

Provedení auditu pohledávek a závazků ve vybrané společnosti

Bc. Hana Jenknerová

Diplomová práce
2017

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav financí a účetnictví
akademický rok: 2016/2017

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Hana Jenknerová**
Osobní číslo: **M14127**
Studijní program: **N6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Finance**
Forma studia: **kombinovaná**

Téma práce: **Provedení auditu pohledávek a závazků ve vybrané společnosti**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Provedte literární rešerši k problematice auditu účetní závěrky.

II. Praktická část

- Na základě analýzy společnosti identifikujte rizikové oblasti z pohledu auditu účetní závěrky.
- Podrobně vybrané oblasti potřebným auditním testům.
- Na základě provedení testování navrhněte opravy nesprávností.

Závěr

Rozsah diplomové práce: cca 70 stran
Rozsah příloh:
Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

HAYES, Rick Stephan, J. GORTEMAKER a Philip WALLAGE. Principles of auditing: an introduction to international standards on auditing. 3. vydání. Harlow: Prentice-Hall, 2014. 714 s. ISBN 978-0-273-76817-3.

KUMAR, Ravinder a Virender SHARMA. Auditing: Principles and practice. 2. vydání. New Delhi: PHI Learning, 2011. 556 s. ISBN 978-81-203-4472-3.

MÜLLEROVÁ, Libuše. Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. 176 s. ISBN 978-80-7357-988-3.

MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. Auditing. 1. vydání. Praha: Oeconomica, 2014. 458 s. ISBN 978-80-245-2018-6.

MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích. 1. vydání. Praha: Grada, 2016. 207 s. ISBN 978-80-247-5806-0.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Karel Šteker, Ph.D.
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání diplomové práce: 15. prosince 2016
Termín odevzdání diplomové práce: 18. dubna 2017

Ve Zlíně dne 15. prosince 2016



doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan



prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
ředitelka ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

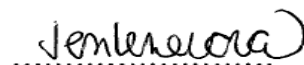
- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně dne 17. 4. 2017

Jméno a příjmení: Hana Jenknerová



podpis diplomanta

ABSTRAKT

Diplomová práce je zaměřena na problematiku auditu pohledávek a závazků. V teoretické části je vymezena účetní závěrka, povinnost jejího ověření auditorem, významu a podstatě auditu samotného. Je popsána právní úprava auditu v České republice, a samostatné kapitoly jsou věnovány Mezinárodním auditorským standardům a postupu při provádění auditu.

V praktické části je krátce uvedena společnost, na které jsou provedeny auditorské testy pohledávek a závazků, se zaměřením na testy věcné správnosti. Testování pohledávek je zaměřeno na ověření jejich existence, správnost ocenění a zaúčtování do správného období. Závazky jsou otestovány na jejich úplnost, zaúčtování do správného období a jejich správnou klasifikaci jako krátkodobé či dlouhodobé.

Klíčová slova: účetní závěrka, audit, povinnost auditu v České republice, mezinárodní auditorské standardy, postup provedení auditu, audit pohledávek a závazků, testy věcné správnosti

ABSTRACT

The diploma thesis deals with the issues of the audit of receivables and payables. In the theoretical part there are specified a financial statements, the obligation of its verification by an auditor, the significance and the substance of an audit itself. Also there is described a regulation of audit in the Czech Republic. Individual chapters are dedicated to the International Standards on Auditing and a process of auditing.

In the practical part there is shortly stated a company, in which the audit tests of receivables and payables are carried out, focused on the substantive tests. Testing of receivables is concentrated on the verification of their existence, the correctness of evaluation and the accounting for the right period. Payables are tested about their completeness, the accounting for the right period and their correct classification as short-term or long-term.

Keywords: financial statements, audit, obligation of the audit in the Czech Republic, International Standards on Auditing, process of the auditing, the audit of receivables and payables, the substantive tests

Poděkování:

Ráda bych poděkovala vedoucímu mé diplomové práce panu Ing. Karlu Štekerovi, Ph.D. za odborné rady a připomínky při vypracovávání této práce.

Velké poděkování patří rovněž mému příteli a rodině za podporu při psaní této diplomové práce a během celého studia.

OBSAH

ÚVOD	10
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	11
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 AUDIT ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	13
1.1 VYMEZENÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	13
1.1.1 Účetní závěrka po novele zákona o účetnictví	13
1.2 POVINNOST AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY V ČESKÉ REPUBLICE.....	15
1.2.1 Novela zákona o účetnictví a změna kritérií pro povinnost auditu ÚZ.....	15
1.3 AUDITING, AUDIT A DRUHY AUDITU	16
1.4 PODSTATA A VÝZNAM AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	17
2 LEGISLATIVNÍ ÚPRAVA A REGULACE AUDITU V ČR	18
2.1 ZÁKON O AUDITORECH	18
2.1.1 Novela zákona o auditorech	18
2.2 KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY	19
2.3 RADA PRO VEŘEJNÝ DOHLED NAD AUDITEM.....	19
2.4 ŘÍZENÍ KVALITY AUDITORSKÉ ČINNOSTI	19
3 MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÉ STANDARDY	21
3.1 MEZINÁRODNÍ RÁMEC PRO OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY	22
3.2 VYMEZENÍ VYBRANÝCH STANDARDŮ PRO AUDIT ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	23
3.2.1 ISA 200 - Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s ISA	23
3.2.1.1 Auditorské riziko	24
3.2.2 ISA 210 – Sjednávání podmínek auditních zakázek.....	25
3.2.3 ISA 300 – Plánování auditu	26
3.2.4 ISA 315 – Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejích prostředí.....	27
3.2.5 ISA 320 – Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu	28
3.2.6 ISA 450 – Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu.....	29
4 POSTUPOVÁNÍ PŘI PROVÁDĚNÍ AUDITU	30
4.1 PŘED UZAVŘENÍM SMLOUVY	30
4.1.1 Posouzení rizika zakázky	30
4.1.2 Stanovení podmínek zakázky.....	31
4.2 PŘEDBĚŽNÉ PLÁNOVÁNÍ.....	31
4.2.1 Porozumění činnosti klienta.....	31
4.2.2 Porozumění kontrolnímu prostředí	32
4.2.3 Porozumění účetnímu systému	32
4.2.4 Předběžné analytické postupy	33
4.2.5 Stanovení plánovací hladiny významnosti.....	33
4.3 PLÁN AUDITU	34
4.3.1 Vyhodnocení rizika na úrovni účetních výkazů a potenciálních nesprávností.....	34
4.3.2 Plán auditorských postupů	35

4.3.3	Plánování testů vnitřních kontrol	36
4.3.4	Plánování testů věcné správnosti	36
4.4	PROVEDENÍ AUDITU.....	37
4.4.1	Testy spolehlivosti	37
4.4.2	Analytické testy věcné správnosti.....	38
4.4.3	Testy detailních údajů	38
4.5	ZÁVĚR A VYDÁNÍ ZPRÁVY AUDITORA.....	39
4.5.1	Posouzení účetní závěrky	39
4.5.2	Posouzení výroční zprávy a zprávy o vztazích mezi propojenými osobami	39
4.5.3	Posouzení následných událostí.....	40
4.5.4	Prohlášení vedení společnosti	41
4.5.5	Zpráva auditora	41
II	PRAKTICKÁ ČÁST	44
5	AUDIT VYBRANÉ SPOLEČNOSTI.....	45
5.1	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....	45
5.1.1	Splnění kritérií povinného auditu.....	45
6	PŘEDBĚŽNÉ ČINNOSTI AUDITU	46
6.1	POSOUZENÍ RIZIKA PŘIJETÍ ZAKÁZKY	46
6.2	VNITŘNÍ KONTROLNÍ SYSTÉM A RIZIKO PODVODU.....	47
6.3	STANOVENÍ MATERIALITY	48
7	TESTY VĚCNÉ SPRÁVNOSTI	50
7.1	POHLEDÁVKY.....	50
7.1.1	Ověření pohledávek	50
7.1.2	Konfirmační dopisy.....	58
7.1.3	Cut off na pohledávky	60
7.2	ZÁVAZKY	61
7.2.1	Ověření závazků.....	61
7.2.2	Konfirmační dopisy.....	64
7.2.3	Cut off na závazky	66
7.2.4	Search test	67
7.3	NEJČASTĚJŠÍ ZJIŠTĚNÍ AUDITORA V OBLASTI POHLEDÁVEK A ZÁVAZKŮ.....	70
7.3.1	Pohledávky z obchodního styku.....	70
7.3.2	Závazky z obchodního styku.....	71
7.3.3	Shrnutí	73
8	VYDÁNÍ ZPRÁVY AUDITORA.....	74
8.1	SHRUTÍ TESTOVÁNÍ A DOUČTOVÁNÍ OPRAV.....	74
8.1.1	Ověření doučtování	74
8.2	PŘÍPRAVA ZPRÁVY	76
8.2.1	Předpoklad neomezeného trvání účetní jednotky	76
8.2.2	Posouzení následných událostí.....	77
8.2.3	Posouzení účetní závěrky, výroční zprávy a zprávy o vztazích.....	77
8.3	VYDÁNÍ ZPRÁVY	78
8.3.1	Prohlášení vedení k auditu	78
8.3.2	Zpráva auditora	78

ZÁVĚR	80
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	83
SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	86
SEZNAM OBRÁZKŮ	87
SEZNAM TABULEK.....	88
SEZNAM PŘÍLOH.....	90

ÚVOD

Tématem diplomové práce je provedení auditu pohledávek a závazků ve vybrané společnosti. Důvodem zvolení tohoto tématu bylo spojení získaných znalostí během studia a především praxe postupně získávané v oblasti externího auditu. V této práci jsem se zaměřila na přiblížení práce auditora při provádění auditu. Vzhledem k omezenému rozsahu práce jsem se v praktické části zaměřila na auditorské postupy aplikované na oblast pohledávek a závazků.

Teoretická část obecně popisuje problematiku auditu, tedy vysvětluje, co to audit je a proč se provádí. Je popsáno jakou právní úpravou se auditor při své práci musí řídit, zejména Mezinárodními auditorskými standardy ISA, které předepisují postupy auditora při auditu historických účetní závěrek. Rovněž je věnována kapitola zákonu o auditorech, Komoře auditorů a Radě pro veřejný dohled nad auditem. Stěžejní kapitolou této části diplomové práce je kapitola zabývající se popisem postupů auditora při provádění auditu, zde je stručně popsán přehled úkonů, které auditor vykonává před přijetím zakázky, v jejím průběhu a na závěr před vydáním zprávy auditora.

V praktické části jsou tyto auditorské postupy aplikovány na konkrétní společnost se zaměřením na oblast pohledávek a závazků, a postupy před vydáním zprávy auditora. Testy jsou aplikovány na skutečnou společnost, kterou vzhledem k dodržení etického kodexu auditorů a mlčenlivosti o datech klienta nelze konkrétně jmenovat, proto byl zvolen fiktivní název společnosti - ABC a.s.. Veškerá použitá čísla byla modifikována koeficientem, aby nebylo možné společnost identifikovat, taktéž veškerá použitá jména obchodních partnerů či zaměstnanců jsou smyšlená.

Praktická část je aplikována na interních účetních datech získaných od společnosti ABC a.s. k 31. 12. 2015, pro audit účetní závěrky byl tedy použit účetní rámec platný pro rok 2015. Praktická část je psána z pohledu asistenta auditora v externím auditu, který běžně provádí testy v oblasti pohledávek a závazků, prováděné testy byly konzultovány s auditorem.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Cílem diplomové práce je provedení auditu pohledávek a závazků ve vybrané společnosti. Diplomová práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část, kdy teoretická část je zaměřena na problematiku významu a podstaty auditu, povinnosti auditu v České republice a srovnání jeho právního stavu účinnému do 31. 12. 2015 a změně provedené novelou s účinností od 1. 1. 2016, legislativnímu rámci auditu a závazným předpisům upravující provádění auditu podle mezinárodních standardů ISA, a taktéž postupům auditora při provádění auditu.

Dílním cílem praktické části je provedení testů věcné správnosti na pohledávkách a závazcích z obchodních vztahů u vybrané společnosti, spolu s vymezením nejčastějších zjištění auditora v průběhu auditu pohledávek a závazků.

V teoretické části bude použita především metoda literární rešerše. Touto metodou budou prostudovány teoretické prameny, kdy bude čerpáno především z knižních zdrojů, zákonů České republiky i webových stránek. Taktéž je použita metoda komparace, především při srovnání povinnosti auditu v České republice do konce roku 2015 a po novele v roce 2016.

V praktické části budou použity metody, které běžné auditoři používají při své práci, především dokumentace, ověřování, početní zkoušky účetních údajů a dotazování. Auditor při své činnosti běžně pracuje s doklady, jako jsou objednávky, faktury, příjmové a výdajové doklady, dodací listy apod.. Kontrolou těchto dokladů, respektive záznamů, auditor zjišťuje, zda jsou zaúčtované transakce řádně zdokumentovány, a zároveň zda byly korektně schváleny. Existenci a ocenění některých zůstatků účtů je možné doložit písemnými konfirmacemi od nezávislých třetích stran. V diplomové práci bude tato metoda ověřování použita prostřednictvím dodavatelských a odběratelských konfirmačních dopisů. Metody početní zkoušky účetních údajů využívají auditoři při ověřování správnosti výpočtů provedených zaměstnanci klienta. Tato metoda bude použita zejména při ověřování přepočtu kurzem rozvahového dne. Spoustu informací získává auditor od klienta ústně či písemně, ačkoliv tyto odpovědi mohou auditorovi přinést potřebné informace, v praxi se považují za méně spolehlivé, auditoři proto tuto metodu spojují s dalšími postupy. Vyjmenované metody budou v praktické části diplomové práce používány postupně a vzájemně se prolínat.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 AUDIT ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

1.1 Vymezení účetní závěrky

Účetní závěrka znamená sestavení účetních výkazů a přílohy. Tvoří jí tedy **rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha** a pro některé účetní jednotky je povinný i **přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu**.

Účetní závěrka je v českých korunách a jednotlivé položky jsou vykázány v celých tisících. Statutární orgán účetní jednotky, jenž má odpovědnost za účetní závěrku, musí podepsat všechny její části. Podrobná pravidla pro sestavování účetních závěrek stanovuje vyhláška č. 500/2002 Sb.

1.1.1 Účetní závěrka po novele zákona o účetnictví

Novela zákona o účetnictví č. 221/2015 Sb., která nabyla platnost 1. 1. 2016, přinesla mnoho významných změn týkajících se účetní závěrky. Především zavedla tzv. kategorizaci účetních jednotek na mikro, malé, střední a velké, kritéria jednotlivých kategoriích jsou stejná jako kritéria pro povinný audit, viz tabulka č. 1. Každá takto vymezená kategorie účetních jednotek má určeno co je povinnou částí její účetní závěrky, a co je povinna zveřejňovat. (Müllerová a Šindelář, 2016, s. 166)

Tabulka 1: Kategorizace účetních jednotek (Zdroj: Müllerová a Šindelář, 2016, s. 166)

Účetní jednotka	Aktiva celkem	Roční úhrn čistého obratu	Průměrný počet zaměstnanců
Mikro	Do 9 mil.	Do 18 mil.	Do 10
Malá	Do 100 mil.	Do 200 mil.	Do 50
Střední	Do 500 mil.	Do 1 mld.	Do 250
Velká	Nad 500 mil.	Nad 1 mld.	Nad 250

Mikro, malou a střední účetní jednotkou je společnost, která nepřekročila dvě ze tří výše uvedených kritérií po dvou po sobě jdoucích účetních obdobích. Velká účetní jednotka jsou vždy subjekty veřejného zájmu bez ohledu na překročení uvedených kritérií, dále účetní jednotky, které překročí alespoň 2 kritéria pro střední účetní jednotku. První začlenění do kategorie provede účetní jednotka k 1. 1. 2016, rozhodující hodnoty pro ni budou

k 31. 12. 2015. Má-li jednotka hospodářský rok, začlení se v účetním období, které začne v roce 2016, přičemž rozhodujícími hodnotami pro ni jsou ty bezprostředně předcházející. Novela zákona určuje povinnost účetní jednotce setrvat v dané kategorii alespoň dvě po sobě jdoucí účetní období. Tudíž změnu kategorie může účetní jednotka učinit až po dvou po sobě jdoucích účetních obdobích a zároveň v těchto obdobích musí překročit nebo přestat překračovat dvě kritéria.

Tabulka 2: Povinné části účetní závěrky podle kategorií ÚJ (Zdroj: Müllerová a Šindelář, 2016, s. 167)

Kategorie	Rozvaha	VZZ	Příloha	Výkaz CF	Výkaz o změnách VK
Mikro	Ano	Ano	Ano	-	-
Malá	Ano	Ano	Ano	-	-
Střední	Ano	Ano	Ano	Ano	Ano
Velká	Ano	Ano	Ano	Ano	Ano

Účetní závěrka se sestavuje v **plném** anebo **zkráceném rozsahu**. Zkrácenou účetní závěrku sestavují ty společnosti, které nemají povinný audit. Výjimkou jsou obchodní společnosti, které nemají zákonnou povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem, mohou sestavit jen rozvahu ve zkráceném rozsahu, ale výkaz zisku a ztráty vždy v plném rozsahu. Účetní jednotky, které by měly sestavovat účetní závěrku ve zkráceném rozsahu, se mohou rozhodnout pro plný rozsah, toto jim zákon nezakazuje. (Müllerová a Šindelář, 2016, s. 167)

Tabulka 3: Rozsah účetní závěrky účetních jednotek dle kategorií (Zdroj: Müllerová a Šindelář, 2016, s. 167)

Kategorie		Rozvaha		Výkaz zisku a ztráty	
		Plný rozsah	Zkrácený rozsah	Plný rozsah	Zkrácený rozsah
Mikro	Bez auditu	-	Ano	Ano	-
	Auditovaná	Ano	-	Ano	-
Malá	Bez auditu	-	Ano	Ano	-
	Auditovaná	Ano	-	Ano	-
Střední		Ano	-	Ano	-
Velká		Ano	-	Ano	-

1.2 Povinnost auditu účetní závěrky v České republice

V zákoně o účetnictví nalezneme konkrétní podmínky, kdy obchodní společnosti jsou povinny nechat si účetní závěrku ověřit auditorem. Jedná-li se o akciovou společnost, stačí, aby splnila alespoň jednu podmínku níže uvedenou v období, za které se účetní závěrka ověřuje a bezprostředně předcházející účetní období. Podmínky pro povinný audit akciových společností jsou:

- a) Úhrn rozvahy brutto více než 40 mil.,
- b) Čistý obrat více než 80 mil.,
- c) Průměrný počet zaměstnanců více než 50.

Jde-li o všechny ostatní účetní jednotky, ty musí splnit alespoň dvě podmínky z výše uvedených.

1.2.1 Novela zákona o účetnictví a změna kritérií pro povinnost auditu ÚZ

Novela zákona o účetnictví také přinesla změnu do kritérií pro povinnost auditu účetních závěrek. Povinnost mít auditorem ověřenou účetní závěrku mají:

- a) Velké účetní jednotky s výjimkou vybraných účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu,
- b) Střední účetní jednotky,
- c) Malé účetní jednotky, pokud jsou akciovými společnostmi nebo svěřenskými fondy podle občanského zákoníku a splnily alespoň jednu z podmínek, k rozvahovému dni účetního období, za které se ověřuje účetní závěrka a bezprostředně předcházející účetní období:
 - Aktiva celkem 40 mil. Kč,
 - Roční úhrn čistého obratu 80 mil. Kč,
 - Průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50.
- d) Ostatní malé účetní jednotky, pokud splnily alespoň dvě kritéria uvedená v bodě c).
(ČESKO, 2015, s. 2717)

Hlavní změnou v povinnosti auditu je především to, že velké a střední ÚJ mají povinnost vždy – bez splnění dřívějších kritérií. Ovšem největší změna přišla v kritériích samotných, dříve se hodnotily brutto aktiva, od 1. 1. 2016 již **netto** aktiva.

1.3 Auditing, audit a druhy auditu

Kumar a Sharma (2015, s. 2) uvádějí následující definice auditu, např.:

„Audit je ověření účetních záznamů se závazkem určit, zda správně a úplně odrážejí transakce, ke kterým se vztahují. – Lawrence R. Dicksee¹

Provádění auditu je systematické ověřování knih a záznamů obchodní nebo ostatní organizace proto, abychom zjistili nebo ověřili fakta, týkající se finanční operace a jejího výsledku, a informovali o tomto. – Montgomery²

Audit je ověřování takových záznamů s cílem stanovit jejich spolehlivost a spolehlivost výkazů z nich sestavených. – A. W. Hanson³

Ze všech definic o auditu dle Kumara a Sharmy (2015, s. 3) vyplývá následující:

Audit je prováděn nezávislou osobou či skupinou osob kvalifikovaných pro tuto práci. Auditingem se rozumí nezávislé, inteligentní a kritické zkoumání účetních knih nebo účetních záznamů, s cílem podat zprávu o finančním zdraví podniku. Takovéto zkoumání by mělo auditora přesvědčit o tom, že účetní závěrka zobrazuje věrně a poctivě finanční situaci společnosti za dané účetní období. Aby mohl auditor vydat takovou zprávu, musí být přesvědčen o správnosti, pravosti a spolehlivosti účetních informací, neobsahujících chyby a podvody.

Dle zaměření na různé oblasti lidské činnosti rozlišujeme tyto druhy auditu:

- audit účetní závěrky,
- interní (vnitřní) audit,
- forenzní audit,
- audit jakosti,
- ekologický audit,
- IT audit a
- personální audit. (Müllerová a Králíček, 2014, s. 21)

¹ An audit is an examination of accounting records undertaken with a view to establishing whether they correctly and completely reflect the transactions to which they purport to relate.

² Auditing is a systematic examination of the books and records of a business or other organization, in order to ascertain or verify to report upon the facts regarding its financial operation and the result thereof.

³ An audit is an examination of such records to establish their reliability and the reliability of statements drawn from them.

Předmětem auditu účetní závěrky je individuální nebo konsolidovaná účetní závěrka, kdy audit provádí nezávislý auditor na objednávku nejvyššího orgánu účetní jednotky (akcionáři nebo společníci na valné hromadě).

1.4 Podstata a význam auditu účetní závěrky

Auditem účetní závěrky se rozumí její ověření nezávislým odborníkem – auditorem. Na základě tohoto zkoumání auditor vyjádří svůj názor, tedy výrok auditora, zda takto ověřovaná účetní závěrka podává **věrný a poctivý obraz** majetkové a finanční situace účetní jednotky k datu, k němuž je účetní závěrka sestavována. (Müllerová a Šindelář, 2016, s. 31)

Účetní závěrka je zdrojem informací pro rozhodování všech externích uživatelů, tzn. bank, akcionářů, odběratelů, dodavatelů a podobně. Takto ověřená účetní závěrka by se měla stát spolehlivější pro její uživatele. Z tohoto tedy vyplývá, že základním cílem auditu, je zabezpečení věrohodnosti účetních informací povinně zveřejňovaných účetních závěrek a výročních zpráv. (Müllerová, 2013, s. 15)

Je důležité uvědomit si, že názor auditora vyjádřený ve zprávě, neznamená, že auditor potvrzuje správnost účetnictví, tedy že účetní závěrka je bezchybná. Auditor není schopen ověřit veškeré operace, které se v daném auditovaném období uskutečnily.

2 LEGISLATIVNÍ ÚPRAVA A REGULACE AUDITU V ČR

„Specifickou vlastností auditorské činnosti je to, že výsledky práce auditora slouží primárně nikoliv zákazníkovi, který za jeho služby platí, ale obecně širší veřejnosti, která se na ně spoléhá. ... Je tedy zřejmé, že tržní mechanismus, není schopen sám o sobě zajistit objektivní fungování auditorské profese. Z tohoto důvodu je ve veřejném zájmu činnost auditorů regulovat.“ (Müllerová a Králíček, 2014, s. 47-48)

Dalším důvodem pro regulaci auditorské profese mohou být vysoké nároky na odborné znalosti auditora nejen z oblasti auditu, ale i účetnictví, daně, právo, podnikové finance, ekonomie a mnoho dalších. (Müllerová, 2013, s. 22)

2.1 Zákon o auditorech

V České republice upravuje auditorskou činnost zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech). Tento zákon vymezuje základní pojmy, práva a povinnosti statutárních auditorů, tak i auditorských společností, asistentů auditorů a rovněž působnost Komory auditorů jako jediné profesní organizaci auditorů a Rady pro veřejný dohled nad auditem v ČR.

Zahrnuje tedy podmínky pro vydání auditorského oprávnění, obsah auditorské zkoušky a průběžné vzdělávání auditorů, schvalování auditorů ze třetích zemí, obsah rejstříků auditorů. Zákon definuje nezávislost auditora a jeho povinnost mlčenlivosti, povinné náležitosti zprávy auditora a povinnost vedení spisu. Jsou zde popsána i kárná a jiná opatření pro případ porušení povinnosti stanoven zákonem.

2.1.1 Novela zákona o auditorech

Dne 13. ledna 2015 nabyla účinnosti novela zákona o auditorech. Hlavními body této novely bylo zvýšení kvality auditu a jeho důvěryhodnosti, posílení nezávislosti auditora, zároveň promítnutí přijetí nadnárodního práva Evropské Unie v oblasti týkající se auditu do legislativy České republiky. Novela zákona taktéž reagovala na nový občanský zákoník a zákon o obchodních korporacích.

