/12 ročního odpisu. První odpis je v měsíci zařazení do užívání. Účetní odpis je rovnoměrný, daňový zrychlený.</p> <p>IK se vedou ručně, měsíční odpisy se účtují ručně (výpočet ručně). Karty jsou vystavovány při zařazení.</p> <p>Je sestavena směrnice, která však neodpovídá skutečnosti. Sestavovala ji daňová poradkyně, p. XXX s ní nebyla seznámena před tím co byla poskytnuta pro účely auditu. Nevěděla, co je v ní uvedeno co se likvidace a účtování rezerv na náklady na likvidaci týče. Ve směrnici je uvedeno, že odpisovat se začíná v měsíci po zařazení, avšak skutečnost je jiná.</p>			
---	--	--	--

zdroj: pracovní materiály ABC

U tohoto popisu toku operací nebyly stanoveny žádné kontroly, a to z důvodu ruční evidence inventárních karet i ručního způsobu výpočtu odpisů, kde vzniká možnost prepisování a tím i možnost vzniku chyb.

Ve společnosti se rovněž nepostupuje podle směrnice, která upravuje likvidaci, účtování rezerv na náklady na likvidaci a dobu, od kdy se po zařazení majetku začíná odepisovat.

## b) Pořízení zásob

Tabulka č. 5

TOK OPERACÍ		POŘÍZENÍ ZÁSOB		
Vlastnosti toku operací:		Podhodnocení Pravidelná Zásoby, Kr.závazky z obchodních vztahů		
Vliv Typ Propojený tok operací				
Podskupina		Pořízení zásob		
Popis systému				
Poznámka	Kdo	Kontrola	Ujištění	
<p>Jak je v účetní jednotce zajištěno, aby byly v oddělení nákupu dostatečně odděleny povinnosti a pravomoci?</p> <p>Jak je zajištěno, aby se vystavovaly pouze přesné, úplné a odpovědnou osobou odsouhlasené objednávky?</p> <p>Jak je zabezpečeno, aby se každý příjem nakoupených zásob projevil jako přírůstek na skladových kartách a na účtech zásob?</p> <p>Jak se účetní jednotka přesvědčuje, že jsou na přijatých fakturách uvedené správné a přesné údaje?</p>				

<p>Jakým způsobem je vedení účetní jednotky umožněno sledovat vývoj nákupu a zaznamenávat neobvyklé výkyvy?</p> <p>Proveďte testy, kterými ověříte fungování popsaného systému.</p> <p>Automatické objednávání zásob podle objednávek v systému SAP. Smlouvy s dodavateli uzavírá MS.</p> <p>Zboží z Německa: vedoucí skladu má k dispozici DL a fakturu odsouhlasenou oddělením nákupu (odsouhlasení cen). V systému SAP zadá číslo DL, který se objeví na obrazovce. Pokud množství souhlasí, „připraví se příjem“, pokud je množství více, nelze příjem připravit a musí se provést zvýšení objednávky. Vytiskne se „Příjemka“ pro každou skladovou položku, na kterou pak skladníci ručně doplní skutečně převzaté množství a místo uskladnění (číslo regálu a pozici v něm). Pak vedoucí skladu provede příjem na sklad ve skladové evidenci.</p> <p>Zboží z tuzemska: obdobně jako z Německa, ale pro evidenci příjmů se nemusí upravovat objednávky.</p> <p>Pokud vedoucí skladu zjistí nedostatek nebo více zboží než je na DL nebo objednávce, kontaktuje nákupčí, kteří jsou oprávněni vystavovat objednávky a ti zase kontaktují Německo. Zboží je dodáno, příp. vyfakturováno dodatečně. Režijní sklad (toal.papír, rukavice, montérky,...) je mimo SAP, kontrola na DL, skladní karta je v Excelu. Od roku 2004 je možné i tento sklad vést přes SAP dle informací p. XXX.</p> <p>Převod na sklad účtuje sumárně sl. XXX interním dokladem, součet na kalkulačce, účtování 112/111, kontroluje se přijatá faktura na příjemku. Pokud se zjistí rozdíl mezi cenou na příjemce a na faktuře a nejedná se o velký rozdíl (v řádu setin EUR až EUR), opraví jej p. XXX, v případě větších rozdílů, je toto řešeno s nákupním oddělením.</p>	<p>System</p>	<p>P</p>	<p>Ú E P</p>
--	---------------	----------	--------------

zdroj: pracovní materiály ABC

### c) Spotřeba materiálu

Tabulka č. 6

TOK OPERACÍ		SPOTŘEBA MATERIÁLU		
Vlastnosti toku operací:		Podhodnocení Pravidelná Zásoby, Výkonová spotřeba		
Vliv Typ Propojený tok operací				
<b>Podskupina</b>				
<b>Spotřeba materiálu</b>				
<b>Popis systému</b>				
<b>Poznámka</b>		<b>Kdo</b>	<b>Kontrola</b>	<b>Ujištění</b>
Jak je v účetní jednotce zajištěno, aby byly v materiálové účtárně a ve skladovém oddělení dostatečně odděleny povinnosti a pravomoci?  Jak je zajištěna pravidelná kontrola výrobních nákladů a dosahované marže?				

<p>Jak je kontrolováno, že je evidence zásob stále v souladu s jejich fyzickým množstvím?</p> <p>System hlášení umožňuje vedení řídit optimální úroveň zásob, sledovat vývoj nákladů a odhalovat možné odchylky.</p> <p>Proveďte testy, kterými ověříte fungování popsaného systému.</p> <p>Podle objednávek zpracuje vedoucí výroby plán výroby na týden. Na jeho základě vedoucí skladu (p. XXX) provede evidenční přesun materiálu ze skladu zásob do skladu výroby.</p> <p>Evidence je v SAPu. Účtuje p. XXX jednou položkou měsíčně 501, 504, 542/112. Účtuje každý měsíc podle sestavy p. XXX předá podklady a p. XXX sklad zaúčtuje.</p> <p>Jednou měsíčně také účtuje o výrobcích a to změnou stavu 123/613. Opět účtuje dle sestavy, kterou dostane od p. XXX.</p>			
---	--	--	--

