

**Masarykova univerzita
Ekonomicko – správní fakulta**

Studijní obor: Finanční podnikání



AUDIT ÚČETNÍ ZÁVĚRKY PODNIKU
Audit of the financial statements in an enterprise

Diplomová práce

**Vedoucí bakalářské práce:
doc. Ing. Jaroslav SEDLÁČEK, CSc.**

**Autor:
Petra NOVÁKOVÁ**

Brno, květen 2008

Jméno a příjmení autora: Petra Nováková
Název diplomové práce: Audit účetní závěrky podniku
Název práce v angličtině: Audit of the financial statements in an enterprise
Katedra: Financí
Vedoucí diplomové práce: doc. Ing. Jaroslav Sedláček, CSc.
Rok obhajoby: 2008

Anotace

Cílem diplomové práce „Audit účetní závěrky podniku“ je analyzovat metody, které jsou vymezeny pro audit v mezinárodních standardech a tyto aplikovat na vybranou obchodní společnost. První část je zaměřena na obecnou charakteristiku auditu. V druhé části se zabývám samotným auditem a analyzuji všechny jeho fáze. V poslední části pak aplikuji získané poznatky v předchozích oddílech na vybranou obchodní společnost a ověřuji, zda pohledávky z obchodního styku uvedené v rozvaze věrně a poctivě zobrazují skutečný stav.

Annotation

The goal of the submitted thesis: “Audit of the financial statements in an enterprise” is to analyze methods under International Standards on Auditing and these apply to a chosen enterprise. The first part is focused on general characterization of an audit. In the second part I deal with audit itself and analyze all phases of an audit. And in the final part I apply gained knowledge on chosen company and examine if trade receivables are truly and fairly stated in the Balance Sheet.

Klíčová slova

Audit, materialita, pohledávky, riziko, testy věcné správnosti, vnitřní kontrolní systém, výrok auditora.

Keywords

Audit, materiality, receivables, risk, substantive procedures, internal control system, auditor's opinion.

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci *Audit účetní závěrky podniku* vypracovala samostatně pod vedením doc. Ing. Jaroslava Sedláčka, CSc. a uvedla v ní všechny použité literární a jiné odborné zdroje v souladu s právními předpisy, vnitřními předpisy Masarykovy univerzity a vnitřními akty řízení Masarykovy univerzity a Ekonomicko-správní fakulty MU.

V Brně dne 1. května 2008

vlastnoruční podpis autora

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala doc. Ing. Jaroslavu Sedláčkovi, CSc. za cenné připomínky a odborné rady, kterými přispěl k vypracování této diplomové práce.

OSNOVA

ÚVOD	7
1 OBECNÁ CHARAKTERISTIKA AUDITU	9
1.1 DEFINICE AUDITU	9
1.2 CÍL A FUNKCE AUDITU	9
1.3 PŘEDMĚT AUDITU	10
1.4 REGULACE A PRÁVNÍ ÚPRAVA AUDITU	11
1.5 SUBJEKTY AUDITU	12
2 FÁZE AUDITU	14
2.1 OBDOBÍ PŘED UZAVŘENÍM ZAKÁZKY	14
2.1.1 Zhodnocení rizika zakázky	14
2.1.2 Určení podmínek zakázky	15
2.2 POZNÁVÁNÍ KLIENTA (PŘEDBĚŽNÉ PLÁNOVACÍ PROCEDURY)	16
2.2.1 Činnost a oblast podnikání	16
2.2.2 Vnitřní kontroly	17
2.2.3 Účetní systém	18
2.2.4 Předběžné analytické postupy	19
2.2.5 Plánovací hladina významnosti	19
2.3 VYTVOŘENÍ PLÁNU AUDITU	20
2.3.1 Auditorské riziko a posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a potenciálních nesprávností	20
2.3.2 Plánování auditorského postupu	23
2.3.3 Plán testů vnitřních kontrol	23
2.3.4 Plán testů věcné správnosti	24
2.3.5 Shrnutí a projednání plánu auditu	25
2.4 PROVEDENÍ PLÁNU AUDITU	26
2.4.1 Provedení testů spolehlivosti vnitřních kontrol	26
2.4.2 Provedení analytických testů věcné správnosti	27
2.4.3 Provedení detailních testů	28
2.4.4 Vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti	30
2.4.5 Posouzení účetní závěrky	30
2.4.6 Posouzení výroční zprávy	31
2.5 ZÁVĚR AUDITU A VYDÁNÍ ZPRÁVY AUDITORA	32
2.5.1 Posouzení následných událostí	32
2.5.2 Prohlášení vedení společnosti	33
2.5.3 Shrnutí závěrů auditu	34
2.5.4 Vydání zprávy auditora	34
3 PRAKTICKÁ ČÁST	38
3.1 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI	38
3.2 PŘEDBĚŽNÉ PLÁNOVÁNÍ	39
3.2.1 Zhodnocení a přijetí zakázky	40
3.2.2 Poznání klienta a porozumění IT prostředí	41
3.2.3 Hodnocení vnitřních kontrol a posouzení možnosti podvodu	42
3.2.4 Stanovení plánovací materiality	44

3.2.5	<i>Určení významných účtů</i>	46
3.3	PLÁN A STRATEGIE AUDITU	46
3.3.1	<i>Analýza Procesů</i>	47
3.3.2	<i>Výběr testů</i>	51
3.3.3	<i>Zhodnocení auditorského rizika</i>	52
3.3.4	<i>Plán testů</i>	53
3.3.5	<i>Shrnutí a projednání plánu auditu</i>	53
3.4	PROVEDENÍ PLÁNU AUDITU	54
3.4.1	<i>Vymezení účtů pro testování a meziroční srovnání</i>	55
3.4.2	<i>Matematická verifikace</i>	57
3.4.3	<i>Přepočet pohledávek v cizí měně</i>	57
3.4.4	<i>Ověření záporných zůstatků a neobvyklých transakcí</i>	58
3.4.5	<i>Konfirmace zůstatků pohledávek</i>	59
3.4.6	<i>Zaučtování do správného období</i>	65
3.4.7	<i>Výpočet opravných položek</i>	68
3.4.8	<i>Poskytnuté zálohy</i>	71
3.5	ZÁVĚR AUDITU	72
3.5.1	<i>Posouzení následných událostí</i>	72
3.5.2	<i>Získání prohlášení vedení společnosti</i>	72
3.5.3	<i>Shrnutí závěrů auditu</i>	73
3.5.4	<i>Výrok auditora</i>	73
	ZÁVĚR	75
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	77
	SEZNAM TABULEK	78
	SEZNAM PŘÍLOH	79
	SEZNAM PŘÍLOH	79

ÚVOD

Již na začátku čtvrtého ročníku jsem začala přemýšlet, jaké téma vybrat pro mou diplomovou práci a nakonec to bylo jednodušší, než jsem předpokládala. Zvolila jsem téma, které mě nejen zaujalo na přednáškách ve škole, ale kterému bych se v budoucnu chtěla i nadále věnovat. Tématem mé diplomové práce je „Audit účetní závěrky podniku“.

Audit je v České republice poměrně mladou profesí, ale díky potřebám nezávislého ověřování finančních výkazů jeho význam neustále roste. Uživatelé účetních výkazů potřebují být ujisti, že se na prezentované výsledky mohou spolehnout, že tyto informace poskytované managementem společnosti odrážejí i skutečný stav a že nejsou významným způsobem zkresleny. Mezi takovéto uživatele patří zejména akcionáři, obchodní partneři a investoři, banky a jiní věřitelé, stát, finanční analytici a v neposlední řadě zaměstnanci dané společnosti.

Povinností auditora je vyslovení jeho profesionálního nezávislého názoru na to, zda účetní závěrka společnosti odpovídá pravdivému a věrnému zobrazení, jestli jsou účetní knihy vedeny správným způsobem, a jestli je toto promítnuto i do rozvahy a výkazu zisků a ztrát. Auditor tedy nebude potvrzovat naprostou správnost účetnictví, to není v jeho kompetenci ani silách. Za správné vedení účetnictví odpovídá management dané společnosti.

Tato diplomová práce je rozdělena do 3 tematických celků.

V první části bych chtěla čtenáře stručně seznámit s tím, co to audit je a proč je důležitý. Rovněž bych chtěla uvést, co je předmětem auditu a jaké subjekty smí audit vykonávat a kdo má povinnost nechat si audit provést. V neposlední řadě bych se také chtěla zmínit o právní úpravě auditu.

V druhé části se již budu zabývat samotným auditem a analýzou jeho fází. Zaměřím se na auditorské postupy a činnosti, které musí být vykonány před uzavřením samotné smlouvy o auditu, dále na předběžné plánovací procedury a samotné plánování, testování během provádění auditu a závěrečné práce, které předcházejí vydání zprávy auditora.

Poslední a zároveň nejobsáhlejší díl bych ráda věnovala praktické části této práce. Pro tuto část jsem si vybrala obchodní firmu, která se zabývá prodejem obalových materiálů a balících

strojů a na tuto společnost budu aplikovat získané poznatky jak z teorie tak praxe. Vzhledem k tomu, že tato práce je omezena svým rozsahem, zaměřím se pouze na audit pohledávek z obchodního styku.

Cílem této práce je nejdříve analyzovat metody, které jsou vymezeny pro audit v mezinárodních standardech a tyto následně aplikovat na vybranou obchodní společnost.

V souvislosti s uvedeným cílem stanovuji hypotézu, že pohledávky z obchodního styku zobrazené v účetní závěrce budou věrně a poctivě zobrazovat jejich skutečný stav.

Pro dosažení výše uvedeného cíle a pro potvrzení, či vyvrácení stanovené hypotézy využiji studium a analýzu dostupné literatury a legislativy, dále rozhovoru s odpovědnými pracovníky, jejich pozorování a výpočty na konkrétních datech.

1 OBECNÁ CHARAKTERISTIKA AUDITU

1.1 Definice auditu

Audit je způsob, kterým je jedna osoba ujištěna druhou o kvalitě, podmínkách nebo stavu předmětné věci, kterou druhá osoba zkoumala. Potřeba takového auditu vzniká, protože první osoba má pochybnosti nebo si není jista kvalitou, podmínkami nebo stavem předmětné věci a sama není schopna se těchto pochybností či nejistoty zbavit.¹

Jiná definice auditu zní:

Audit je systematický proces objektivního získávání a vyhodnocování důkazů, týkajících se informací o ekonomických činnostech a událostech, s cílem zjistit míru souladu mezi těmito informacemi a stanovenými kritérii a sdělit výsledky zainteresovaným zájemcům.²

Jako další příklad můžeme uvést definici zveřejněnou Komorou auditorů České republiky:

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

1.2 Cíl a funkce auditu

Základní cíl auditu můžeme lehce vyvodit z výše prezentovaných definic. Je jím zvýšení věrohodnosti účetních informací především těch společností, které povinně zveřejňují účetní závěrky a výroční zprávy.

¹ Zdroj: Lee T.A., The nature, scope and qualities of auditing

² Zdroj: Výbor americké účetní asociace (American Institute of Certified Public Accountants)

Ze základního cíle lze rovněž odvodit jeho funkce:

- **morální a preventivní funkce** – audit napomáhá ke snížení chyb v účetnictví a rovněž ztěžuje páchat trestné činy či podvody v daném podniku
- **poradenská a výchovná funkce** – díky tomu, že auditor je ve svém oboru odborníkem, dokáže klientovi ve sporných situacích kvalifikovaně poradit a pravidelný audit pomáhá ve společnosti vytvořit určité návyky, které vedou ke zlepšení a zkvalitnění účetního systému.

Audit je v České republice poměrně mladou profesí a tak veřejnost jeho funkce často zaměňuje. Z tohoto důvodu je nutné vymezit, co není cílem či funkcí auditu. Jedná se především o tyto skutečnosti:

- potvrzovat bezchybnost účetnictví podniku
- potvrzovat správnost daňového přiznání
- potvrzovat, že podnik dodržuje všechny zákony a právní normy
- pátrat po podvodech v podniku

Někteří autoři dále uvádějí 2 funkce, které nenáleží auditu:

- hodnocení, zda je společnost řízena řádným a efektivním způsobem
- potvrzování budoucí životaschopnosti podniku

1.3 Předmět auditu

Paragraf 14, odstavec 3 zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb. říká, že při provádění auditu je auditor povinen ověřit, zda informace uvedené v účetní závěrce nebo v konsolidované účetní závěrce podávají věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, a že je výroční zpráva v souladu s účetní závěrkou nebo konsolidovaná výroční zpráva je v souladu s konsolidovanou účetní závěrkou.

Z tohoto zákona tedy vyplývá, že předmětem auditu je:

- účetní závěrka (rozvaha, výkaz zisku a ztrát, příloha)
- konsolidovaná účetní závěrka (sestavovaná za skupinu kapitálově propojených podniků)
- výroční zpráva (obsahující kromě údajů navazujících na účetní závěrku i údaje nefinanční)

Jako produkt auditu pak můžeme označit auditorskou zprávu společně s výrokem auditora, kde auditor vyjadřuje svůj názor na finanční situaci podniku a zda účetní výkazy věrně (ne však bezchybně) zobrazují skutečnost.

Výrok auditora může mít následující podobu:

- Výrok bez výhrad
- Výrok s výhradou
- Odmítnutí výroku
- Záporný výrok

1.4 Regulace a právní úprava auditu

Jedním z hlavních důvodů právní úpravy auditu je **ochrana veřejného zájmu**. Tento požadavek vyplývá ze skutečnosti, že výsledky auditu neslouží primárně pro potřeby zadavatele auditu (managementu), ale pro potřeby zainteresovaných subjektů jako jsou vlastníci/akcionáři, potencionální investoři, obchodní partneři, banky, stát a široká veřejnost. V krajním případě by tedy zadavatel auditu mohl mít zájem na tom, aby audit nebyl proveden řádným způsobem a mohl by se snažit auditora podplatit za zkreslené a podnik lépe prezentující výsledky.

Dalším důvodem je existence **informační asymetrie** mezi auditorem samotným a uživateli účetních informací, které byly auditorem ověřeny. Tato nerovnováha je způsobena tím, že nikdo kromě auditora nedokáže posoudit, zda byl audit proveden řádným způsobem a je tedy možné se na jeho výsledky spoléhat.

V neposlední řadě musíme brát v potaz rovněž to, že auditorská profese je náročná na **teoretické znalosti** i na praktické zkušenosti. Z tohoto důvodu musí každý auditor skládat auditorské zkoušky, které zahrnují otázky z oblasti ekonomie a finančního řízení, účetnictví a daní, občanského, obchodního a finančního práva, informačních systémů, matematiky a statistiky a samozřejmě ze samotného auditu.

Z těchto důvodů je auditorská profese regulována následujícími zákony, vyhláškami a normami.

Zákon o auditorech (zákon č. 254/2000 Sb.) a jeho přímé a nepřímé novely

Zákon o účetnictví (zákon č. 563/1991 Sb.) a jeho novely

Vyhlášky k účetnictví

České účetní standardy

Obchodní zákoník

Směrnice a nařízení EU

Auditorské směrnice KAČR

Etický kodex

Mezinárodní auditorské standardy

1.5 Subjekty auditu

Kdo smí auditorskou profesi vykonávat

Auditorské služby smí vykonávat pouze auditor nebo auditorská společnost a to za podmínek, že jsou zapsaní v seznamu auditorů (v seznamu auditorských společností) vedeném Komorou auditorů ČR.

Do seznamu auditorů může být zapsána fyzická osoba splňuje-li podmínky uvedené v zákoně o auditorech. Jako hlavní podmínky zde můžeme jmenovat³:

- ukončené vysokoškolské vzdělání (v rámci akreditovaného bakalářského nebo magisterského studijního programu)
- bezúhonnost a způsobilost k právním úkonům
- min. 3letá praxe jako asistent auditora
- složení auditorské zkoušky
- nevykonávání činnosti, která by byla neslučitelná s poskytováním auditorských služeb
- nevyškrtnutí ze seznamu auditorů z důvodu kárného opatření

Podobně musí splňovat určitá kritéria i auditorské společnosti, chtějí-li být zapsány do seznamu auditorských společností, a stejně tak i asistenti auditorů, kteří žádají o zápis do Komory auditorů ČR.

³ Úplný výčet podmínek viz. Zákon o auditorech č. 254/2000 Sb.

Povinnost ověřit účetní závěrku auditorem však nemají všechny účetní jednotky. Zákon o účetnictví⁴ říká, že povinně ověřovat účetní závěrku musí:

- a) akciové společnosti pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jedno ze tří následujících kritérií:
 - i. aktiva celkem více než 40 milionů Kč
 - ii. roční úhrn čistého obrátu více než 80 milionů Kč
 - iii. průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50
- b) ostatní obchodní společnosti a družstva, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje a účetního období jemu bezprostředně předcházejícímu, dosáhly alespoň dvou ze tří výše uvedených kritérií.
- c) účetní jednotky podle § 1 odst. 2 písm. b), které jsou podnikateli, a to za podmínek podle písmene b)
- d) účetní jednotky podle § 1 odst. 2 písm. d) až h) za podmínek podle písmene b)
- e) účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní předpis

Podnikatel je povinen poskytnout auditorovi veškerou podpůrnou dokumentaci (stanovy, smlouvy, účetní výkazy, atd.) a potřebná vysvětlení tak, aby audit bylo možné provést. Zároveň podnikatel hradí veškeré náklady, které s auditem souvisí.

⁴ §20, zákon 563/1991 v.z. 69/2007

2 FÁZE AUDITU

Celý proces auditu lze shrnout do několika fází. Nejčastěji bývá jmenováno 5 fází auditu: činnosti před uzavřením zakázky, poznávání klienta, sestavení plánu auditu, samotné provedení auditu a konečně závěrečné procedury a vydání zprávy auditora.

V této kapitole bych ráda přiblížila obsah jednotlivých fází a vymezila postupy, které se při nich používají. Tyto postupy jsou v souladu s českými i mezinárodními auditorskými standardy.

2.1 Období před uzavřením zakázky

2.1.1 Zhodnocení rizika zakázky

Úplně první činností, kterou by měl auditor vykonat, nežli uzavře smlouvu s klientem, je posoudit riziko zakázky. Toto riziko je ovlivněno 2 faktory. První část rizika zde představuje samotný klient a možnost, že klient nebude s našimi službami spokojen. Druhou část rizika představuje skutečnost, že auditor může vydat neodpovídající výrok o účetní závěrce. Oba faktory pak značně ovlivňují dobrou pověst auditora, která je pro vykonávání této profese opravdu stěžejní.

U nové zakázky využívá auditor informace především od vedoucích zaměstnanců společnosti, z tisku a internetu, a také od předchozích auditorů. U opakující se zakázky využívá auditor svých zkušeností s klientem a nových informací, které byly získány již v průběhu minulého auditu. Auditor posoudí riziko buď jako obvyklé a rozhodne o přijetí zakázky, nebo jako vyšší než obvyklé a rozhodne o tom, zda je ochoten toto riziko akceptovat nebo zakázku raději odmítnout. V každém případě je nutno tento krok učinit co nejdříve, protože s narůstajícím časem rostou i náklady na zakázku, které ve většině případů nebývají zanedbatelné.

S přijetím zakázky tento proces však nekončí. Informace o klientovi jsou shromažďovány a vyhodnocovány v průběhu celého období, kdy audit probíhá tak, aby bylo možno původní závěry i případně přehodnotit.

Následující faktory bývají označovány jako rizikové a při hodnocení rizika zakázky je jim třeba věnovat zvýšenou pozornost:⁵

- charakteristika a důvěryhodnost vedení
- organizace a struktura vedení a kontrolní proces
- povaha podnikatelské činnosti
- podnikatelské prostředí a schopnost společnost pokračovat ve svých aktivitách
- povaha auditorské zakázky
- finanční výsledky
- obchodní transakce a vztahy
- znalosti a zkušenosti auditora a dodržování auditorských standardů
- pravděpodobnost podvodu.

Auditor by měl mít stále na mysli také svou nezávislost, která je zakotvena v zákoně o auditorech a také v etickém kodexu a před přijetím zakázky by se měl ujistit o tom, že na klientovi není finančně zainteresován, že pro něj nevykonává služby, které by byly v rozporu s jeho nezávislostí (vedení účetnictví, příprava daňového přiznání, atd.) a že žádný člen vedení s ním není v blízkém osobním, či rodinném vztahu.

V neposlední řadě by měl auditor zastávat postoj profesního skepticismu po celou dobu auditu, i kdyby měl dosavadní velmi dobré zkušenosti jak s managementem, tak s celým průběhem zakázky.

2.1.2 Určení podmínek zakázky

Před podepsáním smlouvy o auditu je nutné si s klientem ujasnit, co od auditu očekává a co mu skutečně bude poskytnuto. Ve smlouvě by mělo být stanoveno, co je (případně co není) cílem auditu, rozsah auditu, dále odpovědnost managementu za správnost poskytnutých informací a za účetní závěrku, forma zprávy/sdělení výsledků auditu, povinnost vedení zajistit auditorovi přístup k informacím, odkazy na příslušné zákony a nařízení a také skutečnost, že kvůli průvodnímu omezení auditu a systému vnitřní kontroly existuje riziko, že nebudou zjištěny významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

⁵ blíže popsáno v Příručka pro provádění auditu u podnikatelů, Praha: KAČR, 2006

Klientovo očekávání a potřeby se v průběhu času mění a vyvíjí. Auditor by se tedy měl průběžně ujišťovat, že klientovým potřebám správně rozumí. Někdy se auditor může zavázat k poskytnutí dodatečných služeb. V tomto případě by měl dbát na svou nezávislost a zákonné předpisy.

2.2 Poznávání klienta (předběžné plánovací procedury)

2.2.1 Činnost a oblast podnikání

Před samotným sestavením plánu auditu je potřeba, aby se auditor seznámil s činností a oblastí podnikání klienta. To mu umožní lépe porozumět všem událostem, které by mohly mít značný vliv na účetní závěrku a samotnou zakázku.

Samotné zjišťování informací se může uskutečňovat formou rozhovorů nebo pozorování. Nejčastěji se auditor setkává s vedením podniku a vedoucími pracovníky odpovědnými za finance a účetnictví, ale také oblasti jako je např. výroba, obchod a marketing by neměly být opomenuty.

Auditor musí porozumět jak vnitřním, tak i vnějším faktorům, které mají vliv na činnost společnosti.