Důležitou právní úpravou, kterou auditoři musí dodržovat, jsou **Mezinárodní auditorské standardy**. Ty oproti národní legislativě upravují povinnosti auditora mnohem detailněji, těmto standardům je věnována samostatná kapitola.

2.2 Komora auditorů České republiky

V roce 1993 byla založena Komora auditorů jako samosprávná profesní organizace zřízená zákonem za účelem správy auditorské profese v ČR. Její působnost upravuje zákon o auditorech č. 93/2009 Sb. ve znění pozdějších předpisů. (KAČR, ©2016)

Mezi hlavní funkce Komory patří následující:

- Zajišťování podmínek pro kontroly kvality činnosti auditorů,
- Vydávání vnitřních předpisů komory, etického kodexu a auditorských standard, s výjimkou těch, které jsou upravovány právem EU,
- Vedení rejstříku auditorů,
- Rozhodování o podaných přihláškách k auditorským zkouškám,
- V odůvodněných případech rozhoduje o zproštění auditora mlčenlivosti,
- Vydávání auditorských oprávnění,
- Vydávání časopisu Auditor a odborné příručky pro auditory. (KAČR, ©2016)

2.3 Rada pro veřejný dohled nad auditem

Rada je orgánem veřejného dohledu nad výkonem auditorské činnosti. Této radě podléhají všichni statutární auditoři a auditorské společnosti. Dohlíží na činnost Komory auditorů České republiky, a je nezávislá na auditorské profesi. (RVDA, ©2016)

Hlavním důvodem fungování Rady je zvýšení důvěryhodnosti auditorské profese a účetních jednotek, jejichž účetní závěrka je ověřována auditorem, důvěryhodnost se zvyšuje směrem k investorům, jak zahraničním tak i domácím, a taktéž pro širokou veřejnost a státní instituce. Usiluje se o zvyšování transparentnosti a především důvěry klientů v kvalitu auditorských služeb. Fungování Rady by mělo taktéž zvyšovat jistotu osob vykonávajících auditorskou profesi. Rada by dále měla zajišťovat efektivní spolupráci mezi orgány dohledu nad auditorskou činností v rámci Evropské unie i mimo ni. (RVDA, ©2016)

2.4 Řízení kvality auditorské činnosti

Cílem systému řízení kvality auditorské činnosti, je aby auditoři při provádění auditu postupovali dle mezinárodních auditorských standardů a etického kodexu. Samotnému systému řízení kvality se věnuje Mezinárodní auditorský standard ISQC 1. Tento standard vymezuje povinnost auditorských společností mít vytvořený systém řízení kvality, který

musí poskytovat přiměřenou jistotu, že všichni zaměstnanci i společnost dodržují požadované předpisy, a že zprávy vydané auditorskou společností zohledňují dané okolnosti. (Müllerová a Králíček, 2014, s. 125-126)

Podle zákona o auditorech systém kvality v ČR řídí Komora auditorů České republiky. Tato kontrola kvality probíhá nejméně jednou za 6 let, u auditorů, kteří provádějí audit subjektů veřejného zájmu nejméně jednou za 3 roky.

Kritéria systému kontroly kvality:

- Jeho nezávislost na kontrolovaných statutárních auditorech a auditorských společnostech,
- Spadá pod veřejný dohled,
- Jeho bezpečné financování a to by nemělo být ovlivňováno ze strany auditorů,
- Fyzická osoba, která provádí kontrolu, je nezávislá vůči kontrolovanému auditorovi, má potřebné vzdělání a zkušenosti v oblastech povinného auditu, účetního výkaznictví a zároveň pro tyto potřeby absolvovala potřebná školení. (Müllerová a Šindelář, 2016, s. 178-179)

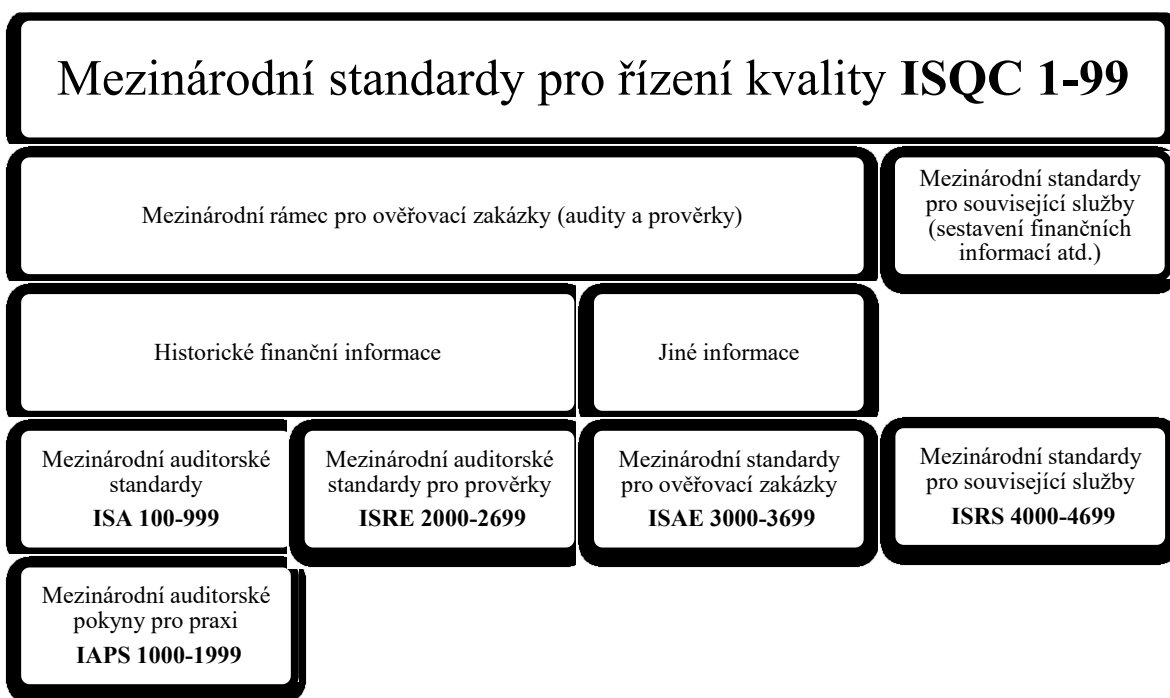
Součástí kontroly kvality Komorou auditorů je i kontrola vybraných auditorských spisů, posouzení dodržování požadavku nezávislosti, výše auditorovy odměny, kvantita a kvalita použitých zdrojů a interní systém řízení kvality.

3 MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÉ STANDARDY

Mezinárodní auditorské standardy ISA (International Standards on Auditing) vydává **Mezinárodní výbor pro auditorské a ověřovací standardy IAASB** (International Auditing and Assurance Standards Board). Do roku 2002 byly tyto standardy vydávány Mezinárodním výborem pro auditorskou praxi, kdy tento výbor byl nahrazen IAASB.

Tyto standardy nejsou nadřazené jednotlivým národním právním předpisům. Česká republika ISA přijala v roce 2005 jako svou národní legislativní úpravu, tudíž jsou pro české auditory závazné. Komora auditorů ČR tyto standardy překládá do češtiny, vydává aplikační doložky k těmto standardům a to vše prostřednictvím speciálního Výboru pro auditorské standardy.

Ve schématu níže je vidět struktura standardů ISA:



Obrázek 1: Struktura mezinárodních auditorských standardů (Zdroj: IFAC, 2010, s. 14, Vlastní zpracování)

Standardy ISA, ISRE, ISAE a ISRS se společně nazývají tzv. „zakázkovými standardy IAASB“. Standardy IAPS poskytují rady při aplikaci ISA nejen pro auditory. ISA standardy se používají při auditu historických účetních dat – auditu účetní závěrky, kterou provádí nezávislý auditor; těmto standardům bude blíže věnována následující kapitola. Při tzv. limited review, tedy jiném ověřování historických účetních informací než auditu, se aplikují standardy ISRE. ISAE se uplatní pro ověřovací zakázky, jiných než auditu či prověrce his-

torických účetních dat. A standardy ISRS se aplikují při kompilačních zakázkách. (Müllerová a Králíček, 2014, s. 201)

Výše zmíněné předpisy je povinen auditor uplatňovat a dodržovat při jednotlivých zakázkách, v případě neuplatnění by měl být schopen podat vysvětlení, jak dodržel požadavky daných standardů.

3.1 Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky

Mezinárodní rámec pro ověřovací zakázky nezavádí žádné standardy ani požadavky na postupy při provádění ověřovacích zakázek. Rámec obsahuje vymezení a cíl ověřovacích zakázek, stanovuje, co musí být splněno, aby odborník mohl zakázku přijmout a náležitosti ověřovací zakázky. (Mezinárodní rámec, 2016)

V Rámci nalezneme vymezení ověřovací zakázky – „zakázka, v níž odborník vyjadřuje závěr s cílem zvýšit důvěry předpokládaných uživatelů jiných než odpovědná strana ohledně výsledku hodnocení či oceňování předmětu zakázky vůči daným kritériím.“ Na poradenské zakázky, přípravu daňových přiznání a na zakázky, jež podléhají Mezinárodním standardům pro související služby, se tento Rámec nevztahuje. Ovšem existují i zakázky, které splňují výše uvedenou definici a přitom nepodléhají tomuto Rámci, jde o zakázky, kde v soudním řízení, týkající se účetnictví, audit, zdanění a dále zakázky, které obsahují odborné výroky, názory a formulace. (Mezinárodní rámec, 2016, s. 3)

Ověřovací zakázka musí podle Rámce splňovat tyto náležitosti:

- Třístranný vztah – odborník, odpovědná strana a předpokládání uživatelé,
- Vhodný předmět zakázky,
- Vhodná kritéria,
- Dostatečné množství vhodných důkazů,
- A písemnou zprávu o ověření. (Mezinárodní rámec, 2016)

Rámec dále stanovuje kritéria, kdy odborník smí přijmout ověřovací zakázku, jestliže na základě svých předběžných znalostí zakázky vyhodnotí, že budou splněny požadované etické náležitosti, má přístup k dostatečnému množství vhodných důkazů a je si jist, že tato zakázka má racionální účel.

Při čtení tohoto Rámce se setkáme s pojmem **odborník**, tento pojem je mnohem širší než pojem auditor používaný ve standardech ISA a ISRE. Odborníky se zde myslí odborní

účetní vykonávající veřejnou praxi, provádějící ověřovací zakázky. Tito odborníci se dále musí řídit Etickým kodexem pro odborné účetní federace (IFAC) a Mezinárodními standardy pro řízení kvality (ISQC). (Mezinárodní rámec, 2016)

3.2 Vymezení vybraných standardů pro audit účetní závěrky

Mezinárodní auditorské standardy ISA jsou určeny pro audit historických účetních dat, tedy pro audity účetních závěrek, které provádí nezávislý auditor. Kompletní přehled všech auditorských standardů ISA je Přílohou P1 této diplomové práce. V následujících podkapitolách jsou vybrané standardy krátce popsány.

3.2.1 ISA 200 - Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s ISA

Standard ISA 200 se věnuje obecným povinnostem nezávislého auditora při auditu ÚZ v souladu s ISA, vymezuje obecné cíle nezávislého auditora a určuje, jaký charakter a rozsah by měl audit mít, aby tyto požadavky mohl auditor splnit.

Cíl auditu dle ISA 200 (2016) je posílení důvěry předpokládaných uživatelů v účetní závěrku. K tomuto posílení je určen výrok auditora, kde se auditor vyjadřuje, zda je účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s danou legislativní úpravou účetního výkaznictví. Cílem tedy není ujištění uživatele účetních závěrek o budoucí existenci podniku, ale o efektivitě hospodaření apod.

Předmět auditu je vymezen jako účetní závěrka účetní jednotky, kterou sestavilo její vedení pod dohledem osob pověřených správou a řízením. Standard ISA 200 neurčuje povinnosti pro vedení ÚJ ani pro osoby pověřené správou a řízením, ale zakládá na tom, že vedení a osoby pověřené správou a řízením si jsou vědomy určitých povinností, které jsou pro provedení auditu klíčové. (ISA 200, 2016)

Ze standardu ISA 200 vyplývají 2 obecné cíle pro auditora:

- a) získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost, která byla způsobena podvodem nebo chybou,
- b) na základě svých zjištění vydat zprávu auditora k účetní závěrce a podat další informace, které vyžadují standardy ISA.

Auditor je povinen při plánování a provádění auditu aplikovat **odborný úsudek** a **profesní skepticismus**. Odborným úsudkem je myšleno „*uplatňování auditorových odborných zna-*

lostí a zkušeností pro rozhodnutí o dalším postupu, která budou vhodná s ohledem na okolnosti dané auditní zakázky.“ (ISA 200, 2016, s. 6)

Tento úsudek je nutné aplikovat převážně v rozhodnutích týkajících se

- materiality a auditorského rizika,
- charakteru, načasování a rozsahu auditorských postupů,
- vyhodnocení, zda auditor získal dostatečné množství vhodných důkazních informací a zda jsou nutné další kroky pro splnění cílů ISA standardů,
- vyhodnocení úsudku vedení, použité při uplatňování daného rámce účetního výkaznictví, a
- formulace závěrů vyplývajících z nasbíraných důkazů.

Profesní skepticismus spočívá v kritickém vyhodnocování důkazů a pozornosti v situacích, poukazujících na možné nesprávnosti, jež mohly vzniknout chybou nebo podvodem.

3.2.1.1 Auditorské riziko

Ve standardu ISA 200 (2016, s. 5) nalezneme definici auditorského rizika a to „*riziko, že auditor vydá k účetní závěrce, která je významně (materiálně) zkreslená, nesprávný výrok.*“

Na obrázku č. 1 je vidět struktura auditorského rizika, to se tedy skládá z **rizika významné (materiální) nesprávnosti** a **rizika zjišťovacího**, vztah těchto dvou rizik je inverzní. Riziko významné nesprávnosti spočívá v tom, že účetní závěrka ještě před zahájením auditu je významně zkreslená. Toto riziko se dále rozlišuje na dva typy, a to **přirozené a kontrolní**. Přirozené riziko lze popsat jako riziko sklonu daného tvrzení, vztahujícího se ke skupině transakcí, zůstatků účtu nebo zveřejněného údaje, k nesprávnosti, přičemž při nezohlednění souvisejících kontrol by se mohla stát, sama nebo spolu s dalšími nesprávnostmi, významnou. Kontrolní riziko souvisí s vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky, a spočívá v tom, že tento systém by včas neodhalil nebo neopravil nesprávnost, jež by se mohla vyskytnout u tvrzení, vztahujícího se ke skupině transakcí, zůstatku účtu nebo zveřejněného údaje. Pokud auditor zvolí auditorské postupy, s cílem snížení auditorského rizika na přijatelnou úroveň, a takto zvolené postupy neodhalí existující nesprávnost, jež by mohla být materiální, podstupuje tzv. zjišťovací riziko. Toto riziko může auditor pouze snížit, ale ne vyloučit, protože nějaké zjišťovací riziko bude vždy existovat. (ISA 200, 2016)



Obrázek 2: Složení auditorského rizika (Zdroj: Vlastní zpracování)

3.2.2 ISA 210 – Sjednávání podmínek auditních zakázek

Cíl auditora vyplývající ze standardu ISA 210 je přijetí nové auditní zakázky, případně pokračování stávající zakázky, jen pokud byly určeny podmínky, na jejichž základě bude zakázka provedena, a to:

- a) Určení, zda jsou splněny předpoklady provedení auditu, a
- b) Potvrzení, že auditor i vedení (případně osoby pověřené správou a řízením), shodně rozumí podmínkám auditní zakázky. (ISA 210, 2016)

Předpoklady auditu se rozumí to, že vedení sestaví účetní závěrku v souladu s uvedeným rámcem účetního výkaznictví, a zároveň vedení uznává své povinnosti, jež mají zásadní charakter pro audit provedený dle ISA, to znamená odpovědnost za:

- a) Sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví,
- b) Provedení dostatečné vnitřní kontroly, která je nutná pro sestavení účetní závěrky, tak, aby neobsahovala významnou nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou,
- c) Poskytnutí auditorovi přístupu k veškerým informacím, které jsou podle vedení podstatné pro sestavení ÚZ; k dalším informacím, které auditor požaduje od vedení; a neomezený přístup k zaměstnancům pracujícím v účetní jednotce, jež mohou vlastnit důležité důkazy. (ISA 200, 2016)

Auditor nesmí přijmout auditní zakázku, pokud si myslí, že navrhovaný rámec účetního výkaznictví, podle něž má být účetní závěrka sestavena je nepřijatelný a pokud mu vedení neposkytlo souhlas, respektive přijetí své odpovědnosti.

Auditor je povinen sjednat s vedením podmínky zakázky, které budou uvedeny ve smluvním dopise či jiné relevantní formě písemné dohody. Tato dohoda obsahuje alespoň následující body:

- Cíl a rozsah auditu účetní závěrky,
- Povinnosti auditora,
- Povinnosti vedení,
- Vymezení daného rámce účetního výkaznictví, který bude použit pro sestavení účetní závěrky a
- Očekávanou formu a obsah všech zpráv, které je auditor povinen vydat, a zároveň prohlášení, že mohou nastat skutečnosti, kdy se zpráva od takto očekávané formy a obsahu může odklonit.

Kromě výše uvedených povinných bodů může smlouva také obsahovat další vhodné záležitosti, např. způsob výpočtu odměny auditora a způsob její fakturace, ujednání o spolupráci s jinými auditory nebo odborníky, a podobně. Úplný výčet těchto bodů je vyjmenován ve standardu ISA 210. (ISA 210, 2016)

V případě opakujících se zakázek se musí auditor ověřit, zda situace požaduje změnu podmínek zakázky a nutnost připomenutí účetní jednotce aktuální podmínky.

3.2.3 ISA 300 – Plánování auditu

Standard ISA 300 se zabývá plánováním auditu účetní závěrky. Je použitelný pro účely opakujících se auditních zakázek, záležitosti týkající se prvotních zakázek jsou speciálně vyznačeny v tomto standardu.

Celková strategie dle požadavků tohoto standardu musí obsahovat rozsah, načasování a směřování auditu, přičemž tato celková strategie se stává podkladem pro sestavení plánu auditu. Plánováním auditu by měl auditor dosáhnout jeho provedení účinným způsobem. Při stanovování celkové strategie auditu musí auditor:

- Určit charakteristiky zakázky, které stanoví předmět zakázky,
- Vymezit cíle zakázky pro výkaznictví, vzhledem k naplánování načasování auditu a povaze požadovaných informací,
- Vyhodnotit faktory, jež mohou být významné pro směřování týmu provádějícího audit,
- Vyhodnotit přípravné práce a jejich výsledky,

- A určit povahu, načasování a rozsah zdrojů nutných pro uskutečnění auditu. (ISA 300, 2016)

Plán auditu musí obsahovat určení povahy, načasování a rozsahu plánovaných postupů vyhodnocení rizik a následných plánovacích auditorských postupů na úrovni tvrzení; a další vyžadované auditorské postupy pro splnění požadavků mezinárodních auditorských standardů. (ISA 300, 2016)

Celková strategie auditu a plán auditu jsou podle potřeby v průběhu auditu aktualizovány. Povinnou součástí auditní dokumentace je celková **strategie auditu, plán auditu a všechny důležité změny**, které byly učiněny během zakázky v těchto dokumentech.

3.2.4 ISA 315 – Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejích prostředí

Standard ISA 315 (2016, s. 3) vymezuje za cíl auditora identifikaci a vyhodnocení rizik významných nesprávností na úrovni účetní závěrky nebo tvrzení, ať už vznikly tyto nesprávnosti chybou nebo podvodem, na základě znalosti ÚJ a jejího prostředí, přičemž tato identifikace a vyhodnocení je základem pro navržení a realizaci reakcí na vyhodnocená rizika.

ISA 315 (2016, s. 3) definuje vnitřní kontrolní systém jako: „*proces navržený, zavedený a vykonávaný osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky a jinými pracovníky za účelem poskytnutí přiměřeného ujištění o dosažení cílů účetní jednotky s ohledem na spolehlivost účetního výkaznictví, účelnost a hospodárnost operací a na soulad s příslušnými právními předpisy*“.

Auditor zjišťuje, zda ve společnosti existuje proces, jehož prostřednictvím lze:

- a) identifikovat podnikatelská rizika,
- b) určit významnost takto identifikovaných rizik,
- c) odhadnout pravděpodobnost jejich výskytu,
- d) rozhodnout jak budou tato případná rizika řešena. (ISA 315, 2016, s. 5)

Auditor identifikuje, rizika prostřednictvím seznámení se s ÚJ a jejím prostředím, vnitřních kontrol týkajících se těchto rizik, vyhodnotí tato identifikovaná rizika a určí, zda se netýkají účetní závěrky jako celku a tudíž by mohly ovlivňovat vícero tvrzení. Dále stanoví vztah mezi identifikovanými riziky a tím, co by mohlo selhat vzhledem ke kontrolám, které se

hodlá provést a posoudí pravděpodobnost nesprávností, zda tyto potenciální chyby mohou být natolik rozsáhlé, že by mohly vést k materiální nesprávnosti. (ISA 315, 2016, s. 7-8)

3.2.5 ISA 320 – Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu

Tento mezinárodní auditorský standard se zabývá povinným použitím konceptu významnosti (materiality) při plánování a provádění auditu ÚZ.

Pro účely auditu Hayes, Gortemaker a Wallage (2014, s. 201) vysvětlují materialitu jako:

- i. Nesprávné uvedení, zahrnující opomenutí, se považuje za materiální, pokud samostatně nebo souhrnně, mohou odůvodněně ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů učiněná na základě účetní závěrky.
- ii. Rozhodnutí týkající se materiality, jsou uskutečňována s ohledem na vnější okolnosti, a jsou ovlivněna velikostí a charakterem nesprávnosti, případně kombinací obou.
- iii. Rozhodnutí o skutečnostech, které by mohly být významné pro uživatele účetní závěrky, jsou uskutečněny na základě vyhodnocení informačních potřeb uživatelů jako celku, možný vliv na konkrétního individuálního uživatele a jeho lišící se potřeby, nejsou brány v úvahu.

Stanovení této materiality je založeno na odborném úsudku auditora, toto určení je ovlivňováno auditorovou představou o potřebách finančních uživatelů účetní závěrky. Je proto důležité, aby auditor předpokládal, že tito uživatelé:

- a) Disponují adekvátními znalostmi o obchodních, ekonomických a účetních aktivitách, a zároveň o účetnictví,
- b) Uvědomují si koncept významnosti, v němž je účetní závěrka auditována,
- c) Jsou si vědomi nejistot obsažených v částkách stanovených za použití odhadů a úsudků. (Müllerová a Králíček, 2014, s. 206)

Hladina významnosti je určena jako procento, které čím vyšší je, tím nižší je úroveň auditorského rizika, stanovování významnosti je ovlivňováno charakterem podnikatelského prostředí, podnikatelskou činností účetní jednotky, typy obchodních operací apod.. Materialita je použita jak při plánování a provádění auditu, tak i při vyhodnocování dopadu zjištěných nesprávností na audit a možných neopravných nesprávností na účetní závěrku a na formulaci výroku auditora. (ISA 320, 2016)

V tabulce č. 4 níže jsou popsány jednotlivé úrovně materiality.

Tabulka 4: Úrovně materiality (Zdroj: IFAC, 2010, str. 90)

Celková úroveň významnosti (materiality)	Celková úroveň významnosti (materiality) se týká účetní závěrky jako celku. Je to částka, která by mohla reálně ovlivnit ekonomická rozhodnutí, jež uživatelé na základě účetní závěrky přijmou. Může se v průběhu auditu měnit, jestliže auditor zjistí nové informace, s jejichž znalostí by byl tuto částku (částky) původně určil jinak.
Celková úroveň prováděcí významnosti (materiality)	Prováděcí významnost (materiality) je částka nižší, než je celková úroveň významnosti (materiality). Auditorovi umožňuje, aby reagoval na vyhodnocená specifická rizika (aniž by měnil celkovou úroveň významnosti (materiality)) a snížil na přiměřeně nízkou úroveň pravděpodobnost, že úhrn neopravených a nezjištěných nesprávností překročí celkovou úroveň významnosti (materiality). Prováděcí významnost (materiality) se může měnit v závislosti na zjištěných v průběhu auditu (např. když auditor změní vyhodnocení rizik).
Specifická úroveň významnosti (materiality)	Specifická úroveň významnosti (materiality) se stanoví pro konkrétní skupiny transakcí, zůstatky účtů a informace zveřejněné v příloze, u nichž lze reálně předpokládat, že ekonomická rozhodnutí uživatelů účetní závěrky, která na jejím základě přijmou, by mohla ovlivnit nesprávnost menší, než je celková úroveň významnosti (materiality).
Specifická úroveň prováděcí významnosti (materiality)	Specifická úroveň prováděcí významnosti (materiality) je částka nižší než specifická úroveň významnosti (materiality). Auditorovi umožňuje, aby reagoval na vyhodnocená specifická rizika a ošetřil možnost, že případné neopravené a nezjištěné nesprávnosti, které jsou jednotlivě nevýznamné (nemateriální), budou v úhrnu významné (materiální).

