



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



**FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV EKONOMIKY (ÚE)**

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUT OF ECONOMICS

AUDIT VYSOKÉ ŠKOLY

AUDIT OF UNIVERSITY

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. LENKA DOLEŽALOVÁ

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

doc. Ing. ALENA KOČMANOVÁ, Ph.D.

BRNO 2007

Vysoká škola: Vysoké učení technické v Brně

Akademický rok: 2006/2007

Fakulta: podnikatelská

Ústav: ekonomiky

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Lenka Doležalová

6208T090 - Podnikové finance a obchod

Ředitel ústavu v souladu se zákonem č. 111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů Vám zadává diplomovou práci s názvem:

Audit vysoké školy

Audit of University

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Cíl diplomové práce a metody

Teoretické poznatky z oblasti auditu

Audit vysoké školy

Doporučení řešení kritických oblastí vyplývající z auditu

Závěr

Literatura

Přílohy

Podle § 60 zákona č. 121/2000 Sb. (autorský zákon) v platném znění, je tato práce "Školním dílem". Využití této práce se řídí právním režimem autorského zákona. Citace povoluje Fakulta podnikatelská Vysokého učení technického v Brně. Podmínkou externího využití této práce je uzavření "Licenční smlouvy" dle autorského zákona.

Rozsah grafických prací: dle potřeby

Rozsah původní zprávy: cca 65 stran

Seznam odborné literatury:

KAČR a DELOITTE, Příručka pro provádění auditu u podnikatelů. Praha, 2006
PETRLÍKOVÁ, B., Příklady účtování a souvztáženosti pro nevýdělečné organizace po 1.1.2002. 2. vyd. Praha: Linde, 2002. 279 s. ISBN 80-7201-344-0
REKTOŘÍK, J., Audit obcí, ROPO a neziskových organizací : (aneb jak při auditu a kontrole s úspěchem obstát). 1. vyd. Brno : Masarykova univerzita, 1999. 151 s. ISBN 80-2102-063-6
Zákon č. 254/2000 Sb. o auditorech
Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví
<http://www.kacr.cz/dokumenty/mezinarodni-auditorske-standardy-2006.html>

Vedoucí diplomové práce: Doc. Ing. Alena Kocmanová, Ph.D

Datum zahájení diplomové práce: 28. dubna 2006

Datum odevzdání diplomové práce: 25. května 2007



Doc. Ing. Alena Kocmanová, Ph.D
Ředitelka ústavu

Doc. Ing. Miloš Koch, CSc.
Děkan

V Brně dne: 23. března 2007

LICENČNÍ SMLOUVA POSKYTOVANÁ K VÝKONU PRÁVA UŽÍT ŠKOLNÍ DÍLO

uzavřená mezi smluvními stranami:

1. Pan/paní

Jméno a příjmení: Lenka Doležalová

Bytem: Hlavní 564, Dolní Bojanovice 696 17

Narozen/a (datum a místo): 12.12.1981, Hodonín

(dále jen „autor“)

a

2. Vysoké učení technické v Brně

Fakulta podnikatelská

se sídlem Kolejní 2906/4, 612 00, Brno

jejímž jménem jedná na základě písemného pověření děkanem fakulty:

doc. Ing. Alena Kocmanová, Ph.D.

(dále jen „nabyvatel“)

Čl. 1 Specifikace školního díla

1. Předmětem této smlouvy je vysokoškolská kvalifikační práce (VŠKP):

- ☐ disertační práce
 - ☐ diplomová práce
 - ☐ bakalářská práce
 - ☐ jiná práce, jejíž druh je specifikován jako
- (dále jen VŠKP nebo dílo)

Název VŠKP:	Audit vysoké školy
Vedoucí/ školitel VŠKP:	Doc. Ing. Alena Kocmanová, Ph.D.
Ústav:	ekonomiky
Datum obhajoby VŠKP:	

VŠKP odevzdal autor nabyvateli v * :

- ☐ tištěné formě – počet exemplářů
- ☐ elektronické formě – počet exemplářů

2. Autor prohlašuje, že vytvořil samostatnou vlastní tvůrčí činností dílo shora popsané a specifikované. Autor dále prohlašuje, že při zpracovávání díla se sám nedostal do rozporu s autorským zákonem a předpisy souvisejícími a že je dílo dílem původním.

* hodící se zaškrtněte

3. Dílo je chráněno jako dílo dle autorského zákona v platném znění.
4. Autor potvrzuje, že listinná a elektronická verze díla je identická.

Článek 2

Udělení licenčního oprávnění

1. Autor touto smlouvou poskytuje nabyvateli oprávnění (licenci) k výkonu práva uvedené dílo nevýdělečně užít, archivovat a zpřístupnit ke studijním, výukovým a výzkumným účelům včetně pořizování výpisů, opisů a rozmnoženin.
2. Licence je poskytována celosvětově, pro celou dobu trvání autorských a majetkových práv k dílu.
3. Autor souhlasí se zveřejněním díla v databázi přístupné v mezinárodní síti
 - ☐ ihned po uzavření této smlouvy
 - ☐ 1 rok po uzavření této smlouvy
 - ☐ 3 roky po uzavření této smlouvy
 - ☐ 5 let po uzavření této smlouvy
 - ☐ 10 let po uzavření této smlouvy(z důvodu utajení v něm obsažených informací)
4. Nevýdělečné zveřejňování díla nabyvatelem v souladu s ustanovením § 47b zákona č. 111/ 1998 Sb., v platném znění, nevyžaduje licenci a nabyvatel je k němu povinen a oprávněn ze zákona.

Článek 3

Závěrečná ustanovení

1. Smlouva je sepsána ve třech vyhotoveních s platností originálu, přičemž po jednom vyhotovení obdrží autor a nabyvatel, další vyhotovení je vloženo do VŠKP.
2. Vztahy mezi smluvními stranami vzniklé a neupravené touto smlouvou se řídí autorským zákonem, občanským zákoníkem, vysokoškolským zákonem, zákonem o archivnictví, v platném znění a popř. dalšími právními předpisy.
3. Licenční smlouva byla uzavřena na základě svobodné a pravé vůle smluvních stran, s plným porozuměním jejímu textu i důsledkům, nikoliv v tísní a za nápadně nevýhodných podmínek.
4. Licenční smlouva nabývá platnosti a účinnosti dnem jejího podpisu oběma smluvními stranami.

V Brně dne:20.5.2007.....

.....
Nabyvatel

.....
Autor

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem v práci neporušila autorská práva (ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb. O právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně, dne 15.května 2007

.....

podpis

Poděkování

Ráda bych poděkovala doc. Ing. Aleně Kocmanové, Ph.D., která mně svými cennými radami pomohla k zdárnému dokončení mé diplomové práce.

Také bych ráda poděkovala auditorské společnosti BDO Prima CA, s.r.o., která mi umožnila, abych se podílela na auditu vysoké školy a také mi poskytla odbornou literaturu a potřebné materiály ke zpracování diplomové práce.

Anotace

Diplomová práce obsahuje problematiku auditu dlouhodobého majetku. Cílem práce je provedení auditu veřejné vysoké školy. Výsledkem je návrh, jak by měl auditor postupovat při auditu dlouhodobého majetku.

Anotation

This master's thesis includes characterization of activities of long-term assets audit. The goal of thesis is completion of audit of state university. Result is suggestion for auditor how to proceed during audit of long-term assets.

Klíčová slova:

Audit, auditor, dlouhodobý majetek, vysoká škola.

Key words

Audit, auditor, long-term assets, university

Bibliografická citace mé práce

DOLEŽALOVÁ, L. *Audit vysoké školy*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2006. 81 s. Vedoucí diplomové práce doc. Ing. Alena Kocmanová, Ph.D.

OBSAH

Úvod	11
1 Cíl diplomové práce a metody	12
2 Teoretické poznatky z oblasti auditu	13
2.1 Definování auditu	13
2.2 Současná právní úprava	14
2.3 Cíl auditu	15
2.4 První fáze před auditem	16
2.4.1 Posouzení rizika zakázky a reakce na něj	16
2.4.2 Stanovení podmínek zakázky	17
2.4.3 Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta	18
2.4.4 Porozumění vnitřním kontrolám	19
2.4.5 Porozumění účetnímu systému	20
2.4.6 Stanovení plánovací hladiny významnosti	21
2.5 Plán auditu	25
2.6 Provedení auditu	28
2.6.1 Provádění testů spolehlivosti vnitřních kontrol	28
2.6.2 Provádění analytických testů věcné správnosti	29
2.6.3 Provádění detailních testů	32
2.6.4 Vyhodnocení testů věcné správnosti	37
2.7 Závěr auditu a vydání zprávy	38
2.7.1 Příprava shrnutí závěrů auditu	38
2.7.2 Vydání zprávy auditora	40
2.8 Audit ve veřejném sektoru	41
2.8.1 Charakteristika neziskového sektoru	41
Obr. 1 - Schéma národního hospodářství	41
2.8.2 Audit veřejného sektoru	42
Tab. 1 – Organizace neziskového sektoru (3, str. 125)	42
3 Audit vysoké školy	44
4 Doporučení řešení kritických oblastí vyplývajících z auditu	45
Tab. 10 – Křížové vazby dlouhodobého nehmotného majetku	46
Tab. 11 – Křížové vazby dlouhodobého hmotného majetku	47
Závěr	49
Literatura	51

Úvod

Druhým rokem pracuji v auditorské společnosti BDO Prima CA, s.r.o. Hlavní činností této společnosti je provádění auditu podnikatelských subjektů i subjektů veřejného sektoru. V mezinárodní konkurenci patří BDO Prima CA k pěti největším společnostem zabývajícím se auditem. Mezi její klienty mimo jiné patří i některé brněnské univerzity.

Ve své diplomové práci jsem se tedy zaměřila na práci auditora, zejména proto, že bych se chtěla této činnosti věnovat i po skončení studia. Práce auditora je kvalifikačně velmi náročná a díky zpracování diplomové práce jsem alespoň částečně mohla této práci porozumět.

Pro audit jsem si vybrala specifický subjekt neziskového sektoru a to veřejnou vysokou školu. V současné době neexistuje žádný právní předpis, který by nařizoval veřejným vysokým školám provádět audit. Jedná se tedy o audit nad rámec zákona. Většina univerzit či vysokých škol jej však zadává. Je to vhodné, zejména pro získání ověření o správném fungování.

