

J I H O Č E S K Á U N I V E R Z I T A

Z E M Ě D Ě L S K Á F A K U L T A V Č E S K Ý C H B U D Ě J O V I C Í C H

Obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Katedra: Účetnictví a financí

**P O R O V N Á N Í O B E C N Ý C H Z Á S A D P R O V Á D Ě N Í A U D I T U
S K O N K R É T N Í R E A L I Z A C Í T Ě C H T O Z Á S A D V E V Y B R A N Ě M
P O D N I K U**

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Miroslav Mrázek

Autor:

Alena Skaličková

2006

1

PROHLÁŠENÍ K DIPLOMOVÉ PRÁCI

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci na téma „Porovnání obecných zásad provádění auditu s konkrétní realizací těchto zásad ve vybraném podniku“ vypracovala samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů, které uvádím v seznamu literatury.

V Českých Budějovicích, dne 25. dubna 2006

.....

Alena Skaličková

PODĚKOVÁNÍ

Děkuji touto cestou vedoucímu práce Ing. Miroslavu Mrázkovi za odbornou pomoc a vedení při zpracování diplomové práce.

V Českých Budějovicích, dne 25. dubna 2006

.....

Alena Skaličková

OBSAH DIPLOMOVÉ PRÁCE

Úvod	1
1. Historie auditu	2
2. Právní úprava auditu v ČR	4
2.1. Zákonné normy	4
2.1.1 Obchodní zákoník a zákon o účetnictví	4
2.1.2 Zákon o auditorech	6
2.2. Auditorské směrnice	8
3. Etický kodex	10
3.1. Zachování etických pravidel při veškeré činnosti	10
3.2. Objektivita a řádná péče při výkonu	11
3.3. Odborná kvalifikace auditora a její udržování	12
3.4. Dodržování práva a auditorských směrnic	12
3.5. Mlčenlivost auditora o věcech zjištěných při výkonu činnosti	12
3.6. Nezávislost auditora	13
3.7. Omezení v dalších činnostech auditora	14
3.8. Způsoby propagace a získání klientů	14
3.9. Vztahy k ostatním auditorům	14
3.10. Odměna za práci auditora	15
4. Auditorské postupy	16
4.1. Činnosti před uzavřením smlouvy	16
4.1.1. Posouzení rizika zakázky	16
4.1.2. Stanovení podmínek zakázky	16
4.2. Činnosti související s poznáním klienta	16
4.2.1. Porozumění činnosti	16
4.2.2. Porozumění kontrolnímu prostředí	16
4.2.3. Porozumění účetnímu systému	17
4.3. Vytvoření plánu auditu	17
4.3.1. Vypracování plánu auditu	17
4.3.2. Metody získávání důkazních informací	17
4.3.3. Stanovení plánovací hladiny významnosti	18
4.3.4. Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků	19
4.3.5. Vnitřní kontrolní systém	21
4.3.6. Posouzení auditorského rizika	25
4.4. Provedení auditu	26
4.4.1. Analytické testy věcné správnosti	26
4.4.2. Detailní testy věcné správnosti	29
4.5. Závěr a vydání zprávy	31
4.5.1. Posouzení následných událostí	31

4.5.2. Získání prohlášení vedení společnosti	31
4.5.3. Závěr auditu a zpráva auditora	32
5. Audit účetní závěrky a výroční zprávy	33
5.1. Audit rozvahy	33
5.1.1. Hmotný a nehmotný dlouhodobý majetek	33
5.1.2. Dlouhodobý a krátkodobý finanční majetek	35
5.1.3. Zásoby	36
5.1.4. Pohledávky z obchodního styku a ostatní pohledávky	39
5.1.5. Peněžní prostředky	41
5.1.6. Přechodná aktiva	42
5.1.7. Vlastní kapitál	45
5.1.8. Rezervy	48
5.1.9. Úvěry a jiné finanční výpomoci	49
5.1.10. Daně	51
5.1.11. Závazky z obchodního styku a ostatní závazky	54
5.1.12. Přechodná pasiva	56
5.2. Audit výkazu zisků a ztrát	58
5.2.1. Tržby..	58
5.2.2. Náklady	60
5.3. Audit přílohy k účetní závěrce	62
5.4. Audit výroční zprávy	62
6. Praktické provedení auditu	64
6.1. Audit pohledávek	64
6.2. Audit závazků	66
6.3. Audit rezerv	68
6.4. Časové rozlišení	69
6.5. Audit DPH	69
6.6. Stanovení očekávané hodnoty marže	71
6.7. Audit zásob	71
6.8. Audit dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku	72
6.8.1. Dlouhodobý nehmotný majetek	74
6.8.2. Dlouhodobý hmotný majetek	74
6.9. Odložená daň	76
Závěr	77
Seznam použité literatury	78
Přílohy	79

Úvod

Základní principy auditu vycházejí ze zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech a Komoře auditorů ČR, kde je vymezen přesný obsah činností, které auditor poskytuje, a jakými právními předpisy se musí řídit. Rozsah auditu je pak určen auditorskými postupy.

V obecném slova smyslu je audit prostředek, jímž jedna osoba ujišťuje druhou o kvalitě, podmínkách či stavu určité skutečnosti, kterou daná osoba prozkoumala. Tato potřeba vyplývá z nejistoty o kvalitě, podmínkách či stavu zkoumané skutečnosti a z nemožnosti tuto nejistotu odstranit vlastními silami. Velmi často je diskutována nejen otázka co je a co není funkcí auditu, ale i jaký je vztah mezi auditem a účetnictvím. Audit je často mylně považován za integrální součást účetnictví patrně proto, že se často studuje spolu s účetnictvím. Audit a účetnictví spolu vzájemně souvisí zejména proto, že auditoři jsou v první řadě účetní, nikoliv proto, že audit je především účetnictví. Zatímco auditor je odpovědný za formulování a vydání výroku k účetní závěrce, odpovědnost za její zpracování je na vedení účetní jednotky. Audit totiž nezabavuje vedení účetní jednotky její odpovědnosti.

Cílem mé práce bylo podat základní informace o podstatě, cílech a postupech auditu. Práce je rozdělena na dvě části. V první, teoretické, je popsán historický vývoj a audit především z hlediska zákonů a etického kodexu. Dále jsou zde uvedeny auditorské postupy. V druhé části jsem se zaměřila na audit účetní závěrky a výroční zprávy s konkrétním provedením auditu. V závěru jsou pak uvedeny doplňující přílohy.

1. Historie auditu

Chápání auditu prošlo dlouholetým vývojem. Již staří Egypťané vyžadovali, aby o daňovém příjmech referovali dva nezávislí úředníci. Další poznatky o auditu pocházejí ze třetího století před naším letopočtem, kde římscí vládci mívali ve zvyku určovat tzv. kvestory. Kvestoři měli za úkol kontrolovat evidenci (účetnictví) ve všech provinciích, dále byli povinni „účtovat“ před shromážděním, které se skládalo z posluchačů. Z tohoto období patrně pochází slovo audit, které je odvozeno z latinského slova *audire* - poslouchat.

Ve středověku, především ve Velké Británii, se principy auditu dále rozpracovaly. Auditóři byli vysoce postavení úředníci, podléhající přímo hlavě státu. Jejich úkolem byla kontrola kopií účtů předkládaných jinými úředníky, kteří byli dosazeni do jednotlivých hrabství, aby tam vykonávali některé správní a dozorčí soudní funkce.

První zákony o „auditorech“ vznikly ve Velké Británii. Jednalo se o zákon o akciových společnostech z roku 1844 (companies Act 1844). Zákon stanovil, že jeden nebo více akcionářů (nikoliv auditorů v dnešním slova smyslu) prověřuje bilance společnosti, za jejichž sestavení je odpovědný ředitel společnosti. Tímto zákonem získali akcionáři právo kontrolovat účetní knihy a výkazy společnosti. Vyjádření názoru na sestavené účetní výkazy bylo v té době charakterizováno pojmy „**pravdivé a bezchybné**“. Důraz byl kladen na odhalení chyb a nesprávností, případně defraudací, které mohly ovlivnit nějakým způsobem majetek společnosti.

Definice „**pravdivého a věrného zobrazení**“ byla poprvé použita opět ve Velké Británii v roce 1948. Obecný princip pravdivého a věrného zobrazení pak byl akceptován ve všech národních úpravách auditu, i když jeho aplikace je rozdílná.

Co znamená definice pravdivého a věrného zobrazení pro auditora?

Kdyby názor na účetní závěrku měl být vyjádřen pojmem „**pravdivý a bezchybný**“, pak by musel auditor všechno v účetní jednotce zkontrolovat, aby se přesvědčil, že

všechny chyby jsou odstraněny. Auditor však předpokládá, že mu určité nesprávnosti uniknou. Předpokládanou výši nesprávností si musí naplánovat (stanovit hladinu významnosti). Tuto hodnotu nesmí při auditu překročit. Jeho cílem je, aby těchto nesprávností bylo co nejméně. Svými postupy se snaží, aby jich co nejvíce odstranil a tak splnil svůj cíl auditu „**pravdivé a věrné zobrazení**“.

V České republice je auditorská činnost relativně „mladou“ profesí, spojenou s transformací ekonomiky koncem osmdesátých a počátkem devadesátých let. Od té doby se mnoho změnilo, byla učiněna řada pozitivních kroků. Auditorská profese se stala nezávislou, samosprávnou profesí, která zvládá požadavky kladené na ni ze strany veřejnosti, ze strany státních orgánů i klientů.

Počátek současného auditu se datuje rokem 1989 kdy byla vydána vyhláška federálního ministerstva financí č. 63/1989 sb. o ověřovateli (auditorech) a jejich činnosti, ze dne 7. června. Tato vyhláška upravuje činnosti ověřovatelů při přezkušování roční účetní závěrky a hospodaření podniku se zahraniční majetkovou účastí a jejich jmenování. Tato norma velmi rychle zastarala a byla proto nahrazena zákonem č. 524/1992 Sb. o auditorech a Komoře auditorů České republiky. Tímto zákonem byly vymezeny základní pojmy auditu v naší zemi. V současné době platí zákon 254/2000 Sb. o auditorech a Komoře auditorů České republiky.

2. Právní úprava auditu v České Republice

Nutnost právní úpravy vyplývá ze skutečnosti, že činnost auditora je vysoce odborně náročná na teoretické znalosti i praktické zkušenosti, a to nejenom v oblasti auditu, ale i v oblasti účetnictví, daní, financování, hromadného zpracování dat, v oblasti občanského, obchodního a finančního práva, makroekonomie a mikroekonomie, matematicko statistických metod atd..

K nutnosti právní úpravy také přispívá to, že výsledky této činnosti jsou určeny především externím uživatelům.

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

➤ **zákonné normy**

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

- zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, v platném znění,
- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění.
- zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech a Komoře auditorů ČR

➤ **auditorské směrnice**

Auditorské směrnice podrobněji upravují postup při ověřování účetní závěrky a výroční zprávy a formu zpracování zprávy auditora.

2.1. Zákonné normy

2.1.1. Obchodní zákoník a zákon o účetnictví

Obchodním společnostem a družstvům ukládá povinnost ověřovat účetní závěrku jednak § 39 zákona č. 513/91 Sb., obchodní zákoník a zákon č. 563/91 Sb. o účetnictví.

Zákon č. 513/91 Sb., obchodní zákoník uvádí:

- a) Obchodní společnosti a družstva musí mít účetní závěrku i výroční zprávu ověřenou auditorem podle tohoto zákona nebo podle zvláštního právního předpisu.
- b) Podnikatel je povinen připravit a poskytnout auditorovi všechny účetní písemnosti a vysvětlení potřebná k ověřování.
- c) Náklady spojené s auditorskou činností hradí podnikatel, jehož účetní závěrka se ověřuje.

Zvláštním zákonem se rozumí právě zákon č. 563/91 Sb., o účetnictví. Zákon o účetnictví § 20 stanoví základní povinnosti při ověřování účetní závěrky auditorem.

Účetní závěrku podle tohoto zákona musí mít ověřenou následující účetní jednotky:

- a) akciové společnosti, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za které se účetní závěrka ověřuje a účetního období bezprostředně předcházejícího překročily nebo již dosáhly alespoň jedno ze tří uvedených kritérií:
 - úhrn rozvahy více než 40 000 000 Kč; úhrnem rozvahy se rozumí úhrn zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o položky § 26 odst. 3, (rezervy, opravné položky a odpisy majetku), nebo-li hodnota aktiv celkem v brutto hodnotě,
 - čistý obrat více než 80 000 000 Kč; čistým obratem se rozumí výnosy (účetní třída 6 - Výnosy) snížené o prodejní slevy, dělené počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období a vynásobené dvanácti, (snahou je zohlednit v tomto kritériu vliv délky účetního období a uvést obrat dosažený za dvanáct měsíců),
 - průměrný přepočtený stav zaměstnanců, včetně případů pracovního vztahu člena k družstvu, v průběhu účetního období více než 50,

Zde je nutné podotknout, že povinnost ověřit účetní závěrku auditorem již nemají všechny akciové společnosti, avšak všechny musí sestavit účetní závěrku v plném rozsahu.

- b) ostatní obchodní společnosti a družstva, pokud splňují alespoň dvou ze tří výše uvedených kritérií,
- c) zahraniční osoby, pokud podnikají nebo provozují svou činnost podle zvláštních právních předpisů na území České republiky,

- d) fyzické osoby účtující v soustavě podvojného účetnictví podle zvláštních právních předpisů,
- e) účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis.

Auditu podléhá také výroční zpráva, zejména údaje uváděné z účetnictví a z účetní závěrky.

Zákon o účetnictví se rovněž zabývá auditem tzv. konsolidované účetní závěrky. V souladu s Opatřením MF ČR č. j. 281/73 570/93 pak auditor rozhodne, zda pro potřeby konsolidace bude podléhat ověření i účetní závěrka dceřinné 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, jedná se například o: **pojišťovny, politické strany, banky a spořitelny, státní podniky, investiční společnosti a investiční fondy atd..**

2.1.2. Zákon o auditorech č. 254/2000

Tento zákon upravuje postavení a činnosti auditorů, auditorských společností, asistentů auditora, podmínky po poskytování auditorských služeb, vznik, postavení a působnost Komory auditorů České republiky.

Mezi auditorské služby patří:

- a) ověřování účetních závěrek nebo konsolidovaných účetních závěrek a výročních zpráv,
- b) ověřování jiných ekonomických informací v rozsahu stanoveném ve smlouvě.

Auditorské služby může poskytovat pouze: auditor nebo auditorská společnost.

Auditorem je pouze osoba zapsaná v seznamu auditorů vedeném Komorou. Auditorskou společností je obchodní společnost zapsaná v seznamu auditorských společností vedeném Komorou. Jménem auditorské společnosti mohou auditorské služby poskytovat pouze auditoři.

Podmínky pro zapsání auditora do seznamu auditorů: vysokoškolské vzdělání, způsobilost k právním úkonům, bezúhonnost, praxe alespoň 3 roky jako asistent auditora,

složení auditorské (rozdílové) zkoušky, uhrazení poplatku ve výši stanovené Komorou, žadatel není v pracovním poměru, s výjimkou vysokoškolského učitele nebo pracovního poměru u auditora nebo auditorské společnosti, žadatel nevykonává činnost neslučitelnou s poskytováním auditorských služeb, žadatel nebyl vyškrtnut ze seznamu auditorů v souvislosti s uložením kárného opatření, neplatí pokud již uplynula lhůta 3 let od vyškrtnutí.

Komora je povinna každému žadateli, který splňuje všechny podmínky, umožnit složení slibu do rukou prezidenta nebo viceprezidenta Komory. Nejdéle však do 30 dnů ode dne splnění. Ve stejné lhůtě je Komora povinna provést zápis do seznamu auditorů a vydat o tom osvědčení.

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

Auditorská zkouška je zaměřena na tyto oblasti: ekonomie a finanční řízení, účetnictví, příslušné části občanského, obchodního, finančního a sociálního práva, informační systémy, systémy zpracování dat, matematické a statistické metody využitelné při auditu, auditorské postupy, metody a techniky, včetně auditorských směrnic.

Způsob poskytování auditorských služeb:

- a) svým jménem a na svůj účet,
- b) jako společník nebo zaměstnanec auditorské společnosti jejím jménem a na její účet,
- c) jako zaměstnanec auditora jeho jménem a na jeho účet.

Auditor, který poskytuje auditorské služby jménem auditorské společnosti, nemůže současně poskytovat auditorské služby svým jménem, jménem jiné auditorské společnosti ani jménem jiného auditora.

Práva a povinnosti auditorů a auditorských společností

1. Auditor při poskytování auditorských služeb je povinen:
 - a) jednat čestně a svědomitě,
 - b) dodržovat auditorské směrnice a profesní směrnice, zejména etický kodex.
2. Není oprávněn nařizovat změny a opravy údajů vykázaných účetní jednotkou.
3. Při provádění auditu je povinen ověřit zda:
 - a) informace v účetní závěrce podávají věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví a finanční situaci účetní jednotky,
 - b) (konsolidovaná) výroční zpráva je v souladu s (konsolidovanou) účetní závěrkou.
4. Součástí zprávy o auditu je výrok, který vyjadřuje názor ke kterému auditor dospěl, včetně jeho odůvodnění a názor na finanční situaci účetní jednotky.
5. Zprávu o auditu je auditor povinen zpracovat písemně a uvést v ní své jméno, příjmení a číslo osvědčení, datum vypracování zprávy o auditu a podpis. Auditorská společnost ve zprávě uvede obchodní firmu, sídlo, číslo osvědčení a jména a příjmení auditorů, kteří audit prováděli. Zprávu o auditu jsou auditor nebo auditorská společnost povinni projednat se statutárním i s dozorčím orgánem účetní jednotky.
6. O průběhu auditu vede auditor nebo auditorská společnost spis, ve kterém jsou zaznamenány všechny významné skutečnosti zjištěné při této činnosti. Součástí spisu je smlouva o provedení auditu, plán a program auditu, zpráva o auditu, účetní závěrka, výroční zpráva a další doklady dokumentující průběh auditu. Spis se archivuje 10 let ode dne splnění smlouvy.
7. Auditor je povinen zachovávat mlčenlivost o všech skutečnostech týkajících se účetní jednotky, o nichž se dozvěděl v souvislosti s poskytováním auditorských služeb.

2.2. Auditorské směrnice

Auditorské směrnice podrobněji upravují postup při ověřování účetní závěrky a výroční zprávy a formu zpracování zprávy auditora. Auditóři zapsaní v seznamu Komory auditorů ČR jsou povinni se těmito směrnici řídit při provádění auditu podle předpisů platných v České republice. Směrnice použije auditor v kontextu konkrétních podmínek prováděného auditu, dle svého úsudku a zkušeností. Musí být schopen zdůvodnit jakoukoliv odchylku od postupů popsanych ve směrnicih.

Vzhledem k nutné obecnosti auditorských směrnic, nemohou tyto standardy prakticky splňovat veškeré potřeby auditora. Vyspělé auditorské firmy si proto vypracovaly rozsáhlé

a velmi podrobné vlastní metodické manuály, které neustále doplňují a aktualizují. 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.

Tyto směrnice byly připraveny na základě Mezinárodních auditorských standardů, vydávaných Mezinárodní federací účetních (IFAC). Promítají se do nich odpovídající ustanovení obchodního zákoníku, zákona o účetnictví a zákona o auditorech.

V roce 2003 se začaly tyto standardy překládat a na základě rozhodnutí Rady Komory auditorů ČR dojde k postupnému převzetí mezinárodních auditorských standardů jako základních profesních předpisů.

3. Etický kodex Komory auditorů České republiky

Etický kodex vychází z etických požadavků na osobu a práci auditora a jeho spolupracovníků stanovených zákonem a etickými směrnicemi pro účetní znalce vydanými IFAC (Mezinárodní federací účetních). Etický kodex podrobněji rozvádí ustanovení zásad etického řádů, které projednal II. sněm Komory auditorů ČR v listopadu 1994.

Auditoři poskytují vysoce odborné služby, což neumožňuje adresátům těchto služeb většinou objektivně hodnotit jejich kvalitu. Přitom je však nutné, aby tyto osoby měli záruku, že auditoři poskytují svoje služby na nejvyšší možné odborné úrovni. Za tuto záruku se obecně považuje mimo jiné i etický kodex vydaný profesní organizací auditorů, která také kontroluje jeho dodržování.

Auditor poskytuje odborné služby konkrétnímu klientovi. Tyto služby však neslouží pouze klientovi, ale i další velké skupině osob, kterým auditor prostřednictvím výroku adresuje svůj názor na správnost ověřovaných skutečností. **Jedná se zejména o:** investory, věřitele, zaměstnance klienta a státní orgány.