3.2.6 ISA 450 – Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu

Auditor dle ISA 450 (2016, s. 2) musí především „*vyhodnotit dopad zjištěných chyb na audit a dopad případných neopravených nesprávností na účetní závěrku*“. Neopravenými nesprávnostmi se rozumí zjištěné nesprávnosti v průběhu auditu, které nebyly opraveny.

Zjistí-li auditor, že zjištěné nesprávnosti a okolnosti jejich výskytu indikují, že by mohly existovat další nesprávnosti, které by v součtu mohly být významné, či již zjištěné nesprávnosti se blíží významnosti, je potřeba **přehodnotit celkovou strategii auditu i plán auditu**. Provede-li vedení na auditorovu žádost prověření skupiny transakcí nebo zůstatků účtů a opraví zjištěné chyby, je auditorovou povinností provést dodatečné auditorské postupy vedoucí k zjištění, zda nesprávnosti stále trvají. (ISA 450, 2016, s. 3)

4 POSTUPOVÁNÍ PŘI PROVÁDĚNÍ AUDITU

4.1 Před uzavřením smlouvy

Z povinnosti účetní jednotky spočívající ve jmenování auditora nejvyšším orgánem společnosti (v nejčastějším případě valná hromada) vyplývá, že účetní jednotka by měla auditora kontaktovat ještě před datem účetní závěrky, bez ohledu na to, že auditor ověřoval účetní závěrku v předcházejících letech.

Auditor by před uzavřením smlouvy měl posoudit rizika zakázky a stanovit si podmínky, kdy je ochoten zakázku přijmout a kdy nikoliv. Je důležité, aby klient pochopil rozdíl mezi auditem a ostatními poskytovanými službami, a zároveň svou odpovědnost za účetní závěrku. Auditor se dále musí ujistit, že je nezávislý, tedy neposkytuje žádné jiné služby, které by mohly ovlivnit jeho nezávislost (např. sestavení daňového přiznání), nemá osobní ani rodinný vztah s členem vedení společnosti a finančními výsledky není motivován. (Müllerová, 2013, s. 46)

Ještě před uzavřením smlouvy se auditor musí seznámit s ekonomickou činností účetní jednotky a dalšími skutečnostmi, aby mohl stanovit náročnost a potřebný čas pro zakázku s ohledem na stanovení ceny auditu a zároveň s ohledem na svou časovou kapacitu.

4.1.1 Posouzení rizika zakázky

Při posuzování rizika zakázky auditor použije svůj profesionální úsudek. Zdá-li se mu riziko zakázky vyšší než obvyklé, posuzuje, co mohlo toto zvýšení způsobit. Tyto okolnosti by se pak měly zobrazit v plánování auditu, ale i v provedení. (Sedláček, 2006, s. 50)

Dle Müllerové (2013, s. 73) by měl auditor v rámci procesu posouzení rizika zakázky identifikovat a vyhodnotit ty rizikové faktory:

- Povahu podnikatelského prostředí klienta a jeho podnikatelské činnosti,
- Typy obchodních transakcí a vztahy mezi účetní jednotkou a jinými společnostmi,
- Organizační strukturu účetní jednotky, strukturu vedení a důvěryhodnost,
- Jak vedení vnímá svou odpovědnost za účetní závěrku,
- Vnitřní kontrolní systém a jeho úroveň,
- Finanční výsledky účetní jednotky a případný tlak vedení na výsledky hospodaření.

Vyhodnotí-li auditor riziko zakázky jako obvyklé, může zakázku přijmout. Ovšem i v průběhu auditu je nutné toto riziko přehodnotit na základě získaných poznatků. Vyhodnotí-li

riziko jako vyšší než obvyklé, a i přes toto vyhodnocení se rozhodne zakázku přijmout, musí tomuto přizpůsobit i plánování auditu. Tímto je myšleno zvýšení profesní skepse, méně se spoléhání na vnitřní kontroly klienta a především odmítnutí termínu, které by auditorovi neumožnily dostatečné provedení všech potřebných auditorových postupů. (Müllerová, 2013, s. 73)

4.1.2 Stanovení podmínek zakázky

Auditorské služby by měly být jasně formulované a definované, pro případné odchylné představy klienta o auditorových službách. Možné rozdílné očekávání klienta může nastat v oblastech odpovědnosti účetní jednotky za vedení účetnictví, právo auditora vydat jiný výrok než bez výhrad, právo auditora na vytvoření odpovídajících podmínek pro jeho práci apod. (Sedláček, 2006, s. 51)

4.2 Předběžné plánování

Po uzavření smlouvy se auditor seznámí s činností a podnikatelským prostředím klienta, s jeho účetním systémem a kontrolním prostředím. Na základě těchto seznámení auditor posoudí rizika spojená s auditem a výskyt potenciálních chyb. Dále provede předběžné analytické postupy k identifikaci rizik a určí plánovací hladinu významnosti pro plán auditu.

4.2.1 Porozumění činnosti klienta

V rámci porozumění činnosti klienta se auditor seznámí s podnikatelskou činností účetní jednotky pro posouzení rizik v této oblasti a jejich promítnutí do plánu auditu. Zdrojem informací pro posouzení těchto rizik mohou být:

- Vedení podniku – poskytnutí informací o důležitých událostech,
- Rozhovory s vedoucími pracovníky – získávání poznatků o skutečných provozních činnostech, a porovnání těchto informací s informacemi získanými od vedení,
- Vlastní pozorování,
- Ostatní externí a interní prameny; jako jsou odborná média, interní směrnice, výroční zprávy a zprávy předchozího auditora. (Sedláček, 2006, s. 52; Müllerová, 2013, s. 75)

4.2.2 Porozumění kontrolnímu prostředí

Definici kontrolního prostředí jsme si již vymezili v kapitole výše, konkrétně u standardu ISA 315. Porozumění tomuto prostředí je pro auditora důležité vzhledem k míře spolehnutí se na tyto kontroly při provádění auditu. Pro auditora jsou významné kontroly, jež souvisí se sestavováním účetní závěrky, podávající věrný a poctivý obraz majetkové a finanční stránky společnosti. Auditor se tedy nesnaží porozumět všem kontrolám, ale zaměřuje se na kontroly nutné pro identifikaci rizika vzniku významné nesprávnosti, kontroly týkající se oblastí, kde identifikoval riziko vzniku významné nesprávnosti, a oblastem, kde testy věcné správnosti neposkytují dostatečné důkazní informace. Účinnými metodami vrcholového vedení kontroly zahrnující systém plánování, kalkulací a rozpočtů v souvislosti s finančním a vnitropodnikovým výkaznictvím, porovnávání skutečnosti s plánem, vyhodnocování odchylek a provádění náprav. (Müllerová, 2013, s. 76-77)

Má-li auditor o kontrolním systému účetní jednotky určité pochybnosti, zváží na kolik je možné se na tento systém při provádění auditu spoléhat. Do svého spisu je pak povinen uvést, které faktory zvážil, svůj závěr a míru spolehnutí se na tento systém. (Sedláček, 2006, s. 54)

4.2.3 Porozumění účetnímu systému

Auditor se své zprávě vyjadřuje, zda informace v účetní závěrce uvedené, správně odrážejí operace uskutečněné v průběhu účetního období, z toho důvodu musí získat jistotu, že i celý proces, předcházející sestavení účetní závěrky, je správný. Musí se tedy s účetním systémem účetní jednotky seznámit a porozumět mu. Porozumí-li auditor účetnímu systému je schopen určit typ možných nesprávností, vyhodnotit faktory ovlivňující riziko vzniku závažné nesprávnosti a navrhnout vhodné auditorské postupy, aby toto riziko snížil. (Müllerová, 2013, s. 78-79)

Auditor by se měl seznámit především s procesy a toky informací stěžejních pro podnik, např. příjem a zpracování nákupů, zpracování a úhrada závazků, prodejní objednávky a fakturace, účtování zásob, dlouhodobého majetku, mezd, nákladů a výnosů. (Müllerová, 2013, s. 78)

Zdrojem informací pro poznávání účetních transakcí mohou být vnitřní směrnice účetní jednotky, popisující používané účetní postupy. S poznáním procesů souvisí i poznání počítačového prostředí, vázanost klienta na výpočetní techniku a struktura počítačových kont-

rol. Usoudí-li auditor, že daný transakční cyklus je nespolehlivým, musí posoudit, zda toto nedává za vznik riziku nesprávnosti účetního zůstatku a tudíž tomuto uzpůsobit plán auditu. (Müllerová, 2013, s. 78; Sedláček, 2006, s. 55)

4.2.4 Předběžné analytické postupy

Při provádění předběžných analytických postupů se auditor zaměřuje na účetní zůstatky hlavní knihy a jejich vzájemné vazby. Tyto postupy spočívají především v:

- Porovnání běžného účetního období s minulým,
- Analýze významných rozdílů z tohoto porovnání,
- Kontrole účetních metod popsaných ve vnitřních směrnících a jejich dodržování,
- V případě změny těchto účetních metod – odůvodnění a zkoumání této změny,
- Kontrole transakcí se spřízněnými osobami, a zároveň kontrola neobvyklých či podezřelých transakcí,
- Kontrole zápisů z valných hromad, zasedání představenstva nebo dozorčí rady s úmyslem zjistit významná rozhodnutí nebo hrozící finanční problémy,
- Rozhovorech s vedením a získáním tzv. neúčetních informací,
- Zkoumání událostí po datu účetní závěrky, mající vliv na schopnosti účetní jednotky pokračovat ve svých aktivitách. (Müllerová, 2013, s. 79)

Po provedení předběžných analytických postupů auditor analyzuje významné změny či zjištění, a tyto diskutuje s vedením účetní jednotky. Odhalí-li v průběhu těchto postupů neočekávané skutečnosti a vedení tyto skutečnosti není schopno dostatečně vysvětlit, musí zvážit riziko zakázky a zároveň by se tato skutečnost měla zohlednit v plánu auditu.

4.2.5 Stanovení plánovací hladiny významnosti

Jak již bylo zmíněno výše, audit nezaručuje, že účetní závěrka je bezchybná. Zauditovaná účetní závěrka znamená, že případná chyba v účetní závěrce by neměla být významná a tedy by neměla ovlivnit rozhodnutí uživatelů účetní závěrky. Auditor si proto stanovuje plánovací hladinu významnosti. Určení této významnosti auditor provede na základě svého profesionálního úsudku. V literatuře se dočteme různých doporučení pro stanovování hladiny významnosti. Nejčastěji se jako základna stanoví položka účetní závěrky, na kterou se dle auditorova názoru uživatel zaměří, touto základnou může být **zisk po zdanění, tržby, hodnota aktiv, vlastní kapitál** apod.. Po stanovení této základny ještě auditor určí přiměřenou procentní sazbu pro vypočtení hladiny významnosti. (Müllerová, 2013, s. 80)

Hayes, Gortemaker a Wallage (2014, s. 205) uvádějí pravidla běžně používaná pro stanovení materiality v praxi:

- 5 až 10% zisku před zdaněním,
- 5 až 10% oběžných aktiv,
- 5 až 10% krátkodobých závazků,
- 0,5 až 2% celkových aktiv,
- 0,5 až 2% celkových výnosů,
- 1 až 5% vlastního kapitálu.

Müllerová (2013, s. 80) uvádí následující příklad stanovení procentuálního rozpětí:

- 0,5 až 1,5% celkových aktiv,
- 5 až 10% zisku před zdaněním z běžné činnosti,
- 0,5 až 1,5% z výnosů.

Výše uvedená procentuální rozpětí jsou pouze příklady, auditor se může za určitých situací rozhodnout pro úpravu plánované hladiny významnosti.

4.3 Plán auditu

Auditor se již seznámil s činností klienta, s jeho kontrolním prostředím a účetním systémem, provedl předběžné analytické procedury a stanovil plánovací hladinu významnosti, může tedy sestavit plán auditu.

4.3.1 Vyhodnocení rizika na úrovni účetních výkazů a potenciálních nesprávností

Auditor posuzuje případné nesprávnosti vzhledem k pravidlům stanoveným zákonem o účetnictví. Zákon o účetnictví určuje, že operace, které jsou předmětem účetnictví, se účtují do období, s nímž časově a věcně souvisí. Účetní jednotky dále musí vést účetnictví tak, aby bylo přehledné, srozumitelné, průkazné, úplné a správné. Účetnictví vedou takovým způsobem, který umožňuje trvalost účetních záznamů. (Česko, 1991)

Z výše uvedeného vyplývá, že v účetnictví účetních jednotek se mohou vyskytnout následující nesprávnosti:

- Účetnictví není správné – zaúčtovány operace, které jsou neplatné, neuskutečnily se, nebo jsou špatně zaúčtované (chyba v částce, účtu nebo v období),
- Účetnictví není úplné – transakce, které se uskutečnily, nejsou zaúčtovány vůbec anebo ve špatném účetním období,

- Účetnictví není průkazné – chybí účetní doklady, které by doložily účetní transakce, případně účetní doklady jsou neprůkazné či fingované. (Müllerová, 2013, s. 82)

Při vyhodnocování rizika na úrovni účetních výkazů auditor posuzuje následující faktory, signalizující vznik potenciálních nesprávností:

- a) Neobvyklé transakce,
- b) Účetní odhady,
- c) Opravy účtování,
- d) Tlak vedení či vlastníků na finanční výsledky,
- e) Neobvyklé operace s propojenými osobami.

Nesprávnosti v účetnictví indikují k nesprávnostem v účetní závěrce, tyto nesprávnosti vyplývají z nesprávného použití účetních metod. Nejzávažnější nesprávnost v účetní závěrce je nevhodně použité ocenění položek, přičemž tato nesprávnost výrazně ovlivní účetní informace. Informace v tomto případě mohou být buďto nadhodnocené nebo podhodnocené, v jednom i druhém případě může být tato nesprávnost zavádějící pro uživatele účetní závěrky.

4.3.2 Plán auditorských postupů

Provedení auditu s potřebnou péčí a zároveň efektivním způsobem zaručí správně naplánované auditorské postupy. Tímto lze včas odhalit nedostatky účetní závěrky a opravit je ještě před schválením valnou hromadou a jejím zveřejněním. Vzhledem k tomu, že auditor již provedl určité postupy, může určit, jaké riziko existuje, spolehnout se na vnitřní kontroly a jak důkladné testy je nucen provést, aby mohl vyjádřit svůj názor na účetní závěrku. Plán auditu tedy obsahuje:

- Popis činnosti účetní jednotky,
- Předpokládané riziko zakázky a seznam postupů, jež budou dostačující pro vyhodnocení rizik významných nesprávností,
- Charakteristiku kontrolního prostředí a naplánování testování tohoto prostředí,
- Naplánování testů věcné správnosti,
- Stanovení problémových oblastí,
- Závislost klienta na výpočetní technice,
- Časový harmonogram auditu a termíny pro vydání zpráv.

Plán auditu je tedy strategie, kterou auditor použije na danou zakázku. Tento plán auditor prodiskutuje s vedením společnosti. (Müllerová, 2013, s. 83)

4.3.3 Plánování testů vnitřních kontrol

Plánování testů vnitřních kontrol přichází na řadu pouze v případě, že se auditor rozhodl na vnitřní kontrolní systém spolehnout. Tudíž kontroly dle názoru auditora identifikují významné nesprávnosti a zabraňují jejich vzniku a jsou schopny zajistit ochranu aktiv klienta.

Auditor navrhne testovací formuláře pro jednotlivé oblasti, které vzhledem k předmětu činnosti a velikosti účetní jednotky se mohou lišit. Poté zjišťuje soulad se zákonem o účetnictví, náležitosti účetního dokladu a jejich trvanlivost, pravidelnost provádění účetních záznamů a jejich podložení potřebnými doklady. Následně kontroluje kontroly prováděné v jednotlivých účetních agendách. (Müllerová, 2013, s. 83-84; Sedláček, 2006, s. 64-65)

4.3.4 Plánování testů věcné správnosti

Pro případ, že by se mohly v účetní závěrce objevit významné nesprávnosti, které nebyly zachyceny a opraveny vnitřním kontrolním systémem, auditor provádí testy věcné správnosti. Tyto testy se provádějí ve třech úrovních:

- i. Vysoká úroveň – testování položek, kde auditor identifikoval vysoké riziko významné nesprávnosti.
- ii. Střední úroveň – auditor neidentifikoval riziko vzniku významné nesprávnosti, ale nemůže se spolehnout na vnitřní kontrolní systém ÚJ,
- iii. Nízká úroveň – auditor neidentifikoval riziko vzniku významné nesprávnosti a může se spoléhat na vnitřní kontrolní systém. (Sedláček, 2006, s. 64)

Müllerová uvádí následující klasifikaci rozsahu testů věcné správnosti:

Tabulka 5: Rozsah testů věcné správnosti (Zdroj: Müllerová, 2003, s. 93)

Přijatelné zjišťovací riziko	Rozsah testu	Detailní test	Analytický test
Nízké	Vysoká úroveň	Největší vzorek	Obvykle nepostačuje
Střední	Střední úroveň	Střední vzorek	Nižší tolerance odchylky
Vysoké	Nízká úroveň	Nejmenší vzorek	Vyšší tolerance odchylky

Provádění těchto testů je možné třemi způsoby: analytické testy věcné správnosti, detailní testy věcné správnosti a jejich kombinace.

Analytické testy věcné správnosti – lze provést u oblastí, kde se kumulují opakující se podobné operace, v tomto případě se porovnává skutečnost s očekáváním. Tento postup obsahuje tyto kroky:

- Určení zůstatků položek účetní závěrky, na které se tyto testy aplikují,
- Určení očekávaných hodnot,
- Stanovení hodnoty tolerovaného rozdílu při zohlednění hladiny významnosti,
- Stanovení významných rozdílů a jejich prozkoumání,
- Vyhodnocení a stanovení závěrů pro další postup.

Detailní testy věcné správnosti – v případě detailních testů se ověřují zůstatky konkrétních účtů. Auditor podle povahy rizika se rozhodne a naplánuje otestování všech položek, jež jsou zaúčtovány na daném účtu, jen vybraných položek anebo určitý vzorek položek. Auditor provede následující kroky:

- Určení zůstatků účtů, u kterých chce provést detailní testy,
- Stanovení metody (test všech položek, vybrané položky nebo test vzorku)
- Stanovení tolerovaného rozdílu při zohlednění hladiny významnosti,
- Stanovení významných rozdílů a jejich prozkoumání,
- Vyhodnocení a stanovení závěrů pro další postup.

Hodnota tolerovaného rozdílu je maximální rozdíl mezi skutečností a očekáváním, který lze tolerovat bez vysvětlení. Překročení této hodnoty nemusí znamenat nesprávnost, ale snižuje auditorovu jistotu o správném vykázání této položky. (Müllerová, 2013, s. 87-88, 91)

Proces plánování auditu je zakončen shrnutím plánu auditu a jeho projednání s členy auditorského týmu a vedením společnosti.

4.4 Provedení auditu

4.4.1 Testy spolehlivosti

Testy spolehlivosti spočívají v testování kontrolních systémů, které si auditor vybral ve svém plánu s ohledem na míru kontrolního rizika. Cílem je získání důkazů o tom, že vnitřní kontrolní systém funguje tak jak je popsán a je spolehlivý po celé účetní období. Před-

mětem těchto testů může být například proces schvalování plateb, proces schvalování přijatých faktur apod. Jsou-li tyto testy účinné a auditor dojde k názoru, že fungují a může se na vnitřní kontrolní systém spolehnout, pak lze provést jen základní stupeň testů věcné správnosti. I když auditor zjistí nedostatky ve vnitřním kontrolním systému, ale přesto usoudí, že účetní operace jsou zpracovávány systematicky, provede střední stupeň testů věcné správnosti. (Sedláček, 2006, s. 68)

Provádění testů spolehlivosti lze přímým způsobem anebo nepřímým. Při přímém testování se auditor přímo účastní daných procesů, příkladem může být účast na inventurách. Nepřímé testování spočívá v rozhovorech s pracovníky, konající či dohlížející na kontroly, auditor se především zajímá o to, jak tento pracovník rozezná, že daná kontrola pracuje spolehlivě. (Müllerová, 2013, s. 90)

4.4.2 Analytické testy věcné správnosti

V rámci předběžných analytických postupů již auditor stanovil očekávané hodnoty zůstatků vybraných položek, mezní hodnotu tolerovaného rozdílu, porovnal skutečnost s očekáváním, takto vzniklé rozdíly či neobvyklé změny identifikoval a vyhodnotil.

Závěrečné analytické postupy by měly auditorovi získat potřebná a dostatečná ujištění, že ve vykazovaných zůstatcích jednotlivých položek nejsou významné nesprávnosti. Zůstatky účtů jsou porovnávány s plánem, současně se při tomto porovnání zvažuje reálnost takto sestaveného plánu a způsob jeho sestavení vedením, a zároveň jsou zkoumány propojení mezi souvisejícími hodnotami (např. tržby a náklady za prodané zboží). Zůstatky jsou srovnány i s minulým obdobím, případně se zveřejněnými údaji srovnatelných podniků. (Müllerová, 2013, s. 91)

4.4.3 Testy detailních údajů

Detailní testy se taktéž používají k ověření věcné správnosti vykazovaných zůstatků v účetní závěrce. Tyto testy se ale provádějí na jednotlivých zůstatcích syntetických nebo analytických účtů, případně na zúčtovaných operacích. Při plánování těchto testů auditor již určil zůstatky, které se budou takto testovat, určil i metodu, která bude použita a zda testovat na podhodnocení nebo nahodnocení.

4.5 Závěr a vydání zprávy auditora

4.5.1 Posouzení účetní závěrky

Provede-li auditor testy jednotlivých položek účetních výkazů, a získá potřebné důkazy o jejich existenci, úplnosti, vlastnictví a správném zaúčtování, ocenění a vykazování může rozhodnout, zda **účetní postupy jsou v souladu s předpisy** a jsou průkazné a správné, a zda **účetní závěrka podává poctivý a věrný** obraz o stavu majetku, zdrojích financování a hospodaření za kontrolované období. (Sedláček, 2006, s. 75)

Auditorovou povinností je také posoudit, za účetní závěrka byla sestavena **za předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky**, dodržování této zásady je odpovědností vedení účetní jednotky. Nemá-li auditor potřebnou jistotu o dodržení tohoto předpokladu, případně není-li to zřejmé z účetních výkazů, či tato skutečnost není dostatečně uvedena v příloze, mělo by se to odrazit ve zprávě auditora, respektive ve formě výroku. (Müllero-ová, 2013, s. 95)

Součástí účetní závěrky je příloha, posouzení účetní závěrky spočívá v ověření pravdivosti údajů uvedených v příloze, především

- Účetních metod a jejich změn,
- Dodržování obecně uznávaných zásad, případně o odchylkách od těchto postupů,
- Zvolených způsobů oceňování,
- Úplnost a pravdivost doplňujících údajů k rozvaze, způsob tvorby a čerpání rezerv, opravných položek, způsobu přepočtu cizí měny a o změnách vlastního kapitálu, uvedení drobného majetku a majetku v pronájmu, který se nevykazuje. (Sedláček, 2006, s. 75)

4.5.2 Posouzení výroční zprávy a zprávy o vztazích mezi propojenými osobami

Je-li účetní jednotka povinna sestavit výroční zprávu, je tato výroční zpráva předmětem auditu. Auditor ověřuje, zda výroční zpráva obsahuje zákonem vyjmenované informace, pravdivost, přesnost a úplnost těchto informací, jejich srozumitelnou a jednoznačnou prezentaci, a případné nesrovnalosti mezi účetní závěrkou a ostatními uvedenými informacemi. (Müllero-ová, 2013, s. 96)

Povinnou součástí výroční zprávy je zpráva o vztazích mezi propojenými osobami, pokud nemají uzavřenou ovládající smlouvu. Pro ověření této zprávy o vztazích auditor využívá

informací získaných v průběhu auditu účetní jednotky. Před vydáním auditorské zprávy auditor požaduje od vedení účetní jednotky podepsat tzv. Prohlášení vedení účetní jednotky ke zprávě o vztazích mezi propojenými osobami, kde vedení potvrzuje svou odpovědnost za tuto zprávu a její správnost. (Müllerová, 2013, s. 96-97)

4.5.3 Posouzení následných událostí

Definici následných událostí najdeme ve standardu ISA 560. Obecně rámce účetního výkaznictví rozlišují dva typy těchto událostí, a to:

- a) „*Události, které jsou důkazem o podmínkách, jež existovaly k datu účetní závěrky, a*
- b) *Události, které svědčí o podmínkách vzniklých až po datu účetní závěrky.*“ (ISA 560, 2016, s. 3)

Dle ISA 560 (2016, s. 4) jsou události po datu účetní závěrky, ty události, o nichž byl auditor informován po datu zprávy auditora, a tyto skutečnosti nastaly mezi datem účetní závěrky ale před datem zprávy auditora.