Zájem na získání informací o fungování, financování nebo hospodaření této organizace by měl mít vlastně každý občan České republiky, nebo alespoň každý pracující občan. Je to proto, že tyto organizace jsou z velké části financovány z veřejných rozpočtů, do kterých přispívá každý ekonomický činný obyvatel ČR.

1 Cíl diplomové práce a metody

Cílem této diplomové práce je provedení auditu veřejné vysoké školy. Protože tato činnost je velmi rozsáhlá, tak jsem se při samotném auditu zaměřila pouze na jednu auditovanou oblast a to audit dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku. K samotnému cíli diplomové práce je potřeba splnění dílčích cílů, kterými jsou definování činností při auditu a identifikace auditovaného subjektu.

V druhé kapitole uvádím teoretické poznatky z literatury. Obsahuje definování základních pojmů, dále činnosti, které předchází samotnému auditu a je zakončena popisem činnosti při samotném auditu a při dokončení auditu.

V třetí kapitole je popsání provedeného auditu dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku veřejné vysoké školy. Jsou zde rozvedeny jednotlivé kroky, které bylo nutné provést. Jedná se o audit za období 2006 Vysokého učení technického. Kapitola obsahuje podkapitoly, které se věnují jednotlivým činnostem při provedení auditu nejprve dlouhodobého nehmotného majetku a následně dlouhodobého hmotného majetku. V závěru každé z těchto podkapitol jsou shrnuty nesprávnosti, které byly při auditu zjištěny.

Čtvrtá kapitola obsahuje doporučení řešení některých oblastí auditu. Jsou uvedeny činnosti, které by auditor neměl opomenout a zmíněny některé problémy, které se mohou vyskytnout a je uveden dotazník auditora, které by mohl být součástí dokumentace o provedeném auditu.

V závěru je shrnutí jednotlivých částí diplomové práce.

2 Teoretické poznatky z oblasti auditu

2.1 Definování auditu

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

Název "**audit**" vznikl ve starém Římě, kdy jeden z úředníků vyhlašoval císařské nařízení a druhý ho sluchem kontroloval.

Auditor

„Auditor je osoba, která nese konečnou odpovědnost za audit. Výraz auditor se užívá také pro auditorskou firmu. (Pro zjednodušení se v mezinárodních auditorských standardech výraz auditor používá pro auditorské služby i pro případné související služby. Použití výrazu auditor pro související služby však neznamená, že osoba, která tyto služby vykonává, musí nutně být auditorem účetní závěrky dané účetní jednotky.)“ (6, Glosář pojmů, str. 5)

Specifickou vlastností práce auditora je to, že výsledky jeho práce slouží primárně nikoli zákazníkovi, který za jeho služby platí, ale obecně širší veřejnosti, která se na ně spoléhá. V krajním případě může mít tedy zákazník zájem na tom, aby audit nebyl proveden řádným způsobem, neboť chce zakrýt určité skutečnosti a může zaplatit auditorovi za mlčení. Je tedy zřejmé, že tržní mechanismus není schopen sám o sobě zajistit řádný výkon funkce auditora. Z důvodu ochrany veřejného zájmu je činnost auditorů regulována a právně upravena. (6)

Auditor je povinen dodržovat etický kodex účetních „Code of Ethics for Professional Accountants“, vydaný Mezinárodní federací účetních. „K etickým zásadám, jimiž se řídí profesní odpovědnost auditora, patří:

- (a) Nezávislost;
- (b) Poctivost a bezúhonnost;
- (c) Objektivnost;

- (d) Profesionální způsobilost a řádná péče;
- (e) Zachování mlčenlivosti;
- (f) Profesionální jednání; a
- (g) Technické standardy.“

(4, str. 53)

2.2 Současná právní úprava

Obecné podmínky právní úpravy

Nutnost právní úpravy vyplývá ze skutečnosti, že činnost auditora je činností vysoce odborně náročnou na teoretické znalosti i praktické zkušenosti nejenom v oblasti auditu, ale i v oblasti účetnictví, daní, financování hospodářské činnosti, hromadného zpracování dat, ale i makroekonomie a jiných oblastí.

K nutnosti právní úpravy přispívá i tzv. informační nerovnováha spočívající v tom, že uživatelé účetních informací a informací vyplývajících ze zprávy auditora nejsou zpravidla schopni posoudit, zda byl audit proveden řádným způsobem a zda je tudíž schopen splnit svoji základní funkci.

Vývoj právní úpravy

„Historie auditorské profese v České republice je velmi krátká ve srovnání s jinými státy. Počátek historie současného auditu se datuje rokem 1989, kdy byla vydána vyhláška MF č. 63/1989 Sb. o ověřovateli (auditorech) a jejich činnosti“. (4, str. 4)

„Tato právní norma určená především pro ověřování účetních závěrek podniků se zahraniční majetkovou účastí byla nahrazena zákonem č. 524/1992 Sb. o auditorech a Komoře auditorů České republiky (dále také zákon o auditorech). Tímto zákonem byly položeny základy současného auditu a definovány základní pojmy a pravidla. Současně byla ustavena Komora auditorů České republiky (KAČR) jako samosprávná profesní organizace sdružující auditory, regulující jejich činnost včetně povolování vstupu do profese a zastupující jejich zájmy. Tento zákon vytvořil předpoklady pro to, aby

auditorská profese byla na srovnatelné úrovni se zahraničím a výsledky práce českých auditorů byly všeobecně respektované.“ (4, str. 4)

„K 1. lednu 2001 vstoupil v platnost nový zákon **č. 254/2000 Sb., o auditorech** a o změně zákona č. 165/1998 Sb., který byl po několika novelách v roce 2004 plně harmonizován s právem Evropské unie upravující postavení a činnost auditorů. V roce 2004 zároveň Rada Komory auditorů České republiky rozhodla o nahrazení původních směrnic KAČR mezinárodními auditorskými standardy (ISA).“ (4, str. 4)

2.3 Cíl auditu

„Cílem auditu účetní závěrky je umožnit auditorovi vyjádřit názor, zda je účetní závěrka sestavena ve všech významných ohledech v souladu s používaným rámcem finančního výkaznictví. Ve výroku auditora se použijí obraty „podává věrný a poctivý obraz“ nebo „zobrazuje věrně ve všech významných ohledech“, které představují ekvivalentní termíny.“ (6, str. 11)

„Ačkoliv výrok auditora podpoří důvěryhodnost účetní závěrky, uživatel účetní závěrky se nesmí domnívat, že tento výrok představuje jistotu ohledně budoucí životaschopnosti účetní jednotky nebo výkonnosti a efektivity, s jakou pracuje její vedení.“ (6, str. 11)

Pro vyslovení výroku auditor získá dostatečné a vhodné důkazní informace, které mu umožní dojít k závěrům, z nichž bude vycházet jeho výrok. (6)

Výrok auditora zvyšuje důvěryhodnost účetní závěrky tím, že poskytuje vysokou, nikoli však absolutní, míru jistoty. Absolutní jistoty nelze při auditu dosáhnout vzhledem k takovým faktorům, jako je použití vlastního úsudku, použití testů, přirozená omezení účetního systému a vnitřního kontrolního systému a skutečnost, že většina důkazních informací získaných auditorem je spíše podporující než jednoznačně prokazující příslušný závěr. (6)

2.4 První fáze před auditem

2.4.1 Posouzení rizika zakázky a reakce na něj

Proces posouzení rizika zakázky spočívá v identifikaci rizikových faktorů a uplatnění odborného úsudku pro stanovení, zda jsou tyto faktory jednotlivě nebo v kombinaci natolik závažné, aby vyžadovaly zvláštní odezvu. (4)

„Před prvním či opětovným pověřením provést audit by měl auditor posoudit celkové riziko zakázky. Celkové riziko je založeno na kombinaci rizika spojeného s daným klientem a rizika vydání neodpovídajícího výroku o účetní závěrce, která obsahuje významnou nesprávnost. Celkové riziko zakázky spojené s každým potenciálním auditem by mělo být posouzeno jako obvyklé či vyšší než obvyklé. Je-li celkové riziko určité zakázky označeno za vyšší než obvyklé, měl by auditor na tuto skutečnost přiměřeně reagovat při plánování a samotném provádění auditu. V určitých případech, je-li riziko zakázky označeno za vyšší než obvyklé, může auditor zakázku odmítnout nebo od ní odstoupit, je-li takové jednání v souladu se zákonem, resp. uzavřenou smlouvou.“ (4, str. 33)

„Auditor by měl být při přijetí auditu nezávislý. Požadavek na nezávislost auditora je stanoven zákonem o auditorech, etickým kodexem auditorů schváleným sněmem auditorů a relevantními ustanoveními standardu „Řízení kvality u společností provádějících audit, prověrky historických finančních informací, ostatní ověřovací zakázky a související služby“ (4, str. 34)

„Auditor by se měl mimo jiné ujistit o tom, že:

- není na společnosti ani na jejích činnostech finančně zainteresován;
- není v osobním ani rodinném vztahu s žádným členem vedení společnosti;
- neposkytuje společnosti služby, které by mohly ovlivnit jeho nezávislost (příprava daňového přiznání, vedení účetnictví a příprava účetní závěrky).“

(4, str. 34)

2.4.2 Stanovení podmínek zakázky

„V zájmu klienta i auditora je uzavřít vzájemnou dohodu o cílech a rozsahu auditorské zakázky a rozsahu odpovědností. Podmínky auditorské zakázky musí být s klientem projednány a písemně zdokumentovány. Auditor musí zajistit, aby podmínky zakázky byly v souladu se zákonnými požadavky.“ (4, str. 58)

„Auditor uzavře s klientem vzájemnou dohodu o cílech a rozsahu auditorské zakázky, míře odpovědnosti auditora a vedení společnosti, aby minimalizoval riziko, že by se klient mohl v nepřiměřené míře spoléhat, že auditor zabezpečí účetní jednotku před určitými riziky, nebo že budou provedeny určité činnosti, za které je podle názoru auditora odpovědný klient. Tato dohoda odráží klientovo očekávání a definuje rozsah služeb, který odráží potřeby a požadavky klienta. Auditor tak identifikuje všechny potřeby a očekávání klienta i ta, která přesahují rámec auditorské zakázky určený profesními standardy.“ (4, str. 58)

„Uzavření vzájemné dohody je zvláště důležité u auditorských zakázek, u kterých se auditor často zavazuje k poskytnutí dodatečných služeb. Závazek k poskytnutí dodatečných služeb nesmí ohrozit nezávislost auditora, tak jak je stanovena v článku 8 etického kodexu auditora schváleného sněmem auditora. Zároveň se auditor nemůže zavázat ke službám, které mu u auditované jednotky zakazuje zákon o auditorech, zejména pak k sestavení účetní závěrky.“ (4, str. 58)