Odpovědnost auditora tedy nesměruje pouze vůči klientovi, ale má širší odpovědnost vůči veřejnosti. Proto je potřebné, aby veřejnost důvěřovala auditorům a profesi auditora byla uznávána širokou veřejností. Auditoři mohou toto uznání získat a udržet pouze za předpokladu, že důvěra veřejnosti bude pro ně při poskytování služeb prvořadá a budou proto kromě vysoké odbornosti dodržovat i etické zásady. Uživatelé služeb musí mít jistotu, že tyto služby jsou prováděny kvalitně a v souladu s etickými požadavky na ně kladenými. **Obecné etické požadavky na práci auditora jsou směřovány do několika oblastí:**

3.1. Zachování etických pravidel při veškeré činnosti

Auditor poskytuje svým klientům celou řadu služeb. Základním posláním auditora je vyjádřit svůj názor na účetní závěrku, výroční zprávu a konsolidovanou účetní závěrku klienta.

Kromě toho se auditoři zabývají poskytováním dalších služeb jako např.: účetním a ekonomickým poradenstvím, daňovým poradenstvím, pedagogickou a publikační činností, znaleckou činností (jako právnické i fyzické osoby), oceňováním majetku (jako

právnícké i fyzické osoby), činností likvidátora, činností nuceného správce, činností správce konkurzní podstaty.

K udržení důvěry veřejnosti a postavení auditora ve společnosti je nutné dodržovat etický kodex i při poskytování dalších služeb. Auditor nezíská důvěru veřejnosti ani svého klienta jako auditor, jestliže i při poskytování jiných služeb nebude dodržovat etické zásady.

Auditor neposkytuje svoje služby pouze samostatně, ale má možnost zaměstnávat další odborníky, spolupracovat s dalšími auditory, zakládat právnícké osoby vykonávající auditorskou činnost. Všechny tyto osoby vystupují jménem nebo ve spojení se jménem auditora. Proto je nutné, aby i tyto osoby dodržovaly etické zásady.

Při výběru spolupracujících osob a zaměstnanců je vhodné si nejdříve získat reference a ujistit se o tom, že tato osoba dodržuje základní etické zásady ve svém podnikání a má dobrou pověst. Špatná pověst spolupracující osoby může ohrozit dobrou pověst auditora.

Pokud je v textu etického kodexu používáno slovo auditor, je třeba tím rozumět nejen osobu auditora, ale i jeho zaměstnance, spolupracující osoby, právnícké osoby s postavením auditora a jejich zaměstnance a spolupracující osoby.

3.2. Objektivita a řádná péče při výkonu činnosti

Auditor je povinen poskytovat své služby objektivně a věnovat jim maximálně možnou péči. Objektivní přístup a hodnocení skutečností předpokládá především nezávislost auditora a dodržování právních předpisů a profesních směrnic. Maximální péče předpokládá osobní účast auditora při poskytování služeb u klienta. Péče věnovaná poskytování služeb se musí projevit i na výši odměny auditora. Odměna musí odpovídat rozsahu prováděných prací při dodržování právních předpisů a profesních směrnic.

Objektivita auditora ukládá auditorovi být: nestranným, poctivým a nezávislým a to zejména v případě konfliktu zájmu. Auditóři mohou být vystaveni situacím, v nichž na ně budou působit různé okolní tlaky, které by mohly ovlivnit jejich objektivitu. Tyto tlaky mají zpravidla ovlivnit výrok auditora a zajistit příznivé znění, proto je nutné, aby auditor tyto tlaky včas rozpoznal a předcházel jim. Zmíněné tlaky mohou mít různou formu od přímého nátlaku ze strany klienta až po ovlivňování prostřednictvím rodinných nebo osobních vztahů.

Auditor musí věnovat poskytování svých služeb řádnou péči. Řádná péče znamená využití všech znalostí auditora ve prospěch klienta. Předpokladem je spolupráce klienta podle odůvodněných požadavků auditora. Auditor musí klienta upozornit na určitá omezení v jeho činnosti. Tato omezení mohou vést k tomu, že i při řádné péči činnost auditora nepostihne veškeré ověřované skutečnosti. Omezení vyplývají zejména z výběru vzorků při ověřování v souladu s auditorskými směrnicemi, z různých výkladů právních předpisů a z možného neposkytnutí všech potřebných informací klientem.

Klient by měl být obeznámen s rozsahem činnosti auditora a upozorněn na to, že prvořadou odpovědnost za obsah ověřovaných skutečností nese on a ne auditor.

3.3. Odborná kvalifikace auditora a její udržování

Podmínkou vstupu do této profese je dosažení odborné kvalifikace a ověření znalostí profesní zkouškou. Podrobnosti o požadovaném rozsahu znalostí, dosaženém vzdělání, praxi a průběhu profesní zkoušky stanoví zákon o auditorech a zkušební řád.

3.4. Dodržování práva a auditorských směrnic

Auditor posuzuje určité skutečnosti a dává k nim svoje stanoviska. Tyto skutečnosti vznikají v konkrétním prostředí a době a jsou více či méně regulovány právními předpisy. Předpokladem je znalost platné legislativy a její správná aplikace.

Auditorské směrnice stanoví podrobnější návody pro postup auditora a pro hodnocení zjištěných skutečností. Auditóři jsou v zásadě povinni postupovat v souladu s auditorskými směrnicemi, které stanoví v odůvodněných případech i možnost odchýlného postupu.

3.5. Mlčenlivost auditora o věcech zjištěných při výkonu činnosti

Auditor má při výkonu své profese přístup k mnoha důvěrných informacím o klientovi nebo zaměstnavateli, které nejsou známy široké veřejnosti. Zveřejněním těchto informací nebo jejich neoprávněné využití může způsobit značnou škodu jak klientovi tak i zaměstnavateli.

3.6. Nezávislost auditora

Základním předpokladem objektivit auditora a věrohodnosti jeho výroku ze strany ostatních osob je jeho nezávislost na klientovi. Zároveň nesmí být auditor ovlivňován jinými osobami včetně státních orgánů. Pokud je auditor v závislém vztahu ke klientovi, může být jeho objektivita zpochybněna. Pokud by byla nezávislost auditora na klientovi ohrožena, je povinností auditora poskytnutí služeb odmítnout.

Pro zajištění objektivit musí být auditor zcela nezávislý na klientovi. K ohrožení nezávislosti auditora může dojít zejména v následujících situacích:

- a) finanční zainteresovanost** - přímá finanční závislost na klientovi, pohledávky vůči klientovi, přijetí půjčky od klienta, vliv ve společnosti klienta, ručení klientovi.
- b) zastávání řídicí funkce ve společnosti klienta v období poskytování služeb nebo v období bezprostředně předcházejícím** – jedná se o funkce likvidátora nebo správce konkursní podstaty. V takových situacích není možné vystupovat zároveň jako auditor dané společnosti. Auditor by v těchto případech neměl převzít zakázku, která se vztahuje k období kratšímu než dva roky od posledního působení ve funkci.
- c) zájem auditora na poskytování jiných odborných služeb** - pro klienta je výhodné, pokud mu auditor může poskytnout i další služby v rámci omezení daných zákonem a etikou profese. Další budoucí spolupráce s klientem nesmí být vázána na výsledky auditu a neměla by překročit rámec poradenství.
- d) osobní a příbuzenské vztahy mezi auditorem (členy jeho rodiny) a členy orgánů klienta** - blízké osobní vztahy s klientem nejsou na překážku provádění auditu pouze za předpokladu zachování rozumného odstupu.
- e) vysoký podíl příjmů od jednoho klienta v poměru k celkovým příjmům** – může způsobit finanční závislost na klientovi, což může vést k omezení nezávislosti. Vysokým podílem se rozumí podíl nad 25 % z celkových příjmů auditora od jednoho klienta nebo klientů ve skupině.
- f) podmíněnost výše odměny za služby výsledkem provedených služeb** - je nepřijatelné vázat poskytnutí odměny nebo výši odměny na výsledek provedených služeb (znění výroku auditora). Odměna za provedení služeb by měla být stanovena ve smlouvě pevnou částkou nebo ve vztahu k odpracované době.

g) přijetí zboží nebo služby od klienta bezplatně nebo za nápadně nízkou cenu – může ohrozit nezávislost auditora

h) vlastnictví kapitálu - vlastní jmění auditorů by mělo být v co nejvyšší míře vlastnictvím auditorů. To se přiměřeně vztahuje i na hlasovací práva v řídicích orgánech právnické osoby. Podíl cizích osob je vhodný pouze v případě, že se jedná o osoby s podobným předmětem podnikání. Přitom však musí být zajištěna nezávislost při výkonu auditorské činnosti.

i) zastávání funkce statutárního orgánu v podnikatelském subjektu jiného zaměření než auditorské činnosti. Výjimkou je správa vlastního majetku a dále vyjmenované případy: likvidátora, nuceného správce a správce konkurzní podstaty, kde bude do této zvláštní funkce statutárního orgánu ustanoven podle rozhodnutí příslušné obchodní společnosti nebo soudem.

3.7. Omezení v dalších činnostech auditora

Hlavním předmětem podnikání auditora by měla být auditorská činnost v souladu s národními právními předpisy a auditorskými směrnicemi. Další podnikatelská činnost v souladu s etikou profese (vedení účetnictví, poradenství, pedagogická a publikační činnost) by měly být pouze doplňkem hlavní činnosti.

3.8. Způsoby propagace a získání klientů

Veřejnost by měla být seznámena s celým okruhem služeb poskytovaných auditorem a i s osobou auditora. Propagace osoby a služeb auditora může být prováděna pouze objektivním způsobem a pravdivě. Zároveň je nutné respektovat společenské postavení auditorské profese.

3.9. Vztahy k ostatním auditorům

Auditor je povinen zachovávat profesní etiku ve vztahu k ostatním auditorům. Je nepřípustné jakýmkoliv způsobem zpochybňovat nebo hodnotit výsledky práce jiného auditora.

3.10. Odměna za práci auditora

Odměna za poskytování odborných služeb se stanoví dohodou mezi auditorem a klientem. Je nepřipustné stanovit cenu jako podíl na výsledcích činnosti klienta nebo její výši odvodit ze znění výroku auditora.

Odměny za služby by měly být skutečným odrazem vykonaných služeb a měly by brát v úvahu: znalosti a vědomosti potřebné pro výkon profese, stupeň praktických zkušeností osob provádějících služby, čas potřebný k vykonání služby, odpovědnost za provedené služby, náhrady výdajů souvisejících s poskytnutím služby.

Odměny za služby by měly být stanoveny na základě hodinových nebo denních sazeb podle času vynaloženého na provedení služby. V těchto sazbách by měl být zohledněn základní předpoklad dobré organizace, kontroly a řízení provádění služeb. Stanovení sazeb je však vnitřní záležitostí každého auditora.

V některých případech je vhodné, někdy i nezbytné, aby auditor vyžadoval zaplacení zálohy. Výše zálohy je odvozena z předpokládané celkové ceny za služby.

4. Auditorské postupy

Pod pojmem auditorské postupy je možno rozumět takovou činností auditora, na základě které je auditor schopen ověřit účetní závěrku a výroční zprávu auditované účetní jednotky.

4.1. Činnosti před uzavřením smlouvy

4.1.1. Posouzení rizika zakázky

Auditor posuzuje riziko zakázky proto, aby rozhodl zda bude zakázka přijata a aby vypracoval plán auditu.

Auditor vyhodnocuje riziko na základě informací, které získal od předchozího auditora, vedoucích pracovníků, členů představenstva nebo dozorčí rady. Může také využít svých znalostí, získaných z jiných zdrojů (odborný tisk atd.).

4.1.2. Stanovení podmínek zakázky

Obsahem uzavřené dohody by mělo být vyjasnění potřeb klienta, jeho očekávání a služby, které budou auditorem poskytnuty.

4.2. Činnosti související s poznáním klienta

4.2.1. Porozumění činnosti

Činnost klienta ovlivňují vnitřní a vnější faktory

➤ **Vnitřní faktory**

Struktura vlastnictví společnosti, činnost klienta, finanční struktura, zaměstnanci, účetní postupy.

➤ **Vnější faktory**

Otázky týkající se odvětví, podnikatelské prostředí, zákony a vyhlášky.

4.2.2. Porozumění kontrolnímu prostředí

Auditor musí zjistit styl řízení účetní jednotky, zájem či nezájem účetní jednotky o provozování spolehlivého účetního a informačního systému a porozumět jednotlivým vnitřním kontrolním systémům.

4.2.3. Porozumění účetnímu systému

Výhodou pro auditora je pokud zná software používaný klientem. Výsledkem je lepší orientace v systému a v účetních sestavách.

4.3. Vytvoření plánu auditu

4.3.1. Vypracování plánu auditu

Při vypracovávání plánu auditu by měl auditor uvážit tyto okolnosti:

- obsah zadání účetní jednotky a odpovědnost plynoucí ze zákona č. 524/2000 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky a dalších předpisů a standardů,
- charakter a časové rozvržení zpráv a další komunikace s účetní jednotkou, která se předpokládá v průběhu auditu,
- účetní postupy účetní jednotky a jejich případné změny,
- vliv nových účetních předpisů a auditorských směrnic na audit,
- okolnosti, které vyžadují zvláštní pozornost, jako například možnost závažného omylu nebo podvodu nebo vliv osob se zvláštním vztahem k účetní jednotce,
- charakter a rozsah důkazních informací, které má auditor obdržet.

4.3.2. Metody získávání důkazních informací

Auditor získává informace při ověření spolehlivosti a provádění testů věcné správnosti jednou nebo několika z následujících metod:

a) prohlídka a prověrka - prověrka spočívá v ověření zápisů a dokladů a prohlídka (např. ve formě fyzické inventury) v ověření hmotných aktiv. Prověrka zápisů a dokladů poskytuje informace s různým stupněm spolehlivosti v závislosti na jejich povaze a zdroji a v závislosti na účinnosti vnitřního kontrolního systému při jejich zpracování.

Prohlídka (fyzická inventura) hmotných aktiv poskytuje spolehlivou informaci o jejich existenci, nikoliv však již spolehlivou informaci o jejich vlastnictví nebo ocenění

Existují tři hlavní kategorie písemných informací auditora s různým stupněm spolehlivosti:

- doklady vyhotovené a držené třetí stranou,
- doklady vyhotovené třetí stranou a držené účetní jednotkou,
- doklady vyhotovené a držené účetní jednotkou.

b) pozorování - spočívá ve sledování procesu nebo postupů prováděných jinými osobami. Například auditor může pozorovat fyzickou inventuru zásob prováděnou zaměstnanci účetní jednotky nebo průběh vnitřních kontrolních postupů, které nezanechávají písemné podklady pro audit. Pozorování poskytuje spolehlivé informace o průběhu procesu a postupech v době pozorování, nikoliv však o celém období.

c) dotazování a potvrzování - dotazování spočívá v hledání vhodných informací u osob uvnitř účetní jednotky nebo mimo ní. Dotazování se může pohybovat od písemných dotazů adresovaných třetí straně až po neformální ústní otázky položené pracovníkům účetní jednotky. Odpovědi na dotazy mohou auditorovi poskytnout buď nové informace nebo mu mohou potvrdit získané poznatky.

Časové rozložení těchto postupů je částečně závislé na časovém období, v němž jsou hledané informace dostupné.

4.3.3. Stanovení plánovací hladiny významnosti

Zásada významnosti se odvozuje od velikosti nebo povahy nesprávnosti informace (včetně jejího neuvedení), která jednotlivě nebo kumulovaně a s ohledem na další okolnosti vytváří předpoklad, že rozhodnutí přiměřeně informované osoby spoléhající se na tuto informaci bude touto nesprávností ovlivněno.

Auditor plánuje a provádí audit s očekáváním, že odhalí nesprávnost, která je jednotlivě nebo v kumulaci významná ve vztahu k ověřované účetní závěrce. Určení významnosti spočívá na auditorově odborném posouzení. Vychází přitom zpravidla z položek výkazu zisku a ztrát a z výše účetních informací z tržeb za zboží, vlastní výrobky a služby nebo z výše hospodářského výsledku účetní jednotky. Ačkoliv auditorské práce jsou obvykle plánovány tak, aby se odhalilo co nejvíce významných nesprávností, auditor také bere v

úvahu jak množství, tak povahu nalezených nesprávností. Auditor dále zvažuje významnost nesprávnosti jak z hlediska celého auditu, tak na úrovni jednotlivých zůstatků na účtech a položek v účetní závěrce. Významnost může být také ovlivněna dalšími faktory jako právními a jinými předpisy, zůstatky na jednotlivých účtech a vztahy mezi nimi. Tyto úvahy mohou vést k různému pojetí významnosti v závislosti na předmětu auditu.

Auditor prověřuje jak velikost, tak povahu nalezených nesprávností. Povaha nesprávností může naznačit existenci i dalších problémů. Auditor by měl věnovat pozornost i relativně malým nesprávnostem, které mohou mít významný vliv na účetní informace. Stanovení přiměřené hladiny významnosti patří mezi nejobtížnější fáze přípravy auditu. Neúměrně vysoko stanovená hladina významnosti může zakrýt existující, popř. vznikající problémy. Příliš nízko stanovená hladina významnosti pak 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.

Jednou z metod stanovení přiměřené základny je identifikace kritického komponentu účetní závěrky. Kritický komponent je takový údaj v účetní závěrce, u kterého se auditor domnívá, že se na něj přiměřeně informovaná osoba spoléhající na účetní závěrku pravděpodobně zaměří. Auditor by měl zpravidla stanovit hladinu významnosti pomocí jednoho z následujících doporučení:

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

4.3.4. Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků

Při identifikování rizik by měl auditor zvážit, jaké významné nesprávnosti - potenciaální chyby se mohou vyskytnout:

a) potenciální chyby spojené se zpracováním a zaúčtováním operací:

- úplnost – operace nejsou zaúčtovány,
- platnost – zaúčtované operace nejsou platné,
- zaúčtování – operace jsou zaúčtovány chybně,
- zaúčtování do správného období.

b) potenciální chyby spojené s účetní závěrkou:

- ocenění – majetek nebo závazky jsou nesprávně oceněny,
- prezentace – účetní zůstatky jsou prezentovány zavádějícím způsobem.

Každá tato potenciální chyba (mimo chyby související s prezentací) díky podstatě podvojného účetnictví ovlivní nejméně dva účty.

Auditor by měl odděleně posoudit každý významný účet, určit skupiny operací významného charakteru, které jsou na tomto účtu zaúčtovány a hledat faktory, které zvyšují riziko nesprávnosti.

Při posuzování rizika je obvykle vhodné vzít v úvahu, že:

- minulé nesprávnosti jsou výrazným indikátorem existujících a budoucích nesprávností,
- výskyt nesprávnosti je vyšší, je-li účetní systém nespolehlivý nebo je-li kontrolní systém nedostatečný,
- významné nesprávnosti zřídka vznikají u operací, které jsou zpracovávány systematicky, nesprávnosti se nejčastěji vyskytují v souvislosti s operacemi neobvyklými a operacemi spjatými se zúčtováním účetních odhadů,
- výskyt nesprávností je vyšší u operací zaúčtovaných, resp. nezaúčtovaných na konci nebo blízko konce účetního období.

Rizika spojená s nystematicky zpracovávanými účetními operacemi

- operace, které nevznikají za normálního chodu podniku – jedná se o operace málo četné, ale relativně velké z hlediska hodnoty a tedy mají často významný vliv na účetní závěrku. Mají tendenci být nesprávné, protože jsou zpracovávány jen výjimečně, často pracovníky, kteří nerozumí jejich podstatě.
- operace při účtování významných úprav – musí vyžadovat zvláštní pozornost, protože ačkoliv jsou prováděny za účelem opravit nesprávnost, mohou samy být:
 - nesprávné,
 - navrženy tak, že zkreslují finanční výsledky nebo pozice uvedené ve výkazech,
 - navrženy tak, aby zakryly podvod.

Jsou-li úpravy prováděny s cílem opravit nepřesnosti, mohou naznačovat, že účetní systém není spolehlivý a že existuje významné riziko dalších nepřesností.

- operace při účtování účetních odhadů - účetní odhad znamená přibližné určení výše určité položky v případě, kdy nejsou k dispozici prostředky k přesnému stanovení. Jako příklad lze uvést: opravné položky k zásobám a pohledávkám s cílem určit jejich odhadovanou realizovanou hodnotu, odpisování investičního majetku po dobu jeho odhadované životnosti, dohadné položky, odložená daň, rezerva na ztráty ze soudních sporů, ztráty u smluv na realizaci stavebních prací, rezervy na plnění reklamačních nároků, rezervy na úrok z prodlení, rezervy na očekávané ztráty.

Za provádění účetních odhadů v účetní závěrce odpovídá vedení účetní jednotky. Odhady se často provádějí tehdy, chybí-li jistota o následcích skutečnosti, které již nastaly nebo by mohly nastat a které vyžadují uplatnění úsudku. Důsledkem toho je větší riziko vzniku významných nesprávností. Navíc tyto operaci nejsou účtovány často a rutinně. Jsou také náchylné k manipulaci ze strany účetní jednotky.

- rizika spojená s operacemi se zvláštním charakterem:
 - operace do kterých je nezvyklým způsobem zapojeno vedení, nebo operace, které vedení přináší nějaký zvláštní užitek,
 - operace s osobami se zvláštním vztahem, které jsou neobvyklé svou velikostí nebo podstatou,
 - operace, jejichž charakteristika vyvolává pochybnosti o možných nelegálních platbách.