zdroj: pracovní materiály ABC

#### 4) Posouzení auditorského rizika

##### a) Profil rizika – dlouhodobý hmotný majetek, dlouhodobý nehmotný majetek

Tabulka č. 7

	Existence	Ocenění	Přesnost	Úplnost
Vnitřní riziko (Vysoké, Střední, Nízké)	S	S	S	S
Kontrolní prostředí (Silné, Neutrální)	N	N	N	N

zdroj: pracovní materiály ABC



## Plán testů vnitřních kontrol

### Kontrolní prostředí

Tabulka č. 8

Dotaz	Zdůvodnění	Ujištění			
		E	O	P	Ú
Existují automatické kontroly přesnosti účetních zápisů.	Kontroly přesnosti byly ověřeny dlouholetým používáním programu v praxi.			x	
Existují kontroly systému zpracování účetních informací.	Existuje systém ukazatelů, jejichž výkyvy jsou ihned zkoumány a příčiny změn zjišťovány. Dále oddělení controllingu mateřské společnosti měsíčně analyzuje jednotlivé oblasti činnosti na základě informací z účetnictví.	x	x	x	x
Citlivý majetek je fyzicky ochráněn.	Hotovost je uložena v trezoru, objekt je sledován kamerami, sklad je uzamčen. Objekt je střežen hlídací agenturou, přístupy do budovy jsou chráněny přístupovými kódy.	x			
Požadavky státních a jiných orgánů jsou sledovány.	Vývoj legislativních změn je průběžně sledován především daňovým poradcem, jehož služby firma využívá.	x	x		x

zdroj: pracovní materiály ABC

### Vnitřní riziko

Tabulka č. 9

Dotaz	Zdůvodnění	Ujištění			
		E	O	P	Ú
Nevysvětlené vztahy nebo trendy.	V katastru nemovitostí byly dle vyjádření ředitele zaznamenány skutečnosti, vyplývající ze směny pozemků, aby byl získán pozemek za současnou plochou, pro případnou další expanzi. Dále je na konci výrobní haly postaven přístřešek, který nebyl dosud vyfakturován, v hodnotě cca 400 tis.Kč a není tedy o jeho pořízení ani účtováno.		x		x

zdroj: pracovní materiály ABC

### Závěr:

Z výše uvedených dotazů byl stanoven profil rizika a úroveň ujištění, na základě kterých byly vybrány vhodné pracovní postupy.

## Úroveň ujištění

Tabulka č. 10

	Existence	Ocenění	Přesnost	Úplnost
Ujištění z příbuzných oblastí účetních výkazů ( <b>Silné, Omezené, Nulové</b> )	N	N	N	N
Ujištění ze Základních analytických postupů ( <b>Konzistentní, Omezené, Žádné</b> )	Ž	Ž	Ž	Ž
Ujištění z kontrolních testů ( <b>Vysoké, Střední, Nízké</b> )	N	N	N	N

zdroj: pracovní materiály ABC

### Závěr:

Základní analytické postupy nebyly pro ověření majetku použity, ve společnosti ABC se používají v jiných oblastech (zásoby, tržby, náklady na prodané zboží). Stejně tak nejsou příbuzné oblasti účetních výkazů. Z důvodu opatrnosti bylo také ujištění z kontrolních testů stanoveno jako nízké.

### b) Přehled specifických rizik – zásoby

Tabulka č. 11

<b>Riziko</b>	! Riziko neprůkaznosti zásob			
<b>Popis</b>	O zásobách je účtováno ručně na základě sestav ze SAPu.			
<b>Zdroj</b>	Dotazník: 14.1 Autorizace			
<b>Přehled ujištění</b>	<b>Ú</b>	<b>E</b>	<b>P</b>	<b>O</b>
	N	-	-	-
Úroveň rizika (Nízké, Střední, Vysoké)	-	-	-	-
Ujištění z TK (test kontroly),	Z	Z	-	-
Ujištění ze ZAP (Základní analytický postup), (Základní, Střední, Vysoký)	N	-	-	-
Požadované ujištění z OZP (ostatní základní postupy), (Nízké, Střední, Vysoké)	A	-	-	-
Je riziko sníženo na přijatelnou úroveň?				
<b>Popis rizika</b>	<b>Ú</b>	<b>E</b>	<b>P</b>	<b>O</b>
<b>OUV (oblasti účetních výkazů)</b>				
Zásoby	Ú			
Náklady na prodané zboží	Ú			
Výkonová spotřeba	Ú			
<b>Popis testů a kontrol</b>	<b>Ú</b>	<b>E</b>	<b>P</b>	<b>O</b>
<b>Název testu:</b> Ověřte inventurní zápisy	Ú	E	P	O
<b>Popis :</b> Ověřte, zda se nezměnil systém provádění inventarizací zásob a přezkoumejte inventurní zápisy, jejich závěry a účetní zachycení inventurních rozdílů.				
<b>Typ testu:</b> OZP (ostatní základní postupy)				
<b>Vzorek:</b> NE				
<b>Zdroj testu:</b> Knihovna				
<b>Název testu:</b> Porovnejte hodnotu nákladů ověřované oblasti kolem data účetní závěrky.	Ú	E		
<b>Popis testu:</b> Porovnejte náklady ověřované oblasti v měsíci předcházejícím datu účetní závěrky s údaji v měsíci následujícím a				