„Auditor se snaží identifikovat a vyřešit potenciální nedorozumění hned na začátku auditorské činnosti a poté vždy alespoň jednou ročně. Schválené podmínky auditu zdokumentuje a seznámí s nimi klienta.“ (4, str. 58)

„Auditor musí uvést, že hlavním cílem auditu je vyslovení výroku o účetní závěrce. Auditor s klientem projedná a odsouhlasí vzájemnou dohodu o odpovědnostech auditora v souvislosti s odhalením zpronevěry nebo chyb, které mohou, ale nemusí způsobit významné nesprávnosti v účetní závěrce.“ (4, str. 58)

„Dohodnuté podmínky musí být uvedeny ve smluvním dopisu auditu nebo v jiné vhodné formě smlouvy. Je v zájmu klienta i auditora, aby auditor zdokumentoval podmínky zakázky a to nejlépe před jejím zahájením. Vyhne se tak případným nedorozuměním v souvislosti se zakázkou. Smlouva o provedení auditu dokládá

a potvrzuje, že auditor přijal zakázku, a dále cíl a rozsah auditu, rozsah odpovědnosti auditora vůči klientovi a formu všech zpráv.“ (4, str. 58)

2.4.3 Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta

„Při provádění auditorské zakázky auditor získá vědomosti o činnostech svého klienta, aby byl schopen rozpoznat a porozumět všem událostem, operacím a postupům, které podle jeho názoru mohou mít významný vliv na auditorskou zakázku a účetní závěrku.“ (4, str. 71)

„Při získávání tohoto porozumění by měl auditor zvážit vztah mezi majitelem a auditovanou jednotkou. Často jsou obchodní, finanční a daňové záležitosti majitele a auditované jednotky propojené a auditor dostatečně neporozumí činnosti a oblasti podnikání účetní jednotky, pokud neporozumí finančním a daňovým záležitostem majitele.“ (4, str. 71)

„Auditorova znalost účetní jednotky a jejího prostředí se skládá ze znalosti následujících oblastí:

- odvětví, regulace a další externí faktory, mimo jiné používané zásady finančního výkaznictví;
- povaha účetní jednotky, včetně výběru a použití účetních zásad;
- cíle a strategie a odpovídající obchodní rizika, která mohou vést k významnému zkreslení účetní závěrky;
- hodnocení a ověření finančních výsledků účetní jednotky
- vnitřní kontrola“

(4, str. 72)

„Množství informací, které auditor shromažďuje, se mění podle situace. Auditor se soustřeďuje na porozumění těm údajům vztahujícím se k činnosti klienta, které mu usnadňují proces hodnocení rizika a vývoje příslušného plánu auditu. Auditor by měl určovat povahu a množství informací, které jsou nutné k dosažení cílů auditu.“ (4, str. 72)

„Auditor by měl identifikovat hlavní vnitřní faktory, které ovlivňují činnosti klienta a účetní závěrku. Vnitřní prostředí podniku se bude lišit v závislosti na velikosti, odvětví, složitosti výroby nebo jiné činnosti, rozptýlení a umístění operačních jednotek, na struktuře vedení a obchodní strategii.“ (4, str. 72)

„Auditor zvažuje následující oblasti:

- vlastnická práva, struktura vedení, propojené osoby;
- obchodní cíle;
- činnosti;
- finance;
- zaměstnanci;
- účetní metody;
- obecné otázky.“

(4, str. 73)

2.4.4 Porozumění vnitřním kontrolám

„Auditor se musí v dostatečné míře seznámit s účetní jednotkou a jejím prostředím, včetně její vnitřní kontroly tak, aby byl schopen identifikovat a vyhodnotit rizika významného zkreslení účetní závěrky, ať již z důvodu podvodu nebo chyby, a navrhnout a provést další auditorské postupy.“ (4, str. 82)

„Auditor musí porozumět všem pěti složkám vnitřní kontroly, které zahrnují kontrolní prostředí, vyhodnocení rizik, informační systém a komunikaci, kontrolní činnost a monitorování kontrol.“ (4, str. 82)

„Vnitřní kontrola je proces navržený a realizovaný osobami pověřenými řízením, vedením a dalšími pracovníky a jeho cílem je poskytnout přiměřenou jistotu o plnění cílů účetní jednotky v oblasti spolehlivosti finančního výkaznictví, efektivní činnosti a dodržování příslušných zákonů a nařízení. Z toho vyplývá, že vnitřní kontrola je navržena a implementována tak, aby řešila identifikovaná obchodní rizika, která ohrožují dosažení některého z uvedených cílů.“ (4, str. 82)

„Auditor není povinen porozumět všem kontrolám. Auditor musí pro své porozumění vybrat kontroly ve čtyřech oblastech:

- Kontroly, jejichž porozumění je nutné pro identifikaci rizika vzniku významné nesprávnosti, ať již z důvodu chyby nebo podvodu.
- Kontroly, jejichž porozumění je nutné pro naplánování dalších procedur.
- Kontroly, které se vztahují k oblastem, ve kterých bylo identifikováno specifické riziko vzniku významné nesprávnosti,
- Kontroly, které se vztahují k oblastem, ve kterých testy věcné správnosti samy o sobě neposkytují dostatečné a vhodné důkazní informace.“

(4, str. 82)

2.4.5 Porozumění účetnímu systému

„Auditor musí porozumět účetním záznamům a postupům používaných k identifikaci, dokumentaci, zpracování, shrnutí a vykazování významných skupin operací a k zajištění odpovědnosti za aktiva, závazky a vlastní kapitál. Auditor by měl rozlišit mezi významnými skupinami operací ty, které jsou zpracovávány systematicky a ty, které nejsou.“ (4, str. 94)

„Účetní systém zahrnuje účetní záznamy a postupy, včetně účetních systémů a kontrol, které klient používá k identifikaci, dokumentaci, zpracování, shrnutí a vykazování operací a k zajištění odpovědnosti za aktiva, závazky a vlastní kapitál.“ (4, str. 94)

„Účelem obecného porozumění účetnímu systému je zefektivnit proces pomocí:

- zvýšení porozumění činnosti klienta;
- porozumění toku transakcí a informací postačujících k vytvoření vhodného plánu auditu;
- porozumění kontrolním aktivitám relevantním pro plánování auditu;
- identifikace specifického rizika.“

(4, str. 94)

„Tato úroveň porozumění umožňuje auditorovi vytvořit prvotní závěr o spolehlivosti účetního systému, který mu napomůže zhodnotit, zda by strategie spoléhání se na vnitřní kontroly mohla být přínosná. Obecný stupeň porozumění by však měl auditor získat nezávisle na tom, zda plánuje testovat kontroly a spoléhat se na ně.“ (4, str. 94)

„Porozumění auditora účetnímu systému ve vztahu k informačnímu a komunikačnímu systému používanému vedením společnosti k jejímu řízení může zvýšit účinnost auditu. Návrh jak testů kontrol, tak testů věcné správnosti závisí na tom, do jaké míry auditor rozumí vztahům mezi transakčními cykly a účetními zůstatky.“ (4, str. 94)

2.4.6 Stanovení plánovací hladiny významnosti

„Při provádění auditu je auditor povinen posoudit významnost a její vztah k auditorskému riziku. Auditor stanoví částku nesprávností, kterou bude považovat za významnou ve vztahu k účetní závěrce, o níž vydává zprávu - plánovací hladinu významnosti pro auditorskou zakázku. Stanovení plánovací hladiny významnosti je komplexním problémem, který vyžaduje profesní úsudek, provedený v souladu s auditorovým porozuměním klienta, posouzením rizika zakázky a požadavků na zveřejňování informací v účetní závěrce.“ (4, str. 124)

„Plánovací hladina významnosti se obvykle stanoví jako jedna částka používaná jako základna pro plánování rozsahu auditu, což auditorovi umožní identifikovat nesprávnosti, které jsou významné ve vztahu ke všem výkazům, které tvoří účetní závěrku, k níž auditor vydává zprávu.“ (4, str. 124)

„Auditor by měl posoudit, zda ověří některé zůstatky podrobněji, než by vyplývalo z plánovací hladiny významnosti, s cílem identifikovat nesprávnosti, které jsou významné s ohledem na kvalitativní aspekty.“ (4, str. 124)

„Pro účely auditu stanoví auditor plánovací hladinu významnosti s cílem:

- odhadnout hladinu nesprávností, které lze v účetní závěrce tolerovat;
- pomoci při stanovení rozsahu auditu;

- pomoci při hodnocení vlivu známých nebo pravděpodobných nesprávností na účetní závěrku.“

(4, str. 124)

„Auditor provádí auditorské postupy v rozsahu nezbytném k získání přiměřené úrovně ujištění, že budou odhaleny významné nesprávnosti v účetních výkazech, pokud tyto nesprávnosti existují. Do konce auditu by měl auditor získat dostatečné důkazní informace, podporující závěr, že s přiměřenou jistotou neexistují významné nesprávnosti.“ (4, str. 124)

„Auditor může v průběhu auditu odhalit známé i pravděpodobné nesprávnosti. Auditor vezme v úvahu plánovací hladinu významnosti, aby posoudil efekt známých nebo pravděpodobných nesprávností, které nebyly opraveny klientem, na účetní závěrku. Auditor se zabývá nejen jednotlivými významnými nesprávnostmi, ale také menšími nesprávnostmi, které mají ve svém úhrnu významný vliv na účetní závěrku.“ (4, str. 124)

„Princip významnosti se vztahuje nejen na číselné nesprávnosti, ale také na požadavky uvádění údajů v příloze a na soulad s příslušnými účetními pravidly a statutárními požadavky.“ (4, str. 124)

Definice významnosti

„Koncepční rámec pro sestavování a předkládání účetní závěrky“ vydaný Radou pro mezinárodní účetní standardy definuje „významnost“ následovně:

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

„Před tím, než stanoví plánovací hladinu významnosti musí auditor porozumět podstatě podnikání klienta. Podstata podnikání, specifické požadavky na výkaznictví nebo další zvláštní okolnosti mohou ovlivnit auditorovo rozhodnutí o přiměřené úrovni

plánovací hladiny významnosti v tom smyslu, že ovlivní kvantitativní ukazatele, které mohou auditorovi sloužit jako základ pro toto rozhodnutí.“ (4, str. 125)