Vnitřní faktory jsou specifické pro každou firmu a auditor se v tomto případě zajímá o:

- finanční situaci klienta a jeho aktuální hospodářský výsledek
- obchodní cíle společnosti,
- organizační a vlastnickou strukturu včetně propojených osob
- účetní metody
- zaměstnance a mzdovou politiku
- výskyt zpronevěry nebo jiné formy podvodu během roku
- další otázky (např. soudní spory)

Vnější faktory jsou již více obecné a zahrnují informace týkající se

- daného odvětví (konkurence, obchodní cykly, technologie)
- makroekonomické prostředí (inflace, úrokové sazby, směnné kurzy)

- zákonů, vyhlášek a jiných norem

2.2.2 Vnitřní kontroly

Pochopení vnitřních kontrol je součástí předběžné plánovací fáze auditu. Auditor posuzuje strukturu a implementaci vnitřních kontrol skrze dotazování u pracovníků účetní jednotky. Vhodné je rovněž pozorovat, jak aplikace konkrétních kontrol probíhá a jak určitá transakce prochází informačním systémem a také nahlédnout do účetních dokladů a zpráv. Porozumění vnitřním kontrolám by mělo auditorovi opět pomoci odhalit rizika výskytu významné nesprávnosti⁶ a navrhnout podobu dalších auditorských postupů.

Mezi faktory, které ovlivňují kvalitu kontrolního prostředí⁷, patří především:

- a) filosofie vedení a styl řízení účetní jednotky, který vyjadřuje zájem vedení o nedostatky v účetním systému a systému vnitřních kontrol, a který rovněž vypovídá o motivaci zaměstnanců a působení na jejich morální hodnoty a skutečné jednání
- b) organizační struktura účetní jednotky a způsob určování pravomoci a odpovědnosti – správná organizační struktura by měla pomoci k transparentnímu vymezení pravomocí a odpovědností⁸ a zvyšovat tak spolehlivost řízení.
- c) kontrolní systém, případně vnitřní audit – auditor by si měl utvořit názor na silné a slabé stránky kontrolního prostředí v podniku a určit jejich dopad na efektivitu kontrolních postupů (např. srovnávání výsledků inventur s účetním systémem, kontrola dokladů, aj.). Auditor by měl zvážit do jaké míry se tedy může na kontrolní systém v podniku spoléhat a tomu poté přizpůsobit i plán auditu
- d) personální politika a postupy
- e) odpovědnost vedení účetní jednotky za provozování spolehlivého účetního a informačního systému
- f) odpovědnost vedení účetní jednotky za správnost účetní závěrky

⁶ ať již z důvodu chyby nebo podvodu

⁷ kontrolním prostředím se chápe celkový postoj, informovanost a činnost statutárních orgánů a vedení účetní jednotky, pokud jde o kontrolu a její význam uvnitř dané účetní jednotky

⁸ při nevhodné struktuře smí auditor navrhnout její změnu, např. v dopise pro vedení účetní jednotky

2.2.3 Účetní systém

Pod pojmem účetní systém většinou rozumíme souhrn účetních dokladů a ostatních účetních písemností včetně jejich postupů zpracování a vyhotovování a také včetně kontrol, které účetní jednotka v rámci účetního systému využívá.⁹

Auditor nemusí znát klientův účetní systém do nejmenších podrobností, ale je potřeba, aby mu porozuměl alespoň na obecné úrovni tak, aby byl schopen identifikovat případná rizika spojená s daným účetním systémem a dle toho později přizpůsobit i plán auditu.

V této fázi musí auditor tedy:

- a) určit míru závislosti klienta na výpočetní technice, což v praxi znamená, že klienta označí jako:
 - mírně závislého
 - středně závislého
 - silně závislého

Během této klasifikace auditor zvažuje v jak velkém rozsahu klient používá výpočetní techniku pro podnikatelskou činnost, jak jsou počítačové systémy pro tuto činnost důležité a složitost prostředí výpočetní techniky. U klientů, kteří jsou identifikováni jako středně až silně závislí na výpočetní technice, by měl auditor zvážit, zda by nebylo vhodné využít asistence IT expertů.

- b) obecně popsat účetní systém, přičemž důraz je kladen na:
 - identifikaci a vymezení významných transakčních cyklů¹⁰
 - dokumentaci významných transakčních cyklů
 - předběžné závěry o spolehlivosti transakčních cyklů
 - zvážení dopadu užívání služeb od externích organizací (pokud je tento bod relevantní)¹¹

- c) porozumět prostředí výpočetní techniky a její kontrolní struktuře

⁹ Zdeněk Florián, Účetní auditing, České Budějovice: Jihočeská univerzita, 2001.

¹⁰ Jako typické transakční cykly pro výrobní společnost mohou např. uvést:

- zpracování: objednávek, nákupů, závazků, prodejních objednávek, expedice ze skladu, fakturace, pohledávek, plateb a mezd
- účtování: zásob a jejich oceňování, dlouhodobého majetku, nákladů

¹¹ Příručka pro provádění auditu u podnikatele, Praha: KAČR, 2006.

2.2.4 Předběžné analytické postupy

Předběžné analytické postupy jsou takové postupy, které jsou zaměřeny na identifikaci neobvyklých nebo neočekávaných účetních zůstatků a na jejich vzájemné vztahy, které by mohly naznačovat riziko významné nesprávnosti.

Nejčastěji se během předběžných analytických postupů využívá:

- analýza změn v účetních zůstatcích (např. meziroční srovnání)
- analýza poměrových ukazatelů (např. ukazatele likvidity, rentability, aktivity, zadluženosti, apod.)
- analýza trendů (vývoj v čase)

Tyto analýzy pomáhají auditorovi zvážit, zda je účetní jednotka schopna i nadále pokračovat ve svých aktivitách, což je důležitým předpokladem při sestavování účetní závěrky.

Předběžné analytické postupy se uskutečňují ve třech krocích:

- 1) **Získání účetních i neúčetních informací** – účetní informace je vhodné získat souhrnně za celou jednotku a v případě více provozních jednotek i za tyto účetní jednotky zvlášť. Dále je možno získat klientovy rozpočty, prognózy a jiné dokumenty týkající se daného účetního období
- 2) **Srovnání těchto informací** s očekávanými hodnotami nebo hodnotami z minulého období. Auditor bere v úvahu neobvyklé změny nebo nepřítomnost očekávaných změn u účetních zůstatků a u klíčových účetních zůstatků
- 3) **Analýza výsledků**, která auditorovi potvrdí nebo vyvrátí jeho původní předpoklady ohledně dané účetní jednotky. V případě objevení významných odchylek by je měl auditor prodiskutovat s vedením účetní jednotky a určit, zda jsou tato vysvětlení dostatečně uspokojivá.

Dle výsledků, které předběžné analytické postupy přinesou, je třeba upravit i plán auditu.

2.2.5 Plánovací hladina významnosti

Z časového hlediska je pro auditora nemožné, aby během auditu kontroloval veškeré skutečnosti, a proto si stanoví takzvanou hladinu významnosti. Hladina významnosti (nebo také materialita) nám pak říká, že chyby v účetnictví, které jsou jednotlivě nebo ve svém součtu nižší než tato hodnota, jsou pro nás akceptovatelné a významně nezkreslují účetní

závěrku. Tento fakt je důležitý především pro externí uživatele účetní závěrky, protože ti činí svá rozhodnutí i na jejím základě a potřebují být ujištěni, že jejich rozhodnutí a jednání nebudou možnými chybami v účetní závěrce významně ovlivněna.

Při stanovení hladiny významnosti využije auditor svého profesního úsudku tak, aby byl schopen identifikovat a odhadnout výši příslušné základny, ze které bude materialitu počítat. Na tuto základnu pak použije určitou procentní sazbu. Nejčastěji bývají v odborné literatuře doporučovány tyto postupy:

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

Zvolené sazby lze dle auditorova uvážení i snížit, ale zvolená sazba by výše uvedené hodnoty neměla překročit.

Při hodnocení toho, zda byla účetní závěrka ve všech svých významných ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, musí auditor posoudit, zda je součet neopravených nesprávností identifikovaných během auditu významný. Jestli-že jsou nesprávnosti významné, požádá auditor vedení společnosti o úpravu účetní závěrky nebo zváží snížení auditorského rizika tím, že rozšíří auditorské postupy. Pokud vedení odmítne navržené úpravy provést a ani rozšířené auditorské postupy nezmění auditorův názor na významnost chyb, měl by zvážit modifikaci zprávy auditora.

2.3 Vytvoření plánu auditu

2.3.1 Auditorské riziko a posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a potenciálních nesprávností

Auditorské riziko

Auditorské riziko spočívá v tom, že auditor může vydat výrok, který by neodpovídal účetní závěrce. Toto riziko je spjato s rizikem zakázky, o kterém jsme se již zmínili v předchozí kapitole. Čím vyšší je riziko zakázky, tím nižší je auditorské riziko, které je auditor ochoten tolerovat.

Auditorské riziko (AR) je funkcí 3 rizik:

- **Přirozené riziko (PR)**
 - existuje nezávisle na auditu a auditor jej nemůže ovlivnit, může pouze odhadnout jeho výši
 - vyjadřuje pravděpodobnost vzniku významné nesprávnosti za předpokladu, že neexistují vnitřní kontroly
 - př. jestli-že účetní zaúčtuje $\frac{3}{4}$ všech účetních operací správně, pak přirozené riziko $PR=25\%$
- **Kontrolní riziko (KR)**
 - opět existuje nezávisle na auditorovi
 - vyjadřuje pravděpodobnost, že vnitřní kontrolní systém účetní jednotky nezabrání vzniku významné nesprávnosti nebo tuto chybu neopraví
 - př. vnitřní kontrola v podniku odhalí 60% všech chyb, tzn. $KR=40\%$
- **Zjišťovací riziko (ZR)**
 - toto riziko již auditor může ovlivnit a vyjadřuje pravděpodobnost, že auditor neodhalí významnou nesprávnost v zůstatku účtů nebo v účetní operaci

Auditorské riziko lze vyjádřit kvantitativně pomocí rovnice, kdy

$$AR = PR * KR * ZR$$

Jak již bylo řečeno, první dvě složky auditorského rizika auditor ovlivnit nemůže, ale při správném odhadnutí jejich výše může auditor navrhnout vhodné testy věcné správnosti a dosáhnout tak přijatelné výše zjišťovacího rizika.

Pro názornost zde uvádím jednoduchý **příklad**:

Auditor musí prověřit 1000 položek. Jako celkové akceptovatelné auditorské riziko si stanovíme 5%. Účetní zaúčtuje $\frac{3}{4}$ všech účetních operací správně a vnitřní kontrolní systém odhalí 60% všech chyb. Jaké je zjišťovací riziko auditora?

Ze zadání víme, že $AR=5\%$, $PR=25\%$, $KR=40\%$. ZR vypočítáme dle shora uvedené rovnice.

$$AR = PR * KR * ZR$$

$$0,05 = 0,25 * 0,40 * ZR$$

$$ZR = 0,05 / (0,25 * 0,40)$$

$$ZR = 0,5 = 50\%$$

A co nám daný výsledek vlastně říká?

Po účetní zůstane 25% položek špatně zaúčtovaných, což z 1000 testovaných položek činí 250. Vnitřní kontrola podniku odhalí 60% chyb, což z 250 položek představuje 150. Nyní nám tedy zbývá 100 špatně zaúčtovaných položek. Z rovnice jsem vypočítali, že zjišťovací riziko je 50%. Po auditorovi tedy může zůstat jen 50% chybných položek ze 100, což je 50. Tento výsledek zároveň odpovídá stanovenému auditorskému riziku 5%, protože 5% z 1000 testovaných položek se rovná právě 50.

Ke stanovení zjišťovacího rizika lze rovněž využít matici přípustného zjišťovacího rizika, kterou zobrazuje následující tabulka.

Tabulka č. 1: Matice přípustného zjišťovacího rizika

Posouzení přirozeného rizika	Posouzení kontrolního rizika		
	vysoké	střední	Nízké
Vysoké	nízké	nízké	střední
Střední	nízké	střední	vysoké
Nízké	střední	vysoké	vysoké

pramen: Králíček, V., Müllerová, L., Auditing. Praha: Bilance, 1998.

Potenciální nesprávnosti

Při identifikování rizik by měl auditor zvážit, jaké významné nesprávnosti se mohou vyskytnout. Existuje šest typů možných nesprávností (tzv. potenciálních nesprávností), z nichž čtyři mohou vzniknout při zpracování a zaúčtování operací, které tvoří konečný účetní zůstatek, a dvě, které se mohou vyskytnout během přípravy účetní závěrky. Těmito nesprávnostmi jsou:

- a) potenciální nesprávnosti na úrovni účetních zůstatků
 - **Úplnost** – riziko, že operace nebyla zaúčtována
 - **Platnost** – riziko, že zúčtovaná operace není platná

- **Zaučtování** – riziko, že operace byla špatně zaučtována (např. na nesprávný účet nebo v nesprávné výši)
- **Zaučtování do správného období** – riziko, že operace sice byla zaučtována na správný účet i ve správné výši, ale do špatného období

b) potenciální nesprávnosti spojené s přípravou účetní závěrky

- **Ocenění** – riziko, že majetek nebo závazky společnosti nejsou oceněny ve správné výši
- **Prezentace** – riziko, že účetní zůstatky jsou prezentovány zavádějícím způsobem nebo nejsou uvedeny všechny nezbytné informace pro věrnou prezentaci¹²

2.3.2 Plánování auditorského postupu

Auditor musí svou práci naplánovat tak, aby získal ujištění, že žádná potenciální chyba nezpůsobila výrazné zkreslení účetní závěrky. Zároveň je při své práci omezen časovým harmonogramem, a tak musí stanovit takový postup, který dokáže sloučit oba protichůdné faktory.

Zásadním rozhodnutím při plánování auditorského postupu je to, zda se auditor bude spoléhat na vnitřní kontroly daného podniku. V případě, že se na vnitřní kontrolní systém účetní jednotky spoléhat bude, může testy věcné správnosti provést pouze v omezeném rozsahu. V případě, že se na vnitřní kontroly spoléhat nemůže, provede testy věcné správnosti ve větším rozsahu.

2.3.3 Plán testů vnitřních kontrol

Jestliže se auditor během plánování auditorského postupu rozhodl spoléhat na vnitřní kontrolní systém¹³ klienta, musí se rovněž ujistit, že tyto kontroly efektivně fungují po celé období a tyto kontroly otestovat. Tyto kontroly jsou vykonávány nebo řízeny vedením společnosti a měly by identifikovat, nebo zabránit vzniku významným nesprávnostem v účetnictví a účetních výkazech a zajišťovat ochranu aktiv účetní jednotky.

¹² Příručka pro provádění auditu u podnikatele, Praha: KAČR, 2006.

¹³ Vnitřní kontrolní systém je definován jako metody a postupy klienta, kterými zajišťuje efektivní a trvalé fungování kontrol.

V dnešní době již dávno neexistují jen manuální kontroly v podniku, ale stále větší význam zaujímají i kontroly programové, které souvisejí s počítačovým zpracováním. Auditor by měl porozumět a prozkoumat oba typy kontrol a je-li to nutné, zvážit i spolupráci s IT odborníky.

I v případě, že je audit vykonáván u dlouholetého zákazníka a v předchozích obdobích jsme se na kontroly v podniku spoléhali, je potřeba tyto kontroly znovu prověřit, protože mívají tendenci k samovolnému uvolňování.

V odborné literatuře bývají nejčastěji uváděny tyto typy kontrolních postupů:¹⁴

- 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
- kontroly neoprávněného přístupu
- kontroly oprávněnosti přístupu
- všeobecné počítačové kontroly

2.3.4 Plán testů věcné správnosti

Pro každou potenciální chybu, která by mohla významným způsobem ovlivnit účetní závěrku, musí auditor naplánovat testy věcné správnosti. Tyto testy rozdělujeme na:

a) analytické testy věcné správnosti

- týkají se přímo účetních zůstatků a jsou obecně vhodnější pro analýzu velkých objemů transakcí, které mají předvídatelný vývoj
- jsou tedy vhodnější pro testování výnosových a nákladových účtů, protože většinou máme k dispozici přijatelná a důvěryhodná data ke stanovení přiměřených očekávaných konečných zůstatků na těchto účtech
- mohou být využity pro testování na podhodnocení i na nadhodnocení

b) testy detailních údajů

- jsou obvykle vhodnější pro získávání důkazních informací o tvrzeních týkajících se zůstatků účtů, včetně jejich existence a ocenění
- používají se většinou pro testování rozvahy

¹⁴ Sedláček, J.: Základy auditu, Brno: Masarykova univerzita, 2006.

c) kombinace analytických a detailních testů

- tento postup bývá časově náročnější, ale může být vhodný v případě specifického rizika a neexistence spolehlivých kontrol. V takovém případě nám analytický test neposkytuje dostatečné ujištění a detailní test ho může vhodně doplnit.

Auditor provádí testy věcné správnosti, aby určil významné chyby, které se mohou v účetních výkazech daného podniku vyskytnout a nebyly zjištěny a opraveny vnitřním kontrolním systémem. Úroveň testů věcné správnosti bývá odvozena dle výše rizika a dle toho, jestli se můžeme spolehnout na vnitřní kontroly účetní jednotky.

Základní stupeň testů věcné správnosti použije auditor v případě, že se spoléhá na vnitřní kontroly v podniku.

Střední stupeň testů věcné správnosti použije auditor v případě, že neidentifikoval specifické riziko chyby, ale na vnitřní kontroly spoléhat nemůže.

Vysoký stupeň (detailní testy) testů věcné správnosti použije auditor v případě, že identifikoval specifické riziko vzniku chyby a na vnitřní kontroly spoléhat nemůže.

Jak již bylo v úvodu uvedeno, rozsah testů musí být určen pro každou potenciální chybu. S rostoucím rizikem existence významné nesprávnosti musí růst i rozsah testů věcné správnosti.

2.3.5 Shrnutí a projednání plánu auditu

Auditor by měl ukončit plán auditu přípravou shrnutí plánu auditu, aby:

- zdokumentoval pravděpodobný rozsah, časový harmonogram a provedení auditu
- vyzdvihl všechny důležité skutečnosti a rizika, která identifikoval během předběžného plánování
- zdokumentoval své rozhodnutí o spolehlivosti vnitřních kontrol
- poskytl důkazní informace, že plánování auditu proběhlo řádným způsobem a že bylo zohledněno i riziko zakázky, specifická rizika a další skutečnosti, které by mohly ovlivnit audit

V případě, že se jedná o rozsáhlý audit probíhající na několika místech, je potřeba aby bylo shrnutí auditu projednáno s hlavními členy týmu a případně s ostatními auditory.

Auditor může shrnutí plánování auditu projednat i s klientem, ale v žádném případě mu nepředkládá tento dokument v celém jeho znění. Klient by se neměl dozvědět citlivé a detailní informace, aby byla zachována určitá nepředvídatelnost auditorských procedur. Diskuze s klientem probíhá spíše na obecné úrovni, aby byly obě strany ujištěny o vzájemných očekáváních a potřebách.

2.4 Provedení plánu auditu

2.4.1 Provedení testů spolehlivosti vnitřních kontrol

Před tím, než auditor začne provádět testy věcné správnosti, stanoví si dle svého profesionálního úsudku, zda bude spoléhat na vnitřní kontrolní systém podniku. Usoudí-li, že kontroly fungují efektivně a bude se na ně spoléhat, musí tyto kontroly otestovat, zda tomu tak skutečně je.

Testy spolehlivosti vnitřních kontrol se většinou skládají z ověřovacího šetření, z pozorování a dotazování zaměstnanců, kteří vykonávají kontrolní činnost přímo nebo alespoň dohled z prověřování dokumentů, případně z opětovného provedení kontrolních postupů nebo z vyplnění dotazníku pro hodnocení vnitřních kontrol.

Čím více auditor spoléhá při posuzování rizik na vnitřní kontrolní systém, tím větší by měl být rozsah testů spolehlivosti, které hodlá vykonat.

Jestliže mu výsledky testů spolehlivosti potvrdí, že interní kontroly v podniku fungují skutečně efektivně, měl by auditor provést základní stupeň testů věcné správnosti. V případě, že interní kontroly účinné nejsou, neměl by se na ně spoléhat a měl by provést detailní testy věcné správnosti. V tomto případě, by měl auditor o zjištěných nedostatcích informovat vedení společnosti a zaměstnance odpovídající za dané kontroly.

2.4.2 Provedení analytických testů věcné správnosti

Při provádění analytických testů věcné správnosti porovnává auditor skutečně zaúčtované částky s očekávanými hodnotami. Cílem těchto testů je ověřit, že zaúčtované částky nejsou významně nesprávné.

Analytické testy věcné správnosti jsou sice založeny na stejném principu jako předběžné analytické postupy, nicméně se liší v důkladnosti, s kterou jsou prováděny a v jejich účelu.

Předběžné analytické postupy se provádí v průběhu plánovací fáze auditu a jejich cílem je identifikovat neobvyklé změny v účetních zůstatcích nebo nepřítomnost očekávaných změn, které by tak mohly naznačovat významné nesprávnosti. Tyto postupy jsou zaměřeny většinou na celkové účetní zůstatky a na vzájemné vztahy mezi nimi.

Navrhnutí a provedení testů věcné správnosti nejčastěji obsahuje následující prvky¹⁵:

- a) **výběr účetních zůstatků a potenciálních chyb, které budou testovány**¹⁶
- b) **odhad očekávaných hodnot**
 - v této části nám mohou pomoci informace o sestavování rozpočtu na daný rok, je ale důležité rozeznat, zda je daný rozpočet sestavený realisticky nebo má-li spíše motivační účinky. Vhodné je rovněž využít údajů o počtu zaměstnanců, jejich mzdových tarifech a počtu odpracovaných hodin
 - v případě příliš vysoké částky je možné ji rozdělit do několika podskupin tak, aby byl její odhad jednodušší a přesnější (např. roční výnosy rozdělit na měsíční, tržby dle druhu produktů, atd.)
- c) **stanovení mezní hodnoty**, nebo-li maximálního rozdílu mezi skutečnou a očekávanou částkou. Vycházet můžeme z plánovací hladiny významnosti (stanovená mezní hodnota by ji však neměla převyšovat) a rozdíly menší než mezní hodnota nemusíme dále prověřovat
- d) **porovnání skutečných hodnot s očekávanými a výběr významných rozdílů**, které musí být prozkoumány, tj. takových rozdílů, které převyšují stanovenou mezní hodnotu

¹⁵ blíže viz. Příručka pro provádění auditu u podnikatelů, Praha: KAČR, 2006.

e) prověření rozdílů

- auditor by se měl snažit vysvětlit celou výši rozdílů, ne jen část, která převyšuje mezní hodnotu
- nejrychlejší cestou je rozhovor s příslušnými pracovníky dané společnosti, případně využití již získaných informací

f) vyhodnocení výsledků

- auditor by měl výsledky analytických testů věcné správnosti vyhodnotit a určit, zda byly tyto testy natolik spolehlivé, že bylo dosaženo požadované míry ujištění ohledně vykazovaných zůstatků
- nemůže-li se auditor u celého nebo části souboru na analytické testy spoléhat, musí provést další testy věcné správnosti, aby dosáhl vyšší míry ujištění (např. zaměřené testy věcné správnosti pro identifikované specifické riziko)

2.4.3 Provedení detailních testů

Cílem detailních testů je ověření věcné správnosti zůstatků jednotlivých účtů, přičemž testování může probíhat buď na konečných zůstatcích syntetických, nebo analytických účtů anebo na zúčtovaných operacích.