odůvodněte významné výkyvy. <b>Typ testu:</b> ZAP (základní analytický postup) <b>Vzorek:</b> NE <b>Zdroj testu:</b> Knihovna				
<b>Riziko:</b> Riziko deformace cen  <b>Popis:</b> Téměř veškeré produkce se expedují mateřské společnosti, která diktuje i prodejní ceny. Tyto mohou být odlišné od cen, realizovaných s třetími stranami.  <b>Zdroj:</b> Dotazník: 4 Podniky ve skupině				
<b>Přehled ujištění</b>				
	<b>Ú</b>	<b>E</b>	<b>P</b>	<b>O</b>
Úroveň rizika	-	-	-	S
Ujištění z TK	-	-	-	-
Ujištění ze ZAP	-	-	-	-
Požadované ujištění z OZP	-	-	-	S
Je riziko sníženo na přijatelnou úroveň?	-	-	-	A
<b>Popis rizika</b>				
<b>OUV</b>	<b>Ú</b>	<b>E</b>	<b>P</b>	<b>O</b>
Výkony				O
<b>Popis testů kontrol</b>	<b>Ú</b>	<b>E</b>	<b>P</b>	<b>O</b>
<b>Název testu:</b> Ověřte výši realizovaných prodejních cen <b>Popis testu:</b> Porovnejte realizované prodejní ceny s mateřskou společností s cenami stejných nebo obdobných výrobků na trhu. <b>Typ testu:</b> OZP <b>Vzorek:</b> NE <b>Zdroj testu:</b> Uživatelský				O
<b>Riziko</b> Odpis závazků do výnosů  <b>Popis</b> Riziko nadhodnocení výsledku hospodaření v důsledku zaúčtování závazků vůči dodavateli oleje do výnosů.  <b>Zdroj</b> Plány auditu: Ostatní provozní výnosy				
<b>Přehled ujištění</b>				
	<b>Ú</b>	<b>E</b>	<b>P</b>	<b>O</b>
Úroveň rizika	V	V	V	V
Ujištění z TK	-	-	-	-
Ujištění ze ZAP	-	-	-	-
Požadované ujištění z OZP	V	V	V	V
Je riziko sníženo na přijatelnou úroveň?	A	A	A	A
<b>Popis rizika</b>				
<b>OUV</b>	<b>Ú</b>	<b>E</b>	<b>P</b>	<b>O</b>
Zásoby	Ú	E	P	O
Krátkodobý finanční majetek	Ú	E	P	O
Krátkodobé závazky z obchodních vztahů	Ú	E	P	O
Ostatní provozní výnosy		E		

Popis testů a kontrol	Ú	E	P	O
<b>Název testu:</b> Zajistěte podklady, na základě kterých může být závazek zúčtován <b>Popis testu:</b> <b>Typ testu:</b> OZP <b>Vzorek:</b> NE <b>Zdroj testu:</b> Uživatelský	Ú	E	P	O
<b>Název testu:</b> Prověřte, že v průběhu účetního období nedošlo k účtování závazků proti výnosům. <b>Popis testu:</b> <b>Typ testu:</b> OZP <b>Vzorek:</b> NE <b>Zdroj testu:</b> Uživatelský	Ú	E		

zdroj: pracovní materiály ABC

## Obecné riziko

Tabulka č. 12

Obecné riziko	Ú	E	P	O
Úroveň obecného rizika	N	N	N	N
Tendence ke zkreslení	N	N	N	N
Úroveň obecných kontrol	-	-	-	-
Informační systém	-	-	-	-
Kontrolní postupy	-	-	-	-
Profil rizika	N	N	N	N

zdroj: pracovní materiály ABC

## Úroveň ujištění

Tabulka č. 13

Obecné ujištění	Ú	E	P	O
Profil rizika	N	N	N	N
TK (Testy kontrol)	-	-	-	-
POUV (Příbuzná oblast účetních výkazů)	-	-	-	-
ZAP (Základní analytické postupy)	Z	Z	-	-
OZP (Ostatní základní postupy)	N	N	N	N
Dostatečné ujištění?	A	A	A	A

zdroj: pracovní materiály ABC

## Závěr:

Kontrolní postupy klienta v oblasti zásob byly zhodnoceny jako velmi dobré. Měly by předejít nebo objevit zásadní chybu v účetním systému.

Dokumentace je součástí spisu auditora.

## 2.1.3 Testování – dlouhodobý nehmotný majetek

### Analytické testy věcné správnosti

Tabulka č. 14, Kč

Účet	Data k zahájení	Úpravy	Konečná data 2005	Konečná data 2004	Změna v nomin.hod.	Změna v %
011 – Zřizovací výdaje	1 853 000,00	0,00	1 853 000,00	1 853 000,00	0,00	0
013 – Software	1 042 832,00	0,00	1 042 832,00	269 311,00	773 521,00	287
014 – Ocenitelná práva	67 000,00	0,00	67 000,00	0,00	67 000,00	100
018 – Drobný DNM	0,00	0,00	0,00	405 846,00	-405 846,00	-100
071 – Oprávky ke zřizovacím výdajům	-1 853 000,00	0,00	-1 853 000,00	-1 853 000,00	0,00	0
073 – Oprávky k softwaru	-824 870,00	0,00	-824 870,00	-269 311,00	-555 559,00	206
078 – Oprávky k DDNM	0,00	0,00	0,00	-405 846,00	405 846,00	-100
<b>Celkem</b>	<b>284 962,00</b>	<b>0,00</b>	<b>284 962,00</b>	<b>0,00</b>	<b>284 962,00</b>	<b>0</b>

zdroj: pracovní materiály ABC

Žádný ze zůstatků není vyšší než hladina významnosti (2 500 000,- Kč).

#### Rozbor účtů:

- účet 011 žádná změna a to z toho důvodu, že zřizovací výdaje nemohou v dalších letech podnikání vznikat,
- účet 013 nárůst o 287 % - účet bude analyzován ověřením přírůstků,
- účet 014 nárůst (rok 2004 stav 0,-Kč X rok 2005 stav 67 000,-Kč) – přírůstek bude analyzován,
- změna účtu 018 – rozdíl 100 % z důvodu změny účetních postupů – majetek přeúčtován na účet 013, dtto účet 078,
- účet 071 ve výši 100 % k 011 (zřizovací výdaje jsou již několik účetních období odepsány).

#### Vyhodnocení výsledků:

- z rozboru nejsou zřejmé žádné významné výkyvy, které by měly vliv na nesprávnost účetní závěrky.

## Testy detailních údajů

Auditorem byl sestaven následující plán:

Tabulka č. 15

Ozn. testu	Název/Popis	Ujištění			Odkaz	Rozpočet	Skutečnost	Rozdíl	Iniciály/ datum
1	Při kontrole vzorku přírůstků: * vyžádejte si doklady o tom, že DNM existuje * ověřte doklady o pořízení porovnáním se seznamem přírůstků * ověřte správnost zaúčtování a početní správnost	E		P	A.B.1-3	0,2	0,2		
2	Odsouhlaste seznam se stavy majetku z OE se syntetickými účty a ověřte početní správnost.	E		P Ú	A.B.1-4	0,3	0,5	0,3	

zdroj: pracovní materiály ABC

Pod položkou **odkaz** jsou čísla pracovních materiálů ABC, které jsou výsledkem kontroly vzorků a obsahují závěr výsledků ověření.