Následné události lze rozdělit do 3 kategorií:

a) **Do data vydání zprávy auditora,**

Auditor posuzuje, zda události výrazně změní situaci podniku oproti situaci, která vyplývá z účetní závěrky, zda ovlivňují zásadu trvání činnosti podniku, a jsou-li správně zaúčtovány nebo popsány v příloze k účetní závěrce.

b) **Po vydání zprávy auditora, avšak před schválením valnou hromadou,**

V tomto případě je klient povinen informovat auditora, o skutečnostech, které by mohly mít vliv na účetní závěrku, neboť auditor není zodpovědný za zjišťování informací týkající se účetní závěrky po vydání své zprávy. V případě zjištění skutečností majících významný vliv na účetní závěrku, auditor vyhodnotí, zda účetní závěrka potřebuje úpravy. Pokud ano, a klient upraví závěrku, auditor provede potřebné dodatečné postupy a vydá **novou zprávu o upravené účetní závěrce**. Neupraví-li klient účetní závěrku, auditor modifikuje svůj výrok.

c) **Po vydání zprávy a po schválení valnou hromadou.**

V tomto případě již auditor nemusí získávat další informace. Zjistí-li však skutečnosti, které neznal v době probíhání valné hromady, měl by tyto skutečnosti projednat s vedením

společnosti a posoudit případná opatření. (Sedláček, 2006, s. 80; ISA 560, 2016, s. 4-6, Müllerová a Šindelář, 2016, s. 183)

4.5.4 Prohlášení vedení společnosti

Toto prohlášení obsahuje významné informace pro účetní závěrku a je důkazní informací. Vedení zde především uznává svou odpovědnost za předkládanou účetní závěrku. Odmítne-li vedení podepsat prohlášení, představuje to omezení rozsahu auditorovy činnosti, auditor by pak měl zvážit vydání výroku s výhradou či odmítnutí výroku. (Müllerová a Šindelář, 2016, s. 186)

4.5.5 Zpráva auditora

Zpráva auditora je vyjádření auditorova názoru k účetní závěrce a k výroční zprávě, zda ve všech významných ohledech byla sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, a podává věrný a poctivý obraz o finanční situaci účetní jednotky. Všechny uživatelé účetní závěrky by měl auditorův výrok ujistit o spolehlivosti informací prezentovaných v účetní závěrce a zprávě o vztazích. (Müllerová a Šindelář, 2016, s. 187)

V standardu ISA 700 (2016, s. 6-9) najdeme **strukturu auditorské zprávy**:

- Název, ze kterého jasně vyplývá, že jde o zprávu nezávislého auditora,
- Příjemce, v případě zákonného auditu jsou to společníci nebo akcionáři,
- Úvodní odstavec, vymezující účetní jednotku, jejíž účetní závěrka je předmětem auditu, uvedení názvu každého výkazu, který je součástí účetní závěrky, odkázání na přílohu k účetní závěrce a určení data, ke kterému, případně období, za které jsou výkazy účetní závěry sestaveny; jsou-li přiloženy i doplňující informace (Výroční zpráva a Zpráva o vztazích), musí být ve zprávě jasně uvedeno, že se výrok vztahuje i k těmto informacím, nebo musí být tyto doplňující informace jednoznačně odlišeny.
- Odstavec popisující odpovědnost vedení za účetní závěrku v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a takový kontrolní systém, který je považován za nezbytný pro sestavení ÚZ, jež neobsahuje významné nesprávnosti,
- Vymezení odpovědnosti auditora, tedy povinnosti vyjádřit se na základě provedeného auditu k ÚZ, provedení auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy, a popis auditu,
- Výrok auditora,

- Jiné odpovědnosti auditora ve spojitosti s vydáváním zpráv,
- Podpis auditora, adresa auditora,
- Datum zprávy, toto datum může být nejdříve den, kdy auditor získal všechny potřebné důkazní informace, tedy i důkazy o tom, že všechny výkazy tvořící ÚZ byly sestaveny a osoby odpovědné za sestavení ÚZ tuto odpovědnost uznávají.

Druhy výroku:

1) Nemodifikovaný výrok

Nemodifikovaný výrok je vydán v případě, že auditor se přesvědčil, že účetní závěrka ve všech významných ohledech je sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, zároveň při provádění auditu nebyl významně omezen. Auditor tedy vydá **výrok bez výhrad**. (Müllerová a Šindelář, 2016, s. 189)

2) Modifikovaný výrok

Modifikovaným výrokiem se rozumí **výrok s výhradou, záporný výrok nebo odmítnutí výroku**. Auditor vydá modifikovaný výrok v případě, že účetní závěrka jako celek obsahuje významné nesprávnosti nebo není schopen získat potřebné důkazní informace, aby mohl říci, zda účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti. (ISA 700, 2016, s. 5)

Rozhodne-li se auditor vydat modifikovaný výrok, musí ve zprávě popsat skutečnosti a důvody, které ho vedly k modifikaci. Tento popis skutečností se nachází v samostatném odstavci přímo před odstavcem, vyjadřujícím auditorův výrok.

Tabulka 6: Volba modifikovaného výroku (Zdroj: Müllerová a Šindelář, 2016, s. 189)

Podstata skutečností vedoucích k modifikaci výroku	Auditorský úsudek o tom, jak zásadní je dopad vlivů nebo možných vlivů na účetní závěrku	
	Významný, ale NE rozsáhlý	Významný a rozsáhlý
Účetní závěrka je významně zkreslená	Výrok s výhradou	Záporný výrok
Nemožnost získat dostatečné a vhodné důkazní informace	Výrok s výhradou	Odmítnutí výroku

Výrok bez výhrad se zdůrazněním skutečnosti

Zpráva auditora může být modifikována doplněním odstavce zdůrazňujícího skutečnost ovlivňující účetní závěrku, tato skutečnost musí být podrobně popsána v příloze k účetní závěrce. V tomto případě účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti, ovšem audi-

tor chce upozornit na skutečnost, jež účetní závěrka obsahuje, ale méně odborně kvalifikovaný uživatel by ji mohl přehlédnout. Příkladem je ohrožení předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky. (Zdroj: Müllerová, 2013, s. 105)

Výrok s výhradou

Auditor zvolí výrok s výhradou, pokud nemůže vyjádřit výrok bez výhrad, ovšem nesprávnosti v účetní závěrce nejsou zásadní a nemají takový rozsah, aby vydal záporný výrok nebo výrok odmítl. Auditor výhradou vyjadřuje svou nejistotu týkající se některých vykazovaných skutečností a jejich správnosti, ovšem nedošel k názoru, že účetní závěrka obsahuje významné nesprávnosti. Aby uživatelé správně pochopili výhradu, je důležité, aby auditor uvedl důvod, proč se rozhodl pro tento výrok. (Zdroj: Müllerová, 2013, s. 105)

Záporný výrok

Záporný výrok auditor vydává, protože zásadně nesouhlasí s vedením společnosti a výrok s výhradou by nebyl přiměřený vzhledem k zavádějícímu charakteru případně neúplnosti účetní závěrky. V případě tohoto modifikovaného výroku auditor uvede všechny důvody, které ho vedly k tomuto rozhodnutí a odhadne možný dopad chyb a nesprávností na účetní závěrku. (Sedláček, 2006, s. 85)

Odmítnutí výroku

Odmítne-li auditor vydat výrok k účetní závěrce, není schopen získat potřebné důkazní informace, aby mohl vyjádřit výrok, avšak má za to, že potenciální chyby v účetní závěrce jsou samostatně, nebo jako celek významné a s rozsáhlým dopadem na účetní závěrku. Auditor může odmítnout výrok i ve výjimečném případě, kdy není schopen vyjádřit svůj výrok, kvůli existenci několika nejistot a jejich případném společném dopadu na účetní závěrku, i když získal o těchto skutečnostech potřebné informace. (Müllerová a Šindelář, 2016, s. 189)

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 AUDIT VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

Praktická část této práce je zaměřena na provedení auditu u vybrané společnosti, ta si nepřála být jmenována a pro zachování anonymity bude označována jako společnost ABC a.s.. Názvy obchodních partnerů byly pro účely diplomové práce taktéž pozměněny.

Jak bylo popsáno v předchozích kapitolách, provedení auditu je rozsáhlým procesem, proto je praktická část zaměřena především na audit pohledávek a závazků a provádění testů věcné správnosti. Tato část je psána z pohledu asistenta auditora v externím auditu, který běžně provádí testy v oblasti pohledávek a závazků, prováděné testy byly konzultovány s auditorem.

5.1 Představení společnosti

Společnost ABC a.s. vznikla v roce 1950 původně jako státní podnik, jehož předmětem činnosti byl především výzkum a vývoj v oblasti strojírenství. Dnes je tato společnost soukromou akciovou společností, kde 100% jejich akcií vlastní společnost ABCD s.r.o.. Společnost ABC a.s. si postupně prošla řadou reorganizací, restrukturalizací a změn, přičemž dnes se neorientuje pouze na výzkum a vývoj, ale i na výrobu, obchod a služby. Na trhu má své místo jako podnik s dlouholetými zkušenostmi a tradicemi v oboru.

Společnost ABC a.s. klade důraz na vysokou kvalitu a spolehlivost dodávaných produktů a služeb, spokojenost svých zákazníků a zaměstnanců. Zakládá si na výkonnosti, inovaci vnitřních procesů a využívání moderních technologií jak ve výrobním, informačním i komunikačním směru.

5.1.1 Splnění kritérií povinného auditu

Společnost ABC a.s. vede úplné účetnictví s kalendářním rokem jako účetním obdobím. V tabulce níže jsou vidět hodnoty kritérií pro povinný audit, jelikož se jedná o akciovou společnost, stačí, aby bylo překročeno jedno z daných kritérií. Jak je vidět, tak společnost překročila všechna tři kritéria povinného auditu.

Tabulka 7: Splnění kritérií povinného auditu společnosti ABC a.s. (Zdroj: Interní data ABC a.s., Vlastní zpracování)

Kritéria pro povinný audit (v tis. Kč)	2015	2014	2013
Aktiva > 40 mil. Kč	281 713	272 974	267 567
Čistý obrát > 80 mil. Kč	92 633	91 917	86 658
Průměrný počet zaměstnanců > 50	82	77	78

6 PŘEDBĚŽNÉ ČINNOSTI AUDITU

6.1 Posouzení rizika přijetí zakázky

Jak je popsáno v představení společnosti ABC a.s., 100% akcií vlastní matka společnosti společnost ABCD s.r.o., volba auditorské společnosti pro provedení auditu je v její kompetenci. Společnost ABCD s.r.o. zvolila pro audit účetní závěrky k 31. 12. 2015 auditorskou společnost z předchozích let.

Auditorská společnost svého klienta z minulých let dobře zná a po zvážení možných nových rizik a skutečností se rozhodla zakázku přijmout. V tabulce níže je kontrolní dotazník vyhodnocující odhadnutí rizika zakázky. Pokud by u některých bodů dotazníku byla odpověď ANO, je nutná podrobnější dokumentace v auditorově spise. Z dotazníku nevyplývají skutečnosti, které by naznačovaly potenciální výskyt rizika, tudíž není důvod pro nepřijetí zakázky. Riziko zakázky bylo stanoveno jako nízké, resp. obvyklé.

Tabulka 8: Kontrolní formulář vyhodnocení rizika (Zdroj: Vlastní zpracování)

IDENTIFIKACE RIZIK		ANO	NE
1.	Důvěryhodnost vedení společnosti		X
2.	Odpovědnost vedení za správné sestavení účetních výkazů		X
3.	Organizační struktura, struktura vedení		X
4.	Vliv počítačového prostředí		X
5.	Podnikatelská rizika		X
6.	Podnikatelské prostředí		X
7.	Tlak na finanční výsledky		X
8.	Schopnost účetní jednotky pokračovat ve svých aktivitách		X
9.	Podmínky auditní zakázky		X
10.	Soulad se standardy auditu		X
11.	Významné účetní sporné otázky		X
12.	Porozumění významným transakcím a obchodním vztahům – propojené osoby		X
13.	Nezávislost auditora		X
14.	Faktory naznačující možnost existence podvodu prováděného vedením společnosti		X
15.	Faktory naznačující možnost existence jiných podvodů		X
16.	Kontrola existence podvodu prováděná vedením společnosti		X

6.2 Vnitřní kontrolní systém a riziko podvodu

Po rozhodnutí přijetí rizika zakázky jsme provedli potřebné kroky k otestování vnitřních kontrol a posouzení rizika možného podvodu. K tomuto testování jsme využili především **rozhovorů s managementem společnosti, pozorování a zkušeností z minulých let.**

Vedení společnosti po zkušenostech z minulých let na nás působí jako bezúhonné, vedoucí zaměstnanci jsou lidé s dlouholetou praxí v oboru a dostatečnou kvalifikací pro výkon svých povolání. Společnost ABC a.s. používá účetní systém, který plně pracuje na bázi internetu a technologie SQL. Do účetního softwaru mají přístup pouze osoby s oprávněním prostřednictvím svého uživatelského jména a hesla, kdy dvakrát do roka se hesla mění. Společnost pravidelně zálohuje své servery a zaměstnanci IT dvakrát ročně testují, zda zálohovaná data jsou použitelná pro obnovu systému, tudíž účetní jednotka může pokračovat ve své činnosti i během výpadku informačního systému.

Ve společnosti existuje interní dokument popisující vnitřní kontrolní systém a jeho fungování. Již v průběhu interim auditu došlo k jeho prostudování a otestování, a na základě tohoto lze říci, že kontrolní systém funguje a je možné se na něj spolehnout.

Tabulka 9: Dotazník pro ověření kontrolního systému (Zdroj: Vlastní zpracování)

OTÁZKA	ANO	NE
Mají účetní doklady zákonem stanové náležitosti?	X	
Jsou účetní záznamy trvalé?	X	
Provádějí se účetní záznamy průběžně po vyhotovení účetního dokladu?	X	
Je připojen k účetnímu zápisu podpis osoby zodpovědné za jeho provedení?	X	
Provádíte každoročně inventury?	X	
Schvaluje odpovědný pracovník nákupy, respektive prodeje?	X	
Kontroluje se dodržení časových řad přijatých a vystavených faktur, včetně dobropisů?	X	
Provádí se kontrola dodržování lhůt splatnosti pohledávek?	X	
Rozesílají se ověřovací dopisy na pohledávky?	X	
Provádí se zápisy na bankovních účtech na základě bankovních výpisů?	X	
Schvalují se příkazy k úhradě z bankovních účtů odpovědnými osobami?	X	
Kontroluje se výše a odůvodněnost rezerv při účetní závěrce?	X	
Kontroluje zodpovědný pracovník tvorbu a čerpání rezerv?	X	

Tabulka č. 9 ukazuje příklad otázek pro posouzení vnitřního kontrolního systému společnosti. Ve skutečnosti seznámení s kontrolním systémem proběhlo mnohem podrobněji, ale vzhledem k omezenému rozsahu diplomové práce toto seznamování není dále popisováno.

Na základě zkušeností z minulých let lze konstatovat, že společnost ABC a.s. nemá sklony k úmyslnému nadhodnocování zisku či případnou manipulací s ním. O výplatě odměn vedení společností rozhoduje mateřská společnost, což také snižuje riziko této manipulace. Společnost ABC a.s. tvrdí, že neví o žádném podvodném, respektive neetickém jednání svých zaměstnanců, v případě zjištění takového jednání, společnost ABC a.s. postupuje v souladu s příslušným vnitřním předpisem, jenž popisuje potřebné kroky k nápravě.

Na základě výše zmíněných zjištění lze shrnout, že riziko podvodu hodnotíme jako nízké a vnitřní kontrolní systém funguje po celé účetní období, takže je možné se na něj spolehnout.

6.3 Stanovení materiality

Pro stanovení materiality je důležité určit si uživatele účetní závěrky a jejich potřeby. Uživateli účetní závěrky společnosti ABC a.s. budou především akcionáři, resp. mateřská společnost ABCD s.r.o. a dále management společnosti. Tyto dva hlavní uživatele účetní závěrky bude především zajímat **výsledek hospodaření** a **obrat**. Proto pro výpočet materiality bude základnou především hospodářský výsledek před zdaněním, obrat a vlastní kapitál.

Tabulka 10: Výpočet celkové materiality (Zdroj: Vlastní zpracování, 2017)

Kritérium	Min-Max	Aktuální období (v tis. Kč)	Výběr %	Hodnota (v tis. Kč)	Váhy	Hodnota
HV před daní	5-10%	8 540	7,5%	640	60%	384
Obrat	5-10%	10 360	1%	1 036	30%	310
Vlastní kapitál	1-5%	95 083	3%	2 852	10%	285
Celková materialita						979

Tabulka výše znázorňuje provedení výpočet celkové materiality, každému kritériu bylo přiřazeno procento a určitá váha podle odborného úsudku. Celková materialita se vztahuje na účetní závěrku jako celek, tedy k jednomu řádku části účetní závěrky.

Tabulka 11: Výpočet prováděcí materiality (Zdroj: Vlastní zpracování, 2017)

Celková materialita (v tis. Kč)		979
Výběr procenta (60-90%)	90%	90%
Prováděcí materialita (v tis. Kč)		881

V tabulce č. 11 je vidět výpočet prováděcí materiality, která se vypočtena stanoveným procentem z celkové materiality. Jelikož riziko hodnotím jako nízké, zvolila jsem 90%, 60% se používá v případech, kdy hrozí vysoké riziko materiálních chyb. Prováděcí materialita je aplikována na jednotlivé oblasti účetní závěrky, tedy skupiny transakcí, zůstatky účtů a zveřejněné údaje.

Tabulka 12: Stanovení výše nepodstatných nesprávností (Zdroj: Vlastní zpracování, 2017)

Celková materialita (v tis. Kč)		979
Nepodstatné nesprávnosti s dopadem na HV (5-10%)	7,5%	74
Nepodstatné nesprávnosti bez dopadu na HV (5-10%)	7,5%	74

Pro stanovení výše nepodstatných nesprávností se taktéž vychází z celkové materiality, a určuje se rovněž procentem a to v rozsahu od 5% do 10%, přičemž použitých 7,5% je standardem. Chyby zjištěné při auditních testech do této částky, ať už v součtu nebo jednotlivě se považují za nepodstatné, respektive nemateriální.

Shrneme-li výpočty, máme určeny tyto materiality:

- a) **celková materialita** ve výši **979 tis. Kč**,
- b) **prováděcí materialita** ve výši **881 tis. Kč** a
- c) **výše nepodstatných nesprávností** je rovna **74 tis. Kč**.

7 TESTY VĚCNÉ SPRÁVNOSTI

7.1 Pohledávky

Do oblasti testování pohledávek patří pohledávky **z obchodních vztahů, poskytnuté zálohy, pohledávky za propojenými osobami a ostatní pohledávky**. Testy věcné správnosti aplikované na pohledávky mají auditorovi přinést přiměřenou jistotu **o existenci** pohledávek, jejich správném **ocenění, zaúčtování ve správné částce** a do **správného období**. Testují se především pro případné **nadhodnocení**.

7.1.1 Ověření pohledávek

Od klienta jsem obdržela saldokonto otevřených pohledávek k 31. 12. 2015. Toto saldokonto jsem odsouhlasila na předvahu, hodnota otevřených pohledávek z obchodních vztahů činí **18 943 965,47 Kč**. Po odsouhlasení se ještě provede kontrola správnosti, vyberu si pár zápisů a klienta požádám o doložení vystavených faktur. Na doložených fakturách ověřím, že v saldokontu jsou správně uvedeny, tedy souhlasí částka faktur, a především datum splatnosti je shodné s datem na faktuře. V tabulce níže jsou uvedeny faktury, které jsem vybrala k ověření jejich správnosti v saldokontu.

Tabulka 13: Ověření správnosti saldokonta pohledávek (Zdroj: Vlastní zpracování)

Číslo faktury	Odběratel	Datum splatnosti	Částka faktury
003158	Odběratel O	16. 1. 2016	135 458,- Kč
003101	Odběratel A	28. 1. 2016	521 126,- Kč

Po takovémto ověření mohu dále pracovat s tímto saldokontem. Ještě, než bude ověřeno ocenění pohledávek vzhledem k jejich splatnosti a tvorbě opravných položek, je potřeba otestovat, zda jsou pohledávky v cizí měně přepočteny kurzem rozvahového dne. K tomuto mi poslouží kontingenční tabulka, kde je vidět součet všech měn. K součtu jednotlivých cizích měn doplním kurz konce roku 2015 dané měny, součin porovnáám na zůstatek pohledávek v účetnictví a zjistím, zda klient přepočtl pohledávky správně. V případě klienta společnosti ABC a.s. byly pohledávky přepočteny správně, viz tabulka 14 níže.

Tabulka 14: Ověření přepočtu pohledávek (Zdroj: Interní data ABC a.s., Vlastní zpracování)

Měna	Součet cizí měny	Kurz k 31. 12. 2015	Přepočet
EUR	141 117,37	27,025	3 813 696,92
CZK	15 130 268,55	1,000	15 130 268,55
Celkový součet			18 943 965,47
		Účetnictví	18 943 965,47
		Rozdíl	0,00

Věková struktura pohledávek a tvorba opravných položek

Pro ověření ocenění pohledávek a dostatečné tvorby opravných položek k polhůtním pohledávkám je vytvořena věková struktura, viz tabulka 13 níže. Politika klienta je, že k pohledávkám z obchodního styku po splatnosti od 6 měsíců do 1 roku tvoří účetní opravnou položku ve výši 50%, k pohledávkám, které jsou po splatnosti více než rok, vytváří 100% účetní opravnou položku. Avšak při splnění zákonem daných podmínek tvoří daňové opravné položky.

Z věkové struktury vyplývá, že klient má pohledávky po splatnosti více než půl roku ve výši **2 316 378,05 Kč**, proto jim bude věnována větší pozornost. Klient má vytvořeny opravné položky k pohledávkám z obchodních vztahů v částce 2 316 378,05 Kč, tedy pohledávky po splatnosti jsou pokryty 100% opravnou položkou.

Tabulka 15: Věková struktura pohledávek (Zdroj: Interní data ABC a.s., Vlastní zpracování)

Účet	ve splatnosti	po splatnosti do 180 dní	po splatnosti nad 180 dní a do 1 roku	po splatnosti nad 1 rok	celkem
311.01	13 723 539,06	2 904 048,38			16 627 587,44
311.18				77 041,34	77 041,34
311.52				52 742,11	52 742,11
311.72			584 896,59	0,00	584 896,59
311.73				290 836,47	290 836,47
311.74				871 419,74	871 419,74
311.75				439 441,80	439 441,80
Σ	13 723 539,06	2 904 048,38	584 896,59	1 731 481,46	18 943 965,49

Účty 311.18 a 311.52 tvoří pohledávky za prodej materiálu panu Novákovi (311.18) a paní Kostkové (311.52). Tyto prodeje se uskutečnily v prosinci 2014, materiál byl těmto odbě-

ratelům dodán taktéž v prosinci 2014. Společnost ABC a.s. s oběma odběrateli komunikuje a snaží se vymáhat tyto pohledávky prozatím smírnou cestou. K těmto pohledávkám byla vytvořena 100% účetní opravná položka.

311.18	<i>p. Novák – prodej materiálu</i>	77 041,34
391.02	<i>Účetní opravná položka</i>	- 77 041,34
311.52	<i>p. Kostková – prodej materiálu</i>	52 742,11
391.03	<i>Účetní opravná položka</i>	-52 742,11
<i>Ocenění pohůtních pohledávek za prodej materiálu</i>		<i>0,00</i>

Zůstatek účtu 311.72 tvoří pohledávka za odběratelem Novotný a syn s.r.o., kterému ABC a.s. dodala výrobky za celkem 650 000 Kč, odběratel zaplatil pouze část faktury, která byla splatná v lednu 2015. Na neuhrazený zbytek se obchodní partneři domluvili, že bude splacen pomocí splátkového kalendáře. Tento kalendář byl odsouhlasen oběma stranami, ovšem odběratel Novotný a syn s.r.o. první splátky dle kalendáře neuhradil. V listopadu 2015 byl na tohoto odběratele podán insolvenční návrh, ABC a.s. svou pohledávku přihlásila v prosinci 2015 a k této pohledávce vytvořila 100% opravnou položku daňovou. Ověřila jsem přihlášení pohledávky do insolvenčního řízení na přihlášku, tudíž 100% daňová opravná položka podle §8 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, je v pořádku.

Účet 311.75 tvoří pohledávky za odběratelem Kudrnáč s.r.o., kterému ABC a.s. dodala výrobky, tento odběratel se dostal do insolvence. ABC a.s. své pohledávky přihlásila do insolvenčního řízení a vytvořila v roce přihlášení 100% opravnou položku. Insolvenční soud rozhodl o prohlášení konkurzu na odběratele Kudrnáč s.r.o.. Na insolvenčním rejstříku jsem ověřila stav konkurzu k 31. 12. 2015 a zjistila jsem, že v prosinci 2015 byl konkurz ukončen. Vzhledem k ukončení insolvenčního řízení je potřeba zrušit opravnou položku a pohledávku odepsat. Upozornila jsem klienta na zrušení opravné položky k pohledávce Kudrnáč s.r.o. a daňový odpis této pohledávky.

311.72	<i>Novotný a syn s.r.o.</i>	584 896,59
311.75	<i>Kudrnáč s.r.o.</i>	439 441,80
391.93	<i>Opravná položka daňová podle §8</i>	- 1 024 338,39
<i>Ocenění pohůtních pohledávek</i>		0,00

Účet 311.73 se týká pohledávky za prodej výrobků do společnosti Papírny s.r.o., která je po splatnosti více než rok, dodání výrobků proběhlo v roce 2013. Společnost ABC a.s. v roce 2014 zahájila soudní řízení vůči tomuto odběrateli, soud přiznal ABC a.s. nárok na pohledávku, a od té doby tuto pohledávku vymáhá exekutor. Od zahájení exekuce k dnešnímu dni se exekutorovi podařilo vymoci jen malou část pohledávky. Tato pohledávka je po splatnosti více než 30 měsíců a bylo zahájeno soudní řízení, je tedy k této pohledávce vytvořena 80% daňová a 20% účetní opravná položka. S klientem jsem diskutovala bonitu této pohledávky a její případný odpis. Klient po dohodě se svým daňovým poradcem se rozhodl pro odepsání této pohledávky jako nedobytné.