Jestliže auditor během těchto testů na vybraných položkách nezjistí žádné nesprávnosti, může usoudit, že ani soubor jako celek neobsahuje významnou nesprávnost. Jestliže se objeví „malé“ nesprávnosti, je potřeba tyto nesprávnosti extrapolovat na celý soubor a pouze pak posoudit, zda se stále jedná o nevýznamnou či již významnou nesprávnost.

V praxi rozeznáváme tři **typy detailních testů**:

a) test všech položek

- tento typ testu je vhodný pro prověření významných souborů, které jsou tvořeny jednou nebo několika málo položkami a v praxi vyžaduje prověření každé položky
- jako příklad mohu uvést testování dlouhodobého finančního majetku nebo navýšení základního kapitálu ve společnosti

¹⁶ analytické testy mohou být použity pro testování účetních zůstatků a potenciálních chyb na podhodnocení i nadhodnocení

b) test určitých položek

- tento typ testu se využívá pro testování položek v souboru, které mají určité shodné vlastnosti, ale nemůže být extrapolován na celý soubor, protože ostatní položky tyto vlastnosti nesdílejí
- jako příklad mohu uvést pohledávky po lhůtě splatnosti

c) test vzorku

- pomocí tohoto typu testu se auditor snaží na základě charakteristik vybraného vzorku učinit závěry vztahující se na celý soubor. To však vyžaduje, aby byl testovaný vzorek dostatečně reprezentativní
- výběr vzorku se buď uskutečňuje pomocí statistických (prostý náhodný výběr, systematický výběr, oblastní výběr, víceúrovňový výběr, záměrný výběr) nebo nestatistických metod

Při testování detailních údajů by měl auditor postupovat dle následujícího způsobu:¹⁷

1. identifikovat testované částky a míru desagregace (řádek výkazů, čísla syntetických a analytických účtů)
2. určit potenciaální nesprávnosti, které mohou způsobit buď nadhodnocení či podhodnocení dané položky
 - při testování položek na nadhodnocení (aktiva, náklady) vybírá auditor položky pro prověření přímo z hlavní knihy, protože nadhodnocení by znamenalo, že soubor obsahuje položky, které neměly být zaúčtovány. Dále postupuje přes operace, které souvisí s danou položkou až k prvotnímu dokladu, který potvrzuje, že daná položka skutečně existuje.
 - při testování položek na podhodnocení (pasiva, výnosy) postupuje auditor opačným směrem, a to od prvotního dokladu až po jeho zaúčtování, protože při podhodnocení hrozí riziko, že některé účetní operace nebyly zaúčtovány
3. výběr položek k testování – viz. předchozí odstavec (testování všech položek x vybraných položek x vzorku)
4. prověřit vznik potenciálních nesprávností v existenci, vlastnictví, výskytu, úplnosti, ocenění, zobrazení, vykázání a zveřejnění.
5. zvolit vhodnou metodu získávání důkazních informací
 - fyzická inventura nás ujistí o existenci majetku, ne však o jeho ocenění a skutečném vlastnictví

¹⁷ Sedláček, J.: Auditing, Brno: MU ESF, 2001

- kontrola účetních zápisů a dokladů
 - pozorování zaměstnanců při výkonu určité činnosti (např. kontrola zda jsou při fyzické inventuře zásob dodržovány pokyny k inventuře vydané vedením společnosti)
 - dotazování (písemně x ústně; uvnitř x vně podniku)
 - potvrzování (např. confirmace pohledávek a závazků)
 - výpočty
6. zhodnotit výsledky a vyslovit závěr

2.4.4 Vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti

Během testů věcné správnosti auditor identifikuje nesprávnosti, které vznikly v důsledku chyb či podvodů v účetní jednotce. Tyto nesprávnosti by měly být posuzovány jak z kvantitativního hlediska (ve vztahu k plánovací hladině významnosti) tak z kvalitativního hlediska. Auditor by měl dospět k závěru, zda je či není účetní závěrka významným způsobem zkreslena, a zda byl audit proveden v nezbytném rozsahu a získal přiměřené informace a ujištění, na kterých může postavit svůj výrok.

Domnívá-li se auditor, že účetní závěrka obsahuje významné nesprávnosti, které by mohly nějakým způsobem ovlivnit rozhodování uživatelů účetních výkazů dané společnosti, bude po vedení účetní jednotky požadovat, aby tyto nesprávnosti byly opraveny. Odmítne-li společnost tyto úpravy provést, je na uvážení auditora, jakým způsobem tuto skutečnost promítne do svého výroku.

V případě, že auditor není přesvědčen, že audit byl vykonán v dostatečném rozsahu, je potřeba dané postupy a procedury rozšířit tak, abychom takové ujištění získali.

2.4.5 Posouzení účetní závěrky

Většina předchozích postupů byla zaměřena na jednotlivé operace či zůstatky účtů. Na závěr auditu je však nutné posoudit účetní závěrku jako celek a zhodnotit, zda odpovídá dílčím výsledkům získaných během auditu a rovněž auditorově znalosti daného podniku.

Auditor provede analýzu meziročních změn zůstatků hlavních položek účetní závěrky a dle svého odborného úsudku i výpočet různých ukazatelů (likvidity, aktivity, ziskovosti, finanční závislosti, produktivity, atd.). V mnoha případech již toto provedl během testů věcné správnosti a tak se tento krok může skládat z větší části ze shrnutí významných změn a odkazů na danou dokumentaci. V případě, že by auditor zjistil, že vysvětlení na úrovni účetních zůstatků není konzistentní s účetní závěrkou, je třeba tuto skutečnost dále prošetřit a zjistit, zda nemůže svědčit o výskytu podvodu.

Mezi základní principy při sestavování účetní závěrky patří předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky (tzv. going concern) a auditor musí zvážit, zda neexistují nějaké skutečnosti, které mohly během sestavování účetní závěrky nebo během následujících 12 měsíců tento předpoklad zpochybnit.

Auditor by měl rovněž posoudit informace získané o transakcích s propojenými osobami, jejich dopad na účetní závěrku a jejich správné zaznamenání v příloze účetní závěrky.

2.4.6 Posouzení výroční zprávy

Auditor se rovněž musí ujistit o tom, že informace prezentované ve výroční zprávě¹⁸ se výrazně neliší od informací obsažených v účetní závěrce. Auditovaná společnost smí ve výroční zprávě uvést informace, které nebyly ověřeny auditorem pouze takovým způsobem, aby uživatelé tohoto výkazu nebyli uvedeni v omyl, že tyto informace ověřeny byly.

Při posouzení výroční zprávy provede auditor následující kroky:¹⁹

- posoudí, zda se informace obsažené ve výroční zprávě shodují se znalostmi auditora o daném podnikání a se získanými důkazními informacemi
- zkontroluje, zda je účetní závěrka uvedena v podobě, ve které i byla auditorem prověřena
- v případě nesrovnalostí mezi účetní závěrkou a výroční zprávou rozhodne, zda je nutné tyto nesrovnalosti ve výroční zprávě opravit
- zhodnotí, zda je stále naplněn předpoklad schopnosti účetní jednotky pokračovat ve svých aktivitách

¹⁸ Výroční zpráva obvykle obsahuje účetní závěrku, zprávu auditora a další dokumenty jako např. zpráva o vztazích s propojenými osobami, zpráva o stavu majetku společnosti, zpráva o podnikatelské činnosti, atd.

¹⁹ Příručka pro provádění auditu u podnikatelů, Praha: KACR, 2006.

- vydá výrok o ověření výroční zprávy

2.5 Závěr auditu a vydání zprávy auditora

2.5.1 Posouzení následných událostí

Ve zprávě auditora vyjadřuje auditor svůj názor na věrné zobrazení účetní závěrky podniku. Ačkoliv je audit vždy prováděn k určitému datu a za určité období, mají na něj vliv i takzvané následné události, kterými se rozumí takové události, které k datu účetní závěrky auditorovi nebyly známy, nebo se objevily až po tomto datu a mohly by významným způsobem účetní závěrku ovlivnit.

Následnými událostmi tedy mohou být buď skutečnosti či informace, které se vztahují k období před uzavřením účetní závěrky a tuto účetní závěrku také ovlivňují a měly by v ní být zohledněny, avšak k datu účetní závěrky neexistovaly, nebo nebyly známy, nebo události, které přímo auditovanou účetní závěrku neovlivňují, ale jsou natolik závažné, že by měly být uvedeny v příloze účetní závěrky.

Události po datu účetní závěrky můžeme klasifikovat do tří tříd podle toho, v jakém okamžiku byly tyto informace zjištěny.

1) Události před sepsáním a vydáním zprávy auditora

Před vydáním zprávy auditora se auditor musí ujistit, že se po datu účetní závěrky nevyskytly žádné významné události, které by tuto závěrku mohly významným způsobem ovlivnit. Zjistí-li, že k takovým událostem došlo, je potřeba tyto události prodiskutovat s vedením a žádat dle významnosti o zaúčtování vhodných úprav, nebo o zveřejnění v příloze účetní závěrky. V případě odmítnutí by měl auditor tuto skutečnost zohlednit i ve svém výroku.

2) Události po vydání zprávy auditora, avšak před předložením účetní závěrky valné hromadě

V časovém úseku po vydání zprávy auditora do prezentace účetní závěrky valné hromadě již auditor není zodpovědný za zjišťování následných událostí. Tato povinnost teď leží na vedení účetní jednotky a nastaly-li takové události, je vedení povinno auditora o tomto informovat. Dozví-li se auditor o takových skutečnostech, je

potřeba, aby zvážil, zda tyto informace významně ovlivňují auditovanou účetní závěrku, a zda potřebuje úpravu. Auditor by se poté měl vyjádřit k upravené účetní závěrce. V případě, že účetní jednotka odmítne úpravy provést, zohlední toto auditor i ve svém výroku a může vydat buď výrok s výhradou, záporný výrok či vydání výroku odmítnout.

3) Události po předložení účetní závěrky valné hromadě

Po předložení účetní závěrky, jejíž součástí je i výrok auditora, valné hromadě již není auditor povinen zjišťovat následné události. Dozví-li se však o významné skutečnosti, která by způsobila modifikaci jeho výroku, kdyby mu byla známa před prezentací účetní závěrky valné hromadě, projedná tuto skutečnost s vedením společnosti a zváží přijetí příslušných opatření (informace akcionářů, úprava účetní závěrky, případně i výroku).

2.5.2 Prohlášení vedení společnosti

Po skončení auditorské zakázky musí auditor získat tzv. prohlášení vedení²⁰ společnosti. Tento dokument musí být v písemné podobě a slouží jako důkazní informace, že vedení uznává svou odpovědnost za pravdivé sestavení účetní závěrky. Toto prohlášení může mít jednu z následujících forem:

- písemné prohlášení podepsané vedením společnosti
- zápisy ze zasedání vedení společnosti nebo představenstva, ve kterých se uvádí, že vedení společnosti uznává odpovědnost za účetní závěrku
- kopie účetní závěrky podepsané vedením společnosti
- dopis auditora, ve kterém vymezuje své pochopení prohlášení vedení společnosti, který je vedením odsouhlasen a potvrzen

Auditor by měl rovněž získat zvláštní prohlášení vedení společnosti, kterým vedení potvrzuje, že auditorovi poskytlo všechny informace týkající se propojených osob. Dále také prohlášení, že případné rozpory se zákony a směrnicemi, které by mohly ovlivnit přípravu účetní závěrky, byly popsány v účetní závěrce.²¹

²⁰ Vedením se myslí statutární orgán.

²¹ Tato prohlášení mohou být někdy již součástí Prohlášení vedení účetní jednotky za účetní závěrku.

Auditor by měl rovněž kontaktovat právníky dané společnosti a požádat je o vyplnění formuláře, díky kterému by mohl porovnat informace ohledně soudních sporů, podmíněných závazků, odhadů a nároků získaných již od vedení společnosti. Tento formulář by měl být doručen přímo auditorovi.²²

V případě, že vedení společnosti neposkytne auditorovi potřebná prohlášení nebo neumožní-li mu kontaktovat své právní zástupce, je to považováno za omezení rozsahu činnosti auditora a auditor by měl této skutečnosti vydat odpovídající výrok (s výhradou, nebo odmítnutí výroku).

2.5.3 Shrnutí závěrů auditu

Tento dokument musí auditor připravit pro každý audit zvlášť tak, aby mu tato dokumentace poskytla důkazní informace ohledně jeho zjištění a závěrech.

Toto shrnutí by mělo obsahovat alespoň následující klíčové skutečnosti:²³

- auditorovy závěry týkající se identifikovaných specifických rizik
- změny v podnikatelské činnosti klienta a příslušném oboru podnikání, které se objevily po přípravě shrnutí plánování auditu a způsobily změny v plánu auditu
- celkový závěr auditora k vyhodnocení nesprávností
- auditorův názor, zda byly auditorské práce a získané důkazní informace dostatečné, aby podpořily výrok auditora
- posouzení rizika zakázky a rozhodnutí, zda bude pokračováno v auditu i během příštího účetního období

2.5.4 Vydání zprávy auditora

Standardní zpráva auditora

V konečné fázi auditu vydá auditor tzv. zprávu auditora, která je nejdůležitějším výstupem celého auditu. Výrokem auditora vyjadřuje auditor svůj profesionální názor na účetní závěrku podniku, nikoli skutečnost.

²² podobně jako závazkové a pohledávkové confirmace

Zpráva auditora musí obsahovat následující údaje:

- **název zprávy**
- **příjemce zprávy**
- **úvodní odstavec** – zde se uvádí informace o účetní závěrce (období, rozvahový den) a rovněž odpovědnost vedení společnosti za účetní závěrku a úlohu auditora
- **odstavec o rozsahu** – obsahuje informace o provedených činnostech auditora a odkaz na příslušné auditorské standardy
- **odstavec obsahující výrok** – uvádí dle jakých účetních předpisů a standardů byla účetní závěrka sestavena a názor auditora, zda informace v účetnictví věrně a poctivě zobrazují skutečnost a zda je účetnictví v souladu s účetními předpisy
- **datum zprávy** – den dokončení auditu, ne však přede dnem schválení účetní závěrky vedením podniku
- **sídlo a podpis auditora**
- **účetní závěrka** (rozvaha, výkaz zisků a ztrát, příloha) – ke zprávě auditora se přikládá účetní závěrka, která byla předmětem auditu

Ze zprávy auditora by mělo být na první pohled jasné, jaký výrok vydal. Existují 4 základní typy výroku auditora. Následující tabulka uvádí pro lehčí orientaci jaký výrok vydat v jaké situaci.

Tabulka č. 2: Typy výroku auditora

Skutečnosti ovlivňující výrok auditora	Typy výroku auditora				
	Výrok bez výhrad	Výrok bez výhrad se zdůrazněním skutečnosti	Výrok s výhradou	Záporný výrok	Odmítnutí výroku
věrné zobrazení skutečnosti	X				
důležitá skutečnost popsaná v příloze		X			
významná nejistota			X		
zásadní nejistota					X
významné omezení rozsahu			X		
zásadní omezení rozsahu					X
významný nesouhlas s vedením			X		
zásadní nesouhlas s vedením				X	

pramen: vlastní konstrukce

²³ Příručka pro provádění auditu u podnikatelů, Praha: KACR, 2006.

1) Výrok bez výhrad

Výrok bez výhrad vydá auditor v případě, že auditovaná účetní závěrka je dle jeho odborného úsudku v souladu s příslušnými účetními standardy a věrně a poctivě zobrazuje skutečnost.

Existují však případy, kdy auditor považuje určitou skutečnost za důležitou, a zastává názor, že ostatní uživatelé účetní závěrky by o této skutečnosti měli vědět a ne ji přehlédnout. Takovouto skutečnost²⁴ auditor ve své zprávě zdůrazní, nicméně vydá výrok bez výhrad. Zdůraznění této skutečnosti se uvádí do samostatného odstavce za výrok bez výhrad spolu s odkazem do přílohy, kde by tato skutečnost měla být podrobněji popsána.

2) Výrok s výhradou

Výrok s výhradou vydá auditor v případě, že zjištěné skutečnosti mu nedovolují vydat výrok bez výhrad, avšak nejsou natolik zásadní, aby musel vydat výrok záporný nebo výrok odmítnout. V praxi se často jedná o nesouhlas s vedením auditované společnosti ohledně určitých účetních postupů (odpisování, oceňování, atd.), o existenci významné nejistoty nebo o významné omezení rozsahu práce auditora.

3) Záporný výrok

Tento druh výroku vydává auditor nejčastěji při zásadních neshodách s vedením účetní jednotky. V tomto případě má auditor dostatek důkazních informací, které dokážou podpořit jeho názor, tudíž nemůže odmítnout výrok a neshody s vedením společnosti jsou natolik zásadní, že výrok s výhradou není dostačující.

4) Odmítnutí výroku

Auditor odmítne vydat výrok k auditované účetní závěrce v případě, že došlo k zásadnímu omezení rozsahu jeho činnosti nebo v případě, že zde existuje zásadní nejistota ohledně určitých okolností.

Zpráva auditora pro zvláštní účely

V určitých případech může klient po auditorovi chtít, aby ověřil jen určitou část účetní závěrky nebo jen některé skutečnosti místo celé účetní závěrky. V takovém případě sestavuje

²⁴ Např. pochyby o schopnosti podniku pokračovat ve svých aktivitách v blízké budoucnosti, události po datu účetní závěrky, zvláštnosti v účetních postupech, informace o propojených osobách, závislost na jednom dodavateli či odběrateli.

auditor na konci zakázky zprávu auditora pro zvláštní účely, která má podobnou strukturu jako standardní zpráva auditora, ale výrok auditora je zde nahrazen stanoviskem.

Odborná literatura uvádí čtyři druhy zprávy pro zvláštní účely:

- 1) Zpráva auditora o účetní závěrce připravená dle jiných předpisů, než platí v ČR
- 2) Zpráva auditora o částech účetní závěrky
- 3) Zpráva auditora o plnění podmínek vyplývajících z uzavřených smluv
- 4) Zpráva auditora o agregované účetní závěrce

Dopis pro vedení společnosti

Dopis pro vedení společnosti připravuje auditor na konci zakázky a zmiňuje se v něm o skutečnostech, které není vhodné uvádět ve zprávě (výroku) auditora. Takovými skutečnostmi mohou být informace o špatně fungujících vnitřních kontrolách, o nesprávných účetních metodách, o rozporech s různými předpisy a jiné skutečnosti, o kterých by mělo vědět především vedení dané účetní jednotky, stejně jako různá konstruktivní doporučení.

3 PRAKTICKÁ ČÁST

V praktické části mé diplomové práce se budu zabývat auditem účetní závěrky české obchodní firmy. Ačkoliv se budu snažit zachytit a popsat všechny fáze auditu, zaměřím se především na detailní popis a testování sekce pohledávek. Přestože jsem v teoretické části této práce uvedla, že samotný audit se skládá z 5 fází, v praktické části uvádím fáze 4. Je to z toho důvodu, že vybraná firma již po několika účetních obdobích nezměnila auditora a tak je možné první dvě části (období před uzavřením zakázky, předběžné plánovací procedury) sloučit do jednoho celku.

Sekci pohledávek jsem si pro názorný popis vybrala z několika důvodů:

- pohledávky bývají testovány téměř u každé společnosti
- tvoří významnou položku aktiv v rozvaze mnou zvolené společnosti
- jako asistent auditora jsem se účastnila auditu dané společnosti a zároveň jsem byla zodpovědná za zpracování sekce pohledávek

Na úvod musím rovněž uvést, že jméno společnosti a jména jejích obchodních partnerů byla pozměněna, aby byla zachována anonymita klienta a nebyly uváděny vnitřní informace, které by mohly jakýmkoli způsobem klienta poškodit.

3.1 Představení společnosti

Firma **Obalex, s.r.o.** je středně velká společnost působící na českém trhu více jak 50 let a zabývající se především:

- **prodejem obalových materiálů**
 - kelímky
 - sáčky
 - folie
 - hygienické pomůcky



- **prodejem balících strojů**
 - ruční balící stroje
 - automatické balící stroje



- **poskytováním servisních služeb**

Hlavním cílem společnosti je spokojenost zákazníka a tak Obalex, s.r.o. poskytuje komplexní řešení v oblasti balení, distribuce a stálé servisní služby.

Na území České republiky neprovozuje firma žádnou vlastní výrobu a jejími dodavateli jsou z 70% zahraniční subjekty, z čehož cca 20% tvoří spřízněné osoby.

Hlavními odběrateli jsou především velké mezinárodní řetězce, rychlá občerstvení, maso zpracovávající závody, pekárny, apod. Velké řetězce se snaží díky svému postavení a také díky velké konkurenci na trhu tlačit na snižování svých nákupních cen, nicméně Obalexu se i přes tyto snahy daří dosahovat relativně vysokých zisků. Tento fakt společně se skutečností, že firma Obalex, s.r.o. není závislá na dlouhodobých zdrojích financování ukazuje, že společnost má na českém trhu poměrně stabilní pozici.

3.2 Předběžné plánování

Jak již bylo naznačeno v úvodu praktické části, společnost Obalex, s.r.o. nebyla pro auditorskou firmu prvorocním klientem, a tak jsem v teorii prezentované části „období před uzavřením zakázky“ a „předběžné plánovací procedury“ sloučila do jedné společné fáze – Předběžné plánování.