V auditorské společnosti se pro výběr položek používá databáze Access. Z klientova účetního softwaru je stažen účetní deník, se kterým se následně pracuje dle potřeby auditu. Při výběru pohybů na účtech nehmotného dlouhodobého majetku nebyly zaznamenány žádné úbytky (vyřazení).

### Bod 1 plánu:

V tomto případě byly vyříděny všechny přírůstky na účet 013 - Software, ze kterých byl vybrán doklad číslo 1008 na Kč 301 525,-.

### Asistent auditora ověřil:

- jedná se o software na proměření válců evidovaný na inventární kartě 2150, zařazený 24. 5. 2005,
- byl pořízen od zahraničního dodavatele, přepočten z EUR na Kč pevným kurzem dle směrnice,
- bylo ověřeno účtování – faktura 041/321, zařazení do používání 013/041.

Ostatní přírůstky na účtu 013 byly přeúčtovány z účtu 018 a nebyly vybrány k detailním testům z důvodu nízkých a tedy nevýznamných pořizovacích cen.

Na účet 014 – Ocenitelná práva bylo zaúčtováno reklamní CD (67 000,- Kč) na doporučení auditora. Při průběžném auditu při ověřování vzorku 518 - Ostatní služby bylo zjištěno nesprávné zaúčtování do nákladů – bylo ověřeno na přijatou fakturu. Touto kontrolou přírůstků byla ověřena **Existence** (ověření na prvotní doklady) a **Přesnost** (ověření částek kurzu a správné zaúčtování).

## Bod 2 plánu:

Asistentem auditora byla vyžádána sestava z operativní evidence agendy hmotného dlouhodobého majetku. Byl ověřen součet pořizovacích cen z této OE na hlavní knihu a byly zjištěny tyto rozdíly:

- rozdíl oproti účtu 013 ve výši 850,- Kč – nebyl vysvětlen ani dohledáván z důvodu nevýznamnosti,
- byl ověřen součet opravek na účet 073 a byl zjištěn rozdíl ve výši 67 000,- Kč, dle sdělení pana účetního byla tato částka zaúčtována ve spolupráci s daňovým poradcem, jedná se o odpis Windows 2000, které nejsou v operativní evidenci. Opět vzhledem k plánovací hladině významnosti se nejedná o významnou částku.

### 2.1.4 Testování – dlouhodobý hmotný majetek

#### Analytické testy věcné správnosti

Tabulka č. 16, Kč

Účet	Data k zahájení	Úpravy	Konečná data 2005	Konečná data 2004	Změna v nom.hod.	Změna v %
021 – Stavby	175 491 489,52	0,00	175 491 489,52	174 284 209,96	1 207 279,56	1
022 – Sam. movité věci a soubory movitých věcí	191 883 513,93	0,00	191 883 513,93	173 209 052,22	18 674 461,71	11
028 – Drobný DHM	0,00	0,00	0,00	8 751 988,75	-8 751 988,75	-100
031 – Pozemky	13 672 349,00	0,00	13 672 349,00	13 672 349,00	0,00	0
042 – Pořízení DHM	111 437,10	0,00	111 437,10	402 220,00	-290 782,90	-72
052 – Poskytnuté zálohy na DHM	123 458,00	0,00	123 458,00	550 000,00	-426 542,00	-78
081 – Oprávky ke stavbám	-45 345 903,00	0,00	-45 345 903,00	-36 222 768,00	-9 123 135,00	25
082 – Oprávky k sam.movitým věcem a soubor. movitých věcí	-126 991 995,75	0,00	-126 991 995,75	-96 013 943	-30 978 052,75	32
088 – Oprávky k DDHM	0,00	0,00	0,00	-8 751 988,75	8 751 988,75	-100
<b>Celkem</b>	<b>208 944 348,80</b>	<b>0,00</b>	<b>284 962,00</b>	<b>229 881 120,18</b>	<b>-20 936 771,38</b>	<b>-9</b>

zdroj: pracovní materiály ABC

Všechny účty kromě účtu 042, 052 mají vyšší zůstatky než je plánovací hladina významnosti, proto musí být jejich zůstatky ověřeny a auditor toto zohlední při sestavování plánu a výběru vzorku.

**Rozbor účtů:**

- účet 021 nárůst 1 % , ale v nominální hodnotě o 1 207 000,-Kč - bude test vybraných položek,
- účet 022 nevýznamná změna (11 %) – bude vybrán vzorek,
- účet 028 a účet 088 – snížení o 100 % z důvodu účetní legislativy,
- ostatní účty (031, 042, 052, 081, 082) bez významných výkyvů.

**Vyhodnocení výsledků:**

- z rozboru nejsou zřejmé žádné významné výkyvy, které by měly vliv na nesprávnost účetní závěrky.

**Testy detailních údajů**

Auditorem byl sestaven následující plán:

Tabulka č. 17

Ozn. testu	Název/Popis	Ujištění			Odkaz	Rozp očet	Skute čnost	Rozdíl	Iniciály/ Datum
1	Při kontrole vzorku přírůstků: * vyžádejte si doklady o tom, že DNM existuje * ověřte doklady o pořízení porovnáním se seznamem přírůstků * ověřte správnost zaúčtování a početní správnost	E		P	A.B. 2-3, 4, 5, 6, 7	3,5	3,0	0,5	
2	Při kontrole vzorku úbytků: * porovnejte seznam úbytků s prvotními doklady * ověřte výpočet účetního zisku/ztráty z úbytků * přezkoušejte správnost účtování	E		Ú	A.B. 2-4, 5, 6, 7	1,3	1,0	0,3	
3	Odsouhlasení odpisů na hlavní knihu: *odsouhlaste shodu částek v OE a hlavní knize, *překontrolujte správnost výpočtu odpisů.	E		P Ú	Viz. účet 551 N.C.-3	0,8	-	-	
4	Odsouhlaste seznam se stavy majetku z OE se syntetickými účty.	E		P Ú	A.B. 2- 8	0,8	-	-	

zdroj: pracovní materiály ABC

**Bod 1 a 2 plánu:**

Ověření přírůstků a úbytků hmotného majetku bylo provedeno ve dvou fázích:

- při průběžném auditu v listopadu 2005 byly ověřovány pohyby za období 1-10/05 a při závěrečném auditu v lednu 2006 za období 11-12/05,
- byly vybírány vzorky dle manuálu auditorské firmy ABC.