„Vyhodnocení významnosti ve vztahu k třídám transakcí, zůstatkům účtů a zveřejněným informacím pomůže auditorovi rozhodnout např. jaké položky zkoumat a zda použít výběr vzorků a analytické postupy v rámci testů věcné správnosti. Díky tomu je auditor schopen zvolit auditorské postupy, které ve vzájemné kombinaci mohou snížit auditorské riziko na přijatelně nízkou úroveň.“ (4, str. 125)

„Existuje nepřímý vztah mezi významností a úrovní auditorského rizika: čím vyšší je úroveň významnosti, tím nižší je auditorské riziko a naopak. Auditor tento nepřímý vztah zvažuje při stanovení povahy, časového rozvržení a rozsahu auditorských postupů. Pokud např. auditor naplánuje konkrétní auditorské postupy a pak zjistí, že přijatelná úroveň významnosti je nižší, zvýší se auditorské riziko. Auditor tuto skutečnost kompenzuje jedním z následujících kroků:

- a) Sníží vyhodnocenou úroveň rizika významného zkreslení, pokud je to možné, a podpoří toto snížení provedením rozšířených nebo doplňujících testů spolehlivosti; nebo
- b) sníží zjišťovací riziko tím, že upraví povahu, časové rozvržení a rozsah plánovaných testů věcné správnosti.“

(4, str. 125)

„Auditor může použít pro testy věcné správnosti tzv. auditorskou matici. Tento postup auditorovi umožňuje netestovat přímo zůstatky účtů Má dáti na podhodnocení (neboť příslušné ujištění je již dosaženo nepřímo pomocí testování zůstatků účtů Dal na podhodnocení) a naopak. Při použití tohoto směrového přístupu však auditor musí stanovit jednu hladinu významnosti použitelnou pro všechny části účetní závěrky. Pokud by zvolil rozdílné hladiny významnosti pro různé části účetní závěrky, hrozí riziko, že v určitých oblastech nezískal dostatečné ujištění.“ (4, str. 125)

„Auditor stanoví plánovací hladinu významnosti na základě svého profesního úsudku. V odborné literatuře je však uvedena řada různých kvalitativních doporučení, která může auditor využít. Každé z těchto doporučení zahrnuje identifikaci příslušné základny, odhadnutí její výše na základě účetní závěrky a aplikaci vhodné procentní

sazby na tuto základní výši tak, aby mohla být vypočtena plánovací hladina významnosti.“ (4, str. 125)

„Při výběru přiměřené základny a procentní sazby posoudí auditor následující faktory:

- relevantnost zvolené základny ve vztahu k účetní závěrce jako celku;
- relativní nestálost nebo stabilitu základny;
- procentní sazbu ve vztahu k povaze účetní jednotky, typu zvolené základny a částce zvolené základny.“

(4, str. 126)

„Jednou z metod stanovení přiměřené základny je identifikace **kritického komponentu** účetní závěrky. Kritický komponent je takový údaj v účetní závěrce, u kterého se auditor domnívá, "že se na něj přiměřeně informovaná osoba spoléhající na účetní závěrku pravděpodobně zaměří při zvážení charakteru účetní jednotky". (4, str. 126)

„Pokud auditor vybírá základnu pomocí identifikace kritického komponentu, měl by vzít v úvahu, zda je tento komponent za daných podmínek relevantní. U některých účetních jednotek mají komponenty účetní závěrky, které by auditor mohl označit za kritické, tendenci významně se měnit mezi účetními obdobími. Platí to zpravidla pro zisk po zdanění. Další alternativou identifikace a použití kritického komponentu jako základny je identifikace **stabilní základny**. Například tržby nebo celková oběžná aktiva jsou zpravidla stabilnější než zisk po zdanění.“ (4, str. 126)

„Po identifikaci přiměřené stabilní základny odhadne auditor částku této základny k datu účetní závěrky a aplikuje na tuto částku příslušnou procentní sazbu tak, aby stanovil plánovací hladinu významnosti.“ (4, str. 127)

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

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

(4, str. 127)

„Zvolená procentní sazba by ve standardních situacích neměla překročit výše uvedené hodnoty, přičemž je možné na základě auditorova úsudku použít nižšího procenta. Při výběru metody pro stanovení významnosti auditor rovněž použije svůj profesní úsudek.“ (4, str. 127)

„Částky, které auditor použije jako základnu (celková aktiva, tržby nebo zisk před zdaněním z běžné činnosti) v souladu s výše uvedenými pravidly, musí představovat auditorův odhad hodnoty těchto částek k datu účetní závěrky.“ (4, str. 127)

2.5 Plán auditu

Auditor by měl naplánovat a provést audit tak, aby snížil auditorské riziko na přijatelně nízkou úroveň, která by odpovídala cíli auditu. Auditor sníží auditorské riziko tím, že navrhne a provede auditorské postupy tak, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace a byl schopen dospět k přiměřeným závěrům, z nichž bude vycházet výrok auditora. Pokud auditor sníží auditorské riziko na přijatelně nízkou úroveň, získá přiměřenou jistotu. (4)

Při identifikování rizik by měl auditor uvážit, jaké významné nesprávnosti se mohou vyskytnout. Existuje šest typů možných nesprávností (nazývaných "potenciální nesprávnosti"): čtyři, které mohou vzniknout při zpracování a zaúčtování operací, které tvoří účetní zůstatek, a dvě, které mohou vzniknout při přípravě účetní závěrky. (4)

Tyto potenciální nesprávnosti jsou:

- **Úplnost.** Operace nejsou zaúčtovány;
- **Platnost.** Zaúčtované operace nejsou platné;
- **Zaúčtování.** Operace jsou zaúčtovány špatně. Mohou být zaúčtovány ve špatné výši nebo špatně klasifikovány, nebo může vzniknout nesprávnost při součtu nebo převodu operací z jednoho záznamu do druhého;
- **Zaúčtování do správného období.** Operace jsou zaúčtované na účtech ve špatném období.

Tyto nesprávnosti mohou vést u souvisejících účetních zůstatků k neúplnosti (např. majetek nebo závazky nejsou zaúčtovány), k neplatnosti (např. zaúčtovaný

majetek neexistuje nebo není ve vlastnictví účetní jednotky, nebo zaúčtovaný závazek neexistuje) nebo k zaúčtování v nesprávné částce. (4)

- **Ocenění.** Majetek nebo závazky jsou nesprávně oceněny (tj. neodráží správně stávající podmínky podnikání a ekonomiky).
- **Prezentace.** Účetní zůstatky jsou prezentovány zavádějícím způsobem nebo nejsou uvedeny všechny informace, které jsou nezbytné pro věrnou prezentaci a soulad s účetními standardy nebo právními požadavky.

„Indikace možného rizika

Výskyt nesprávností umožňuje auditorovi, aby určil faktory, které mohou zvyšovat riziko nesprávností a to následovně:

- minulé nesprávnosti jsou výrazným indikátorem budoucích nesprávností; mnoho klientů vykazuje opakující se nesprávnosti u určitých účtů nebo operací;
- riziko výskytu nesprávností je vyšší, je-li účetní systém nespolehlivý nebo vykazuje-li kontrolní prostředí nedostatky;
- významné nesprávnosti zřídka vznikají u těch operací, které jsou zpracovávány systematicky spolehlivým účetním systémem; nesprávnosti se vyskytují častěji ve spojitosti s neobvyklými nebo komplexními operacemi a operacemi při účtování účetních odhadů;
- riziko výskytu nesprávností je vyšší u operací zaúčtovaných (nebo nesprávně opominutých zaúčtovat) na konci nebo blízko konce účetního období.“

(4, str. 134)

„Při přípravě odpovídajícího auditorského postupu u účtu, u kterého bylo identifikováno specifické riziko, by měl auditor posoudit, jakým způsobem by u tohoto účtu mohlo dojít k nesprávnosti významného charakteru. Zjištění těchto významných rizik je záležitostí profesního úsudku auditora. Při posouzení povahy těchto rizik zvažuje auditor řadu záležitostí, např.

- to, zda se jedná o riziko podvodu;
- to, zda se riziko týká nedávných důležitých ekonomických účetních nebo jiných změn;
- složitost transakcí;

- to, zda riziko zahrnuje důležité transakce s propojenými osobami;
- stupeň subjektivity při hodnocení finančních informací týkajících se daného rizika, zejména takových které vykazují značnou míru nejistoty v oblasti hodnocení;
- to, zda se riziko týká důležitých transakcí, které vybočují z běžné činnosti účetní jednotky nebo jsou jinak neobvyklé.“

(4, str. 134)

Aby z hlediska vynaložených nákladů auditor připravil efektivní plán auditu, musí rozhodnout, pokryje-li potenciální nesprávnosti tím, že se bude spoléhat na kontrolní systém a provede testy věcné správnosti v menším rozsahu nebo se nebude spoléhat na kontrolní systém a provede testy věcné správnosti ve větším rozsahu. Auditor se takto rozhoduje u každé potenciální nesprávnosti, u které identifikoval specifické riziko, samostatně. Při přípravě postupů majících za úkol ověřit významnost potenciálních nesprávností bere auditor v úvahu potenciální nesprávnosti, u kterých neidentifikoval specifické riziko, jako celek. (4)

„Plán auditu obsahuje:

- Popis povahy, časového průběhu a rozsahu plánovaných procedur pro vyhodnocení rizik, které musejí být dostatečné pro posouzení rizik významných nesprávností;
- Popis povahy, časového průběhu a rozsahu následných plánovaných auditorských postupů na úrovni tvrzení u každé významné skupiny transakcí, účetních zůstatků a informací zveřejněných v účetní závěrce. Plán následných auditorských postupů odráží rozhodnutí auditora, zda testovat provozní účinnost kontrol a povahu, časový průběh a rozsah plánovaných testů věcné správnosti;
- Další auditorské postupy, které mají být provedeny v rámci zakázky.“

(4, str. 145)

Celková strategie auditu a plán auditu by měly být v průběhu auditu podle potřeby aktualizovány a upravovány.