Obalex, s.r.o. je jednou z dceřiných společností firmy Obalcom, která má své pobočky v západní, střední i východní Evropě a k ustavení auditorské společnosti došlo na globální úrovni. Nebude-li toto rozhodnutí změněno, nedojde ani k výměně auditora.

Nicméně i přes několikaleté zkušenosti s firmou Obalex, s.r.o. by auditor neměl podcenit předběžné plánovací procedury a měl by své znalosti o dané firmě aktualizovat a zvážit veškerá rizika a nové skutečnosti, které se mohly v průběhu roku objevit.

Mimo jiné i samotné auditorské standardy požadují, aby auditor měl nebo získal dostačující informace jak o auditované společnosti, tak o daném podnikatelském prostředí. To by auditorovi mělo pomoci identifikovat a zhodnotit riziko výskytu materiálních chyb ve finančních výkazech (ať již díky podvodu nebo chybě) a rovněž navrhnout a provést další auditorské postupy.

První fázi auditu dále člením do několika podbodů, které se přibližně odehrály v následujícím pořadí:

1. Zhodnocení a přijetí zakázky
2. Poznání klienta a porozumění IT prostředí
3. Hodnocení vnitřních kontrol a posouzení možnosti podvodu
4. Stanovení plánovací materiality
5. Určení významných účtů

3.2.1 Zhodnocení a přijetí zakázky

V průběhu roku 2007 byla auditorská společnost kontaktována firmou Obalex, s.r.o. a byla požádána, aby i pro tento finanční rok provedla v dané společnosti statutární audit k 31.12.2007. Vedení auditorské společnosti společně s manažerem, který se na zakázce podílel předchozí rok, zvážili všechny potřebné okolnosti a usoudili, že jim nejsou známy žádné informace, které by naznačovaly existenci podnikatelského rizika, které by mohlo negativním způsobem daný audit ovlivnit. Do úvahy byly vzaty především následující prvky:

- bezúhonnost a čestnost managementu firmy
- riziko zakázky
- schopnost auditorské firmy vyhovět požadavkům klienta
- předchozí zkušenosti s danou společností

- podnikatelské prostředí

Vedení auditorské společnosti tedy rozhodlo o přijetí dané zakázky a její riziko zhodnotily jako nízké-obvyklé.

V návaznosti byl ustanoven tým, který se bude na tomto auditu podílet, a který se skládal z:

- partnera – partner auditorské společnosti je v první řadě zodpovědný za podepsání auditorské zprávy a měl by se ujistit, že byly v průběhu auditu dodrženy veškeré standardy a postupy.
- manažera – manažer zakázky vystupuje jako projekt manažer a rovněž jako auditor-specialista. Je zodpovědný za tým a jeho vedení a radí klientům v případě složitých nebo sporných účetních záležitostí.
- seniora – senior je zodpovědný za plánování i za vykonání auditorských postupů. Musí dbát na to, aby veškerá práce i dokumentace byla provedena dle daných auditorských i firemních předpisů. Zodpovídá také za práci asistenta a je mu jakýmsi „mentorem“.
- asistenta – asistent bývá zodpovědný za popis systémů a za provedení jednoduchých testů věcné správnosti a testů kontrol (pod dohledem seniora).

Z výše uvedených kompetencí je potom snadné odvodit, že většinu práce vykonávají senior a asistent, manažer plní spíše funkci dohledu a vedení.

3.2.2 Poznání klienta a porozumění IT prostředí

Během této fáze bylo nutné pochopit podstatu podnikání a firemní strukturu klienta a toto porozumění také důsledně zdokumentovat.

a) porozumění podnikání klienta – vzhledem k tomu, že firma Obalex, s.r.o. je dlouhodobým klientem auditorské společnosti, byla již většina potřebné dokumentace vytvořena v předchozích letech. Základní informace (název a sídlo společnosti, předmět podnikání, klíčoví zaměstnanci, hlavní odběratelé, dodavatelé, konkurence) zůstali stejné, ale některé informace bylo potřeba aktualizovat. Jednalo se především o informace o spřízněných osobách, protože v průběhu roku došlo k několika investicím a fúzím, které Obalex, s.r.o. ovlivnily. Tento dokument by si měl přečíst každý člen auditorského týmu, protože tyto znalosti po něm nevyžadují jen profesní standardy, ale i samotný klient.

b) porozumění IT prostředí – v dnešní době se zvětšuje závislost na počítačích jak samotných lidí, tak celých podniků. Tuto závislost musí být auditor schopen určitým způsobem identifikovat a v případě nutnosti zvážit spolupráci IT specialistů. Během této fáze byl na základě diskuze s klientem vyplněn následující dotazník.

Tabulka č. 3: Složitost IT prostředí ve firmě Obalex, s.r.o.

Kontrolní otázky	NE	ANO
Vyskytly se od minulého auditu výrazné změny v IT prostředí? (problémy, případně nové IT projekty)	X	
Došlo ke změně účetního systému nebo k vývoji jeho aplikací?	X	
Je řadovým zaměstnancům umožněno provádět změny v nastavení účetního softwaru? (popřípadě ostatních IT softwarů)	X	
Používá klient ke zpracování účetních dat více než jednu operační platformu?	X	
Nese některý člen managementu částečnou nebo plnou zodpovědnost za IT prostředí?		X
Chybí pro některé důležité transakce „hard copy“ záznamy?	X	
Bude se auditorský tým spoléhat během auditu na zprávy a výpočty generované IT systémem?	X	
Tvoří elektronické obchodování významnou součást klientova podnikání?	X	
Je podnikání klienta významně závislé na jeho informačním systému? Bylo by jeho podnikání výrazně zpomaleno/ohroženo, kdyby systém nefungoval po delší dobu?	X	
Existují určité zákonné požadavky v souvislosti s daným IT prostředí/systémem?	X	

pramen: interní formulář auditorské firmy

Velký počet „ANO“ odpovědí by mohl signalizovat složité informační prostředí a potřeboval by rozsáhlejší dokumentaci a také konzultaci s IT profesionály. Uvedený dotazník však obsahuje 90% „NE“ odpovědí z čehož můžeme usoudit, že se nejedná o složité IT prostředí. Navíc auditorský tým se během své práce nebude spoléhat na informační aplikace a kontroly, a tak asistence IT odborníků pro fázi porozumění IT prostředí nebude nutná (alespoň pro auditovaný fiskální rok).

Zároveň bylo zdokumentováno, jaký hardware, operační systém, typy přístupů, aplikace pro zpracování účetnictví klient používá.

3.2.3 Hodnocení vnitřních kontrol a posouzení možnosti podvodu

Na základě pozorování, rozhovoru s managementem a také zkušeností z minulých let byly ve firmě Obalex, s.r.o. hodnoceny vnitřní kontroly a rovněž pravděpodobnost existence podvodného jednání.

Můžeme konstatovat, že vrcholový management se jeví jako bezúhonný dodržující etické chování a v případě, že by zaměstnanci toto chování porušili, jsou připraveni pro to nim přijmout opatření. Zaměstnanci účetního oddělení jsou zkušení a účetní politiku můžeme označit za konzervativní. Zaměstnanci zodpovědní za hotovostní pokladnu za ní rovněž nesou hmotnou zodpovědnost. Personální politika odpovídá velikosti firmy, fluktuace zaměstnanců je malá. Povinnosti a zodpovědnost zaměstnanců jsou přiměřeně rozděleny.

Účetní data jsou pravidelně zálohována a výkon a výsledky společnosti jsou každý měsíc porovnávány s předem sestaveným plánem a rozpočtem. V kontrolních aktivitách nebyla neidentifikována žádná slabá místa. Veškeré podněty ze strany auditorské firmy byly v minulosti klientem řešeny, klient respektuje auditorská doporučení.

Vrcholovému managementu jsou každoročně vypláceny bonusy dle hospodářských výsledků společnosti, což by mohlo signalizovat snahy o manipulaci a nadhodnocení zisku. Nicméně výplata bonusů podléhá schválení mateřské společnosti a Obalex, s.r.o. má na trhu stabilní postavení. Rovněž auditorské zkušenosti z minulých let potvrzují, že firma v předchozích obdobích dosahovala velmi dobrých výsledků, a tak riziko manipulace zisku nehodnotím jako významné.

Zaučtování výnosů probíhá v okamžiku vydání zboží ze skladu, i když dodací podmínky nebývají vždy EXW²⁵. Tento způsob účtování by mohl na přelomu roku způsobit zaučtování výnosů a souvztažně pohledávek do nesprávného období, nicméně toto riziko považujeme pouze za potenciální a to z několika důvodů.

- většina prodejů se uskutečňuje na území České republiky, kde dodání zboží trvá v rozmezí několika hodin až jednoho dne
- nákup a prodej bývá dle interních směrnic pozastaven v průběhu inventury skladu, která byla naplánována na konec prosince 2007, tzn. že zhruba od 27.12 do 31.12. nebude na skladu žádný pohyb, což toto riziko snižuje
- zúčtování výnosů a pohledávek do správného období bude detailně testováno v sekci pohledávek a v předchozích letech nebyly v tomto směru identifikovány žádné závažné chyby

²⁵ EXW (ex-works) Incoterms = mezinárodní dodací podmínky, které říkají, že práva a rizika spojená s daným zbožím přecházejí na kupujícího v okamžiku vyskladnění ze skladu prodávajícího. Seznam všech Incoterms 2000 platných pro rok 2007 viz. příloha č. 1

Co se týká rizika zpronevěry majetku, žádné takové nebylo identifikováno. Celý areál je oplocen a monitorován kamerovým systémem. Ve skladu je vždy přítomný odpovědný pracovník, navíc zboží není pro zaměstnance atraktivní a je těžko prodejné. Prodej a nákup v hotovosti je zanedbatelný, navíc pokladník má hmotnou zodpovědnost. Nejcennějším majetkem je budova, nicméně ta se dá těžko zpronevěřit.

Vrcholový management firmy si není vědom žádného podvodného jednání zaměstnanců nebo úmyslů pro zkreslení finančních výkazů a kontrolní prostředí hodnotí jako účinné a natolik efektivní, aby podvodnému jednání zabránilo.

Dle provedeného šetření se auditorský tým shodl na tom, že kontrolní prostředí podniku lze hodnotit jako efektivní a pravděpodobnost existence a vzniku závažného podvodu je nízká. Abychom toto tvrzení potvrdili, budeme dále analyzovat všechny významné procesy v podniku s jejich důsledným popisem a tzv. průchozím testem.

3.2.4 Stanovení plánovací materiality

Materialita (nebo také plánovací hladina významnosti) je hodnota, kterou můžeme definovat jako velikost zkreslení, chyby nebo opomenutí, které by zvlášť, nebo ve svém součtu měly vliv na rozhodování uživatele auditovaných finančních výkazů.

Předpisy auditorské firmy rozeznávají materialitu na několika úrovních:

- **plánovací materialita (PM)** – na všeobecné úrovni, která se vztahuje na finanční výkazy jako celek. Při stanovení PM využívá auditor svého profesionálního úsudku a kvantitativní a kvalitativní faktory. Mezi kvalitativní faktory patří především:
 - povaha klientova podnikání
 - provozní výsledky společnosti
 - finanční pozice
 - faktory důležité pro uživatele finančních výkazů
- **přijatelná chyba (PC)** – díky přijatelné chybě uplatňujeme použití PM v praxi, na úrovni jednotlivých účtů. PC se vypočítá z PM a je nastavena na takovou hodnotu, aby byla odstraněna pravděpodobnost, že celkový součet odhalených i neodhalených chyb v účetnictví přesáhne PM. PC se rovněž používá k identifikování významných účtů, které by měly být podrobněji testovány.

- **nominální hodnota²⁶ (NH)** – tato veličina se vypočítá jako velmi malé procento z PC. Objevíme-li během našeho testování rozdíly (chyby), které by byly samostatně nebo ve svém součtu rovny nebo větší než tato hodnota, musíme těmto chybám věnovat pozornost a zapíšeme je do seznamu objevených chyb. Rozdíly menší než NH pro nás nejsou materiální (významné) a nemusíme se jimi dále zabývat.

Následující tabulka názorně ukazuje, jakým způsobem jsou výše uvedené veličiny počítány.

Tabulka č. 4: Výpočet plánovací materiality, přijatelné chyby a nominální hodnoty

Základna pro PM	Interval	Základna pro PC	Interval	Základna pro NH	Interval
Zisk před zdaněním (nejčastěji používáno)	5% - 10%	Hodnota PM (používáno nejčastěji)	50%	Hodnota PM	1% - 5%
Tržby	0,5 - 1%	Hodnota PM (zvláštní případy použití)	70%		
Celková aktiva	0,5 - 1%				

pramen: vlastní konstrukce

Pro firmu Obalex, s.r.o. byly hodnoty nastaveny a vypočítány následovně (v tis. Kč):

- 1) PM 10% ze zisku před zdaněním 3 536
- 2) PC 70% z PM 2 475
- 3) NH 1% z PC 248

Auditorský tým se rozhodl použít pro plánovací materialitu horní interval 10% ze zisku před zdaněním, protože Obalex, s.r.o. splňoval následující kritéria:

- firma není a neplánuje být kotovaná na burze
- interní kontroly byly ohodnoceny jako efektivní
- firma má jediného vlastníka
- podnikání ani transakce uvnitř podniku nejsou příliš složité
- podnikatelské prostředí je stabilní, měnící se pomalu
- nejedná se o prvoročního klienta.

Přijatelná chyba byla nastavena na 70% PM vzhledem k tomu, že v minulých letech součet všech objevených chyb nepřesáhl 30% PM. V tomto roce předpokládáme stejný vývoj.

²⁶ Někdy též označováno jako mezní hodnota.

Nominální hodnota byla nastavena na 1% PC, čímž reflektujeme skutečnost, že plánovací materialita a přijatelná chyba byly vypočítány pomocí horních hranic intervalů.

3.2.5 Určení významných účtů

Po té, co jsme stanovili plánovací hladinu významnosti a velikost přijatelné chyby, můžeme určit, které účty jsou pro nás významné a tudíž bychom jim měli věnovat při testování větší pozornost. V žádném případě to však neznamená, že účty, které jako významné identifikovat nebudeme, můžeme z našeho testování zcela vypustit.

Pro rozlišení takovýchto účtů využijeme primárně již vypočítanou přijatelnou chybu, dále musíme brát ohled na množství transakcí, které byly na daném účtu v průběhu roku zaznamenány a důležitou roli také hrají rizika, která jsme identifikovali a jak tato rizika mohou konkrétní účty ovlivnit.

Pro potřeby této diplomové práce považuji za dostačující, když uvedu, že jako významné účty nebyly označeny vlastní kapitál a hmotný dlouhodobý majetek (z důvodu malého množství transakcí) a v žádné oblasti nebylo identifikováno zvýšené přirozené riziko.

Oblast pohledávek byla určena jako významná a to hned ze dvou důvodů.

- 1) Zůstatek účtů pohledávek byl vyšší než vypočtená PC
- 2) Během hodnocení vnitřního kontrolního procesu jsme identifikovali riziko zaúčtování výnosů a pohledávek do špatného účetního období (viz. podkapitola 3.2.3 Hodnocení vnitřních kontrol a posouzení možnosti podvodu)

3.3 Plán a strategie auditu

Nyní se dostáváme ke druhé fázi auditu, kdy musíme stanovit strategii a plán auditu. Během první fáze jsme si vyjasnili očekávání s klientem, sestavili vhodný auditorský tým, seznámili se s činností klienta a jeho informačním prostředím, udělali si představu o vnitřních kontrolách a pravděpodobnosti výskytu podvodu a stanovili jsme si důležité hodnoty materiality na všech jejích úrovních.

Druhá fáze - sestavení plánu a strategie auditu se stejně jako první fáze skládá z několika činností. Ve firmě Obalex, s.r.o. byly během tohoto procesu provedeny následující činnosti:

1. Analýza procesů
2. Výběr testů
3. Zhodnocení auditorského rizika
4. Plán testů
5. Shrnutí plánu auditu

3.3.1 Analýza Procesů

V průběhu předběžného plánování a na základě víceletých zkušeností s klientem se auditorským týmem shodl na tom, že kontrolní prostředí podniku může označit za efektivní a pravděpodobnost existence a vzniku závažného podvodu je nízká. Nicméně toto tvrzení potřebujeme potvrdit a zdokumentovat, k čemuž nám poslouží popis významných procesů v podniku a tzv. průchozí test.

Ve firmě Obalex, s.r.o. byly identifikovány následující významné procesy:

- prodej zboží a s tím související výnosy a pohledávky
- nákup a s tím související závazky
- pohyb peněžních prostředků
- zpracování mezd
- zásoby (zboží na skladě), náklady na prodané zboží, oceňování
- procesy související s účetní uzávěrkou

Pro všechny uvedené oblasti a s tím související procesy musel auditorský tým připravit jejich podrobný popis a průchozí test. Vzhledem k zaměření této diplomové práce uvádím na následujících řádcích popis pouze prvního podbodů.

Proces prodeje zboží, vznik výnosů a pohledávek

Celý proces ve firmě Obalex, s.r.o. začíná objednávkou. O zákazníky se stará obchodní oddělení, které má 8 zaměstnanců. Zákazníci z České republiky jsou rozděleni do 4 skupin

(Morava, Slezsko, jižní Čechy, severní Čechy), ke každé skupině jsou pak přiřazeni 2 zaměstnanci, kteří se o tyto zákazníky starají.

Objednávka je nejčastěji poslána zákazníkem přes email nebo fax, v naléhavých případech může být objednávka přijata i po telefonu, ale následně musí být potvrzena i písemně.

Noví zákazníci musí první čtyři dodávky zaplatit v hotovosti a v případě hladkého průběhu je s nimi podepsána rámcová smlouva. Smlouva musí být podepsána jak generálním ředitelem, tak finančním ředitelem a informace o zákazníkovi jsou po té vloženy do systému.

Firma Obalex, s.r.o. prodává novým a stávajícím zákazníkům za rozdílné ceny. Noví zákazníci (bez smlouvy) mají podstatně vyšší ceny, po podepsání smlouvy jsou ceny upraveny a sníženy. Všechny ceny jsou rovněž vloženy v systému tak, aby byly automaticky přiřazeny při tvorbě objednávky. Objednávku může vytvořit kdokoliv z obchodního oddělení, nicméně ceny může měnit pouze manažer obchodního oddělení.

Po obdržení objednávky a domluvení data dodávky je objednávka se všemi náležitostmi vytisknuta ze systému. Objednávky s datem doručení následující den jsou každý den ve 12 hodin vyzvednuty pracovníkem expedice. Ten zboží připraví, potvrdí objednávku razítkem a podpisem a vrátí zpět na obchodní oddělení. Druhý den ráno vytiskne obchodní oddělení dodací list (ten slouží zároveň pro skladníky jako výdejka ze skladu). S dodacím listem se automaticky tiskne i faktura.

Obalex, s.r.o. využívá k přepravě zboží externí firmu. Každý řidič musí před odjezdem ze skladu podepsat seznam převzatých dodacích listů a tím zároveň potvrdí, že zboží převzal. Jestliže je adresa dodání stejná s fakturovací adresou zákazníka, je faktura poslána se zbožím a dodacím listem. V opačném případě je faktura zákazníkovi zaslána až v okamžiku, kdy se do firmy vrátí potvrzený dodací list zákazníkem. Za potvrzené dodací listy je zodpovědná přepravní firma. Vzhledem k tomu, že doručení zboží trvá maximálně 24 hodin, má přepravní firma lhůtu 1 týden na vrácení potvrzených dodacích listů.

Reklamuje-li zákazník dodané zboží, zkontroluje příslušný obchodní zástupce firmy Obalex, s.r.o. oprávněnost této reklamace. Jestliže je reklamace oprávněná, udělá obchodní zástupce zápis, na jehož základě se po té účtuje o dobropisu.

Účetní zápisy:	Má dáti / Dal
výdej zboží ze skladu (účtováno automaticky při tisku dodacího listu)	504 / 132
účtování faktury (účtováno automaticky při tisku)	311 / 604, 6xx
<ul style="list-style-type: none"> - bez ohledu na to, že firma používá různé dodací podmínky, je faktura zaúčtována vždy při jejím tisku (den odeslání zboží), což by mohlo způsobit nesprávné zaúčtování výnosů a pohledávek na konci roku. Nicméně hlavní účetní by takovéto faktury měla v období od poloviny prosince do poloviny ledna kontrolovat a zajistit tak správné zaúčtování. V sekci pohledávek bude proveden detailní test. 	
dobropis	604, 6xx / 311

Možný výskyt chyb a příslušné kontroly:

- Faktura obsahuje nesprávné množství nebo ceny.
 - Faktura je vytvořena společně s dodacím listem na základě potvrzené objednávky. Množství i cena natáhnuto ze systému automaticky.
- Faktura zaúčtována, zboží neprodáno.
 - Faktura je vytvořena společně s dodacím listem na základě potvrzené objednávky. Faktura i dodací list zaúčtovány automaticky v den odeslání ze skladu.
- Faktura nevystavena / nezaúčtována, zboží prodáno.
 - Faktura je vytvořena společně s dodacím listem na základě potvrzené objednávky. Faktura i dodací list zaúčtovány automaticky v okamžiku tisku (den odeslání ze skladu).
- Faktura zaúčtována do nesprávného období.
 - Zaúčtování faktur na přelomu roku je kontrolováno hlavní účetní.
 - Pohyby na skladě v období 27.12. – 31.12. pozastaveny.
- Faktura zaúčtována na nesprávné účty.
 - Účtování je v systému přednastaveno.
- Výdej zboží ze skladu nezaúčtován.
 - Výdej je automaticky účtován v okamžiku tisku dodacího listu.
- DPH na výstupu je nesprávně spočítáno.
 - DPH počítáno automaticky systémem dle přednastavené sazby.

- Sazba DPH nesprávně nastavena.
 - Sazba DPH je vložena hlavní účetní a nikdo jiný nemá možnost ji změnit. Sazba je každý rok kontrolována / aktualizována.
- DPH na výstupu není zaúčtováno / je zaúčtováno dvakrát, ...
 - DPH účtována automaticky na přednastavené účty.

Průchozí test

Tento test slouží k tomu, abychom se ujistili, že procesy i kontroly ve firmě skutečně fungují tak, jak je popsáno výše. Test byl proveden na náhodně vybrané objednávce v roce 2007, přičemž k té byly následně dohledány všechny potřebné dokumenty tak, aby byl proces kompletní.