### Postup při výběru vzorku

- 1) v databázi Access se zadají podmínky výběru – například v názvu pole „syntetický účet MD“ se zadá „021“ (účet stavby), čímž se vytrídí všechny zaúčtované položky na stranu MD účtu 021, pro úbytky se použije strana D,
- 2) výsledek hledání se zkopíruje do tabulkového kalkulátoru,
- 3) položky se seřadí dle pole „Kč“ od nejvyšší k nejnižší,
- 4) pokud jsou některé položky vyšší než plánovací hladina významnosti, v našem případě (2 500 000,- Kč), budou všechny zahrnuty k detailnímu testu,
- 5) je proveden součet zbývajících položek a k jednotlivým položkám jsou přiděleny pořadová čísla,
- 6) celková hodnota a počet položek se přenesou do tabulky s nadefinovanými výpočty dle manuálu ABC (další údaje jsou: hladina významnosti, faktor ujištění, počet tolerovaných chyb),
- 7) **výsledkem výpočtu** ve výše uvedené tabulce **je určení tzv. klíčové hodnoty a počet kontrolovaných položek.**

### *Příklad:*

Celkem je 160 položek, klíčová hodnota je 80 000,- a počet kontrolovaných položek

- **je 16 nad hranicí 80 000,- a 5 pod hranicí 80 000,-.**

- všechny vzorky byly ověřeny asistentem auditora na prvotní doklady (faktury přijaté), v případě cizí měny ověřen přepočten. Zkontrolováno, zda nedošlo k prodlevě mezi pořízením a zařazením majetku (to by ovlivnilo výši účetních odpisů),
- u úbytků byl zkontrolován zápis o vyřazení, v případě prodeje ověřena faktura vydaná (prodejní cena X spřízněná osoba), zisk nebo ztráta z prodeje a správnost zaúčtování. Současně byly ověřeny pohyby na účtu 541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a účtu 641 – Tržby z prodeje,
- **při kontrole vzorků nebyly zjištěny žádné nesprávnosti.**

### **Bod 3 plánu:**

Ze sestavy z OE z agendy majetku byla odsouhlasena výše ročních odpisů na hlavní knihu – účet 551. **Nebyly zjištěny rozdíly.**

Namátkově byly ověřeny odpisové plány nově zařazených položek, doba a sazby odepisování byly zdůvodněny odpovědným pracovníkem – technikem. Rovněž byly namátkově vybrány tři inventární karty a byla překontrolována správnost výpočtu odpisů. **Nebyly zjištěny žádné rozdíly.**

**Příklad OE:**

**Dlouhodobý majetek**

Stav majetku evidovaného ke dni: 15. 01. 2006, Kč

Tabulka č. 18, Kč

č.	název	dat.zařaz.	cena	oprávky	dat.odp.	zůst.cena
01	výrobní hala	05. 12. 1999	20 704 500,00	6 704 989,00	31. 12. 2004	3 999 511,00
02	správní budova	05. 12. 1999	14 099 182,00	4 613 120,00	31. 12. 2004	9 486 062,00
.						
26	kotel plynový	25. 06. 2000	450 635,00	139 525,00	31. 12. 2004	311 110,00
.						
41	přípojka	06. 12. 2002	415 766,00	128 345,00	31. 12. 2004	287 421,00
43	výr.hala IV.etapa	15. 12. 2003	41 372 829,76	6 582 640,00	31. 12. 2004	34 790 189,76
49	vestavba	17. 12. 2004	679 593,00	66 450,00	31. 12. 2004	613 143,00
51	přístřešek	20. 11. 2005	475 647,60	15 855,00	31. 10. 2005	459 792,60
Σ			<b>175 491 489,52</b>	<b>46 190 695,00</b>		

zdroj: pracovní materiály ABC

**Bod 4 plánu:**

Opět si asistenti auditora vyžádali položkovou sestavu OE. Byly poskytnuty 3 sestavy. První pro pozemky, druhá pro budovy a třetí pro samostatné movité věci a soubory movitých věcí.

Součty pořizovacích cen a opravek byly odsouhlaseny na hlavní knihu. Rozdíly byly zjištěny v případě účtu 022 a 028, byly vysvětleny a opraveny do účetního období 2006. Nejednalo se o významné částky.

Nad rámec plánu byl ověřen zápis z fyzické inventury z hmotného majetku. Asistent auditora jí byl přítomen. Bylo zkontrolováno, zda nepoužívaný majetek navržený k vyřazení byl skutečně vyřazen.

Inventarizací nebyl zjištěn žádný majetek, u kterého by došlo ke snížení ocenění, které by nebylo trvalého charakteru nebo reálná hodnota byla výrazně nižší.

Dále byly zkontrolovány dokladové inventarizace účtů 042, 052, které souhlasily na zůstatky v hlavní knize.

## 2.1.5 Testování – zásoby

### Analytické testy věcné správnosti

Tabulka č. 19, Kč

Účet	Data k zahájení	Úpravy	Konečná data 2005	Konečná data 2004	Změna v nom.hod.	Změna v %
112 – Materiál na skladě	16 910 600,73	0,00	16 910 600,73	27 066 240,9	-10 155 640,17	-38
119 – Materiál na cestě	20 090,57	0,00	20 090,57	2 767,94	17 322,63	626
123 – Výrobky	6 083 211,37	0,00	6 083 211,37	4 290 423,87	1 792 787,5	42
194 – Opravná položka k výrobkům	0,00	-105 825,9	-105 825,9	0,00	-105 825,9	0
<b>Celkem</b>	<b>23 013 902,67</b>	<b>-105 825,9</b>	<b>22 908 076,77</b>	<b>31 359 432,71</b>	<b>-8 451 355,94</b>	<b>-27</b>

zdroj: pracovní materiály ABC

Účty 112 a 123 mají vyšší zůstatky než je plánovací hladina významnosti, proto musí být jejich zůstatky ověřeny a auditor toto zohlední při sestavování plánu auditu a výběru vzorku.

#### Rozbor účtů:

- účet 112 snížení o 38 % (tj. 10 155 640,17 Kč) - účet bude analyzován,
- účet 119 nárůst o 626 %, což však činí 17 322,63 Kč, jedná o nevýznamnou částku – účet nebude analyzován,
- účet 123 nárůst o 42 % (tj. 1 792 787,5 Kč) – bude analyzováno,
- účet 194 úprava vytvořena během auditu z důvodu rozboru obrátkovosti zásob (rok a více bez pohybu), viz níže testy detailních údajů, tabulka č. 20, test č.3.