„Auditor také uváží následující faktory identifikované v předchozích fázích plánování:

- riziko zakázky;
- kontrolní prostředí;
- problémové oblasti vytypované vedením;
- termíny vydání zpráv;
- počet organizačních jednotek a dceřiných společností;
- posouzení míry závislosti klienta na využití výpočetní techniky;
- statutární a jiné závazné požadavky,
- posouzení rizika podvodu včetně obcházení kontrol vedením.“

(4, str. 147)

2.6 Provedení auditu

2.6.1 Provádění testů spolehlivosti vnitřních kontrol

„Testy spolehlivosti by měly poskytnout dostačující důkaz umožňující auditorovi zvážit, zda vnitřní kontroly, na které se hodlá spoléhat, pracují účinně a bez přerušení po celé období.“ (4, str. 186)

„Pokud auditor plánuje použít informace generované účetní jednotkou, musí získat důkazní informace o správnosti a úplnosti těchto informací.“ (4, str. 186)

„Testy spolehlivosti se obvykle skládají jak z ověřovacího šetření, tak i z pozorování a kontroly dokladů a opětovného provedení kontrolních postupů.“ (4, str. 186)

„Ověřovací šetření zahrnuje dotazování potřebné k získání důkazních informací o účinnosti vnitřních kontrol. Ověřovací šetření může být "přímé" nebo "nepřímé". Přímé šetření zahrnuje diskuze s pracovníky, kteří provádí kontrolní činnosti nebo dohled. Nepřímé šetření zahrnuje diskuze s ostatními pracovníky (např. s uživateli účetních informací), kteří mohou posoudit, zda kontrolní činnosti pracují účinně, i když sami kontrolu neprovádějí. Čím více auditor spoléhá při posuzování rizik na provozní účinnost interních kontrol, tím větší musí být rozsah testů spolehlivosti, které provádí.

Čím větší je počet očekávaných odchylek od dané kontroly, tím větší rozsah testů spolehlivosti auditor provádí.“ (4, str. 186)

2.6.2 Provádění analytických testů věcné správnosti

„Účelem analytických testů věcné správnosti je prověřit, zda-li byla při srovnání zaúčtované částky s nezávisle vytvořenou očekávanou hodnotou dané částky identifikována potenciální chyba, která má vliv na významné účetní zůstatky nebo skupiny operací.“ (4, str. 192)

„U analytických testů věcné správnosti by měl auditor provést následující:

- Stanovení očekávané hodnoty zaúčtované částky na odpovídajícím stupni segregace do podskupin na základě odpovídajících údajů finanční nebo nefinanční povahy.
- Určení mezní hodnoty - částky, která určuje maximální rozdíl mezi očekávanou hodnotou a zaúčtovanou částkou, kterou je možno tolerovat bez dalších ověření.
- Srovnání očekávané hodnoty se zaúčtovanou částkou a identifikace rozdílů, které je třeba dále prověřit (tj. ty rozdíly, které přesahují mezní hodnotu).
- Identifikace a prověření vysvětlení rozdílů přesahujících mezní hodnotu prováděním další analýzy nebo diskusí a kontrola podpůrné dokumentace.
- Vyhodnocení výsledků postupů a závěrečné posouzení, byla-li dosažena požadovaná míra ujištění týkající se kontrolovaných účetních zůstatků a odpovídajících potenciálních chyb.“

(4, str. 192)

„Postup při navrhování a provádění analytických testů je následující:

- identifikace účetních zůstatků a potenciálních chyb, které budou testovány;
- stanovení očekávaných hodnot;
- určení mezní hodnoty;
- identifikace významných rozdílů pro následné prověření;
- prověření rozdílů;

- vyhodnocení výsledků.“

(4, str. 193)

„Při navrhování a provádění analytických postupů auditor nejdříve identifikuje účetní zůstatky, které bude testovat. Pak identifikuje související potenciální chyby, které budou testovány.“ (4, str. 193)

„Analytické postupy mohou být obecně souběžně použity pro testování účetních zůstatků a potenciálních chyb na nadhodnocení a podhodnocení. Jeden analytický postup může zahrnovat testování mnoha potenciálních chyb, které souvisí s účetním zůstatkem.“ (4, str. 193)

„Po identifikaci účetního zůstatku a potenciálních chyb, které budou testovány, by měl auditor vytvořit očekávanou hodnotu testovaného účetního zůstatku, která je dostatečně přesná, aby poskytla požadovanou míru ujištění.“ (4, str. 193)

„Často nejlepším způsobem, jak tato data identifikovat, je získat informace o procesu sestavování rozpočtu klienta. Stanovení očekávané hodnoty je analogické procesu sestavování rozpočtu, který používá mnoho společností. Účinné metody tvorby rozpočtů berou do úvahy výsledky minulých období a vedením očekávané hodnoty současných výsledků, které jsou založeny na známých vzájemných vztazích finanční a nefinanční povahy. Pro účinnou identifikaci možných souvisejících údajů může tedy auditor zvážit použití rozpočtu klienta a výsledků jednání s pracovníky klienta, kteří jsou zodpovědní za jeho přípravu.“ (4, str. 193)

„Jakmile auditor stanovil očekávané hodnoty pro zaúčtované částky, měly by být srovnány se zaúčtovanými částkami a vypočítány rozdíly. Auditor se zajímá o rozdíly, které jsou větší než mezní hodnota, bráno v absolutní hodnotě, které mohou naznačovat existenci nesprávnosti v populaci.“ (4, str. 198)

„Vysvětlení by měla být prvotně hledána pro celou výši rozdílu, ne jenom pro tu část, která přesahuje přes mezní hodnotu. Tato částka, o kterou rozdíl přesahuje mezní hodnotu, je nazývána "přesah". Auditor se snaží vysvětlit co největší část rozdílu. Jsou-li zbylé nevysvětlené rozdíly nižší než mezní hodnota a domnívá-li se auditor, že je dostatečně malá, aby mohl učinit závěr, že neexistuje významná nesprávnost, nemusí se jimi auditor dále zabývat.“ (4, str. 199)

„Auditor může rozhodnout, že bude prověřovat některé rozdíly, i když jsou menší než mezní hodnota, zvláště vyskytuje-li se hodně rozdílů v jednom směru a jejich hodnota se blíží mezní hodnotě.“ (4, str. 199)

„Auditor by měl vyhodnotit výsledky analytických testů věcné správnosti, aby určil, dosáhl-li požadované míry ujištění týkající se testovaných účetních zůstatků a souvisejících potenciálních chyb. Auditor by měl identifikovat známé a pravděpodobné nesprávnosti a zvážit potenciální vlivy na účetní výkazy. Je-li auditor přesvědčen, že naznačená nepravdivost nebo chyba může mít významný vliv na účetní závěrku, měl by provést odpovídající pozměněné nebo dodatečné postupy.“ (4, str. 200)

„Není-li efektivní upravit očekávané hodnoty zahrnutím dodatečných údajů, měl by auditor provést dodatečnou práci (podobně jako u detailních testů), aby získal dostatečné ujištění. Je-li si auditor jist, že vzal do úvahy odpovídající údaje a že očekávané hodnoty jsou dostatečně přesné, označí tyto nevysvětlené rozdíly jako známé nebo pravděpodobné nesprávnosti.“ (4, str. 200)

„V některých případech při prověřování rozdílu, může auditor získat přímé důkazní informace, že zde existuje nesprávnost. Identifikuje-li auditor takové nesprávnosti a může-li je kvantifikovat, označí je jako známé nesprávnosti a už ne jako nevysvětlené rozdíly.“ (4, str. 200)

„V takovém případě určí auditor účetní zůstatky, které jsou tím ovlivněny, získá důkazní informace, aby prověřil dané nesprávnosti a kvantifikuje jejich vliv na účetní závěrku. Auditor si také vyžádá od vedení společnosti opravu těchto nesprávností. Všechny klientem neopravené nesprávnosti by měly být převedeny do auditorova celkového hodnocení výsledků testů (celkový přehled chyb).“ (4, str. 200)

„Během procesu provádění analytických testů věcné správnosti by měl auditor dokumentovat:

- při plánování analytických testů věcné správnosti:
 - testované účetní zůstatky a potenciální chyby;
 - údaje použité pro stanovení očekávané hodnoty a stupeň segregace;
 - vzájemné vztahy mezi testovanou částkou a údaji použitými při stanovení očekávané hodnoty;

- použité mezní hodnoty a oprávněnost jejich výše.
- při prověřování rozdílů:
 - vysvětlení rozdílů přesahujících mezní hodnotu a jak tato vysvětlení byla kvantifikována a prověřena. Pokud bylo vysvětlení provedeno dotazováním klienta, zaznamená auditor s kým vysvětlení projednal, jejich postavení a klíčové body projednávané záležitosti;
 - naznačují-li vysvětlení rozdílů, že je třeba model upravit. Byl-li model upraven, auditor dokumentuje upravený model. V případě, že model nebyl upraven, uvede auditor vliv, který by mělo upravení modelu na všechny segregované části a jak by byly prověřeny všechny významné rozdíly, které by vznikly.
- při posuzování auditorových zjištění:
 - auditorův závěr, je-li třeba dále prověřovat nevysvětlené rozdíly;
 - auditorův závěr týkající se míry ujištění, kterou lze získat pomocí analytických testů věcné správnosti. Rozhodne-li auditor nespolehat se na analytické testy věcné správnosti, dokumentuje vliv na posouzení rizika, existuje-li nějaký;
 - všechny známé a pravděpodobné nesprávnosti.“

(4, str. 202)

2.6.3 Provádění detailních testů

„Detailní testy jsou testy věcné správnosti vyžadující prověření důkazních informací dokládající částky v určeném souboru za účelem určení, zda-li daný soubor neobsahuje významnou nesprávnost.“ (4, str. 204)

„Pokud auditor plánuje testovat potenciální chybu za použití detailních testů, měl by identifikovat příslušný soubor, který může představovat zůstatek účtu, typ operace nebo podskupinu jednoho z nich.“ (4, str. 204)

„Auditor by měl použít vhodnou techniku při výběru položek ze souboru a prověřit důkazní informace dokládající tyto položky nebo prověřit důkazní informace pro celý soubor. Auditor by měl zhodnotit výsledky provedených testů, určit, zdali

dosáhl požadované míry jistoty týkající se zůstatku účtu a potenciální chyby.“ (4, str. 204)

„Existují tři typy detailních testů, které může auditor použít při testech věcné správnosti

- test všech položek;
- test určitých položek;
- test vzorku.“

(4, str. 204)

Test všech položek v souboru

„V některých případech je efektivní testovat všechny položky v souboru. Tak tomu může být v případě malé či střední společnosti s nepříliš rozsáhlou činností, nebo jiné společnosti, pokud soubor obsahuje jedinou nebo několik (obvykle velkých) položek (např. dlouhodobý finanční majetek).“ (4, str. 209)