Objednávka:

číslo objednávky:	501161385
zboží:	4500-84-9617
objednané množství:	15 000 ks
cena za jednotku bez DPH:	2,50 Kč
cena celkem bez DPH:	37 500 Kč
datum dodání:	16.8.2007

Objednávka potvrzena razítkem a podpisem vedoucím expedice panem Dvořákem.

Rámcová smlouva:

datum podpisu:	10.5.2004
dodací podmínky:	DDU ²⁷
nákupní ceny:	dle ceníku
platební podmínky:	45 dní po DUZP

Dodací list:

číslo dodacího listu:	661161385
zboží:	4500-84-9617
množství:	15 000 ks
datum:	16.8.2007
účtování:	504 37 500 Kč / 132 37 500 Kč
datum účtování:	16.8.2007

Dodací list byl potvrzen razítkem protistrany jako důkaz převzetí zboží.

²⁷ DDU (Incoterms 2000) – Delivery Duty Unpaid – s dodáním clo neplaceno. Bližší vysvětlení viz. příloha č. 1

Faktura:	číslo faktury:	815467033	
	zboží:	4500-84-9617	
	množství:	15 000 ks	
	cena celkem bez DPH:	37 500 Kč	
	DPH (19 %):	7 125 Kč	
	cena celkem:	44 625 Kč	
	datum dodání:	16.8.2007	
	DUZP:	16.8.2007	
	splatnost:	30.9.2007	
	úctování:	311 44 625 Kč / 604 37 500 Kč	
			/ 343 7 125 Kč
	datum úctování:	16.8.2007	
Platba:	účet:	KB 154-67935-567	
	bankovní výpis č.:	195	
	částka:	44 625 Kč	
	datum:	2.10.2007	
	úctování:	221 44 625 Kč / 311 44 625 Kč	

Tento test můžeme uzavřít s konstatováním, že proces funguje tak, jak byl popsán klientem a kontroly na tomto případě byly shledány efektivní.

3.3.2 Výběr testů

Na tomto místě je nutné se rozhodnout, zda se budeme spoléhat na vnitřní kontrolní systém podniku a testovat tyto kontroly a následně provést jen omezený rozsah testů věcné správnosti, a nebo na vnitřní kontrolní systém spoléhat nebudeme a následně budeme muset provést testy věcné správnosti ve větším rozsahu.

Z diskuze auditorského týmu vyplynulo, že ačkoliv vnitřní kontrolní systém hodnotí jako efektivní, na kontroly v podniku spoléhat nebude. Toto rozhodnutí bylo učiněno na základě skutečnosti, že z časového hlediska a efektivity práce bude přínosnější nastavit kontrolní riziko na maximum a provést testy věcné správnosti ve větším rozsahu.

3.3.3 Zhodnocení auditorského rizika

Auditorské riziko musí být zhodnoceno pro každý významný účet a každou potencionální chybu, abychom následně mohli určit rozsah testů, které bude nutné vykonat.

Pro oživení teorie znovu uvádím vzorec pro výpočet auditorského rizika,

$$AR = PR * KR * ZR$$

nicméně pro praktickou část využívám spíše matici přípustného zjišťovacího rizika, která měla pro firmu Obalex, s.r.o. následující podobu.

Tabulka č. 5: Matice přípustného zjišťovacího rizika pro firmu Obalex, s.r.o.

	KR		
PR	nízké	střední	vysoké
Nízké	minimální	nízké	Střední
Vyšší	nízké	střední	Vysoké

pramen: vlastní konstrukce

Již jsme si uvedli, že na vnitřní kontrolní systém spoléhat nebudeme, a tak kontrolní riziko pro všechny případy nastavíme na maximum. Přirozené riziko bude ve většině případů nastaveno jako nízké. Zjišťovací riziko a tudíž i potřebný rozsah testů vyplyne z následné interakce přirozeného rizika, neboť auditorské riziko, které jsme schopni tolerovat je malé, maximálně 5%.

Následující tabulka ukazuje posouzení auditorského rizika na úrovni potenciálních chyb pro pohledávky.

Tabulka č. 6: Posouzení auditorského rizika na úrovni potenciálních chyb pro pohledávky

Potenciální nesprávnosti	PR	KR	ZR / úroveň testů
Úplnost	nízké	Vysoké	Střední
zaúčtování	nízké	Vysoké	Střední
zaúčtování do správného období	vyšší	Vysoké	Vysoké
Ocenění	nízké	Vysoké	Střední

pramen: vlastní konstrukce

K této tabulce bych ráda doplnila poznámku, že přirozené riziko pro potenciální nesprávnost zaúčtování do správného období byla nastaveno jako vyšší vzhledem k tomu, že jsme již dříve identifikovali riziko zaúčtování výnosů a pohledávek do nesprávného období na přelomu fiskálního roku.

3.3.4 Plán testů

V předchozích etapách se auditorský tým dohodl na tom, že bude efektivnější nespoléhat na kontroly v podniku a provést testy věcné správnosti, které se skládají z analytických a detailních testů. Tyto testy nám umožní posoudit jednotlivé položky účetní závěrky i účetní závěrku jako celek. Otestovány musí být jednotlivé zůstatky rozvahy a výkazu zisků a ztrát tak, aby byly pokryty všechny potenciální chyby, které se vztahují k účetním zůstatkům a procesům. Při navrhování těchto testů dbal auditorský tým mimo jiné i na svou nezávislost, objektivitu a profesionální skepticismus. Tento plán se nepředkládá klientovi, aby byla zachována určitá nepředvídatelnost auditorských postupů.

Pro testování pohledávek byla navržena následující osnova:

1. Vymezení účtů pro testování a meziroční srovnání
2. Matematická verifikace
3. Přepočet pohledávek v cizí měně
4. Ověření záporných zůstatků a neobvyklých transakcí
5. Konfirmace zůstatků pohledávek
6. Zaúčtování do správného období
7. Výpočet opravných položek
8. Poskytnuté zálohy

Tato osnova bude detailně rozvedena ve 3. fázi auditu – uskutečnění a provedení plánu auditu.

3.3.5 Shrnutí a projednání plánu auditu

Posledním krokem plánovací fáze je shrnutí a projednání plánu auditu, což spočívá ve vytvoření několikastránkového dokumentu, který je podepsán hlavními členy auditorského týmu (seniorem, manažerem, partnerem). Tento dokument shrnuje výsledky plánovacích

procedur a auditovou strategii a zaměřuje se na významné změny v klientově podnikání a na změny v auditové strategii ve srovnání s předchozím rokem.

Pro firmu Obalex, s.r.o. byl vytvořen dokument obsahující 11 stránek a tak na tomto místě uvádím alespoň stručný přehled o tom, co shrnoval.

- charakteristika firmy Obalex, s.r.o.
- očekávání klienta, požadovaný rozsah auditu, načasování
- analýza finančních a nefinančních informací, meziroční srovnání
- významné účetní a jiné sporné otázky
- hodnocení vnitřního kontrolního prostředí
- rizika spojená s auditem
- plánovací materialita
- přehled významných účtů a zdůvodnění, proč některé účty nebyly označeny za významné, i když přesahovaly přijatelnou chybu
- schválení auditové strategie pro rok 2007 a podpisy zodpovědných osob

3.4 Provedení plánu auditu

Jak již bylo uvedeno v úvodu této diplomové práce, v praktické části se zabývám názornou ukázkou provedení auditu v sekci pohledávek. Pohledávky jsem si vybrala jednak proto, že jako asistent auditora jsem je měla ve firmě Obalex na starosti a také proto, že pohledávky tvoří v dané firmě významnou část celkových aktiv²⁸.

Při testování pohledávek pomocí testů věcné správnosti je naším cílem získat přiměřené ujištění o tom, že pohledávky:

- existují
- jsou správně oceněny
- jsou zaúčtovány ve správné částce
- jsou zaúčtovány do správného období

Během plánovací fáze jsme si stanovili postupy, které je nutno vykonat a této osnovy se budu i nadále držet.

3.4.1 Vymezení účtů pro testování a meziroční srovnání

Nejprve je nutné, abychom si z klientem předložené předvahy vybrali účty, které se týkají sekce pohledávek a rozhodli pro každý účet zvlášť, zda ho v sekci pohledávek

- budeme testovat
- nebudeme testovat vůbec
- budeme testovat v jiné sekci

Následující tabulka nám takovýto přehled poskytuje. Částky jsou uvedeny v tis. Kč (TCZK).

Tabulka č. 7: Účty týkající se sekce pohledávek

Synt. účet	Anal. účet	Název účtu	PS 1.1.07	KS 31.12.07	Absol. změna	% změna	Testováno v sekci
311	311.100	Odběratelé tuzemsko	122 380	145 908	23 528	19%	
311	311.200	Odběratelé zahraničí	251	379	128	51%	
311		Odběratelé celkem	122 631	146 287	23 656	19%	Pohledávky
314	314.100	Dlouhodobé zálohy	350	350	0	0%	
314	314.200	Krátkodobé provozní zálohy	858	969	111	13%	
314	314.300	Krátkodobé zálohy - energie	953	1034	82	9%	
314		Poskytnuté provozní zálohy celkem	2161	2353	192	9%	Pohledávky
315	315.500	Krátkodobé ost. pohledávky	48	57	9	19%	
315		Krátkodobé ost. pohledávky celkem	48	57	9	19%	netestováno
378	378.400	Jiné pohledávky	104	115	11	11%	
378		Jiné pohledávky celkem	104	115	11	11%	netestováno
391	391.201	OP k účtu 311.100 - zákonná, konkurz	-1 200	-1 200	0	0%	
391	391.202	OP k účtu 311.100 - zákonná	-3 007	-3 669	-662	22%	
391	391.203	OP k účtu 311.100 - účetní	-1 548	-1 745	-197	13%	
391		Opravné položky celkem	-5 754	-6 614	-859	15%	Pohledávky
351	351.100	Pohledávky k podnikům ve skupině	14 847	14 480	-367	-2%	
351		Pohledávky k podnikům ve skupině celkem	14 847	14 480	-367	-2%	Podniky ve skupině

pramen: předvaha firmy Obalex, s.r.o.

Účty 315 – Krátkodobé ostatní pohledávky a 378 – Jiné pohledávky nebudou testovány vůbec ze dvou důvodů:

- během roku 2007 na nich nebyl téměř žádný pohyb
- jejich konečný zůstatek je pro nás nevýznamný a rovněž veškeré transakce v roce 2007 byly hodnotově zanedbatelné

²⁸ Více než 50% z bilanční sumy.

Rovněž je vhodné odsouhlasit si klientem uváděný počáteční zůstatek k 1.1.2007 s loňskými konečnými zůstatky z předešlé dokumentace.

Dalším krokem je vypočítání meziročních změn zůstatků účtů a to jak v absolutní, tak v procentuální hodnotě. Vnitřní politika auditorské firmy uvádí, že je v tomto případě nutné vysvětlit změny, které budou větší než 25% přijatelné chyby, což v znamená změny nad 619 TCZK. Z tabulky vyplývá, že je nutno vysvětlit změny na účtech:

- 311 – Odběratelé
- 391 – Opravné položky

311 – Odběratelé

Pohledávky z obchodního styku vzrostly oproti minulému roku o 23 656 TCZK, což v procentuálním vyjádření představuje 19%. Tento nárůst je tvořen především zvýšením pohledávek za tuzemskými odběrateli, zahraniční nárůst je téměř zanedbatelný a činí jen 128 TCZK. Tuto změnu jsem se rozhodla diskutovat s finančním ředitelem firmy Obalex a ten mi sdělil, že hlavním důvodem je získání nového odběratele v březnu 2007. Zároveň firmě Obalex vzrostly v roce 2007 tržby o 17%. Můžeme tedy konstatovat, že růst pohledávek je opodstatněný.

391 – Opravné položky

Opravné položky k pohledávkám zaznamenaly oproti loňskému roku 15% růst, z čehož zákonná opravná položka vzrostla o 22% (662 TCZK) a účetní položka o 13% (197 TCZK). Zákonná opravná položka k pohledávkám ke konkurzu se oproti loňskému roku nezměnila. Po opětovné diskuzi s finančním ředitelem jsem zjistila, že uvedená změna kopíruje stárnutí pohledávek po splatnosti a tedy i rostoucí riziko jejich nezaplacení a rovněž přibylo několik pohledávek přihlášených k soudnímu řízení.

Doba obratu pohledávek

Pro kompletnost informací jsem rovněž vypočetla ukazatel doba obratu pohledávek²⁹ a srovnala hodnoty za rok 2006 a 2007. V roce 2006 byla průměrná doba obratu pohledávek 92 dnů, v roce 2007 se tento ukazatel nepatrně zhoršil na 95 dnů. Nicméně tento vývoj je v souladu s politikou firmy, která velkým obchodním řetězcům poskytuje 90 denní splatnost faktur a rovněž mohl částečně zvýšit stav pohledávek v roce 2007.

²⁹ Doba obratu pohledávek se vypočte jako průměrný stav pohledávek / denní tržby.

3.4.2 Matematická verifikace

Dalším krokem je získání položkového rozpisu účtu 311 – Odběratelé. Požádala jsem tedy klienta o detailní rozpis účtu 311 a tabulku obdržela v elektronické podobě. Tato tabulka byla tvořena nezaplacenými fakturami k 31.12.2007 a obsahovala následující údaje: číslo odběratele, jméno odběratele, číslo nezaplacené faktury, datum vystavení faktury, datum splatnosti faktury, originální měnu, částku v originální měně, přepočtenou částku v Kč, a použitý kurz pro přepočet.

Následujícím krokem byla úprava tabulky. Všechny položky jsem nejdříve podělila tisícem, protože práce s hodnotami v tisícikorunách je snazší a přehlednější. Dále jsem položky srovnala podle odběratelů a následně vypočetla dlužnou částku pro každého odběratele zvlášť i za všechny odběratele dohromady. Celkovou dlužnou částku je nutno navázat na hlavní knihu klienta, abychom se ujistili, že předložené saldo je správné.

Navázání:

Stav účtu 311 dle hlavní knihy k 31.12.2007	146 287 TCZK
<u>Celková dlužná částka dle elektronického rozpisu k 31.12.2007</u>	<u>146 284 TCZK</u>
Rozdíl	3 TCZK

Při navazování salda na hlavní knihu se objevil rozdíl 3 TCZK, nicméně tato částka je zanedbatelná a další testování nemůže významným způsobem ovlivnit. V případě, že by se vyskytl významný rozdíl, je nutné požádat klienta o jeho vysvětlení, případně o předložení nového salda.

3.4.3 Přepočet pohledávek v cizí měně

Vzhledem k tomu, že klient neeviduje pohledávky jen v CZK, ale i v EUR a SKK, je nutné provést nezávislý přepočet jeho pohledávek ke konci roku³⁰. Každá firma je povinna své pohledávky k 31.12.2007 přepočítat kurzem ČNB a toto přecenění evidovat v účetnictví.

³⁰ V případě že společnost sestavuje účetní závěrku k jinému datu než 31.12.2007 použije se pro přepočet kurz ČNB platný ke dni účetní závěrky.

Pro tento krok jsem využila již předloženou tabulku s detailním rozpisem účtu 311. Tabulku jsem následně doplnila o sloupec s kurzy ČNB platnými k 31.12.2007 a o sloupec s přepočtenými hodnotami. Následně jsem provedla srovnání klientova a mého výpočtu:

Přepočtené pohledávky dle klienta k 31.12.2007	146 284 TCZK
<u>Přepočtené pohledávky dle auditora k 31.12.2007</u>	<u>146 284 TCZK</u>
Rozdíl	0 TCZK

Při přecenění pohledávek jsem neobjevila žádný rozdíl, můžeme tedy konstatovat, že klient správně používá pro ocenění pohledávek kurzy vyhlášené ČNB k 31.12.2007.

Kurzovní lístek ČNB k 31.12.2007 je uveden v příloze č. 2.

Následně jsem prověřila proúčtování kurzovních rozdílů. Kurzové zisky byly zaúčtovány ve prospěch účtu 663.100 a kurzové ztráty na vrub účtu 563.100. Zaúčtování bylo provedeno ve správných částkách i na správné účty.

3.4.4 Ověření záporných zůstatků a neobvyklých transakcí

Pro ověření záporných částek, zůstatků a neobvyklých transakcí použijeme opět klientem předložený rozpis účtu 311 – Odběratelé. Nejdříve jsem si tabulku vzestupně srovnala dle uvedených částek a záporné částky, které byly významné (v tomto případě nad 25% přípustné chyby), bylo nutné přezkoumat. Takovýchto položek jsem v souboru našla 5. Nechala jsem si klientem připravit podpůrnou dokumentaci, abych se ujistila, že se jedná o dobropisy, a že se klient nepokusil snížit si své pohledávky neoprávněně. Zároveň jsem zkontrolovala, že tyto dobropisy byly zaúčtovány správně do roku 2007. Prohlédla jsem si klientem vystavené dobropisy i původní faktury, ke kterým se tyto dobropisy vztahovaly a nic podezřelého jsem neobjevila.

Dále jsem se zaměřila na konečné zůstatky jednotlivých analytických účtů (jednotlivých odběratelů) a snažila se identifikovat záporné konečné zůstatky. V případě, že by takovéto zůstatky identifikovány byly a tvořily by zvlášť nebo ve svém součtu více než 25% přípustné chyby, byla by klientovi navržena jejich reklasifikace z pohledávek na závazky. V našem případě však žádný záporný zůstatek nalezen nebyl.

V detailním rozpisu účtu Odběratelé nebyly objeveny žádné jiné neobvyklé transakce, a tak tuto sekci můžeme uzavřít s tím, že testování neprokázalo existenci významných chyb nebo zkreslení.

3.4.5 Konfirmace zůstatků pohledávek

Potvrzení zůstatků pohledávek dlužníky je velice účinnou důkazní metodou s vysokou vypovídací schopností. V praxi se totiž nepředpokládá, že by odběratelé potvrdili větší částku, než skutečně dluží a tím jsme tedy schopni odhalit případné nadhodnocení pohledávek. Navíc potvrzené zůstatky poskytují důkazní informace o tom, že pohledávky

- skutečně existují
- jsou správně oceněny
- představují právo na finanční plnění auditované firmy

Při sestavování konfirmačních dopisů opět nejdříve vyjdeme z detailního rozpisu účtu 311 – Odběratelé. V předchozích krocích jsme si již ověřili, že rozpis pohledávek souhlasí na hlavní knihu a má tedy pro nás patřičnou vypovídací schopnost. Nyní můžeme přistoupit k výběru zůstatků, které mají být potvrzeny. Výběr odběratelů, kterým budeme zasílat konfirmační dopisy závisí především na těchto faktorech:

- zjišťovací riziko a z něj vyplývající rozsah testů, které je nutno provést
- přípustná chyba
- konečný zůstatek daného analytického účtu
- obrat daného analytického účtu

Po zvážení všech uvedených skutečností, byly vybrány zůstatky analytických odběratelských účtů, které mají být potvrzeny. Jejich celková suma odpovídá 74% všech pohledávek evidovaných na účtu 311, i když interní politika pro firmu Obalex, s.r.o. požaduje pouze 70%.

Následně byl klientovi předložen vzor konfirmačního dopisu a klient byl požádán, aby připravil a rozeslal konfirmační dopisy na vybrané odběratele. Pro potvrzení zůstatků používá auditorská firma pozitivní konfirmační dopisy, které vyžadují, aby odběratel na dopis písemně odpověděl a to přímo auditorské společnosti. Odběratelé byli tímto způsobem požádáni, aby buď potvrdili zůstatek evidovaný v účetnictví firmy Obalex, s.r.o. k 31.12.2007, nebo aby

uvedli částku evidovanou v jejich účetnictví a pokud možno i informace, které by pomohly daný rozdíl vysvětlit.

Pro konfirmace lze také použít negativních konfirmačních dopisů, které po odběrateli vyžadují zaslání odpovědi pouze v případě, že uvedený zůstatek nesouhlasí s jejich záznamy. Dovoluji si tvrdit, že tento typ je v praxi podstatně méně využíván, aby se předešlo nejistotě, že odběratel neodpověděl spíše ze své neochoty.

Vzor konfirmačního dopisu je uveden v příloze č.3. Na tomto místě však uvádím alespoň nejdůležitější body, které musí obsahovat:

- název a adresa auditované firmy (nejlépe dopisní papír s hlavičkou klienta)
- název a adresa odběratele
- název a adresa auditorské firmy
- požadavek, aby odpověď byla zaslána přímo na adresu auditorské firmy
- datum, ke kterému je zůstatek pohledávek konfirmován
- částka evidována v účetnictví auditované společnosti
- požadavek na potvrzení uvedené částky, jestliže částka souhlasí
- požadavek na vysvětlení případných rozdílů
- podpis odběratele

Vhodné je rovněž jako přílohu uvést položkový rozpis zůstatku, který usnadní odběrateli jeho odsouhlasení, případně vysvětlení rozdílů. Nicméně ze svých zkušeností musím uvést, že nesouhlasí-li zůstatek auditované firmy se záznamy odběratele, pošle odběratel většinou svůj zůstatek a rozpis jím evidovaných závazků a vysvětlení rozdílů přenechá na auditované firmě.

Finální audit ve firmě Obalex, s.r.o. probíhal od 4.2. do 8.2.2008 a klient byl o rozeslání konfirmačních dopisů požádán s třítydenním předstihem. V průběhu ledna přišlo na adresu auditorské firmy 15 konfirmací z 25, zbývajících 10 konfirmací bylo klientem na začátku února urgováno přes e-mail. Vzhledem k tomu, že jsme k datu provádění auditu stále neobdrželi několik konfirmací, přistoupila jsem k telefonickému urgování odběratelů a sama se s nimi spojila. Od všech mi byla přislíbena okamžitá odpověď, nicméně od společnosti Vesco, a.s. a Pala Corporation, a.s. k dnešnímu dni žádná nepřišla.

V tabulce č. 8 je uveden přehled odběratelů, kteří byly vybráni pro konfirmace, jsou zde uvedeny částky evidované v účetnictví firmy Obalex, s.r.o., částky potvrzené pomocí konfirmačních dopisů a rovněž měna. V dalším sloupci uvádím referenci, podle které je možné příslušnou konfirmaci dohledat. Každá konfirmace musí být totiž označena a archivována v šanonu pro auditovanou firmu. Následující sloupce ukazují rozdíly, které vznikly mezi částkami evidovanými v účetnictví klienta a odběratelů, dále rozdíly, které se podařilo vysvětlit a případně i nevysvětlené rozdíly. Poslední dva sloupce uvádí výsledek testu a rovněž odkaz na vysvětlení případných rozdílů nebo nesrovnalostí.