311.73	<i>Papírny s.r.o.</i>	290 836,47
391.91	<i>Daňová opravná položka</i>	- 232 669,17
391.92	<i>Účetní opravná položka</i>	- 58 167,30
<i>Ocenění pohůtních pohledávek</i>		0,00

Účet 311.74 se skládá z pohledávky za dodání výrobků společnostem Permoníci a.s. (754 536,69 Kč) a DXL s.r.o. (116 883,05 Kč). Pohledávka DXL s.r.o. vznikla v průběhu roku 2013, v témže roce tato pohledávka byla uznána v soudním řízení a od té doby ji vymáhá exekutor, tato pohledávka je pokryta z 80% daňovou a z 20% účetní opravnou položkou. Klient se taktéž i v případě pohledávky DXL s.r.o. a její bonity rozhodl ji odepsat jako nedobytnou.

Pohledávka Permoníci a.s. měla podobný průběh jako pohledávka DXL s.r.o., nicméně zde je exekutor úspěšnější, a proto ji společnost ABC a.s. ponechává v účetnictví, s 80% daňovou a 20% účetní opravnou položkou.

311.74	Permoníci a.s.	754 536,69
	DXL s.r.o.	116 883,05
391.94	Daňová opravná položka	- 697 135,79
391.95	Účetní opravná položka	- 174 283,95
Ocenění pohůtních pohledávek		0,00

Pohledávky mezi propojenými osobami

Pohledávky mezi propojenými osobami, tedy matkou (ABCD s.r.o.) a dcerou (ABC a.s.) nejsou. Společnost ABC a.s. není v obchodním styku se společností ABCD s.r.o..

Poskytnuté zálohy a ostatní pohledávky

Poskytnuté zálohy činí k 31. 12. 2015 **1 293 376,77 Kč**, od klienta jsem získala detail těchto záloh. Nejvýznamnější položky byly otestovány na věcnost a správnost, kdy z detailu záloh dále vyplývá, že některé zálohy jsou v cizí měně a je tedy potřeba ověřit přepočtení záloh kurzem ke konci roku. Detail poskytnutých záloh v tabulce níže, k vybraným zálohám byl doložen bankovní výpis a zálohová faktura.

Největší **záloha A** jsou zálohy na energie, konkrétně plynu, uhrazené v roce 2015. Do data provádění testů nepřišlo vyúčtování roku 2015, ověřeno na bankovní výpisy, že se jedná o zálohy roku 2015. Při ověřování **zálohy B** zjištěno, že se jedná o poskytnutou zálohu na zásoby, která je chybně zaúčtována na účet 314. Klientovi bylo doporučeno, aby zálohy na zásoby z účtu 314 přeúčtoval na příslušný účet skupiny 15 – zálohy na zásoby.

Při ověřování přepočtu poskytnutých záloh jsem zjistila, že v účetnictví v případě **zálohy M** chybně visí hodnota cizí měny a je špatně zaúčtováno vyúčtování zálohy, neboť záloha má záporný zůstatek.

Tabulka 16: Detail poskytnutých záloh (Zdroj: Interní data ABC a.s., Vlastní zpracování)

Dodavatel	Měna	Datum	Zůstatek v CZK	Zůstatek v CM
A	CZK	13. 11. 2015	756 811,41	0,00
B	CZK	28. 11. 2015	187 500,39	0,00
C	CZK	15. 12. 2015	114 441,32	0,00
D	CZK	22. 12. 2015	75 831,00	0,00
E1	CZK	20. 08. 2015	30 713,92	0,00
E2	CZK	21. 08. 2015	29 404,73	0,00
F1	CZK	28. 05. 2015	21 980,00	0,00
G	CZK	15. 04. 2015	18 474,08	0,00
H	CZK	03. 09. 2015	13 702,33	0,00
I	EUR	16. 06. 2015	13 068,21	483,56
J1	CZK	08. 12. 2015	10 154,40	0,00
F2	CZK	10. 12. 2015	6 594,00	0,00
F3	CZK	21. 07. 2015	3 846,50	0,00
K1	CZK	31. 08. 2015	2 279,93	0,00
L	CZK	27. 05. 2015	807,52	0,00
J2	CZK	07. 12. 2015	90,82	0,00
K2	CZK	31. 07. 2015	693,03	0,00
M	EUR	24. 07. 2015	-16,84	-3 461,86
N	CZK	01. 01. 2015	7 000,00	0,00
Celkem			1 293 376,77	

Detail ostatních pohledávek je vidět v tabulce 17 níže. Společnost ABC a.s. vlastní bytový komplex, kde pronajímá byty a nebytové prostory a k těmto pronájmům se vztahuje většina účtů ostatních pohledávek, zůstatky tvoří především pohledávky za nájemné.

Tabulka 17: Detail ostatních pohledávek (Zdroj: Interní data ABC a.s., Vlastní zpracování)

ÚČET	ZŮSTATEK K 31.12.2015	KOMENTÁŘ
315.02	33 925,00	Nájemné nebytových prostor 12/2015
315.08	10 568,56	Přeúčtování energií 12/2015
335.09	172 631,00	Zápůjčky zaměstnancům
378.05	167 769,00	Nájemné 12/2015
378.07	7 364,00	Nájemné 11/2015
378.08	81 396,00	Dlužné nájemné byt č. 1, vytvořena OP
378.09	44 145,00	Dlužné nájemné byt č. 2, vytvořena OP
378.10	33 593,00	Dlužné nájemné byt č. 3, vytvořena OP
378.13	45 827,00	Dlužné nájemné byt č. 9, vytvořena OP
378.14	2 198 000,00	Poskytnutá finanční zápujčka
CELKEM	2 795 218,60	

V zůstatku účtu 315.02 je nájemné nebytových prostor za prosinec 2015 nájemníka Y1 s.r.o., účet 315.08 se týká přeúčtování prosincových energií souvisejících s pronájmem nebytových prostor.

Účet 335.09 se vztahuje k zápůjčkám poskytnutým vlastním zaměstnancům. Společnost ABC a.s. poskytla svým třem zaměstnancům v minulých letech finanční půjčku pro překlenutí tíživé finanční situace. Splátky zápůjček jsou prováděny měsíčními srážkami z mezd.

V zůstatku účtu 378.05 je suma prosincového nájemného, které ještě nebylo k 31. 12. 2015 uhrazeno nájemníky. V zůstatku účtu 378.07 je nájemné za pronájem bytu paní Novákové za měsíc listopad 2015. Paní Nováková toto nájemné uhradila opožděně až v lednu 2016.

Účty 378.08 až 378.13 jsou pohledávky za pronájmy bytů z let 2013 a 2014 doposud neuhrazené. K těmto pohledávkám jsou vytvořeny opravné položky, v členění na účetní a daňové podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

Účet 378.08 se týká dlužného nájemného paní Bosákové za 7 měsíců (leden až červenec) roku 2014 a 2 měsíce (listopad a prosinec) roku 2013. K této pohledávce je vytvořena opravná položka takto:

- k pohledávkám vzniklým v roce 2013 je vytvořena daňová opravná položka ve výši 20%, podle §8a, odstavce 1, zákona č. 593/1992 Sb. → pohledávka nepřesahuje částku 200 000 Kč, a je po splatnosti více než 6 měsíců,
- k pohledávkám vzniklým v roce 2014 je vytvořena 50% daňová opravná položka, podle §8a, odstavce 1, zákona č. 593/1992 Sb. → pohledávka je po splatnosti více než 18 měsíců,
- k zbylým částem pohledávek byly vytvořeny účetní opravné položky tak, aby ocenění polhůtních pohledávek bylo nula.

378.08	<i>p. Bosáková – dlužné nájemné</i>	81 396,00
391.01	<i>Účetní opravná položka</i>	- 46 124,00
391.04	<i>Daňová opravná položka</i>	- 35 272,00
Ocenění pohledávky		0,00

Zůstatek účtu 378.09 tvoří dlužné nájemné pana Jelínka za 5 měsíců (únor až červen) roku 2014. K této pohledávce je vytvořena 50% daňová opravná položka, podle §8a odstavce 1 zákona č. 593/1992 Sb., a 50% účetní opravná položka.

378.09	<i>p. Jelínek – dlužné nájemné</i>	44 145,00
391.01	<i>Účetní opravná položka</i>	- 22 072,50
391.04	<i>Daňová opravná položka</i>	- 22 072,50
Ocenění pohledávky		0,00

Účet 378.10 se týká dlužného nájemného paní Fojtkové za 4 měsíce (září až prosinec) roku 2015. K této pohledávce je vytvořena 100% daňová opravná položka podle §8 zákona č. 593/1992 Sb.. Na paní Fojtkovou byl podán koncem roku návrh na insolvenční řízení, kde společnost ABC a.s. svou pohledávku přihlásila, tato pohledávka byla insolvenčním správcem uznána. Lze tedy vytvořit 100% daňovou opravnou položku. Ověřila jsem na insolvenční přihlášce, že ABC a.s. je skutečně přihlášeným věřitelem paní Fojtkové.

378.10	<i>p. Fojtková – dlužné nájemné</i>	33 598,00
391.04	<i>Daňová opravná položka</i>	- 33 598,00
Ocenění pohledávky		0,00

Zůstatek účtu 378.13 tvoří dlužné nájemné pana Blahuše za 6 měsíců (leden až duben, červen až červenec) roku 2015. K této pohledávce je vytvořena 100% účetní opravná položka, daňovou opravnou položku k této pohledávce nelze tvořit, není po splatnosti více než 18 měsíců. Pan Blahuš je stálým nájemníkem bytu č. 9, nájemné za 1. pololetí neuhradil z důvodu tíživé finanční situace. Na dlužné nájemné byl dohodnut splátkový kalendář, který pan Blahuš podepsal, první splátka je splatná v lednu 2016. Z důvodu opatrnosti ABC a.s. vytvořila 100% účetní opravnou položku.

378.13	<i>p. Blahuš – dlužné nájemné</i>	45 822,00
391.01	<i>Účetní opravná položka</i>	- 45 822,00
Ocenění pohledávky		0,00

V zůstatku účtu 378.14 je pohledávka z titulu zápůjčky, kdy ABC a.s. poskytla společnosti Y1 s.r.o. za účelem propagace nového výrobku společnosti Y1 s.r.o. částku 2 198 000 Kč se splatností 30. 11. 2016, s úrokem 3% p. a. z poskytnuté zápůjčky. Úroky z této zápůjčky jsou splatné spolu se splátkou jistiny. I když jsou úroky splatné až se splátkou jistiny, měly by být zaúčtovány úroky za rok 2015.

Zjednodušený výpočet přijatých úroků, kdy zápůjčka byla poskytnuta dvěma splátkami:

1. Splátka dne 10. 12. 2015 v částce 1 648 500 Kč,
2. Splátka dne 11. 12. 2015 v částce 549 500 Kč.

Plausibilní výpočet úroků při úrokové míře 3%:

$$\text{úrok} = \left(1\,648\,500 * \frac{1}{365} * 0,03\right) + \left(2\,198\,000 * \frac{20}{365} * 0,03\right) = 3\,748,64 \text{ Kč}$$

Obrázek 3: Plausibilní výpočet úroků z poskytnuté zápůjčky (Zdroj: Vlastní zpracování)

Zápůjčka byla poskytnuta dne 10. 12. 2015 a k 31. 12. 2015 měly být zaúčtovány přijaté úroky ve výši 3 748,64 Kč. Zjistila jsem, že tento dohad klient nemá zaúčtován. Vzhledem ke splatnosti do jednoho roku je zápůjčka správně vykázána jako krátkodobá. Klientovi jsem doporučila doúčtování úroků.

7.1.2 Konfirmační dopisy

Konfirmační dopisy jsou velmi účinným způsobem ověření **existence a nenadhodnocení pohledávek**, předpokládá se, že by odběratel nepotvrdil vyšší částku, než dluží. Konfirmace mohou také poskytnout informace o správnosti částek a jejich zaúčtování do správného období.

Auditor si vybere odběratele, kteří se budou konfirmovat. Tyto konfirmační dopisy se rozesílají s vyčíslením zůstatku pohledávek a případně k tomuto vyčíslení přiloží i detail otevřených pohledávek. Vzor odběratelského konfirmačního dopisu je přílohou této diplomové práce. Nejčastější konfirmačními rozdíly u pohledávek nastávají u faktur se splatností na konci měsíce/roku, kdy odběratel 31. v měsíci odešle platbu a dodavatel ji obdrží až následující měsíc, rozdíly mohou také spočívat v neobdržení vystavené faktury odběratelem, sporné či nesprávné zaúčtování faktury. Ke každému zjištěnému konfirmačnímu rozdílu požaduje auditor od klienta vysvětlení.

Jelikož u pohledávek chci konfirmačními dopisy ověřit jejich existenci a ocenění, vybírám ke konfirmaci odběratele s největšími zůstatky k 31. 12. 2015. V tabulce níže je přehled odběratelských konfirmačních dopisů a jejich vyhodnocení.

Ve sloupečku Odběratel jsou vybráni odběratelé ke confirmaci, ve sloupečku confirmace je hodnota pohledávek, kterou odběratelé potvrdili, tyto potvrzené zůstatky jsou přepočteny kurzem k 31. 12. 2015 a porovnány na hodnotu v účetnictví společnosti ABC a.s.. Jak vyplývá z tabulky níže, odběratelé potvrdili shodné hodnoty pohledávek, jež má klient v účetnictví. Takto jsem ověřila ocenění 68% pohledávek.

Tabulka 18: Vyhodnocení odběratelských confirmací (Zdroj: Vlastní zpracování)

ODBĚRATEL	KONFIRMACE	MĚNA	KURZ	V CZK	ROZVAHA	ROZDÍL	OBJASNĚNÝ ROZDÍL	NEOBJASNĚNÝ ROZDÍL
A	653 445,62	CZK	1	653 445,62	3 545 162,57	0,00	0,00	0,00
	107 001,55	EUR	27,025	2 891 716,95				
B	281 908,89	CZK	1	281 908,89	281 908,89	0,00	0,00	0,00
C	937 317,32	CZK	1	937 317,32	937 317,32	0,00	0,00	0,00
D	203 457,87	CZK	1	203 457,87	203 457,87	0,00	0,00	0,00
E	1 000 607,63	CZK	1	1 000 607,63	1 000 607,63	0,00	0,00	0,00
F	230 599,87	CZK	1	230 599,87	230 599,87	0,00	0,00	0,00
G	0,00	CZK	1	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
H	404 711,15	CZK	1	404 711,15	404 711,15	0,00	0,00	0,00
I	134 170,00	EUR	27,025	3 625 944,25	3 625 944,25	0,00	0,00	0,00
J	1 063 832,00	CZK	1	1 063 832,00	1 063 832,00	0,00	0,00	0,00
CELKEM				11 293 541,54	11 293 541,54	0,00	0,00	0,00

Celkem 311.AE (netto)

16 627 587,46

Ověřeno

11 293 541,54

% ověřených

68%

Neobjasněný rozdíl

0,00

% neobjasněných

0%

7.1.3 Cut off na pohledávky

V rámci testování pohledávek na nadhodnocení ověřuji zaúčtování faktur do správného období. Toto zaúčtování testuji na vybraném vzorku faktur na přelomu konce účetního období a začátku nového účetního období. Vybrala jsem si vzorek faktur, které byly zaúčtovány co nejbližší ke konci, respektive začátku účetního období a nechala jsem si doložit uskutečnění, tedy doložení dodacího listu nebo záznamy o poskytnutých službách.

V tabulce níže jsou vybrané vystavené faktury na konci prosince 2015.

Tabulka 19: Přehled VYF na konci prosince 2015 (Zdroj: Interní data ABC a.s., Vlastní zpracování)

Číslo faktury	Datum případu	Název	Částka faktury v Kč
503160	31. 12. 2015	Odběratel L	2 819 155
503161	31. 12. 2015	Odběratel G	2 097 079
503162	31. 12. 2015	Odběratel E	517 860
503163	31. 12. 2015	Odběratel L	356 384
503164	31. 12. 2015	Odběratel H	251 680
503165	31. 12. 2015	Odběratel E	221 016

Faktura č. 503160 se týká dodání hotového výrobku odběrateli L, uskutečnění tohoto dodání klient doložil na potvrzený dodací list od odběratele ze dne 30. 12. 2015. Fakturu č. 503161 za dodání hotových výrobků odběratele G doložil klient taktéž potvrzeným dodacím listem ze dne 29. 12. 2015. Faktura s číslem 503162 byla vystavena odběrateli E za služby, respektive za práci na projektu v prosinci 2015, toto uskutečnění bylo ověřeno na předávací protokol a smlouvu o dílo. Faktury s číslem 503163 a 503164 byly vystaveny za dodání hotových výrobků, k oběma fakturám byly doloženy potvrzené dodací listy s daty 29. 12. 2015 a 31. 12. 2015. Faktura č. 503165 byla vystavena za práci na projektu, která se uskutečnila v prosinci 2015, uskutečnění bylo doloženo na podepsaný předávací protokol.

Tabulka 20: Přehled VYF na začátku ledna 2016 (Zdroj: Interní data ABC a.s, Vlastní zpracování)

Číslo faktury	Datum případu	Název	Částka faktury v Kč
600001	4. 1. 2016	Odběratel AB	18 300
600002	4. 1. 2016	Odběratel M	97 819
600003	5. 1. 2016	Odběratel A	307 341
600004	5. 1. 2016	Odběratel A	28 431

Faktura č. 600001 je prodej materiálu odběrateli AB, uskutečnění tohoto dodání klient doložil na potvrzený dodací list od odběratele ze dne 4. 1. 2016. Fakturu č. 600002 za dodání hotových výrobků odběrateli M doložil klient taktéž potvrzeným dodacím listem ze dne 4. 1. 2016. K fakturám s číslem 600003 a 600004 za prodej výrobku a náhradních dílů odběrateli A jsem od klienta získala potvrzené dodací listy s datem 6. 1. 2016.

Kontrola na zaúčtování do správného období se provádí jak na vystavených fakturách, tak na vystavených dobropisech. Vystavené dobropisy mohou snižovat hodnotu výnosů předchozího roku, proto ověřuji, zda na případné vystavené dobropisy v novém účetním období vztahující se k předchozímu roku je zaúčtován dostatečný dohad. V případě společnosti ABC a.s. nebyly ke dni provádění testů vystaveny žádné dobropisy.

7.2 Závazky

K ověřování závazků patří **závazky z obchodních vztahů, závazky mezi propojenými osobami, přijaté zálohy a ostatní závazky**. Závazky se především testují **na podhodnocení**, případné podhodnocení by mohlo ovlivnit především zadluženost firmy i celkové závazky, dále je důležité správné vykázaní závazků jako krátkodobé a dlouhodobé.

Testování závazků by mělo auditorovi přinést přiměřenou jistotu **o úplnosti závazků, ocenění a správném zaúčtování do správného období**, a jejich **klasifikace** v účetní závěrce jako dlouhodobé či krátkodobé.

7.2.1 Ověření závazků

Od klienta jsem získala saldokonto neuhrazených závazků k 31. 12. 2015. Toto saldokonto bylo odsouhlaseno na účetnictví, hodnota neuhrazených závazků z obchodních vztahů činí **6 027 875,35 Kč**. Ještě před další prací se saldokontem byly vybrány dvě faktury pro ověření správnosti saldokonta, tedy jestli souhlasí dodavatel, částka faktury a především datum

splatnosti. V tabulce níže jsou vybrané faktury k otestování správnosti. Na doložených fakturách jsem ověřila, že saldokonto je správné a údaje souhlasí.

Tabulka 21: Ověření správnosti saldokonta závazků (Zdroj: Vlastní zpracování)

Číslo faktury	Dodavatel	Datum splatnosti	Částka faktury
020/2701	Dodavatel B	5. 1. 2016	58 469,- Kč
020/2642	Dodavatel A	26. 1. 2016	177 999,- Kč

Dále jsem provedla kontrolu správného přepočtu cizí měny, test byl proveden podobným způsobem jako u pohledávek. Vytvořila jsem kontingenční tabulku se součtem všech cizích měn. K součtu jednotlivých cizích měn doplním kurz konce roku 2015 dané měny, tento součin porovnám na zůstatek závazků v účetnictví a zjistím, zda klient přepočtl závazky správně. V případě klienta ABC a.s., byl přepočet závazků cizí měny proveden správně, viz tabulka 22 níže.

Tabulka 22: Ověření přepočtu závazků (Zdroj: Interní data ABC a.s., Vlastní zpracování)

Měna	Celkem cizí měna	Kurz k		Přepočet
		31.12.2015		
CZK	-5 493 803,25	1,000		-5 493 803,25
EUR	-19 762,15	27,025		-534 072,10
Celkový součet				-6 027 875,35
				Účetnictví
				Rozdíl
				-6 027 875,35
				0,00

Věková struktura

Dále byla vytvořena věková struktura (tabulka 21), aby se otestovalo, zda má účetní jednotka závazky správně klasifikovány jako dlouhodobé a krátkodobé, případně zda v účetnictví existují závazky po splatnosti více než 30 měsíců, které by se měly dodatit.

Tabulka 23: Věková struktura závazků (Zdroj: Interní data ABC a.s., Vlastní zpracování)

číslo účtu	ve splatnosti	po splatnosti do 180 dní	po splatnosti nad 180 dní a do 1 roku	po splatnosti nad 1 rok	celkem
321.01	-5 187 883,77	-175 054,81	-130 864,67	0,00	-5 493 803,25
321.02	-534 072,10				-534 072,10
Celkem	-5 721 955,87	-175 054,81	-130 864,67	0,00	-6 027 875,35

Z tabulky výše nevyplývá, že by v účetnictví byly závazky po splatnosti více než 30 měsíců.

Přijaté zálohy a ostatní závazky

Od klienta jsem získala detail přijatých záloh k 31. 12. 2015, viz tabulka níže. Otestovala jsem přepočít kurzem rozvahového dne, podělila jsem tedy částku v CZK částkou v EUR a vyšel mi kurz 27,025 CZK/EUR, jenž byl vyhlášen ČNB ke dni 31. 12. 2015, viz sloupeček „Použitý kurz“ v tabulce níže. K nejvýznamnějším zálohám byl doložen bankovní výpis a zálohové faktury, všechny se týkaly přijatých záloh na nákup výrobků.

Tabulka 24: Přehled přijatých záloh (Zdroj: Interní data ABC a.s., Vlastní zpracování)

Odběratel	Částka v CZK	Částka v EUR	Použitý kurz
C	-90 821,36	0,00	N/A
B	-89 437,35	-3 309,43	27,025
D	-73 262,87	0,00	N/A
E	-69 932,45	0,00	N/A
A	-55 926,00	-2 069,42	27,025
G	-16 801,95	0,00	N/A
F	-5 818,33	-215,29	27,025
H	-1 216,10	0,00	N/A
Celkový součet	-403 216,40	-5 594,14	

Přehled ostatní závazků v účetnictví ABC a.s. k 31. 12. 2015 je uveden v tabulce níže. Účet 379.02 se vztahuje k přijatým zálohám na energie za rok 2015, jedná se o zálohy na energie související s pronájmem bytů a nebytových prostor. Účty 379.01 a 379.09 souvisí se mzdami za prosinec 2015, jedná se o penzijní připojištění, ostatní srážky z mezd např. exekuce, životní pojištění a jiné srážky, které si zaměstnanci nechávají srážet z mezd. Účet 379.10 představuje závazek ABC a.s. vůči pojišťovně Kooperativě, jde tedy o zákonné pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za 4. kvartál roku 2015. Všechny účty související se mzdami byly odsouhlaseny na mzdovou rekapitulaci za prosinec 2015.

Tabulka 25: Detail ostatních závazků (Zdroj: Interní data ABC a.s., Vlastní zpracování)

ÚČET	ZŮSTATEK K 31. 12. 2015	KOMENTÁŘ
379.01	-29 277,04	Penzijní připojištění 12/2015
379.02	-346 249,00	Přijaté zálohy na energie
379.09	-170 041,67	Srážky z mezd 12/2015
379.10	-41 111,39	Kooperativa 4Q 2015
CELKEM	-586 679,10	

Závazky mezi propojenými osobami

Závazky mezi propojenými osobami, tedy matkou (ABCD s.r.o.) a dcerou (ABC a.s.) nejsou. Společnost ABC a.s. není v obchodním styku se společností ABCD s.r.o., ani matce neplatí za služby a podobné.

7.2.2 Konfirmační dopisy

Konfirmační dopisy se také používají pro ověření **úplnosti závazků**. Dodavatelské konfirmace se na rozdíl od odběratelských posílají tzv. slepé, tedy bez vyčíslení zůstatku závazků. Předpokládá se, že dodavatel by potvrzenou částku nepodhodnocoval. Vzor konfirmačního dopisu je přiložen k této diplomové práci. V praxi se může do konfirmačního dopisu na pohledávky připojit i případný závazek, tudíž dodavatel, resp. odběratel může jedním dopisem potvrdit oba zůstatky.

Nejčastější problémy u konfirmací závazků je zaúčtování do nesprávného období, obdržení platby až v následujícím období, případně neobdržení dodavatelské faktury. Ke každému zjištěnému konfirmačnímu rozdílu požaduje auditor od klienta vysvětlení.

Jelikož chci konfirmačními dopisy ověřit úplnost závazků, budu vybírat dodavatele ke konfirmaci podle obratu za rok 2015. Od klienta jsem obdržela sestavu dodavatelů podle obratu za rok 2015 a z tohoto učinila výběr, poté jsem ještě tento výběr porovnála na saldokonto k 31. 12. 2015, zda se ke konci roku nevyskytl dodavatel, kterého bych neměla vybraného podle obratu.

V tabulce níže je přehled obdržených dodavatelských konfirmačních dopisů a jejich vyhodnocení. Obdržela jsem všechny požadované konfirmace, dodavatelé potvrdili stejnou výši závazků, jakou má v účetnictví i společnost ABC, a.s.. Výjimka je v případě dodavatele W, kdy dodavatel potvrdil závazek ve výši 104 132,23 Kč, ale ABC a.s. má v účetnictví 0 Kč. Tento konfirmační rozdíl jsem požadovala objasnit, klient doložil bankovní výpis ze dne 31. 12. 2015 s úhradou této faktury, faktura měla splatnost taktéž 31. 12. 2015. Dále společnost ABC, a.s. kontaktovala svého dodavatele, aby potvrdili přijetí platby. Dodavatel W potvrdil přijetí platby dne 2. 1. 2016. Tímto jsem konfirmační rozdíl považovala za objasněný. Pro vyhodnocení konfirmačních dopisů na závazky je nejdůležitější, že jsem obdržela zpět všechny konfirmace, které jsem požadovala a mám 0% neobjasněných rozdílů.

Tabulka 26: Vyhodnocení dodavatelských confirmací (Zdroj: Vlastní zpracování)

DODAVATEL	KONFIRMACE	MĚNA	KURZ	V CZK	ROZVAHA	ROZDÍL	OBJASNĚNÝ ROZDÍL	NEOBJASNĚNÝ ROZDÍL
Q	-905 564,00	CZK	1	-905 564,00	-905 564,00	0,00	0,00	0,00
O	-810 000,00	CZK	1	-810 000,00	-810 000,00	0,00	0,00	0,00
P	-658 961,00	CZK	1	-658 961,00	-658 961,00	0,00	0,00	0,00
R	0,00	CZK	1	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
S	-1 021 706,00	CZK	1	-1 021 706,00	-1 021 706,00	0,00	0,00	0,00
T	0,00	EUR	27,025	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
U	-85 620,81	CZK	1	-85 620,81	-85 620,81	0,00	0,00	0,00
V	-135 254,00	CZK	1	-135 254,00	-135 254,00	0,00	0,00	0,00
W	-104 132,23	CZK	1	-104 132,23	0,00	0,00	-104 132,23	0,00
X	-510 800,00	CZK	1	-510 800,00	-510 800,00	0,00	0,00	0,00
Y	-17 433,00	CZK	1	-17 433,00	-17 433,00	0,00	0,00	0,00
Z	0,00	CZK	1	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
				-4 249 471,04	-4 145 338,81	0,00	-104 132,23	0,00

321.AE celkem -6 027 875,35

Neobjasněný rozdíl 0,00

% neobjasněných **0%**

Počet požadovaných confirmací 12,00

Počet obdržných 12,00 100%

7.2.3 Cut off na závazky

Testování zaúčtování závazků do správného období provádím na fakturách přijatých ke konci účetního období a na začátku nového účetního období. Klient má celkem 6 řad faktur přijatých: materiál, dlouhodobý majetek a služby, přičemž tyto ještě dělí na tuzemské a zahraniční. Pro testování zaúčtování do správného období jsem vybrala faktury přijaté za služby tuzemské a zahraniční, neboť ostatní řady byly testovány samostatně v sekcích dlouhodobého majetku a zásob. Zároveň dle vypočtené materiality a nepodstatné nesprávnosti jsem testovala přijaté faktury nad částku 74 tis. Kč a její ekvivalenty v cizí měně.

Vyžádala jsem si od klienta k nahlédnutí všechny faktury přijaté tuzemské (ř. 020) a zahraniční (ř. 021) **v prosinci 2015 a lednu 2016**. U prosincových faktur jsem ověřila, že jsem takto dostala všechny, které jsou zaúčtovány v účetnictví, tedy od interního č. 020/2752 až po 020/2841 pro tuzemské a zahraniční č. 021/150 až 021/171. Zaměřila jsem se především na faktury došlé v druhé polovině měsíce, tedy zhruba od 15. 12. 2015. Má zjištění při testování jsou zobrazeny v tabulce níže. V tabulce jsou zobrazeny pouze faktury, které měly být časově rozlišeny, ostatní se vztahovaly k období prosince 2015, a vzhledem k jejich množství nebyly vypisovány do tabulky.

Faktura přijatá s interním číslem 020/2763 se vztahovalo k roční údržbě softwarového programu na rok 2016 od dodavatele Podpora SW s.r.o., tato údržba se vztahovala k účetnímu období 2016. Ověřila jsem, že klient má zaúčtovaný dohad na náklady příštího období (účet 381) v prosinci 2015 a ve správné částce – údržba se celá vztahovala do roku 2016, takže dohad na celou částku faktury, tedy **489 615 Kč**.

Tabulka 27: Testování faktur přijatých ve 12/2015 (Zdroj: Vlastní zpracování)

Datum faktury	Interní číslo	Částka bez DPH	Text	Související období	Zaúčtovaný dohad
20. 12. 2015	020/2763	489 615 Kč	Roční údržba software na 2016	2016	ANO

Dále jsem testovala faktury přijaté v lednu 2016. Taktéž jsem ověřila, že jsem od klienta získala všechny faktury zaúčtované v účetnictví, od interního č. 020/0001 až po 020/0149 pro tuzemské, faktura přijatá zahraniční v lednu byla pouze jedna, a souvisela se službami uskutečněnými v lednu 2016. Přehled mého zjištění při testování lednových faktur je zobrazen v tabulce níže. V tabulce jsou zobrazeny pouze faktury, kterých se týká časové rozli-

šení, ostatní se vztahovaly k období ledna 2016, a vzhledem k jejich množství nebyly vypisovány do tabulky.

Tabulka 28: Testování faktur přijatých v 01/2016 (Zdroj: Vlastní zpracování)

Datum faktury	Interní číslo	Částka bez DPH	Text	Související období	Zaúčtován dohad
8. 1. 2016	020/28	106 051 Kč	Vyúčtování elektřiny za 12/2015	12/2015	ANO
9. 1. 2016	020/35	81 652 Kč	Vyúčtování vody za 2015	2015	ANO
15. 1. 2016	020/126	890 190 Kč	Správa pohledávek ve 2015	2015	NE

Faktura přijatá za vyúčtování elektřiny za 12/2015 a vody za 2015 od místních dodavatelů elektřiny a vody se vztahuje k předchozímu účetnímu období. Ověřila jsem, že klient má v nákladech 2015 správnou částku za spotřebované energie; tedy 106 051 Kč v případě elektřiny, a 81 652 Kč co se týče vody, a zároveň na dohadných účtech pasivních (konkrétně účet 383) zaúčtovány výdaje příštích období. Při testování faktury č. 020/126 a jejích podpůrných dokumentů jsem zjistila, že se vztahuje k minulému období, konkrétně ke správě pohledávek v roce 2015. Tato faktura by měla být zaúčtována v nákladech roku 2015 a zároveň na dohadných účtech pasivních. Ovšem při kontrole pasivních dohadů bylo zjištěno, že klient nemá dohad vytvořen, a faktura je chybně zaúčtována do nákladů roku 2016, došlo tedy **k podhodnocení nákladů o 890 190 Kč**. Klientovi bylo navrženo, aby fakturu zaúčtoval do období, se kterým tento náklad věcně souvisí.

7.2.4 Search test

Tento test se používá k ověření úplnosti a správnosti ocenění závazků. Testuji, zda klient na počátku nového účetní období hradí především závazky, které již vznikly ke konci předchozího účetního období a byly zaúčtovány v saldokontu závazků, respektive dohadně zaúčtovány, nebo závazky vzniklé v novém účetním období. Nemělo by se tedy stát, že bych našla úhradu faktury v novém účetním období, kdy tento závazek již vznikl v předcházejícím účetním období a nebyl do tohoto období zaúčtován.

Test budu provádět na platbách provedených od 1. 1. 2016 do 29. 2. 2016. Od klienta jsem si nechala naskenovat bankovní výpisy k 29. 2. 2016 a ke stejnému datu jsem získala převahu, tyto podklady jsem na sebe odsouhlasila, viz tabulka dále.

Tabulka 29: Odsouhlasení bankovních výpisů na převahu (Zdroj: Vlastní zpracování)

<i>Účet</i>	<i>Název účtu</i>	<i>UCE k 29.2.16</i>	<i>BV k 29.2.16</i>	<i>Rozdíl</i>	<i>Stav k 31.12.15</i>	<i>Obrat ve 2016</i>
221.02	Bankovní účet č. 1 v CZK	1 753,86	1 753,86	0,0	1 753,86	0,00
221.04	Bankovní účet č. 2 v CZK	24 597,60	24 597,60	0,0	23 682,58	915,00
221.05	Bankovní účet č. 3 v EUR	3 529 132,58	3 529 132,58	0,0	5 246 907,82	1 717 775,24
221.06	Bankovní účet č. 4 v USD	50 692,48	50 682,48	0,0	55 861,75	5 179,27
221.07	Bankovní účet č. 5 v CZK	481 967,20	481 967,20	0,0	571 903,14	89 935,94
221.14	Bankovní účet č. 6 v CZK	25 215 179,85	25 215 179,85	0,0	28 291 782,88	3 076 602,48
221.17	Bankovní účet č. 7 v CZK	5 007,62	5 007,62	0,0	6 005,84	998,22
221.18	Bankovní účet č. 8 v CZK	350 101,50	350 101,50	0,0	375 663,48	25 561,98

Společnost ABC a.s. má 8 bankovních účtů, podle tabulky výše jsem vybrala k testování jen ty účty, kde je ve 2016 významný pohyb, tedy účty 221.05 a 221.14. Po odsouhlasení účetnictví k 29. 2. 2016 na bankovní výpisy lze dovodit, že klient má zaúčtovány veškeré bankovní výpisy. Nechala jsem si tedy vyexportovat do Excelu pohyby na vybraných účtech 221 od 1. 1. 2016 do 29. 2. 2016 a provedla search test na nezaúčtované závazky. Testovala jsem odchozí platby nad částku 74 tis. Kč a její ekvivalent v cizí měně při použitém kurzu k 31. 12. 2015 – tedy 2,7 tis. EUR.

Tabulky č. 30 a č. 31 jsou ukázkou exportu pohybů na 221. Vzhledem k množství uskutečněných plateb v období od 1. 1. do 29. 2. 2016 není uváděn v této diplomové práci celý rozsah testu, jsou uvedeny pouze nejčastější platby a moje zjištění.

Tabulka 30: Export pohybů na 221.14 za vybrané období (Zdroj: Interní data ABC a.s., Vlastní zpracování)

Datum platby	Částka v CZK	Variabilní symbol	Příjemce	Komentář auditora
8. 1. 2016	- 749 819,16	26935126	OSSZ	Platba sociálního pojištění z mezd za 12/2015
8. 1. 2016	- 251 594,07	269351260	Zdravotní pojišťovna	Platba zdravotního pojištění z mezd za 12/2015
10. 1. 2016	-149 354,00	012016	Plynárny	Záloha na spotřebu plynu za 01/2016
22. 1. 2016	- 950 921,00	26935126	Finanční úřad	Platba daně z přidané hodnoty za 12/2015
09. 2. 2016	- 131 692,00	217089	Dodavatel Z	Položka nenalezena v saldokontu, doloženo na fakturu a objednávku, že se jedná o závazek vzniklý ve 2016, nákup materiálu v tuzemsku
15. 2. 2016	- 890 190,00	016985	Správa pohledávek s.r.o.	Platba faktury, která se vztahuje k roku 2015 – již zjištěno při Cut off testu

Tabulka 31: Export pohybů na 221.05 za vybrané období (Zdroj: Interní data ABC a.s., Vlastní zpracování)

Datum platby	Částka v CZK	Částka v EUR	Variabilní symbol	Příjemce	Komentář auditora
8. 1. 2016	- 133 087,01	- 4 925,5	215096	Dodavatel X8	Faktura za nákup zásob nalezena v saldokontu
10. 2. 2016	- 554 412,33	- 20 511,0		Dodavatel AB	Jedná se o úhradu dvou faktur najednou - obě témuž dodavateli, faktury nalezeny v saldokontu

Jak je patrné výše, v platbách provedených v období od 01. 01. 2016 do 29. 2. 2016 byly nalezeny všechny platby týkající se závazků roku 2015 v saldokontu, a u plateb, které nebyly v saldokontu, jsem ověřila, že se nejedná o závazky vzniklé v roce 2015. Výjimkou je úhrada faktury za správu pohledávek, na kterou jsem již přišla v průběhu Cut off testu.

7.3 Nejčastější zjištění auditora v oblasti pohledávek a závazků

7.3.1 Pohledávky z obchodního styku

Testování pohledávek z obchodního styku je **úzce spojeno s výnosy**, na správném sledování a případném vymáhání pohledávek může být závislá platební schopnost společnosti. Pohledávky se především testují na chyby způsobující jejich nadhodnocení, i související nákladové účty v případě prodeje či odpisu pohledávek. Naopak výnosové účty vztahující se k pohledávkám se testují na jejich podhodnocení.

Potenciální chyby v oblasti pohledávek můžeme rozdělit na **nadhodnocené prodeje zboží nebo služeb a podhodnocení vydané dobropisy**. Při nadhodnocených prodejích zboží a služeb se stává, že prodej je zaúčtován, ale zboží nebylo odesláno, respektive služba nebyla poskytnuta, taktéž se může stát, že zboží se odešle nebo služby se poskytnou až v následujícím účetním období, ale v účetnictví je vše již zaúčtováno v běžném. U podhodnocených vystavených dobropisů potenciální chyba spočívá ve vráceném zboží, ale nezaúčtovaném dobropisu, respektive vráceném zboží v daném účetním období, ale zaúčtování dobropisu až do následujícího účetního období.

Při samotných auditních testech je nejčastějším zjištěním v oblasti pohledávek zřejmě zaúčtování faktur do nesprávného období nebo účtování poskytnutých záloh na pořízení zásob či majetku na stejný účet jako poskytnuté zálohy na služby. Zaúčtování do nesprávného období, respektive nadhodnocení prodeje je situace, kdy faktura je vystavena v běžném účetním období, ale zboží nebylo odesláno, respektive vystavené dobropisy v následujícím účetním období vztahující se k předchozímu účetnímu období a jejich dohadné zaúčtování, viz zjednodušený příklad níže.

Příklad nadhodnocených prodejů

Auditor si v rámci Cut off testu na pohledávky vybral z knihy faktur vystavených mimo jiné fakturu s číslem 011/3678 za prodej materiálu v tuzemsku s datem uskutečnění transakce 31. 12. 20x6, s tím, že si nechal doložit uskutečnění transakce. V účetnictví je tato faktura zaúčtována k 31. 12. 20x6 do výnosů.

Klient k této transakci doložil následující:

- objednávku od odběratele A1 s.r.o. na konkrétní množství materiálu,
- vystavenou fakturu č. 011/3678 na odběratele A1 s.r.o. na požadované množství materiálu, s datem vystavení 31. 12. 20x6,
- výdejku ze skladu materiálu na požadované množství s datem 2. 1. 20x7,
- a potvrzený dodací list odběratelem A1 s.r.o. s datem 2. 1. 20x7.

Z doložených podkladů k vystavené faktuře vyplývá, že skutečný prodej materiálu se uskutečnil až v lednu 20x7, z toho plyne, že došlo **k nadhodnocení pohledávek, potažmo výnosů** ve 20x6.

Dále si auditor vyžádal od klienta sestavu vystavených dobropisů v novém účetním období 20x7 a k otestování zaúčtování do správného účetního období si vybral vystavený dobropis s číslem 010/0010 a datem vystavení 10. 01. 20x7 na odběratele B2 s.r.o.. Z doloženého vystaveného dobropisu vyplynulo, že se jedná o dodatečnou slevu na zboží k faktuře vystavené v běžném účetním období, tedy ponížení hodnoty výnosů zaúčtovaných ve 20x6. To by bylo v pořádku, pokud by tento dobropis byl dohadně do běžného účetního období zaúčtován, ale toto už klient nedoložil a při dotázání, zda je k tomuto dobropisu vytvořena dohadná položka do 20x6, přiznal, že není. V tomto případě taktéž došlo **k nadhodnocení výnosů** ve 20x6.

7.3.2 Závazky z obchodního styku

Testování závazků z obchodního styku je **spojeno s testováním nákladů**, tedy případné podhodnocení nákladů a neúplnost závazků. Auditní testy se zaměřují zejména na správné ukončení období.

Potenciální chyby v oblasti závazků lze taktéž rozdělit **na podhodnocení nákupů a nadhodnocení přijatých dobropisů**. Podhodnocení nákupů spočívá v přijetí služby a nezaúčtování nákupu, respektive přijetí služby v běžném účetním období, ale zaúčtování tohoto

nákupu až do následujícího období. Co se týče nadhodnocení přijatých dobropisů, tak se stává, že zboží nebylo vráceno, ale dobropis je již zaúčtován, respektive zboží bylo vráceno až v následujícím účetním období, ale dobropis se zaúčtoval do běžného.

V oblasti závazků z obchodního styku je zřejmě nejčastějším zjištěním při auditních testech zaúčtování do správného období a správný okamžik zaúčtování závazků podle dodacích podmínek INCOTERMS.

Příklad nesprávného okamžiku účtování závazku

Máme fiktivní společnost Fikce s.r.o., kde si auditor ke confirmaci vybral dodavatele C10. Confirmace se vrátila se všemi náležitostmi a dodavatel C10 potvrdil zůstatek závazků ve výši 10 500 EUR, přičemž k tomuto přiložil detail, ze kterého vyplývalo, že částka se skládá ze dvou faktur, a to:

- fa č. 10589 s datem vystavení 01. 12. 20x6, na částku 5 720 EUR;
- fa č. 10591 s datem vystavení 27. 12. 20x6, na částku 4 780 EUR.

Zůstatek společnosti Fikce s.r.o. k 31. 12. 20x6 v účetnictví činil 5 720 EUR, s tím, že faktura s číslem 10591 měla společnost Fikce s.r.o. zaúčtovanou až v následujícím účetním období. Auditor si tuto fakturu nechal doložit, a zjistil, že na faktuře je dodací podmínka FOB Hong Kong. Dodací podmínka FOB znamená, že zboží se stává majetkem kupujícího v momentě, kdy je naloženo na loď v konkrétním přístavu, v našem případě Hong Kongu. K tomuto si auditor nechal doložit informaci o tom, kdy proběhlo nalodění. Bylo zjištěno, že nalodění proběhlo ještě ve 20x6, tudíž již v roce 20x6 došlo ke vzniku závazků společnosti Fikce s.r.o. vůči dodavateli C10. Společnost Fikce s.r.o. měla **podhodnocené nákupy**.

Příklad zaúčtování do nesprávného období

Nejčastější příklad zaúčtování do nesprávného období byl zjištěno i u klienta ABC a.s., jak již bylo popsáno v kapitole 7.3.2.. Jednalo se o podhodnocení nákladů běžného účetního období, kdy společnosti chyběl dohad na fakturu došlou v novém účetním období ještě před účetní závěrkou. Proto bych uvedla spíše jiný případ zaúčtování do nesprávného období.

Máme fiktivní společnost Limonády s.r.o., auditor v této společnosti provádí Cut off test na závazky se zaměřením na přijaté dobropisy v následujícím účetním období. Společnost Limonády s.r.o. je dodavatelem limonád a různých sycených nápojů do sítí maloobchodů v České republice. Pro tuto oblast jsou typickým znakem tzv. obrátové bonusy, kdy se smluvně domluví finanční bonusy za určité odebrané zboží, fakturovány zpětně za celé účetní období. Auditor si nechal ke všem významným zaúčtovaným dobropisům doložit dokumentaci. Pro náš zjednodušený příklad postačí jedna situace:

V novém účetním období má společnost Limonády s.r.o. zaúčtován přijatý dobropis na částku 560 000 Kč od odběratele Maloobchodní síť 1 s.r.o.. K tomuto byl doložen dobropis spolu se smlouvou. Auditor ověřil na smlouvu, že výše obrátového bonusu je v souladu se smluvním ujednáním, nicméně vzhledem k tomu, že dobropis došel těsně před auditem účetní závěrky, společnost Limonády s.r.o. již zapomněla doúčtovat dohadně do běžného účetního období. Tímto dochází k **nadhodnocení výnosů** běžného účetního období.

7.3.3 Shrnutí

Obecně lze říci, že se auditoři v praxi často setkávají s nepochopením auditu jako takového. Klienti občas mají za to, že auditor přijde a „dotáhne účetní závěrku do konce“. Tedy stává se, že ne všechny závěrkové operace jsou hotové, například

- nedostatečná tvorba opravných položek k pohledávkám,
- nezaúčtované odpisy nedobytných pohledávek,
- nepřepočtení kurzem rozvahového dne,
- nerozlišení dlouhodobých a krátkodobých závazků/pohledávek,
- inventarizace účtů je sice provedena, ale „nedořešena“.

8 VYDÁNÍ ZPRÁVY AUDITORA

8.1 Shrnutí testování a doučtování oprav

Po provedení potřebných testů udělá auditor přehled zjištěných nesprávností a dohodne se s klientem, co všechno je nutné opravit. Klient by se měl k auditorovým doporučením vyjádřit, zda s nimi souhlasí, či nikoliv. V případě nesouhlasu klienta s opravami se auditor musí vypořádat s nezaúčtovanými rozdíly v souvislosti se stanovenou materialitou a s případnou modifikací výroku.

Zjištění v oblasti pohledávek:

- Daňový odpis a zrušení opravných položek k pohledávce Kudrnáč s.r.o., částka 439 441,80 Kč, z důvodu zrušení konkurzu,
- Odpis pohledávky a zrušení opravných položek k pohledávce Papírny s.r.o. pro její nedobytnost, částka 290 836,47 Kč, odpis částečně daňový a částečně nedaňový,
- Odpis pohledávky a zrušení opravných položek k pohledávce DXL s.r.o. pro její nedobytnost, částka 116 883,05 Kč, odpis částečně daňový a částečně nedaňový,
- Přeúčtování zálohy na zásoby z účtu 314 do skupiny 15x, částka 187 500,39 Kč,
- Oprava zúčtování zálohy se záporným zůstatkem – 16,84 Kč,
- Doučtování úroků z poskytnuté zápůjčky Y1 s.r.o. – částka 3 748,64 Kč.

Zjištění v oblasti závazků:

- Chybějící pasivní dohad na fakturu za správu pohledávek v roce 2015, částka 890 190 Kč.

Klient všechny moje navržená doporučení odsouhlasil, nemusím tedy řešit nezaúčtované rozdíly. Jakmile klient provede opravná doučtování, zašle obratovou předvahu po všech doučtováních, pak ověřím, zda požadované opravy provedl a zda správně.

8.1.1 Ověření doučtování

Od klienta jsem získala obratovou předvahu po doučtováních, detail níže. Pro účely diplomové práce je tato obratová předvaha zkrácena pro ověření potřebných doučtování týkajících se pohledávek a závazků. V tabulce níže je obratová předvaha před auditem a po auditu, kdy sloupeček po auditu znamená po doučtováních. Rozdíl mezi těmito dvěma sloupečky by měl být pouze v požadovaných opravách, což také při ověřování vyšlo.

Tabulka 32: Obratová předvaha ABC a.s. k 31. 12. 2015 ověření doučtování pohledávek

Účet	Název	Zůstatek před auditem	Zůstatek po auditu	Diff.
151.00	Poskytnuté zálohy na zásoby	0,00	187 500,39	187 500,39
311.01	Odběratelé	15 816 465,24	15 816 465,24	0,00
311.04	Odběratelé	811 122,21	811 122,21	0,00
311.18	Odběratelé	77 041,34	77 041,34	0,00
311.72	Odběratelé	584 896,59	584 896,59	0,00
311.73	Odběratelé	290 836,47	0,00	- 290 836,47
311.74	Odběratelé	871 419,74	754 536,69	- 116 883,05
311.75	Odběratelé	439 441,80	0,00	- 439 441,80
314.01	Poskytnuté zálohy provozní	1 230 308,56	1 092 825,00	-187 500,39
314.02	Poskytnuté zálohy/země EU	13 068,21	13 051,37	- 16,84
315.02	Fakturace	33 925,00	33 925,00	0,00
315.08	Ostatní pohledávky	10 568,56	10 568,56	000
378.05	Pohledávky nájemné	167 769,00	167 769,00	0,00
378.07	Pohledávky nájemné poz.	7 364,00	7 364,00	0,00
378.08	Pohledávky Bosáková	81 396,00	81 396,00	0,00
378.09	Pohledávky Jelínek	44 145,00	44 145,00	0,00
378.10	Pohledávky Fojtková	33 593,00	33 593,00	0,00
378.13	Pohledávky Blahuš	45 827,00	45 827,00	0,00
378.14	Pohledávky (zápůjčka)	2 198 000,00	2 201 745,64	3 748,64
391.03	Opravná položka nájemné	- 129 783,45	- 129 783,45	0,00
391.91	Opravná položka DAN	- 232 669,17	0,00	232 669,17
391.92	Opravná položka UCE	- 58 167,30	0,00	58 167,30
391.93	Opravná položka daňová	-1 024 338,39	584 896,59	439 441,08
391.94	Opravná položka pohledávky	- 697 135,79	- 603 629,35	93 506,44
391.95	Opravná položka nedaň.	- 174 283,95	-150 907,34	23 376,61
546.10	Odpis pohledávek daňový	0,00	672 110,25	672 110,25
546.11	Odpis pohledávek nedaňový	0,00	81 543,91	81 543,91
558.01	Tvorba zákonné OP	0,00	- 672 110,25	- 672 110,25
559.01	Tvorba OP k pohledávkám	0,00	- 81 543,91	- 81 543,91
662.03	Přijaté úroky ze zápůjčky	0,00	-3 748,64	-3 748,64

V účtech týkajících se pohledávek došlo správně k ponížení 314.01 o 187 500,39 a navýšení účtu 151.00, kde klient správně přeúčtoval zálohy na zásoby. Dále došlo k odpisům pohledávek Kudrnáč s.r.o., Papírny s.r.o. a DXL s.r.o., k těmto pohledávkám se zrušily i opravné položky. Účet vztahující se k zápůjčce společnosti Y1 s.r.o. byl navýšen o úrok ze zápůjčky za poskytnuté období.

Tabulka 33: Obratová předvaha ABC a.s. k 31. 12. 2015 ověření doučtování závazků

Účet	Název	Zůstatek před auditem	Zůstatek po auditu	Diff.
321.01	Dodavatelé tuzemsko	-5 493 803,25	5 493 803,25	0,00
321.02	Dodavatelé	-534 072,01	-534 072,01	0,00
324.01	Přijaté zálohy CZK	-252 034,73	-252 034,73	0,00
324.02	Přijaté zálohy cizí měna	-151 181,68	-151 181,68	0,00
379.01	Penzijní připojištění	-1 277,04	-1 277,04	0,00
379.02	Zálohy byty	-346 249,00	-346 249,00	0,00
379.09	Ostatní srážky	-170 041,67	-170 041,67	0,00
379.10	Kooperativa	-41 111,39	-41 111,39	0,00
389.01	Dohadné účty pasivní	-468 325,91	-1 358 515,91	-890 190,00

Co se týče závazků, tak zde došlo pouze k doučtování faktury za správu pohledávek na dohadné položky a souvztažně do nákladů roku 2015.

8.2 Příprava zprávy

V rámci procesu přípravy zprávy auditora musím posoudit předpoklad neomezeného trvání účetní jednotky a následně události. Dále musím posoudit přílohu k účetní závěrce spolu s výroční zprávou a zprávou o vztazích mezi propojenými osobami. Pro účely diplomové práce je tento proces zjednodušený, kdy zde jsou pouze stručně popsány postupy a jejich závěry, nejsou tak uváděny veškeré postupy požadované ISA standardy.

8.2.1 Předpoklad neomezeného trvání účetní jednotky

Musím posoudit, zda jsem v průběhu auditu nezískala informace, které by mohly svědčit o skutečnostech, jež by mohly zásadním způsobem zpochybnit schopnost účetní jednotky nepřetržitě trvat. Těmito skutečnostmi mohou být například:

- Opakující se provozní ztráty,

- Předluženost a případná platební neschopnost společnosti,
- Neplnění tzv. covenants – podmínek úvěrových smluv,
- Záporný vlastní kapitál,
- Ztráta klíčových zaměstnanců či důležitého zákazníka.

V průběhu auditu jsem nezískala žádnou informaci, která by mohla zpochybňovat schopnost nepřetržitého trvání společnosti ABC a.s..

8.2.2 Posouzení následných událostí

Je potřeba se seznámit s postupy, které používá vedení společnosti pro identifikaci událostí po datu účetní závěrky, dotázat se vedení, zda takové události identifikovali a seznámit se s posledními mezitímními účetními výkazy.

Od klienta jsem získala obratovou předvahu k 31. 3. 2016 a ověřila vývoj účetních dat oproti konci roku, tj. 31. 12. 2015. Při porovnávání jsem nezjistila žádný neočekávaný vývoj. Vedení společnosti bylo dotázáno, zda identifikovalo významné události po datu účetní závěrky. Od vedení společnosti ABC a.s. jsem získala vyjádření, že neidentifikovali žádnou takovou událost a zároveň bylo požádáno o podepsání písemného prohlášení k následným událostem. V tomto dokumentu prohlašují, že od data účetní závěrky k datu vydání auditorské zprávy nenastaly žádné významné události, jež by ovlivňovaly zobrazení aktiv, závazků, vlastního kapitálu, finanční situace a výsledku hospodaření v účetní závěrce.

8.2.3 Posouzení účetní závěrky, výroční zprávy a zprávy o vztazích

Cílem posuzování účetní závěrky je zjistit, zda údaje v ní uvedené odpovídají důkazním informacím získaným v průběhu auditu, to znamená, že účetní výkazy souhlasí s auditovanou obratovou předvahou a údaje v příloze k účetní závěrce jsou v souladu s dalšími informacemi zjištěnými při auditu.

Od klienta jsem obdržela výkazy a přílohu k účetní závěrce, kde jsem ověřila, že oba dokumenty jsou v souladu s auditovanou obratovou předvahou a informace uváděné v příloze souhlasí s údaji získanými při auditu. Zároveň jsem ověřila, že příloha k účetní závěrce obsahuje všechny zákonem požadované údaje.

Po odsouhlasení účetní závěrky klient zaslal výroční zprávu a zprávu o vztazích mezi propojenými osobami. U těchto dokumentů jsem ověřila, že jsou v souladu s účetní závěrkou

a údaje uvedené ve výroční zprávě nejsou významně zkreslené. A zároveň byl klient požádán o podepsání prohlášení vedení společnosti k údajům uvedeným ve zprávě o vztazích.

Posuzované dokumenty vzhledem k možné identifikaci společnosti nejsou přikládány k této diplomové práci.

8.3 Vydání zprávy

Výsledkem celého auditu je vyjádření auditora k účetní závěrce auditované společnosti. Tato zpráva je primárně určena vlastníkům, ale i ostatním uživatelům jako jsou banky, obchodní partneři a podobně. Auditorem ověřená účetní závěrka by měla všem svým uživatelům dát ujištění, zda se na ni mohou spolehnout.

8.3.1 Prohlášení vedení k auditu

Ještě před vydáním zprávy auditora je potřeba od klienta získat potřebné prohlášení, tedy prohlášení vedení účetní jednotky k auditu.

Je povinností vedení účetní jednotky poskytnout auditorovi písemné prohlášení, které potvrzuje určité skutečnosti týkající se auditu, především uznání své odpovědnosti za účetní závěrku. Podle konkrétních skutečností auditor zváží, co potřebuje od společnosti potvrdit, vzor takového prohlášení je přílohou P4 této diplomové práce.

Tato úvaha byla provedena a bylo připraveno prohlášení, které bylo projednáno s vedením společnosti. Vedení společnosti toto prohlášení podepsalo den před vydáním zprávy auditora.

8.3.2 Zpráva auditora

Struktura zprávy auditora byla přiblížena již v teoretické části této práce. Samotný výrok auditora je nejdůležitější částí celé zprávy. Při formulaci výroku je nutné se ujistit, že účetní závěrka auditované společnosti je v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, v tomto případě s českými účetními předpisy. Při formulování výroku jsem se zaměřila na to, zda:

- byla správně stanovena úroveň významnosti (materiality) a neopravené nesprávnosti jednotlivě nebo v souhrnu nevedou k významné nesprávnosti,
- jsou shromážděny dostatečné a vhodné důkazní informace,

- zvolená účetní pravidla jsou v souladu s rámcem účetního výkaznictví a jsou dostatečně popsána v účetní závěrce,
- informace obsažené v účetní závěrce jsou v souladu s požadavky rámce účetního výkaznictví, tyto informace jsou relevantní, spolehlivé, srovnatelné a srozumitelné,
- účetní závěrka obsahuje všechny informace potřebné k tomu, aby její uživatelé byli schopni posoudit dopady významných transakcí či událostí v ní uvedených.

Dále ve zprávě auditora musí být uvedeno, zda byl audit proveden v souladu s mezinárodními auditorskými standardy, nebo podle národních auditorských standardů platných v dané zemi.

Po zhodnocení dostatečnosti důkazních informací a výše zmíněných ověření byl společnosti dán nemodifikovaný výrok, tedy **výrok bez výhrad**. Přílohou P5 je vzorový výrok auditora k účetní závěrce společnosti ABC a.s., dále jsou přiloženy výkazy společnosti ABC a.s. k 31. 12. 2015.

ZÁVĚR

Diplomová práce je věnována procesu provádění auditu ve vybrané společnosti se zaměřením na oblast pohledávek a závazků z obchodního styku. Práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část.

V teoretické části je základem vymezení auditu a jeho povinnosti dle legislativy platné a účinné k 31. 12. 2015 a po novele od 1. 1. 2016, dále je vymezena legislativní úprava a regulace auditu v České republice, s přihlédnutím k Mezinárodním auditorským standardům a povinnosti auditorů je dodržovat. Podrobněji je rozepsána čtvrtá kapitola zabývající se popisem postupů při provádění auditu.

Praktická část je po stručné charakteristice společnosti věnována procesu provádění auditu. Stěžejní kapitolou praktické části je kapitola zaměřená na popis a provádění testů věcné správnosti aplikovaných na vybranou část účetní závěrky společnosti ABC a.s., spolu s krátkým shrnutím nejčastějších zjištění auditora v oblasti závazků a pohledávek. Poslední kapitola je věnována vybraným postupům auditora před vydáním zprávy auditora. Tato část je psána z pohledu asistenta auditora v externím auditu, který běžně provádí testy v oblasti pohledávek a závazků, prováděné testy byly konzultovány s auditorem.

Při provádění testů věcné správnosti v oblasti pohledávek z obchodního styku jsem ověřila existenci, ocenění pohledávek a jejich zaúčtování do správného období. Ověřila jsem přepčet pohledávek v cizí měně kurzem rozvahového dne, zkoumala jsem bonitu pohledávek a dostatečnou tvorbu opravných položek. Zde jsem s klientem diskutovala dobytnost polhůtních pohledávek a jejich vykázání, zjistila jsem, že v případě pohledávek Kudrnáč s.r.o. přihlášených do konkurzu již došlo ke skončení konkurzu a upozornila klienta na odpis této pohledávky. Dále jsem diskutovala pohledávky za DXL s.r.o. a Papírny s.r.o., zde se klient rozhodl pro odpisy pohledávek a vedení těchto pohledávek již jen v podrozvahové evidenci. Při ověřování poskytnutých záloh jsem zjistila, že klient špatně vykazuje poskytnutou zálohu na zásoby u poskytnutých záloh na služby. Společnost ABC a.s. po mém upozornění přeúčtovala tuto zálohu. Dále jsem testovala správnost zaúčtování pohledávek, respektive výnosů na přelomu účetních období, zde jsem nezjistila žádnou nesprávnost. Při testování ostatních pohledávek jsem zjistila, že klient nemá zaúčtovaný předpis na úrok z poskytnuté finanční zápůjčky společnosti Y1 s.r.o., u tohoto úroku jsem taktéž plausibilně ověřila výpočet.

V oblasti závazků z obchodního styku jsem testovala jejich úplnost, ocenění a především zaúčtování do správného období. Otestovala jsem přepočítání závazků v cizí měně kurzem ke konci roku, dále jsem ověřila správnou klasifikaci a vykázání závazků jako krátkodobé a dlouhodobé. Provedla jsem tzv. cut off a search test, při cut off testu jsem se zaměřila na zaúčtování do správného období. Testovala jsem přijaté faktury tuzemské a zahraniční na přelomu období, tedy prosince 2015 a ledna 2016. Při tomto testování jsem zjistila, že klientovi chybí v nákladech roku 2015 faktura na částku cca 890 tis. Kč za správu pohledávek vztahující se k roku 2015. Klient po mém upozornění zaúčtoval dohadně do účetního období, se kterým tato faktura věcně souvisí. Ostatní faktury z kontrolovaného období již byly správně zaúčtovány, respektive časově rozlišeny. Při provádění search testu jsem se zaměřila na odchozí platby prováděné od 1. 1. následujícího roku do konce měsíce února téhož roku. Testovala jsem, zda klient v tomto období hradí závazky vzniklé ve 2015 a zároveň zaúčtované do 2015, nebo závazky vzniklé ve 2016. Při tomto testování jsem zjistila úhradu faktury za správu pohledávek 2015 již nalezenou při cut off testu.

Při vyhodnocování konfirmačních dopisů pohledávek nevznikl žádný rozdíl, a takto bylo ověřeno ocenění 68% pohledávek. U závazků vznikl rozdíl, kdy dodavatel W k 31. 12. 2015 vykazoval pohledávky ve výši cca 104 tis. Kč, ale společnost ABC a.s. měla nulový závazek. Tento rozdíl vznikl z důvodu, že společnost ABC a.s. dne 31. 12. 2015 uhradila tento závazek, ale platba dodavateli W dorazila až v novém účetním období.

Po provedených testech věcné správnosti a diskuzi s klientem jsem ověřila, že všechna moje doporučení klient odsouhlasil a zaúčtoval. Dále jsem provedla potřebné postupy před vydáním zprávy, tedy že získané důkazní informace jsou dostatečné a lze vyjádřit názor na účetní závěrku společnosti ABC a.s.. Ještě před vydáním zprávy byla od klienta získána všechna potřebná prohlášení a poté vydán výrok bez výhrad.

Shrneme-li všechny provedené testy v oblasti pohledávek, lze říci, že je důležité věnovat zvýšenou pozornost této oblasti ať při účetní závěrce, tak při provádění auditu této oblasti. S pohledávkami souvisí jak platební schopnost podniku, tak i daňová rizika v souvislosti s opravnými položkami. Účetní jednotky by měly pravidelně pracovat s věkovými strukturami svých pohledávek a snažit se zabránit tomu, aby se jejich pohledávky stávaly nedobytnými či promlčenými. Každá účetní jednotka by měla mít vnitřní směrnice určující kdy, jaká a v jaké výši by se měla účtovat opravná položka. Zároveň v této oblasti je pro auditora důležitá spolupráce dané účetní jednotky s právníky při případném vymáhání pohledávek. Další riziko v oblasti pohledávek je jejich případné nadhodnocení, respektive podhod-

nocení a zaúčtování pohledávek do správného období. Je proto důležité, aby účetní jednotka správně rozlišovala, kdy vzniká výnos a kdy o něm může účtovat.

V oblasti závazků taktéž platí, že účetní jednotka by si měla hlídat splatnost jednotlivých závazků vůči ostatním subjektům, především kvůli možným penalizacím. Rovněž je důležitá správná klasifikace závazků jako dlouhodobých či krátkodobé a správné přecenění závazků v cizí měně. I v oblasti závazků je nutné ověřit zaúčtování do správného období, aby nedocházelo k jejich podhodnocení. Účetní jednotka by měla dodržovat především stanovené dodací podmínky a rozlišovat kdy jí vzniká závazek.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

ČESKO, 2015. Zákon č. 221/2015 Sb. ze dne 12. srpna 2015, kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a některé další zákony. In Sbírka zákonů České republiky [online]. Částka 92, s. 2712-2731 [cit. 2016-10-22]. Po zadání čísla předpisu dostupné z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/>

ČESKO, 1991. Zákon č. 563/1991 Sb. ze dne 12. prosince 1991, o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In Sbírka zákonů České republiky [online]. Částka 107, s. 2802-2803, [cit. 2016-11-13]. Po zadání čísla předpisu dostupné z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/>

HAYES, Rick Stephan, J GORTEMAKER a Philip WALLAGE, 2014. Principles of auditing: an introduction to international standards on auditing. 3. vydání. Harlow: Prentice-Hall. 714 s. ISBN 978-0-273-76817-3

IFAC (Mezinárodní federace účetních), 2010. Příručka k uplatňování mezinárodních auditorských standardů při auditu malých a středních účetních jednotek. I. díl – Základní koncepty. 2. vydání. Praha: Komora auditorů ČR, 236 s. ISBN: 978-80-86679-12-9

ISA 200. Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy [online]. Komora auditorů ČR [cit. 2016-11-09]. Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu) Dostupný z: http://www.kacr.cz/file/1766/ISA%20200_HB%202013.pdf

ISA 210. Sjednávání auditních zakázek [online]. Komora auditorů ČR [cit. 2016-11-09]. Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu. Dostupný z: http://www.kacr.cz/data/Methodika/Auditing/Handbook%202010/17_ISA%20210.pdf

ISA 300. Plánování auditu [online]. Komora auditorů ČR [cit. 2016-11-20]. Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu. Dostupný z: http://www.kacr.cz/file/1768/ISA%20300_HB%202013.pdf

ISA 315. Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí [online]. Komora auditorů ČR [cit. 2016-11-20]. Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období končící 15. prosince 2013 nebo po tomto datu). Dostupný z: http://www.kacr.cz/file/1716/ISA%20315_final.pdf

ISA 320. Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu [online]. Komora auditorů ČR [cit. 2016-11-20]. Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu. Dostupný z: http://www.kacr.cz/data/Methodika/Auditing/Handbook%202010/17_ISA%20320.pdf

ISA 450. Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu [online]. Komora auditorů ČR [cit. 2016-11-20]. Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu. Dostupný z: http://www.kacr.cz/data/Methodika/Auditing/Handbook%202010/17_ISA%20450.pdf

ISA 560. Události po datu účetní závěrky [online]. Komora auditorů ČR [cit. 2016-11-20]. Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu. Dostupný z: http://www.kacr.cz/data/Methodika/Auditing/Handbook%202010/17_ISA%20560.pdf

ISA 700. Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce [online]. Komora auditorů ČR [cit. 2016-11-20]. Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu. Dostupný z: <http://www.kacr.cz/file/2521/isa-700-s-ad-snem-2015.pdf>

KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY [online], ©2016. Praha: KAČR [cit. 2016-09-25]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/>

KUMAR, Ravinder a Virender SHARMA, 2015. Auditing: Principles and practice. 3. vydání. New Delhi: PHI Learning. 556 s. ISBN 978-81-203-5098-4

MEZINÁRODNÍ RÁMEC PRO OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY [online]. Komora auditorů ČR [cit. 2016-11-28]. Účinný pro ověřovací zprávy vydané k 1. lednu 2005 a později. Dostupný z: <http://www.kacr.cz/data/Methodika/Auditing/Handbook%202010/2.%20%C4%8D%C3%A1st/R%C3%A1mec.pdf>

MÜLLEROVÁ, Libuše, 2013. Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR. 176 s. ISBN 978-80-7357-988-3

MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK, 2014. Auditing. 1. vydání. Praha: Oeconomica. 458 s. ISBN 978-80-245-2018-6

MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ, 2016. Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích. 1. vydání. Praha: Grada. 207 s. ISBN 978-80-247-5806-0

RADA PRO VEŘEJNÝ DOHLED NAD AUDITEM [online], ©2016. Praha: RVDA [cit. 2016-09-25]. Dostupné z: <http://www.rvda.cz/>

SEDLÁČEK, Jaroslav, 2006. Základy auditu. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 169 s. ISBN 80-210-4168-4

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ČR	Česká republika
Fa	Faktura
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
ISA	International Standards on Auditing
ISAE	International Standards on Assurance Engagements
ISRE	International Standards on Review Engagements
ISRS	International Standards on Related Services
ISQC 1	International Standard on Quality Control 1
Kč	Korun českých
ÚJ	Účetní jednotka
ÚZ	Účetní závěrka
VH	Výsledek hospodaření
VYF	Vystavená faktura

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obrázek 1: Struktura mezinárodních auditorských standardů (Zdroj: IFAC, 2010, s. 14, Vlastní zpracování)</i>	21
<i>Obrázek 2: Složení auditorského rizika (Zdroj: Vlastní zpracování)</i>	25
<i>Obrázek 3: Plausibilní výpočet úroků z poskytnuté zápůjčky (Zdroj: Vlastní zpracování)</i>	58

SEZNAM TABULEK

<i>Tabulka 1: Kategorizace účetních jednotek (Zdroj: Müllerová a Šindelář, 2016, s. 166).....</i>	13
<i>Tabulka 2: Povinné části účetní závěrky podle kategorií ÚJ (Zdroj: Müllerová a Šindelář, 2016, s. 167).....</i>	14
<i>Tabulka 3: Rozsah účetní závěrky účetních jednotek dle kategorií (Zdroj: Müllerová a Šindelář, 2016, s. 167).....</i>	14
<i>Tabulka 4: Úrovně materiality (Zdroj: IFAC, 2010, str. 90)</i>	29
<i>Tabulka 5: Rozsah testů věcné správnosti (Zdroj: Müllerová, 2003, s. 93)</i>	36
<i>Tabulka 6: Volba modifikovaného výroku (Zdroj: Müllerová a Šindelář, 2016, s. 189)</i>	42
<i>Tabulka 7: Splnění kritérií povinného auditu společnosti ABC a.s. (Zdroj: Interní data ABC a.s., Vlastní zpracování)</i>	45
<i>Tabulka 8: Kontrolní formulář vyhodnocení rizika (Zdroj: Vlastní zpracování)</i>	46
<i>Tabulka 9: Dotazník pro ověření kontrolního systému (Zdroj: Vlastní zpracování).....</i>	47
<i>Tabulka 10: Výpočet celkové materiality (Zdroj: Vlastní zpracování, 2017).....</i>	48
<i>Tabulka 11: Výpočet prováděcí materiality (Zdroj: Vlastní zpracování, 2017).....</i>	49
<i>Tabulka 12: Stanovení výše nepodstatných nesprávností (Zdroj: Vlastní zpracování, 2017).....</i>	49
<i>Tabulka 13: Ověření správnosti saldokonta pohledávek (Zdroj: Vlastní zpracování).....</i>	50
<i>Tabulka 14: Ověření přepočtu pohledávek (Zdroj: Interní data ABC a.s., Vlastní zpracování)</i>	51
<i>Tabulka 15: Věková struktura pohledávek (Zdroj: Interní data ABC a.s., Vlastní zpracování)</i>	51
<i>Tabulka 16: Detail poskytnutých záloh (Zdroj: Interní data ABC a.s., Vlastní zpracování).....</i>	55
<i>Tabulka 17: Detail ostatních pohledávek (Zdroj: Interní data ABC a.s., Vlastní zpracování).....</i>	55
<i>Tabulka 18: Vyhodnocení odběratelských konfirmací (Zdroj: Vlastní zpracování).....</i>	59
<i>Tabulka 19: Přehled VYF na konci prosince 2015 (Zdroj: Interní data ABC a.s., Vlastní zpracování).....</i>	60
<i>Tabulka 20: Přehled VYF na začátku ledna 2016 (Zdroj: Interní data ABC a.s., Vlastní zpracování).....</i>	61

<i>Tabulka 21: Ověření správnosti saldokonta závazků (Zdroj: Vlastní zpracování)</i>	<i>62</i>
<i>Tabulka 22: Ověření přepočtu závazků (Zdroj: Interní data ABC a.s., Vlastní zpracování).....</i>	<i>62</i>
<i>Tabulka 23: Věková struktura závazků (Zdroj: Interní data ABC a.s., Vlastní zpracování).....</i>	<i>62</i>
<i>Tabulka 24: Přehled přijatých záloh (Zdroj: Interní data ABC a.s., Vlastní zpracování).....</i>	<i>63</i>
<i>Tabulka 25: Detail ostatních závazků (Zdroj: Interní data ABC a.s., Vlastní zpracování).....</i>	<i>63</i>
<i>Tabulka 26: Vyhodnocení dodavatelských confirmací (Zdroj: Vlastní zpracování)</i>	<i>65</i>
<i>Tabulka 27: Testování faktur přijatých ve 12/2015 (Zdroj: Vlastní zpracování).....</i>	<i>66</i>
<i>Tabulka 28: Testování faktur přijatých v 01/2016 (Zdroj: Vlastní zpracování).....</i>	<i>67</i>
<i>Tabulka 29: Odsouhlasení bankovních výpisů na předvahu (Zdroj: Vlastní zpracování).....</i>	<i>68</i>
<i>Tabulka 30: Export pohybů na 221.14 za vybrané období (Zdroj: Interní data ABC a.s., Vlastní zpracování)</i>	<i>69</i>
<i>Tabulka 31: Export pohybů na 221.05 za vybrané období (Zdroj: Interní data ABC a.s., Vlastní zpracování)</i>	<i>69</i>
<i>Tabulka 32: Obratová předvaha ABC a.s. k 31. 12. 2015 ověření doúčtování pohledávek.....</i>	<i>75</i>
<i>Tabulka 33: Obratová předvaha ABC a.s. k 31. 12. 2015 ověření doúčtování závazků</i>	<i>76</i>

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P1: Mezinárodní auditorské standardy – přehled

Příloha P2: Vzor konfirmačního dopisu – dodavatelský

Příloha P3: Vzor konfirmačního dopisu – odběratelský

Příloha P4: Prohlášení vedení společnosti

Příloha P5: Výrok auditora k účetní závěrce společnosti ABC a.s.

Příloha P6: Výkazy společnosti ABC a.s. k 31. 12. 2015

PŘÍLOHA P1: MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÉ STANDARDY - PŘEHLED

Označení	Název
ISA 200	Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy
ISA 210	Sjednávání podmínek auditu
ISA 220	Řízení kvality auditu účetní závěrky
ISA 230	Dokumentace auditu
ISA 240	Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky
ISA 250	Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky
ISA 260	Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky
ISA 265	Předávání informací o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky a vedení
ISA 300	Plánování auditu účetní závěrky
ISA 315	Identifikace a vyhodnocení rizik významné (nemateriální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí
ISA 320	Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu
ISA 330	Reakce auditora na vyhodnocená rizika
ISA 402	Zvažované skutečnosti týkající se účetní jednotky využívající služeb servisní organizace
ISA 450	Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu
ISA 500	Důkazní informace
ISA 501	Důkazní informace – specifické aspekty vybraných položek
ISA 505	Externí confirmace
ISA 510	První auditní zakázka – počáteční zůstatky
ISA 520	Analytické postupy
ISA 530	Výběr vzorků
ISA 540	Audit účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejících zveřejněných údajů
ISA 550	Spřízněné strany
ISA 560	Události po datu účetní závěrky
ISA 570	Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky
ISA 580	Písemná prohlášení
ISA 600	Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek skupiny (včetně prací provede-

	ných auditory složek)
ISA 610	Využití práce interních auditorů
ISA 620	Využití práce auditorova experta
ISA 700	Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce
ISA 705	Modifikace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce
ISA 706	Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora
ISA 710	Srovnávací informace – srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka
ISA 720	Odpovědnost auditora ve vztahu k ostatním informacím v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku
ISA 800	Zvláštní aspekty – audity účetní závěrek sestavených v souladu s rámcem pro zvláštní audity
ISA 805	Zvláštní aspekty – audity jednotlivých účetních výkazů a specifických prvků, účtů nebo položek účetních výkazů
ISA 810	Zakázky na vypracování zprávy o agregované účetní závěrce

PŘÍLOHA P2: VZOR KONFIRMAČNÍHO DOPISU – DODAVATELSKÝ (ZDROJ: MÜLLEROVÁ, 2003)

Příklad ověřovacího dopisu na závazky²¹

ADRESA VĚŘITELE
Společnost NÁZEV SPOLEČNOSTI
Se sídlem SÍDLO SPOLEČNOSTI

V Praze dne XX. XX. XXXX

Věc: Žádost o odsouhlasení našich závazků

Vážení,
ve smyslu zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů provádějí auditoři firmy XYZ, s. r. o., ověření účetní závěrky společnosti ABC, s. r. o. (dále jen „naše společnost“) k 31. 12. 20XX. Součástí auditu je též ověření závazků naší společnosti. V souvislosti s tímto auditem si vás proto dovoluujeme požádat o zaslání níže uvedených informací auditorům XYZ, s. r. o.

Prosíme vás o zaslání písemného seznamu nezaplacených pohledávek, které má vaše společnost ve vztahu k naší společnosti k 31. 12. 20XX evidovány v účetnictví.

Jakékoliv rozdíly zjištěné mezi vaším potvrzením a údaji v účetnictví naší společnosti budou předmětem okamžitého prověření.

Prosíme o zaslání odpovědi do XX. XX. 20XX nebo v nejkratším možném termínu přímo auditorům XYZ, s. r. o., na níže uvedenou adresu.

K rukám (Jméno a příjmení auditora)
XYZ, s. r. o.
Adresa

Předem děkujeme za včasné dodání požadovaných informací.

S pozdravem

Podpis odpovědné osoby:

.....
Jméno

PŘÍLOHA P3: VZOR KONFIRMAČNÍHO DOPISU – ODBĚRATELSKÝ (ZDROJ: WWW.KACR.CZ)

Ilustrativní konfirmační dopis pro potvrzení pohledávek z obchodních vztahů

(Hlavičkový papír auditované společnosti)

(Adresa společnosti)

K rukám: *osoba nebo oddělení*

(Místo, datum)

Vážený,

ve smyslu zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů, **a/nebo** v souladu s mezinárodními auditorskými standardy provádějí auditoři firmy XYZ s.r.o. ověření účetní závěrky společnosti ABC s.r.o. (dále jen "naše společnost") k **31. 12. 20XY**. Součástí auditu je též ověření pohledávek naší společnosti. V souvislosti s tímto auditem si Vás proto dovoluujeme požádat o zaslání níže uvedených informací auditorům XYZ s.r.o.

V účetnictví naší společnosti jsou k **31. 12. 20XY** evidovány pohledávky za Vaší společností ve výši

{Částka} Kč,

a to na základě seznamu našich faktur uvedených v příloze k tomuto dopisu.
Pozn.: Zůstatek uváděný v tomto ověřovacím dopise nemusí být úplný.

Prosíme Vás o odsouhlasení této skutečnosti a v případě zjištění rozdílu o upřesnění výše Vámi evidovaného závazku k **31. 12. 20XY**. Jakékoli rozdíly mezi Vaším potvrzením a údaji v účetnictví naší společnosti budou předmětem okamžitého prověření.

Prosíme o zaslání odpovědi do **XX.XX.20XY** nebo v **nejkratším možném termínu** přímo auditorům XYZ s.r.o. na níže uvedenou adresu:

K rukám *(Jméno a příjmení)*
XYZ s.r.o.
Ulice
PSC Město

Předem děkujeme za včasné zaslání požadovaných informací.

S pozdravem

(Podpis odpovědné osoby)

(Jméno)

PŘÍLOHA: FAKTURY VYDANÉ SPOLEČNOSTÍ (*jméno auditované společnosti*) NEZAPLACENÉ
K 31. 12. 20XY

Společnost: *Jméno odběratele*

Adresa: *Adresa odběratele*

Číslo faktury:

Částka (Kč):

Datum splatnosti:

*
*
*
*
*
*
*
*
*
*

CELKEM

Uvedený zůstatek závazků naší společnosti vůči *jméno auditované společnosti* je úplný a odpovídá stavu k 31. 12. 20XY.

Dne: _____

Společnost

Podpis

Funkce

PŘÍLOHA P4: PROHLÁŠENÍ VEDENÍ SPOLEČNOSTI

Pro auditora: _____, oprávnění č. _____
Auditorská společnost, oprávnění č. _____
Adresa číslo popisné, PSČ Město

Prohlášení vedení společnosti

Vážení,

toto prohlášení je poskytováno v souvislosti s Vaším auditem účetní závěrky společnosti ABC a.s. (dále jen „společnost“ nebo „účetní jednotka“) k *31. prosinci 2015* za účelem vyjádření výroku o tom, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz finanční pozice společnosti ABC a.s. k *31. prosinci 2015* a finanční výkonnosti a peněžních toků za rok končící k tomuto datu v souladu s *českými účetními předpisy*.

Potvrzujeme (podle našeho nejlepšího vědomí a svědomí a po dotazování, která jsme považovali za nezbytná, abychom byli vhodně informováni), že:

1. Splnili jsme své povinnosti uvedené v podmínkách auditní zakázky týkající se sestavení účetní závěrky a zejména to, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz v souladu s výše uvedeným rámcem účetního výkaznictví.
2. Veškeré transakce byly zohledněny v účetních záznamech a zobrazeny v účetní závěrce.
3. Významné předpoklady použité při sestavování účetních odhadů, včetně ocenění reálnou hodnotou, jsou přiměřené.
4. Vztahy a transakce se spřízněnými stranami byly vhodným způsobem zaúčtovány a zveřejněny v souladu s požadavky výše uvedeného rámce účetního výkaznictví.
5. Všechny události po datu účetní závěrky, u kterých výše uvedený rámec účetního výkaznictví vyžaduje úpravu nebo zveřejnění, byly upraveny nebo zveřejněny.
6. Dopad neopravených nesprávností není ani samostatně, ani v úhmu významný (materiální) z pohledu účetní závěrky jako celku. *Seznam neopravených nesprávností tvoří přílohu k tomuto prohlášení.*
7. Poskytlí jsme Vám:
 - přístup k veškerým informacím, o nichž jsme si vědomi, že jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky, jakou jsou účetní záznamy, doklady a ostatní materiály,
 - dodatečné informace, které jste od nás požadovali pro účely provedení Vaší práce,
 - neomezený přístup k osobám v rámci účetní jednotky, od kterých je podle Vás nezbytné získat důkazní informace.
8. Jsme odpovědní za navržení, zavedení a provoz vnitřního kontrolního systému, jehož cílem je zamezit výskytu podvodů a chyb a případné podvody a chyby odhalovat.
9. Poskytlí jsme Vám výsledky svého vyhodnocení rizika, že účetní závěrka může obsahovat významnou nesprávnost v důsledku podvodu.
10. Poskytlí jsme Vám veškeré informace ve vztahu k podvodu nebo podezření na podvod, které jsou nám známy a které mají dopad na účetní jednotku a týkají se:
 - vedení,
 - zaměstnanců, kteří mají významnou roli ve vnitřní kontrole,
 - ostatních osob, pokud by podvod mohl mít významný dopad na účetní závěrku.

11. Poskytli jsme Vám veškeré informace týkající se tvrzení o podvodu nebo podezření na podvod s dopadem na účetní závěrku účetní jednotky, oznámené zaměstnanci, bývalými zaměstnanci, analytiky, regulátory nebo ostatními.
12. Sdělili jsme Vám veškeré známé případy nesouladu nebo podezření na nesoulad s právními předpisy, jejichž dopady by měly být zváženy při sestavování účetní závěrky.
13. Sdělili jsme Vám identitu spřízněných stran účetní jednotky a veškeré vztahy a transakce se spřízněnými stranami, kterých jsme si vědomi, potvrzujeme, že vedení řádně zaúčtovalo a zveřejnilo tyto vztahy a transakce v souladu s požadavky výše uvedeného rámce.
14. Nejsme si vědomi žádných událostí nebo okolností, které by zpochybňovaly schopnost jednotky pokračovat ve své činnosti v dohledné budoucnosti.
15. Sdělili jsme Vám veškeré informace o známých či potenciálních soudních sporech a nárocích, jejichž dopady by měly být zváženy při sestavování účetní závěrky. Veškeré tyto nároky a spory byly adekvátně zaúčtovány či popsány v účetní závěrce.
16. Společnost není organizací, jejíž provoz je předmětem vládního nebo bankovního dozoru podle zvláštní legislativy („regulovaná organizace“); žádná regulovaná organizace nadržuje 20 % nebo větší podíl na hlasovacích právech společnosti, ani nevlastní 20 % nebo větší podíl na základním kapitálu společnosti. Společnost také netvoří obchodní skupinu s žádnou regulovanou organizací.

V ____ den. měsíc 2016

Za společnost: ABC a.s.
IČO: _____
se sídlem: _____

.....
statutární orgán

PŘÍLOHA P5: VÝROK AUDITORA K ÚČETNÍ ZÁVĚRCE SPOLEČNOSTI ABC A.S. K 31. 12. 2015

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA PRO AKCIONÁŘE SPOLEČNOSTI ABC a.s.

Provedli jsme audit přiložené účetní závěrky společnosti ABC a.s., která se skládá z rozvahy k 31. 12. 2015, výkazu zisku a ztráty za rok končící 31. 12. 2015, a přílohy této účetní závěrky, která obsahuje popis použitých podstatných účetních metod a další vysvětlující informace. Údaje o společnosti ABC a.s. jsou uvedeny v příloze této účetní závěrky.

Odpovědnost statutárního orgánu účetní jednotky za účetní závěrku

Statutární orgán společnosti ABC a.s. je odpovědný za sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s českými účetními předpisy, a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Odpovědnost auditora

Naší odpovědností je vyjádřit na základě našeho 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 požadavky a naplánovat a provést audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v účetní závěrce. Výběr postupů závisí na úsudku auditora, zahrnujícím i vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky podávající věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti použitých účetních metod, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace účetní závěrky.

Jsme přesvědčeni, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

Výrok auditora

Podle našeho názoru účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv společnosti ABC a.s. k 31. 12. 2015 a nákladů a výnosů a výsledku jejího hospodaření za rok končící 31. 12. 2015 v souladu s českými účetními předpisy.

Ostatní informace

Za ostatní informace se považují informace uvedené ve výroční zprávě mimo účetní závěrku a naši zprávu auditora. Za ostatní informace odpovídá statutární orgán společnosti.

Náš výrok k účetní závěrce se k ostatním informacím nevztahuje, ani k nim nevydáváme žádný zvláštní výrok. Přesto je však součástí našich povinností souvisejících s ověřením účetní závěrky seznámení se s ostatními informacemi a zvážení, zda ostatní informace uvedené ve výroční zprávě nejsou ve významném (materiálním) nesouladu s účetní závěrkou či našimi znalostmi o účetní jednotce získanými během ověřování účetní závěrky, zda je výroční zpráva sestavena v souladu s právními předpisy nebo zda se jinak tyto informace nejeví jako významně (materiálně) nesprávné. Pokud na základě provedených prací zjistíme, že tomu tak není, jsme povinni zjištěné skutečnosti uvést v naší zprávě.

V rámci uvedených postupů jsme v obdržených ostatních informacích nic takového nezjistili.

V _____ dne 1. března 2016

[Jméno auditora]

[Sídlo]

[Číslo auditorského oprávnění auditora]

[Podpis auditora]

PŘÍLOHA P6: VÝKAZY SPOLEČNOSTI ABC A.S. K 31. 12. 2015

Die vyhlášky MF ČR č. 500/2002 Sb. Účetní jednotka doručí účetní závěrku současně a doručením daňového přiznání na daň z příjmů 1 x příslušnému finančnímu úřadu		Rozvaha v plném rozsahu 31.12.15 (v celých tisících Kč)		Název a sídlo účet. jednotky ABC a.s.							
		<table border="1" style="margin: auto;"> <tr> <th>Rok</th> <th>Měsíc</th> <th>IČO</th> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">2015</td> <td style="text-align: center;">12</td> <td style="text-align: center;">26935126</td> </tr> </table>	Rok	Měsíc	IČO	2015	12	26935126			
Rok	Měsíc	IČO									
2015	12	26935126									
označ. a	AKTIVA b	řad. c	Bežné účetní období			Min. úč. obd.					
			brutto 1	korekce 2	netto 3	netto 4					
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)	001	281 713	-159 476	122 237	118 735					
A.	Pohledávky za upsání základní kapitál	002	0	0	0	0					
B.	Dlouhodobý majetek	003	202 605	-152 913	49 692	49 137					
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004	3 123	-3 037	87	314					
B.I. 1.	Zřizovací výdaje	005	0	0	0	0					
	2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006	0	0	0	0					
	3. Software	007	3 123	-3 037	87	314					
	4. Ocenitelná práva	008	0	0	0	0					
	5. Goodwill	009	0	0	0	0					
	6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010	0	0	0	0					
	7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	0	0	0	0					
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012	0	0	0	0					
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	013	199 482	-149 876	49 606	48 822					
B.II. 1.	Pozemky	014	3 257	0	3 257	3 257					
	2. Stavby	015	97 498	-71 394	26 103	28 962					
	3. Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	016	98 514	-78 482	20 033	16 541					
	4. Pěstební celky trvalých porostů	017	0	0	0	0					
	5. Dospělá zvířata a jejich skupiny	018	0	0	0	0					
	6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	42	0	42	42					
	7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	30	0	30	20					
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021	141	0	141	0					
	9. Ocenovací rozdíl k nabytému majetku	022	0	0	0	0					
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	0	0	0	0					
B.III. 1.	Podíly - ovládaná osoba	024	0	0	0	0					
	2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025	0	0	0	0					
	3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv	026	0	0	0	0					
	4. Jiný dlouhodobý finanční majetek	027	0	0	0	0					
	5. Jiný dlouhodobý finanční majetek	028	0	0	0	0					
	6. Pofizovaný dlouhodobý finanční majetek	029	0	0	0	0					
	7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030	0	0	0	0					

označ. a	AKTIVA b	řad. c	Bežné účetní období			Min.úč.obd.
			brutto 1	korakce 2	netto 3	netto 4
C.	OBĚŽNÁ AKTIVA (f. 32 + 39 + 48 + 58)	031	78 370	-6 563	71 806	69 383
C.I.	Zásoby (f. 33 až 38)	032	21 634	-4 780	16 854	14 425
C.I.	1. Materiál	033	7 259	-2 187	5 072	4 797
	2. Nedokončená výroba a polotovary	034	9 533	-389	9 144	6 049
	3. Výrobky	035	3 650	-1 243	2 407	3 557
	4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036	0	0	0	0
	5. Zboží	037	1 004	-961	44	22
	6. Poskytnuté zálohy na zásoby	038	188	0	188	0
C.II.	Dlouhodobé pohledávky (f. 40 až 47)	039	0	0	0	0
C.II.	1. Pohledávky z obchodních vztahů	040	0	0	0	0
	2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	041	0	0	0	0
	3. Pohledávky - podstatný vliv	042	0	0	0	0
	4. Pohledávky za společnosti	043	0	0	0	0
	5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044	0	0	0	0
	6. Dohadné účty aktivní	045	0	0	0	0
	7. Jiné pohledávky	046	0	0	0	0
	8. Odložená daňová pohledávka	047	0	0	0	0
C.III.	Krátkodobé pohledávky (f. 49 až 57)	048	22 001	-1 784	20 217	23 379
C.III.	1. Pohledávky z obchodních vztahů	049	18 097	-1 469	16 628	17 209
	2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	050	0	0	0	0
	3. Pohledávky - podstatný vliv	051	0	0	0	0
	4. Pohledávky za společnosti	052	0	0	0	0
	5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053	0	0	0	0
	6. Stát - daňové pohledávky	054	0	0	0	55
	7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	1 106	0	1 106	5 920
	8. Dohadné účty aktivní	056	0	0	0	0
	9. Jiné pohledávky	057	2 798	-314	2 484	195
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek (f. 59 až 62)	058	34 735	0	34 735	31 579
C.IV.	1. Peníze	059	162	0	162	208
	2. Účty v bankách	060	34 573	0	34 573	31 371
	3. Krátkodobé cenné papíry a podilly	061	0	0	0	0
	4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062	0	0	0	0
D.I.	Časové rozlišení (f. 64 až 66)	063	739	0	739	215
D.I.	1. Náklady příštích období	064	739	0	739	215
	2. Komplexní náklady příštích období	065	0	0	0	0
	3. Příjmy příštích období	066	0	0	0	0
	Kontrolní součet (f. 1 až 66)	999	1 126 115	-637 904	488 211	474 725

označ.	PASIVA	řad.	Běžné účetní období	Minulé účetní období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (ř.68 + 89 + 122)	067	122 237	118 735
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 +73 + 80+ 83 + 87+88)	068	92 374	89 421
A.I.	Základní kapitál (ř.70 až 72)	069	52 756	52 756
A.I.	1. Základní kapitál	070	52 756	52 756
	2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071	0	0
	3. Změny základního kapitálu	072	0	0
A.II.	Kapitálové fondy (ř.74 až 79)	073	55	55
A.II.	1. Ážio	074	0	0
	2. Ostatní kapitálové fondy	075	55	55
	3. Ocenovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076	0	0
	4. Ocenovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací	077	0	0
	5. Rozdíly z přeměn obchodních korporací	078	0	0
	6. Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	079	0	0
A.III.	Fondy ze zisku (ř.81 + 82)	080	11 531	11 531
A.III.1.	1. Rezervní fond	081	11 531	11 531
	2. Statutární a ostatní fondy	082	0	0
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř.84až 86)	083	22 201	19 198
A.IV.	1. Nerozdělený zisk minulých let	084	22 201	19 198
	2. Neuhrazená ztráta minulých let	085	0	0
	3. Jiný výsledek hospodaření minulých let	086	0	0
A.V.1.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) (ř.01-(69+73+80+83+88+121))	087	5 831	5 880
A.V.2.	Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku +/-	088	0	0
B.	Cizí zdroje (ř. 90 + 95 + 106 + 116)	089	27 440	26 621
B.I.	Rezervy (ř.91 až 94)	090	6 545	6 259
B.I.	1. Rezervy podle zvláštních právních předpisů	091	2 092	2 193
	2. Rezerva na důchody a podobné závazky	092	0	0
	3. Rezerva na daň z příjmu	093	0	0
	4. Ostatní rezervy	094	4 456	4 066
B.II.	Dlouhodobé závazky (ř. 96 až 105)	095	226	47
B.II.	1. Závazky z obchodních vztahů	096	0	0
	2. Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	097	0	0
	3. Závazky - podstatný vliv	098	0	0
	4. Závazky ke společníkům	099	0	0
	5. Dlouhodobé přijaté zálohy	100	0	0
	6. Vydané dluhopisy	101	0	0
	7. Dlouhodobé směnky k úhradě	102	0	0
	8. Dohadné účty pasivní	103	0	0
	9. Jiné závazky	104	0	0
	10. Odložený daňový závazek	105	226	47

označ.	PASIVA	řad.	Běžné účetní období	Minulé účetní období
a	b	c	5	6
B.III.	Krátkodobé závazky (ř. 107 až 117)	106	13 264	15 413
B.III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	107	6 028	5 177
2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	108	0	0
3.	Závazky - podstatný vliv	109	0	0
4.	Závazky ke společníkům	110	0	0
5.	Závazky k zaměstnancům	111	2 269	2 132
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	112	1 168	1 223
7.	Stát-daňové závazky a dotace	113	1 175	1 278
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	114	403	1 355
9.	Vydané dluhopisy	115	0	0
10.	Dohadné účty pasivní	116	1 633	3 413
11.	Jiné závazky	117	587	835
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 119 až 121)	118	7 401	4 902
B.IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	119	0	0
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	120	0	0
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	121	7 401	4 902
C.I.	Časové rozlišení (ř. 123 + 124)	122	2 424	2 693
C.I. 1.	Vydaje příštích období	123	2 151	2 418
2.	Výnosy příštích období	124	273	275
	Kontrolní číslo (ř. 67 až 124)	999	480 695	466 367

Sestaveno dne: 1.3.2016	Podpis statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpis fyzické osoby, která je účetní jednotkou
Právní forma účetní jednotky Akčiová společnost	Předmět podnikání Strojírenská výroba 0
	Pozn.

Dle vyhlášky MF ČR

č.500/2002 Sb.

Účetní jednotka doručí

účetní závěrku současně

s doručením daňového přiznání

za daň z příjmů

1 x příslušnému finančnímu úřadu

Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu

Název a sídlo účetní jednotky

ABC a.s.

k 31.12.15

(v celých tisících Kč)

Rok	Měsíc	IČO
2015	12	26935126

označ. a	Text b	číslo řádku c	skutečnost v účetním období	
			sledované 1	minulé 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	420	338
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	373	328
+	Obchodní marže (ř.01 - 02)	03	47	11
II.	Výkony (ř.05 - 07)	04	90 578	90 295
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	88 165	91 830
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	2 390	-1 535
3.	Aktivace	07	23	0
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09 + 10)	08	49 150	46 772
B.1.	Spotřeba materiálu a energie	09	20 674	17 981
2.	Služby	10	28 476	28 792
+	Přidaná hodnota (ř.03 + 04 -08)	11	41 475	43 534
C.	Osobní náklady (ř. 13 až 16)	12	38 722	36 413
C.1.	Mzdové náklady	13	28 553	26 756
2.	Odměny členům orgánů obchodní korporace	14	168	144
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	9 254	8 738
4.	Sociální náklady	16	747	776
D.	Daně a poplatky	17	288	295
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	7 128	6 883
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20 + 21)	19	1 386	1 001
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	247	66
2.	Tržby z prodeje materiálu	21	1 139	935
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23 + 24)	22	370	118
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	57	0
2.	Prodaný materiál	24	313	118
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	-519	-5 346
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	11 219	7 760
H.	Ostatní provozní náklady	27	1 462	7 849
V.	Převod provozních výnosů	28	0	0
I.	Převod provozních nákladů	29	0	0
*	Provozní výsledek hospodaření	30	6 628	6 083

VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	0	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32	0	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 + 35 + 36)	33	0	0
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34	0	0
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35	0	0
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	38	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40	0	0
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41	0	0
X.	Výnosové úroky	42	117	167
N.	Nákladové úroky	43	145	140
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	132	114
O.	Ostatní finanční náklady	45	374	259
XII.	Převod finančních výnosů	46	0	0
P.	Převod finančních nákladů	47	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření	48	-270	-118
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49	528	86
Q. 1.	- splatná	50	348	267
2.	- odložená	51	179	-181
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	52	5 831	5 880
XIII.	Mimořádné výnosy	53	0	0
R.	Mimořádné náklady	54	0	0
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	55	0	0
S. 1.	- splatná	56	0	0
2.	- odložená	57	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58	0	0
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60	5 831	5 880
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (ř. 30 + 48 + 53 - 54)	61	6 358	5 965
	Kontrolní číslo (ř. 1 až 61)	99	448 508	435 392

Sestaveno dne: 1.3.2016	Podpis statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpis fyzické osoby, která je účetní jednotkou
Právní forma účetní jednotky Akčiová společnost	Předmět podnikání Strojírenská výroba 0
	Pozn.