Test určitých položek ze souboru

„Určité zůstatky účtů nebo typy operací jsou často představovány nepříliš rozsáhlými soubory účetních dat, a proto testování pomocí vzorku nemusí být efektivní. Na druhé straně může být počet položek příliš velký na to, aby bylo možné použít test všech položek. Za takovýchto okolností může auditor zvážit možnost použití následujícího postupu:

Auditor může vybrat a otestovat pouze určité položky ze souboru, které mají určité charakteristiky, jež ostatní položky v souboru nemají. Pokud auditor:

- vybral a dostatečně prověřil významné množství vybraných položek;
- nenalezl žádné důkazní informace naznačující, že soubor může obsahovat významnou nesprávnost; a
- velikost zbývajících částí souboru nepřesahuje částku, která by byla významná,

může auditor, na základě svého odborného úsudku učinit závěr, že není nutno provádět další postupy a testy.“ (4, str. 209)

„Auditor by měl:

- identifikovat vybrané položky, které mají být testovány;
- provést test vybraných položek;
- zhodnotit dostatečnost získaných důkazních informací;
- vzít v úvahu přispění ostatních postupů;
- zhodnotit celkovou dostatečnost získaných důkazních informací.“

(4, str. 210)

„Při použití odborného úsudku při výběru položek, které mají být testovány, by auditor měl vzít v úvahu faktory jako:

- velikost (peněžní) položky;
- neobvyklost položky;
- zkušenosti z předchozí práce na klientovi;
- souvislost položky s propojenou osobou.“

(4, str. 210)

„Při hodnocení dostatečnosti obdržených důkazních informací by měl auditor zvážit:

- Individuální velikost / důležitost prověřených položek
- Podstata a příčina nesprávnosti
- Charakteristika zbývajících částí souboru“

(4, str. 210)

„Auditor by měl zvážit, zda-li:

- výsledky těchto postupů podporují cíl auditu v dané oblasti;
- výsledky těchto postupů nenaznačují existenci možných problémů;
- důkazní informace obdržené během těchto postupů jsou v souladu s důkazními informacemi obdrženými při testu vybraných položek.“

(4, str. 211)

Test vzorku

„Má-li být použito testování vzorku, auditor musí určit, kolik položek je nutno otestovat. Velikost vzorku může být určena buď matematicky anebo pomocí úsudku a je ovlivněna určitými faktory, které jsou dále popsány. Pokud je použito matematické určení, je velikost vzorku spočítána na základě vybraných měřitelných ukazatelů (včetně přijatelného zjišťovacího rizika).“ (4, str. 211)

„Při použití úsudku by měl auditor zvážit faktory ovlivňující přijatelné zjišťovací riziko a na jejich základě odhadnout požadovanou velikost vzorku. Tyto faktory zahrnují odhadované specifické a kontrolní riziko, odhadované zjišťovací riziko ostatních testů věcné správnosti, významnost a očekávanou nesprávnost, počet a rozvrstvení položek v souboru, atd.“ (4, str. 211)

„Hlavní výhodou použití úsudku je skutečnost, že doba nutná k určení velikosti vzorku je většinou poměrně krátká, jelikož auditor nemusí shromáždit data nutná k matematickému určení ani provádět vlastní výpočet. Nicméně hlavní nevýhodou použití úsudku je, že velikost vzorku není teoreticky (matematicky/statisticky) podložena. Velikost vzorku může být zpochybněna, pokud je významně menší, než by byla velikost vzorku, kdyby bylo použito matematického určení. Proto musí auditor zajistit, aby určení vzorku nebo jeho schválení bylo provedeno dostatečně zkušenou osobou, aby velikost vzorku nebyla příliš velká (neefektivní rozsah testů) ani příliš nízká (neúčinný rozsah testů).“ (4, str. 211)

„Auditor vybírá určité položky ze souboru (buď auditního souboru nebo vnějšího a nezávislého souboru). Přitom usiluje o zhodnocení charakteristiky celého souboru na základě charakteristik vybraného vzorku, pro který byly prověřeny důkazní informace. Proto jednotlivé položky tvořící celý soubor musí mít podobné charakteristiky a musí být zpracovány podobným způsobem. Výsledky testu mohou být vztaženy pouze na položky, které *mohly* být vybrány.“ (4, str. 212)

„Metoda výběru reprezentativního vzorku může být statistická. Statistická metoda má tu výhodu, že umožňuje auditorovi přesně kvantifikovat míru získané jistoty, nicméně její použití často vyžaduje větší množství času. Příkladem statistických metod mohou být náhodný výběr, systematický výběr či kumulativní výběr podle velikosti.“ (4, str. 212)

„Metoda výběru reprezentativního vzorku může být též nestatistická. Nestatistická metoda vyžaduje, aby auditor zajistil, že jeho výběr založený na úsudku není zaměřen na položky, které mají určité charakteristiky, jež nejsou reprezentativní pro celý soubor. Příkladem nestatistických metod mohou být shlukový výběr, stratifikovaný výběr nebo výběr pomocí úsudku.“ (4, str. 212)

„Pozorování poskytuje vhodné důkazní informace týkající se platnosti různých typů položek, např.:

- zaúčtovaných položek majetku, jako např. zásob;
- zaúčtovaných mzdových nákladů (co do existence zaměstnanců, kteří obdrželi mzdu);
- běžné činnosti, jako např. výrobní proces (co do platnosti metody ocenění zásob).“

(4, str. 213)

Pokud auditor zjistí při detailních testech nesprávnosti, měl by je považovat za známé nesprávnosti.

„Mimoto, pokud auditor zjistí tyto nesprávnosti pomocí reprezentativního výběru vzorků, měl by je za normálních okolností promítnout do zbytku souboru, který nebyl testován. Tyto promítnuté nesprávnosti, které jsou jeho nejlepším odhadem nesprávností vyskytujících se v netestované části souboru, by měl považovat za pravděpodobné nesprávnosti.“ (4, str. 213)

„Chybu projektovanou na celý soubor pak porovná s přípustnou chybou (auditorův odhad významnosti).“ (4, str. 214)

„Jestliže auditor definoval chybu jako neobvyklou, je možné ji při projekci chyb zjištěných ve vzorku na celý soubor vyloučit. Nicméně důsledky takové chyby, zůstane-li neopravena, je nutné zohlednit navíc, nad rámec chyb, které nejsou definovány jako neobvyklé.“ (4, str. 214)

„V případech, kdy nebylo použito reprezentativního vzorku, auditor by měl zvážit pravděpodobnost výskytu podobných nesprávností v netestovaném zbytku souboru. Měl by zvážit nutnost zvětšení rozsahu testů za účelem lepšího odhadu rizika nesprávností ve zbytku souboru.“ (4, str. 214)

„Po provedení výše uvedených kroků by měl auditor učinit závěr, zda-li bylo dosaženo požadované míry jistoty. Auditor zároveň posoudí, zda jeho původní

hodnocení rizik (provedené v průběhu plánování) je i nadále správné a relevantní.“ (4, str. 214)

2.6.4 Vyhodnocení testů věcné správnosti

„Aby mohl auditor vyslovit názor formou výroku k účetní závěrce, měl by dospět k závěru, zda byl rozsah auditu dostatečný a účetní závěrka není významným způsobem zkreslena. Proto auditor vyhodnotí identifikované nesprávnosti ve vztahu k plánovací hladině významnosti.“ (4, str. 224)

„Auditor se zejména zajímá o peněžní nesprávnosti, které byly způsobeny podvodem nebo chybou.“ (4, str. 224)

„V průběhu auditu může auditor identifikovat chyby, které nemají vliv na hodnoty v účetní závěrce. Zjištění takových chyb může ovlivnit auditorovo rozhodnutí o tom, zda bude spoléhat na vnitřní kontroly, a může způsobit, že auditor vykoná větší rozsah testů věcné správnosti, než jaký původně plánoval. V závislosti na povaze těchto chyb se může objevit problém prezentace a uvádění informací v příloze.“ (4, str. 224)

„Auditor požádá vedení o opravení všech známých nesprávností s výjimkou těch, které jsou ve vztahu k plánovací hladině významnosti velmi malé.“ (4, str. 225)

„Přestože může auditor usoudit, že známé nesprávnosti v běžném roce nejsou významné, mohou se spolu s pravděpodobnými nesprávnostmi významnými stát a přenést účinky neopravených chyb, které vznikly v předchozím období. Nesprávnosti v běžném období, které nejsou opraveny, mohou také mít vliv na účetní závěrku v následujících letech. Tento vliv může být významný, je-li kumulován s dalšími nesprávnostmi identifikovanými v budoucích letech.“ (4, str. 225)

„Auditor by měl s vedením společnosti na přiměřené úrovni projednat všechny zjištěné nesprávnosti, které byly způsobeny podvodem (bez ohledu na to, zda jsou nebo nejsou významné).“ (4, str. 225)

„Auditor je povinen informovat vedení o nesprávnostech a úpravách, jejichž provedení může být nezbytné proto, aby nevznikla nečekaná překvapení a aby bylo možno předpokládat potenciální problémy. Auditor by měl zvážit, zda by v průběhu

plánovací fáze auditu nebylo vhodné dohodnout se s vedením na postupech, kterými bude vedení informováno o požadavcích na úpravy v účetní závěrce.“ (4, str. 225)

2.7 Závěr auditu a vydání zprávy

2.7.1 Příprava shrnutí závěrů auditu

„Shrnutí závěrů auditu by mělo být připraveno pro každý audit, aby zdokumentovalo auditorova hlavní zjištění a závěry o skutečnostech týkajících se auditu, účetnictví a přípravy zprávy. Auditor by měl určit strukturu a obsah shrnutí, které se budou měnit v závislosti na velikosti a podmínkách auditu. Toto shrnutí by mělo obsahovat alespoň následující informace:

- auditorovy závěry týkající se identifikovaných specifických rizik;
- změny v podnikatelské činnosti klienta a příslušném oboru podnikání, které vyvstaly následně po přípravě shrnutí plánování auditu a které si vyžádaly změny v plánu auditu;
- celkový závěr auditora týkající se vyhodnocení nesprávností;
- auditorovy závěry, zda-li jsou provedená auditorské práce a získané důkazní informace přiměřené a dostatečné, aby doložily výrok auditora;
- auditorovy závěry týkající se posouzení rizika zakázky, stejně jako rozhodnutí pokračovat v auditu i v příštím účetním období.“

(4, str. 279)

„Auditor připravuje shrnutí závěrů auditu při každém auditu, aby:

- zdokumentoval své úvahy týkající se přiměřenosti provedené auditorské práce a vhodnost svých závěrů;
- minimalizoval riziko opomenutí zdokumentovat svou reakci na identifikované problémy.“

(4, str. 279)

„Shrnutí závěrů auditu by nemělo být duplicitní s informacemi obsaženými v shrnutí plánování auditu nebo v jiné auditorské dokumentaci. Významné informace

nebo alespoň odkaz, kde jsou uvedeny, by ale měly být zahrnuty, aby doložily auditorovy závěry týkající se identifikovaných specifických rizik (jak ve shrnutí plánu auditu, tak i v průběhu prací), rizika zakázky, jeho vyhodnocení nesprávností a jeho závěry o přiměřenosti a dostatečnosti provedené auditorské práce.“ (4, str. 279)

Shrnutí závěrů auditu by mělo být připraveno jako součást auditorových závěrečných postupů.