Výsledky konfirmací

Jak můžeme vidět v následující tabulce 18 konfirmací z 25 bylo potvrzeno ve stejné částce, jakou evidoval klient a tak jsem tyto zůstatky dále nezkoumala.

U 5 konfirmací se vyskytly rozdíly a 2 konfirmace nebyly potvrzeny vůbec.

Rozdíly

<A> Firma Obalex evidovala k 31.12.2007 pohledávky za firmou Agro Bohemia, s.r.o. ve výši 751 TCZK. Agro Bohemia, ale potvrdila svůj závazek vůči Obalexu k 31.12.2007 ve výši 0 CZK. Odběratel svůj zůstatek zdůvodnil tím, že veškeré své závazky zaplatil 31.12.2007. Klient mi následnou úhradu potvrdil, nicméně platbu obdržel až 2.1.2008. Toto tvrzení jsem ověřila na lednový bankovní výpis a částka 751 TCZK byla na účet opravdu připsána až 2.1.2008. Jednalo se o fakturu č. 815746301, jejíž číslo bylo uvedeno pod variabilním symbolem. Můžeme konstatovat, že vysvětlení rozdílu je dostačující a nebyla objevena žádná chyba.

**** Firma Obalex evidovala k 31.12.2007 pohledávky za firmou Delikatesa Catering ve výši 6 890 TCZK. Delikatesa Catering, ale potvrdila svůj závazek vůči Obalexu k 31.12.2007 jen ve výši 4 957 TCZK. Vzniklý rozdíl 1 933 TCZK můžeme vysvětlit stejným způsobem jako v bodě <A>. Společnost Delikatesa Catering uhradila následující 3 faktury 28.12.2007.

Faktura č. 815746851, částka 758 TCZK

Faktura č. 815746852, částka 1 023 TCZK

Faktura č. 815746854, částka 152 TCZK

Celkem 1 933 TCZK

Tabulka č. 8: Konfirmace pohledávek

Odběratel	Obalex - pohledávky k 31.12.07	Konfirmace pohledávek k 31.12.07	Měna	Reference	Rozdíl	Vysvětlený rozdíl	Nevysvětlený rozdíl	Výsledek testu	Poznámky
ABC, s.r.o.	1 905	1 905	CZK	P-01	0			ok	
Agro Bohemia, s.r.o.	751	0	CZK	P-02	751	751	0	ok	<A>
České drůbežáry, a.s.	2 875	2 875	CZK	P-03	0			ok	
Delikatesa Catering	6 890	4 957	CZK	P-04	1 933	1 933	0	ok	
Frost - mražené výrobky, s.r.o.	2 789	2 789	CZK	P-05	0			ok	
Gastro, s.r.o.	3 567	3 567	CZK	P-06	0			ok	
Hamé, a.s.	4 678	4 678	CZK	P-07	0			ok	
Jakub Hulín, maso-uzeniny, v.o.s.	846	846	CZK	P-08	0			ok	
Klasik, a.s.	1 005	1 005	CZK	P-09	0			ok	
Lahůdky Zeman, s.r.o.	11 701	7 594	CZK	P-10	4 107	4 107	0	ok	<C>
MAFERE, a.s.	856	856	CZK	P-11	0			ok	
Novak & Novak, s.r.o.	2 569	2 569	CZK	P-12	0			ok	
Obal servis, v.os.	2 987	2 987	CZK	P-13	0			ok	
Pala Corporation, a.s.	5 397	n/a	CZK	Alternativní testování				ok	<F>
Pavel Michálek a spol., a.s.	1 568	1 568	CZK	P-14	0			ok	
Pekárna Nelahozeves, s.r.o.	824	824	CZK	P-15	0			ok	
Plastobal, spol. s r.o.	7 895	7 895	CZK	P-16	0			ok	
Potraviny Čejka, s.r.o.	1 987	1 987	CZK	P-17	0			ok	
Potraviny J+M, s.r.o.	5 812	5 812	CZK	P-18	0			ok	
Quick - rychlé občerstvení, s.r.o.	3 451	2 950	CZK	P-19	501	501	0	ok	<D>
Racio, a.s.	13 856	13 856	CZK	P-20	0			ok	
Scholler zmrzlina, s.r.o.	1 735	1 735	CZK	P-21	0			ok	
Vesco, a.s.	19 139	n/a	CZK	Alternativní testování				ok	<G>
TradePro, a.s.	2 345	2 195	CZK	P-22	150	150	0	ok	<E>
Zdraví - ovoce, zelenina, s.r.o.	984	984	CZK	P-23	0			ok	
Konfirmováno celkem	108 413								
Pohledávky celkem	146 287								
Pokrytí	74%								

pramen: vlastní úprava seznamu odběratelů vybraných pro konfirmace dle rozpisu účtu 311

Platba byla klientovi na účet připsána 2.1.2008, což jsem opět ověřila na bankovní výpis, který obsahoval čísla faktur pod variabilním symbolem. Můžeme konstatovat, že vysvětlení rozdílu je dostačující a nebyla objevena žádná chyba.

<C> Firma Obalex evidovala k 31.12.2007 pohledávky za firmou Lahůdky Zeman, s.r.o. ve výši 11 701 TCZK, odběratel však potvrdil pouze částku 7 594 TCZK. Rozdíl 4 107 TCZK vznikl tím, že Obalex, s.r.o. vystavil na konci roku fakturu, kterou odběratel pouze dohadoval a odběratel zaplatil 31.12.2007 2 faktury, jejichž úhrada byla na účet klienta připsána opět až 2.1.2008 (zkontrolováno dle výpisu z účtu). Jednalo se o následující faktury.

Faktura č. 815467896, částka 2 545 TCZK (Obalex v evidenci, odběratelem pouze dohad)

Faktura č. 815465834, částka 751 TCZK (zaplacen odběratelem, platba připsána 2.1.2008)

Faktura č. 815465818, částka 811 TCZK (zaplacen odběratelem, platba připsána 2.1.2008)

Celkem rozdíl 4 107 TCZK

Fakturu č. 815467896 jsem si spolu s dodacím listem nechala fyzicky předložit a zkontrolovala, zda byla transakce firmou Obalex zaúčtována do správného období. Dodací podmínky byly DDU a odběratel svým podpisem potvrdil dodací list 27.12.2007. Žádné pochybení jsem neobjevila a mohu tento případ hodnotit jako dostatečně vysvětlený.

<D> Firma Obalex evidovala k 31.12.2007 pohledávky vůči firmě Quick – rychlé občerstvení, s.r.o. ve výši 3 451 TCZK, zákazník však potvrdil své závazky jen ve výši 2 950 TCZK. Částku 501 TCZK představující rozdíl zdůvodnil auditovaný klient tím, že na konci roku 2007 vydal fakturu č. 815574987 ve výši 501 TCZK, nicméně odběratel ji k 31.12.2007 neměl v evidenci. Tuto fakturu jsem si nechala předložit a zkontrolovala, zda je zaúčtována do správného období. Vzhledem k tomu, že dodací podmínky byly v tomto případě EXW a zboží ze skladu odešlo ještě v roce 2007, žádné pochybení jsem na straně klienta neshledala. Vysvětlení považuji za uspokojující.

<E> Firma Obalex evidovala k 31.12.2007 pohledávky vůči firmě TradePro, a.s. ve výši 2 345 TCZK, odběratel však potvrdil pouze částku 2 195 TCZK. Po konzultaci rozdílu 150 TCZK mi hlavní účetní sdělila, že došlo k chybě na jejich straně, když nebyla zúčtována přijatá záloha od firmy TradePro, a.s. vůči vystavené faktuře. Tento rozdíl byl následně opraven a zůstatek pohledávek firmy Obalex vůči TradePro byl o zmíněnou částku snížen.

Alternativní testování

Vzhledem k tomu, že firmy Pala Corporation, a.s. a Vesco, a.s. vůbec nepotvrdily svoje závazky vůči společnosti Obalex, s.r.o., musela jsem pro ověření těchto zůstatků přistoupit k alternativnímu testování. Alternativní způsob ověření spočívá v tom, že existenci pohledávek musíme podložit jinými důkazy než jsou konfirmační dopisy. V praxi záleží na tom, kdy finální audit provádíme, jak velké množství faktur tvoří zůstatek daného odběratele a jaká je splatnost evidovaných faktur. Například potvrzujeme-li zůstatek k 31.12.2007 a finální audit bychom prováděli až v březnu 2008 lze předpokládat, že většina faktur již bude uhrazena, a tak jejich existenci můžeme prokázat jejich zaplacením a to odkontrolovat na bankovní výpisy. Naopak, kdybychom finální audit prováděli již v prvním lednovém týdnu, nelze zaplacení většiny faktur předpokládat a museli bychom existenci pohledávek dokazovat například pomocí vystavených faktur, dodacími listy, korespondencí s odběrateli apod.

<F> Firma Obalex, s.r.o. evidovala k 31.12.2007 pohledávky vůči společnosti Pala Corporation, a.s. v hodnotě 5 397 TCZK. Vzhledem k tomu, že byl tento zůstatek tvořen pouze 2 fakturami, jejichž vystavení proběhlo v listopadu a jejichž splatnost byla nastavena na leden, zkontrolovala jsem nejdříve jestli již proběhla jejich úhrada. Hlavní účetní mě informovala, že:

faktura č. 815378912, v částce 3 000 TCZK byla zaplacená 28.1.2008, a

faktura č. 815378976, v částce 2 397 TCZK byla zaplacená 28.1.2008.

Odběratel tedy dlužnou částku uhradil v plné výši a tím potvrdil oprávněnost existence dané pohledávky. Vysvětlení je dostačující, žádný problém nebyl identifikován.

<G> Firma Obalex, s.r.o. evidovala k 31.12.2007 pohledávky vůči společnosti Vesco, a.s. v hodnotě 19 139 TCZK. Vzhledem k tomu, že je s tímto odběratelem nasmlouvána doba splatnosti faktur 90 dní a zůstatek účtu byl tvořen 258 fakturami, nešlo předpokládat, že by většina faktur byla k 4.2.2008 uhrazena. Požádala jsem tedy klienta o předložení seznamu faktur, které byly k 4.2.2008 společností Vesco, a.s. uhrazeny a ty jsem spárovala s vystavenými fakturami evidovanými k 31.12.2007. Tímto jsem zjistila, že ke dni provádění auditu bylo společností Vesco, a.s. uhrazeno 38% pohledávek, které byly v evidenci společnosti Obalex, s.r.o. Z těchto faktur jsem dále vybrala nejvýznamnější položky a ty jsem opět porovnávala s výpisy z bankovního účtu klienta. Dále jsem si vybrala nejvýznamnější pohledávky, které ke dni auditu zaplacené nebyly a ty jsem odkontrolovala na podpůrnou dokumentaci (faktury a dodací listy). Žádnou chybu jsem sice nenalezla, nicméně tímto

způsobem jsem nebyla z časového hlediska schopna zkontrolovat dostatečné množství položek. Po diskuzi s mým nadřízeným jsme se rozhodli ponechat tuto položku jako otevřenou a dořešit ji za několik týdnů, kdy byla větší pravděpodobnost zaplacení většiny faktur. V polovině března jsem tedy znovu kontaktovala klienta a zjistila, že k datu 17.3.2008 bylo uhrazeno 75% pohledávek, které byly evidovány v zůstatku k 31.12.2007. Opět jsem vybrala nejvýznamnější položky a ověřila je na bankovní výpisy. Nyní můžu konstatovat, že vysvětlení je dostačující a v klientově záznamech nebyly objeveny žádné nesrovnalosti.

Závěr konfirmací

Při testování zůstatků pohledávek firmy Obalex, s.r.o. k 31.12.2007 bylo ověřeno více než 70% zůstatku účtu 311, což lze dle interní politiky auditorské firmy a dle stanovených rizik hodnotit jako dostačující. Při testování nebyly objeveny žádné závažné chyby a lze konstatovat, že účetní informace týkající se zůstatku účtu 311 – Odběratelé se nezdají být významným způsobem zkresleny.

Při testování byly zaznamenány rozdíly mezi zůstatkem firmy Obalex a zůstatkem potvrzeným odběratelem, ty však byly dostatečně vysvětleny a ověřeny na podpůrnou dokumentaci. Nejčastěji byly tyto rozdíly způsobeny:

- tím, že odběratel zaplatil část svých závazků ke konci prosince 2007, nicméně platba byla na účet věřitele připsána až na počátku ledna 2008
- tím, že auditovaná společnost vystavila ke konci roku 2007 fakturu, kterou však odběratel zaznamenal až v lednu 2008
- kombinací obou zmíněných možností
- nezúčtováním přijaté zálohy oproti vystavené faktuře
- neobdržením odpovědi na konfirmační dopis

Na závěr bych také ráda dodala, že potvrzené částky sice poskytují důkazní informace o existenci a ocenění pohledávek, nicméně nevypovídají o jejich návratnosti.

3.4.6 Zaúčtování do správného období

V průběhu předběžného plánování a během hodnocení vnitřních kontrol a rizik v podniku (kapitola 3.2.3) jsme identifikovali pravděpodobnost vzniku chyby v účtování pohledávek a souvztažně výnosů do správného účetního období. Toto riziko vyplynulo ze skutečnosti, že

společnost používá dodací podmínky ve většině případů DDU, nicméně o faktuře a prodeji účtuje, jakoby se jednalo o EXW, tzn. v okamžiku vyskladnění zboží ze skladu a vystavení faktury. Toto riziko ale nebylo považováno za příliš významné, protože každý rok na konci prosince probíhá ve firmě Obalex, s.r.o. inventura a během těchto dní bývá sklad uzavřen. Tento fakt společně se skutečností, že firma prodává a dodává zboží především na území České republiky, snížil pravděpodobnost špatného zaúčtování. Nicméně při plánování auditu bylo rozhodnuto, že je o tomto nutno získat důkazy a v sekci pohledávek je nutné provést testování.

Požádala jsem klienta, aby mi připravil seznam vystavených faktur v období od 1.12.2007 do 31.1.2008, a aby tento seznam obsahoval rovněž detailní informace o daných fakturách (číslo faktury, datum vystavení, splatnost, částku, jméno odběratele). Následně jsem si z tohoto seznamu vybrala faktury v období od 15.12.2007 do 15.1.2008 a z nich vybrala faktury, které zněly na částku vyšší než 619 TCZK (nad 25% přípustné chyby). V případě, že by v posledních dvou týdnech před koncem účetního období, nebo v prvních dvou týdnech v novém účetní období nebyla žádná taková faktura zaúčtována, snížila bych hranici a vybrala z každého období alespoň 5 největších faktur. Jiný případ by nastal, kdyby klient neměl od 27.12.2007 uzavřený sklad a na přelomu roku by se pořád uskutečňovaly transakce. To bych si jako vhodné období vybrala poslední týden v prosinci a první týden v lednu. Rovněž by se v praxi mohlo stát, že klient dodává do zahraničí a dodací lhůta může i např. 3 týdny, v tom případě by bylo nutné rozšířit zkoumané období na celý měsíc před a po konci účetního období. Nicméně klient by neměl přesně tušit jaké období nás zajímá a proto jsme si vyžádala faktury za delší časový úsek, než jsem ve skutečnosti potřebovala.

Následující tabulka ukazuje faktury, které byly vybrány pro testování a rovněž uvádí výsledky testování. Částky jsou uvedeny v tis. Kč.

Tabulka č. 9: Zaúčtování do správného období

Číslo faktury	Částka vč. DPH	Datum vystavení	Dodací podmínky	Č. dodacího listu	Datum dodání	Zaúčtováno do období	Vztahuje se k období	Správný postup?
15.12.2007 - 31.12.2007								
815467754	621	17.12.2007	DDU	661357028	18.12.2007	12/2007	12/2007	ano
815467784	943	17.12.2007	DDU	661357123	19.12.2007	12/2007	12/2007	ano
815467799	1038	19.12.2007	DDU	661357124	20.12.2007	12/2007	12/2007	ano
815467800	754	19.12.2007	EXW	661357251	20.12.2007	12/2007	12/2007	ano
815467853	1843	20.12.2007	DDU	661357298	21.12.2007	12/2007	12/2007	ano
815467896	2 545	21.12.2007	DDU	661357320	27.12.2007	12/2007	12/2007	ano
815467913	649	21.12.2007	DDU	661357384	28.12.2007	12/2007	12/2007	ano
1.1.2008 - 15.1.2008								
815110123	594	2.1.2008	DDU	661111092	3.1.2008	01/2008	01/2008	ano
815110124	622	2.1.2008	DDU	661111165	4.1.2008	01/2008	01/2008	ano
815110185	438	4.1.2008	DDU	661111201	7.1.2008	01/2008	01/2008	ano
815110190	600	8.1.2008	DDU	661111224	9.1.2008	01/2008	01/2008	ano
815110223	974	14.1.2008	DDU	661111350	15.1.2008	01/2008	01/2008	ano

pramen: vlastní konstrukce, výběr ze seznamu vystavených faktur v období 1.12.2007- 31.1.2008

V posledních dvou týdnech roku 2007 jsem objevila 7 faktur na částku převyšující 25 % přirozené chyby a k těmto fakturám jsem si nechala dohledat i dodací listy abych mohla určit, ke kterému období se skutečně vztahují. Všechny dodávky byly doručeny ještě během roku 2007, ve kterém o nich bylo rovněž účtováno.

V prvních dvou týdnech roku 2008 jsem objevila pouze 2 faktury na částku převyšující 25% přirozené chyby, a tak jsem vzorek rozšířila o tři faktury s nejvyšší částkou z tohoto období. O fakturách bylo účtováno v roce 2008 kdy proběhlo jak vyskladnění tak dodávka.

Jak je vidět, testování neprokázalo žádné nedostatky a pohledávky i výnosy byly zaúčtovány do správného období. To rovněž koresponduje s konfirmačními dopisy, které žádné takové pochybení nenaznačily.

V případě, že by byla zjištěna v účtování chyba, bylo by potřeba vzorek rozšířit, abychom zjistili, zda je tato chyba ojedinělá či nikoliv. V případě více chyb bych navrhovala klienta požádat, aby pro dané období nachystal všechny vystavené faktury.

3.4.7 Výpočet opravných položek

Auditor je rovněž povinen zkontrolovat tvorbu opravných položek (OP) a jejich přiměřenost, aby získal ujištění, že ocenění pohledávek je adekvátní.

Firma Obalex, s.r.o. tvoří opravné položky k pohledávkám dle interních směrnic následujícím způsobem:

Tabulka č. 10: Tvorba opravných položek

Pohledávky po splatnosti ve dnech	Výše opravné položky
0 – 90	0%
91 – 180	30%
181 – 270	60%
nad 270	100%

pramen: interní směrnice firmy Obalex, s.r.o.

Prvním úkolem bylo posoudit, zda je interní politika firmy adekvátní. Jak jsem se již zmiňovala v úvodu, společnost Obalex, s.r.o. není prvoročním klientem auditorské firmy a hodnocení přiměřenosti výpočtu opravných položek dle interních směrnic proběhlo již v předchozích letech. Vzhledem k tomu, že v průběhu roku 2007 nedošlo k žádným významným změnám, které by tvorbu opravných položek v dané firmě ovlivnily, můžeme souhlasit se závěrem z minulých let, že jejich politika je přiměřená.

Při tomto testování jsem opět vycházela z položkového rozpisu účtu 311, na kterém byly vidět všechny pohledávky včetně data vzniku a splatnosti těchto pohledávek. U každé pohledávky jsem si vypočetla kolik dní je po splatnosti a následně na ně uplatnila procento opravné položky dle výše zmíněné tabulky. Po sečtení všech opravných položek jsem dospěla k číslu 6 598 TCZK a toto číslo bylo nutné porovnat se záznamy v hlavní knize.

Porovnání OP:

391.201 Zákonná OP - konkurz	1 200 TCZK
391.202 Zákonná OP	3 669 TCZK
<u>391.203 Účetní OP</u>	<u>1 745 TCZK</u>
OP celkem dle hlavní knihy	6 614 TCZK
<u>OP celkem vypočtená auditorem</u>	<u>6 598 TCZK</u>
Rozdíl	16 TCZK

Rozdíl ve výši 16 tis. Kč je pro nás zanedbatelný a můžeme tuto sekci uzavřít s tím, že celková výše opravných položek k pohledávkám byla vypočtena přiměřeným způsobem.

V případě, že bychom interní politiku pro tvorbu opravných položek neshledali jako adekvátní, bylo by nutné výši celkové opravné položky vypočítat dle našeho odborného odhadu a tu následně porovnat s výši auditované firmy a případné významné rozdíly prodiskutovat s vedením účetní jednotky.

Zákonná OP

Dále bylo nutné zkontrolovat tvorbu zákonné opravné položky. Při tomto testování jsem se řídila Zákonem o rezervách č. 593/1992 Sb. (ve znění novely č. 223/2006 Sb.), podle kterého se opravné položky vypočítají následujícím způsobem:

a) Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v konkursním a vyrovnávacím řízení mohou být vytvořeny až do výše rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek přihlášených u soudů ve stanovené lhůtě. Na takovéto pohledávky je tedy možné vytvořit až 100% opravnou položku.

b) Pohledávky po splatnosti, u kterých bylo zahájeno rozhodčí, soudní nebo správní řízení dle zvláštního předpisu, jehož se poplatník daně z příjmů řádně účastní. Jestliže od lhůty splatnosti uplynulo více než:

- 12 měsíců, OP tvořena do výše 33% neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky
- 18 měsíců, OP tvořena do výše 50% neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky
- 24 měsíců, OP tvořena do výše 66% neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky
- 30 měsíců, OP tvořena do výše 80% neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky
- 36 měsíců, OP tvořena do výše 100% neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky

c) Opravná položka ve výši 20% k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31.12.1994, které jsou po splatnosti více než 6 měsíců a nejsou na ně tvořeny opravné položky dle bodů a) a b).

Právníkem auditované společnosti mi byl poskytnut seznam, na kterém byli uvedeni dlužníci, jejichž pohledávky jsou v konkurzu nebo přihlášeni u soudu.

K pohledávkám, které byly přihlášeny do konkurzního řízení jsem přidělila opravnou položku ve výši 100%. K pohledávkám, které byly přihlášeny k soudnímu řízení jsem přidělila opravnou položku ve výši dle kritérií stanovených v bodu b). Ke zbývajícím pohledávkám, které byly po splatnosti po dobu delší než 6 měsíců jsem přidělila opravnou položku ve výši 20%.