4.3.5. Vnitřní kontrolní systém

1. Předběžné zkoumání

Dříve než auditor věnuje svůj čas a úsilí dokumentaci vnitřního kontrolního systému, prozkoumá auditované pracovní materiály z předchozího roku a klientovu postupovou příručku. Dotazuje se managementu a pozoruje zaměstnance klienta, aby získal všeobecné poznatky o kontrolním prostředí a postupech u hospodářských operací účetním systémem. Na základě svého poznání kontrolního prostředí organizace, se auditor u každého transakčního cyklu rozhoduje o tom, zda bude dále hodnotit vnitřní kontrolní systém.

2. Plánování testů spolehlivosti vnitřních kontrol

Vnitřní kontrolní systém je definován jako struktura metod a postupů klienta, které zajišťují efektivní a trvalé fungování kontrol. Správně fungující vnitřní kontrolní systém by měl zabraňovat nesprávnostem a případně zpronevěrám.

Při klasifikaci jednotlivých kontrolních postupů se nejčastěji uvádějí:

- odsouhlasení a porovnání aktiv s příslušnými záznamy,
 - autorizace a schvalování při vzniku operací,
 - posouzení výstupů u počítačových i manuálních systémů,
 - posouzení operací a změn v počítačových i manuálních souborech.
- a) **Pozorování** prováděných kontrol, to však neposkytuje dostatečný důkaz o účinném provádění kontrol v průběhu celého roku. Navíc pozorované osoby plní své úkoly mnohem pečlivěji než obvykle. Proto auditor obvykle provádí doplňující testy.
- b) **Ověřování** - nezávislymi třetími stranami. Auditor si může nechat např. potvrdit zůstatky pohledávek i závazků, potvrdit zůstatky bankovních účtů.
- c) **Početni zkoušky účetních údajů** – auditor může provést kontrolu vypočtených hodnot přepočítáním.
- d) **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. Smyslem tohoto sledování je ověřování dokumentace, která byla provedena prostřednictvím popisu, dotazníku nebo postupového diagramu.
- e) **Postupový diagram** - dokáže zhuštěně zachytit složitost systému a umožní auditorovi zaměřit se zřetelně na klíčová kontrolní místa systému. Vyžaduje promyšlenou přípravu. Je zbytečný tam, kde je systém rutinní.
- f) **Srovnání** vybraných položek s obdobnými položkami za minulé účetní období a tak zjistit trendy. Nebo je můžeme porovnat s jinými položkami v současném období a vytvořit tímto způsobem vztahy, které o něčem informují.
- g) **Dotazování** - auditor tím zpravidla získá významný počet písemných a ústních informací od zaměstnanců klienta. Tyto odpovědi mohou být poměrně informativní, ale

méně spolehlivé než informace získané z externích zdrojů a měly by být používány ve spojení s dalšími postupy.

- h) **Monitorovací aktivity** – s cílem ujistit se, že kontrolní postupy jsou neustále efektivní. V případě, že tak vedení společnosti nečiní, vystavuje se nebezpečí, že odpovědné osoby nebudou kontrolní postupy řádně provádět.
- i) **Kontrolní testy (testy spolehlivosti)** zjišťují, jak se využívá vnitřního kontrolního systému a kontrolních metod, zkoumají shodné využití daných postupů v auditovaném období a kdo tyto práce provádí. Pomáhají určit pravděpodobnosti, 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 kontrolní testy neopravňují auditora ke kladnému názoru na jejich spolehlivost, nebude provádět auditor další kontrolní testy a nebude pokračovat v posuzování vnitřního kontrolního systému. Ocení kontrolní riziko na maximální úrovni a plánuje detailní testy věcné správnosti.

Stanovení příliš vysokého kontrolního rizika má za následek neohospodárnost - auditor usoudí, že kontrola je neúčinná a že kontrolní riziko je tudíž příliš vysoké. Obvykle pak stanoví nižší přijatelné zjišťovací riziko a rozšíří rozsah testů věcné správnosti, aby kompenzoval tento kontrolní nedostatek.

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.

3. Plán provedení testů spolehlivosti

- a) **testy provádění dohledu** – u těchto testů auditor určuje, jak vedoucí pracovník zjišťuje, že kontrolní činnosti pracují účinně a nepřetržitě.

Auditor se může zabývat:

- výkazy, zprávami a dalšími informacemi, které používá vedoucí pracovník při dohledu nad kontrolními postupy,
- kontrolními a revizními činnostmi prováděnými vedoucím pracovníkem,
- skutečností, zda se vyskytly chyby nebo podvody a jak k nim došlo,
- postupy, které následují při podezření týkajícího se výskytu chyby nebo podvodu,
- skutečnosti, zda se během uvažovaného období vyskytly změny v kontrolních postupech nebo způsobu dohledu včetně změn zaměstnanců, kteří je prováděli.

Vzhledem k tomu, že odhalení chyb často poskytuje závažné důkazy o účinnosti kontrolního postupu, měl by auditor určit podstatu, frekvenci a velikost těchto chyb.

b) testy kontrolních postupů – auditor klade důraz na způsob provádění kontrolních postupů a jejich účinnost.

Auditor se může zabývat:

- záznamy používanými k provádění kontrolní činnosti,
- zda jsou chyby zjištěny a jakým způsobem jsou odstraněny,
- zda nastaly změny v kontrolním postupu, nebo jak často a kdy jsou tyto postupy prováděny,
- jak je prováděn dohled nad prováděním kontrolní činnosti.

Při diskusích může auditor také prověřit záznamy použité k provádění kontroly, protože pracovník tak může předvést, jak provádí kontrolní postup. Toto předvedení auditor hodnotí se zřetelem na to, jak použití daných záznamů přispívá k účinnosti postupu.

4. Zhodnocení výsledků testů spolehlivosti

Jestliže auditor testuje vnitřní kontroly, které snižují přirozené riziko a usoudí, že jsou účinné, měl by provést základní stupeň testů věcné správnosti. Jestliže při testování těchto kontrol zjistí, že nejsou účinné, neměl by se na tuto kontrolu spoléhat a provést zaměřené testy věcné správnosti.

5. Dokumentace auditora

Dokumentace by měla zahrnovat kontroly, na které se auditor plánuje spolehnout a které je rozhodnut testovat. U jednotlivých kontrol popíše způsob provedených testů, jejich výsledky a své závěry o spolehlivosti každé kontroly, kterou testoval. Součástí auditorovy dokumentace by měly být i vnitřní směrnice klienta.

4.3.6. Posouzení auditorského rizika

Auditorské riziko spočívá v tom, že auditor může vydat neodpovídající výrok o účetní závěrce. Čím větší jistotu chce auditor mít při vydání výroku, tím nižší bude riziko, které je ochoten přijmout (např. chce-li mít auditor 98% jistotu, pak auditorské riziko činí 2%).

Auditor formuluje výrok na účetní závěrku jako celek na základě důkazních informací, které získal provedením kontroly jednotlivých účetních zůstatků a operací. Cílem je omezit auditorské riziko tak, aby v závěru auditu při formulaci výroku na účetní závěrku bylo auditorské riziko jako celek na dostatečně nízké úrovni.

Existují tři druhy auditorského rizika:

➤ Přírozené riziko

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

Některé účty mohou obsahovat vyšší přírozené riziko než ostatní (např. hotovost je náchylnější k nesprávnosti způsobené zpronevěrou, než investiční majetek).

➤ Kontrolní riziko

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

Stejně jako v případě přírozeného rizika, ani skutečná úroveň kontrolního rizika nemůže být změněna auditorem. Auditor však může změnit stanovenou míru kontrolního rizika, a to: postupy použitými při seznamování se se strukturou vnitřního kontrolního systému a postupy použitými při provádění testů spolehlivosti kontrolních systémů.

➤ **Zjišťovací riziko**

Zjišťovací riziko představuje riziko, že při auditorských postupech nedojde k odhalení významné nesprávnosti v zůstatku účtu či účetní operaci. Úroveň zjišťovacího rizika se vztahuje přímo k použitým auditorským postupům. Na rozdíl od přirozeného a kontrolního rizika, toto riziko může auditor vhodnou volbou auditorských postupů sám ovlivnit. Sám si naplánuje, kolik procent nesprávností po provedení auditu připouští. Proto musí provést audit tak, aby celkové auditorské riziko odpovídalo určenému procentu nesprávností, které auditor toleruje po provedení auditu. Toto auditorské riziko může ovlivnit jenom zjišťovacím rizikem, protože přirozené a kontrolní riziko je dané.

4.4. Provedení auditu

4.4.1. Analytické testy věcné správnosti

Analytické testy věcné správnosti nejsou určeny pouze k odstranění chyb v evidenci finančních hospodářských operací, ale především k nalezení účtů, které mohou obsahovat závažné chyby. Všechny analytické testy správnosti obsahují srovnávání evidovaných částek nebo poměrových ukazatelů k očekávaným hodnotám.

Auditorovy předpoklady jsou odvozeny z možných vztahů a vycházejí z jeho znalostí podnikání.

Při stanovení předpokladů využívá auditor:

- finanční informace za porovnatelné předchozí období,
- předpokládané výsledky,
- vztahy mezi jednotlivými prvky finančních informací v daném období,
- informace, týkající se odvětví, ve kterém klient podniká,
- vztahy mezi finančními informacemi a důležitými nefinančními informacemi.

Dospěje-li auditor k závěru, že údaje dostupné pro stanovení očekávaných hodnot jsou přijatelně související a spolehlivé, povedou ke stanovení takového očekávání, které je dostatečně přesné v souvislosti s mezní hodnotou a výší částky, která je testována. Pak může předpokládat, že analytické testy věcné správnosti jsou pravděpodobně účinné. Auditor musí provést určité postupy. Jedná se o:

1. Stupeň segregace do podskupin - Jedním z faktorů, které ovlivňuje auditorovu schopnost získat přiměřenou míru ujištění pomocí analytických testů, je výše testované částky. Obecně platí, že čím vyšší částka je testovaná, tím složitější je stanovit dostatečně přesné očekávané hodnoty, které by poskytly přiměřené ujištění, že neexistují významné nesprávnosti.

2. Určení mezní hodnoty - **Mezní hodnota** reprezentuje maximální rozdíl mezi očekávanou hodnotou a zaúčtovanou částkou, který je možno tolerovat bez vysvětlení a je základním kritériem pro výběr rozdílů pro další šetření.

3. Požadovaná míra ujištění - Požadovaná míra ujištění získaná z analytických postupů je úsudkem, který závisí na auditorově přesvědčení, že očekávané hodnoty jsou dostatečně přesné. Obecně lze říci, že čím větší je požadovaná míra ujištění, tím nižší je mezní hodnota.

4. Identifikace významných rozdílů pro přezkoumání - Jakmile auditor stanovil očekávané hodnoty pro zaúčtované částky, měly by být srovnány se zaúčtovanými částkami a vypočítány rozdíly. Auditor se zajímá o rozdíly, které jsou větší než mezní hodnota (bráno v absolutní hodnotě), které mohou naznačovat existenci nesprávnosti.

5. Prověření rozdílů - U rozdíl (mezi očekávanými hodnotami a zaúčtovanými částkami), které přesahují mezní hodnotu, by měl auditor:

- identifikovat přijatelná vysvětlení daných rozdílů,
- určit jaká poměrná část daného rozdílu může být vysvětlena,
- získat prověřené důkazní informace pro daná vysvětlení.

6. Přijatelná vysvětlení - Obvykle souvisí s neobvyklými operacemi, událostmi, změnami v účetnictví nebo v podnikatelských aktivitách. Auditor může identifikovat přijatelná vysvětlení, využije-li:

- informace, které o dané záležitosti získal při provádění auditu jiných oblastí,
- jednání s pracovníky klienta,
- předběžné analytické postupy, provedené jako součást auditorova plánování.

Auditor určí poměrnou část rozdílu, pro kterou může získat vysvětlení a rozhodne, je-li část, kterou nemůže vysvětlit, dostatečně malá, aby mohl přijmout závěr, že neexistuje významná nesprávnost.

7. Vyhodnocení výsledků - Auditor by měl vyhodnotit výsledky analytických testů věcné správnosti, aby určil, dosáhl-li požadované míry ujištění týkající se testovaných účetních zůstatků a souvisejících potenciálních chyb.

- a) **známé nesprávnosti** – při provádění auditu může získat auditor přímé důkazní informace, že zde existuje nesprávnost. Identifikuje-li auditor takové nesprávnosti a může-li je kvantifikovat, označí je jako známé nesprávnosti a už ne jako nevysvětlené rozdíly.
- b) **pravděpodobné nesprávnosti** – jsou to nesprávnosti, které nemůže auditor dostatečně vysvětlit, nebo je není schopen prověřit, nebo kvantifikovat získaná vysvětlení. Tyto rozdíly naznačují, že pravděpodobně existuje nesprávnost v prováděné kontrole.

8. Dokumentace analytických testů věcné správnosti - Během procesu provádění analytických testů věcné správnosti by měl auditor dokumentovat:

Při plánování analytických testů věcné správnosti:

- testované účetní zůstatky a potenciální chyby,
- údaje použité pro stanovení očekávané hodnoty a stupeň segregace,
- vzájemné vztahy mezi testovanou částkou a údaji použitými při stanovení očekávané hodnoty,
- použité mezní hodnoty a oprávněnost jejich výše.

Při prověřování rozdílů:

- vysvětlení rozdílů přesahujících mezní hodnotu a jak tato vysvětlení byla kvantifikována a prověřena. Je-li prověření prováděno jednáními, zahrne auditor s kým vysvětlení projednal, jejich postavení a klíčové body projednávání.

Při posuzování auditorových zjištění:

- auditorův závěr, je-li třeba dále pověřovat nevysvětlené rozdíly,
- auditorův závěr týkající se míry ujištění, kterou lze získat pomocí analytických testů věcné správnosti,
- všechny známé a pravděpodobné nesprávnosti.

4.4.2. Detailní testy věcné správnosti

Rozsáhlé testy detailů jsou vhodnější než analytické testy v případě, kdy:

- kontrolní riziko je ohodnoceno maximem,
- počet transakcí není velký,
- analytické postupy odhalují nezvyklé nebo neočekávané výsledky – účet si vyžaduje zvláštní pozornost.

Typy testů detailních údajů:

- 1) **Test všech položek**
- 2) **Test vybraných položek**, 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.
- 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.

Sestavení vzorku

Při sestavení vzorku auditor zvažuje:

- cíle auditu, kterých má být dosaženo,
- celkový soubor - veškeré údaje, ze kterých auditor zamýšlí provést výběr,
- rizika a míru jistoty – míra auditorského rizika,
- přípustnou chybu – maximální chyba v rámci souboru,

- očekávanou chybu v souboru ,
- strukturování – proces rozdělování celku na podsoubory.

Výběr vzorků

Položky vzorku by měly být vybírány takovým způsobem, který by zaručoval, že vzorek bude reprezentativní v rámci daného souboru.

Existují tři obecně používané metody:

a) metoda náhodného výběru - touto metodou se zajistí, že každá položka souboru, případně podsouboru, má stejnou možnost být vybrána. Příkladem může být náhodný číselný klíč.

b) metoda systematického výběru představuje výběr položek pomocí konstantního intervalu mezi jednotlivými vybranými položkami, kdy první položka je vybrána náhodně. Interval bývá zpravidla určen určitým počtem položek (např. každá 20. položka) nebo peněžním součtem (např. každá položka, jejíž peněžní hodnota dosáhne úrovně Kč 10.000,- kumulované hodnoty počínaje hodnotu položky následující po poslední vybrané položce).

c) metoda namátkového výběru – nebo-li varianta náhodného výběru, za předpokladu, že auditor stanoví reprezentativní vzorek celého souboru, aniž by vědomě do tohoto souboru zahrnul, či z něho vyloučil specifické položky. Při použití této metody by se měl auditor vyvarovat subjektivního výběru, například snadno dostupných položek, protože tyto položky nemusí být reprezentativní.

Hodnocení výsledků dosažených pomocí vzorků

Po použití auditorských postupů, na vybraném vzorku by měl auditor rozebrat odhalené chyby, přenést význam chyb nalezených ve vzorku na celý soubor a vyvážit výběrové riziko.

4.5. Závěr a vydání zprávy

4.5.1. Posouzení následných událostí

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

Z hlediska času můžeme následné události rozdělit:

- **po datu vydání výroku auditora** – auditor musí posoudit, zda následné události byly identifikovány jako významné, správně zaúčtovány nebo popsány v příloze. Pokud ne, musí posoudit, zda není nutné upravit výrok auditora.
- **po datu vydání výroku auditora, ale před předložením účetní závěrky valné hromadě** – vedení společnosti je povinné o těchto skutečnostech informovat auditora. Pokud tyto skutečnosti mají významný vliv na účetní závěrku, posoudí, zda účetní závěrka vyžaduje úpravy a vyhotoví nový výrok. Pokud vedení odmítne úpravu účetní závěrky, musí auditor tuto skutečnost projednat s právním poradcem a změnit výrok na výrok typu “ odmítnutí výroku“.
- **poté co byla účetní závěrka předložena valné hromadě** – v tomto případě již auditor není povinen získávat další informace. V případě, že přesto nějaké skutečnosti zjistí, měl by tuto skutečnost projednat s vedením společnosti.

4.5.2. Získání prohlášení vedení společnosti

Písemným potvrzením vedení společnosti 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 svou odpovědnost,
- kopie účetní závěrky podepsaná vedením účetní společnosti – tato forma se používá nejčastěji.

4.5.3. Závěr auditu a zpráva auditora

Po provedení auditu vyhotoví auditor zprávu auditora ve které uvede:

- úvod – identifikace společnosti,
- popis rozsahu provedeného auditu – deklarace auditorských směrnic, standardů, se kterými je audit proveden,
- výrok auditora ve kterém vyjádří názor, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví a finanční situaci účetní jednotky.

a) výrok bez výhrad

Pokud účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz o majetku a závazcích účetní jednotky a pokud všechny skutečnosti byly odpovídajícím způsobem popsány v příloze účetní závěrky.

b) výrok s výhradou

Auditor vydá tento výrok, pokud došlo k omezení rozsahu auditu nebo existují pochybnosti o správnosti či vhodnosti použitých účetních metod, o přiměřenosti vykázaných údajů v účetní závěrce nebo o přiměřenosti údajů popsaných ve výroční zprávě, avšak nejsou dány důvody pro odmítnutí výroku nebo záporný výrok.

c) odmítnutí výroku

Došlo zásadním způsobem k omezení rozsahu auditu a auditor není schopen vydat výrok, protože není schopen získat nezbytné informace pro svůj názor na věrné a pravdivé zobrazení skutečností v účetní závěrce.

c) záporný výrok

Použije auditor v případě, že existují pochybnosti o správnosti a vhodnosti použitých účetních metod nebo o přiměřenosti údajů vykázaných v účetní závěrce nebo o přiměřenosti údajů popsaných ve výroční zprávě zásadního charakteru.

5. Audit účetní závěrky a výroční zprávy

Konečnou fází auditu je audit účetní závěrky a výroční zprávy. Nejdříve si auditor určí kontrolní riziko a na základě tohoto rizika, riziko zjišťovací. Na základě zjišťovacího rizika pak provede audit. Pomocí testů věcné správnosti musí vyhodnotit, zda údaje vykázané v účetních výkazech věrně zobrazují majetek podniku a zdroje jeho financování. U jednotlivých položek účetních výkazů zjišťuje, zda nedošlo k nadhodnocení či podhodnocení. Test provede přímo na vykazovaném zůstatku, nebo nepřímo prostřednictvím jiných účtů. Dále posuzuje majetek z hlediska existence, vlastnictví, správného zaúčtování a ocenění.

Účetní závěrka se skládá z rozvahy, výkazu zisků a ztrát a přílohy. Součástí přílohy je výkaz cash flow. Forma jednotlivých výkazů je předepsána. Používají se buď předtištěné formuláře, vydané ministerstvem financí, nebo výkazy vytištěné z počítače, u kterých však musí být dodržena forma stejná jako u předtištěných formulářů. Forma přílohy není předepsaná, účetní jednotka si ji volí sama, tak aby co nejlépe a srozumitelně vyjadřovala předepsaný obsah.

5.1. Audit rozvahy

Jednotlivé rozvahové položky navazují na zůstatky rozvahových účtů hlavní knihy ke dni sestavení rozvahy. **U každé položky musí auditor:**

- posoudit riziko, které ohrožuje pravdivé a věrné zobrazení majetku,
- provést testy věcné správnosti se zaměřením na nadhodnocení či podhodnocení údajů,
- ověřit existenci, vlastnictví, správnost zaúčtování a ocenění majetku,
- prověřit jednotlivá specifika majetku.

5.1.1. Hmotný a nehmotný dlouhodobý majetek

Chyba týkající se této části majetku, může výrazně zkreslit konečný zůstatek. Jedná se o operace, které jsou sice málo početné, ale ve většině případech představují vysoké finanční částky.

Cílem auditu je ověřit si existenci, vlastnictví, správnost zaúčtování do správného účetního období, správnost ocenění, klasifikace majetku a odpovídající uvedení v příloze k účetní závěrce.

Dlouhodobý majetek představuje aktiva účetní jednotky, proto se auditor musí zaměřit především na nesprávnosti, které vedou k nadhodnocení majetku. Podhodnocení majetku se zjistí nepřímo prostřednictvím jiných účtů, např. závazků.

Může dojít k těmto chybám:

- pořízení bylo zaúčtováno, ale neuskutečnilo se,
- majetek byl prodán, zlikvidován, ale nebylo to zaúčtováno,
- odpisy nebyly zaúčtovány,
- bylo zaúčtováno v nesprávné výši,
- bylo zaúčtováno do nesprávného účetního období,
- špatné ocenění.

Testy věcné správnosti

Auditor by měl posoudit správnost klasifikace pro účetní a daňové účely, uvést pořizovací cenu, oprávky a zůstatkovou cenu na začátku a na konci účetního období, vyčíslit přírůstky a úbytky za účetní období a posoudit správnost ocenění, tj. způsob odpisování, tvorba opravných položek.

Majetek, který nelze fyzicky zkontrolovat ověřuje auditor pomocí dokumentace potvrzující vlastnické právo (smlouvy, faktury, korespondence atd.). U hmotného majetku by se měl zúčastnit inventury. Pokud to není možné, vybere si významné položky, nechá si je ukázat a osobně je prověří.

➤ Správné vykázání v rozvaze

Auditor musí zjistit, zda významné třídy hmotného investičního majetku jsou odděleně klasifikovány a správně uvedeny. Zvláštní pozornost musí věnovat oceňovacím rozdílům z přecenění majetku, opravným položkám, zastavenému HIM, významným smlouvám o nákupu nebo jiným podmíněným závazkům.

5.1.2. Dlouhodobý finanční majetek a krátkodobý finanční majetek

Dlouhodobý finanční majetek zahrnuje akcie, kapitálové účasti, dluhopisy, dlouhodobé vklady, půjčky atd., které hodlá klient mít v držení po dobu delší než 1 rok.

Krátkodobý finanční majetek představuje majetek, který klient hodlá držet po dobu kratší než 1 rok. **U účtování finančního majetku může dojít k těmto chybám:**

- nákupy byly zaúčtovány, ale majetek nebyl přijat,
- finanční majetek byl prodán, ale nebyl zaúčtován,
- majetek byl zaúčtován v nesprávné výši,
- došlo k zaúčtování do nesprávného období,
- majetek byl nesprávně oceněn,
- majetek byl nesprávně zaúčtován.

Testy věcné správnosti

Protože se jedná o poměrně malý počet položek v tomto majetku, je vhodné provést testy v celém jeho rozsahu. Auditor by si měl připravit rozpis jednotlivého majetku, který by měl obsahovat: počáteční zůstatky, pohyby, výnosy z prodeje a náklady na prodej, tržní cenu na konci období, opravné položky. **Auditor provádí kontrolu:**

- konečných zůstatků – kontrola výpisu ze Střediska cenných papírů, fyzická kontrola, ověřovací dopisy třetím stranám,
- zaúčtování – správnost zaúčtování, ve správné výši, zaúčtování úroků do výnosů,
- správnosti ocenění – oceňuje se cenou pořízení, prověření postupů ke stanovení opravných položek, především pokud došlo k přechodnému nebo trvalému snížení hodnoty finančního majetku,
- výnosů z finančního majetku – pomocí analytických testů věcné správnosti. Auditor si vybere vzorek, stanoví si částku, která by na základě příslušných dokladů měla být získána a tuto hodnotu porovná s hodnotou zaúčtovanou. Případné rozdíly nad stanovenou mezní hodnotou musí prošetřit.
- prezentace v rozvaze – všechny cenné papíry musí být uvedeny v příloze k účetní závěrce.

5.1.3. Zásoby

V této skupině testuje auditor: materiál, nedokončenou výrobu, polotovary, výrobky, zvířata, zboží a poskytnuté zálohy na zásoby.

Oblast zásob je poměrně složitá, proto ji musí auditor věnovat velkou pozornost. Zaměřuje se především nesprávnosti, jejíž důsledkem je nadhodnocení či podhodnocení. Zásoby mohou být testovány také nepřímo a to prostřednictvím závazků. Zásoby ovlivňují nejen rozvahu, ale také výkaz zisků a ztrát (náklady na prodané zboží).

Může dojít k těmto chybám:

- nákup zásob byl zaúčtován, ale zásoby nebyly přijaty,
- zásoby byly reklamovány, vráceny, ale dobropis nebyl zaúčtován,
- výdej zásob nebyl zaúčtován,
- nákup, výdej, vrácení zásob byl zaúčtován v nesprávné výši,
- bylo zaúčtováno v nesprávném účetním období,
- zásoby byly špatně oceněny.

Testy věcné správnosti

➤ **Inventura**

Auditor se účastní inventury zásob s cílem ověřit existenci zásob, spolehlivost skladové evidence a její provázanost s účetnictvím. Dále zjišťuje zda jsou zásoby správně klasifikovány a uvedeny v účetní závěrce. Auditor musí prostudovat klientovy směrnice k provedení inventarizace a v případě, že klient žádné směrnice nevydal, projednat s vedením účetní jednotky inventurní postupy a **zjistit zda:**

- počítání zásob je prováděno přesně,
- stupeň dokončení nedokončené výroby bude vhodně odhadnut a popsán tak, aby bylo možné přesné ocenění,
- pohyby zásob během inventur jsou vhodně řízeny, aby se zabránilo opomenutí nebo dvojímu započítání a bylo dosaženo řádné zaúčtování do správného období,
- záznamy o provedených inventurách se zachovávají kompletní a nejsou doplňovány nebo pozměňovány po dokončení inventur.

V případě, že se auditor nezúčastní celé inventarizace a nebo není přesvědčen z různých důvodů o dobře provedené inventarizaci, může vybrat vzorek z inventurních soupisů (měl by zajistit, aby všechny významné položky zásob byly zahrnuty do vzorku pro kontrolní přepočítání) a provést kontrolu jinak:

- **ze záznamů do skutečnosti** – tj. vybrat vzorek z inventurních soupisů a zjistit skutečnost,
- **ze skutečnosti do záznamů** – vybrat vzorek ze skladovaných položek, přepočítat je a pak teprve odsouhlasit s inventurním soupisem.

Všechny zjištěné rozdíly musí být vyšetřeny, vysvětleny a zdokumentovány. Pokud je inventura provedena k jinému dni (v intervalu povoleném zákonem) než ke dni sestavení účetní závěrky, musí auditor zvolit odpovídající postupy, aby získal přiměřené ujištění o pohybech vzniklých mezi dnem provedení inventury a dnem účetní závěrky.

Musí se zaměřit na:

- posouzení spolehlivosti skladové evidence,
- odsouhlasení soupisů zásob na hlavní knihu jak ke dni inventarizace, tak ke dni účetní závěrky,
- provedení analýzy pohybů mezi dnem inventarizace a dnem účetní závěrky. Musí získat soupis pohybů, odsouhlasit celkové přírůstky a úbytky a porovnat pohyby ve skladové evidenci s pohyby v účetnictví.

➤ Správné zaúčtování

V průběhu inventury zaznamenává auditor doklady (příjemky, dodací listy, výdejky), na základě kterých **ověří správnost zaúčtování:**

- do správného účetního období,
- zásob na cestě a nevyfakturovaných dodávek, u zásob vlastní výroby zkontroluje úbytku nedokončené výroby na přírůstky hotových výrobků.

➤ **Správné ocenění**

Zásoby se oceňují :

- nakupované zásoby - v pořizovacích cenách,
- zásoby vlastní výroby - ve vlastních nákladech,

Účetní jednotka může používat různé způsoby ocenění spotřebovaných zásob. Auditor by měl posoudit **přiměřenost a vhodnost používaných metod.**

➤ **Vytváření opravných položek**

Pokud je to nutné, musí účetní jednotka vytvářet opravné položky k zásobám. Především pokud je prodejní cena, snižená o náklady spojené s prodejem, nižší než jejich pořizovací cena.

Jedná se především o:

- zastaralé zásoby a pomalu obrátkové zásoby,
- poškozené zásoby nebo zásoby se sníženou kvalitou,
- zásoby spojené s výrobou, která byla přerušena,
- nadměrné množství určitých zásob,

Auditor musí také prověřit a zhodnotit postupy používané klientem při identifikaci zásob, na které již byla vytvořena opravná položka a na způsob výpočtu a zaúčtování opravných položek.

➤ **Správná prezentace v rozvaze**

Auditor ověřuje, zda jsou zásoby správně prezentovány, odděleně klasifikovány v rozvaze a řádně uvedeny v příloze k účetní závěrce (ocenění v pořizovacích cenách, metody ocenění při úbytku zásob, metody výpočtu reprodukčních nákladů, položky zásob, jejichž tržní hodnota výrazně převyšuje jejich účetní hodnotu atd.).

5.1.4. Pohledávky z obchodního styku a ostatní pohledávky

Do pohledávek z obchodního styku se zahrnují pohledávky vzniklé prodejem zboží a služeb. Ostatní pohledávky představují další pohledávky za obchodními partnery (např. ostatní zálohy dodavatelům) a pohledávky k dalším subjektům (např. půjčky zaměstnancům, zálohy).

Testování účtů pohledávek je zaměřeno na odhalení nepřesností, které způsobují nadhodnocení:

- prodej zaúčtován, ale zboží nebo služba nebyla poskytnuta,
- zboží bylo vráceno, ale dobropis nebyl zaúčtován,
- pohyb zaúčtován v nesprávné výši,
- zaúčtování v nesprávném účetním období,
- přijatá hotovost , ale nezaúčtována,
- hotovost zaúčtována, ale v nesprávné částce.

Pohledávky můžeme testovat také nepřímou a to prostřednictvím účtů: peníze, tržby a zásoby.

Testy věcné správnosti

➤ Ověřovací dopisy

Pohledávky se zpravidla skládají z obrovského počtu položek, proto se testování provádí na vybraném vzorku, který by měl zahrnovat všechny významné položky. Auditor na tyto částky odesílá ověřovací dopisy, kterými se chce ujistit, že částka zaznamenaná v účetnictví jako nesplacená pohledávka, je skutečnou pohledávkou.

Ověřovací dopis by měl obsahovat:

- pokud je to možné, detailní rozpis pohledávek,
- zůstatek k určitému datu, který má být potvrzen,
- žádost o potvrzení tohoto zůstatku podpisem,

- poznámku, že tento zůstatek nemusí být již platný,
- v případě, že částka nesouhlasí, žádost o vysvětlení rozdílu,
- adresu auditora, kam má být odpověď zaslána.

Pokud pohledávky nebyly uhrazeny, ani potvrzeny ověřovacím dopisem musí auditor zkontrolovat zda k doručení zboží či služby došlo a další korespondenci s odběratelem.

➤ **Opravné položky**

Tvorba opravné položky k pohledávkám je z určitého hlediska daňově uznatelný náklad. Auditor kontroluje zda jsou opravné položky vytvářeny ve správné výši, podle zákona o dani z příjmu. Kontroluje také jejich odpis do daňově uznatelných nákladů. V případě, že se účetní jednotka neřídí zákony při vytváření opravných položek, musí ji auditor oznámit, že tyto opravné položky musí být účtovány jako daňově neuznatelné položky.

➤ **Postoupení pohledávek**

Ne všechny pohledávky vznikají v přímé souvislosti s podnikatelskou činností. Některé pohledávky může účetní jednotka nakoupit, jiné zase prodat. Jedná se zejména o obtížně vymahatelné pohledávky. Za určitých podmínek je odpis pohledávky daňově uznatelným nákladem, proto je nutné, aby odpis pohledávek, případně výnos z odepsaných pohledávek byl vždy vhodně analyticky rozčleněn.

➤ **Pohledávky v cizí měně**

Auditor musí ověřit zda:

- způsob účtování je správný,
- kursové zisky a ztráty jsou správně zaúčtovány,
- přepočty cizích měn na konci roku je podle platného kurzu,
- byla vytvořena rezerva na očekávanou kursovou ztrátu.

➤ **Správné vykázání pohledávek v rozvaze**

Nejčastější chybou při vykazování pohledávek v rozvaze je nesprávné vykázání krátkodobých pohledávek nesplacených ve lhůtě jako pohledávky dlouhodobé (dlouhodobé pohledávky = pohledávky se splatností delší než 1 rok). Auditor také kontroluje zda jsou pohledávky správně uvedeny a klasifikovány.

5.1.5. Peněžní prostředky

Do skupiny peněžních prostředků se zahrnují peníze v hotovosti a na bankovních účtech, peníze na cestě a ceniny.

Testování peněžních prostředků je zaměřeno na zjištění nesprávností, jejichž důsledkem je jejich **nadhodnocení či podhodnocení**:

- příjem a výdej peněz byl zaúčtován, ale peníze nebyly přijaty, vydány,
- příjem a výdej byl zaúčtován v nesprávné částce,
- příjem a výdej byl zaúčtován ve špatném účetním období

Testy věcné správnosti

Testování peněžních prostředků se provádí pomocí inventarizace, při které se provádí kontrola evidence pokladny a fyzická inventura konečného zůstatku.

➤ **Kontrola bankovního účtu**

Měly by být provedeny následující postupy:

- získání rozpisu bankovních účtů,
- testování správnosti součtů bankovních účtů a srovnání součtů s hlavní knihou,
- připravenost a následně odeslání ověřovacích dopisů,
- zhodnocení výsledků testů.

V případě, že banka potvrdí odlišný zůstatek, je nutné, aby si auditor nechal případné rozdíly vysvětlit od klienta.

➤ **Kontrola peněžní hotovosti a cenin**

Auditor musí prověřit, zda:

- byla provedena inventarizace v souladu se zákonem,
- byly provedené inventarizace patřičně zdokumentovány,
- všechny zjištěné rozdíly byly prověřeny a zaúčtovány,
- cizí měny byly správně přepočteny,
- souhlasí výše peněz na cestě.

➤ **Správné zaúčtování**

Auditor musí zdokumentovat pohyby na účtech a pohyby peněžních prostředků před a po konci účetního období se zaměřením na významné či neobvyklé změny. Pro tyto změny vyžaduje potřebné vysvětlení a zdokumentování.

➤ **Správné ocenění**

Auditor by měl zkontrolovat, zda zůstatek peněžních prostředků v cizí měně byl přepočten správným kurzem.

➤ **Správná prezentace v rozvaze**

Na základě provedených postupů musí auditor získat přiměřenou jistotu, že zůstatky peněžních prostředků v pokladně i na bankovních účtech a zůstatky cenin vykázané v rozvaze, případně doplňující informace uvedené v příloze, poskytují ve všech případech pravdivý a věrný obraz.

5.1.6. Přechodná aktiva

Do přechodných aktiv zařazujeme: náklady příštích období, příjmy příštích období, kursové rozdíly aktivní, dohadné položky aktivní.

Nákladem příštího období jsou výdaje, které vznikly v běžném účetním období, ale týkají se nákladů příštích období (např. nájem nebo pojistné placené předem).

Příjmy příštích období reprezentují částky účetní jednotkou nepřijaté ke dni účetní závěrky, které časově a věcně souvisejí s výnosy běžného účetního období.

U nákladů příštích období a u příjmů příštích období musí být známa přesná částka, účel a příslušné období.

Na účet **dohadné účty aktivní** se na konci účetního období účtují dohadné položky aktivní, které nelze vyúčtovat jako obvyklé pohledávky, většinou z důvodu, že není známa přesná částka.

Cílem auditu je odhalení nepřesností, které vznikly v důsledku toho, že:

- nákupy byly zaúčtovány, ale zásoby nebo služby nebyly obdrženy,
- při přijetí zásob nebo služeb nedošlo k odúčtování částky z účtu nákladů příštích období,
- částka výdajů a nákladů byla zaúčtována v nesprávné hodnotě,
- výnos byl zaúčtován, ale zásoby nebyly ještě dodány,
- hotovost byla přijata, ale ne zaúčtována,
- výnosy a hotovost byla zaúčtována v nesprávné hodnotě,
- došlo k zaúčtování do špatného účetního období.

Testy věcné správnosti

Před provedením testů věcné správnosti se musí auditor seznámit s postupy v účetnictví účetní jednotky. Musí posoudit, zda jsou v souladu s obecně platnými předpisy. Účetní jednotka by měla auditorovi předložit rozpis jednotlivých položek přechodných aktiv.

Auditor se zaměří na:

- porovnání rozpisu položek běžného účetního období a předchozího účetního období,
- zjištění, zda jsou všechny položky správně zahrnuty nebo vyloučeny,
- vysvětlení pro všechny neobvyklé položky nebo pro očekávané, ale nevyskytující se položky.

➤ **Náklady příštích období**

- auditor provede výběr významných položek a na základě příslušných dokladů je zkontroluje s platbami,
- musí se ujistit, že se jedná o výdaje běžného účetního období, ale nákladem příštího období,
- dále zkontroluje, zda došlo ke správnému rozpuštění nákladů zaúčtovaných na účtech nákladů příštích období,
- musí posoudit přiměřenost výše nákladů příštích období, tj. zda je pravděpodobné, že klient v blízké budoucnosti obdrží službu nebo zboží v hodnotě zachycené na tomto účtu.

➤ **Příjmy příštích období a dohadné účty aktivní**

- na základě potřebných dokladů se musí auditor ujistit, že zboží bylo prodáno a služba poskytnuta, ale zapláceno bude až v příštím účetním období,
- musí zkontrolovat celkovou správnost položek účtu příjmy příštích období a přiměřenost položek na dohadných účtech aktivních.

➤ **Kurzové rozdíly aktivní**

- auditor ověřuje zůstatek účtu kurzových rozdílů aktivních s částkami vypočítanými a auditovanými při kontrole přepočtu částek aktiv a pasiv v cizích měnách na konci účetního období,
- dále ověřuje, že se jedná o očekávanou ztrátu z pohybu kurzu, která bude realizována až v příštím období při platbě,
- při zaúčtování kurzových rozdílů aktivních se zkoumá, zda jsou správně oceněny ve výši očekávané ztráty z devizových pohledávek a závazků přepočtených kurzem ke konci účetního období.

➤ **Správné vykázání v rozvaze a v příloze**

Na základě provedených testů musí auditor získat přiměřenou jistotu, že zůstatky jednotlivých položek přechodných aktiv jsou správně vykázány v rozvaze a správně vysvětleny v příloze k účetní závěrce.

5.1.7. Vlastní kapitál

Do vlastního kapitálu patří: základní kapitál, kapitálové fondy, fondy tvořené ze zisku, nerozdělený hospodářský výsledek minulých let.

Testování vlastního kapitálu je zaměřeno na určení nesprávností, které vedou k jeho podhodnocení. Nadhodnocení můžeme testovat nepřímo, prostřednictvím jiných účtů, např. pomocí účtu pohledávky od akcionářů.

Auditor se snaží odhalit tyto nesprávnosti:

- peníze nebo jiná aktiva byly přijaty, ale nebyly zaúčtovány,
- provedené platby byly zaúčtovány, ale nebyly provedeny,
- došlo k zaúčtování v nesprávné výši,
- došlo k zaúčtování do špatného účetního období,
- nesprávné ocenění.

Testy věcné správnosti

➤ **Základní kapitál**

Auditor si musí vyžádat společenskou smlouvu, včetně všech jejích dodatků a poslední dostupný výpis z obchodního rejstříku.

Auditor by měl:

- získat přehled změn základního jmění během účetního období, překontrolovat součty a odsouhlasit konečný stav na hlavní knihu,

- prověřit zápisy z valných hromad a zdokumentovat skutečnosti týkající se základního jmění,
- získat výpis z obchodního rejstříku obsahující změny týkající se základního jmění a odsouhlasit ho na získaný přehled. V případě jakéhokoliv rozdílu musí získat vysvětlení.
- ověřit podmínky emise akcií a zkontrolovat s údaji v příloze k účetní závěrce,
- zkontrolovat, zda byly dodrženy všechny zákonem stanovené podmínky týkající se vlastních akcií,
- u zaměstnaneckých akcií zkontrolovat podmínky, za kterých jsou prodávány zaměstnancům a zpětně odkupovány,
- prověřit, zda došlo ke správnému zaúčtování.

➤ **Kapitálové fondy**

Do této skupiny patří: emisní ažio, ostatní kapitálové fondy a oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků

Jsou-li **ostatní kapitálové fondy** významné, měl by auditor:

- získat přehledy všech položek a zaúčtovaných změn,
- zjistit, zda byly použity v souladu se stanoveným účelem, případně s rozhodnutím valné hromady,
- prověřit podpůrnou dokumentaci a ověřit, zda byla každá položka správně zaúčtována.

➤ **Fondy tvořené ze zisku**

Fondy tvořené ze zisku dělíme na:

- povinné (zákonné) – rezervní fond, nedělitelný fond,
- dobrovolné – statutární fond, stimulační atd..

Zákonný rezervní fond

Povinnost vytvářet zákonný rezervní fond je stanoveno obchodním zákoníkem. Společenská smlouva nebo stanovy mohou obsahovat dodatečné podmínky.

Auditor by měl:

- zjistit, zda zákonný rezervní fond je doplňován podle zákona a společenské smlouvy nebo stanov,
- prověřit, zda použití zákonného rezervního fondu během účetního období je v souladu s obchodním zákoníkem, společenskou smlouvou nebo stanovami a zkontrolovat, že je správně zaúčtováno a prezentováno.

Ostatní fondy

Tvoření dalších fondů vychází ze stanov. Jsou tvořeny ze zisku, a jejich tvorba, přírůsteky a použití musí být odsouhlaseno valnou hromadou. Auditor by se měl ujistit:

- zda byly všechny určené fondy skutečně vytvořeny,
- zda byly použity v souladu se stanoveným účelem, případně v souladu s rozhodnutím valné hromady.

➤ Hospodářský výsledek minulých let

Hospodářské výsledky minulých let představují kumulované výsledky předchozích období. Auditor by měl prověřit zápisy z valné hromady, aby se ujistil, že:

- všechny přírůsteky nerozděleného zisku jsou v souladu s odsouhlaseným způsobem rozdělení zisku,
- všechny úbytky nerozděleného zisku jsou v souladu s odsouhlaseným způsobem pokrytí ztrát nebo použití nerozděleného zisku,
- všechny přírůsteky neuhrazených ztrát jsou v souladu s odsouhlaseným způsobem zúčtování ztrát,
- všechny úbytky neuhrazených ztrát jsou v souladu s odsouhlaseným způsobem rozdělení zisku nebo použitím zákonného rezervního fondu.

➤ Správné vykázání v rozvaze

Auditor by měl prověřit, zda zůstatky vlastního kapitálu jsou správně uvedeny v rozvaze a dále správně klasifikovány a uvedeny v příloze k účetní závěrce.

5.1.8. Rezervy

V případě, že účetní jednotka očekává v budoucnu nějaký velký jednorázový výdaj, který by mohl nepříznivě ovlivnit průběh hospodaření, může na tyto výdaje vytvářet rezervy. Rezervy představují zdroj krytí budoucích závazků nebo výdajů u nichž je znám účel, je pravděpodobné, že nastanou, avšak zpravidla není známa částka nebo datum, k němuž vzniknou.

Rezervy dělíme na:

- zákonné – tvorba a použití se řídí zákonem, jsou daňově uznatelným nákladem.
- ostatní – účetní jednotka je tvoří podle své potřeby.

Zákonné rezervy jsou upraveny zákonem o rezervách a zohledněny zákonem o dani z příjmu. **Do této skupiny patří:**

- bankovní rezervy,
- rezervy v pojišťovnictví,
- rezervy na opravy hmotného majetku,
- rezervy na pěstební činnost.

Hlavní potenciální chyby, které mohou ovlivnit účetní závěrku jsou:

- riziko, ztráta nebo budoucí náklad byl identifikován, rezerva ale nebyla zaúčtována,
- rezerva byla zaúčtována v nesprávné, v nižší hodnotě,
- rezerva byla zaúčtována do špatného účetního období,
- nesprávné, vyšší nebo nižší ocenění rezervy.

Testy věcné správnosti

Auditor by se měl velmi podrobně seznámit s vnitřním kontrolním systémem v oblasti vytváření a účtování rezerv. Získaná porozumění umožní auditorovi identifikovat rizika a provést účinné testování věcné správnosti.

Auditor by měl:

- zhodnotit, zda jsou postupy v oblasti rezerv adekvátní existujícím nebo potenciálním rizikům,
- porovnat tvorbu rezerv v běžném období s předcházejícím obdobím a s rozpočtem,
- získat vysvětlení pro neobvyklé položky, nebo položky očekávané, které se ale nevyskytují.

Zvláštní pozornost je třeba věnovat zákonným rezervám, kde je nutné posoudit i daňové dopady. U ostatních rezerv je třeba posoudit, zda jsou správně klasifikovány, tzn. zda nejsou tvořeny na tituly, na které by měla být tvořena opravná položka, nebo by dokonce měly být odepsány.

Rezervy se tvoří na vrub nákladů. Jejich použití, snížení nebo zrušení ve prospěch nákladů. Čerpání rezerv musí být v souladu s odpovídajícími daňovými zákony. Auditor musí zkontrolovat např. zda rezerva na opravu hmotného majetku se týká majetku, který se odepisuje 6 a více let a zda neměl charakter technického zhodnocení. U rezervy na pěstební činnost musí posoudit, zda se jedná o obnovu lesa a veškeré výchovné činnosti prováděné v porostech do 40 let jejich věku, ochrana lesa a opatření k obnově porostů s nevhodnou nebo náhradní dřevinnou skladbou. U rezervy na kursovou ztrátu kontroluje její rozpuštění při úhradě devizové pohledávky nebo závazku atd..

➤ Správné vykázání v rozvaze

V příloze musí účetní jednotka uvést konkrétní titul, na které jsou rezervy vytvořeny, celkovou výši odhadnutého rizika, počet let, po který bude rezerva tvořena a rok předpokládaného čerpání. U zákonných rezerv jsou tyto podmínky stanoveny zákonem, u ostatních rezerv jsou dány vnitřní směrnici.

5.1.9. Úvěry a jiné finanční výpomoci

Do této skupiny se zahrnují: běžné a dlouhodobé bankovní úvěry, ostatní půjčky, krátkodobé a dlouhodobé emitované dluhopisy, směnky k úhradě a ostatní finanční výpomoci.

Auditor se snaží odhalit tyto nepřesnosti:

- peněžní prostředky byly přijaty, ale příjem nebyl zaúčtován,
- platby byly zaúčtovány, ale nebyly provedeny,
- příjem a platby byly zaúčtovány v nesprávné hodnotě.

Testy věcné správnosti

Auditor ověřuje konečné zůstatky pomocí ověřovacích dopisů. Dopisy zasílá bankám a věřitelům, aby odsouhlasili, že částky zaznamenané v účetnictví klienta jsou jeho skutečné dlužné částky.

Auditor by měl provést následující postupy:

- získat rozpis všech úvěrů a jiných finančních výpomocí,
- zkontrolovat správnost sumarizace a tento součet odsouhlasit s hlavní knihou,
- připravit a zaslat ověřovací dopisy, které obsahují příslušnou úrokovou míru, splátkový kalendář a zastavený majetek nebo poskytnuté záruky.

➤ Správné vykázání v rozvaze

Auditor by se zde měl zaměřit především na:

- úvěry a jiné finanční výpomoci poskytnuté osobami se zvláštním vztahem,
- úvěry a jiné finanční výpomoci jištěné zástavním právem,
- slevy nebo zvýhodnění a příslušné splátky jistin,
- u dlouhodobých bankovních úvěrů je důležité zkontrolovat jejich vykázání v rozdělení na splátky, které musí účetní jednotka uhradit v následujícím účetním období (jako krátkodobé) a zbývající část, splatnou za dobu delší než jeden rok.

➤ Časové rozlišení úroků

Auditor by měl:

- získat rozpis časově rozlišených úroků a zkontrolovat sumarizaci nebo jednotlivé částky s hlavní knihou,

- provést vzorek úvěrů a pro všechny vybrané položky přepočítat příslušnou časově rozlišenou částku úroků s použitím informací obsažených v ověřovacích dopisech, včetně data splatnosti úroků.

➤ **Ostatní specifické testy**

Auditor by měl také zkontrolovat úvěry z hlediska dodržování splátkového kalendáře. Prodlení ve splátkách by mohlo vést k penalizaci a zároveň ukazovat na neschopnost společnosti pokračovat ve svých aktivitách.

5.1.10. Daně

Tato část auditu je zaměřena především na tyto položky:

- daňový závazek,
- daňová pohledávka,
- odložený daňový závazek,
- odložená daňová pohledávka.

Testování vztahů účetní jednotky ke státnímu rozpočtu z titulu daní je specifické, protože tento vztah zahrnuje několik daní, které mohou mít povahu jak **pohledávky** (nadměrný odpočet DPH, přeplatek na zálohách daně z příjmu), tak i **závazku** - dlužné daně. V souladu s testováním jiných závazků se vztah ke státnímu rozpočtu testuje primárně **na podhodnocení** (v případě **daňové pohledávky na nadhodnocení**).

Bez ohledu na to má-li klient daňového poradce, auditor by se měl ujistit, že daňový závazek plynoucí z daně z příjmů právnických osob a ostatní daňové závazky neobsahují významné nesprávnosti. Daňový poradce může být přímo zodpovědný za stanovení závazku plynoucího z daně z příjmů právnických osob, přesto je auditor také zodpovědný za testování těchto údajů. Auditor by měl provést dostatečné postupy, aby se ujistil, že daňové závazky jsou z hlediska **plánovací hladiny významnosti** správně vykázány. Tyto postupy mohou také obsahovat prověření výpočtů, týkající se významných položek, provedených daňovým poradcem.

Auditor by měl jednat s daňovým poradcem, aby zjistil, ve kterých oblastech byl použit úsudek klienta nebo jeho daňového poradce. Měl by posoudit, zda je jejich úsudek

přiměřený. **Hlavní chybou, která může nastat je podhodnocení daňově neuznatelných nákladů.**

- daňově neuznatelné náklady jsou považovány za daňově uznatelné a odečteny od daňového základu,
- nesprávně zpracované položky DPH (nahodnocené odpočty, podhodnocené závazky),
- výdaje na pořízení dlouhodobého majetku jsou považovány za náklad běžného období,
- daňový závazek zaúčtovaný v nesprávné, nižší hodnotě (nesprávně vypočtená silniční daň, např. neodvedená daň za zaměstnance, kteří používají soukromé vozidlo pro služební účely), zaúčtované nezaplacené další daně (např. daň z nemovitostí, z převodu nemovitostí), nezaúčtovaná odložená daň,

Testy věcné správnosti

Auditor by měl:

- získat rozpis všech zůstatků a jednotlivé zůstatky odsouhlasit na hlavní knihu, včetně odsouhlasení na daňová přiznání,
- prověřit veškerou korespondenci o vzájemné komunikaci s finančním úřadem,
- zkontrolovat platby a vratky daní s bankovními výpisy nebo pokladní knihou,
- zjistit, zda v průběhu auditovaného období byly provedeny kontroly daní ze strany finančního úřadu a s jakým výsledkem,
- provést analýzu zdanitelných příjmů z hlediska DPH i daně z příjmů,
- provést analýzu uplatněných odpočtů DPH,
- provést analýzu daňově uznatelných nákladů, zvážit jak klient používá zvláštní účty analytické evidence pro klasifikaci daňově uznatelných a neuznatelných výdajů .

Analytické testy věcné správnost

Auditor se zaměřuje především na testování daně z příjmu, odloženou daň z příjmu a daň z přidané hodnoty.

➤ **Daň z přidané hodnoty**

- na základě celkových zaúčtovaných tržeb vypočítává očekávanou hodnotu DPH na výstupu, předpokladem je analytická evidence tržeb se základní a se sníženou sazbou DPH,
- porovnává vypočtené hodnoty se skutečným stavem účtu DPH,
- překročí-li rozdíl mezi očekávanou a skutečnou hodnotou částku, která naznačuje možnost významné nesprávnosti, musí auditor provést další analýzu a prošetřit možná vysvětlení pro zjištěné rozdíly – většinou musí provést detailní testy věcné správnosti.

➤ V případě **daně z příjmu:**

- zjišťuje rozdíly mezi účetním hospodářským výsledkem a daňovým základem,
- prověřuje odpočitatelné položky od základu daně,
- zjišťuje správnost provedeného výpočtu splatné daně,
- musí se ujistit, že daňové přiznání bylo připraveno s použitím konečné verze účetních výkazů.

➤ V případě **odložené daně z příjmů**, provádí následující postupy:

- prověřuje porovnání účetních a daňových odpisů,
- zkontroluje výpočet odložené daně sazbou následujícího účetního období,
- prověří, zda při změně sazby daně byl upraven zůstatek na účtech odložené daně z příjmu,
- provede kontrolní přepočty její výše a v případě významné částky doporučí účetní jednotce její účtování.

➤ **Správné vykázání v rozvaze**

Na základě provedených testů musí auditor získat přiměřenou jistotu, že zůstatky jednotlivých položek daní vykázaných v rozvaze, případně rozšířené o doplňující informace uvedené v příloze, poskytují ve všech případech pravdivý a věrný obraz. Mezi nejčastější chyby patří nerozdělení daně z příjmu na daň z běžné a mimořádné činnosti a

její vykazání v jedné položce u běžné činnosti. V případě, že účetní jednotka neúčtuje o odložené dani, a přitom je významná, měl by auditor klientovi doporučit o ní účtovat. Tento údaj musí rovněž uvést v příloze účetní závěrky.

5.1.11. Závazky z obchodního styku a ostatní závazky

Závazky z obchodního styku zahrnují závazky vzniklé nákupem zboží a služeb. Ostatní dlužné částky obchodním partnerům a dalším subjektům (např. zaměstnancům) se klasifikují jako ostatní závazky.

Testování závazků je zaměřeno na odhalení nepřesností, které jsou výsledkem chyb, které způsobují podhodnocení závazků. Nadhodnocení závazku se zpravidla testuje nepřímo pomocí nákladových účtů.

Auditor se snaží odhalit tyto nepřesnosti:

- zásoby nebo služby byly přijaty, ale nákup nebyl zaúčtován,
- zásoby nebo zboží nebylo vráceno, ale dobropis byl zaúčtován,
- platby byly zaúčtovány, ale nebyly provedeny,
- došlo k zaúčtování v nesprávné částce,
- bylo zaúčtováno do nesprávného účetního období.

Testy věcné správnosti

Testování závazků je vzhledem velké četnosti velice náročné. Auditor by měl provést testy na vybraném vzorku, nebo podle významných položek.

➤ Ověřovací dopisy

Auditor by měl provést následující postupy:

- z analytické evidence získat rozpis všech závazků,
- srovnat součet saldokonta s analytickou a syntetickou evidencí v hlavní knize a podpůrnou dokumentací za účelem zjištění přiměřenosti,

- provést kontrolu pohybů v průběhu účetního období se zaměřením na neobvyklé položky,
- pomocí srovnávacích postupů porovnat zůstatky s dodavateli,
- v případě odlišných zůstatků, si nechat vysvětlit rozdíly,
- položky tvořící rozdíl, porovnat s podpůrnou dokumentací,
- ujistit se, že nesprávnosti byly opraveny.

Zvláštní pozornost musí věnovat:

- závazkům k osobám se zvláštním vztahem,
- závazkům po lhůtě splatnosti - neuhrazené závazky mohou signalizovat ohrožení klienta pokračovat ve svých aktivitách,
- penalizačním fakturám a úrokům z prodlení.

➤ **Správné zaúčtování**

Z hlediska správného zaúčtování se auditor zaměřuje na zaúčtování závazků před a po datu sestavení účetní závěrky – obvykle dva týdny až jeden měsíc a na zaúčtování nevyfakturovaných dodávek a zásob na cestě.

➤ **Správné ocenění**

U závazků v cizí měně, je třeba zkontrolovat:

- přepočet cizí měny kurzem ČNB ke konci účetního období,
- proúčtování kursových rozdílů,
- v případě očekávané kursové ztráty proúčtování rezervy.

➤ **Správné vykázání v rozvaze**

Závazky je nutné prověřit z hlediska jejich členění a vykázání na krátkodobé a dlouhodobé v závislosti na lhůtě splatnosti. V příloze by měl být komentář týkající se závazků po lhůtě splatnosti a závazků k osobám se zvláštním vztahem.

5.1.12. Přechodná pasiva

Do přechodných pasiv patří: výdaje příštích období, výnosy příštích období, kursové rozdíly pasivní a dohadné účty pasivní.

Výdaje příštích období zahrnují náklady, které s běžným účetním obdobím souvisejí, avšak výdaj nebyl dosud uskutečněn. V případě, že obdržíme příjem v běžném účetním období, ale tento příjem se týká příštího období, zahrnuje se do **výnosů příštích období**.

U výnosů příštích období a výdajů příštích období musí být známa přesná částka, účel a příslušné období.

Dohadné účty pasivní obsahují částky, které nemohou být zaúčtovány jako obvyklé závazky, protože na konci roku ještě není známá přesná částka.

Testování přechodných pasiv je zaměřeno na odhalení těchto nesprávností:

- příjem byl přijat, ale nebyl zaúčtován,
- zboží nebo služba byly získány, ale nákup nebyl zaúčtován,
- náklad byl vynaložen, ale časové rozlišení neprovedeno,
- závazek byl zaúčtován, ale faktura nedošla,
- výdaj byl zaúčtován, platba nebyla provedena,
- došlo k zaúčtování v nesprávné částce,
- došlo k zaúčtování do nesprávného účetního období.

Testy věcné správnosti

Auditor by si měl nejdříve prostudovat vnitřní směrnice klienta. Dále by měl vyhodnotit jednotlivé účty zvlášť a to:

- zjistit počáteční zůstatek každé položky,
- zjistit přírůstky a úbytky a porovnat je s doklady, podle kterých se tyto přírůstky a úbytky účtovaly,
- porovnat položky běžného období s předchozím obdobím.

➤ **Výnosy příštích období**

Auditor kontroluje záznamy o přijatých platbách a vydané faktury před koncem účetního období. Cílem je vyloučit ty položky, které nejsou výnosy příštích období a identifikovat výnosy příštích období. Také se musí ujistit, zda výnosy příštích období z předchozích účetního období byly správně zaúčtovány do období kam patří jako výnosy nebo převedeny do následujícího období.

➤ **Výdaje příštích období**

U výdajů příštích období, kontroluje, zda byly do nákladů zahrnuty položky, týkající se běžného účetního období, které však budou hrazeny v příštím období. Dále se ujistí, zda výdaje příštích období z předchozího období byly správně uhrazeny.

➤ **Dohadné účty pasivní**

Do této skupiny patří zboží nebo služby přijaté v průběhu účetního, které však nebyly doloženy přijatými fakturami ke dni sestavení účetní závěrky. Auditor musí také zkontrolovat správnost zaúčtování a zda dohadné položky pasivní z předchozího období byly po obdržení faktur zaúčtovány a tím zrušeny.

➤ **Kurzové rozdíly pasivní**

Auditor ověřuje přepočtení zůstatku neuhrazených devizových pohledávek a závazků se zaúčtovaným kurzovým rozdílem. Také se musí ujistit, že kurzové rozdíly pasivní z minulého účetního období byly při úhradě devizových rozdílů rozpuštěny.

➤ **Správné vykázání v rozvaze**

Cílem auditu je ujištění se, že přechodná pasiva jsou správně klasifikována a popsána v příloze k účetní závěrce. Především je nutné dbát na to, zda nejsou zaměňovány výdaje příštích období (je znám účel výdaje, přesná částka a období) a dohadné položky pasivní (není známa přesná částka k datu účetní závěrky).

5.2. Audit výkazu zisků a ztrát

Jednotlivé položky ve výsledovce přímo navazují na zůstatky jednotlivých výsledkových účtů. Je nutné brát v úvahu, že většina položek byla již testována současně s testováním souvztažných rozvahových účtů.

5.2.1. Tržby

Tržby představují výnosy za prodané zboží, služby a všechny další dosažené výnosy v průběhu běžného účetního období.

Cílem auditu je odhalení těchto nepřesností:

- výrobky, zboží nebo služby byly dodány, avšak tržby nebyly zaúčtovány,
- vrácené zboží nebylo vráceno, ale dobropis byl zaúčtován,
- došlo k zaúčtování v nesprávné hodnotě,
- došlo k zaúčtování do špatného účetního období.

Analytické testy věcné správnosti

Tržby obvykle vykazují silnou vazbu na ostatní finanční zůstatky. Analytické testy věcné správnosti jsou spolehlivým a efektivním způsobem testování, za předpokladu, že tržby lze rozdělit do dostatečně homogenních skupin, které mají podobné charakteristiky.

Na základě poznání klienta, vypočítává auditor **očekávanou hodnotu** a to tak, že:

- k příslušným nákladům připočte hrubou marži, sníženou o změnu stavu nedokončené výroby a vlastních výrobků,
- vynásobí množství prodaného zboží průměrnou prodejní cenou.

Očekávanou hodnotu pak porovná s hodnotou skutečnou a prošetří případné rozdíly nad stanovenou mezní hodnotu.

Testy detailních údajů

Jestliže nelze použít analytické testy věcné správnosti musí auditor využít testů detailních údajů. Provádí testování položek z nezávislého zdroje, který koresponduje s prodejními operacemi, jedná se např. o výdejky prodaného zboží, dodací listy atd.. Zároveň se musí ujistit o úplnosti zdroje, ze kterého čerpá, např. kontrolou číselné řady dokladů.

Pokud je to možné, může provést kontrolu na základě zaúčtovaných nákladů. Například k vybranému vzorku nákladů na prodané zboží musí existovat příslušné položka zaúčtovaná ve výnosech.

➤ Tržby za vlastní výkony a zboží

Ke každé položce ze vzorku, musí auditor vyhledat fakturu vydanou a zkontrolovat ji na knihu vydaných faktur a na údaje v hlavní knize. Zároveň provede kontrolu zaúčtování. V případě vráceného zboží musí zkontrolovat skladové záznamy a přesvědčit se, že zboží bylo skutečně vráceno.

➤ Změna stavu zásob vlastní výroby

V případě zásob vlastní výroby musí auditor zhodnotit, zda zásoby nejsou podhodnoceny a posoudí vhodnost použitých oceňovacích metod. Porovná přírůstky a úbytky zásob s příslušnou dokumentací.

➤ Aktivace

Auditor provede kontrolu příslušných položek na podpůrnou dokumentaci a ověří, zda použité ocenění nevede k podhodnocení položek.

➤ Výnosy z prodeje cenných papírů a vkladů

Zde je nutné zkontrolovat, zda cenné papíry nejsou prodávány výrazně pod cenou.

Jestliže je významná část tržeb realizována s osobami se zvláštním vztahem, měl by auditor zhodnotit, zda byly operace provedeny v obvyklých cenách.

➤ **Správné vykázání ve výkazu zisků a ztrát**

Jednotlivé zůstatky ve výsledovce musí navazovat na zůstatky v hlavní knize. Cílem auditu výnosů je zjistit, zda jsou vykázány výnosy úplné a správně prezentované v příloze k účetní závěrce.

5.2.2. Náklady

Podnik při své činnosti spotřebovává nejrůznější výrobní činitele. Z hlediska účetnictví se náklady člení na provozní, finanční a mimořádné. Testováním nákladů se snaží auditor získat jistotu, že náklady nebyly nadhodnoceny. Podhodnocení nákladů se provádí nepřímo prostřednictvím jiných účtů, např. zásoby, závazky, peněžní prostředky.

Auditor se snaží odhalit tyto nesprávnosti:

- náklady byly vynaloženy, ale nezaúčtovány,
- náklady byly zaúčtovány, ale nebyly vynaloženy,
- došlo k zaúčtování v nesprávné výši,
- došlo k zaúčtování do nesprávného účetního období.

Analytické testy věcné správnosti

Náklady jsou obvykle významným způsobem propojeny s ostatními účetními zůstatky. Pro každou testovanou skupinu nákladů si musí auditor vypočítat **očekávanou hodnotu**:

- od auditovaných tržeb odečte marži a přičte změny stavu nedokončené výroby, výsledkem je očekávaná hodnota vynaložených nákladů na prodané zboží,
- může např. srovnat náklady na nájemné v běžném účetním období s částkami uvedenými v nájemních smlouvách.

Očekávanou hodnotu pak porovná s hodnotou skutečnou. Případné rozdíly nad mezní hodnoty musí vyhodnotit.

Testy detailních údajů

➤ **Náklady na spotřebu materiálu, prodané zboží, změna stavu zásob nedokončené výroby a výrobky**

Každou položku vybraného vzorku musí auditor zkontrolovat s příslušnou položkou v knize přijatých faktur nebo s jiným podpůrným dokladem.

➤ **Nájemné a ostatní služby**

Zde porovnává, zda hrazené nájemné je v souladu se smlouvami a zda je správně časově rozlišené.

➤ **Opravy a udržování**

Vybraný vzorek musí prověřit s příslušnou dokumentací, zkontrolovat zda zaúčtované náklady na tento účet skutečně patří.

➤ **Osobní náklady**

Osobní náklady jsou v průběhu roku většinou stabilní. Auditor kontroluje jednotlivé položky s údaji v hlavní knize a v podpůrné dokumentaci. Zvláštní pozornost by měl věnovat pracovníkům, kteří jsou zapojeni do procesu přípravy mzdy. Měl by zkontrolovat jejich příjmy a odsouhlasit je s příslušnou nezávislou evidencí. Dále je nutná kontrola odměn vedení společnosti, které nesmí být vyšší než odměny schválené.

➤ **Náklady na prodej cenných papírů a vkladů**

Na základě příslušných dokladů porovnává náklady na prodej cenných papírů a vkladů s prodejními cenami.

➤ **Nákladové úroky**

Auditor prověřuje zda se jedná o úroky obvyklé a kontroluje daňové dopady.

➤ **Správné vykázání ve výkazu zisků a ztrát**

Cílem auditu je získat přiměřenou jistotu, že náklady jsou platné, správně a do správného účetního období zaúčtované, správně oceněné, klasifikované a popsány v příloze k účetní závěrce.

5.3. Audit přílohy k účetní závěrce

Součástí účetní závěrky je příloha k účetní závěrce. Sestavuje se ve formě tabulek nebo popisným způsobem. **Přílohu členíme na:**

- obecné údaje,
- informace o účetních metodách a obecných účetních zásadách,
- doplňující informace k rozvaze a výkazu zisků a ztrát, výkaz o peněžních tocích.

Audit přílohy lze provádět různými způsoby. Věcnou správnost a pravdivost údajů ověřuje auditor porovnáním se svojí dokumentací. Pro kontrolu úplnosti může použít dotazník rozdělený podle předepsané struktury na odpověď: ano, ne, nemá. Tento dotazník jednoduše vystihuje daný stav a auditor může rozpracovávat audit jednotlivých položek uvedených nebo neuvedených, pokud uvedeny měly být.

5.4. Audit výroční zprávy

Obsah výroční zprávy je dán zákonem. Účetní jednotka si může zvolit formu. Výroční zpráva informuje třetí osoby o majetkové a finanční situaci účetní jednotky. Lze ji využít také k propagaci podniku.

Účetní jednotka je povinna zde uvést:

- základní identifikační údaje firmy,
- zveřejňované údaje z rozvahy a výsledovky,
- celý rozsah přílohy k účetní závěrce, kde je obsažen cash flow, výrok auditora, včetně jména a čísla oprávnění,

- důležité skutečnosti, ke kterým došlo mezi datem, ke kterému byla schválena rozvaha a výkaz zisků a ztrát a datem konání valné hromady, která schválila účetní závěrku,
- výklad o uplynulém období, předpokládaném vývoji podnikání a finanční situaci účetní jednotky,
- informace o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje,
- informace o pořízení vlastních akcií a důvody pořízení, včetně postoupení.

Audit výroční zprávy je zaměřen na kontrolu uvedených údajů a odsouhlasení zveřejňovaných údajů s auditovanou účetní závěrkou.

6. Praktické provedení auditu

V této části se budu věnovat praktickému provedení auditu mě dostupných informací v nejmenované společnosti s. r. o. za rok 2004.

Společnost byla založena 18. července 1991. Hlavním předmětem činnosti je koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a poradenská činnost dentálních a lékařských a laboratorně technických ordinací a laboratoří.

6.1. Audit pohledávek

Cílem auditu je získat přiměřenou jistotu, že pohledávky existují, jsou správně oceněny, správně a do správného období zaúčtovány, dostatečně uvedeny a klasifikovány.

Pohledávky se při vzniku účtují ve jmenovité hodnotě. Pohledávky nabyté postoupením se oceňují pořizovací cenou.

Byly testovány následující pohledávky z obchodního styku a ostatní pohledávky:

Účet	Název účtu	PZ	MD	DAL	KZ
311	Odběratelé	58 467 707,39	192 395 441,29	144 504 047,95	106 359 100,73
314	Poskytnuté zál. dod.	1 322 627,21	15 336 997,10	15 928 272,16	731 352,15
315	Ostatní pohledávky	465 504,66	25 940 281,54	6 874 880,32	19 530 905,88
335	Pohledávky se zam.	456 537,28	5 531 594,19	4 965 951,85	1 022 179,62
378	Jiné pohledávky	1 752 401,70	83 111,13	1 451 195,53	384 317,30
391	Opr.pol.k pohledávkám	16 322 516,04	8 119 483,45	8 020 443,91	16 223 476,50

Konečný zůstatky zaznamenané v hlavní knize se shodují se součtem jednotlivých analytických účtů.

➤ Pohledávky z obchodního styku

Testování účtů pohledávek je zaměřeno na odhalení nesprávností, které mohou způsobit nadhodnocení pohledávek. Byl vybrán vzorek a na tyto pohledávky byly rozeslány ověřovací dopisy, s detailní strukturou pohledávek a souhrnnou částkou:

Odběratel	Částka dle saldokonda	Potvrzená částka
A	10 805 238,30	10 805 238,30
B	11 298 458,00	11 298 458,00
C	10 758 491,50	10 758 491,50
D	12 968 487,00	12 968 487,00
E	8 596 457,00	8 596 457,00
F	9 678 125,00	9 678 125,00

Některé pohledávky zahraničních odběratelů nebyly zahrnuty do srovnávacích postupů, ale byly ověřeny s dodacími listy, vydanými fakturami a JCD. Zároveň byla provedena i kontrola zaúčtování do správného účetního období. Ani zde nebyly identifikovány žádné významné chyby. Všechny pohledávky byly správně uvedeny jako krátkodobé.

➤ **Jiné pohledávky**

Jiné pohledávky vykazují zůstatek ve výši 1 406 496,92 Kč. Jde o pohledávku za zaměstnanci ve výši 1 022 179,62 Kč a pohledávky za leasingové splátky ve výši 384 317,30 Kč.

➤ **Způsob tvorby opravných položek**

Hodnota nedobytných pohledávek se snižuje pomocí opravných položek. V souladu se zákonem o rezervách tvoří společnost **zákonné opravné položky**. Dále jsou tvořeny **účetní opravné položky** v návaznosti na věkovou strukturu pohledávek a to následujícím způsobem:

- opravná položka ve výši 100 % na pohledávky 366 a více dnů po splatnosti,
- opravná položka ve výši 82 % na pohledávky 181 až 360 dnů po splatnosti,

V účetním období tvořila společnost opravné položky k pohledávkám na základě inventarizace k 31.12.2004 podle stáří pohledávky a dále podle posouzení míry rizika a předpokládané doby návratnosti.

(v tis.Kč)

Kategorie	Do splatnosti	Po splatnosti					Celkem
		0 – 90 dní	91 – 180 dní	181 – 360 dní	1 – 2 roky	2 roky a více	
Krátkodobé	60 325	35 584	11 553	15 364	2 254	810	125 890
OP	0	0	0	12 610	2 254	810	15 674
Dlouhodobé	0	0	0	0	0	0	0
OP	0	0	0	0	0	0	0
CELKEM netto	60 325	35 584	11 553	2 754	0	0	110 216

➤ **Stát - daňové pohledávky**

Společnost vykazuje daňové pohledávky ve výši 6 592 311,6 Kč, z toho zálohy na daň z příjmů ve výši 2 526 590 Kč, nejedná se o přeplatek daně z příjmů, neboť daň nebyla proúčtována a byla na ni vytvořena záloha ve výši 12 360 000 Kč. Další pohledávku ve výši 4 059 963,63 Kč tvoří nadměrný odpočet DPH. Poslední položkou je přeplatek silniční daně ve výši 5 758,00 Kč.

➤ **Dohadné účty aktivní**

Dohadné účty aktivní vykazují zůstatek ve výši 225 000 Kč, jde o předpokládané plnění za pojistnou událost.

➤ **Pohledávky v cizí měně**

K okamžiku sestavení účetní závěrky za rok 2004 byly pohledávky vyjádřené v cizí měně přepočítány kurzem devizového trhu vyhlášeným ČNB dne 31. 12. 2004. Vzniklé kursové rozdíly z přepočtu pohledávek k okamžiku sestavení účetní závěrky byly proúčtovány na vrub finančních nákladů nebo ve prospěch finančních výnosů.

➤ **Pohledávky k podnikům ve skupině, určené k obchodování a kryté zástavním právem.**

Společnost vykazuje krátkodobé pohledávky k podnikům ve skupině ve výši 1 275 tis.. Neobchoduje s žádnými pohledávkami a nevykazuje žádné pohledávky kryté zástavním právem.

6.2. Audit závazků

Stejně jako u pohledávek je cílem auditu získat přiměřenou jistotu, že jsou závazky úplné, přesně a do správného období zaúčtované, správně oceněné, klasifikované a popsány v účetní závěrce.

Na rozdíl od pohledávek, jsou závazky testovány na nepřesnosti, které způsobují podhodnocení závazků.

Testovány byly následující závazky:

Účet	Název účtu	PZ	MD	DAL	KZ
321	Dodavatelé	97 412 028,45	119 023 438,86	221 657 187,37	200 045 776,96
324	Přijaté zálohy	156 000,10	72 397,10	12 862,50	96 465,50
361	Závazky k podnikům ve skupině	0,00	1 046 245,94	23 997 145,94	22 950 900,00
379	Jiné závazky	64 650,00	8 727 654,80	8 781 436,00	118 431,20
389	Dohadné účty pasivní	369 972,55	302 210,51	2 738 419,10	2 806 181,14
471	Závazky k podnikům ve skupině	25 222 915,93	11 803 915,93	0,00	13 419 000,00

➤ Závazky z obchodního styku

Při auditu závazku byly nejdříve porovnány rozpisy účtu závazků z analytické evidence se zůstatky v hlavní knize. Poté byl vybrán z tuzemských dodavatelů vzorek dodavatelů s vysokým zůstatkem a hlavní dodavatelé. Těmto dodavatelům byly zaslány ověřovací dopisy.

Dodavatel	Částka dle saldokonda	Potvrzená částka
A	1 300 584,50	1 300 584,50
B	8 246 785,00	8 246 785,00
C	7 488 989,00	7 488 989,00
D	6 897 858,50	6 897 858,50
E	12 698 545,00	12 698 545,00
F	10 599 699,50	10 599 699,50

Významné zahraniční závazky byly odsouhlaseny s příjemkou na sklad, přijatou fakturou, objednávkou, případně úhradou závazků. Zároveň byla zkontrolována návaznost jednotlivých dokumentů z hlediska obsahu, ceny i správnosti zaúčtování a zaúčtování do správného účetního období.

Pro přepočet cizí měny bylo použito pevných kurzů ČNB k 31. 12. 2004. Vzniklé kursově rozdíly k okamžiku sestavení účetní závěrky byly proúčtovány na vrub finančních nákladů nebo ve prospěch finančních výnosů.

Všechny závazky byly správně uvedeny jako krátkodobé.

➤ **Závazky podnikům ve skupině**

Závazky k podnikům ve skupině jsou závazky z titulu půjček. Většina krátkodobých půjček byla splatná do konce roku 2004. Dlouhodobé půjčky jsou splatné v roce 2007.

Závazky krátkodobé – ovládající a řídicí osoba = 22 950 900,00 Kč

Závazky dlouhodobé – ovládající a řídicí osoba = 13 419 000,00 Kč

➤ **Dohadné účty pasivní**

Dohadné účty pasivní vykazují zůstatek ve výši 2 806 181,14 Kč, z toho největší položku představuje odhad rabatu za odebrané zboží ve výši 1 944 tis. Kč.

➤ **Jiné závazky**

Jiné závazky představují pro společnost nevýznamnou částku, za rok 2004 jde o částku 118 431,20 Kč především z titulu dlužného cla.

➤ **Závazky kryté zástavním právem nebo jinou formou zajištění**
- nejsou.

➤ **Prezentace závazků**

Auditor dospěl k závěru, že závazky byly správně prezentovány, klasifikovány, zaúčtovány a uvedeny v příloze k účetní závěrce.

6.3. Audit rezerv

Rezervy jsou vytvářeny na rizika a budoucí ztráty známé k datu účetní závěrky. V roce 2004 společnost nevytvořila rezervy podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Tvořila ale účetní rezervy a to na odhadnutou daň z příjmů ve výši 12 360 000,00 Kč a dále na rizika spojená s pohyby kurzů v celkové výši 9 287 364,00 Kč.

(v tis. Kč)

	Zákonné rezervy	Rezerva na daň z příjmů	Ostatní rezervy- rezerva na kursová rizika	Rezervy celkem
Zůstatky k 31.12.2003	-	-	-	-
Tvorba rezerv	-	12 360	9 287	21 647
Čerpání rezerv	-	-	-	-
Zůstatky k 31.12.2004	-	12 360	9 287	21 647

Kontrola zaúčtování se může provést porovnáním účtů rozvahy a výsledovky:

účet 554 - Tvorba rezerv - MD (9 287 364,00 Kč)

+ účet 591 – Daň z př.z běž. čin. - MD (12 360 000 Kč)

= účet 454 - Rezervy – Dal (21 647 364,00)

6.4. Časové rozlišení

Společnost eviduje zůstatky na účtech nákladů a výdajů příštích období. U výdajů příštích období byly zkontrolovány všechny položky. Auditor došel k závěru, že všechny položky byly správně a v odpovídající výši zahrnuty do nákladů, protože se týkají běžného účetního období. Výdaj však bude uskutečněn v příštím roce. Jedná se o výdaje v souvislosti s leasingem.

V případě nákladů příštích období, byly vybrány významné položky a na základě příslušných dokladů zkontrolovány s platbami. Největší položku časového rozlišení představují předem hrazené leasingové splátky.

Časové rozlišení	2004
Náklady příštích období účet 381	2 482 045,92
Výdaje příštích období účet 383	9 200,00

6.5. Audit DPH

Pomocí analytické testu věcné správnosti může být stanovena očekávaná hodnota DPH na výstupu za dané účetní období v závislosti na zaúčtovaných tržbách. Předpokladem je, že společnost analyticky rozlišuje základní a sníženou sazbu DPH.

➤ Stanovení mezní hodnoty

Mezní hodnota byla stanovena ve výši 0,5 % z obrátu účtu 343 – DAL

Účet 343 Dal = 12 219 289,94

0,5 % = 61 096,45

➤ **Rozdělení DPH na základní a sníženou sazbu DPH**

Z analytické evidence bylo zjištěno toto rozdělení DPH:

OBRAT ÚČTU 343 - DPH - DAL	12 219 289,94
343 - DPH 5 %	8 168 525,45
343 - DPH 19 %	4 050 764,49

➤ **Rozdělení tržeb na základní a sníženou sazbu DPH**

Z analytické evidence bylo zjištěno toto členění tržeb:

Tržby 5 %	Kč	Vypočtené DPH
604 - Tržby za zboží	162 568 745,65	8 128 437,28
Celkem	162 568 745,65	8 128 437,28

Tržby 19 %	Kč	Vypočtené DPH
602 - Tržby prodeje služeb	8 957 744,10	1 701 971,38
605 - Tržby za zboží	11 469 194,21	2 179 149,90
641 - Tržby z prodeje HIM a NIM	801 000,00	152 190,00
642 - Tržby z prodeje materiálu	7 468,10	1 418,94
648 - Ostatní služby	24 246,18	4 606,77
Celkem	21 259 652,59	4 039 333,99

➤ **Porovnání vypočtené a skutečné hodnoty**

Skutečná hodnota	Vypočtená hodnota	Rozdíl
8 168 525,45	8 128 437,28	40 088,17
4 050 764,49	4 039 333,99	11 430,50
Celkem rozdíl	-	51 518,67

Zjištěný rozdíl 51 518, 67 je nižší než stanovená mezní hodnota 61 096,45. Z provedeného testu vyplývá, že v účetním období nenastaly významné chyby.

6.6. Stanovení očekávané hodnoty marže

Očekávanou hodnotu marže můžeme stanovit opět pomocí analytického testu věcné správnosti, a to tak, že porovnáme účet 504 – Prodané zboží a účet 604 – Tržby za zboží.

➤ Stanovení mezní hodnoty

Marže v daném odvětví se pohybuje v rozmezí 50 – 60 %. Mezní hodnotu stanovíme z obratu účtu 504 – Prodané zboží.

Účet 504 – Prodané zboží = 114 184 319,21

50 % – 60 % z obratu = 57 092 159,60 – 68 510 591,52

➤ Porovnání účtů 504 a 604

účet	504	604	Rozdíl
skutečná hodnota	114 184 319,21	174 037 939,86	59 853 620,65

Zjištění rozdíl je v rozmezí stanoveném mezní hodnotou, z toho vyplývá, že v účetním období nenastaly žádné významné diference.

6.7. Audit zásob

➤ Oceňování zásob

Nakupované zásoby jsou oceňovány pořizovacími cenami. Vedlejší pořizovací náklady jsou zahrnuty do ceny na faktuře a v této ceně jsou také přijímány na sklad. Společnost používá způsob A účtování o zásobách. Při vyskladnění zásob se používá metoda váženého aritmetického průměru s tím, že pořizovací cena se přepočítává jednou měsíčně.

Pořizovací cena zásob zahrnuje náklady na jejich pořízení včetně nákladů souvisejících s pořízením (náklady na přepravu, provize, případné clo a celní odbavení atd.).

➤ **Opravné položky**

Součástí každoroční inventarizace zásob je i posuzování všech možných snížení hodnoty těchto zásob zejména ve vztahu k jejich prodejnosti, případně využitelnosti. K zásobám, které jsou z jakéhokoliv důvodu ohroženy snížením jejich hodnoty, jsou tvořeny opravné položky.

K zásobám ohroženým končící expirační lhůtou byly v minulých letech vytvořeny opravné položky ve výši 934 866 Kč. K tomuto účelu jde o postačující výši opravných položek. Dále byly v minulých letech vytvořeny opravné položky na obtížně prodejné přístroje ve výši 1 000 000 Kč. V roce 2004 nebyla rozpuštěna žádná opravná položka ke zboží, ale byla vytvořena další opravná položka na obtížně prodejné přístroje ve výši 2 480 775,00 Kč. Celková výše opravné položky tak činí 4 415 641,004 Kč.

Opravné položky k zásobám (v tis. Kč)

Zásoby	2003	Přírůstky	Úbytky	2004
Zboží	1 935	2 481	0	4 416
CELKEM	1 935	2 481	0	4 416

6.8. Audit dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

➤ **Ocenění**

Dlouhodobým hmotným majetkem se rozumí majetek, jehož ocenění je vyšší než 40 tis. Kč v jednotlivém případě a doba použitelnosti je delší než jeden rok. V jednotlivých případech na základě rozhodnutí jednatele může být za dlouhodobý hmotný majetek považován i majetek s nižší pořizovací cenou než 40 tis. Kč. Hmotný majetek v pořizovací ceně nižší než 40 tis. Kč nebo pokud nebylo rozhodnuto, že jde o dlouhodobý majetek, se považuje za zásobu. Jelikož společnost nenakupuje tento majetek na sklad, je při pořízení účtován na účet 501 – Spotřeba materiálu. Hmotný majetek v pořizovací ceně od 400,- Kč Do 40 tis. Kč je veden v operativní evidenci.

Dlouhodobým nehmotným majetkem se rozumí majetek, jehož ocenění v jednotlivém případě je vyšší než 60 tis. Kč a doba použitelnosti je delší než jeden rok. Nehmotný

majetek, jehož ocenění jedné položky je nižší než 60 tis. Kč se účtuje při pořízení do nákladů jako nákup služeb a od pořizovací ceny ve výši 10 tis. Kč se sleduje v operativní evidenci.

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek je oceňován v pořizovacích cenách, které zahrnují cenu pořízení, náklady na dopravu, clo a další náklady s pořízením související. Úroky a další finanční výdaje související s pořízením dlouhodobého majetku jsou, do doby uvedení pořizovaného majetku do užívání, rovněž aktivovány do pořizovací ceny tohoto majetku. Dlouhodobý hmotný majetek nabytý darováním se oceňuje reprodukční pořizovací cenou a účtuje se ve prospěch účtu ostatních kapitálových fondů.

Reprodukční pořizovací cenou se oceňuje rovněž majetek nově zjištěný v účetnictví, který se účtuje se souvztažným zápisem na příslušný účet opravek. Reprodukční pořizovací cena takového majetku je stanovena na základě odborného odhadu.

Technické zhodnocení, pokud převýšilo u jednotlivého majetku v úhrnu za zdaňovací období částku 40 tis. Kč zvyšuje pořizovací cenu majetku.

Účetní odpisy

Dlouhodobý majetek je odpisován rovnoměrnou metodou s dobou odpisování uvedenou následující tabulce.

Kategorie majetku	Doba odpisování v letech
Nemovitosti a jejich technické zhodnocení	50
Ostatní dlouhodobý majetek	4 a 5

Daňové odpisy

Při uplatňování daňových odpisů společnost postupuje podle § 31 a § 32a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění. Společnost uplatňuje lineární odpisy pro účely výpočtu daně z příjmů.

6.8.1. Dlouhodobý nehmotný majetek

(v tis. Kč)

Dlouhodobý nehmotný majetek	Pořizovací cena			
	2003	Přírůstky	Úbytky	2004
Software	116	0	0	116
Ocenitelná práva	865	0	0	865
CELKEM	981	0	0	981

(v tis. Kč)

Dlouhodobý nehmotný majetek	Zůstatková cena		Oprávký	
	2004	2003	2004	2003
Software	17	41	99	75
Ocenitelná práva	44	216	821	649
CELKEM	61	257	920	724

Významné položky dlouhodobého nehmotného majetku

Mezi významné položky dlouhodobého nehmotného majetku patří hospodářsky využitelné znalosti, které se týkají zboží zahraniční firmyv pořizovací ceně 865 tis. Kč, software Works Win 32 a MS Office 2000.

Nejdůležitější přírůstky a úbytky nehmotného majetku

V roce 2004 nebyl pořízen žádný nový nehmotný majetek ani vyřazen.

Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku zaúčtované do nákladů

Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku zaúčtované do nákladů v roce 2004 činily 196 233,00

6.8.2. Dlouhodobý hmotný majetek

(v tis. Kč)

Dlouhodobý hmotný majetek	Pořizovací cena			
	2003	Přírůstky	Úbytky	2004
Stavby	125	345	0	470
Samostatné movité věci	21 746	11 543	675	32 614
Stroje a zařízení	12 871	9 956	674	22 153
Dopravní prostředky	1 183	42	1	1 224
Inventář	7 692	1 544	0	9 237
Nedokončený DHM	0	11 888	11 888	0
CELKEM	21 871	11 888	675	33 084

(v tis. Kč)

Dlouhodobý hmotný majetek	Zůstatková cena		Oprávk	
	2004	2003	2004	2003
Stavby	420	98	50	27
Samostatné movité věci	18 293	11 717	14 321	10 029
Stroje a zařízení	15 869	10 240	6 284	2 631
Dopravní prostředky	717	973	507	210
Inventář	1 707	504	7 530	7 188
CELKEM	18 713	11 815	14 371	10 056

Významné položky hmotného majetku

Mezi významné položky dlouhodobého hmotného majetku patří stejně jako v minulých letech lékařské diagnostické přístroje, demo přístroje pro předvádění, sady nástrojů k operacím a výpočetní technika.

Nejdůležitější přírůstky a úbytky hmotného majetku

Mezi nejdůležitější přírůstky hmotného majetku v roce 2004 patří diagnostické přístroje a sady nástrojů v celkové pořizovací ceně 9 956 tis. Kč. V souvislosti s provedenou rekonstrukcí pronajatých prostor byl pořízen nový inventář za 1 202 tis. Kč. V menším objemu byla zakoupena výpočetní technika.

Mezi nejdůležitější úbytky hmotného majetku v roce 2004 patří zejména vyřazení odprodejem diagnostického přístroje v pořizovací ceně 674 tis. Kč, odprodán byl rovněž jeden osobní automobil pořízený na leasing.

Odpisy dlouhodobého hmotného majetku zaúčtované do nákladů

Odpisy dlouhodobého hmotného majetku zaúčtované do nákladů v roce 2004 činily 4 484 tis. Kč.

Opravné položky

Opravné položky k dlouhodobému majetku společnost v roce 2004 netvořila, nebyl k tomu věcný důvod.

6.9. Odložená daň

Výpočet odložené daně vychází ze závazkové metody, což znamená, že odložená daň bude uplatněna v pozdějším období, a proto se při výpočtu použije sazba daně z příjmů platná v období, ve kterém bude tato daň uplatněna. Přechodné rozdíly vedoucí ke vzniku odložené daňové pohledávky nebo závazku se v dané společnosti posuzují ve vzájemné souvislosti s tím, že o odloženém daňovém závazku účetní jednotka účtuje vždy a o odložené daňové pohledávce s ohledem na zásadu opatrnosti, to znamená po posouzení její uplatnitelnosti.

Odložená daň se vypočítává z přechodných rozdílů mezi daňovou a účetní základnou aktiv, popř. pasiv. V dané společnosti přicházejí v úvahu následující přechodné rozdíly:

- rozdíly mezi účetní a daňovou zůstatkovou hodnotou dlouhodobého majetku,
- všechny přechodné rozdíly plynoucí z rozdílného účetního a daňového pohledu na účetní položky (opravné položky k zásobám),
- rezerva na očekávaná rizika spojená s pohybem měnového kurzu.

Odložená daň vyplývá z dočasných rozdílů mezi daňovou a účetní hodnotou aktiv a pasiv. Odložená daň za rok 2004 byla vypočítána pomocí daňové sazby daně z příjmů pro rok 2005 ve výši 26 %.

(v tis. Kč)

Rozdíly	2004
ZC dlouhodobého majetku (DZC-ÚZC)	- 224
Opravné položky k zásobám	1 148
Rezerva na rizika spojená s pohybem kurzů	2 414
Odložená daňová pohledávka / závazek	3 338

Závěr

Hlavním cílem auditu je vyjádřit názor na účetní závěrku a výroční zprávu. Tento názor vyjádří auditor ve formě výroku ve zprávě auditora.

Při provedeném auditu nebyly zjištěny žádné nesprávnosti. Bylo zjištěno, že účetnictví společnosti je vedeno a účetní závěrka byla sestavena v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění, vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví a Českými účetními standardy pro podnikatele. Účetnictví respektuje obecné účetní zásady, především zásadu o oceňování majetku, zásadu účtování ve věcné a časové souvislosti, zásadu opatrnosti a předpoklad o schopnosti účetní jednotky pokračovat ve svých aktivitách. Podle auditora účetní závěrka za rok 2004 věrně a pravdivě zobrazuje majetek a závazky společnosti, proto byl vydán výrok bez výhrad.

Přehled použité literatury

1. Auditorské směrnice KAČR, Praha
2. Časopis Auditor KAČR
3. Etický kodex KAČR, Praha
4. Florián, Z.: Účetní auditing, JU v Českých Budějovicích, Zemědělská fakulta, České Budějovice 2001, 121 stran.
5. Králíček, V.: Auditing, VŠE, Praha 1997, 138 stran.
6. Zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech a KAČR
7. Zákon č. 437/2003 Sb., o účetnictví
8. Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník

Přílohy

1. Přehled auditorských směrnic
2. Příklad dotazníku pro zjištění úplnosti informací v příloze
3. Rozvaha
4. Výkaz zisků a ztrát
5. Smlouva o auditorské a poradenské činnosti
6. Zprávy auditora

Příloha č. 1

Přehled auditorských směrnic

Přehled auditorských směrnic

<i>Přehled auditorských směrnic</i>	
Číslo	Název
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 auditorské 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 u auditu malých účetních jednotek
21	Audit účetních odhadů
22	Srovnatelné informace
23	Prověрка účetní závěrky nebo účetních výkazů
24	Posuzování práce interního auditu
25	Znalosti o oboru podnikání účetní jednotky
26	Komunikace s vedením účetní jednotky
27	Přihlížení k zákonům a předpisům při auditu účetní závěrky
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
54	Ověření zprávy o vztazích mezi propojenými osobami

Příloha č. 2
Příklad dotazníku pro zjištění úplnosti informací
v příloze

Příklady dotazníku pro zjištění úplnosti informací v příloze

Obecné údaje	Ano	Ne	Nemá
Základní údaje firmě souhlasí ve všem s údaji na výpisu z obchod. rejstříku	X		
Jsou popsány všechny změny a dodatky provedené v uplynulém účetním období v obchodním rejstříku			X
Jsou uvedeny smluvní dohody mezi společníky, které zakládají rozhodovací práva bez ohledu na výši podílu na základním jmění			X
Je uvedena výše osobních nákladů na zaměstnance a z toho na řídicí pracovníky	X		
Informace o použitých účetních metodách, zásadách a způsobech oceňování			
Je uveden způsob ocenění nakupovaných zásob	X		
Je uveden způsob ocenění NIM a HIM vytvořeného ve vlastní režii			X
Je uveden způsob ocenění cenných papírů a majetkových účastí	X		
Jsou uvedeny podstatné změny ve způsobu oceňování, odpisování a účtování proti minulému období		X	
Informace – doplňující rozvahu a výkaz zisků a ztrát			
Je rozepsán HIM v předepsaném členění podle hlavních skupin s odděleným uvedením pořizovací ceny a oprávek	X		
Jsou uvedeny celkové, splacené a nesplacené splátky u finančního leasingu		X	
Je uveden majetek zatížený zástavním právem nebo břemenem			X
Je uvedeno rozdělení zisku nebo způsob úhrady ztráty předchozího účet. období		X	
Je uvedena celková výše závazků po lhůtě splatnosti	X		

Příloha č. 3
Rozvaha

ROZVAHA

Účet	Název	Typ	PZ	MD	DAL	KZ
013A	Nehmotný invest. majetek	A	116 165,00	0,00	0,00	116 165,00
014A	Ocenitelná práva	A	865 000,00	0,00	0,00	865 000,00
021A	Budovy, haly a stavby	A	125 146,00	345 237,00	0,00	470 383,00
022A	samostat.movité věci, soubory	A	21 745 996,60	11 543 180,00	674 898,00	32 614 278,60
02222A	inventář	A	7 692 462,60	1 544 486,00	0,00	9 236 948,60
02223A	Dopravní prostředky	A	1 182 756,00	42 675,00	1 220,00	1 224 211,00
02224A	demonstrační přístroje apod.	A	12 870 778,00	9 956 019,00	673 678,00	22 153 119,00
042A	Pořízení hmotných investic	A	0,00	11 888 471,37	11 888 471,37	0,00
067A	Ostatní půjčky	A	0,00	700 000,00	700 000,00	0,00
069A	Ost. dlouhodobé finanční investice	A	0,00	20 000,00	0,00	20 000,00
131A	Pořízení zboží	A	0,00	186 045 427,71	186 045 427,71	0,00
132A	Konsignační sklad	A	56 007 586,51	186 905 962,31	119 299 820,58	123 613 728,24
196A	Opravná položka ke zboží	A	-1 934 866,00	0,00	2 480 775,00	-4 415 641,00
211A	Pokladna	A	73 830,08	4 130 126,91	3 508 756,26	695 200,73
21110A	Pokladna Praha	A	15 599,00	3 143 212,50	2 518 391,90	640 419,60
21130A	Valutová pokladna	A	58 231,08	986 914,41	990 364,36	54 781,13
213A	Ceniny	A	5 440,00	224 000,00	229 440,00	0,00
221A	Bankovní účty	A	15 280 394,06	185 400 176,40	177 883 583,73	22 796 986,73
261A	Peníze na cestě	A	0,00	6 898 123,08	6 898 123,08	0,00
311A	Odběratelé	A	58 467 707,39	192 395 441,29	144 504 047,95	106 359 100,73
314A	Poskytnuté zálohy dodavatelům	A	1 322 627,21	15 336 997,10	15 928 272,16	731 352,15
315A	Ostatní pohledávky	A	465 504,66	25 940 281,54	6 874 880,32	19 530 905,88
335A	Pohledávky se zaměstnanci	A	456 537,28	5 531 594,19	4 965 951,85	1 022 179,62
378A	Jiné pohledávky	A	1 752 401,70	83 111,13	1 451 195,53	384 317,30
381A	Náklady příštích období	A	699 946,75	2 197 517,15	415 417,98	2 482 045,92
388A	Dohadné účty aktivní	A	63 000,00	225 000,00	63 000,00	225 000,00
073P	Oprávky k sotware	P	75 508,00	0,00	23 233,00	98 741,00
074P	Oprávky k ocenitelným právům	P	648 750,00	0,00	173 000,00	821 750,00
081P	Oprávky k budovám,halám,stavb.	P	26 691,00	0,00	24 082,00	50 773,00
082P	Oprávky ke strojům,přístr.a z.	P	10 029 328,00	674 898,00	4 966 448,00	14 320 878,00
08222P	Oprávky k inventáři ..	P	7 188 167,00	0,00	341 416,00	7 529 583,00
08223P	Oprávky k dopr.prostředkům	P	210 282,00	1 220,00	297 936,00	506 998,00
08224P	Oprávky k demonstračním přístr	P	2 630 879,00	673 678,00	4 327 096,00	6 284 297,00
231P	Běžné bankovní úvěry - krátkodobé	P	0,00	0,00	2 000 000,00	2 000 000,00
321P	Dodavatelé	P	97 412 028,45	119 023 438,86	221 657 187,37	200 045 776,96
324P	Přijaté zálohy	P	156 000,10	72 397,10	12 862,50	96 465,50
331P	Zaměstnanci	P	501 839,30	7 742 893,00	8 386 222,70	1 145 169,00

333P	Ost.závazky vůči zaměstnancům - vyúčt.diet	P	90 896,55	1 822 266,96	2 023 690,21	292 319,80
336P	Zúčt.s institucemi soc.zabezp.	P	350 376,00	5 266 715,00	5 653 971,00	737 632,00
33610P	Sociální poj. zam.	P	59 013,00	887 071,00	952 297,00	124 239,00
33620P	Zdravotní poj. zam.	P	33 200,00	499 029,00	535 719,00	69 890,00
33630P	sociální poj. firma	P	191 778,00	2 882 742,00	3 094 710,00	403 746,00
33640P	Zdravotní poj. firma	P	66 385,00	997 873,00	1 071 245,00	139 757,00
341P	Daň z příjmů	P	-677 420,00	3 497 600,00	1 648 430,00	-2 526 590,00
342P	Ostatní prime dane - zaměstnanci	P	103 607,00	2 244 709,00	2 557 347,00	416 245,00
343P	Daň z přidané hodnoty	P	-255 222,53	16 024 031,04	12 219 289,94	-4 059 963,63
345P	Ostatní nepř. daně a poplatky - sil.daň	P	-900,00	45 000,00	40 142,00	-5 758,00
361P	Závazky k podnikům ve skupině	P	0,00	1 046 245,94	23 997 145,94	22 950 900,00
367P	závazky z upsaných nesplacených CP a vkladů	P	0,00	20 000,00	20 000,00	0,00
379P	Jiné pohledávky a závazky	P	64 650,00	8 727 654,80	8 781 436,00	118 431,20
383P	Výdaje příštích období	P	708 048,86	809 663,00	110 814,14	9 200,00
389P	Dohadné účty pasivní	P	369 972,55	302 210,51	2 738 419,10	2 806 181,14
38910P	Dohadné účty	P	207 872,55	143 210,51	2 567 019,10	2 631 681,14
38920P	Dohadná pol. -energie	P	162 100,00	159 000,00	171 400,00	174 500,00
391P	Opravná položka k pohledávkám	P	16 322 516,04	8 119 483,45	8 020 443,91	16 223 476,50
395P	Vnitřní zúčtování	P	0,00	1 288 049,96	1 288 049,96	0,00
39500P	zápočty FAD,FAV,FDZ	P	0,00	1 284 870,66	1 284 870,66	0,00
39520P	zúčt.úhrad FAV,FAD HOTOVĚ	P	0,00	460,00	460,00	0,00
39599P	Vnitřní zúčtování - DPH	P	0,00	2 719,30	2 719,30	0,00
411P	Základní kapitál	P	15 000 000,00	0,00	0,00	15 000 000,00
413P	Ostatní kapitálové fondy	P	30 728,00	0,00	0,00	30 728,00
421P	Zákonný rezervní fond	P	1 500 000,00	0,00	0,00	1 500 000,00
427P	Ostatní fondy	P	420 000,00	0,00	0,00	420 000,00
42710P	Fond odměn	P	300 000,00	0,00	0,00	300 000,00
42720P	Stimulační fond	P	120 000,00	0,00	0,00	120 000,00
429P	Neuhrazená ztráta min.let	P	-16 701 058,54	0,00	4 451 900,89	-12 249 157,65
431P	Hos. výsledek ve shval. řízení	P	4 451 900,89	4 451 900,89	0,00	0,00
454P	Rezerva na kursové ztráty	P	0,00	0,00	21 647 364,00	21 647 364,00
45400P	Rezerva na kursové ztráty	P	0,00	0,00	9 287 364,00	9 287 364,00
45401P	Rezerva na daň z příjmu P.O.	P	0,00	0,00	12 360 000,00	12 360 000,00
471P	závazky k podnikům ve skupině	P	25 222 915,93	11 803 915,93	0,00	13 419 000,00
481P	Odložený daňový závazek/pohled	P	-338 738,36	2 999 727,64	0,00	-3 338 466,00

Příloha č. 4
Výkaz zisků a ztrát

Výkaz zisků a ztrát

Účet	Název	PZ	MD	Dal	Obrat	Zisk
501N	Spotřeba materiálu	0,00	5 170 491,21	7 948,05	5 162 543,16	-5 162 543,16
50100N	Výdej mater. do spotřeby-sklad	0,00	867 296,21	0,00	867 296,21	0,00
502N	Spotřeba energie	0,00	109 702,26	53 000,00	56 702,26	-56 702,26
503N	Spotřeba ost. nesklad.dodáv.-vodné,stočné	0,00	221 113,37	106 000,00	115 113,37	-115 113,37
504N	Náklady na prodané zboží	0,00	114 184 319,21	0,00	114 184 319,21	-114 184 319,21
511N	Opravy a udržování	0,00	1 371 823,16	43 568,40	1 328 254,76	-1 328 254,76
512N	Cestovné	0,00	1 739 456,52	28 339,78	1 711 116,74	-1 711 116,74
51210N	Diety pracovníků	0,00	206 106,60	0,00	206 106,60	0,00
51220N	Ubytování	0,00	874 140,77	7 673,78	866 466,99	0,00
51223N	služ.cesty DPP zaměstnanců	0,00	169 460,59	0,00	169 460,59	0,00
51243N	Cestovné nad limit (Fahrtgeld)	0,00	20 666,00	0,00	20 666,00	0,00
51244N	Cestovné do limitu (Fahrtgeld)	0,00	469 082,55	20 666,00	448 416,55	0,00
513N	Náklady na reprezentaci	0,00	3 489 475,41	13 674,53	3 475 800,88	-3 475 800,88
518N	Výkony materiální povahy	0,00	10 156 377,20	17 905,31	10 138 471,89	-10 138 471,89
521N	Mzdové náklady	0,00	12 615 200,00	0,00	12 615 200,00	-12 615 200,00
52100N	Mzdové náklady HPP	0,00	8 949 307,00	0,00	8 949 307,00	0,00
52101N	Mzdové náklady HPP	0,00	3 067 321,00	0,00	3 067 321,00	0,00
52121N	Mzdové náklady DPČ	0,00	36 000,00	0,00	36 000,00	0,00
52122N	Mzdové náklady DPP	0,00	562 572,00	0,00	562 572,00	0,00
524N	Zákonné sociální pojištění	0,00	4 223 316,00	0,00	4 223 316,00	-4 223 316,00
52400N	Zákonné sociální pojištění fir	0,00	3 094 710,00	0,00	3 094 710,00	0,00
52410N	Zákonné pojištění-zdravotní	0,00	1 071 244,00	0,00	1 071 244,00	0,00
52420N	Zák. poj.-prac. úrazy	0,00	55 541,00	0,00	55 541,00	0,00
52421N	Pojištění zam. na služ. cesty	0,00	1 821,00	0,00	1 821,00	0,00
527N	Zákonné sociální náklady	0,00	235 148,00	0,00	235 148,00	-235 148,00
52700N	Přísp.na život.poj,penz.připoj	0,00	103 896,00	0,00	103 896,00	0,00
52701N	stravenky ACCOR - TICKET REST.	0,00	131 252,00	0,00	131 252,00	0,00
528N	Ostatní sociální náklady	0,00	3 672,45	0,00	3 672,45	-3 672,45
531N	Daň silniční	0,00	40 142,00	0,00	40 142,00	-40 142,00
538N	Ostatní nepř.daně a poplatky	0,00	71 745,76	0,00	71 745,76	-71 745,76
541N	Zúst.cena prod.NHMIM a HMIM	0,00	506 478,00	0,00	506 478,00	-506 478,00
543N	Dary	0,00	354 980,91	0,00	354 980,91	-354 980,91
54300N	Dary - nedaňové	0,00	354 980,91	0,00	354 980,91	0,00
544N	Smluvní pokuty a penále	0,00	3 867 027,52	0,00	3 867 027,52	-3 867 027,52
545N	Ostatní pokuty a penále	0,00	6 922,00	0,00	6 922,00	-6 922,00
548N	Ostatní provozní náklady	0,00	7 763,43	-77,45	7 840,88	-7 840,88
551N	Odpisy	0,00	4 680 285,00	0,00	4 680 285,00	-4 680 285,00
55113N	Odpisy NHIM	0,00	196 233,00	0,00	196 233,00	0,00

55121N	Odpisy stavby,haly	0,00	24 082,00	0,00	24 082,00	0,00
55122N	Odpisy- inventáře(PC,nábytek..)	0,00	341 416,00	0,00	341 416,00	0,00
55123N	Odpisy-dopravní prostředky	0,00	296 716,00	0,00	296 716,00	0,00
55124N	Odpisy-demonstr.přístroje atd.	0,00	3 821 838,00	0,00	3 821 838,00	0,00
554N	Tvorba ostatních rezerv	0,00	9 287 364,00	0,00	9 287 364,00	-9 287 364,00
558N	Tvorba zák. oprav. položek	0,00	3 282 755,79	4 170 944,62	-888 188,83	888 188,83
559N	Tvorba opravných položek	0,00	7 218 463,12	3 948 538,83	3 269 924,29	-3 269 924,29
55900N	Tvorba opravných položek k pohledávkám	0,00	4 737 688,12	3 948 538,83	789 149,29	0,00
55901N	Tvorba opravných položek k zásobám	0,00	2 480 775,00	0,00	2 480 775,00	0,00
562N	Uroky	0,00	1 421 965,89	0,00	1 421 965,89	-1 421 965,89
563N	Kursově ztráty	0,00	2 291 778,66	0,00	2 291 778,66	-2 291 778,66
568N	Ostatní finanční náklady	0,00	877 080,52	0,00	877 080,52	-877 080,52
56810N	Odměny peněžním ústavům	0,00	252 490,15	0,00	252 490,15	0,00
56820N	Pojištění majetku	0,00	172 106,00	0,00	172 106,00	0,00
56821N	Pojištění vozidel	0,00	452 483,64	0,00	452 483,64	0,00
56830N	Ostatní finanční náklady	0,00	0,73	0,00	0,73	0,00
588N	Ostatní mimořádné náklady	0,00	160 081,88	0,00	160 081,88	-160 081,88
591N	Daň z příj. z běžné čin.spatná	0,00	12 360 000,00	0,00	12 360 000,00	-12 360 000,00
592N	Daň z příj. běžné čin.odložená	0,00	0,00	2 999 727,64	-2 999 727,64	2 999 727,64
602V	Tržby z prodeje služeb	0,00	0,00	8 957 744,10	8 957 744,10	8 957 744,10
604V	Tržby za zboží	0,00	0,00	174 037 939,86	174 037 939,86	174 037 939,86
641V	Tržby z prodeje HIM a NIM	0,00	0,00	801 000,00	801 000,00	801 000,00
642V	Tržby z prodeje materiálu	0,00	0,00	7 468,10	7 468,10	7 468,10
648V	Ostatní služby	0,00	0,00	24 246,18	24 246,18	24 246,18
662V	Uroky	0,00	0,00	473 679,80	473 679,80	473 679,80
663V	Kursově zisky	0,00	290,00	19 378 132,86	19 377 842,86	19 377 842,86
668V	Ostatní finanční výnosy	0,00	0,00	2,00	2,00	2,00
688V	Ostatní mimořádné výnosy	0,00	63 000,00	488 343,74	425 343,74	425 343,74
68800V	Ostatní mimořádné výnosy	0,00	0,00	180 228,74	180 228,74	0,00
68810V	Úhrada škody od pojišťovny	0,00	63 000,00	308 115,00	245 115,00	0,00

Příloha č. 5
Smlouva o auditorské a poradenské činnosti

Smlouva o auditorské a poradenské činnosti

Níže uvedeného dne, měsíce a roku

firma:

se sídlem:

IČ: DIČ:

zastoupená jednatelem panem a panem

zapsaná v obchodním rejstříku vedeném Městským soudem v Praze, oddíl C vložka na straně jedné (dále jen dodavatel)

a

.....

se sídlem:

IČ: DIČ:

zastoupená jednatelem panem

zapsaná v obchodním rejstříku vedeném Městským soudem v Praze, oddíl C vložka na straně druhé (dále jen objednatel)

uzavřely v souladu s ustanoveními obchodního zákoníku tuto

SMLOUVU O AUDITORSKÉ A PORADENSKÉ ČINNOSTI

I. Předmět smlouvy

Předmětem této smlouvy je ověření roční účetní závěrky a ověření výroční zprávy včetně metodické pomoci při zpracování těchto dokumentů, poskytování poradenských služeb při vedení účetnictví, spoluúčast na inventuře a to v souladu s ustanoveními zákona č. 254/200 Sb., o auditorech a s auditorskými směrnici, jež vydala Komora auditorů ČR, daňových a finančních předpisů a předpisů pro vedení účetnictví.

II. Práva a povinnosti smluvních stran

II.1. Povinnosti dodavatele

- a) provádět ověření roční účetní závěrky, jakož i účetní závěrky mimořádné či mezitímní a o tomto ověření podat písemnou zprávu ve 3 vyhotoveních a dále v 1 nesvázaném výtisku navíc. Zpráva a výrok budou vyhotoveny v českém jazyce,
- b) vypracovat dopis vedení, v němž budou uvedeny vybrané problémy a nedostatky při vedení účetnictví, jakož i návrhy jejich řešení,
- c) poskytovat průběžně poradenské služby a informace při vedení účetnictví, jakož i další práce, pokud k nim bude písemně objednatelem vyzván,
- d) provést ověření výroční zprávy.

II.2. Povinnosti objednatele

- a) poskytnout dodavateli pro potřeby auditorského ověření účetní závěrky všechny účetní a další podklady nezbytné k posouzení správnosti a průkaznosti vedení účetnictví, a to i v elektronické formě,
- b) poskytovat dodavateli veškerou potřebnou součinnost pro potřeby auditorského ověření účetní závěrky, v této souvislosti podávat dodavateli potřebná vysvětlení k jednotlivým účetním a dalším hospodářským případům na základě jeho žádosti,
- c) zaplatit dodavateli za práce provedené písemnou formou a za poskytnuté konzultace odměnu podle č. IV. této smlouvy.

II.3. Obě smluvní strany

Se zavazují zachovávat mlčenlivost o všech skutečnostech, o nichž se dozvěděly v souvislosti s jejich plněním podle této smlouvy, a to i po zániku této smlouvy. Povinností mlčenlivosti nejsou vázány v případě, kdy jí byly druhou smluvní stranou výslovně písemně zproštěny.

III. Doba plnění

III.1. Objednatel se zavazuje předat dodavateli či zpřístupnit mu veškeré podklady nezbytné k posouzení správnosti a průkaznosti vedení účetnictví a k vypracování auditorského ověření účetní závěrky a to v termínech dohodnutých ústně se zástupcem dodavatele.

III.2. Dodavatel je povinen předložit objednateli písemnou zprávu v českém jazyce o auditorském ověření účetní závěrky v dohodnutém termínu se zástupcem objednatele.

IV. Odměna a platební podmínky

IV. 1. Za činnosti uvedené v čl. II.2. písm. a) a d) se zavazuje objednatel zaplatit dodavateli odměnu ve výši Kč pro tým pracovníků. Časový rozsah auditu je stanoven v délce trvání dní. Uvedená cena neobsahuje daň z přidané hodnoty.

IV.2. Jestliže by došlo z důvodů na straně objednatele k prodloužení plánované doby potřebné k výkonu činnosti zhotovitele (nepřipravené podklady, významné nedostatky a chyby v účetní závěrce, rozšíření požadavků na provedení auditu), bude účtována za tuto dobu denní sazba Kč.

IV.3. Vedle odměny sjednané v čl. IV.1. a IV.2. je objednatel povinen uhradit dodavateli další náklady spojené s plněním dodavatele podle této smlouvy. Dalšími náklady ve smyslu shora uvedeného se rozumí zejména cestovní náhrady podle zákona č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách v platném znění v případě nezbytné služební cesty mimo Prahu a náklady na překlad zprávy do dalšího jazyka, pokud bude objednatelem požadován.

IV.4. Odměna za ověření účetní závěrky objednatele podle čl. IV.1. a IV.2. této smlouvy je splatná do 14. dnů od data vystavení faktury.

IV.5. Za práce provedené podle čl. II.1. písm. c) zaplatí objednatel částky ve výši součinu hodinových sazeb dále uvedených a počtu odpracovaných hodin jednotlivých pracovníků či týmu dodavatele (při denní sazbě). Sazby jsou tyto:

Partner	Kč
Auditor	Kč
Asistent	Kč

Telefonické konzultace jsou zahrnuty v ceně ověření roční účetní závěrky.

V. Sankční opatření

V případě prodlení objednatele s úhradou jakékoliv částky podle této smlouvy je objednatel povinen zaplatit dodavateli úrok z prodlení podle obchodního zákoníku.

VI. Doba trvání smlouvy, zánik smlouvy

Smlouva nabývá platnosti a účinnosti dnem podpisu smluvními stranami a uzavírá se na dobu neurčitou.

VII. Závěrečná ustanovení

VII.1. Tato smlouva je vyhotovena ve dvou provedeních, z nich každá ze stran obdrží po jednom. Obě vyhotovení mají stejnou platnost.

VII.2. Práva a povinnosti smluvních stran touto smlouvou výslovně neupravená se řídí ustanoveními obchodního zákoníku a dalších obecně závazných předpisů.

VII.3. Změny a doplňky této smlouvy lze provést pouze po vzájemné písemné dohody obou smluvních stran.

VII.4. K cenám podle článku IV. této smlouvy se připočítává daň z přidané hodnoty. V případě, že dojde ke změně sazby dané zákonem, bude k ceně připočítávána daň vypočtená podle nové sazby.

VII.5. Kterákoli z obou smluvních stran může od smlouvy odstoupit s písemným uvedením důvodů druhé straně. V případě odstoupení od smlouvy bez udání důvodů počíná běžet výpovědní lhůta prvním dnem měsíce následujícím po měsíci v němž byla výpověď odeslána druhé straně. Výpovědní lhůta v tomto případě činí 3 měsíce.

VII.6. Vedoucím auditorského týmu je pověřena

V dne

.....

Dodavatel

.....

Objednatel

Příloha č. 6
Zprávy auditora

Zpráva nezávislých auditorů

o ověření roční účetní závěrky

k 31. 12. 2003 ve společnosti

.....

Praha, březen 2004

Rozdělovník:

Výtisk č. 1 – 2:

Výtisk č. 3:

Společnost, v níž bylo provedeno ověření roční účetní závěrky:

.....

.....

.....

Příjemce zprávy:

IČO:

Ověřované období:

Ověření provedli:

Auditorská firma: osvědčení č.

.....

.....

Auditoři: osvědčení č.

..... osvědčení č.

Asistenti auditorů:

.....

Přílohy: Rozvaha

Výkaz zisku a ztrát

Příloha účetní závěrky

Zpráva auditora

určena společníkovi společnosti

Auditorská firma provedla v souladu se zákonem č. 254/2000 Sb., o auditorech a s auditorskými směrnicemi Komory auditorů České republiky, ověření příložené účetní závěrky společnosti sestavené k 31. 12. 2003.

Za sestavení účetní závěrky je odpovědný statutární orgán společnosti. Naší úlohou je vydat na základě auditu výrok k této účetní závěrce. Auditorské směrnice požadují, aby byl audit naplánován a proveden tak, aby auditor získal přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti. Audit zahrnuje výběrovým způsobem provedené ověření úplnosti a průkaznosti částek a informací uvedených v účetní závěrce. Audit rovněž zahrnuje posouzení použitých účetních postupů a významných odhadů učiněných společností a zhodnocení celkové prezentace účetní závěrky. Jsme přesvědčení, že provedený audit poskytuje přiměřený podklad pro vydání našeho výroku.

Podle našeho názoru účetní závěrka podává ve všech významných ohledech věrný a poctivý obraz aktiv, závazků, vlastního kapitálu a finanční situace společnosti k 31. 12. 2003 a jejího výsledku hospodaření za účetní období roku 2003 v souladu se zákonem o účetnictví a příslušnými předpisy České republiky.

Ověřili jsme soulad informací o za období roku 2003, uvedených ve výroční zprávě, s ověřovanou účetní závěrkou. Podle našeho názoru jsou tyto informace ve významných ohledech v souladu s touto účetní závěrkou, z níž byly převzaty. Jiné než účetní informace jsme ve výroční zprávě neověřovali.

Za úplnost a správnost zprávy představenstva společnosti o vztazích mezi propojenými osobami odpovídá statutární orgán společnosti. Ověřili jsme věcnou správnost údajů uvedených v této zprávě a nezjistili jsme žádné významné nesprávnosti.

V Praze dne

Zpráva auditora

určena akcionářům společnosti

Auditorská firma provedla v souladu se zákonem č. 254/2000 Sb., o auditorech a s auditorskými směrnicemi Komory auditorů České republiky, ověření příložené účetní závěrky společnosti sestavené k 31. 12. 2003.

Za sestavení účetní závěrky je odpovědný statutární orgán společnosti. Naší úlohou je vydat na základě auditu výrok k této účetní závěrce. Auditorské směrnice požadují, aby byl audit naplánován a proveden tak, aby auditor získal přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti. Audit zahrnuje výběrovým způsobem provedené ověření úplnosti a průkaznosti částek a informací uvedených v účetní závěrce. Audit rovněž zahrnuje posouzení použitých účetních postupů a významných odhadů učiněných společností a zhodnocení celkové prezentace účetní závěrky. Jsme přesvědčení, že provedený audit poskytuje přiměřený podklad pro vydání našeho výroku.

Podle našeho názoru účetní závěrka podává ve všech významných ohledech věrný a poctivý obraz aktiv, závazků, vlastního kapitálu a finanční situace společnosti k 31. 12. 2003 a jejího výsledku hospodaření za účetní období roku 2003 v souladu se zákonem o účetnictví a příslušnými předpisy České republiky.

Valná hromada společnosti konaná přijala revitalizační program, jehož cílem je vyvést společnost z kritické situace a nastavit vnitřní ekonomické, technické, výrobní i obchodní prostředí tak, aby v dalších letech byla společnost schopna postupně umořovat dosaženou ztrátu z hospodaření.

Z přijatého programu se podařilo plnit úkol v úspoře nákladů, což je patrné ve významném snížení výkonové spotřeby na dosažených výkonech. Vlastní výkony, ale výrazně poklesly. To je třeba považovat za jednu z příčin, proč společnost v roce vykazala ztrátu. Nepříznivě se v hospodaření společnosti promítá i trvalý nedostatek finančních prostředků nezbytných k průběžnému zajištění výroby.

Jednoznačně pozitivním krokem bylo rozhodnutí valné hromady o zvýšení základního kapitálu upsáním nových akcií v celkové jmenovité hodnotě Ukazuje se, že upsané zvýšení nebylo zcela postačující, neboť vykázaná ztráta za rok ve výši se promítla do snížení vlastního kapitálu, tak, že k vlastní kapitál opět nedosahuje polovinu hodnoty základního kapitálu.

Ověřili jsme soulad informací o za období roku 2003, uvedených ve výroční zprávě, s ověřovanou účetní závěrkou. Podle našeho názoru jsou tyto informace ve významných ohledech v souladu s touto účetní závěrkou, z níž byly převzaty. Jiné než účetní informace jsme ve výroční zprávě neověřovali.

Za úplnost a správnost zprávy představenstva společnosti o vztazích mezi propojenými osobami odpovídá statutární orgán společnosti. Ověřili jsme věcnou správnost údajů uvedených v této zprávě a nezjistili jsme žádné významné nesprávnosti.

V Praze dne

Zpráva auditora

určena akcionářům společnosti

Auditorská firmaprovedla v souladu se zákonem č. 254/2000 Sb., o auditorech a s auditorskými směrnicemi Komory auditorů České republiky, ověření příložené účetní závěrky společnosti sestavené k 31. 12. 2003.

Za sestavení účetní závěrky je odpovědný statutární orgán společnosti. Naší úlohou je vydat na základě auditu výrok k této účetní závěrce. Auditorské směrnice požadují, aby byl audit naplánován a proveden tak, aby auditor získal přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti. Audit zahrnuje výběrovým způsobem provedené ověření úplnosti a průkaznosti částek a informací uvedených v účetní závěrce. Audit rovněž zahrnuje posouzení použitých účetních postupů a významných odhadů učiněných společností a zhodnocení celkové prezentace účetní závěrky.

Jsme přesvědčeni, že provedený audit poskytuje přiměřený podklad pro vydání našeho výroku s výhradou, jelikož

- společnost nevytvořila opravné položky k dlouhodobému finančnímu majetku, který tvoří akcie společnosti tak, aby reálná hodnota tohoto dlouhodobého finančního majetku vyjadřovala odpovídající podíl na vlastním kapitálu této dceřiné společnosti podle stavu k Nevytvořené opravné položky tak představují částku
- dále společnost nevytvořila v potřebné výši opravné položky k zásobám obtížně prodejného zboží, tak aby došlo ke snížení jejich ocenění v účetnictví na předpokládanou prodejní cenu. Podle poznatků, které vyplynuly z inventarizace zásob zboží k, chybějící opravná položka představuje částku

Podle našeho názoru účetní závěrka s výhradou výše uvedených důvodů podává ve všech významných ohledech věrný a poctivý obraz aktiv, závazků, vlastního kapitálu a finanční situace společnosti k a jejího výsledku hospodaření za účetní období rokuv souladu se zákonem o účetnictví a příslušnými předpisy České republiky.

Ověřili jsme soulad informací o za období roku 2003, uvedených ve výroční zprávě, s ověřovanou účetní závěrkou. Podle našeho názoru jsou tyto informace ve významných ohledech v souladu s touto účetní závěrkou, z níž byly převzaty. Jiné než účetní informace jsme ve výroční zprávě neověřovali.

Za úplnost a správnost zprávy představenstva společnosti o vztazích mezi propojenými osobami odpovídá statutární orgán společnosti. Ověřili jsme věcnou správnost údajů uvedených v této zprávě a nezjistili jsme žádné významné nesprávnosti.

V Praze dne