„Shrnutí by mělo zahrnovat alespoň tyto klíčové skutečnosti:

- auditorovy závěry týkající se identifikovaných specifických rizik a důvodů všech změn předběžného posouzení rizika a/nebo odchylek od naplánovaných postupů;
- auditorovy závěry týkající se rizik výskytu podvodu, výsledky návazných auditorských postupů včetně postupů navržených za účelem ošetření rizik nedodržení kontrol ze strany vedení;
- auditorovu dokumentaci komunikace týkající se podvodu s vedením, s osobami pověřenými řízením, s regulačními orgány a ostatními subjekty;
- změny v podnikatelské činnosti klienta a příslušném oboru podnikání, které vyvstaly následně po přípravě shrnutí plánování auditu a které si vyžádaly změny v plánu auditu;
- celkový závěr auditora týkající se vyhodnocení nesprávností, včetně kvalitativních i kvantitativních posouzení;
- auditorovy závěry, zda-li jsou provedené auditorské práce a získané důkazní informace přiměřené a dostatečné, aby doložily výrok auditora;
- auditorovy závěry týkající se posouzení rizika zakázky, stejně jako rozhodnutí pokračovat v auditu i v příštím účetním období;
- důležité informace plynoucí z kontroly účetní závěrky;
- auditorova hlavní zjištění a závěry o skutečnostech týkajících se auditu, účetnictví a přípravy zprávy, včetně všech změn v účetních postupech nebo zavedení nových postupů;

- výsledky auditorovy kontroly následných událostí a jeho závěrů týkajících se dopadu těchto událostí na účetní závěrku;
- výsledky auditorova posouzení rizika podvodu a postupů provedených za účelem odhalení významných nesprávností v důsledku podvodu.“

(4, str. 280)

2.7.2 Vydání zprávy auditora

„Auditor vydá výrok k účetní závěrce s výjimkou případů, kdy se vyskytlo takové omezení rozsahu jeho práce, kdy auditor není schopen získat dostatečné důkazní informace. Auditor by měl připravit zprávu, která odpovídá daným okolnostem a je ve shodě s příslušnými profesními standardy a statutárními požadavky.“ (4, str. 295)

„Dopisy vedení společnosti jsou doporučenou formou komunikace s klientem zabývající se doporučeními auditora, která se týkají nápravy významných nedostatků ve vnitřním kontrolním systému. Auditor by měl upozornit vedení na zjištěné významné nedostatky ve struktuře nebo činnosti účetního a vnitřního kontrolního systému při nejbližší možné příležitosti a na příslušné úrovni odpovědnosti.“ (4, str. 295)

„Auditor je povinen zvážit požadavky na rozsah, formu a načasování komunikace významných skutečností zjištěných při auditu osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky, při zohlednění požadavků auditorských standardů i dalších zákonných norem.“ (4, str. 295)

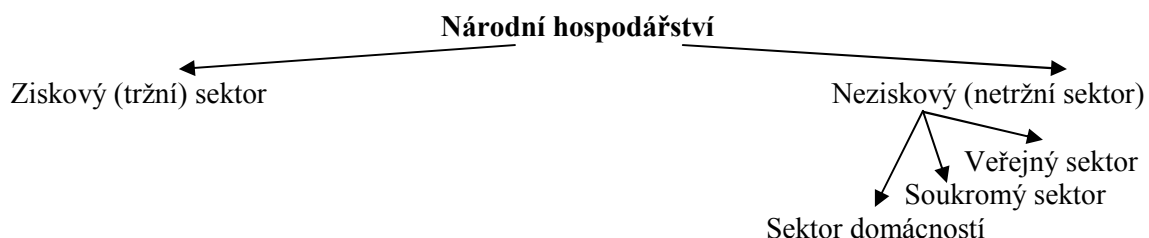
„Auditor vydá výrok bez výhrad v případě, že dojde k závěru, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví v souladu s daným rámcem účetního výkaznictví.“ (4, str. 297)

„Odchylky od standardní zprávy auditora vznikají v případě, že auditor dospěje k závěru, že (1) by měl být přidán odstavec pro zdůraznění skutečnosti, ale vydá výrok bez výhrad, nebo (2) by měl vydat jiný výrok k účetní závěrce (výrok s výhradou, odmítnutí výroku, záporný výrok).“ (4, str. 297)

2.8 Audit ve veřejném sektoru

2.8.1 Charakteristika neziskového sektoru

Český neziskový sektor představuje významný segment národního hospodářství, který obsahuje různé typy organizací. Rozdíl je v jejich poslání, majetkové podstatě, financování, způsobu vedení účetnictví atd. Jde především o ty subjekty, které získávají prostředky na svoji činnost z rozdělovacích procesů a jejich cílem je dosahování užitku (poskytnutí veřejných služeb). Účelem jejich existence tedy není primárně dosahování zisku, ale uspokojení potřeb obyvatelstva. Mohou však zisk vytvářet, ten není ale rozdělen zakladatelům, nýbrž je dále použit k rozvoji organizace.



Obr. 1 - Schéma národního hospodářství

Základní charakteristika neziskových organizací

- dle zákona č. 586/92 Sb. O daních z příjmů organizace charakteru právnické osoby, která nebyla zřízena nebo založena za účelem podnikání

Typy organizací:

- zájmové sdružení právnických osob
- občanská sdružení, včetně odborových organizací
- politické strany a hnutí
- státem uznávané církve a náboženské společnosti
- nadace a nadační fondy
- obce
- organizační složky státu a územních samosprávných celků
- příspěvkové organizace
- státní fondy
- obecně prospěšné společnosti
- **veřejné vysoké školy**

2.8.2 Audit veřejného sektoru

Audit v neziskovém sektoru je na rozdíl od auditu v sektoru ziskovém určený hlavně veřejnosti, státu, zástupcům samospráv, voličům, zakladatelům, případným sponzorům, a dalším. Provedení auditu je projevem průhlednosti fungování organizace.

Organizace neziskového sektoru		
S povinným auditem	S podmíněně povinným auditem	S nepovinným auditem
Územně samosprávné celky	Obecně prospěšné společnosti	Veřejná vysoká škola
Dobrovolné svazy obcí	Nadační fondy	Občanské sdružení
Veřejné výzkumné organizace	Neziskové organizace typu obchodních společností (a.s., s.r.o.)	Círky a náboženské společnosti
Státní podnik	družstvo	Profesní komory
Politické strany a hnutí		
Zdravotní pojišťovny		
Nadace		
Subjekty fondového typu		

Tab. 1 – Organizace neziskového sektoru (3, str. 125)

„Výbor pro veřejný sektor, „Public Sector Committee“, (PSC), vydává prohlášení zaměřená na rozvoj a harmonizaci účetního výkaznictví a obvyklých účetních a auditorských metod ve veřejném sektoru. Termín „veřejný sektor“ se vztahuje k národním vládám, regionálním (státním, provinčním nebo územním) orgánům, místní samosprávě (městské, obecní) a souvisejícím vládním subjektům (agentury, rady, komise a podniky). PSC posuzuje a využívá prohlášení vydaná Mezinárodním výborem pro auditorskou praxi, „International Auditing Practices Committee“, do té míry, do jaké je možné je použít ve veřejném sektoru.“ (6, str. 8)

„Pro každý výrok auditora o ověření účetní závěrky platí stejné zásady bez ohledu na povahu dané účetní jednotky, neboť uživatelé auditované účetní závěrky mají nárok na jednotnou kvalitu provedení auditu. Vzhledem k tomu, že mezinárodní auditorské standardy stanoví základní principy auditu a odpovídající metody a postupy, platí i pro audity účetních závěrek vlád a jiných subjektů ve veřejném sektoru.“ (6, str. 8)

„Účetní závěrky vlád, státních podniků a jiných nepodnikatelských subjektů ve veřejném sektoru mohou obsahovat informace, které jsou odlišné od informací obsažených v účetní závěrce subjektů v soukromém sektoru nebo jsou uvedeny navíc (např. srovnání výdajů v daném období s limity stanovenými legislativou). V takovém případě je nutné odpovídajícím způsobem modifikovat povahu, časový rámec a rozsah auditorských postupů a zprávu auditora.“ (6, str. 9)

„Vlády a nepodnikatelské subjekty ve veřejném sektoru, stejně jako některé státní podniky, jsou dále povinny vedle finančních cílů splnit i určité cíle v oblasti poskytování služeb. U těchto účetních jednotek účetní závěrka sama o sobě pravděpodobně nepodá dostatečné informace o všech aspektech jejich výkonnosti. Tyto veřejné subjekty tudíž mohou mít povinnost zahrnout do výroční zprávy i jiné výkonnostní ukazatele, které se budou týkat např. úrovně produktivity, kvality a objemu služeb a rozsahu, v jakém byly dosaženy konkrétní cíle v oblasti poskytování služeb. Pokyny uvedené v Perspektivě veřejného sektoru v jednotlivých mezinárodních standardech neplatí pro audit těchto informací.“ (6, str. 9)

„Auditoři subjektů ve veřejném sektoru mohou mít dále povinnost podat zprávu o následujících skutečnostech:

- (a) dodržování legislativních nebo regulatorních požadavků a požadavků příslušných orgánů;
- (b) adekvátnost účetního systému a vnitřního kontrolního systému; a
- (c) hospodárnost, efektivnost a účinnost programů, projektů a činností.“

(6, str. 9)

3 Audit vysoké školy

UTAJENO

4 Doporučení řešení kritických oblastí vyplývajících z auditu

Na základě provedeného auditu dlouhodobého majetku na veřejné vysoké škole jsem za spolupráce manažerů auditu společnosti BDO Prima CA, s.r.o. navrhla následující postup pro auditora, tak aby byl usnadněn postup při auditu dlouhodobého majetku a neopomenul žádnou závažnou oblast.