Své výsledky jsem opět porovнала s hodnotami uvedenými v hlavní knize klienta.

Srovnání zákonných OP

319.201 Zákonná OP ke konkurzu dle hlavní knihy	1 200 TCZK
Zákonná OP ke konkurzu vypočtená auditorem	1 200 TCZK
391.202 Zákonná OP dle hlavní knihy	3 669 TCZK
<u>Zákonná OP vypočtená auditorem</u>	<u>3 669 TCZK</u>
Celkový rozdíl	0 TCZK

Účetní OP

Účetní opravná položka se v praxi vypočte jako rozdíl celkové opravné položky vytvořené na základě interních směrnic dané společnosti a zákonné opravné položky. Vzhledem k tomu, celková i zákonná účetní položka byla již auditorem zkontrolována, nebudu se účetní OP dále zabývat a uvádím jen její opětovné porovnání.

Porovnání účetní OP

391.203 Účetní OP dle hlavní knihy	1 745 TCZK
<u>Účetní OP vypočtená auditorem</u>	<u>1 729 TCZK</u>
Celkový rozdíl	16 TCZK

Rozdíl účetní opravné položky v sobě odráží rozdíl při výpočtu opravných položek celkem. Tento rozdíl je pro nás zanedbatelný.

Závěr OP

V průběhu testování opravných položek jsme neobjevili žádnou významnou chybu. Dle našeho pozorování tedy můžeme konstatovat, že opravné položky uvedené v hlavní knize klienta nejsou významným způsobem zkresleny.

3.4.8 Poskytnuté zálohy

Poskytnuté zálohy firmou Obalex, s.r.o. budou sloužit k úhradě jejich budoucích závazků, nicméně do doby, než bude poskytnutá záloha spárována s vystavenou fakturou za poskytnuté služby (případně zboží), eviduje firma poskytnuté zálohy jako své pohledávky vůči dané firmě. V případě, že by služba nebo zboží nebyly poskytnuty, je dodavatel povinen jím přijatou zálohu vrátit, je to tedy do doby poskytnutí služby nebo zboží jeho závazek.

Konečný stav k 31.12.2007 na účtu 314 – Poskytnuté provozní zálohy byl 2 353 tis. Kč. Tato částka nedosahuje námi zvolené hranice přijatelné chyby, a tak bychom tento účet dle interních směrnic testovat nemuseli. Částka se však požadované hranici velmi blíží, a tak jsem rozhodla podívat alespoň na rozpad daného účtu a zkontrolovat případné jednotlivé transakce, které by byly větší než 25% přípustné chyby.

Požádala jsem klienta o připravení detailního rozpisu účtu 314. Tabulku jsem opět obdržela v elektronické podobě a stejně jako pohledávky z obchodního styku jsem jej navázala na hlavní knihu.

Navázání:

314 – Poskytnuté provozní zálohy dle hlavní knihy	2 353 TCZK
<u>314 – Poskytnuté provozní zálohy dle detailního rozpisu</u>	<u>2 353 TCZK</u>
Rozdíl	0 TCZK

Součet detailního rozpisu souhlasí se zůstatkem v hlavní knize a můžu tedy s danou tabulkou dále pracovat. Položky jsem si dále sestupně seřadila a vysčítala dle analytických účtů.

V daném saldu však nebyla objevena žádná transakce, která by převyšovala 25% přípustné chyby, další testování nebylo provedeno.

Můžeme uzavřít, že účet 314 – Poskytnuté provozní zálohy se skládal z více transakcí s menšími hodnotami a nepředpokládáme, že by byl významným způsobem zkreslen.

3.5 Závěr auditu

Po tom, co jsme dokončili všechny plánované testy, musíme provést ještě několik posledních úkonů, než vydáme výrok auditora.

Jedná se především o následující činnosti:

- posouzení následných událostí
- získání prohlášení vedení společnosti
- shrnutí závěrů auditu

3.5.1 Posouzení následných událostí

Vzhledem k tomu, že audit probíhal v období od 4.2. do 8.2.2008 a účetní závěrka se datovala k 31.12.2007 nebylo posouzení následných událostí obtížné. Kdyby byl však audit naplánován na pozdější termín, např. na duben, bylo by potřeba tomuto kroku věnovat větší pozornost.

Při posuzování následných událostí nebyly objeveny žádné dodatečné informace, které by mohly ovlivnit účetní závěrku nebo které by musely být uvedeny v příloze účetní závěrky.

3.5.2 Získání prohlášení vedení společnosti

Auditorská společnost využívá pro získání prohlášení vedení společnosti předem připravený dopis, který je vedením auditované společnosti pouze podepsán a vrácen zpět. Vedení firmy Obalex, s.r.o. svým podpisem ztvrdilo, že uznává svou odpovědnost za pravdivé sestavení účetní závěrky, a že auditorské firmě poskytlo pravdivé informace včetně informací týkajících se propojených osob.

Vzor tohoto dopisu uvádím v příloze č.4

3.5.3 Shnutí závěrů auditu

Posledním krokem před vydáním zprávy auditora bylo shrnutí závěru celého auditu. V tomto dokumentu byla znovu připomenuta specifická rizika spojená s účetnictvím klienta a se samotným auditem, byl zde popsán přístup a také závěr k těmto rizikům.

Dále zde byl uveden seznam všech objevených chyb a rozdílů v účetnictvím, které přesahovaly stanovenou nominální hodnotu a k těmto nálezům byla doplněna poznámka, zda klient proúčtoval navrhovanou změnu či nikoliv. U neproúčtovaných rozdílů bylo následně nutné posoudit, zda ve svém součtu významně ovlivňují účetní závěrku a zda by mohly ovlivnit rozhodování uživatelů účetní závěrky.

Nakonec bylo nutné zhodnotit audit jako celek. Auditor v této zprávě potvrdil, že mu firma Obalex, s.r.o. dodala během auditu veškeré potřebné informace, a může tak vyjádřit svůj výrok.

3.5.4 Výrok auditora

Výrok auditora je tím nejdůležitějším výstupem celého auditu. Je to 1-2 stránkový dokument, za kterým se skrývá spousta práce a úsilí a právě tento dokument je v konečné fázi doručen klientovi.

Ve firmě Obalex, s.r.o. probíhal statutární audit účetní závěrky za období 1.1. – 31.1.2007, a proto na tomto místě vyslovím výrok auditora za celou účetní závěrku a ne jen stanovisko týkající se pohledávek z obchodního styku. Nicméně, kdyby firma Obalex požadovala jen ověření účtu pohledávek, konstatovala bych, že účet pohledávek věrně a pravdivě zobrazuje stav pohledávek společnosti Obalex, s.r.o. k 31.12.2007 a vydala tak kladné stanovisko ve zprávě auditora pro zvláštní účely.

Jak již bylo zmíněno, testování pohledávek z obchodního styku neprokázalo existenci žádných významných nesprávností. Rovněž testování ostatních položek rozvahy a výkazu

zisků a ztrát neobjevilo významné chyby v účetnictví společnosti Obalex, s.r.o., a tak auditorská firma rozhodla o vydání Výroku bez výhrad.

Výrok bez výhrad je přiložen v příloze č.5

ZÁVĚR

Cílem této práce bylo analyzovat metody, které se používají během auditu, a které jsou vymezeny mezinárodními auditorskými standardy a tyto metody následně aplikovat na vybranou obchodní společnost.

V teoretické části jsem se nejdříve seznámila s tím, že smyslem auditu je vyjádřit názor nezávislé, kvalifikované osoby na věrohodnost účetních výkazů sestavených dle předepsaných účetních standardů a zveřejněných vedením účetní jednotky. Auditor tímto krokem zvyšuje věrohodnost prezentovaných účetních informací a napomáhá tak ke snížení chyb v účetnictví a ke zkvalitnění účetního systému. Oblast auditu je však právně regulována a to hned z několika důvodů. Auditor má před ostatními uživateli účetních výkazů informační převahu, protože jen on sám dokáže posoudit, jak kvalitně byl audit proveden. Tato profese je náročná na teoretické i praktické znalosti, a tak musí každý auditor skládat příslušné zkoušky. A z důvodu ochrany veřejného zájmu musí auditor zůstat nestranný a objektivní. Dále jsem popsala metody a postupy pro provádění auditu na všech jeho částech a tyto metody jsem aplikovala v praktické části na vybranou obchodní společnost.

Pro praktickou část jsem si vybrala firmu obchodující s obalovými materiály a stroji a pro názornou ukázkou jsem využila sekci pohledávek z obchodního styku. Z důvodu obsahového omezení této práce bylo nutné se zaměřit a detailně popsat pouze jednu sekci, navíc pohledávky tvořily v této firmě významnou část jejich aktiv.

Během první fáze auditu bylo po zvážení rizika a všech relevantních okolností rozhodnuto, že bude daná zakázka přijata a byl sestaven auditorský tým. IT prostředí nebylo hodnoceno jako složité, a tak asistence IT odborníků nebyla při této zakázce nutná. Kontrolní prostředí podniku bylo zhodnoceno jako efektivní a možnost existence podvodu jako nízká. Během první fáze byly rovněž nastaveny hodnoty plánovací materiality, přijatelné chyby a nominální hodnoty, které jsou stěžejní pro provádění auditorských postupů, a které nám říkají, které objevené chyby jsou významné a je tedy nutné se jimi dále zabývat. Přijatelná chyba nám poté posloužila k určení významných účtů, mezi nimiž byly i pohledávky z obchodního styku.

Pro sestavení plánu a strategie auditu bylo nutné v první řadě zmapovat všechny významné procesy v podniku a provést tzv. průchozí test. Při popisu procesu prodeje zboží bylo identifikováno potenciální riziko zaúčtování výnosů a pohledávek na konci roku do

nesprávného účetního období, což bylo nutné prověřit detailním testem v sekci pohledávek. Ačkoliv byly vnitřní kontroly podniku ohodnoceny jako efektivní, bylo z hlediska efektivity práce rozhodnuto na ně nespolehat a provést testy věcné správnosti ve větším rozsahu a kontroly netestovat. Dalším krokem bylo nastavení auditorského rizika pro každý významný účet a potencionální chybu a určení rozsahu testů, které bylo nutné vykonat.

Ve třetí fázi auditu jsem se zabývala samotným provedením všech naplánovaných postupů v sekci pohledávek. Za pomoci testů věcné správnosti jsem se snažila získat ujištění o tom, že pohledávky existují, že jsou správně oceněny, zaúčtovány ve správné částce a do správného období. Prvním krokem bylo vybrat účty, které budou v sekci pohledávek testovat. Výběr jsem provedla dle výše konečných zůstatků k 31.12.2007 a dle množství transakcí, které danými účty v roce 2007 prošly. Dalším krokem bylo vysvětlení významných meziročních změn zůstatků účtů. Od klienta jsem si vyžádala detailní rozpis účtu 311, na kterém jsem provedla odsouhlasení konečného zůstatku pohledávek uvedených v rozvaze k 31.12.2007, otestovala přepočty pohledávek v cizí měně, prověřila záporné zůstatky a neobvyklé transakce a tento rozpis mi rovněž posloužil jako podklad pro testování opravných položek a pro výběr zůstatků pro konfirmace. Konfirmace zůstatků pohledávek tvořily podstatnou část testování a poskytly mi důkazní informace o tom, že pohledávky skutečně existují, jsou zaúčtovány ve správné výši a do správného období. Rozhodla jsem se použít pozitivní konfirmační dopisy a u některých odběratelů jsem musela přistoupit k alternativnímu testování. Tímto způsobem bylo ověřeno více než 70% zůstatku účtu 311. Poslední testy, které ještě bylo nutné provést, byly kontrola zaúčtování pohledávek do správného účetního období a kontrola poskytnutých záloh.

Testování pohledávek z obchodního styku neprokázalo existenci žádných chyb, které by mohly významným způsobem ovlivnit účetní závěrku dané společnosti a tak jsem na závěr této práce vydala výrok auditora s kladným stanoviskem.

Tímto jsem zároveň potvrdila hypotézu stanovenou v úvodu této práce, že pohledávky z obchodního styku zobrazené v účetní závěrce budou věrně a poctivě zobrazovat jejich skutečný stav.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografie

BOBEK, V, ŠOUPAL, P. *Auditing*. Brno: Mendlova zemědělská a lesnická univerzita v Brně, 1998. 111 s. ISBN 80-7157-328-0

FLORIÁN, Z. *Účetní auditing*. České Budějovice: Jihočeská univerzita, 2001. 121 s. ISBN 80-7040-476-0

KRÁLÍČEK, V. *Auditing*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 1997. 138 s. ISBN 8070798122

KRÁLÍČEK, V, MÜLLEROVÁ, L. *Auditing*. Praha: Bilance, 1998. 222 s. ISBN neuvedeno

RICCHUITE, D.N. *Audit*. Praha: Victoria Publishing, 1994. 792 s. ISBN 80-85605-86-4

SEDLÁČEK, J. *Auditing*. 1. vyd. Brno: MU ESF, 2001. 176 s. ISBN 80-210-2527-1

SEDLÁČEK, J. *Základy auditu*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2006. 169 s. ISBN 80-210-4168-4

CD-ROM

Příručka pro provádění auditu u podnikatelů [CD-ROM]. Praha: Komora auditorů České republiky, 2006.

Právní předpisy

Zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Internetové odkazy

Česká národní banka: oficiální stránka [on-line]. Dostupné na www.cnb.cz

Komora auditorů České republiky: oficiální stránka [on-line]. Dostupné na www.kacr.cz

Další zdroje

Hlavní kniha klienta sestavená k 31.12.2007

Předvaha klienta sestavená k 31.12.2007








SEZNAM TABULEK

TABULKA Č. 1: MATICE PŘÍPUSTNÉHO ZJIŠŤOVACÍHO RIZIKA	22
TABULKA Č. 2: TYPY VÝROKU AUDITORA.....	35
TABULKA Č. 3: SLOŽITOST IT PROSTŘEDÍ VE FIRMĚ OBALEX, S.R.O.	42
TABULKA Č. 4: VÝPOČET PLÁNOVACÍ MATERIALITY, PŘIJATELNÉ CHYBY A NOMINÁLNÍ HODNOTY	45
TABULKA Č. 5: MATICE PŘÍPUSTNÉHO ZJIŠŤOVACÍHO RIZIKA PRO FIRMU OBALEX, S.R.O.	52
TABULKA Č. 6: POSOUZENÍ AUDITORSKÉHO RIZIKA NA ÚROVNI POTENCIÁLNÍCH CHYB PRO POHLEDÁVKY	52
TABULKA Č. 7: ÚČTY TÝKAJÍCÍ SE SEKCE POHLEDÁVEK	55
TABULKA Č. 8: KONFIRMACE POHLEDÁVEK	62
TABULKA Č. 9: ZAÚČTOVÁNÍ DO SPRÁVNÉHO OBDOBÍ.....	67
TABULKA Č. 10: TVORBA OPRAVNÝCH POLOŽEK	68


SEZNAM PŘÍLOH

PŘÍLOHA Č. 1: INCOTERMS 2000.....	80
PŘÍLOHA Č. 2: KURZY DEVIZOVÉHO TRHU DLE ČNB PLATNÉ K 31.12.2007.....	83
PŘÍLOHA Č. 3: VZOR KONFIRMAČNÍHO DOPISU.....	84
PŘÍLOHA Č. 4: PROHLÁŠENÍ VEDENÍ ÚČETNÍ JEDNOTKY.....	86
PŘÍLOHA Č. 5: VÝROK BEZ VÝHRAD.....	94

Příloha č. 1: Incoterms 2000

	 Dokumenty Rizika Náklady		
	Prodávající	Kupující	
1. EXW jakýkoliv druh dopravy			ZE ZÁVODU (ujednané místo) Riziko přechází okamžikem, kdy prodávající dá zboží k dispozici kupujícímu, jak je stanoveno v kontraktu (závod, sklad, továrna, atd.).
2. FCA jakýkoliv druh dopravy			VYPLACENĚ DOPRAVCI (ujednané místo) Riziko přechází okamžikem, kdy prodávající dodá zboží ve jmenovaném místě do péče dopravce určeného kupujícím. U sběrné služby hradí manipulaci ve sběrném středisku kupující.
3. FAS námořní			VYPLACENĚ K BOKU LODI (ujednaný přístav nalodění) Riziko přechází okamžikem, kdy prodávající dodá zboží ve jmenovaném přístavu nalodění k boku lodi určené kupujícím.
4. FOB námořní			VYPLACENĚ LOŽ (ujednaný přístav nalodění) Riziko přechází okamžikem, kdy zboží skutečně překročí zábradlí lodi v ujednaném přístavu nalodění.
5. CFR námořní			NÁKLADY A PŘEPRAVNÉ (ujednaný přístav určení) Riziko přechází (jako u FOB) okamžikem, kdy zboží opravdu překročí zábradlí lodi v ujednaném přístavu nalodění.
6. CIF námořní	 <i>Pojištění zajišťuje prodávající</i>		NÁKLADY, POJIŠTĚNÍ A PŘEPRAVNÉ (ujednané místo) Riziko přechází (jako u FOB) okamžikem, kdy zboží skutečně překročí zábradlí lodi v ujednaném přístavu nalodění. Prodávající musí zajistit dokument pojištění v souladu s minimálním krytím podle Institute Cargo Clauses nebo s jinými podobnými podmínkami. Pojistka musí krýt rizika až do

		vyložení na určeném místě.
7. CPT jakýkoliv druh dopravy		PŘEPRAVA PLACENA DO (ujednané místo určení) Riziko přechází okamžikem, kdy prodávající dodá zboží do péče prvního dopravce.
8. CIP námořní		PŘEPRAVA A POJIŠTĚNÍ PLACENY DO (ujednané místo) Riziko přechází (jako u CPT), okamžikem, kdy prodávající dodá zboží do péče prvního dopravce. Proávající musí zajistit dokument pojištění v souladu s minimálním krytím podle Institute Cargo Clauses nebo s jinými podobnými podmínkami. Pojistka musí kryt rizika až do vyložení v místě určení.
9. DAF silniční/železniční doprava		S DODÁNÍM NA HRANICI (ujednané místo) Riziko přechází okamžikem, kdy prodávající dá zboží k dispozici kupujícímu v ujednaném místě určení na hranici (clo neplaceno).
10. DES námořní		S DODÁNÍM Z LODI (ujednaný přístav určení) Riziko přechází okamžikem, kdy prodávající dá zboží k dispozici kupujícímu na palubě lodi v ujednaném přístavu vylovení.
11. DEQ námořní		S DODÁNÍM Z NÁBŘEŽÍ (clo placeno) (ujednaný přístav určení) Riziko přechází okamžikem, kdy prodávající dá zboží k dispozici kupujícímu na nábřeží v přístavu určení, clo zaplaceno. Pokud si účastníci přejí, aby celní formality pro dovoz zajistil kupující musí být slova "clo placeno" nahrazena slovy "clo neplaceno".
12. DDU jakýkoliv druh dopravy		S DODÁNÍM CLO NEPLACENO (ujednané místo určení) Riziko přechází okamžikem, kdy prodávající dá zboží k dispozici kupujícímu v ujednaném místě určení, clo neplaceno.

<p>13. DDP</p> <p>jakýkoliv druh dopravy</p>		<p>S DODÁNÍM CLO PLACENO (ujednané místo určení) Riziko přechází okamžikem, kdy prodávající dá zboží k dispozici kupujícímu v ujednaném místě určení, clo placeno.</p>
--	--	--

pramen: www.birkart.cz/incoterms.php

Příloha č. 2: Kurzy devizového trhu dle ČNB platné k 31.12.2007

země	měna	množství	kód	kurz
Austrálie	dolar	1	AUD	15,881
Bulharsko	lev	1	BGN	13,61
Čína	renminbi	1	CNY	2,475
Dánsko	koruna	1	DKK	3,569
EMU	euro	1	EUR	26,62
Estonsko	koruna	1	EEK	1,701
Filipíny	peso	100	PHP	43,826
Hongkong	dolar	1	HKD	2,318
Chorvatsko	kuna	1	HRK	3,631
Indonesie	rupie	1000	IDR	1,925
Island	koruna	100	ISK	28,974
Japonsko	jen	100	JPY	16,137
Jihoafrická rep.	rand	1	ZAR	2,653
Jižní Korea	won	100	KRW	1,931
Kanada	dolar	1	CAD	18,421
Kypr	libra	1	CYP	45,434
Litva	litas	1	LTL	7,71
Lotyšsko	lat	1	LVL	38,225
Maďarsko	forint	100	HUF	10,486
Malajsie	ringgit	1	MYR	5,467
Malta	lira	1	MTL	62,018
MMF	SDR	1	XDR	28,536
Norsko	koruna	1	NOK	3,346
Nový Zéland	dolar	1	NZD	13,99
Polsko	zlotý	1	PLN	7,412
Rumunsko	nové leu	1	RON	7,443
Rusko	rubl	100	RUB	73,936
Singapur	dolar	1	SGD	12,56
Slovensko	koruna	100	SKK	79,179
Švédsko	koruna	1	SEK	2,82
Švýcarsko	frank	1	CHF	16,081
Thajsko	baht	100	THB	60,972
Turecko	nová lira	1	TRY	15,498
USA	dolar	1	USD	18,078
Velká Británie	libra	1	GBP	36,294

pramen: www.cnb.cz

Příloha č. 3: Vzor konfirmačního dopisu

Papír s hlavičkou klienta

(Datum)

(Název odběratele)

(Adresa)

Vážení,

v současné době provádí auditorská firma (*název auditorské firmy*) ověření účetní závěrky naší společnosti. V rámci tohoto auditu nás požádala o odsouhlasení výše našich pohledávek s našimi odběrateli.

Podle našich záznamů **naše pohledávka za Vaší společností** k (*datum konfirmace*) činíKč. Přikládáme seznam neuhrazených faktur.

Uveďte prosím níže, zda tato částka odpovídá zápisům ve vašem účetnictví k tomuto datu. Pokud ne, uveďte jakékoliv informace (např. položkový soupis), které by pomohly našim auditorům vysvětlit rozdíl.

Potvrzenou odpověď s uvedením data laskavě zašlete přímo nebo faxem na adresu auditorské firmy (*adresa auditorské firmy, tel., fax*) nejpozději do (*datum*).

S pozdravem

(Jméno klienta)

(Příloha)

Auditorská firma (*název firmy*), k rukám: _____

Věc: (*Jméno klienta*)

Podle naší evidence souhlasí výše uvedená částka _____ Kč s našimi
záznamy o částce dlužné společnosti (jméno klienta) k (*datum*) s výjimkou
následujících údajů:

Jméno: _____

Podpis: _____

Datum: _____

Příloha č. 4: Prohlášení vedení účetní jednotky

Hlavičkový papír klienta

PROHLÁŠENÍ VEDENÍ ÚČETNÍ JEDNOTKY K AUDITU

Datum (*datum ukončení auditorských prací, tj. stejné datum jako datum výroku a ne dřívější datum, než je datum sestavení účetní závěrky*)

(*Adresa auditorské společnosti*)

Vážení,

toto prohlášení poskytujeme v souvislosti s Vaším auditem účetní závěrky společnosti (dále jen „společnost“) k 31. 12. 200X, tj. rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přílohy účetní závěrky, přehledu o peněžních tocích a výroční zprávy. Cílem auditu je ověřit, zda účetní závěrka v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve všech významných souvislostech věrně a poctivě zobrazuje finanční situaci společnosti k 31. 12. 200X a výsledky jejího hospodaření a peněžní toky za účetní období k tomuto datu.

Je nám známo, že na základě auditu vydáte výrok k účetní závěrce společnosti a že audit byl proveden v souladu se zákonem o auditorech, Mezinárodními auditorскими standardy a souvisejícími aplikačními doložkami Komory auditorů České republiky, zahrnoval prověření účetního systému, vnitřních kontrol a souvisejících účetních údajů v míře, kterou považujete za daných okolností za nezbytnou, a že jeho cílem nebylo odhalit případné podvody, manka, chyby a jiné nesrovnalosti.

Podle našeho nejlepšího vědomí potvrzujeme následující skutečnosti:

A. Účetní závěrka a účetní záznamy

1. Jakožto představitelé vedení společnosti zodpovídáme za věrné a poctivé zobrazení skutečností v účetní závěrce. Domníváme se, že výše uvedená účetní závěrka v souladu s českými účetními předpisy ve všech významných souvislostech věrně a poctivě zobrazuje finanční situaci společnosti i výsledky jejího hospodaření a peněžní toky a neobsahuje žádná významná zkreslení ani chyby. Účetní závěrka byla vedením společnosti schválena.
2. V účetní závěrce jsou odpovídajícím způsobem popsány důležité účetní metody, na jejichž základě byla sestavena.
3. Jednotlivé položky účetních výkazů jsou v souladu s českými účetními předpisy správně zařazeny a v příloze účetní závěrky popsány.
4. Jakožto představitelé vedení společnosti se domníváme, že společnost má dobře fungující systém vnitřních kontrol, který umožňuje sestavení spolehlivé účetní závěrky v souladu s českými účetními předpisy

5. Účetní závěrka byla sestavena s použitím stejných účetních metod jako účetní závěrka za rok předchozí.
6. Zodpovídáme za veškeré úpravy, které jsme v účetní závěrce provedli. Potvrzujeme že, kompetentní pracovníci náležitě ověřili veškeré podkladové informace týkající se těchto úprav, související předpoklady, metodiku výpočtů a rovněž skutečnosti, na něž jste nás v průběhu auditu v souvislosti s těmito úpravami upozornili. Zodpovídáme rovněž za správnost a relevantnost provedených úprav, včetně ošetření jejich důsledků z hlediska daňového výkaznictví.

B. Případné podvody a chyby

1. Zodpovídáme za návrh a implementaci systému vnitřních kontrol, jejichž cílem je předcházet podvodům a chybám a případné existující podvody a chyby odhalovat.
2. Informovali jsme Vás o výsledcích naší analýzy, jejímž cílem bylo posoudit míru rizika, že údaje v účetní závěrce jsou v důsledku podvodu významně nesprávné.
3. Nemáme informace o žádných podvodech ani podezření na podvody, na nichž by se podíleli představitelé vedení nebo zaměstnanci zastávající významnou funkci v systému vnitřních kontrol v oblasti účetního výkaznictví. Nemáme informace o podvodech ani podezření na podvody spáchané řadovými zaměstnanci, jež by mohly mít na účetní závěrku společnosti významný vliv. Nejsou nám známa žádná udání týkající se nečestného jednání, včetně podvodů nebo podezření na podvody (bez ohledu na jejich zdroj nebo formu a včetně mimo jiné udání od „informátorů“), v jejichž důsledku by mohlo dojít ke zveřejnění nesprávných údajů v účetní závěrce, resp. které by mohly jiným způsobem ovlivnit účetní výkaznictví společnosti.
4. Neexistují žádné rozdíly, které byly zjištěny během auditu běžného roku a nebyly odstraněny.

C. Dodržování zákonů a dalších předpisů

1. Informovali jsme Vás o všech nám známých faktických nebo potenciálních případech porušování zákonů a dalších předpisů, které by měly být zohledněny při sestavování účetní závěrky nebo při tvorbě rezerv.
2. Nevyskytly se žádné případy nedodržování požadavků regulačních orgánů, které by měly na účetní závěrku společnosti významný vliv.
3. Regulační ani jiné státní orgány nás neinformovaly o tom, že by společnost nebo její zaměstnanci byli předmětem vyšetřování z důvodu nedodržování zákonů nebo jiných předpisů, kvůli nedostatkům v účetním výkaznictví či z jiných důvodů, které by měly na účetní závěrku společnosti významný vliv.

D. Úplnost poskytnutých informací

2. Zpřístupnili jsme Vám veškeré účetní záznamy a související podklady, zápisy z valných hromad a ze schůzí představenstva, dozorčích rad a vedení společnosti (resp. upozornili jsme Vás na důležité skutečnosti dojednané na nedávných schůzkách těchto orgánů, z nichž nebyl zápis pořízen), které se konaly v období (*od do*): (*níže uveďte seznam zápisů ze schůzí, které nám byly předloženy, včetně data*).
3. V účetních knihách společnosti, z nichž se vycházelo při sestavování účetní závěrky, jsou zachyceny veškeré významné transakce, které společnost provedla.
4. Informovali jsme Vás o všech nám známých spřízněných osobách a transakcích s nimi realizovaných, včetně prodejů, nákupů, poskytnutých nebo přijatých půjčkách, majetkových převodech, závazcích, poskytovaných službách, leasingových smlouvách, zárukách a nepeněžních nebo bezúplatných transakcích, které se uskutečnily v běžném období, a rovněž o zůstatcích pohledávek za spřízněnými osobami nebo závazků vůči nim k rozvahovému dni. Tyto transakce jsou vykázány v účetní závěrce.
5. Nejsou nám známy žádné plány ani záměry (*název mateřské společnosti*), které by mohly významným způsobem ovlivnit fungování (*název dceřiné společnosti*) nebo účetní hodnotu a klasifikaci jejích aktiv a pasiv k (*datum posledního rozvahového dne*). Nejsou nám známy žádné skutečnosti, které by při sestavování účetní závěrky (*název dceřiné společnosti*) nebyly náležitým způsobem zohledněny.

E. Účtování, oceňování a zveřejňování informací v účetní závěrce

1. Nemáme žádné plány ani úmysly, které by mohly významně ovlivnit hodnotu nebo klasifikaci aktiv a pasiv vykázaných v účetní závěrce.
2. Informovali jsme Vás o veškerých smlouvách, jimiž je společnost vázána a jejichž porušení by mohlo mít na účetní závěrku společnosti významný vliv, včetně veškerých podmínek týkajících se nesplacených cizích zdrojů. Společnost všechny tyto smlouvy dodržuje.
3. Společnost správně a v souladu s příslušnými účetními standardy ocenila všechna svá aktiva, tj. dlouhodobý hmotný majetek, nehmotný majetek, finanční investice, úvěry, pohledávky z obchodního styku a zásoby. Společnost vytvořila rezervy a opravné položky a zaúčtovala ztrátu ze snížení hodnoty, tak aby účetní hodnota těchto aktiv odpovídala jejich čisté realizovatelné hodnotě.

F. Vlastnická práva k majetku

1. Společnost má náležité vlastnické právo k veškerému majetku, který je uveden v rozvaze. Majetek není zatížen žádným zadržovacím právem ani břemenem a s výjimkou případů uvedených v příloze účetní závěrky nebylo nic z majetku zastaveno. Veškerý majetek, k němuž má společnost vlastnické právo, je uveden v rozvaze.

2. Společnost náležitě zaúčtovala a v účetní závěrce zveřejnila veškeré smlouvy a opce na zpětný odkup dříve odprodaných aktiv.
3. Společnost vytvořila v účetní závěrce opravné položky, jejichž prostřednictvím snížila hodnotu dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku na jeho čistou realizovatelnou hodnotu./ V účetní závěrce nebylo nutné tvořit žádné opravné položky, jejichž prostřednictvím by společnost snížila hodnotu dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku na jeho čistou realizovatelnou hodnotu
4. Neexistují žádné položky (mající charakter např. dlouhodobého hmotného majetku), které byly v období před 31. 12. 200X zaúčtovány do nákladů, i když měly být aktivovány.
5. Neplánujeme ukončit výrobu některých produktů ani nemáme jiné plány nebo záměry, v jejichž důsledku by společností mohly vzniknout nadbytečné nebo zastaralé zásoby. Účetní hodnota zásob není vyšší než jejich realizační hodnota.
6. Společnost v souvislosti se svými běžnými a investičními účty neuzavřela žádné formální ani neformální dohody o kompenzaci jejich zůstatků. Veškeré úvěrové linky, které společnost používá, jsou uvedeny v příloze účetní závěrky.
7. Do kategorie pohledávek jsou zařazeny oprávněné nároky vůči dlužníkům. Pohledávky však nezahrnují částky za zboží dodané nebo služby poskytnuté po rozvahovém dni. Na nedobytné pohledávky, slevy a vratky související s pohledávkami neuhrazenými k rozvahovému dni vytvořila společnost opravnou položku v odpovídající výši, jejímž prostřednictvím bylo ocenění pohledávek sníženo na jejich realizační hodnotu.

G. Závazky a podmíněné závazky

1. Informovali jsme Vás o veškerých závazcích a podmíněných závazcích, včetně závazků vyplývajících z poskytnutých záruk, písemných nebo ústních, a tyto položky, pokud jsou významné, jsou rovněž odpovídajícím způsobem vykázány v účetní závěrce.
2. Informovali jsme Vás o veškerých nevyrovnaných nebo potenciálních nárocích, včetně těch, které nebyly projednány s právním poradcem společnosti. Pokud jsou dopady těchto nároků významné, jsou rovněž vykázány v účetní závěrce.
3. Společnost zaúčtovala, případně vykázala v účetní závěrce veškeré závazky, včetně závazků podmíněných. Dále společnost v příloze účetní závěrky zveřejnila veškeré významné záruky poskytnuté třetím stranám.
4. Společnost neuzavřela žádné významné smlouvy týkající se odměn nebo odstupného pro vrcholový management, které by měly charakter „zlatého padáku“ apod.
5. Prohlašujeme podle svého nejlepšího vědomí a svědomí, že na nemovitosti ve vlastnictví společnosti neuplatňuje restituční nárok žádná třetí strana.
6. Společnost náležitě zaúčtovala, případně vykázala v účetní závěrce opční práva a jiné dohody o zpětném odkupu vlastních akcií.

H. Smluvní či jiný závazek týkající se koupí a prodejů a prodejní podmínky

1. Společnost náležitě zaúčtovala a vykázala v účetní závěrce ztráty plynoucí ze smluvních či jiných závazků týkajících se koupí a prodejů.
2. Společnost neměla k rozvahovému dni žádné neobvyklé smluvní ani jiné závazky vzniklé mimo rámec běžné obchodní činnosti, které by na ni mohly mít negativní vliv (např. závazky vyplývající z kupních a jiných smluv, v nichž je sjednána vyšší cena, než je cena tržní, ze smluv o zpětném odkupu a jiných smluv přesahujících rámec běžné obchodní činnosti, z významných smluvních závazků týkajících se nákupů dlouhodobého hmotného majetku, ze smluvních závazků směniti cizí měnu, z nesplacených zůstatků u akreditivů, ze smluvních závazků zakoupit zásoby v množství větším než obvyklém nebo za cenu vyšší, než je cena tržní, ze ztrát vzniklých v souvislosti s plněním smluvních závazků týkajících se prodejů nebo naopak z neschopnosti je splnit atd.), o kterých bychom Vás neinformovali.
3. Informovali jsme Vás o veškerých prodejních podmínkách, včetně podmínek týkajících se vrácení zakoupeného zboží, cenových úprav a ustanoveních týkajících se záruk za zboží.
4. Předložili jsme Vám veškeré dohody upravující prodeje distributorům a prodejcům. Kromě nich společnost neuzavřela žádné jiné dohody, písemné ani ústní.

I. Nepřetržité trvání společnosti

1. Posoudili jsme veškeré informace, které máme k dnešními dni k dispozici, a domníváme se, že společnost bude minimálně po dobu jednoho roku od rozvahového dne schopna pokračovat v nepřetržitém trvání.

J. Události po rozvahovém dni

1. Po rozvahovém dni nenastaly žádné jiné události, s výjimkou těch, které jsou popsány v příloze účetní závěrky, které by vyžadovaly úpravu položek účetních výkazů nebo které by bylo nutné zveřejnit v příloze účetní závěrky.

K. Přímé a nepřímé daně

1. Společnost zaúčtovala splatnou a odloženou daň z příjmů, včetně daně za předchozí roky, v náležité výši.
2. Zodpovídáme za to, že společnost dodržuje všechny relevantní daňové předpisy (upravující mimo jiné daň z přidané hodnoty, daň z příjmů právnických a fyzických osob, cla, daň z nemovitostí nebo daň z převodu nemovitostí). Ověřili jsme si, zda společnost tyto předpisy dodržuje, a potvrzujeme, že společnost nemá v daňové oblasti žádné významné podmíněné závazky, které by nebyly uvedeny v příloze účetní závěrky.
3. Je nám známo, že daňová přiznání společnosti podléhají kontrolám ze strany správce daně a že vzhledem k tomu, že daňové předpisy připouštějí v některých případech více

interpretací, může u částek vykázanych v účetní závěrce dojít v budoucnu na základě rozhodnutí správce daně ke změně.

4. Ceny, za které společnost nakupuje výrobky a služby od spřízněných osob a za které jim je prodává, a rovněž další příjmy a výdaje související se spřízněnými osobami jsou ekonomicky odůvodněné a byly stanoveny za podmínek obvyklých na trhu. V případě daňové prověrky jsme schopni správci daně výši těchto cen zdůvodnit v souladu s daňovými předpisy upravujícími převodní ceny mezi spřízněnými subjekty a poskytnout mu všechny potřebné informace.
5. Na základě dokumentace týkající se účelu manažerských poplatků, souvisejících nákladů a přínosu pro společnost jsme schopni doložit manažerské poplatky ve výši *XXX tis. Kč*, které byly společnosti v roce *200X* přefakturovány mateřskou společností (nebo jinou spřízněnou osobou). Domníváme se, že v případě daňové prověrky bychom byli schopni tyto náklady zdůvodnit.
6. Poskytli jsme vám návrh daňového přiznání společnosti za rok *200X*. Neočekáváme, že by rozdíl mezi vypočtenou daní z příjmů uvedenou v návrhu daňového přiznání a výší daně v daňového přiznání, které bude v termínu předloženo finančnímu úřadu, byl významný.

L. Využití služeb znalce

1. Souhlasíme se závěry znalce, jehož úkolem bylo stanovit hodnotu (specifikujte). Posoudili jsme, zda má znalec dostatečné odborné předpoklady, aby hodnocení provedl. Přímou ani zprostředkovaně jsme nevydali žádný pokyn, jehož cílem by bylo ovlivnit závěry znalce a nejsou nám známy žádné skutečnosti, které by měly vliv na jeho nezávislost a objektivitu.

M. Ekologické závazky

1. Informovali jsme Vás o veškerých závazcích nebo podmíněných závazcích vyplývajících z ekologických zátěží. Tyto závazky nebo podmíněné závazky byly oceněny, zaúčtovány, případně zveřejněny v účetní závěrce. Ekologické závazky vykázané v rozvaze představují náš nejlepší odhad potenciálních ztrát a vycházejí podle našeho názoru z relevantních předpokladů. Posoudili jsme rovněž dopady ekologických zátěží na účetní hodnotu souvisejících aktiv a zaúčtovali jsme je, ocenili a v účetní závěrce vykázali v odpovídající výši. Veškeré smluvní závazky týkající se ekologických zátěží byly oceněny a zveřejněny v účetní závěrce.

N. Výroční zpráva

1. Výroční zpráva společnosti za předchozí účetní období byla připravena v souladu se zákonem o účetnictví a uložena do sbírky listin obchodního rejstříku dne _____ (*datum*).

Jsme si vědomi skutečnosti, že výroční zpráva byla zveřejněna ve sbírce listin obchodního rejstříku po termínu stanoveném zákonem. Jsme však přesvědčeni, že riziko s tím spojené není významné.

Sestavuje-li společnost zprávu o propojených osobách, použije se následující odstavec:

O. Zpráva o vztazích mezi propojenými osobami

1. Jsme si vědomi toho, že musíte vyhovět požadavkům zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech, a aplikačním doložkám Komory auditorů České republiky a že Vaše ověření zprávy o vztazích mezi propojenými osobami společnosti (*jméno společnosti*) za rok 200X by Vám mělo umožnit vyjádřit Vaše stanovisko k tomu, zda údaje uvedené v této zprávě jsou v souladu s požadavky zákona věcně správné.
2. V souladu s § 66a obchodního zákoníku jsme odpovědní za správnost a úplnost zprávy o vztazích mezi propojenými osobami a tuto zprávu jsme připravili v souladu s ustanoveními zákona.
3. Jsme si vědomi toho, že Vaší povinností je provést ověření v souladu s mezinárodním standardem pro prověrky a toto ověření tudíž zahrnuje také procedury, které jste považovali pro vydání svého stanoviska za potřebné. Jsme také srozuměni s tím, že takovéto ověření nemusí nutně odhalit všechny případné nedostatky a nepřesnosti.
4. V souvislosti s Vaším ověřením věcné správnosti údajů ve zprávě o vztazích mezi propojenými osobami za rok 200X potvrzujeme, v souladu s naším nejlepším vědomím a po získání příslušných informací od pracovníků společnosti, následující prohlášení učiněná v průběhu Vašeho ověřování:
5. Zpřístupnili jsme Vám všechny smlouvy a další podklady, které jste potřebovali pro provedení Vašeho ověření.
6. Předložená zpráva o vztazích mezi propojenými osobami obsahuje úplné a správné údaje o všech skutečnostech, jejichž zveřejnění zákon požaduje, případně o dalších skutečnostech, jsou-li tyto skutečnosti důležité ke správnému a úplnému posouzení vztahů mezi propojenými osobami.
7. Všechny naše odhady a posouzení výhod a nevýhod, případně újem vyplývajících ze vztahů s propojenými osobami byly provedeny s dostatečnou odbornou péčí a se zohledněním všech nám postupných informací, rizik a nejistot. Podle názoru vedení společnosti *vznikla/nevznikla* z těchto transakcí újma.
8. Nevyskytly se žádné problémy ze strany propojených osob, jejich akcionářů ani jejich zaměstnanců, kteří by zpochybňovali ekonomickou výhodnost uzavřených smluv nebo učiněných právních úkonů, případně nárokovali vzniklou újmu a požadovali adekvátní protiplnění.
9. Společnost plnila a plní veškeré povinnosti stanovené právními předpisy v oblasti vztahů s propojenými osobami.

10. Po datu zprávy o vztazích mezi propojenými osobami nenastaly žádné události, které by vyžadovaly úpravu této zprávy.

S pozdravem

.....
6. Statutární orgán společnosti
(Generální ředitel)

.....
Hlavní účetní/
(Finanční ředitel)

Příloha č. 5: Výrok bez výhrad

VÝROK NEZÁVISLÉHO AUDITORA

Statutárnímu orgánu společnosti

Ověřili jsme příloženou účetní závěrku společnosti, sestavenou k 31. prosinci 200X za období od 1. ledna 200X do 31. prosince 200X, tj. rozvahu, výkaz zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích a přílohu, včetně popisu používaných významných účetních metod. Údaje o společnosti, jsou uvedeny v bodě přílohy této účetní závěrky.

Odpovědnost statutárního orgánu účetní jednotky za účetní závěrku

Za sestavení účetní závěrky v souladu s účetními předpisy platnými v České republice a za věrné zobrazení skutečností v ní odpovídá statutární orgán společnosti Jeho odpovědností je navrhnout, zavést a zajistit vnitřní kontroly nad sestavováním účetní závěrky a věrným zobrazením skutečností v ní tak, aby neobsahovala významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou, zvolit a uplatňovat vhodné účetní metody a provádět účetní odhady, které jsou s ohledem na danou situaci přiměřené.

Odpovědnost auditora

Naším úkolem je vydat na základě provedeného auditu výrok k této účetní závěrce. Audit jsme provedli v souladu se zákonem o auditorech, Mezinárodními auditorskými standardy a souvisejícími aplikačními doložkami Komory auditorů České republiky. V souladu s těmito předpisy jsme povinni dodržovat etické normy a naplánovat a provést audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti.

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů, jejichž cílem je získat důkazní informace o částkách a skutečnostech uvedených v účetní závěrce. Výběr auditorských postupů závisí na úsudku auditora, včetně toho, jak auditor posoudí rizika, že účetní závěrka obsahuje významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou. Při posuzování těchto rizik auditor přihlídně k vnitřním kontrolám, které jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky a věrné zobrazení skutečností v ní. Cílem posouzení vnitřních kontrol je navrhnout vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřních kontrol. Audit zahrnuje též posouzení vhodnosti použitých účetních metod, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením společnosti i posouzení celkové prezentace účetní závěrky.

Domníváme se, že získané důkazní informace jsou dostatečné a vhodné a jsou přiměřeným základem pro vyjádření výroku auditora.

Výrok auditora

Podle našeho názoru účetní závěrka ve všech významných souvislostech věrně a poctivě zobrazuje aktiva, pasiva a finanční situaci společnosti, k 31. prosinci 200X a výsledky jejího hospodaření a peněžní toky za období od 1. ledna 200X do 31. prosince 200X v souladu s účetními předpisy platnými v České republice.

(razítko)
název auditorské společnosti
osvědčení č. XXX
zastoupený

(podpis)
jméno partnera
partner

(podpis)
AUDITOR
auditor, osvědčení č. XXXX

XX. března 200X (poslední den prací u klienta, ne dříve než datum finančních výkazů)
Praha, Česká republika