#### Vyhodnocení výsledků:

- z rozboru nejsou zřejmé žádné významné výkyvy, které by měly vliv na nesprávnost účetní závěrky.

## Testy detailních údajů

Auditorem byl sestaven následující plán:

Tabulka č. 20

Ozn. testu	Název/Popis	Ujištění				Odkaz/ Typ testu	Rozp očet	Skute čnost	Rozdíl	Iniciály/D atum
		Ú	E	P	O					
1	Ověřte inventurní zápisy  Ověřte, zda se nezměnil systém provádění inventarizací zásob a přezkoumejte inventurní zápisy, jejich závěry a účetní zachycení inventurních rozdílů.	Ú	E	P	O	B.2/1 / OZP	4,7	2,0	2,7	
2	Porovnejte obrátku zásob s minulým obdobím.  Porovnejte obrátku zásob vypočtenou z údajů ověřeného období s výsledkem výpočtu z údajů minulého období.	Ú	E			B.2/2 / A.C.I. /ZAP	0,25	0,25	0,0	
3	Prověřte stáří zásob a zvažte potřebu vytvoření opravné položky.  Na vhodně seříděném souboru skladových karet nebo na vzorku skladových položek posuďte potřebu vytváření opravné položky k nízkoobrátkovým zásobám.				O	B.2/3 / A.C.I. /OSP	0,2	0,5	-0,3	
4	Překontrolujte inventární soupisy zásob.  Vyžádejte si inventární soupisy z provedených inventur zásob a 1) na vzorku položek fyzicky přepočítaných auditorem proveďte odsouhlasení s údaji v inventurním soupisu klienta, 2) odsouhlaste, zda jsou inventurní soupisy kompletní (např. překontrolováním pořadových čísel stránek), 3) překontrolujte početní správnost, 4) odsouhlaste stav zásob na účtech hlavní knihy s inventurním stavem po zaúčtování inventurních rozdílů.	Ú	E	P		B.2/4 / OSP	1,5	0,1	1,4	

5	Ověřte zaúčtování inventurních rozdílů  Vyžádejte si rekapitulaci provedených fyzických inventur zásob s vyčíslením zjištěných mank a přebytků a 1) překontrolujte početní správnost 2) odsouhlaste vykázaná manka a přebytky na inventurní soupisy nebo jinou průkaznou dokumentaci, 3) odsouhlaste správnost zaúčtování inventurních rozdílů na účtech hlavní knihy.	Ú	E	P		B.2/5 / A.C.I.	0,2	0,5	-0,3	
6	Zúčastněte se fyzické inventury	Ú	E			Příloha zápis z inventury, tabulka s počty				

zdroj: pracovní materiály ABC

### Bod 1 a 6 plánu:

### Ověření inventurních zápisů zásob:

Tabulka č. 21

Účet	Popis účtu	Stav dle inventury	Zůstatek v účetnictví	Rozdíl	Poznámka
112103	Sklad vedený v SAP	16 839 010,68	16 839 010,68	0,00	Ověřeno na inventurní soupis zásob.
112204	Clo a ostatní N pořízení Teflon	55 587,77	55 587,77	0,00	Výpočet ověřen. Rozpuštění VPN.
112304	Doprava k pořízení mat. Teflon	16 002,28	16 002,28	0,00	Výpočet ověřen. Rozpuštění VPN.
112500	Režijní materiál na skladě	0,00	0,00	0,00	
<b>112</b>	<b>Celkem</b>	<b>16 910 600,73</b>	<b>16 910 600,73</b>	<b>0,00</b>	
119000	Materiál na cestě	20 090,57	20 090,57	0,00	Ověřeno na přijaté faktury.
123000	Výrobky	6 083 211,37	6 083 211,37	0,00	Ověřeno na inventurní soupis. Výrobky oceněny z Německa-v Německu dělají kalkulace a oceňují výrobu, KBS k tomu nemá přístup.

zdroj: pracovní materiály ABC

### **Inventura provedena k 31.12.2005**

Inventurní soupisy vyjetý k 29.12.2005 ze systému SAP, početní správnost byla ověřovaná. Podle inventurního soupisu nebyly zjištěny žádné inventurní rozdíly. Stav zásob na skladě podle předloženého soupisu souhlasí s účetnictvím. O provedení inventury nemají inventurní zápis se všemi náležitostmi podle zákona o účetnictví (pouze ze SAPu vyjetý soupis veškerých zásob, podepsaný členy inventurní komise) – **bude uvedeno v „Management letteru“.**

### **Průběh inventury:**

Ze SAPu si pracovníci skladu a inventurní komise vyjeli sestavu zásob, ze které si udělali „zaslepenou“ tabulku, tzn. ve které bylo označení a umístění zásob – do ní pracovníci odpovědní za provedení inventury zapsali napočítané stavy. Po přepočítání zásob byly skutečné stavy přepsány zpět do SAPu a odeslány do Německa. Z Německa přišla sestava po inventuře se skutečnými stavy, kterou členové inventurní komise následně podepsali. Zjištění případných inventurních rozdílů provádí v Německu – sestava s vyčíslením rozdílů je pak do společnosti XY následně zaslána.

Během inventury jsou členům inventurní komise pokládány otázky z **dotazníku k inventuře**. *Některé otázky zde uvádím jako příklad:*

<b>Otázka číslo</b>	<b>Text</b>
<b>1</b>	Jsou veškeré zásoby skladovány - ve skladech pro tento účel určených? - tam, kde je právě místo?
<b>2</b>	Jsou zásoby ve skladech mimo objekt? Je tam zajištěno konání inventury?
<b>3</b>	Existují skladní lístky? Pokud ano, co obsahují?
<b>4</b>	Probíhá inventura: - v normální pracovní době? - nejen v normální pracovní době?
<b>5</b>	Dají se zásoby bez potíží identifikovat?
<b>6</b>	Jsou sklady uklízeny a čištěny?
<b>7</b>	Existují písemné inventarizační směrnice?
<b>8</b>	Byla tato směrnice dána včas všem zúčastněným k dispozici?
<b>9</b>	Je zajištěno, aby inventuru neprováděl skladník sám?
<b>10</b>	Jsou zásoby inventarizovány více osobami nezávisle na sobě?
<b>11</b>	Jsou pro inventuru k dispozici v dostatečném množství: - vázané formuláře pro inv. soupisy? - volné formuláře pro inv. soupisy? - psací potřeby, váhy a jiná měřidla?
<b>12</b>	Jsou inventarizované zásoby zřetelně označeny?
<b>13</b>	Byla učiněna opatření k zamezení: - pohybů mezi sklady? - pohybů mezi skladem zásob, výrobou a skladem hotových výrobků? - nákupů a vratek dodavatelům? - prodejů a vratek odběratelům? - zboží na cestě?
<b>14</b>	Inventura se provádí při: - zastaveném příjmu zboží? - zastavení výroby? - zastavení expedice?
<b>15</b>	Jsou inventurní doklady předány ihned po skončení kontroly centrále?
<b>16</b>	Je účetní stav porovnáván se skutečným stavem - ve skladové kartotéce? - na skladních kartách?

## Bod 2 plánu:

Doba obratu zásob poklesla z 64 dní v roce 2004 na 55 dní v roce 2005. Zkrácení doby obratu souvisí se snížením celkové hodnoty zásob. V roce 2004 se společnost v prosinci předzásobila na leden 2005, na konci roku 2005 k předzásobení nedošlo.

## Bod 3 plánu:

Prověření stárí zásob se provedlo podle sestavy ze SAPu, ve které je znázorněn poslední pohyb zásob. V sestavách je uveden materiál a výrobky více než rok bez pohybu – celková hodnota těchto zásob je 449 tis. Kč. Po dohodě s Ing. XXX byla stanovena dohadná položka na zásoby výrobků, které jsou od roku 2003 bez pohybu. Výše dohadné položky činí 105 825,9 Kč. Ing. XXX předpokládá, že tyto zásoby budou zlikvidovány, proto nebyla výše opravné položky zahrnuta do výpočtu odložené daně.

## Bod 4 plánu:

Rozpuštění vedlejších pořizovacích nákladů a oceňovacích odchylek

Tabulka č. 22

	Počáteční stav k 1.1.	Sum MD od 1.1.	Sum D od 1.1.	Konečný stav	Účetnictví	Rozdíl	Poznámka
Zásoby v ceně pořízení	26 440 433,79	106 587 236,29	116 179 659,40	16 839 010,68	16 839 010,68	0,00	
112204 VPN	153 954,65	285 026,00	383 409,50	55 571,15	55 587,77	16,62	Rozdíl způsoben zaokrouhlením koeficientu na 0,0033.
Zásoby v ceně pořízení	26 440 433,79	106 578 236,29	116 179 659,4	16 839 010,68	16 839 010,68	0,00	
112304 Doprava	39 557,85	86 815,10	110 375,23	15 997,72	16 002,28	4,56	Rozdíl způsoben zaokrouhlením koeficientu na 0,00095.
					<b>Celkem dopad do HV</b>	<b>21,18 (+do nákladů)</b>	

zdroj: pracovní materiály ABC

**Koeficient 1:** 0,00330014  
Podíl VPN do N **383 409,50** k odúčtování na str. D

**Koeficient 2:** 0,0009504  
Podíl VPN do N **110 375,23** k odúčtování na str. D

$\text{Koeficient} = \frac{\text{Počáteční stav VPN} + \text{Přírůstek VPN}}{\text{Počáteční stav zásob} + \text{Přírůstek zásob}}$ <p>Podíl VPN do nákladů v měsíci = Koeficient x hodnota úbytku zásob</p>
--

**Bod 5 plánu:**

Podle předložených inventurních soupisů, nebyly při inventuře zjištěny žádné rozdíly. Dle sdělení p. XXX posílají soupisy napočítaných zásob do Německa a odtud jim přijde zpět stav skladu narovnaný na skutečně zjištěné položky spolu s vyčíslením inventurních rozdílů a posléze dojde k proúčtování na odpovídající účty.

**3 Vyhodnocení auditu hmotného dlouhodobého majetku, nehmotného dlouhodobého majetku a zásob****Závěr:**

Ověřením dlouhodobého majetku a zásob nebyly zjištěny žádné skutečnosti, které by měly vliv na výrok auditora.

Veškerá zjištění byla konzultována s účetním pracovníkem a součástí následujícího auditu bude také ověření nápravy chyb a zajištění, aby k těmto chybám nedocházelo.



## ZÁVĚR

Cílem této práce bylo na ukázce auditu části účetní závěrky (dlouhodobý majetek a zásoby) názorně popsat postup účetního auditu tak, jak je prováděn v praxi renomovanou auditorskou společností, dále vyhodnocení auditorských zjištění a vyhodnocení auditu. Praktickou část jsem se snažila pro lepší názornost proto strukturovat tak, jak jsou auditorské postupy jako takové prezentovány v části teoretické.

Dílčím cílem byla konfrontace teoretických auditorských postupů s praxí.

Celý audit začíná zhodnocením vnitřního kontrolního systému auditované společnosti a činností souvisejících s komplexním poznáním klienta. Protože byla auditovaná společnost ověřována již v minulých letech a vedení společnosti jedná s auditorskou společností o hlavních problémech a změnách v průběhu roku, nebyly určeny žádné významné nedostatky a na vnitřní kontrolní systém auditované společnosti se lze spolehnout.

Základem pro provedení účetního auditu je stanovení plánovací hladiny významnosti, jejíž stanovení odpovídá teorii, která je popsána v auditorských postupech 3.2.2 v části teoretické na straně 35 a následně v praktické části je popsána a provedena ukázka stanovení plánovací hladiny významnosti, bod 2.1.1. na straně 51 (tabulka č. 1).

Počáteční fází samotné přípravy auditu je stanovení plánu auditu. Tato oblast je popsána v bodě 2.1.2 v praktické části na straně 52, tabulky č. 2-6. Na tvorbě plánu auditu se podílí zejména vedoucí zakázky, tzv. „in-charge“, který má o klientovi potřebné informace a především zkušenosti z předchozích auditů, jak je tomu i v tomto případě. Následně pak plán konzultuje ještě s auditorem a společně řeší problematické oblasti. V této fázi může dojít ještě k úpravám plánu.

Stanovení plánu auditu se provádí pomocí auditorského programu. Ten sám dle jednotlivých kroků, profilu konkrétního klienta a po postupném dotazování a odpovídání na dotazy dotváří onen plán.

Program dále vybírá další dotazy a spolu s in-charge stanovuje úroveň ujištění. V konečné fázi pak stanoví úroveň rizika a optimální rozsah testů (ne mnoho ani málo), tabulky č. 7-13.

Poté již následuje samotné testování. V našem případě se prováděly jak analytické tak i detailní testy věcné správnosti (tabulka č. 14 – 22).

Na straně 69 pod bodem 2.1.3 je provedeno testování dlouhodobého nehmotného majetku. Výsledkem testování bylo zjištění, že žádný ze zůstatků nebyl vyšší než hladina

významnosti (2 500 000,- Kč) a z rozboru účtů nebyly zřejmé žádné významné výkyvy, které by měly vliv na nesprávnost účetní závěrky.

Na straně 71 pod bodem 2.1.4 je provedeno testování dlouhodobého hmotného majetku. Výsledkem testování bylo zjištění, že všechny účty kromě účtů 042, 052 měly vyšší zůstatky než je plánovací hladina významnosti, proto musely být jejich zůstatky ověřeny a auditor toto zohlednil při sestavování plánu auditu a výběru vzorku. Z rozboru účtů pak nebyly zřejmé žádné významné výkyvy, které by měly vliv na nesprávnost účetní závěrky. Nad rámec plánu auditu byly zkontrolovány dokladové inventarizace účtů 042 a 052, souhlasily na zůstatky v hlavní knize, strana 74.

Na straně 75 pod bodem 2.1.5 je provedeno testování zásob. Výsledkem testování bylo zjištění, že účty 112 a 123 měly vyšší zůstatky než je plánovací hladina významnosti, proto musely být jejich zůstatky ověřeny a auditor toto zohlednil při sestavování plánu auditu a výběru vzorku. Z rozboru účtů pak nebyly zřejmé žádné významné výkyvy, které by měly vliv na nesprávnost účetní závěrky.

Závěr auditu pak lze shrnout následujícím způsobem. Testováním a ověřením dlouhodobého majetku a zásob nebyly zjištěny žádné skutečnosti, které by měly vliv na výrok auditora. Po ukončení auditu bude auditorskou společností vydán výrok ve formě „výrok bez výhrad“, pokud jiné oblasti ověřování budou rovněž bez negativních zjištění.

Po absolvování již zmíněné sedmi měsíční stáže jsem měla možnost přesvědčit se a utvrdit, že se postupuje důsledně dle firemního manuálu a již popisované a doporučované postupy popsané v teoretické části jsou auditorskou společností ABC dodržovány a všemi pracovníky společnosti respektovány.

Vzhledem k tomu, že účetní audit u společnosti XY byl prováděn již desátým rokem, byl proces stanovení plánu, s porovnáním s dalšími činnostmi a jinými zakázkami, spíše rutinní záležitostí.

Celkový způsob zpracování účetního auditu a využití výpočetní techniky je ve společnosti ABC na vysoké úrovni a prováděn s maximální výkonností.

Co považuji ještě za zajímavé zmínit je to, že ještě během provádění samotného auditu se problematické oblasti řeší s managerem zakázky, který se dle obtížnosti a rozsáhlosti prováděných testů osobně zúčastňuje tzv. „review“ s in-chargy a vedením společnosti (půldenní konzultace) s cílem tyto oblasti vyřešit do doby ukončení auditu. Tato setkání mnohdy přispějí k zdárnému a včasnému ukončení auditu a k vyřešení vleklých problémů, což považuji za velmi důležité.

Absolvování této stáže bylo pro mě bezesporu velkým přínosem.

## PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY

1. Auditorské směrnice.
2. FLORIÁN, Z.: Účetní auditing. Skripta JU ZF České Budějovice, 2001.
3. KAREŠ, J., VANĚČEK, D.: Technika zpracování diplomových, bakalářských a jiných písemných prací. JU ZF České Budějovice, 2001.
4. KRÁLÍČEK, V.: Auditing. VŠE Praha, 1997.
5. KRÁLÍČEK, V., MÜLLEROVÁ, Z.: Auditing, edice vzdělávání účetních. MF ČR, 1998.
6. Příručka pro provádění auditu u podnikatelů. KAČR, 1995.
7. RYNEŠ, P.: Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2002.
8. RYNEŠ, P.: Anag. Olomouc, 2002.
9. Zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech a Komoře auditorů ČR.

## SEZNAM TABULEK:

Tabulka č. 1	– Stanovení plánovací hladiny významnosti
Tabulka č. 2	– Vazby toků operací
Tabulka č. 3	– Přehled obecných rizik
Tabulka č. 4	– Popis systémů - majetek
Tabulka č. 5	– Popis systémů – zásoby – pořízení zásob
Tabulka č. 6	– Popis systémů – zásoby – spotřeba materiálu
Tabulka č. 7	– Profil rizika – dlouhodobý majetek
Tabulka č. 8	– Kontrolní prostředí – dlouhodobý majetek
Tabulka č. 9	– Vnitřní riziko – dlouhodobý majetek
Tabulka č. 10	– Úroveň ujištění – dlouhodobý majetek
Tabulka č. 11	– Přehled specifických rizik - zásoby
Tabulka č. 12	– Obecné riziko - zásoby
Tabulka č. 13	– Úroveň ujištění - zásoby
Tabulka č. 14	– Analytické testy věcné správnosti – dlouhodobý nehmotný majetek
Tabulka č. 15	– Testy detailních údajů – dlouhodobý nehmotný majetek
Tabulka č. 16	– Analytické testy věcné správnosti – dlouhodobý hmotný majetek
Tabulka č. 17	– Testy detailních údajů – dlouhodobý hmotný majetek
Tabulka č. 18	– Příklad operativní evidence - dlouhodobý majetek
Tabulka č. 19	– Analytické testy věcné správnosti - zásoby
Tabulka č. 20	– Testy detailních údajů – zásoby
Tabulka č. 21	– Ověření inventurních údajů - zásoby
Tabulka č. 22	– Rozpuštění vedlejších pořizovacích nákladů a oceňovacích odchylek