Pracovní postup

- 1) Odsouhlasení inventarizace jednotlivých účtů se stavy účtů hlavní knihy
- 2) Ověření náležitostí inventarizačních zápisů z provedených inventarizací jak fyzických tak dokladových (datum, podpisy, účetní a inventurní stav, vyčíslení rozdílů, atd.)
- 3) Prověření, že přírůstky a úbytky majetku byly testovány samostatně
- 4) Provedení ověření křížových vazeb (viz níže)
- 5) Ověření výpočtu účetních a daňových odpisů nově pořízeného majetku (dle vnitropodnikových směrnic a zákona o dani z příjmů)
- 6) Porovnání kumulovaných hodnot odpisů s předchozím rokem a komentování významných rozdílů
- 7) Vyžádání si sestavy, ze které vyplývá hodnota účetních a daňových zůstatkových cen
- 8) Odsouhlasení, že kumulovaná hodnota odpisů v sestavě majetku souhlasí na příslušné analytické účty 551 – odpisy dlouhodobého majetku

U nedokončeného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

- 1) Ověření, že inventurní soupisy obsahují skutečně pouze položky majetku, který není používán
- 2) Vyžádání si zdůvodnění položek, které jsou v inventurním soupisu uvedeny již z minulých let
- 3) U nejvýznamnějších položek z běžného roku vyžádání si prvotních dokladů k ověření jejich výše
- 4) U nejvýznamnějších položek vyžádání si vyjádření o jejich předpokládaném datu zařazení

U poskytnutých záloh na pořízení nehmotného a hmotného majetku

- 1) Ověření, že inventurní soupisy obsahují skutečně pouze zálohy na pořízení stálých aktiv
- 2) Vyžádání zdůvodnění položek, které jsou v inventurním soupisu uvedeny již z minulých let
- 3) Ověření, že jsou vykázány skutečně pouze zaplacené zálohy
- 4) Ověření, že byl proveden přepočet pohledávek v cizí měně dle kursu příslušných měn k rozvahovému dni
- 5) Ověření, že výsledné kursové rozdíly byly proučtovány na příslušné účty 563 – kursové ztráty a 663 – kursové zisky

Křížové vazby pohybu stálých aktiv (viz bod č. 4 pracovního postupu)

Dlouhodobý nehmotný majetek

Účetní případ	Účet MD	Částka	Účet Dal	Částka	Případný rozdíl
Zařazení majetku	01x		041		
Vyřazení majetku	07x		01x		
Oprávky	541+551		07x		

Tab. 10 – Křížové vazby dlouhodobého nehmotného majetku

V tabulce jsou uvedeny základní křížové vazby dlouhodobého nehmotného majetku. V případě, že je zjištěn rozdíl mezi účtovanou částkou na straně „Má dáti“ a straně „Dal“ mělo by být uvedeno zdůvodnění tohoto rozdílu.

Dlouhodobý hmotný majetek

Účetní případ	Účet MD	Částka	Účet Dal	Částka	Případný rozdíl
Zařazení majetku	02x, 03x		042		
Vyřazení majetku	08x		02x		
Oprávký	541+551		08x		

Tab. 11 – Křížové vazby dlouhodobého hmotného majetku

Tabulka obsahuje křížové vazby běžných účetních případů, které vznikají při účtování dlouhodobého hmotného majetku. V případě vzniku rozdílu mezi účtovanými částkami na straně „Má dáti“ a „Dal“ je potřeba vzniklý rozdíl zdůvodnit.

Křížové vazby uvedené v tabulkách by měly zjednodušit kontrolu, kterou provádí auditor při auditu dlouhodobého majetku.

Jako nejvhodnější způsob je uvedení splnění všech činností v následujícím dotazníku, který bude sloužit jako součást dokumentace provedeného auditu.

Klient: XXX

Datum: XXX

Za období: XXX

Činnost	Prověřil	Poznámka – k dořešení
<i>Obecně pro nehmotný a hmotný majetek</i>		
Prověření inventarizace		
Ověření přírůstků a úbytků		
Ověření křížových vazeb		
Ověření výpočtu odpisů		
Porovnání kumulovaných odpisů s předchozím obdobím		
Vyžádání sestavy zůstatkových cen		
Odsouhlasení odpisů s příslušnými účty 551		
<i>Obecně pro nedokončený nehmotný a hmotný majetek</i>		
Ověření inventurních soupisů		
Ověření, že majetek není používán		
Vyžádání si zdůvodnění nedokončených investic z minulých let		
Ověření výše zůstatků nejvýznamnějších položek		
Vyžádání vyjádření o předpokládaném zařazení		
<i>Obecně pro poskytnuté zálohy na pořízení nehmotného a hmotného majetku</i>		
Ověření inventurních soupisů		
Vyžádání zdůvodnění uvedených položek		
Ověření, že jde pouze o zaplacené zálohy		
Ověření, že bylo provedeno přepočtu pohledávek v cizí měně dle příslušného kursu		
Ověření zaúčtování kursových rozdílů		

Sestavil: XXX

Ověřil: XXX

Závěr

Význam auditu v dnešní době stoupá na významu. Vysoká škola sice nemá audit ze zákona povinný, ale každá vysoká škola by měla mít zájem na provedení auditu. Tento zájem pramení hlavně z toho, že na organizace veřejného sektoru je kladen ze strany veřejnosti velký tlak na to, jak hospodaří se svěřenými prostředky. Tento tlak je pochopitelný, vždyť každý ekonomicky činný obyvatel České republiky se vlastně nedobrovolně stává sponzorem organizací veřejného sektoru. Audit vysoké školy je tedy jedním z prostředků, jak vyhovět všem zájmovým stranám.

Audit vysoké školy je velmi rozsáhlý a náročný. Ve své práci jsem se věnovala jen jedné podstatné části celého auditu, a to konkrétně auditu dlouhodobého majetku. Je to největší část aktiv a zároveň tedy i nejpodstatnější oblast, která je financována pomocí dotací ze státního rozpočtu. Hlavně díky společnosti BDO Prima CA, s.r.o. jsem měla tuto skvělou příležitost vyzkoušet si náročnost auditu v praxi.

Cílem mojí práce bylo provedení auditu na veřejné vysoké škole. Audit vysoké školy byl proveden za období 2006. Vzhledem k rozsáhlosti auditu byl cíl úzeji vymezen na provedení auditu dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku veřejné vysoké školy a tohoto cíle bylo dosaženo. Výsledky auditu jsou obsaženy v praktické části této diplomové práce.

Při auditu bylo objeveno několik nesrovnalostí, na které byl auditovaný subjekt upozorněn. Také bylo předáno několik požadavků na doložení určitých skutečností, zejména u dokladových inventur. Závažnější nesprávnost, která byla zjištěna během provedení auditu bylo účtování zařazení pořízených pozemků do nesprávného období. Jednalo se o přírůstek pozemků, vklad na katastr nemovitostí, což je pro tento účetní případ rozhodný den byl však až v novém období roku 2007. Tento majetek byl nesprávně zařazen na konci minulého období.

Na konci každého účetního období je proto potřeba věnovat zvýšenou pozornost účtovaným položkám, neboť se může velmi často stát, že z časového hlediska byla

položka nesprávně identifikována. Nesmíme však opomenout i další potencionální nesprávnosti jako jsou nesprávnost ocenění, účtování na nesprávné účty, atd.

Při zpracování diplomové práce byl navržen doporučený postup auditu dlouhodobého majetku. Avšak každý auditor by měl hlavně čerpat ze svých zkušeností, protože není možné stanovit závazný postup, dle kterého by se dalo postupovat v každé situaci. Také proto profese auditora vyžaduje několikaletou praxi před umožněním složení zkoušek.

Ráda bych se auditem zabývala i nadále. Studium na Fakultě podnikatelské Vysokého učení technického v Brně mi dalo podstatný základ, neboť k této profesi je potřeba širokého rozhledu v oblasti účetnictví, daní, financí, práva a dalších oborů.

Literatura

- [1] *Auditor*. Komora auditoru České republiky. Praha: Komora auditoru české republiky. ISSN 1210-9096.
- [2] JAŠKOVÁ L., Směrnice kvestora č. 01/2006 [online]. Brno, aktualizováno 2006-03-21 [cit. 2007-04-20]. Dostupné z WWW:
http://www.vutbr.cz/uploads/smernice_a_rozhodnuti_kvestora/6648_smernice_kvestora_01-2006_odpisovy_plan.pdf?lang=0
- [3] JURAJOVÁ, H., ŠELEŠOVSKÝ, J. a kol. *Účetnictví, daně, audit a financování územních samosprávných celků a organizací neziskového sektoru*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2004. 132 s. ISBN 80-210-3583-8.
- [4] KAČR a DELOITTE, *Příručka pro provádění auditu u podnikatelů* [cd-rom]. Praha, 2006
- [5] KAČR, *České účetní standardy* [online]. Praha, [cit. 2007-04-30]. Dostupné z WWW:
<http://www.kacr.cz/Article.asp?nDepartmentID=80&nArticleID=185&nLanguageID=1>
- [6] KAČR, *Mezinárodní auditorské standardy* [online]. Praha, [cit. 2007-04-30]. Dostupné z WWW:
<http://www.kacr.cz/Article.asp?nDepartmentID=48&nArticleID=146&nLanguageID=1>
- [7] KRÁLIČEK, V. *Auditing*. Praha: Bilance, 1997. 222 s. ISBN 80-7079-812-2.
- [8] PETRLÍKOVÁ, B., *Příklady účtování a souvztažnosti pro nevýdělečné organizace po 1.1.2002*. 2.vyd. Praha: Linde, 2002. 279 s. ISBN 80-7201-344-0

- [9] REKTOŘÍK, J. *Audit obcí, ROPO a neziskových organizací: (aneb jak při auditu a kontrole s úspěchem obstát)*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 1999. 151 s. ISBN 80-2102-063-6
- [10] RICCHIUTE, D., N. *Audit*. Prel. L. Janečková, M. Třaskalík. 1. vyd. Praha: Victoria Publishing, 1994. 792 s. Prel. z Audit. ISBN 80-856-0586-4.
- [11] *Vysoké učení technické v Brně* [online]. Brno, [cit. 2007-04-20]. Dostupné z WWW:
<http://www.vutbr.cz/index.php?page=vut&wapp=portal&parent=1&tail=1&lang=0>
- [12] Zákon č. 254/2000 Sb. o auditorech
- [13] Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví