



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

AUDIT MAJETKU VYBRANÉHO PODNIKU

AUDIT OF ASSETS OF THE SELECTED COMPANY

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Ivo Pernica

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.

BRNO 2016

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Pernica Ivo, Bc.

Účetnictví a finanční řízení podniku (6208T117)

Ředitel ústavu Vám 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 zadává diplomovou práci s názvem:

Audit majetku vybraného podniku

v anglickém jazyce:

Audit of Assets of the Selected Company

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Vymezení problému a cíle práce diplomové práce

Teoretická východiska práce - zhodnocení aktuálních zdrojů z oblasti auditu účetní závěrky s důrazem na oblast inventarizace majetku

Analýza problému a současné situace ve vybraném podniku, podrobná analýza oblasti dlouhodobého majetku a zásob

Vlastní návrhy a doporučení, zhodnocení ekonomického přínosu některých návrhů

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Seznam odborné literatury:

MÜLLEROVÁ, L. a V. KRÁLÍČEK. Auditing. 1.vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická, nakladatelství Oeconomica, 2014. 458 s. ISBN 978-80-245-2018-6.

GRAHAM W. C. a R. NEIL. Modern auditing. 3. vyd. Indiana University: John Wiley & Sons, 2009. 744 s. ISBN 978-04-70319-73-4.

IFAC. Příručka k uplatňování mezinárodních auditorských standardů při auditu malých a středních podniků: 2. část. 2. vyd. New York: Mezinárodní federace účetních (IFAC), 2010. ISBN 978-80-86679-12-9.

PORTER, B., D. J. HATHERLY a J. SIMON. Principles of external auditing. 3. vyd. Chichester: John Wiley, 2008. 816 s. ISBN 978-0-470-01825-5.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2015/2016.

L.S.

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc.
Ředitel ústavu

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
Děkan fakulty

V Brně, dne 29.2.2016

Abstrakt

Diplomová práce je zaměřena na audit účetní závěrky v oblasti majetku podniku. Teoretická část popisuje obecnou charakteristiku auditu, specifikuje vybrané oblasti auditu účetní závěrky a vymezuje účetní problematiku dlouhodobého majetku a zásob. Druhá část obsahuje aplikaci postupu auditorské činnosti v oblasti majetku konkrétního podniku. Na základě zjištěných nedostatků jsou navrženy doporučení, která jsou zaměřena na ocenění zásob a odpisy dlouhodobého majetku.

Abstract

The thesis is focused on the audit of the financial statements especially to the part of assets. The theoretical part describes the general characteristics of the audit, specifies selected areas of financial statement audit and defines accounting issues of fixed assets and inventory. The second part describes application process of auditing activities in a field of assets in a particular company. From the identified deficiencies are suggested recommendations which are focused to inventory valuation and depreciation of fixed assets.

Klíčová slova

audit, auditor, účetní závěrka, majetek, zásoby, dlouhodobý majetek, ověření, účetnictví

Key words

audit, auditing, auditor, financial statements, assets, inventory, fixed assets, accounting

Bibliografická citace

PERNICA, I. Audit účetní závěrky. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2016. 114 s. Vedoucí bakalářské práce Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.

Čestné prohlášení

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

V Brně dne 25. května 2016

.....

Poděkování

Tímto bych chtěl poděkovat paní Ing. Zuzaně Křížové, Ph.D., vedoucí této diplomové práce, za odbornou pomoc, rady a připomínky při tvorbě této práce.

Obsah

Úvod.....	11
Cíle a metodika práce	12
1 Základní informace o auditu	13
1.1 Definice auditu	13
1.2 Členění auditu	13
1.3 Právní úprava auditu v České republice.....	14
1.3.1 Povinnost ověření účetní závěrky auditorem.....	15
1.3.2 Zákon o auditorech	16
1.3.3 Mezinárodní auditorské standardy	17
1.4 Postup auditorské činnosti.....	18
1.4.1 Předběžné činnosti auditu	18
1.4.2 Přípravná fáze auditu	19
1.4.3 Provedení a závěr auditu.....	20
2 Vybrané oblasti auditu účetní závěrky.....	21
2.1 Profese auditora.....	21
2.1.1 Podmínky kladené na profesi auditora.....	22
2.1.2 Audit v návaznosti na jiné disciplíny.....	23
2.1.3 Auditorská etika.....	25
2.2 Obecné cíle nezávislého auditora podle standardu ISA 200.....	26
2.2.1 Auditorské riziko	29
2.2.2 Záznamy o provedených činnostech auditu.....	30
2.1 Etapy auditorského postupu podle mezinárodních standardů.....	32
2.2 Podvodná jednání.....	33
2.2.1 Hodnocení rizika existence podvodu.....	33
2.2.2 Nejčastější druhy podvodů.....	34

2.3	Metody testování	35
2.4	Dokumenty využívané pro audit účetní závěrky.....	37
2.4.1	Účetní závěrka	38
2.4.2	Výroční zpráva.....	40
2.4.3	Dokumenty a doklady účetní jednotky	40
2.4.4	Právní dokumenty a ostatní.....	41
2.5	Zpráva auditora	41
2.5.1	Specifikace jednotlivých auditorských výroků.....	43
3	Účetní problematika dlouhodobého majetku a zásob	46
3.1	Pořízení a ocenění dlouhodobého majetku a zásob.....	46
3.2	Účtování dlouhodobého majetku v účetnictví.....	48
3.2.1	Vymezení dlouhodobého nehmotného majetku	48
3.2.2	Vymezení dlouhodobého hmotného majetku	51
3.2.3	Vymezení dlouhodobého finančního majetku	52
3.2.4	Zařazení a vyřazení dlouhodobého majetku	53
3.2.5	Náklady dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.....	54
3.3	Účtování zásob	56
3.4	Inventarizace majetku	57
3.4.1	Inventarizační rozdíly	59
3.4.2	Nejčastější nesprávnosti při inventarizaci.....	61
4	Praktické provedení auditu dlouhodobého majetku a zásob ve výrobním podniku	63
4.1	Základní informace o auditované účetní jednotce	63
4.2	Předběžné činnosti auditu účetní jednotky.....	64
4.2.1	Posouzení rizika zakázky auditu účetní jednotky	65
4.2.2	Porozumění činnosti auditovanému subjektu	67
4.2.3	Seznámení s účetními postupy podniku v oblasti majetku	69

4.3	Přípravná fáze auditu účetní jednotky	70
4.3.1	Stanovení plánovací hladiny významnosti	71
4.3.2	Vymezení auditorského rizika	72
4.3.3	Shrnutí auditorského přístupu	73
4.4	Provedení auditu v účetní jednotce	75
4.4.1	Testování dlouhodobého majetku účetní jednotky	75
4.4.2	Testování zásob v účetní jednotce	86
4.5	Závěr auditu provedeného v účetní jednotce	92
5	Doporučení pro oblast dlouhodobého majetku a zásob	95
5.1	Doporučení pro ocenění prodaného materiálu	95
5.2	Doporučení pro snížení hodnoty poškozených zásob	98
5.3	Doporučení pro dlouhodobý majetek	101
5.4	Zhodnocení návrhů	103
	Závěr	107
	Seznam použitých zdrojů	109
	Seznam tabulek	113
	Seznam grafů	113
	Přílohy	114

Úvod

Potřeba auditu se zvyšuje se změnou podnikatelského prostředí. S růstem velikosti podniku je znatelný trend odloučení vedení společnosti od skutečných vlastníků. Současně se rozšiřuje i okruh osob zainteresovaných na činnosti podniku. Tento trend zvyšuje nároky na kvalitu poskytovaných informací o činnosti podniku, které vedení podniku podává vlastníkům prostřednictvím pravidelných reportů (Porter, Hatherly, Simon, 2008). Jeden z reportů je účetní závěrka, kterou je podnik povinen sestavit a zveřejnit ze zákona. Audit je jedním z nástrojů, jak zvyšovat důvěryhodnost poskytovaných informací, neslouží však jen k potvrzování správnosti reportů, ale i jako prostředek ochrany proti podvodným jednáním. V českém prostředí má stále převahu povinný audit účetní závěrky, avšak stále více se uplatňují i jeho další formy, zejména interní audit (Müllerová, Králíček, 2014).

Tato práce je zaměřena na povinný **audit účetní závěrky** vyplývající ze zákona. S ohledem na rozsáhlost dané problematiky je audit zaměřen na oblast majetku – dlouhodobý majetek a zásoby.

První část práce obsahuje teoretické poznatky a druhá je pak zaměřena na aplikaci auditu v praxi a formulaci doporučení a závěrů. Práce je rozdělena do pěti hlavních kapitol. První kapitola popisuje obecnou charakteristiku auditu, na kterou navazuje druhá kapitola popisující vybrané oblasti auditu účetní závěrky. Vzhledem k zaměření práce na oblast auditu účetní závěrky dlouhodobého majetku a zásob popisuje třetí kapitola zásady ve vykazování a evidenci těchto položek.

Čtvrtá kapitola uvádí konkrétní postup auditorské činnosti na reálném výrobním podniku působícím ve strojním průmyslu. Jsou zde popsány kroky auditora při provádění auditu, počínaje uzavřením zakázky až po vyslovení výroku. Jednotlivé kroky jsou popsány ve vztahu k předmětu práce, tedy zásobám a dlouhodobému majetku. Poslední kapitola se zaměří na návrh doporučení k oblasti dlouhodobého majetku a zásob. Doporučení budou vycházet ze zjištěných nedostatků v průběhu provádění auditu. Cílem doporučení bude zlepšit věrohodnost účetní závěrky, aby co nejlépe naplňovala zásadu věrného zobrazení skutečností.

Cíle a metodika práce

Úkolem práce je uplatnění auditorského postupu na oblast dlouhodobého majetku a zásob účetní závěrky. Audit bude proveden na reálném podniku ze strojího průmyslu. Cílem je vyslovení výroku auditora k účetní závěrce za účetní období roku 2014 a následné stanovení doporučení k řešení zjištěných nedostatků.

První část bude obsahovat obecnou specifikaci auditu a bude zpracována podle teoretických východisek vycházejících z odborné literatury. Následně bude podrobněji popsána problematika povinného auditu účetní závěrky, vycházející z předmětných právních předpisů. Pro tuto část budou využity relevantní předpisy upravující audit účetní závěrky, zejména zákony, směrnice Komory auditorů České republiky a mezinárodní auditorské standardy. S ohledem na zaměření diplomové práce se bude jedna její část věnovat problematice dlouhodobého majetku a zásob. V této části budou popsány účetní postupy v rámci české legislativy, doplněné o porovnání s úpravou v mezinárodních účetních standardech. Pozornost bude věnována oblasti inventarizace majetku. V další části bude provedena aplikace auditu v konkrétním podniku, vycházející z teoretických poznatků v předchozích kapitolách. Aplikace bude zaměřena na oblast majetku a jeho inventarizaci. Struktura by měla reflektovat jednotlivé kroky auditora v časovém sledu činností, tak jak auditor postupuje. Výsledkem auditu bude vyslovení výroku, podle auditorských standardů. Výrok se bude vztahovat s ohledem na zaměření auditu jen na dlouhodobý majetek a zásoby. Na základě zjištěných nedostatků budou stanovena doporučení pro jejich odstranění, jejichž cílem bude co nejlépe splnit věrné zobrazení skutečností v účetnictví.

Metody pro zpracování práce: rešerše literatury, výběr a aplikace relevantních ustanovení v právních předpisech, zjišťování problematických oblastí, analýza a vymezení aktuálního stavu účetní jednotky, dedukce a potvrzení možných skutečností.

Při provádění auditu budou aplikovány následující auditorské metody (Ricchiute, 1994):

- | | |
|---------------|--------------|
| ▪ Vyhledávání | ▪ Ověřování |
| ▪ Pozorování | ▪ Srovnávání |
| ▪ Dokumentace | ▪ Dotazování |

1 Základní informace o auditu

V návrhové části auditu účetní závěrky pro vybraný subjekt bude použito teoretických východisek, kterými se zabývá první část práce. Nejprve jsou vymezeny základní pojmy, které s auditem souvisejí, druhá část se pak podrobněji zabývá postupem při zpracování auditu účetní závěrky a profesí auditora.

1.1 Definice auditu

Vzhledem k vývoji auditu existuje mnoho definic a popisů, co je auditem. V České republice je možné vyzvednout jednu, jež je všeobecně uznávaná i ve světovém měřítku, a je používána Komorou auditorů České republiky.

„Audit v obecném slova smyslu je prostředek, jímž jedna osoba ujišťuje druhou o kvalitě, podmínkách či stavu určité skutečnosti, kterou první osoba prozkoumala. Potřeba takového auditu vyplývá z nejistoty nebo pochybností druhé osoby o kvalitě, podmínkách či stavu předmětné skutečnosti a z nemožnosti tuto nejistotu nebo pochybnost odstranit vlastními silami (Lee, 1986).“

Na základním cíli „**zvýšení důvěryhodnosti**“ se shoduje celá řada autorů odborné literatury. V čem se pak autoři rozcházejí, je zejména to, co není podstatou auditu. Bude-li však uvažován názor většiny, pak lze uvést, že se nejedná o potvrzení úplné správnosti, zjišťování podvodů a ověření souladu s dodržováním zákonných norem.

1.2 Členění auditu

Audit je možné členit podle předmětu nebo podle uživatele. Podle toho, co je předmětem auditu se dělí audit do třech kategorií: audit finančních výkazů, audit jednání a audit operací. Podle subjektu, který audit používá, se člení na externí a interní audit (Porter, Hatherly, Simon, 2008). Druhé členění na externí a interní audit je v literatuře využíváno nejčastěji.

Audit se v základu člení na externí a interní audit. Vzhledem k rozšířenosti povinnosti auditu účetní závěrky je všeobecně známý především **externí audit**. Kromě auditu účetní závěrky se externí audit může týkat jakosti, tedy zda podnik odpovídá podepsaným požadavkům, zejména normám (Porter, Hatherly, Simon, 2008). Předmětem **interního auditu** je kontrola efektivnosti spojená s návrhy na zdokonalování procesů uvnitř podniku (Schránil, Tvrdoň, 2010). Jeho podstatu zachycuje definice Institutu interních auditorů:

„Interní audit je nezávislá, objektivně ujišťovací a poradenská činnost zaměřená na přidávání hodnoty a zdokonalování procesů v organizaci. Interní audit pomáhá organizaci dosahovat jejích cílů (Báčová, 2011, s. 27).“

Interní audit je rozšířen zejména v zahraničí, tomu odpovídá i rozsáhlejší snaha o standardizaci, o kterou se snaží tamní organizace (Báčová, 2011). Jednou z nich je již zmíněná Instituce interních auditorů, jež je v České republice zastoupena Českým institutem interních auditorů.

1.3 Právní úprava auditu v České republice

Právní úprava v České republice se zabývá externím auditem, zejména auditem účetní závěrky. Stěžejními právními předpisy v oblasti externího auditu jsou **zákon o účetnictví** a **zákon o auditorech**. O auditu se pak zmiňují i další zákony, avšak vždy jen okrajově a většinou se jedná o stanovení povinnosti ověření auditorem. Kromě zákonů České republiky je nutné brát v patrnosti i mezinárodní standardy ISA (International Standards on Auditing), které přijala komora auditorů ČR.

Není-li audit právně upraven, může se účetní jednotka či zainteresovaná osoba sama rozhodnout k provádění auditu i jeho formě a rozsahu. Jedná se z podstaty věci zejména o interní audit (Müllerová, Králíček, 2014).

Zde je uveden seznam stěžejních právních předpisů, které se týkají auditu účetní závěrky v České republice:

- Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech,

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- Vyhláška č. 500/2002 Sb.,
- České účetní standardy pro podnikatele 001-023
- Směrnice Evropského parlamentu a rady 2006/43/ES o povinném auditu,
- Mezinárodní auditorské standardy vydávané IAASB,
- Auditorské směrnice KAČR,
- Etický kodex pro auditory a účetní znalce.

Kromě výše zmíněných předpisů se auditu týkají i další zákony, které upravují zejména podnikatelskou činnost. Zde jsou uvedeny některé další předpisy, které s auditem nejčastěji souvisejí: Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník; Zákon č. 90/2012 Sb., zákon o obchodních korporacích; Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů; Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty; Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce; Zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu; Zákon č. 284/2004 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a nařízení evropského parlamentu 537/2014, o požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu.

1.3.1 Povinnost ověření účetní závěrky auditorem

Jak již bylo zmíněno, zákony stanovují povinnost auditu. Hlavním roli zde hraje zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. Zákon o účetnictví upravuje v § 20 **povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem**. Povinnost se zde primárně určuje podle tří kritérií¹, která se dají zjednodušeně uvést takto:

- celková aktiva v brutto hodnotě vyšší než 40 mil. Kč²,
- obrat vyšší než 80 mil. Kč,
- přepočtený stav zaměstnanců je větší než 50 (Zákon o účetnictví, 1991).

Existují tři skupiny účetních jednotek, kdy **první** z nich se stává povinnou při splnění jednoho z kritérií. Patří sem akciové společnosti a svěřenecké fondy. Ve **druhé** skupině pak platí podmínka splnění alespoň dvou kritérií. Jedná se zejména o obchodní

¹ Od roku 2016 zákon o účetnictví nově rozděluje účetní jednotky do čtyř kategorií: mikro, malé, střední a velké účetní jednotky. Velké a střední účetní jednotky jsou nově povinně auditované bez ohledu na splnění uvedených kritérií.

² Od roku 2016 stanovuje zákon o účetnictví celková aktiva jako netto hodnotu.

korporace a dále zahraniční právnické osoby působící v ČR vedoucí účetnictví, fyzické osoby s povinností vést účetnictví a další jednotky, podle zvláštních právních předpisů. **Třetí** skupině pak stanovuje povinnost zvláštní právní předpis bez ohledu na výše uvedená kritéria. Zákonná povinnost ověření účetní závěrky nadace a ústavu je zakotvena v občanském zákoníku³. Pro další účetní jednotky pak může povinnost uložit zvláštní právní předpis, jedná se zejména o organizační složky státu. Kompletní seznam subjektů s povinností ověření auditem podle zvláštního zákona vytvořila Komora auditorů a je k dispozici na jejich webových stránkách (KAČR, 2015).

§ 22 zákona o účetnictví dále stanoví povinnost mít závěrku ověřenou auditorem i pro konsolidovanou účetní závěrku. Zákon o obchodních korporacích pak upravuje povinnost ověření auditorem v případě navyšování základního kapitálu z vlastních zdrojů. V tomto případě se však povinnost nevztahuje na celou účetní závěrku, ale jen na její rozhodnou část.

Účetní jednotka, která je povinna podle § 18 zákona o účetnictví mít účetní závěrku ověřenou auditorem, musí sestavit účetní závěrku v plném rozsahu. Zákon o účetnictví dále upravuje povinnost zveřejnění a sankce v případě nesplnění zákonné povinnosti ověřování.

Účetní závěrku včetně výroční zprávy jsou účetní jednotky **povinny zveřejnit** ve sbírce listin obchodního rejstříku. Auditované účetní jednotky musí splnit tuto povinnost do 30 dnů po ověření auditorem a současně po schválení příslušným orgánem společnosti. Pokud nedojde ke schválení, pak je společnost povinna o této skutečnosti ve sbírce informovat. Auditované účetní jednotky nesmí zveřejnit informace, které nebyly ověřeny auditorem. Účetní závěrka může být součástí výroční zprávy (Březinová, 2014).

1.3.2 Zákon o auditorech

Speciálně auditu se pak věnuje zákon o auditorech č. 93/2009 Sb. Jeho obsahem je vymezení činnosti auditora, jeho postavení a požadavky. Součástí je i úprava o fungování Komory auditorů.

³ Nadace § 341, Ústav § 415 Občanského zákoníku

Komora auditorů představuje zastřešující orgán všech auditorů. Auditor musí být jejím členem, jinak nemůže činnost auditora vykonávat. Auditor je oprávněn provádět povinný audit podle tohoto zákona. Auditorem se může stát fyzická či právnická osoba po splnění stanovených podmínek, z nichž jednou nejhlavnější je složení auditorské zkoušky. Na vzdělání auditora je zde kladen velký důraz. Kromě toho, že musí jít o osobu s vysokoškolským vzděláním, jsou auditoři povinni účastnit se průběžného vzdělávání dle předpisů Komory (Müllerová, Králíček, 2014). Podrobnosti k auditorské profesi jsou popsány v druhé kapitole této práce.

1.3.3 Mezinárodní auditorské standardy

Mezinárodní auditorské standardy vydává Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy - IAASB (The International Auditing and Assurance Standards Board), která je výborem Mezinárodní federace účetních – IFAC (International Federation of Accountants). Standardy pro audit účetní závěrky jsou označeny zkratkou ISA a číselným formátem v rozmezí 100-999. Místní zákonná úprava má přednost před těmito standardy. V České republice byly tyto standardy přijaty v roce 2005 jako předpis pro provádění auditu. Nyní je zakotvení o jejich používání uvedeno v § 18 zákona o auditorech (Müllerová, Králíček, 2014).

Základním mezinárodním standardem je ISA 200 zabývající se obecnými cíly nezávislého auditora. Ostatní standardy se zaměřují na konkrétní problematiku auditorských činností, tak aby byly naplněny předpoklady podle základního standardu. (Müllerová, Králíček, 2014). Důležitým částem standardu ISA 200 se věnuje samostatná kapitola v druhé části této práce. Jaké konkrétní oblasti jednotlivé standardy upravují, prezentuje tabulka v kapitole věnující se etapám auditorského postupu.

Oficiální platnost mají pouze mezinárodní standardy vydané IAASB, v originálním anglickém znění. V rámci mezinárodních auditorských standardů existuje seznam termínů „slovníček“, s popisem významu jednotlivých termínů. Komora auditorů ČR vytvořila jejich překlad, kde jsou pojmy vymezeny včetně jejich anglického názvosloví. Překlad je nazván jako „*Glosář pojmů*“ a je dostupný na webu Komory auditorů ČR v sekci auditorské standardy (KAČR, 2015).

1.4 Postup auditorské činnosti

Proces postupu auditorské činnosti je pojat v auditorských standardech zeširoka, zejména z důvodu naplnění podstaty zvýšení důvěryhodnosti. Tomu nasvědčuje i to, že první popisovaný krok se zabývá činnostmi před uzavřením zakázky o vykonání auditu. Obecně se dá proces rozdělit na tři úrovně: předběžné činnosti, přípravná fáze, provedení a závěr auditu (IFAC, 2010).

1.4.1 Předběžné činnosti auditu

Před uzavřením zakázky auditor zkoumá riziko spojené s přijetím zakázky, zejména se jedná o to, aby bylo možné audit vykonat v souladu se všemi standardy a poskytovat tak kvalitní výsledky. Pro posouzení, zda je riziko zakázky vyšší než obvyklé se zkoumá několik oblastí:

- důvěryhodnost vedení společnosti, jeho odpovědnost,
- posouzení, zda vedení neovlivňuje kontrolní činnosti,
- míra rizika spojená s podnikatelským prostředím a předpoklad neomezeného trvání společnosti,
- metody zpracování účetnictví související s možností výskytu chyb či zkreslení a
- pravděpodobnost výskytu záměrné manipulace údajů a tlaku na zlepšování finančních výkazů (Müllerová, Králíček, 2014).

Existuje-li cokoli, co by mohlo neobvykle bránit ve vykonávání auditu, či zkreslit jeho výsledek, mělo by dojít k odmítnutí zakázky. V případě, že se auditor rozhodne i tak zakázku převzít, měl by přijmout opatření, která riziko minimalizují (IFAC, 2014, ISA 210).

Po získání potřebných informací a důkladném zvážení přistoupí auditor k uzavření zakázky. Zakázka by měla být uzavřena písemně a obsahovat vymezení služeb poskytovaných auditorem (Müllerová, Králíček, 2014).

Druhým krokem předběžných činností je **porozumění auditovanému subjektu**. Cílem je pochopit podnikatelské aktivity a chod auditované společnosti. Snahou je získat co

nejvíce informací, pokud možno z více zdrojů, tak aby byla zachována objektivita. K tomu auditor zejména jedná s vedením a zaměstnanci, navštěvuje a poznává prostředí společnosti a také využívá ostatní externí zdroje informací. Auditor zkoumá především tyto oblasti:

- Činnosti podniku a prostředí oboru, ve kterém podniká.
- Vztahy a míra vlivu propojených osob a ostatní personální politika.
- Způsob vedení evidence, záznamů účetnictví, kontrolních procesů a dalších postupů uvnitř podniku (Müllerová, 2013).

1.4.2 Přípravná fáze auditu

Další etapou je **určení hladiny významnosti**. Jedná se o poměrně podstatnou část průběhu celého procesu. Zde se totiž vymezuje, kterým skutečnostem má být věnována pozornost a to z důvodu jejich možnosti zkreslení a míry přínosu pro uživatele. Existuje-li možnost výskytu chyby, manipulace či nesprávné interpretace posuzuje se, zda je tato možnost vzhledem k ostatním podstatná a je potřeba jí věnovat pozornost nebo se jedná o věc bezvýznamnou (Müllerová, 2013). Určení významnosti je na individuálním posouzení auditora. Ve standardech sice existují obecné postupy, jak míru stanovit, avšak jen za běžných okolností (Porter, Hatherly, Simon, 2008).

Následně dochází k **sestavení plánu auditu**, tak aby byl zajištěn jeho cíl a zároveň byl proveden efektivně. Auditor se rozhoduje, jaké podklady využije a co bude předmětem testu věcné správnosti a v jakém rozsahu. I pro první zmíněný postup je však v průběhu vzniku prováděna průběžná kontrola správnosti tak, aby byla zajištěna dostatečná objektivita předložených materiálů a tvrzení (Graham, Neil, 2009). V druhém případě jde pak o komplexnější činnosti, jejichž úroveň provedení se odvíjí od velikosti významnosti míry spolehlivosti zdrojů. Podle toho se navrhuje jeden ze tří stupňů:

- detailní testy – při nízké spolehlivosti zdrojů,
- střední stupeň testů – analytické testy, prováděné v případě pochybností,
- základní stupeň testů – testy kontrol, pro ověření věrohodnosti (KAČR, 2012)

1.4.3 Provedení a závěr auditu

Hlavní činností v rámci provádění auditu je **testování**. Prvním je test spolehlivosti, kterým se zkoumá, zda poskytnuté výstupy byly provedeny správně v průběhu celého období. Dalším z nich je test analytické správnosti, používaný pro porovnání skutečnosti s očekáváním. Používá se zejména u výkazů, kde se zkoumá odchylka od běžných hodnot a její velikost. V případě zjištění odchylky dochází k prověření, zda se nejedná o chybu. Nejdůkladnějším procesem je pak detailní test, kdy jsou jednotlivá fakta ověřována individuálně. Existují zde tři stupě jeho provedení: test všech skutečností, vybraných položek či test vzorku (Müllerová, Králíček, 2014).

I když jsou v průběhu testování zjištěny nesprávnosti, nemusí z hlediska jejich významnosti ovlivnit výsledek auditu. Může však nastat situace, kdy testování neposkytlo dostatečnou míru jistoty. Pak je nutné znovu posoudit zkoumané skutečnosti a pokusit se nalézt další informace potvrzující fakta (Ricchiute, 1994).

Po provedení předchozích činností sestaví auditor dokumentaci, kam zahrne i závěry, ke kterým dospěl. Výsledky jsou předloženy vedení subjektu k odsouhlasení. Následně vypracuje **zprávu auditora, obsahující výrok** (Müllerová, 2013).

2 Vybrané oblasti auditu účetní závěrky

V této kapitole jsou podrobněji popsány vybrané oblasti týkající se výkonu auditorské činnosti se zaměřením na účetní závěrku. Většina poznatků se opírá o českou právní úpravu nebo vychází z mezinárodních auditorských standardů. První část se zabývá profesí auditora, požadavky, které jsou na něj kladeny a informacemi o získání auditorského oprávnění. V další části jsou zmíněny dokumenty, které auditor během výkonu své činnosti v podniku využívá. Třetí část konkretizuje postup auditorské činnosti popsaný v předchozí kapitole podle mezinárodních účetních standardů. V posledních podkapitolách jsou pak zdůrazněny podstatné skutečnosti spjaté s auditem účetní závěrky: obecné cíle auditora podle standardu ISA, metody testování, podvodná jednání. V závěru jsou pak popsány důležité znaky zprávy auditora, která je výsledkem celého procesu auditu.

2.1 Profese auditora

Externí auditor je povolání, které podléhá přísné regulaci ze strany státu, a které je upravené v zákoně o auditorech. Níže jsou popsány některé aspekty, kterými se toto povolání vyznačuje. Auditorem se podle zákona o auditorech rozumí statutární auditor nebo auditorská společnost. Statutárním auditorem je osoba, které bylo vydáno rozhodnutí o oprávnění provádět auditorskou činnost Komorou auditorů ČR. Auditorskou společností je právnická osoba s auditorským oprávněním v níž auditorskou činnost vykonávají statutární auditoři. Podmínky pro získání auditorského oprávnění jsou vymezeny v § 4 o vydávání auditorského oprávnění zákona o auditorech. Patří sem: způsobilost k právním úkonům, bezúhonnost, vysokoškolské vzdělání, absolvování tříleté odborné praxe jako asistent auditora, složení auditorské zkoušky, uhrazení poplatku, složení slibu auditora a dále podmínky vázané na udělené sankce, kdy žadatel nesmí být vyškrtnut ze seznamu auditorů v posledních deseti letech, mít zákaz výkonu auditorské činnosti a také nesmí mít nedoplatky vůči finanční správě, na sociálním a na zdravotním pojištění (Zákon o auditorech, 2009; Müllerová, Králíček, 2014).

Podobu a podmínky **auditorské zkoušky** má v kompetenci Komora. Zkouška se skládá z dílčích zkoušek podle oblastí jejich zaměření. Celá auditorská zkouška musí být složena do pěti let od konání první dílčí části. Zkouška má těchto 12 dílčích částí (KAČR, 2015):

- | | |
|-------------------------------------|--------------------------|
| ▪ Mikroekonomie-makroekonomie | ▪ Informační technologie |
| ▪ Finanční účetnictví I | ▪ Statistika |
| ▪ Konsolidace a podnikové kombinace | ▪ Auditing I |
| ▪ Zdanění | ▪ Manažerské účetnictví |
| ▪ Právo v podnikání | ▪ Auditing II |
| ▪ Podnikové finance | ▪ Finanční účetnictví II |

2.1.1 Podmínky kladené na profesi auditora

Auditoři nemohou volně vykonávat jakoukoli **činnost společně s povoláním auditora**. V § 23 zákona o auditorech je stanoveno obecně, že jakýkoli výkon výdělečné činnosti je zakázán, dále jsou pak taxativně stanoveny činnosti, které je spolu s činností auditora možné vykonávat. Auditoři tak často bývají současně i daňovými poradci či insolvenčními správci. V některých zemích činnost auditora navazuje na profesi daňového poradce (Müllerová, Králíček, 2014). Podobně je u nás upraveno, že ten kdo chce být auditorem, musí vykonávat minimálně 3 roky na pozici asistent auditora. Souběh těchto činností vychází zejména ze znalostí, které se v těchto profesích úzce prolínají. V kontextu s tím je však nutné brát i požadavek na nezávislost při provádění auditu. Auditor nesmí povinný audit provádět, pokud má jakýkoli vztah k auditovanému podniku (Zákon o auditorech, 2009). Ostatní činnosti tak může provádět jen pro podniky, kterým neprovádí povinný audit. Auditor nesmí provádět audit pro účetní jednotku, vůči které je dlouhodobě závislý na příjmech. Proto je vymezena potřeba střídání jednotlivých auditorů v rámci jedné účetní jednotky. Není přípustné, aby podnik měl jednoho stálého auditora pro povinný audit (KAČR, 2015).

Na auditora je vztažena **povinnost mlčenlivosti** na veškeré skutečnosti, jež nejsou veřejně známy o auditovaném subjektu i dalších účetních jednotkách, ke kterým má přístup. Zproštění mlčenlivosti může povolit samotný subjekt, ale i Komora.

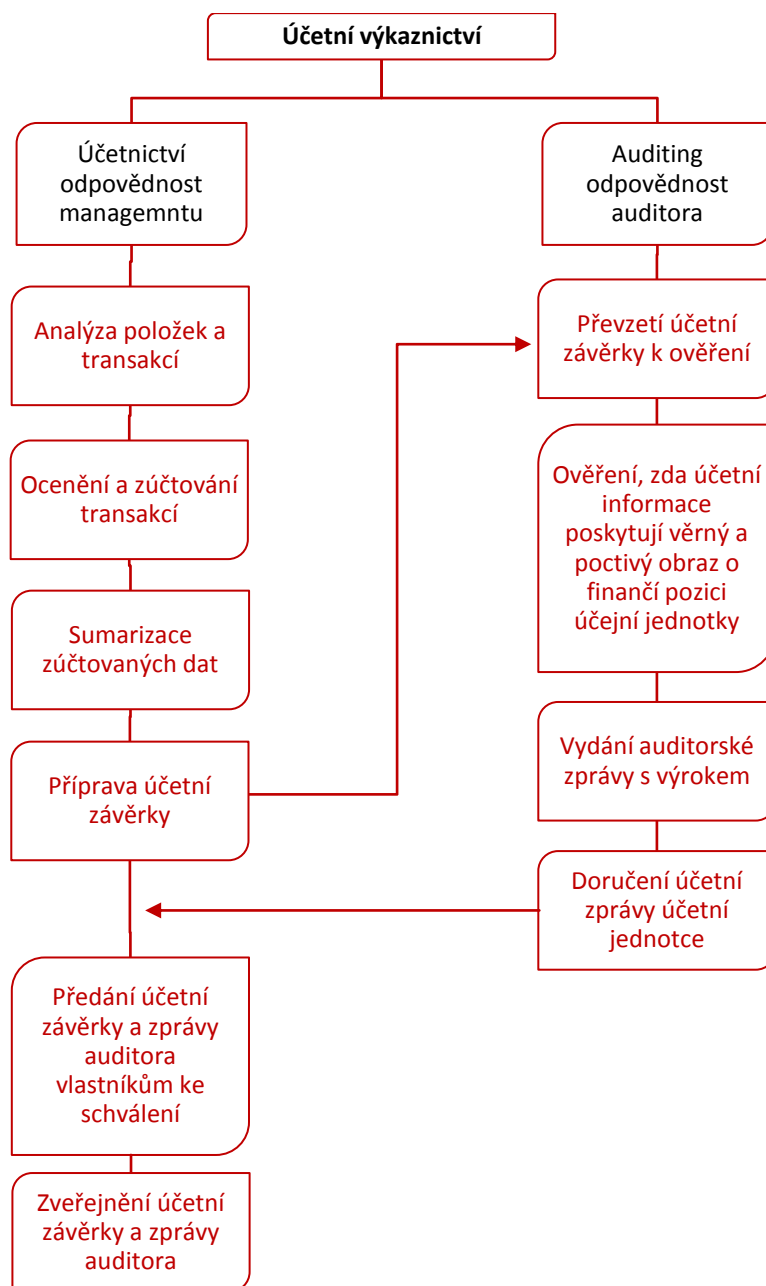
Pro výjimečné případy existují výjimky stanovené výslovně v zákoně. Je-li auditor nahrazován jiným, je povinen mu poskytnout přístup ke všem informacím souvisejících s auditovanou účetní jednotkou (Zákon o auditorech, 2009).

Auditor je povinen mít **pojištění odpovědnosti za škodu** způsobenou v souvislosti s prováděním auditorské činnosti v rozsahu, jež lze rozumně přepokládat. Podmínka pojištění je zakotvena v § 22 zákona o auditorech. Všeobecná odpovědnost auditora je upravena v následující definici:

„Externí auditoři společnosti mají odpovědnost za splnění profesionálních standardů a za naplánování a provedení auditu finančních výkazů společnosti za účelem získání dostatečného ujištění o tom, zda finanční výkazy neobsahují závažné, nesprávně uvedené údaje a zda nesprávně uvedené údaje byly způsobeny chybou nebo podvodem (Dubis, 2011, s. 16).“

2.1.2 Audit v návaznosti na jiné disciplíny

V rámci auditorské činnosti využívá auditor celou řadu disciplín, jako je statistika, analytika, finanční analýza, fundamentální analýza apod. Tyto disciplíny využívá auditor v průběhu všech činností. Provázanost s dalšími disciplínami je zřetelná již ze samotného složení dílčích zkoušek, které musí auditor vykonat, než se stane auditorem. Největší návaznost má audit na účetnictví. Pro audit účetní závěrky musí mít auditor o účetnictví hluboké znalosti. I když se pracuje se stejnými informacemi, oproti běžným účetním postupům se auditor zaměřuje na jiné oblasti a metody jejich provedení. Rozdílná je i odpovědnost osob, které tyto činnosti provádějí (Graham, Neil, 2009). Vztah mezi auditem a účetnictvím je znázorněn v následujícím grafu:



Graf 1: Vztah auditu a účetnictví
Zdroj: Graham 2009, s. 37

Důležité je zdůraznění, že auditor nepotvrzuje naprostou správnost účetnictví, Jeho úkolem je podat zprávu, zda vykazované informace celkově věrně zobrazují skutečnost. Auditor je zodpovědný za výrok, který vydá ve zprávě. Za účetnictví a účetní závěrku je zodpovědný management společnosti.

2.1.3 Auditorská etika

Etika je s auditorskou profesí spojena od doby jeho vzniku. V České republice došlo k vytvoření etického kodexu krátce po zavedení právní úpravy ohledně auditu. V současnosti je, stejně jako auditorské postupy, etický kodex převzat od mezinárodní federace účetních a auditorů (IFAC). Komora auditorů jej přijala jako svůj vnitřní předpis. Kodex obsahuje tři části: Obecná platnost kodexu, Auditori a Účetní znalci (Müllerová, Králíček, 2014).

Obecná část kodexu stanovuje základní principy etického chování, kterými je auditor povinen se řídit: integrita, objektivita, odborná způsobilost a řádná péče, důvěrný charakter informací a profesionální jednání. Dále jsou zde vymezeny hrozby, které mohou narušit dodržování vymezených základních principů. Hrozby mohou být v jedné nebo více z těchto pěti kategorií (IFAC, 2012):

- Hrozba vlastní zainteresovanosti
- Hrozba prověrky po sobě samém
- Hrozba protekčního vztahu
- Hrozba spřízněnosti
- Hrozba vydíratelnosti

Oproti hrozbám stojí zabezpečovací prvky, jejichž cílem je eliminovat hrozby. Zabezpečovací prvky probíhají na dvou úrovních: první u auditora v pracovním prostředí a druhá v rámci profesních či zákonodárných orgánů⁴. Ve druhé úrovni se jedná o tyto zabezpečovací prvky (IFAC, 2012):

- Požadavky na vzdělání, profesní přípravu a zkušenosti při vstupu do profese
- Požadavky na trvalý profesní rozvoj
- Požadavky a pravidla na správu a řízení
- Profesní standardy
- Sledování uplatňování zabezpečovacích prvků a disciplinárních procesů profesními a regulatorními orgány
- Externí kontrola vydaných zpráv, hlášení, stanovisek nebo informací poskytnutých auditorem/účetním nezávislým znalcem

⁴ V České republice je zákonodárným a současně profesním orgánem Komora auditorů České republiky

Již z těchto úvodních ustanovení vychází způsob fungování Komory Auditorů i samotného výkonu auditorské profese a požadavky na jejich jednání.

Druhá část a třetí část kodexu jsou rozděleny na dvě profese, které jsou tímto kodexem upraveny. Druhá část je určena auditorům a třetí patří účetním znalcům. Obě části popisují způsob, jak využívat koncepční rámec z obecné části. Jsou zde uvedeny příklady, za kterých mohou jednotlivé hrozby vzniknout, a dále popisuje možné způsoby zabezpečení. Rozepisuje některé činnosti a zaměřuje se na problematické oblasti, jež by mohly být v rozporu s tímto kodexem (IFAC, 2012).

2.2 Obecné cíle nezávislého auditora podle standardu ISA 200

Standart ISA 200 je základním podkladem pro užití ostatních standardů ISA, jež se zabývají konkrétní problematikou, kterou auditor využívá v průběhu provádění auditu. Standardy ISA se zabývají jednotlivými činnostmi auditu účetní závěrky. Standart ISA 200 definuje obecné cíle nezávislého auditora a specifikuje, jaký charakter a rozsah musí audit ke splnění těchto cílů mít. Vymezuje základní charakteristiky pro ostatní standardy ISA. I když se jedná o obecné vymezení, jde o poměrně rozsáhlou úpravu. Níže jsou shrnuty podstaty, obsažené v tomto standardu.

Podstatou auditu je posílit důvěru v ověřovanou účetní závěrku mezi jejími uživateli tím, že auditor vysloví svůj odborný názor. Jeho názor má podobu výroku. Auditor musí pro vyslovení konkrétního výroku získat přiměřenou jistotu v informace, které jsou vykazovány v účetní závěrce. Přiměřená jistota je dána získáním dostatečných důkazů, tak aby snížil možnost vyslovení nesprávného výroku. Cílem standardů ISA je dosažení získání těchto důkazů. Bude-li tedy auditor postupovat podle předpisů ISA, měl by dosáhnout správného výroku. Samotné standardy jsou však jen obecným modelem pro postup auditu. Pro jejich aplikaci je nutné využití dalších znalostí. K tomu, aby bylo dosaženo cíle auditora, je nutný jeho odborný úsudek a zachování procesního skepticismu. Tyto termíny jsou ve standardech čteně využívány, což zvyšuje jejich důležitost.

Velmi důležité je **vymezení** avizovaného **cíle auditora**. Ten je rozdělen na dva obecnější cíle:

1. získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou, což auditorovi umožní vydat výrok o tom, zda je účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a
2. v souladu s auditorovými zjištěními vydat zprávu auditora k účetní závěrce a poskytnout další informace vyžadované standardy ISA (IFAC, 2014, ISA 200, odstavec 11).

Dále standart ISA 200 určuje požadavky na auditora, které jsou v následující části standardu hlouběji popsány. Níže je uvedeno pět těchto požadavků včetně shrnutí jejich hlavních charakteristik.

Etické požadavky týkající se auditu účetní závěrky odkazují zvláště na etický kodex, který je podrobněji popsán v samostatné kapitole této práce. Kromě tohoto kodexu zmiňuje i nutnost dodržování národních předpisů, které stanovují přísnější požadavky než mezinárodní kodex.

Profesní skepticismus je individuálním přístupem auditora, zahrnující kritické myšlení, všímavost a kritické vyhodnocování získaných důkazů. Potřeba profesního skepticismu spočívá v tom, aby auditor nepřehlédl zvláštní okolnosti. Auditor provádí kritické vyhodnocování u protichůdných informací nebo zjistí-li možnost nesrovnalosti (IFAC, 2014, ISA 200).

Odborný úsudek je opět individuální postoj auditora, který spočívá ve využití získaných znalostí a zkušeností při rozhodování o dalším postupu v podobných situacích. Využívá se zejména pro stanovení významnosti a rozsahu tam, kde není možné pro jedinečnost situace využít vzoru. Odborným úsudkem však nelze zdůvodnit rozhodnutí, pokud není dostatečně podloženo (Müllerová, Králíček, 2014).

Dostatečné a vhodné důkazní informace a auditorské riziko. Dostatečnost je měřítkem kvality důkazních informací, jež jsou používány pro interpretaci závěrů. Informace jsou

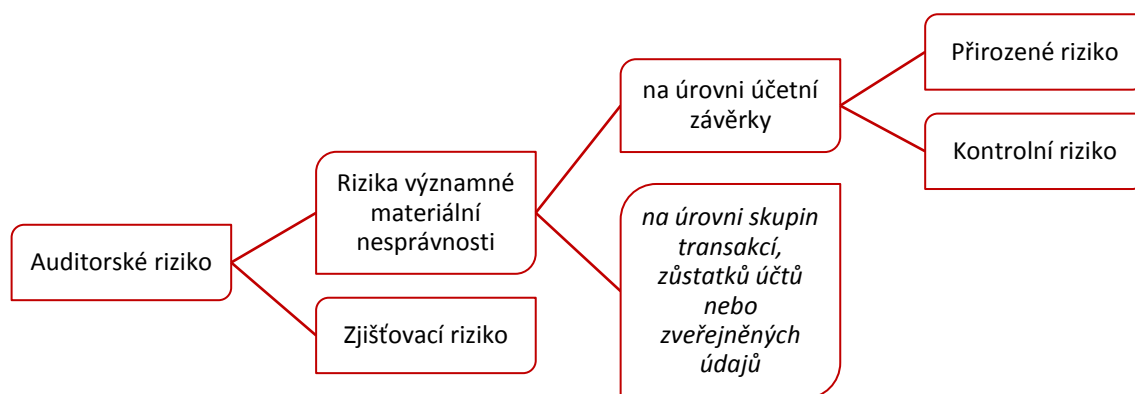
získávány v průběhu auditu stanovenými postupy, ale může se jednat také o informace z externích zdrojů, jsou-li vhodné. Důkazní informací může být i pouhý fakt, že data nemá z určeného důvodu k dispozici (Müllerová, Králíček, 2014). Dostatečnost důkazů hodnotí auditor odborným úsudkem podle požadavků stanovených ve standardu ISA 500, případně v dalších standardech upravujících konkrétních situacích. Auditorské riziko je riziko, že jeho postupy povedou k vydání nesprávného výroku. Vyhodnocení rizika závisí, stejně jako u důkazů, na odborném úsudku. Auditorským rizikem se zabývá samostatná kapitola, která bezprostředně následuje.

Provádění auditu v souladu se standardy ISA je ve standardu ISA 200 stejně jako předchozí bod podrobně specifikováno. Z toho důvodu je tento proces rozdělen do několika zásad (Müllerová, Králíček, 2014; IFAC, 2014, ISA 200)

- *Dodržování standardů ISA relevantních pro audit účetní závěrky* ukládající povinnost řídit se aktuálně platnými standardy ISA, které jsou pro daný audit účetní jednotky podstatné.
- *Plnění cílů uvedených v jednotlivých standardech ISA* je auditor povinen dodržovat při plánování a provádění auditu. Auditor také musí zohlednit vzájemné vztahy mezi jednotlivými standardy a případně provést i úkony, které nejsou ve standardech upraveny, ale jejich provedení je nutné pro zajištění vhodných důkazních informací.
- *Dodržování relevantních požadavků.* Odchýlení od stanovených požadavků je možné jen pokud to audit v dané situaci vyžaduje a požadavky standardu nejsou schopny naplnit cíl v nich stanovený. Vždy však musí být naplněn cíl konkrétního standardu.
- *Dojde-li k nesplnění cíle konkrétního standardu ISA*, i pokud byly provedeny dostatečné úkony podle standardu a došlo k získání dostatečných důkazních informací, pak je nutné určit, zda tato skutečnost brání ve splnění obecných cílů. Na základě toho auditor přistoupí k modifikaci výroku, případně, je-li to možné a přiměřené, zakázku odmítne. Nesplnění cíle je nezbytné pečlivě zdokumentovat a odůvodnit. Dokumentace o splnění jednotlivých cílů naopak není nutné samostatně zaznamenávat.

2.2.1 Auditorské riziko

Auditorské riziko závisí na riziku významné (materiální) nesprávnosti a na zjišťovacím riziku. Auditorské riziko je riziko, že postupy auditora povedou k vydání nesprávného výroku. Je hodnoceno odborným úsudkem auditora. Členění auditorského rizika je znázorněno v grafu.



Graf 2: Členění auditorského rizika

Vlastní zpracování

Riziko významné (materiální) nesprávnosti je obsaženo v obecném cíli auditora. Úlohou auditora je zjistit jeho míru významnosti vůči tvrzením uvedených v účetní závěrce. Tato rizika se vyskytují na dvou úrovních: na celku (účetní závěrce) a na úrovni skupin transakcí nebo zůstatků účtů (IFAC, 2014, ISA 200).

Na úrovni účetní závěrky se hodnotí riziko globálních tvrzených informací (všeobecné informace o účetní jednotce). Informace na této úrovni mohou ovlivnit mnohá tvrzení, proto se někdy označuje jako riziko na úrovni tvrzení. Rizika na úrovni tvrzení mají dvě podsložky: přirozené a kontrolní riziko. U *přirozeného rizika* se může jednat o míru vzniku chyby u některých procesů nebo o externí riziko ve vztahu k účetní jednotce. *Kontrolní riziko* se zabývá potencionálními nedostatky v kontrolních mechanismech. Jedná se o riziko vznikající z důsledku chyby lidského faktoru. Existenci kontrolního rizika není možné nikdy zcela vyloučit. Obě tato rizika jsou na auditu nezávislá, vztahují se k účetní jednotce (Müllerová, Králíček, 2014).

Na úrovni skupin transakcí, zůstatků účtů nebo zveřejněných údajů se rizika týkají dílčích položek ve výkazech účetní závěrky. Zaměřují se na konkrétní vykazované údaje, které jsou vyhodnoceny jako rizikové (Müllerová, Králíček, 2014).

Druhým rizikem, které ovlivňuje auditorské riziko, je **riziko zjišťovací**. Auditor u zjišťovacího rizika zkoumá přijatelnou úroveň auditorského rizika. Výše úrovně tohoto rizika se mimo jiné odvíjí od velikosti rizika materiální nesprávnosti na úrovni tvrzení. Čím je toto riziko větší, tím vyšší úroveň je přisuzována zjišťovacímu riziku. Zjišťovací riziko je ovlivněno způsobem provedení auditorských postupů (jejich rozsahem, použitou metodou apod.). Úkolem auditora je svou činností toto riziko snížit na přijatelnou úroveň. Ke zvýšení účinnosti postupu auditora jsou ve standardu vyjmenována opatření, které napomáhají ke splnění cílů:

- správné plánování,
- vhodný výběr členů týmu provádějící zakázku,
- uplatňování profesního skepticismu a
- dohled nad prováděnými auditorskými pracemi a jejich kontrola (IFAC, 2014, ISA 200).

Úplné odstranění auditorského rizika není možné, riziko existuje vždy. Auditor svými postupy dosahuje patřičného snížení rizika na takovou úroveň, aby byl schopen splnit první z obecných cílů auditu – získání přiměřené jistoty, že účetní závěrka neobsahuje významnou nesprávnost (Porter, Hatherly, Simon, 2008). Zde je patrné, že dosažení této jistoty není možné nikterak vymezit a vždy se jedná o individuální posouzení každého auditora.

2.2.2 Záznamy o provedených činnostech auditu

Auditor v průběhu auditu provádí spoustu činností, které pak využívá pro zhodnocení zjištěných skutečností a vydání zprávy. Dokumentace by měla být zpracována takovým způsobem, který umožňuje nezainteresovanému auditorovi snadno pochopit podstatu obsažených informací. Požadavky jsou vymezeny ve standardu ISA 230. Dokumentace slouží primárně potřebám auditora, ale využívá se jako důkazní materiál zejména pro

kontroly prováděné Komorou auditorů ČR. Auditor je povinen zaznamenat tyto informace o provedené činnosti (IFAC, 2014, ISA 230):

- Identifikaci záležitostí, kterými se zabýval
- Osobu, jež činnost provedla společně s datem dokončení
- Osobu, jež zkontrolovala provedené skutečnosti a datum a rozsah kontroly

Auditor by měl dokumentaci vytvořit bez přílišných odkladů, nejlépe v době provádění činností. To, kdy byla dokumentace vytvořena, ovlivňuje také věrohodnost auditu. Podoba dokumentace, tedy její forma, obsah a rozsah, vychází z povahy činnosti, ke které je vytvořena. Mělo by se zohledňovat mimo jiného to, jak je účetní jednotka rozsáhlá, míra významnosti a důležitost zjištěných skutečností, použité metody a nástroje při provádění činnosti auditu. Dokumentace může mít papírovou či elektronickou podobu, případně i jinou formu, ústní vysvětlení však není dostačující (Graham, Neil, 2009; IFAC, 2014, ISA 230) V jednotlivých standardech ISA mohou být stanoveny konkrétní požadavky na dokumentaci. Dokumentaci není třeba tvořit ke všem skutečnostem, je však nutné ji vytvořit v těch případech kdy je to podstatné, například pro zdůvodnění závěru autora, v případě ověřování podezřelých skutečností apod. (KAČR, 2015).

Některé informace mají dlouhodobější charakter přesahující auditované období. V takovém případě jsou zařazeny do tzv. **stálé složky**. Jedná se o základní charakteristiky podniku (zakladatelská listina, organizační struktura, aj.) dlouhodobé smlouvy a vazby účetní jednotky, zprávy orgánů společnosti a jiné skutečnosti přesahující jedno období (Müllerová, Králíček, 2014).

V přiměřeném časovém rozmezí po vydání zprávy auditora vytvoří auditor **finální spis auditora**, ve kterém je zkompletována veškerá vytvořená dokumentace k danému auditu. Všechny dokumenty musí být ve spisu po dobu archivace, která je minimálně 10 let od data zprávy auditora (Müllerová, Králíček, 2014).

2.1 Etapy auditorského postupu podle mezinárodních standardů

V první kapitole byl popsán obecný postup auditorské činnosti, vyplývající zejména z odborné literatury. V této kapitole jsou shrnuty jednotlivé činnosti při provádění auditu podle mezinárodních auditorských standardů. Podle příručky, kterou vydala IFAC, se činnosti dělí do třech fází: vyhodnocení rizik, reakce na vyhodnocená rizika a příprava zprávy auditora (IFAC, 2010). V následující tabulce jsou popsány činnosti, náležící do těchto fází včetně uvedení, který ze standardů ISA je upravuje.

Tabulka 1: Etapy auditorského postupu

Činnost při provádění auditu	Standard upravující činnost
FÁZE 1: Vyhodnocení rizik	
Přípravné práce	
Přijetí zakázky a pokračování smluvního vztahu	ISQC 1, 210, 220, 300
Plánování auditu	
Celková strategie auditu	ISA 300
Stanovení významnosti (materiality) a její používání	ISA 320, 450
Porady auditorského týmu	ISA 240, 300, 315
Provedení postupů vyhodnocení rizik	
Přirozená rizika – identifikace	ISA 240, 315
Přirozená rizika – vyhodnocení	ISA 240, 315
Významná rizika	ISA 240, 315, 300
Seznámení s vnitřním kontrolním systémem	ISA 240, 315
Posouzení vnitřního kontrolního systému	ISA 315
Informování o nedostacích ve vnitřním kontrolním systému	ISA 265
Dokončení fáze vyhodnocení rizik	ISA 315
FÁZE II: Reakce na vyhodnocená rizika	
Plán auditu reagující na vyhodnocená rizika	ISA 260, 300, 330, 500
Stanovení rozsahu testů	ISA 330, 500, 530
Dokumentování provedených prací	ISA 230, 500
Písemná prohlášení	ISA 580
FÁZE III: Příprava zprávy auditora	
Zhodnocení důkazních informací	ISA 220, 330, 450, 520, 540
Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky	ISA 260, 450
Modifikace zprávy auditora	ISA 705
Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti	ISA 706
Srovnávací informace	ISA 710

Zdroj: IFAC, 2010, s. 4

Jednotlivé standardy uvedené v tabulce slouží k naplnění cílů stanovených v základním standardu ISA 200. Standardy obsahují postup a metodiku činnosti, kterou upravují. Popisují nejběžnější situace, které se vyskytují. Pokud auditor objeví odlišnosti, záleží na jeho odborném úsudku, jak rozhodne. Při rozhodnutí musí vždy zohledňovat základní cíle stanovené ve standardu ISA 200.

2.2 Podvodná jednání

Nejprve je třeba zmínit, že zjišťování podvodu není primární funkcí auditu dle zákona. Nicméně není možné podvod ignorovat, protože jeho významnost může mít významný vliv na zobrazované výsledky v účetní závěrce. Auditor v rámci své činnosti zjišťuje, zda výkazy neobsahují nesprávné údaje. Pokud ano, tak zkoumá, zda tyto nesprávné údaje byly způsobeny chybou nebo podvodem (Dubis, 2011). Definice podvodu jsou více méně podobné, hlavním znakem je záměrné klamání či uvedení v omyl. Zde je uvedena jedna z definic, která stručně vystihuje hlavní znaky:

„Podvod je záměrné jednání či opomenutí za účelem oklamat další osoby, jež vede k tomu, že oběť utrpí ztrátu a/nebo pachatel dosáhne zisku (Dubis, 2011, s. 10).“

Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky se poměrně široce zabývá standart ISA 240 i to svědčí o jeho velkém významu v oblasti auditu a potřebě se mu věnovat.

2.2.1 Hodnocení rizika existence podvodu

Podniky jsou vystaveny potencionální podvodu ve všech činnostech, do nichž je zapojen lidský faktor. V oblasti auditu se podvod zjišťuje zpětně, tedy až v okamžiku, kdy nastal. Pozornost by měla být také věnována existenci preventivních opatření. Základem je nejprve identifikovat možnost vzniku rizika. Jednotlivá rizika jsou pak zkoumána z hlediska pravděpodobnosti vzniku a míry dopadu. Tato opatření by měl mít podnik, zejména velké koncerny, zakotveny v rámci interního auditu. Externí audit z nich pak může čerpat. Externí auditor využije takovouto analýzu jako podklad pro to, na co je vhodné se zaměřit, tedy v přípravné fázi stanovení hladiny významnosti,

ale také při samotném testování (Rais, Doskočil, 2006). Auditor by měl provést zhodnocení kvality interních opatření pro zjišťování podvodu. Zkoumá, jaké jsou nastaveny mechanismy pro oznámení podvodu, zda se opatření přizpůsobují měnícím se podmínkám (zda nejsou zastaralé), možné příležitosti pro podvod, na jaké oblasti je zaměřen atd. Kromě toho však musí auditor provést vlastní analýzu, protože existuje možnost, že interní informace mohou být ovlivněné. Rozsah vlastní analýzy bude záviset na důvěře, jakou projeví ve vnitropodnikové mechanismy (Dubis, 2011).

2.2.2 Nejčastější druhy podvodů

V rámci podniku rozlišujeme podle toho, kdo se jich dopustí, dva druhy podvodů: zaměstnanecký a manažerský. Podle toho, jak jsou provedeny, rozeznáváme zpronevěru a zkreslení výkazů (Müllerová, Králíček, 2014). Zde jsou uvedeny některé z nejčastějších podvodných praktik:

Zpronevěra je rozkrádání nebo odcizení majetku podniku. Může se jednat o odcizení peněžních prostředků, zásob a majetku. Je vázáno na manipulaci s evidencí, kdy se neuvede provedený úkon nebo naopak jsou zaznamenány procesy, jež se neuskutečnily. Zpravidla se jedná o podvod ze strany zaměstnanců (IFAC, 2014, ISA 240).

Daňový únik je v současnosti velmi aktuální téma, které se řeší na mezinárodní úrovni. Podvod většinou spočívá ve vykazování nesprávných informací v daňovém přiznání (nepřiznání příjmů, provedení nadměrného odpočtu). Může se však jednat i o další formy daňových podvodů, kam patří např. tax evasion či problematika převodních cen (European Commission, 2016).

Korupce spočívá ve zneužití své funkce ve svůj prospěch. Do korupce spadá i úplatkářství. Závažnost tohoto podvodu je zejména v tom, že se neváže na finanční výkazy a tím je velmi těžké dokázat jeho spáchání. Objevuje se tam, kde se rozhoduje o objednávkách, smlouvách, úvěrech apod. Nejčastějším místem vzniku je nákupní případně i prodejní oddělení (Müllerová, Králíček, 2014).

Zkreslení finančních výkazů je podvodem s velmi častým výskytem. Nejběžněji se projevuje nadhodnocením aktiv či výnosů, nebo podhodnocením pasiv či nákladů. Nejčastěji je prováděno managementem, kterému vzniká prospěch ve formě výkonnostních odměn či z profitu obchodování společnosti na akciových trzích (Dubis, 2011).

Konflikt zájmů vzniká tam, kde osoba může získat profit z mimopodnikových aktivit s nepříznivým účinkem na společnost. Patří sem například soukromé podnikání zaměstnance ve stejném oboru podnikání nebo v oboru, se kterým společnost významně obchoduje (Dubis, 2011).

Pravděpodobnost odhalení podvodného jednání se odvíjí od konkrétního případu. Auditor má pro jeho odhalení velké předpoklady, protože má neomezený přístup ke všem informacím v podniku. Avšak i zde existuje omezení a to zejména v tom, jaké stopy podvodné jednání zanechává. Auditor se zabývá především účetnictvím. Má tedy větší předpoklad, že odhalí podvodné jednání, které má stopy v hospodaření oproti jiným podvodům.

Zjistí-li auditor v průběhu své činnosti podvodné jednání, měl by učinit kroky, vedoucí k zajištění důkazů a předání kompetentnímu orgánu. Auditor také posuzuje, zda zjištěný podvod měl významný dopad na účetní závěrku a pokud ano, musí to zohlednit v auditorské zprávě. Auditor nemusí být schopen rozlišit závažnost podvodu (jde-li například o trestný čin), v takovém případě je vhodné se obrátit na osobu s právním vzděláním v oboru, kterého se podvod týká. Odhalí-li auditor podezřelý obchod, znaky praní špinavých peněz nebo korupce, pak je povinen takového klienta identifikovat a v případě podezřelého obchodu oznámit ministerstvu financí (Müllerová, Králíček, 2014).

2.3 Metody testování

Hlavní činností v procesu auditu je testování. Cílem testování je ověřování tvrzených skutečností a vyvracení, popřípadě snižování, dílčích rizik. Podle míry rizik se odvíjí i rozsah testování. Postupové kroky pro aplikaci metody výběru vzorku:

1. určení výběrového plánu,
2. stanovení nezbytné velikosti vzorku,
3. samotná realizace výběru a
4. propočet kontrolovaných faktorů (Müllerová, Králíček, 2014).

Z celého souboru je vybráno několik položek, které v procesu hodnocení představují celou hodnocenou skupinu, protože hodnocení všech položek je většinou prakticky nemožné, nejčastěji z důvodu velkého množství dat nebo např. znehodnocení vzorku při testu (tzv. crash test). Při výběru je snaha o to, aby vzorek co nejlépe zastoupil celou skupinu, ze které je vybrán. Jsou rozlišovány dva základní typy výběrů reprezentativní a nerepresentativní (Hindls, Hronová dle Müllerové a Králíčka 2014).

Reprezentativní výběr zastupuje především metoda systematického výběru. Ta vychází z předpokladu, že každá z položek celého souboru má stejnou možnost být vybrána. Z náhodně seřazených položek jsou vybrány vzorky po určitém odstupu (například každý 56. výskyt) či osudovým principem (losování) (Ricchiute, 1994). Někdy je soubor upraven tak aby bylo dosaženo lepší vypovídací schopnost vzorového souboru, například podle podílu položky na celku. Jsou-li položky různě velké, dochází k takové úpravě, aby větší položky (jež mají větší podíl na celku) měli poměrně větší šanci být zahrnuty do reprezentativního výběru. Může se jednat o přepočet položky na jednotky, ve financích se jedná o peněžní jednotky. Případnou modifikací může být i výběr položek podle podskupin, které skupina zahrnuje. Každá skupina má pak své zastoupení ve výběrovém vzorku. Literatura sem zahrnuje metody zvané oblastní či dvoustupňový výběr (Hindls, Hronová dle Müllerové a Králíčka 2014).

Nerepresentativní výběr může narazit na problém, že vzorek nebude vhodně zastupovat celý soubor. Tato metoda je založena na úsudku auditora, tedy na osobním přístupu vycházejícího ze zkušeností. Obsahuje metody typického výběru, který je plně prováděn úsudkem auditora, a kvótní výběr, jenž je částečně kombinován se skupinovým výběrem využívaným v reprezentativním výběru (Hindls, Hronová dle Müllerové a Králíčka 2014).

Volba velikosti výběrové skupiny položek by měla odrážet míru významnosti zkoumaného souboru, dále pak variabilitu položek v celé skupině a míru rizika, kterou

jsme ochotni podstoupit z důvodu, že nevyužíváme prozkoumání všech položek souboru. V procesu výběru je využíváno statistických metod, které napomáhají k naplnění potřeby, aby vzorek co nejlépe reprezentoval zkoumaný soubor. Pracujeme-li s výběrem, existuje vždy možnost vzniku rizika, že ze vzorku nebude vyvozen správný závěr odpovídající celému souboru – tzv. výběrová chyba. Vedle toho je zde možnost výskytu chyby, způsobené nesprávným posouzením při volbě metody výběru vzorku a její aplikaci (Müllerová, Králíček, 2014; Ricchiute, 1994).

Rozsah testů věcné správnosti je ovlivněn mírou zjišťovacího rizika, které je součástí auditorského rizika. Podle výše rizika se určuje rozsah testu, výběr velikosti vzorku pro detailní testování a možnost využití analytického testování. Způsob stanovení rozsahu testů je znázorněn v tabulce (Deloitte a KAČR, 2006).

Potencionální nesprávnost	Rozsah testu	Detailní vzorek	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

Zdroj: Deloitte a KAČR, 2006, s. 2098

2.4 Dokumenty využívané pro audit účetní závěrky

Jak z názvu vyplývá, hlavním dokumentem bude samotná účetní závěrka, kromě ní však jsou pro potřebu provedení auditu potřeba i další podklady. Dokumenty jsou v této podkapitole podrobněji popsány. Podle charakteru dokumentů je lze rozdělit do těchto kategorií (Müllerová, 2013):

- Účetní závěrka
- Výroční zpráva
- Účetní, daňové a jiné doklady
- Právní dokumenty
- Ostatní relevantní dokumenty

2.4.1 Účetní závěrka

Jeden ze stěžejních dokumentů, který je zveřejňován současně spolu se zprávou auditora ve sbírce listin v obchodním rejstříku. Účetní závěrka ověřovaná auditorem musí být sestavena vždy v plném rozsahu. Základní charakteristika je uvedena zákoně o účetnictví a dále je pak rozvedena ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. § 18 zákona o účetnictví vymezuje, co tvoří účetní závěrku a jaké má mít náležitosti. Účetní závěrka se sestavuje k rozvahovému dni, kterým je zpravidla konec účetního období.

Výkazy, jež tvoří účetní závěrku, jsou: rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha, cash flow a přehled o změnách vlastního kapitálu. Výkaz cash flow a přehled o změnách vlastního kapitálu jsou dobrovolnou částí účetní závěrky, avšak pokud jsou splněna dvě kritéria, vycházející z podmínek pro povinnost ověření účetní závěrky auditorem, musí tyto přehledy účetní jednotka povinně zahrnout. Z uvedených podmínek se jedná se o aktiva vyšší než 40 milionů Kč a současně obrát přesahující 80 milionů Kč v ročním úhrnu. Stejně tak se stává cash flow a zpráva o změně vlastního kapitálu povinnou součástí, postupuje-li účetní jednotka podle mezinárodních účetních standardů IFRS. Ostatní výkazy jsou vždy povinnou součástí účetní závěrky, ať už se sestavuje podle českých právních předpisů nebo podle mezinárodních standardů (Zákon o účetnictví, 1991).

Rozvaha je základním výkazem účetní závěrky, člení se na aktiva a pasiva, jejichž celkový součet si je roven. Aktiva představují majetek podniku. Rozvaha zobrazuje stav účtů k rozvahovému dni. Počáteční zůstatky účtů se shodují s konečným stavem předchozího období, je tak zajištěna bilanční kontinuita. Každá rozvahová položka obsahuje údaj za aktuální (běžné) období. Aktiva jsou rozepsána na brutto, korekce a očištěné hodnoty – netto. Kromě aktuálních údajů jsou zobrazeny i hodnoty z minulého účetního období v netto vyjádření. Členění rozvahy na jednotlivé položky je stanoveno přílohou č. 1 nebo 2. vyhlášky 500/2002 Sb. (Březinová, 2014).

Výkaz zisku a ztráty rozvádí položku výsledek hospodaření z pasiv rozvahy. Poskytuje informace o všech transakcích na účtech nákladů a výnosů, které byly za účetní období provedeny. Výkaz je rozčleněn na tři činnosti: provozní, finanční a mimořádný. Za každou z těchto činností je sestaven samostatný výsledek hospodaření. Jejich suma

je pak promítnuta do rozvahy. Uspořádání položek výkazu stanovuje příloha č. 3 vyhlášky 500/2002 Sb. (Březinová, 2014).

Cash flow naopak od výkazu zisku a ztrát rozvádí položky ze strany aktiv. Zahrnuje peněžní prostředky a jejich ekvivalenty. Zobrazuje úbytky či přírůstky peněžních prostředků. Podobně jako výkaz zisku a ztrát se člení na tři činnosti, podle toho jaký mají charakter: provozní, finanční a investiční. Postup a metody sestavení výkazu cash flow stanovuje účetní standart pro podnikatele č. 023 (Březinová, 2014).

Přehled o změnách vlastního kapitálu je vysvětlující zprávou položek vlastního kapitálu z pasiv rozvahy. Tento výkaz je známější především z mezinárodních účetních standardů a zpravidla je tvořen u akciových společností. Zachycuje všechny pohyby (přírůstky a úbytky) na jednotlivých účtech a jejich konečné stavy. Zobrazuje účty, ze kterých byly provedeny výplaty dividend (Březinová, 2014).

Příloha účetní závěrky poskytuje podrobné informace o účetní jednotce (právní forma, zaměření, struktura podniku, organizační struktura, vazby apod.) použitých účetních metodách a hlavně vysvětluje a doplňuje jednotlivé výkazy o informace, které v ní chybějí nebo nejsou dostatečně jasné. Dále jsou v příloze uvedeny informace o zaměstnancích, případně další informace, které mají pro uživatele podstatný význam. Příloha nemá pevně danou strukturu (Březinová, 2014; Müllerová, 2013).

Kromě standardní účetní závěrky, která je nejčastější, může mít závěrka dvě modifikace: konsolidovaná účetní závěrka a již zmíněná účetní závěrka podle mezinárodních účetních standardů IFRS. Pokud účetní jednotka sestavuje jednu z těchto účetních závěrek, pak podléhá povinnému auditu vždy. **Konsolidovanou účetní závěrku** sestavují účetní jednotky, pokud jsou ovládající osobou. Pro konsolidující celky, které však v úhrnu nedosahují stanovených limitů, není konsolidace povinná. Použití **mezinárodních účetních standardů** je zakotveno v zákoně o účetnictví na základě nařízení Evropské Unie. Účetní jednotka emitující cenné papíry na regulovaném trhu (akciová společnost) je povinna používat mezinárodní účetní standardy IFRS pro účtování a sestavení účetní závěrky. Dobrovolné využití mezinárodních standardů je v zákoně výslovně uvedeno jen pro konsolidující účetní

jednotky, z čehož plyne nutnost sestavení účetní závěrky podle české právní úpravy pro všechny ostatní (Zákon o účetnictví, 1991).

2.4.2 Výroční zpráva

Všechny jednotky mající zákonnou povinnost ověření účetní závěrky auditorem jsou povinny vypracovat výroční zprávu. Stává se zastřešujícím dokumentem obsahující účetní závěrku a zprávu auditora. Zákon o účetnictví ji upravuje v § 21, podle něhož je jejím účelem uceleně, vyváženě a komplexně informovat o vývoji výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení podniku. Dále jsou v zákoně stanoveny nezbytné informace, jež musí obsahovat. Výroční zpráva také podléhá povinnosti ověření auditorem (Zákon o účetnictví, 1991).

Součástí výroční zprávy se stává i zpráva o vztazích mezi propojenými osobami. Tu jsou povinny podle zákona vypracovat ovládané účetní jednotky. Ve zprávě jsou uvedeny smlouvy a další úkony, které vznikly mezi těmito osobami během posledního účetního období (Müllerová, 2013).

2.4.3 Dokumenty a doklady účetní jednotky

Účetní doklady jsou podkladem pro provádění testování v průběhu auditu, ale posuzuje se podle nich i celková věrohodnost účetní jednotky. Nepatří sem jen jednotlivé doklady, součástí jsou především také vnitřní předpisy, které upravují provádění účetních operací v průběhu účetního období. Primárními dokumenty jsou účtový rozvrh, účetní knihy a směrnice o vedení účetní evidence (označení dokladů, odpovědnost za zaúčtování, způsob vedení pokladny apod.). Dále se jedná například o inventarizační postupy, předpis pro dlouhodobý majetek (stanovení oceňování, odpisový plán), směrnice pro tvorbu rezerv, standardy pro operace se zásobami a další dokumenty, jež podnik má vytvořeny a jsou tak podkladem pro provádění auditu (Müllerová, 2013).

Daňové doklady poskytují informace o daňových aspektech podniku. Jde zejména o informace o jednotlivých daňových příslušnostech (plátce DPH, spotřební daně, zahraniční daňové vazby, atd.), daňová přiznání a související podklady včetně výsledků daňových kontrol, či informací od správce daně, hlášení pro sociální a zdravotní

pojištění. Zkoumá se i stav případných nedoplatků na dani, sociálním či zdravotním pojištění (Müllerová, 2013).

2.4.4 Právní dokumenty a ostatní

Auditor potřebuje podnik dokonale poznat, k tomu využívá základní právní dokumenty jako společenskou smlouvu, stanovy, data z obchodního rejstříku či zprávy orgánů společnosti. Pro hlubší seznámení se s podnikem využívá dalších dostupných zdrojů, kam patří například: předchozí výroční zprávy a účetní závěrky, informace vypozerované z činnosti v podniku, jeho vybavení, důležité smlouvy obchodního i smluvního charakteru, výpisy z katastru nemovitostí, dotační smlouvy a další relevantní dokumenty (Müllerová, Králíček, 2014). Z uvedeného výčtu vyplývá, že dokumenty nemají zdroj jen uvnitř podniku, ale je možné je získat z veřejných databází či od externích subjektů.

2.5 Zpráva auditora

Jde o nejpodstatnější část celého auditu, protože je dokumentem ověřujícím skutečnosti o tvrzeních dané účetní jednotky. Auditorská zpráva má předepsanou strukturu stanovenou ve standardu ISA 700. Musí být vyhotovena písemně a je na rozdíl od předchozích skutečností veřejná (Müllerová, Králíček, 2014).

Zpráva auditora obsahuje tyto náležitosti (IFAC, 2014, ISA 700):

- **Název zprávy**, ze kterého je zřejmé, že se jedná o zprávu nezávislého auditora.
- **Příjemce zprávy** vyplývající ze zakázky (u povinného auditu i ze zákona) - zpravidla jde o vlastníky účetní jednotky.
- **Úvodní odstavec** obsahující vymezení auditované účetní jednotky a konkretizace čeho se audit týká (účetní závěrka a jmenovitě její součásti), specifikaci období, k němuž se audit vztahuje a souhrn podstatných účetních pravidel a vysvětlení.

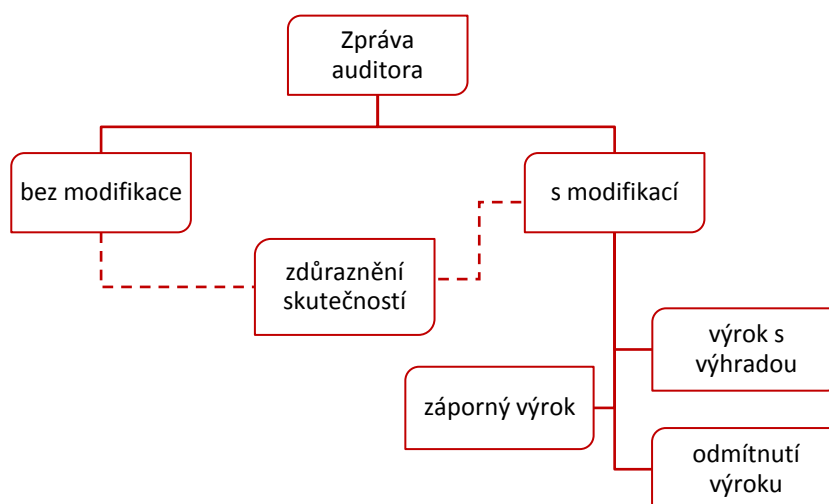
- **Vymezení odpovědnosti vedení za účetní závěrku** s označením, kdo a za co zodpovídá především ve vztahu k právním předpisům (věrný a poctivý obraz účetnictví a vykazovaných skutečností).
- **Vymezení odpovědnosti auditora** s uvedením, že audit byl proveden v souladu s mezinárodními auditorskými standardy a byla získána dostatečná jistota pro uvedený výrok, včetně rámcového vymezení rozsahu auditu.
- **Výrok auditora s uvedením**, jaký rámec účetního výkaznictví byl použit (podle jaké právní úpravy, či jde-li o mezinárodní účetnictví například dle IFRS) a uvedením konkrétního výroku stanoveného podle standardu ISA 700 pro výrok bez výhrad (nemodifikovaný), pro ostatní modifikace je určen standart 705. Podrobněji jsou znaky výroků popsány dále.
- **Jiná odpovědnost auditora** je část, která se uvádí jen v případě, že auditor odpovídá i za další skutečnosti, které nejsou specifikovány mezinárodními auditorskými standardy, například předepisuje-li právní úprava ověření nad rámec těchto standardů nebo to vyplývá ze zakázky.
- **Podpis auditora** s jasným označením podle příslušných pravidel zákonodárného orgánu. V České republice tedy podle specifikace Komory auditorů, která vymezuje, jakým způsobem se auditor prokazuje.
- **Datum zprávy**, které může být nejdříve ke dni, kdy byl dostatečně dokázán uvedený výrok.
- **Adresa auditora**, kde auditor vykonává svoji činnost, která je uvedena v rejstříku auditorů vedeném Komorou.

V návaznosti na zákon o účetnictví se současně s účetní závěrkou ověřují i výroční zpráva a zpráva o vztazích mezi propojenými osobami (je-li součástí). Zprávy vydá auditor zvlášť ke každému z těchto dokumentů, případně může vydat jednu souhrnnou zprávu⁵, ve které však musí být všechny skutečnosti, jako by se jednalo o jednotlivé zprávy (IFAC, 2014, ISA 700).

⁵ Novelizace zákona o auditorech stanovuje, že zpráva vydaná po 1.1.2016 se musí vztahovat ke všem ověřovaným dokumentům za auditované účetní období. Není tak již možné vydat zvlášť zprávu pro výroční zprávu a účetní závěrku, vždy musí být vydána jedna souhrnná zpráva.

2.5.1 Specifikace jednotlivých auditorských výroků

Výrok je výsledkem celého auditu a představuje názor auditora na účetní závěrku. Uživatelé, kterým je audit určen, zaměřují svoji pozornost nejprve na něj a jsou jim ovlivněni. Rozlišuje se 5 druhů výroků ve dvou kategoriích: bez modifikace a s modifikací. Členění auditorských výroků znázorňuje následující graf:



Graf 3: Druhy výroků ve zprávě auditora

Upraveno dle: Müllerová, 2013, s. 104

Výrok bez výhrad, označovaný ve standardu ISA 700 jako nemodifikovaný, je povinen auditor vyjádřit pokud *usoudí, že účetní závěrka je sestavena, ve všech významných (materiálních) ohledech, v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví* IFAC, 2014, ISA 700, odstavec 16). Ostatní výroky jsou již v kategorii modifikované, a je třeba postupovat podle standardu 705 a 706.

Modifikované výroky jsou vyjádřeny, pokud nedošlo k naplnění vedoucího k vydání výroku bez výhrad. Existují tři druhy: Výrok s výhradou, záporný výrok a odmítnutí výroku. Druh výroku je hodnocen podle stupně dostupnosti zjištěných skutečností a míry dopadu na celkovou vypovídací schopnost vykazovaných skutečností. V samotném standardu je v tabulkovém uspořádání vymezeno, za jakých okolností se přistoupí ke konkrétnímu výroku.

Tabulka 2: Způsoby modifikace výroků

Podstata skutečností vedoucích k modifikaci	Auditorův úsudek o tom, jak rozsáhlý je dopad vlivů nebo možných vlivů na účetní závěrku		
	Účetní závěrka je významně zkreslena	Významný, nikoli s rozsáhlým dopadem na účetní závěrku	Významný a rozsáhlý dopad na účetní závěrku
		Nemožnost získat dostatečné a vhodné důkazní informace	
	Účetní závěrka je významně zkreslena	Výrok s výhradou	Záporný výrok
	Nemožnost získat dostatečné a vhodné důkazní informace	Výrok s výhradou	Odmítnutí výroku

Zdroj: IFAC, 2014, ISA 705, odstavec A1

Výrok s výhradou vydává auditor, zjistil-li dostatečné informace, a vyvodil z nich značné materiální nesprávnosti, které však nemají individuálně ani společně rozsáhlý dopad na vypovídací schopnost účetní závěrky nebo není schopen získat dostatečné informace, avšak jejich absence nemá velký vliv na celkové auditované skutečnosti.

Záporný výrok je vydán v případě, že bylo dosaženo vhodných důkazních materiálů, z nichž vyplývá, že nesprávnosti ve vykazovaných skutečnostech jsou významné a mají značný vliv na celkovou vypovídací schopnost.

O odmítnutí výroku je v literatuře často zmiňována skutečnost, že je často mylně považován za výrok. K tomuto výroku auditor přistoupí, jestliže při provádění auditu nebylo možné provést úkony, jež by vedly k řádnému posouzení. Není možné vyslovit názor, zda vykazované informace odpovídají skutečnosti. Kromě výroku musí auditor uvést i odůvodnění, co bylo příčinou k vyslovení tohoto výroku (Müllerová, 2013).

Zdůraznění skutečností nebo uvedení **jiné skutečnosti** není modifikací výroku. Je pouze doplňkem k vyslovenému výroku, může být součástí jak modifikovaných tak nemodifikovaných výroků. Jak již bylo zmíněno, nenahrazují modifikaci výroku, ale ani nemohou suplovat informaci, jež měla být vedením podniku zveřejněna v účetní závěrce (KAČR, 2015). Pokud vychází ze skutečností zveřejněných v účetní závěrce, pak se jedná o **zdůraznění skutečností** a jeho cílem je uživateli zdůraznit podstatné skutečnosti, tak aby mohl správně pochopit účetní závěrku. Jde-li o skutečnost

neuvedenou v účetní závěrce, pak se tento odstavec označuje **jiná skutečnost** a jeho úkolem je poskytnout relevantní doplňující informace pro lepší pochopení účetní závěrky nebo odpovědnosti auditora. V obou případech však musí být pečlivě zvážena důležitost, zda je nezbytně nutné tyto skutečnosti zdůraznit či nikoliv. Takovéto informace jsou ve zprávě uvedeny ve zvláštním odstavci, který následuje ihned za výrokem. Principy těchto odstavců upravuje standart ISA 706. Tento odstavec neobsahuje žádné skutečnosti, které by měly být součástí odstavce zprávy „Jiné odpovědnosti auditora“ se kterým by mohl být zaměňován. (IFAC, 2014, ISA 700 a 706).

3 Účetní problematika dlouhodobého majetku a zásob

Vzhledem k zaměření práce na audit dlouhodobého majetku a zásob se tato kapitola věnuje problematice jejich účtování. Jsou zde popsány obecné zásady podle legislativy České republiky, tedy podle zákona o účetnictví. V závěru jsou pak shrnuty specifika pro mezinárodní účetní standardy IFRS. První podkapitola je věnována dlouhodobému majetku, druhá se pak zaměřuje na zásoby. Následně je popsána oblast ocenění pro dlouhodobý majetek i zásoby společně. Poslední část je věnována problematice inventarizace majetku.

Ověření účetní závěrky se provádí v rozsahu podle zadání zakázky. Ve zprávě auditora musí být uvedeno, jaká účetní závěrka je ověřována a podle jakých právních předpisů je hodnocena – může se jednat o účetní závěrky jednotlivých zemí nebo sestavené podle mezinárodních účetních standardů, nejčastěji IFRS či US GAPP. Pokud účetní jednotka má více účetních závěrek probíhá ověřování zpravidla pro každou zvlášť. Účetní jednotky s mezinárodní účastí často sestavují dvě účetní závěrky, jednu podle místní právní úpravy a druhou podle mezinárodních účetních standardů, případně podle předpisů druhého státu (Müllerová, Králíček, 2014). Použití výhradně jen mezinárodních účetních standardů IFRS je v České republice možné jen u zákonem specifikovaných účetních jednotek (viz předchozí kapitola o účetní závěrce).

Mezi českým účetnictvím a standardy IFRS je rozdíl ve způsobu vykazování. Jako příklad může sloužit oblast oceňování. Česká právní úprava je zaměřena na oceňování historickými cenami. Naopak mezinárodní standardy, ať už bližší IFRS nebo USGAPP kladou důraz na ocenění v reálných cenách tak, aby stav odrážel realitu podniku v aktuálním čase. I samotné výkazy, které jsou auditem ověřovány, mají odlišnou strukturu. Těmto odlišnostem je nutné audit přizpůsobit (Sedláček, 2005; Hinke, 2006).

3.1 Pořízení a ocenění dlouhodobého majetku a zásob

Hodnota, která je v účetnictví vykazována, musí naplňovat zásadu věrného zobrazení skutečností. V českém účetnictví jsou hodnoty vykazovány tzv. historickými cenami, tedy těmi, kterými byla aktiva oceněna v okamžiku pořízení. Později ale může dojít

ke změně hodnoty aktiva, například z důsledku poškození. Tato skutečnost by měla být v pro zajištění výše zmíněné zásady v účetnictví vykázána. K úpravě ocenění musí účetní jednotka přistoupit vždy, pokud je hodnota aktiva v účetnictví nadhodnocena oproti skutečnosti (Sedláček, 2005).

Nejčastěji dochází k pořízení majetku a zásob koupí. Kromě toho lze pořídit majetek i zásoby vlastní činností, bezúplatným převodem a vkladem od jiné osoby, případně směnou. Dlouhodobý nehmotný majetek pak ještě může být získán nabytím práv k výsledkům duševní a tvořivé činnosti. Ocenění se provádí jedním ze tří způsobů: pořizovací cenou, vlastními náklady a reprodukční pořizovací cenou. Nejčastěji se majetek a zásoby se oceňují pořizovací cenou. V praxi se můžeme setkat se zaměněním tohoto termínu s cenou pořízení, avšak cena pořízení je pouze jednou z možností jak ocenit pořizovací cenou. Tato terminologie může být pro člověka neznalého české účetní terminologie matoucí (Ryneš, 2015).

Pořizovací cenou se oceňují zásoby a majetek, k jejichž pořízení došlo koupí. Ocenění pořizovací cenou je cena, za kterou byl majetek pořízen (cena pořízení), včetně souvisejících vedlejších pořizovacích nákladů. Cena pořízení zahrnuje nejen fakturovanou částku ale i clo, spotřební daň a DPH u kterého nelze uplatnit nárok odpočet při vstupu. Vedlejší pořizovací náklady pro dlouhodobý majetek jsou specifikovány ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. v § 47. V § 48 je pak vymezeno, co naopak není součástí ocenění dlouhodobého majetku. Vzhledem k tomu, že zásoby se pořizují ve velkých objemech (oproti dlouhodobému majetku) a přesné stanovení pořizovací ceny jednotlivých položek by bylo značně administrativně náročné, využívá se při pohybu zásob zjednodušeného postupu ocenění prostřednictvím váženého aritmetického průměru. Problematika tohoto ocenění je popsána v kapitole o zásobách (Vyhláška č. 500, 2002; Ryneš, 2015).

Ocenění vlastními náklady se oceňují aktiva, která byla pořízena vlastní činností. Hodnota ocenění se stanovuje jako součet přímých nákladů a podílu nepřímých nákladů. Přímé náklady zahrnují především přímý materiál a mzdy, dále pak další přímé náklady, které mohou zahrnovat i subdodávky od externích dodavatelů. Nepřímé náklady se započítávají v poměrné výši, která se vztahuje k danému projektu. Pro její stanovení se využívají výpočty z kalkulací (Randáková, 2015; Ryneš, 2015).

Ocenění reprodukční pořizovací cenou se použije v případě pořízení aktiva bezúplatným převodem nebo vkladem a také v případě nově zjištěného majetku, který nebyl v účetnictví zachycen. Pro účetní potřeby je postačující odborný odhad ceny aktiva. Protože je však nutné splnit ocenění tohoto majetku podle daňových zákonů, využívá se pro ocenění znaleckého odhadu nebo ceny stanovené podle speciálního právního předpisu o oceňování majetku⁶ (Randáková, 2015; Ryneš, 2015).

Česká právní úprava je zaměřena na oceňování historickými cenami. Naopak mezinárodní standardy, ať už bližší IFRS nebo USGAPP kladou důraz na ocenění v reálných cenách, tak aby stav odrážel realitu podniku v aktuálním čase. Cena v nominálních jednotkách tedy kolísá. Nejvíce je to citelné u dlouhodobého majetku, a to vzhledem k jeho charakteru a především délce životnosti v podniku. Samotná pořizovací cena je výchozí pro další účetní operace. Nedílnou součástí je výpočet odpisů, jejichž cílem je rovnoměrné rozložení investice do nákladů (Hinke, 2006).

3.2 Účtování dlouhodobého majetku v účetnictví

Charakterem dlouhodobého majetku je, jak vyplývá z jeho názvu, delší setrvání v podniku – zpravidla jde o dobu delší jak jeden rok. Jak české účetnictví tak IFRS jej dále dělí na nehmotný, hmotný a finanční majetek. Níže je blíže popsána struktura těchto aktiv a následně problematika zařazení a vyřazení dlouhodobého majetku a jeho promítnutí do nákladů.

3.2.1 Vymezení dlouhodobého nehmotného majetku

V českém účetnictví se kategorie nehmotného majetku dělí na následující druhy: zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, goodwill, ocenitelná práva a jiný dlouhodobý nehmotný majetek. Dlouhodobý nehmotný majetek musí mít podle § 6 vyhlášky č. 500/2000 Sb. dobu použitelnosti delší než 1 rok a vyšší účetní ocenění, než účetní jednotkou stanovená hraniční částka.

⁶ Zákon č. 151/1997 Sb. o oceňování majetku

Zřizovací výdaje⁷ jsou speciální kategorií nehmotného majetku, protože k jejich vzniku dochází před samotným založením podniku. Vykazování této položky je možné tedy jen v průběhu několika let do samotného vzniku podniku a od počátku jsou oceněny stejnou částkou. Dochází pouze k odpisování této položky, jehož doba je omezena na maximálně 5 let (Ryneš, 2015).

Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje. Výzkumem se rozumí původní plánované zkoumání s cílem získat nové vědecké nebo technické znalosti. Vývoj je pak aplikace výsledků výzkumů. Jedná se o výsledky, které nejsou součástí žádných jiných ocenitelných práv. V případě vytvoření vlastní činnosti se počítá s jejich opakovaným prodejem. Výsledky mohou být i zakoupeny od jiných subjektů, avšak i zde platí, že nesmí být součástí nabytého dlouhodobého majetku (Ryneš, 2015).

Software je dnes běžnou součástí podniku, avšak problematika jeho účtování je stále ještě hodně diskutovaná a není ustálena jako u ostatních položek.

V praxi se často jako samostatný software označuje operační systém. Avšak ve většině případů je software přímo zakoupen s hardwarem, nebo je na něj přímo vázán – značí se jako OEM software. V takovém případě se eviduje spolu s dlouhodobým majetkem, se kterým je spojen (Novotný, 2006).

Při pořízení softwaru formou outsourcingu, využitím služeb ASP a leasingem nemůže podle českých účetních předpisů dojít k účtování o pořízení dlouhodobého nehmotného majetku. Ve všech těchto případech totiž nedochází k přechodu vlastnictví informačního systému na účetní jednotku, která je jeho uživatelem. Tím není naplněn základní předpoklad pro to, aby mohl být software v účetní jednotce vykázán jako majetek. O pořízení softwaru musí existovat dokumenty, které to potvrzují:

- licenční smlouva (základní dokument, který stanoví rozsah oprávnění uživatele a jeho práva ve vztahu k informačnímu systému), která obsahuje licenční číslo přidělené uživateli, což je velice důležité při případném rozšiřování informačního systému v budoucnosti (technickém zhodnocení),

⁷ Zřizovací výdaje vzniklé po 1.1.2016 již nejsou součástí dlouhodobého majetku, ale jsou účtovány přímo do nákladů (Froschová, 2015)

- nabývací doklad, tj. doklad o zaplacení (ocenění v pořizovací ceně) nebo interní doklad o aktivaci informačního systému (ocenění ve vlastních nákladech, resp. V reprodukční pořizovací ceně),
- registrační karta prokazující legální způsob pořízení,
- certifikát autentičnosti,
- originální instalační médium (Novotný, 2006).

Samostatnou kategorií je pak software vytvořený vlastní činností. Zde platí stejná podmínka jako u výsledků výzkumu a vývoje, a to že bylo aktivum vytvořeno za účelem dalšího prodeje (Ryneš, 2015).

Kde se názory odborníků rozcházejí, je postup v případě multilicencí. Některé zdroje uvádí, že by se měly ocenit jednotlivé licence zvlášť a podle toho posuzovat, zda budou dlouhodobým majetkem nebo půjdou přímo do nákladů. Druhá skupina se přiklání k ocenění jako celku, protože se jedná o zakoupený celek, který není možné dále jednotlivě prodat (může existovat výjimka, kdy je možné licenci opětovně prodat, avšak v praxi to autoři licencí většinou přímo zakazují) (Novotný, 2006).

Ocenitelná práva jsou výsledky duševní činnosti a práva podle zvláštních právních předpisů vázaná na průmyslové a obdobné vlastnictví. Nejčastějšími zástupci jsou patenty, licence a ochranné známky. Opět se zde promítá podmínka jejich nákupu, nebo při vytvoření vlastní činností úmysl obchodování s nimi (Randáková, 2015).

Goodwill je v České republice nejmladší položkou dlouhodobého majetku. Zákon jej definuje jako kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky. Goodwill se vykazuje v dlouhodobém majetku bez ohledu na výši jeho ocenění. Účetně se goodwill odpisuje po dobu pěti let rovnoměrně od nabytí. O případnou následnou změnu kupní ceny podniku nebo jeho části se upraví hodnota goodwillu, avšak odpisy zůstanou beze změny. Goodwill má další specifikum a to z hlediska daňové uznatelnosti. Podle zákona o dani z příjmu nelze tento druh majetku odpisovat (Ryneš, 2015).

V rámci standardů IFRS je nehmotnému majetku věnována velká pozornost. Zaměřují se na něj standardy IAS 38 – *Nehmotná aktiva* a IFRS 3 – *Podnikové kombinace*. Oproti majetku hmotnému je jeho ocenění v mnoha případech těžké stanovit, v některých případech nemožné. Ocenění některých práv (Goodwill) dokonce nemůže účetní jednotka vykazovat, pokud jej vytvořila vlastní činností. Goodwill je vykazován jen, pokud je součástí akvizičních transakcí, a tudíž je možné stanovit jeho hodnotu podle ceny akvizice. U softwaru platí, že musí být identifikovatelný a oddělitelný. Oddělitelností se myslí jeho možnost s ním obchodovat (bez ohledu na ustanovení smluvních ujednání zakazujících přeprodej) (Hinke, 2006).

3.2.2 Vymezení dlouhodobého hmotného majetku

Hmotný majetek je v podniku hojně zastoupen. V účetnictví se člení do několika kategorií, které jsou stručně popsány v této kapitole. Konkrétně jde o pozemky, stavby, samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí, pěstitelské celky trvalých porostů, dospělá zvířata a jejich skupiny a jiný dlouhodobý hmotný majetek.

Pozemky spolu se stavbami jsou aktivem, které se zařazuje do dlouhodobého majetku bez ohledu na výši jeho ocenění. Nejsou zde však evidovány pozemky, které jsou určeny k obchodování (Ryneš, 2015).

Stavby jsou evidovány v dlouhodobém majetku bez ohledu jejich stanovenou hodnotu či dobu použitelnosti. Patří sem stavby včetně budov a to i byt či nebytový prostor jako jejich část. Další aktiva, jež se řadí do staveb, jsou oborově specifická, jako například důlní díla, vodní stavby, otvírky lomů či technické rekultivace (Vyhláška č. 500, 2002).

Nejvíce zastoupeným majetkem v podniku jsou **samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí**. Zde se již zohledňuje výše ocenění, které určuje účetní jednotka, tak aby dosáhla věrného obrazu účetnictví. Zohledňuje se také technická či ekonomická doba použitelnosti, jež by měla být delší než jeden rok. Výjimku tvoří předměty z drahých kovů, které se řadí do této kategorie vždy, nejsou-li zbožím (Ryneš, 2015).

Další kategorií jsou **pěstitelské celky trvalých porostů**, jež se vyskytují zejména u zemědělských podniků. Jedná se o trvalé porosty, zejména ovocné sady, vinice a chmelnice (Vyhláška č. 500, 2002).

Stejně oborově zaměřená jsou aktiva zařazená jako **dospělá zvířata a jejich skupiny**. Jejich zařazení do dlouhodobého majetku se odvíjí od stejných podmínek jako u samostatných hmotných movitých věcí, tedy použitelnost delší jak jeden rok a výše ocenění převyšující hodnotu stanovenou účetní jednotkou (Vyhláška č. 500, 2002).

Jiný dlouhodobý majetek zahrnuje tato aktiva bez ohledu na výši ocenění: Umělecká díla, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a ložiska nerostu (Vyhláška č. 500, 2002).

Dlouhodobý hmotný majetek upravují tyto mezinárodní účetní standardy: IAS 16 - *Pozemky, budovy a zařízení*, IFRS 5 - *Dlouhodobá aktiva držena k prodeji*, IAS 17 - *Leasingy*⁸. Specifikem mezinárodních účetních standardů je vykazování finančního leasingu v dlouhodobém majetku. V českém účetnictví není možné tento majetek vykazovat, protože k němu nemá účetní jednotka vlastnická práva. Další odlišností je, že podle IFRS jsou významné náhradní díly s delší dobou využití součástí dlouhodobého majetku, kdežto podle české právní úpravy jsou vykazovány jako zásoby (Hinke, 2006).

3.2.3 Vymezení dlouhodobého finančního majetku

Do dlouhodobého majetku patří také finanční majetek. Vlastnictví dlouhodobých finančních aktiv není u malých a středních podniků v českém prostředí příliš běžné. Nejčastějším zástupcem jsou především podíly v rámci skupiny podniků. Podmínkou pro zařazení do dlouhodobého majetku je předpokládaná držba či splatnost delší jak jeden rok. Dlouhodobý finanční majetek se člení na podíly v jiných účetních jednotkách, dluhové cenné papíry, půjčky a úvěry a jiný dlouhodobý finanční majetek (Randáková, 2015).

⁸ V roce 2016 nahrazuje standard IAS 17 standard IFRS 16, platný od roku 2019.

Podíly v účetních jednotkách se dělí do třech kategorií. První jsou podíly v ovládaných a řízených osobách, jedná se o podíl v účetní jednotce, který převyšuje 50 %, případně nižší podíl pokud jsou splněny podmínky pro ovládání účetní jednotky. Druhá skupina jsou osoby pod podstatným vlivem, ty představují podíly v rozmezí mezi 20 % až 50 %. Podíly, které nejsou v předešlých dvou skupinách, se řadí do kategorie ostatní (Randáková, 2015).

Dluhové cenné papíry jsou klasifikovány jako dluhopisy se záměrem jejich držení do doby splatnosti. Další položkou dlouhodobého finančního majetku jsou poskytnuté **půjčky a úvěry**. V účetnictví jsou zvlášť vykazovány půjčky poskytnuté osobám, ve kterých je uplatňován podstatný nebo úplný vliv (Randáková, 2015).

3.2.4 Zařazení a vyřazení dlouhodobého majetku

Aktiva se stanou dlouhodobým hmotným majetkem uvedením věci do stavu způsobilého k užívání. O uvedení aktiva do užívání musí existovat doklad. Způsobilost k užívání se rozumí dokončení věci včetně splnění všech relevantních zákonných ustanovení potřebných k provozování aktiva (Ryneš, 2015).

Pořízení dlouhodobého majetku se účtuje v účtové skupině 04 - *Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a dlouhodobý finanční majetek*. Na jednotlivých účtech jsou evidovány jednotlivé složky pořizovací ceny před uvedením majetku do užívání. Pokud je majetek ihned způsobilý k užívání a není třeba sestavovat pořizovací cenu, pak se nemusí účtovat přes skupinu 04, ale majetek je rovnou zaúčtován na příslušný účet dlouhodobého majetku ve skupinách 01 a 02 (Ryneš, 2015).

Pořízení majetku vlastní činností se související náklady účtují na nákladové účty v 5. účtové třídě a následně se aktivují přes příslušný účet ve skupině 62. K aktivaci musí dojít nejpozději k rozvahovému dni. Bezúplatně nabytý majetek se účtuje přes účet 413 – *ostatní kapitálové fondy* (Ryneš, 2015).

Vyřazení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku může být provedeno likvidací, prodejem, bezúplatným převodem či převodem na jinou osobu. Likvidace

je buď dobrovolná (nejčastěji po skončení doby odpisování) nebo z důsledku škody či manka. V okamžiku vyřazení dlouhodobého majetku se provede zúčtování zůstatkové ceny do nákladů podle toho jaký byl důvod pro vyřazení aktiva. V případě prodeje se provede zaúčtování získané částky na výnosový účet 641 – Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (Ryneš, 2015).

3.2.5 Náklady dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Výdaje související s dlouhodobým majetkem nevstupují do nákladů okamžitě. Typickým způsobem, jakým se dlouhodobé aktivum promítne do nákladů, jsou odpisy. Dalšími výdaji, které souvisejí s dlouhodobým majetkem, jsou údržba, opravy a technické zhodnocení.

Odpisy lze rozdělit do tří kategorií, účetní, daňové a ekonomické. Ekonomické odpisy využívají manažeři pro řízení podniku a stanovení plánů. Ekonomické odpisy nejsou zaznamenány v účetnictví a nejsou tedy ani součástí účetní závěrky. Daňové odpisy představují položku, kterou je možné si odečíst od příjmů jako daňově uznatelný náklad. Zákon o dani z příjmu přesně stanovuje, jak se daňové odpisy stanoví. Účetní odpisy stanovuje účetní jednotka sama na základě vlastní směrnice. Jak účetní tak daňové odpisy se promítnou v účetnictví. Rozdíl mezi nimi představují položky *odložená daňová pohledávka*, převyšují-li účetní odpisy daňové, a *odložený daňový závazek*, pokud jsou účetní odpisy menší než daňové. Postupně pak dochází k vyrovnaní rozdílu, až je výsledný účet nulový. Úhrn účetních odpisů za dobu užívání dlouhodobého majetku představují oprávky (Sedláček, 2005; Randáková, 2015; Ryneš, 2015).

V účetnictví odpis představuje náklad. Náklady by měly vznikat v rozsahu, v jakém vznikají výnosy, které dané aktivum přináší. Proto stanovení účetních odpisů nemá přesně stanovená pravidla jako je tomu u odpisů daňových. Je to z důvodu naplnění principu věrného obrazu hospodaření účetní jednotky. Jak uvádí Randáková (2015) nelze odpis chápat jen ve smyslu fyzického a morálního opotřebení, ale také v jeho schopnosti generovat užitek.

Výše odpisů se stanovuje podle odpisového plánu, který je účetní jednotka povinna podle § 4 zákona o účetnictví sestavit. Účetní jednotka stanovuje metodu odpisování sama podle předpokládaného využití daného aktiva na základě výkonové nebo časové metody. Výkonová metoda je vhodná tam, kde je u aktiva známa je produkční hranice. V praxi se více využívá časové metody. Stejně jako u daňových odpisů existuje možnost volby lineární nebo zrychlené metody. Avšak u zrychlené metody je možné kromě degresivního odpisování využít i progresivní variantu. Účetní jednotka může, pokud je to významné z hlediska věrného obrazu účetnictví, využít komponentního odpisování u aktiv zařazených ve hmotném majetku a to konkrétně u staveb, bytů a nebytových prostor, samostatných movitých věcí a souboru hmotných movitých věcí. Ke komponentnímu odpisování přistoupí účetní jednotka, jestliže ocenění části aktiva je významné v poměru k výši ocenění aktiva, doba použitelnosti části aktiva se výrazně liší, případně je pro komponentu stanoven samostatný odpisový plán. V rozvaze se tento majetek i odpisy vyjadřují jako jeden celek (Randáková, 2015).

Při tvorbě odpisového plánu může být zohledněna zbytková hodnota aktiva. To je hodnota v okamžiku vyřazení majetku, kterou účetní jednotka může získat prodejem po odečtení nákladů s tím souvisejících. V praxi se využívá zbytková hodnota u významných aktiv, u nichž je v okamžiku vyřazení majetku předpoklad prodeje za značnou prodejní cenu (Ryneš, 2015).

Na účetní jednotce je volba, kdy se aktivum začne odpisovat. Častěji se využívá případu odpisování od měsíce následujícího po zařazení do užívání. Druhou možností je začít odpisovat v měsíci zařazení aktiva do užívání. Rozdíl mezi těmito způsoby je zanedbatelný vzhledem k délce životnosti aktiva, případně jeho hodnotě, při nižší životnosti. Účetní závěrka by mohla být ovlivněna, pokud by došlo k zařazení či vyřazení na přelomu období (Ryneš, 2015).

Údržba a opravy dlouhodobého majetku vznikají až po zařazení majetku do užívání. Udržováním se rozumí zachování majetku v provozuschopném stavu, jedná se o běžné práce, které souvisejí s provozem aktiva. O opravu se jedná, pokud jsou provedeny zásahy na aktivu, které nesouvisejí s běžnou údržbou. Při opravě však nedochází ke změně či vylepšení vlastností aktiva, jde pouze o to jej uvést do provozuschopného

stavu, kterého by aktivum nebylo bez tohoto zásahu schopno. Výdaje související s údržbou nebo opravou jsou nákladem okamžitě v celé částce (Randáková, 2015).

Vzhledem k délce časového horizontu, kdy je dlouhodobý majetek součástí podniku, může dojít v průběhu jeho životnosti k **technickému zhodnocení**. O technické zhodnocení se jedná, pokud dojde k rozšíření funkčnosti či účelu daného aktiva a vynaložené náklady na takové úpravy přesáhnou částku, stanovenou pro zařazení samostatného aktiva do majetku. Technické zhodnocení není nákladem, ale je odpisováno stejně jako aktivum, na kterém bylo technické zhodnocení provedeno. Dochází tak ke zvýšení jeho hodnoty, a zpravidla i k prodloužení životnosti (Randáková, 2015; Ryneš, 2015).

3.3 Účtování zásob

Zásoby patří do kategorie oběžných aktiv. Hlavní charakteristikou je krátkodobost - jsou využity do jednoho roku případně v rámci jednoho produkčního cyklu (přesahuje-li tato doba jeden rok). Zásoby definuje většina autorů ve svých publikacích jako položky určené k jednorázové spotřebě. Následně jsou pak vysvětleny výjimky, za kterých tato definice neplatí. Členění zásob je dáno vyhláškou č. 500/2002 Sb. a účetním standardem č. 015.

Zásoby se při pořízení oceňují pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou nebo vlastními náklady. Během výrobního procesu dochází k přeúčtování materiálu na zásoby vlastní výroby ve skupině 12. Nedokončená výroba se oceňuje přímými materiálovými náklady. Výrobky a polotovary přímými náklady, včetně materiálových a mzdových nákladů. Při dlouhodobé a zakázkové výrobě je možné ocenit kromě přímých nákladů i výrobní či správní režii. Ocenění úbytku zásob může být dle zákona provedeno jedním ze dvou způsobů: váženým aritmetickým průměrem nebo metodou FIFO. Účetní jednotka může zvolit způsob pro každý analytický účet zvlášť, v rámci jednoho účtu však musí být uplatňována jen jedna metoda (Randáková, 2015; Ryneš, 2015).

Dle českých účetních standardů může účetní jednotka využívat dva způsoby účtování zásob, označené jako „A“ a „B“. Možnost volby mají všechny účetní jednotky a to bez ohledu na to, zda jsou povinně auditované či ne. Na jednom syntetickém účtu mohou být využity oba dva způsoby, v rámci jednoho analytického účtu však lze uplatnit jen jeden z nich (Ryneš, 2015).

Evidence zásob způsobem A eviduje výdaje na jednotlivých účtech třídy jedna. Promítnutí na nákladové účty probíhá v okamžiku spotřeby zásoby – v případě prodeje nebo využití ve výrobě (Ryneš, 2015).

Při evidenci způsobem B se účtují veškeré výdaje spojené s pohybem zásob přímo na nákladové účty. Na konci období při uzavírání účetních knih se podle skutečného stavu zásob na skladě provede přeúčtování těchto zásob z nákladového účtu do třídy jedna. Počáteční stavy z těchto účtů se naopak převedou na nákladové položky (Ryneš, 2015).

Mezinárodní účetní standardy upravují zásoby ve standardu IAS 2. Při porovnání standardu s českou účetní legislativou nejsou mezi nimi zřetelné žádné zásadní rozdíly. V rámci IFRS jsou kladeny větší nároky na ocenění zásob, především se přísněji uplatňuje zásada opatrnosti (Hinke, 2006).

3.4 Inventarizace majetku

Účetní jednotka je povinna podle zákona o účetnictví provádět pravidelnou inventarizaci dlouhodobého majetku a zásob. Zákon se jí věnuje v §§ 29 a 30. Inventarizace je nedílným prostředkem pro zajištění průkaznosti účetnictví. Inventarizační záznamy jsou jedním z důkazů potvrzující tvrzení v účetní závěrce (Müllerová, 2013). V odborných publikacích jsou zdůrazňovány dva pojmy „inventarizace“ a „inventura“, jejichž definice jsou si obsahově vždy velmi blízké. Zde jsou uvedeny ty, které vystihují především účetní stránku věci.

*„**Inventarizací** se rozumí činnost, která se skládá z inventur, z porovnání zjištěných skutečností s účetnictvím a ze zjištění, zda není nutno vytvořit rezervy, opravné položky či odpisy (Audit účetnictví, 2003, s. 2).“*

*„**Inventura** je dílčí částí inventarizace a jedná se o zjištění skutečného stavu majetku a závazků a zaznamenání zjištěných skutečností do inventurních soupisů (Audit účetnictví, 2003, s. 2).“*

Účetní jednotka stanovuje svojí vnitřní směrnici podmínky a termíny inventarizace. Inventarizace je proces ověření evidovaného a skutečného stavu. U hmotného majetku a zásob se skutečný stav prověřuje fyzickou inventurou. V případě nehmotného majetku, kdy není možné provést fyzickou inventuru, se provádí inventura dokladová. Skutečné stavy zjištěné prostřednictvím inventury se zaznamenávají do inventurních soupisů. Následně se porovnává stav z těchto soupisů s účetnictvím, případně jinou evidencí. Inventurní soupisy mají dány minimální obsahové požadavky vymezené ve druhém odstavci § 30 zákona o účetnictví:

- skutečný stav veškerého majetku a závazků (stav zjištěný inventurou) s jednoznačným určením majetku a závazků
- podpisový záznam osoby odpovědné za provedení inventury (za zjištění skutečného stavu) a podpisový záznam osoby odpovědné za provedení inventarizace,
- způsob zjištění skutečných stavů (zvážením, spočítáním, změřením, kontrolou dokladů,...),
- ocenění majetku a závazků k okamžiku ukončení inventury i pro účely podle § 26 odst. 3 (opravné položky, rezervy, odpisy),
- okamžik zahájení a ukončení inventury (datum a čas), případně rozhodný den (pokud jej účetní jednotka stanovila) (Zákon o účetnictví, 1991).

Inventurní soupis je účetním záznamem, musí tedy splňovat podmínky stanovené v §§ 33 až 35 zákona o účetnictví, které upravují zejména jejich formu a zajištění průkaznosti účetního záznamu (Zákon o účetnictví, 1991).

Četnost provádění inventarizace záleží na rozhodnutí účetní jednotky. Dle zákona je povinna ji provést vždy k okamžiku účetní závěrky a to jak řádné tak i mimořádné. Tato inventarizace je označena jako **periodická**. Jedná se v praxi o nejčastěji prováděný druh inventarizace. Kromě periodické umožňuje účetní jednotce zákon provést tzv. **průběžnou** inventarizaci. Ta může být provedena i v jiném datu, než kdy

se sestavuje účetní závěrka. Zákon však vymezuje konkrétní majetek, u kterého je možné provést průběžnou inventarizaci. Tu je možné zvolit jen u zásob účtovaných podle druhů (např. skladová evidence vedená na skladových kartách) a u dlouhodobého hmotného movitého majetku, jenž vzhledem k funkci, kterou plní v účetní jednotce, je v soustavném pohybu a nemá stálé místo, kam náleží (např. oběhové obaly). Termín provedení průběžné inventarizace stanovuje účetní jednotka sama, její provedení však musí proběhnout minimálně jednou za účetní období. U průběžné inventarizace je možné nahradit inventarizační zápis záznamem o provedení fyzické kontroly spolu s vyúčtováním inventarizačních rozdílů (Zákon o účetnictví, 1991; Ryneš, 2015).

Inventarizace může být zahájena nejdříve 4 měsíce před rozvahovým dnem a ukončena nejpozději 2 měsíce po tomto dni. Účetní jednotka může určit tzv. rozhodný den, ke kterému se zjišťuje skutečný stav. Rozhodný den předchází rozvahovému dni a ke dni sestavení účetní závěrky se pak stav dopočítá podle změn uvedených v účetních záznamech. Účetní jednotka prokazuje stav majetku k rozvahovému dni podle inventury doplněné o přírůstky a úbytky, které nastaly mezi rozhodným a rozvahovým dnem (Zákon o účetnictví, 1991).

Cílem auditorské činnosti je hodnocení postupu inventarizace a získat tak hledisko pro posouzení spolehlivosti kontrolního systému. Auditor se inventury zúčastňuje jako pozorovatel, nikoliv jako člen inventarizační komise. Testování se zaměřuje na ověření uplatňování vnitropodnikových směrnic. Auditor svou přítomností během inventury ověřuje i fyzickou přítomnost a úplnost zásob. Na základě pozorování se usuzuje, jestli je inventura provedena řádně a její výsledek věrně zobrazuje skutečnost (Ricchiute, 1994). Dle směrnic Komory auditorů by auditor měl být přítomen u inventury prováděné účetní jednotkou, pokud aktivum tvoří významnou část majetku účetní jednotky (KAČR, 2015).

3.4.1 Inventarizační rozdíly

O inventarizační rozdíl se jedná v případě odlišnosti skutečného stavu od stavu v evidenci účetnictví. Může se jednat o přebytek či úbytek (manko). Je-li skutečný stav nižší než evidovaný stav a rozdíl nelze prokázat (např. doložit účetním dokladem)

a neexistuje hmotná odpovědnost některého zaměstnance, pak se jedná o manko – u peněžních prostředků označovaný také jako schodek. V opačné situaci, kdy skutečný stav je vyšší než evidovaný, se pak jedná o přebytek (Audit účetnictví, 2003).

Rozdíly mohou vznikat přirozeně v souvislosti běžnou činností, nejčastěji se jedná o úbytky fyzikálními procesy nebo se v souvislosti s charakterem činnosti účetní jednotky jde o stav, kterému není možné zabránit. Pro tyto případy se stanovuje vnitropodniková norma, která stanoví jaká velikost rozdílu je považována ještě za přirozenou. Stanovení normy by mělo vycházet buď z fyzikálních zákonitostí, případně z předchozích zkušeností, například ze statistických dat. Normy se stanovují především pro zásoby. Rozdíly, které se vejdou do stanovené normy, jsou účtovány do nákladů jako běžná spotřeba. Dojde-li ke zjištění rozdílu převyšujícího stanovenou normu, či pokud norma není stanovena, pak se účtují na účty manka a škody, případně přebytky. Inventarizační rozdíly se zúčtovávají do účetního období, za které se inventarizací ověřuje skutečný stav (Audit účetnictví, 2003).

Pokud dochází k účtování zásob podle druhů a došlo ke zjištění rozdílů u několika druhů zásob, které jsou zaměnitelné, pak je možné manka mezi sebou započíst. Převyšuje-li souhrnná částka přebytků souhrnnou částku mank, jedná se o výsledný přebytek. V opačném případě o výsledné manko. V tomto případě se nejedná o porušení zásady zákazu vzájemného zúčtování (Ryneš, 2015).

Přebytky odpisovaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se neúčtují na výnosové účty, ale zachytí se na vrub účtu příslušného majetku a ve prospěch do opravek. U neodpisovaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se přebytek zachytí na vrub do majetku a ve prospěch účtu ostatní kapitálové fondy ve čtvrté účtové třídě. Účtování zjištěného přebytku u zásob vlastní výroby se provádí v šesté účtové třídě přímo na příslušné účty změny stavu vnitropodnikových zásob skupiny 61 (ČÚS, 2003; Ryneš, 2015)

Dojde-li v průběhu provádění inventarizace ke zjištění, že existují skutečnosti, které mohou způsobit snížení ceny majetku, vytvoří se k příslušnému aktivu opravná položka. Účetní jednotka provede snížení ocenění v případě, že tržní hodnota aktiva je nižší než účetní hodnota. Účtování o zvýšení ocenění se neprovádí. V případě že se jedná

o významnou položku, uvede se hodnota vyššího ocenění v příloze účetní závěrky (Ryneš, 2015).

3.4.2 Nejčastější nesprávnosti při inventarizaci

Níže jsou uvedeny vybrané nejčastější nesprávnosti, kterých se účetní jednotky u inventarizace dopouštějí. Výběr vychází z informací, které zveřejnily různé auditorské společnosti pro klienty, aby se tak vyvarovali situacím, které se často objevují během auditorského procesu. Seznam zahrnuje nesprávnosti, jež se ve vybraných zdrojích opakovaly, a lze je tak označit jako nejčastěji se vyskytující chyby (Müllerová, 2013; Svobodová, 2013; Ambrož, 2005):

Inventarizace není doložena plánem inventur, a to i u velkých podniků, u kterých není prakticky možné kvůli jejich složitosti provést inventarizaci bez konkrétního rozpisu.

Inventurní soupisy a přiložené zápisy provedené inventarizace nejsou potvrzeny odpovědnými pracovníky ani opatřeny dalšími náležitostmi, jako je datum provedení inventury, vyčíslení inventarizačních rozdílů a návrhů na jejich vypořádání.

Inventarizační rozdíly nejsou proúčtovány do období, za které se inventarizací ověřuje stav rozvahových položek.

Za doklad o provedení dokladové inventury je vydán pouze soupis daného účtu vytištěný z účetního programu, bez odpovídajících náležitostí příslušejících inventurnímu soupisu.

V případě, že je inventura majetku provedena k jinému datu než k datu účetní závěrky, chybí prokázání přírůstků a úbytků za období mezi inventurou a závěrkou.

Při inventuře zásob bývají zaměňovány přebytky a úbytky nestejnorodých zásob – jde o nesprávné využití možnosti započtení, která je určena pro vzájemně zaměnitelné položky.

Inventurní soupisy k majetku nejsou vypracovány jednotlivě k analytickým účtům. Pokud jsou soupisy uspořádány podle jiného hlediska než analytické evidence,

pak je nutné soupis doplnit i o toto členění, včetně uvedení součtů za jednotlivé analytické účty, tak aby bylo možné je porovnat se stavy účtů v účetnictví.

Neprovádí se inventarizace účtů, které nevykazují ke dni provádění inventarizace žádnou hodnotu (jsou nulové). V průběhu účetního období však na těchto účtech mohlo dojít k pohybům, během kterých mohlo dojít k možným rozdílům.

Inventarizace rezerv na opravy dlouhodobého majetku není podložena rozpočtem oprav, popř. upraveným či aktualizovaným rozpočtem.

4 Praktické provedení auditu dlouhodobého majetku a zásob ve výrobním podniku

Tato část diplomové práce se věnuje popisu auditorské činnosti v konkrétní účetní jednotce. S ohledem na citlivost dat, které jsou v auditu využity, není účetní jednotka přímo identifikována. Proces auditu je zaměřen na oblast dlouhodobého majetku a zásob. Je zde zachycen proces auditu od počátku sjednání zakázky až po vystavení zprávy, včetně vyřčení výroku auditora. Obecná část zahrnuje předběžnou a přípravnou fázi auditu. Provedení auditu je specifikováno podle zaměření diplomové práce na dlouhodobý majetek a zásoby a dalším položkám účetní závěrky se nevěnuje.

4.1 Základní informace o auditované účetní jednotce

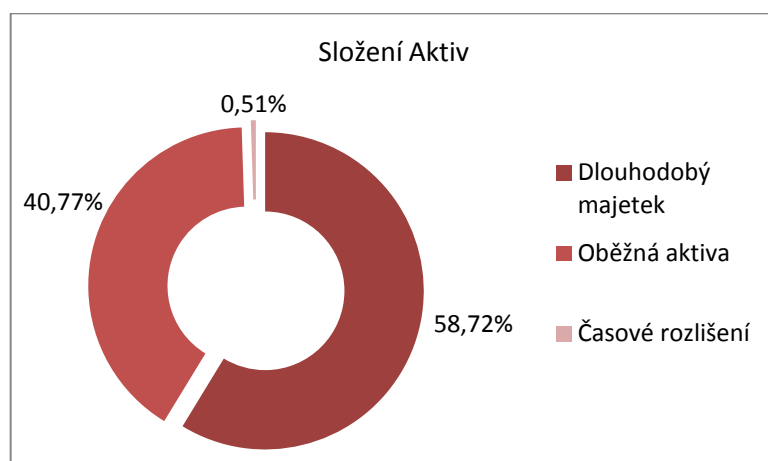
Auditovaná účetní jednotka je výrobní podnik v oblasti zpracovatelského průmyslu. Hlavní činností společnosti je zpracování kovů. Společnost se soustředí na prodej zejména malým a středně velkým subjektům. Hlavním produktem je zpracování komponentů z plechu na zakázku. Další hlavní činností je pak řezání a ohýbání technologií CNC, frézování a soustružení. Podle požadavků zákazníka je možné i spojování jednotlivých dílů svařováním a následná povrchová úprava zinkování nebo lakování. Společnost stále rozšiřuje své činnosti a využívá nových technologií. Příkladem může být poslední investice do nové bezobslužné linky, která umí pracovat s tenkými plechy. Automatizovaná výroba se používá pro sériovou výrobu při odběru většího počtu kusů. Společnost se soustředí zejména na trh v České republice, který tvoří více než 60 % produkce. Zbývající produkce jde na export především do Rakouska a dále pak do Německa a Polska.

Účetní jednotka je akciovou společností s kmenovými akciemi na jméno v listinné podobě. Jde o středně velkou obchodní korporaci, s malým počtem vlastníků. Chod společnosti je závislý na členech představenstva, kteří významně přispívají k obchodnímu rozvoji společnosti.

Podnikové uspořádání má liniovou strukturu, ředitelé jednotlivých úseků jsou podřízeni přímo generálnímu řediteli. Podnik je rozdělen do pěti úseků: obchodní, přípravy

výroby, výroby, ekonomický a kontrola jakosti. Každý z úseků má vedoucího, který zodpovídá za chod celého oddělení. Pravomoci a kompetence jednotlivých pracovníků jsou stanoveny vnitřním předpisem.

Podíl dlouhodobého majetku přesahuje mírně 50 % celkových aktiv. Společnost je tedy spíše kapitálově těžší společností. Skladba dlouhodobého majetku je tvořena z více než 90 % hmotným majetkem. Nehmotný majetek má podíl na celkovém dlouhodobém majetku jen jednotky procent. Společnost nevykazuje žádné položky dlouhodobého finančního majetku. Oběžná aktiva jsou tvořena zejména krátkodobými pohledávkami a krátkodobým finančním majetkem. Podíl zásob na oběžném majetku je menší než 10 %.



Graf 4: Procentní poměr složek aktiv auditovaného podniku v roce 2014
Vlastní zpracování dle Rozvahy

Společnost je financována z více jak 65 % cizím kapitálem, který tvoří především dlouhodobé bankovní úvěry a výpomoci.

4.2 Předběžné činnosti auditu účetní jednotky

Předmětem zakázky je audit účetní závěrky za účetní období 2014. Účetní jednotka není součástí konsolidujícího celku ani nemá akcie emitované na burze, je tedy povinna sestavit účetní závěrku podle českého zákona o účetnictví. Společnost se dobrovolně nerozhodla vést navíc účetnictví podle mezinárodních účetních standardů. Ověření účetní závěrky bude tedy provedeno podle české legislativy.

V rámci předběžných činností bude nejprve posouzeno riziko zakázky. Po vyhodnocení rizika bude proveden proces vedoucí k seznámení se s činností podniku a jeho účetními postupy v oblasti zásob. Získané informace budou využity pro naplánování provedení auditu.

4.2.1 Posouzení rizika zakázky auditu účetní jednotky

Prvním krokem auditora, který předchází uzavření smlouvy s klientem, je posouzení rizika zakázky. Jako první bylo vyloučeno riziko závislosti auditora vůči klientovi. Vůči podniku neexistují žádné rodinné ani finanční vazby. Rovněž nepředstavuje příjem z přijetí zakázky významný příjem auditora.

Společnost je na trhu více jak deset let, lze tedy konstatovat, že má dostatečné zkušenosti v oboru a je schopna se na trhu orientovat. Odvětví zpracovatelství kovů je relativně legislativně stabilní. Vývoj technologií v tomto oboru je v porovnání s ostatními poměrně pomalý, nicméně zejména v oblasti sériové výroby musí výrobci rychle reagovat na nové požadavky zákazníků, vyplývající z rychlosti vývoje jejich trhu. Jde zejména o rychlost dodání, schopnost modifikovat výrobky podle aktuální potřeby a vyhovět požadavkům na kvalitu.

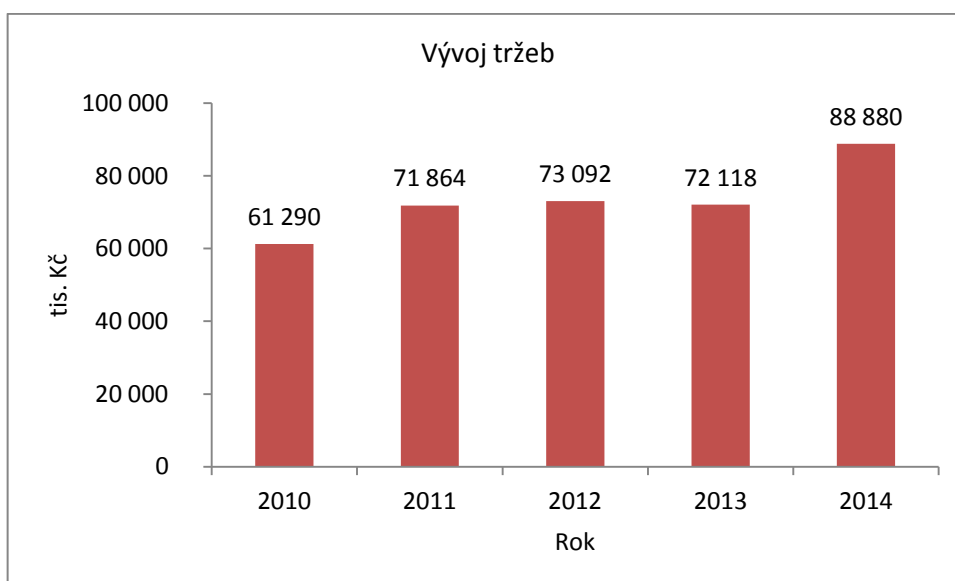
Součástí této etapy je posouzení důvěryhodnosti vedení společnosti. Za společnost může jednat předseda nebo místopředseda samostatně. Předseda představenstva je současně i ředitelem společnosti. Předseda a místopředseda představenstva poskytli společnosti úvěr ve výši 1,5 mil Kč. Spojené osoby nemají vazby s jinými podniky a není známa ani minulost, která by naznačovala jejich nespolehlivost. Na vedoucích pozicích společnosti nebyla za posledních pět let provedena žádná personální změna. U vedení společnosti nejsou známy žádné skutečnosti, které by snižovaly jejich důvěryhodnost.

Účetní jednotka generuje zisk v roce 2014 ve výši 13,1 mil Kč. Oproti předchozímu roku jde o výrazný nárůst téměř o 80 %. Nárůst je způsoben prodejem významné části dlouhodobého majetku, který bude nahrazen novým. I po odečtení výnosů z prodeje dlouhodobého majetku je vývoj výsledku hospodaření kladný a dosahuje vysokého růstu.



Graf 5: Vývoj výsledku hospodaření od roku 2010 do roku 2014
Vlastní zpracování dle výkazů společnosti

Tržby mají, až na mírný pokles v roce 2013, rostoucí vývoj. V posledním roce došlo k nárůstu téměř o 19 %. Vývoj výše tržeb od roku 2009 do 2014 je zachycen v následujícím grafu. Průměrný růst tržeb je 8,5 % což představuje příznivý vývoj.



Graf 6: Vývoj výše tržeb auditované společnosti od roku 2010 do roku 2014
Vlastní zpracování dle výkazů společnosti

V roce 2014 došlo k navýšení základního kapitálu z původních 2 mil. na 5 mil. Kč. Poměr vlastního kapitálu na celkových pasivech zůstává u hodnoty 34 %, došlo tedy i k navýšení cizích zdrojů.

Účetní jednotka má dostatečné předpoklady pro perspektivní trvání podniku. Podnik v současnosti provádí výstavbu nové haly, z čehož lze usuzovat jeho záměr pokračovat v činnosti.

Podnik nemá vytvořen komplexní systém kontrol kromě jakosti ve výrobě. Vzhledem k tomu, že se jedná o malý podnik, je absence kontrolních mechanismů akceptovatelná, avšak je nutné tomu přizpůsobit provádění auditu.

Účetní jednotka obchoduje především s menšími odběrateli, nemá žádného odběratele, na němž by byla existenčně závislá. Společnost využívá jednoho hlavního dodavatele, se kterým má uzavřenu smlouvu na výhradní dodávky hlavních surovin pro výrobu. Žádný z obchodních partnerů nemá vazby s podnikem prostřednictvím podílů a ani přes spojené osoby.

Společnost obchoduje s partnery i mimo Českou republiku, zejména z Německa, Slovenska a Rakouska. Všechny transakce se zahraničím jsou prováděny ve měně EUR. Vývoj kurzového rizika je dán především kroky České národní banky. V současnosti lze z obchodního hlediska posuzovat situaci za stabilní. Podnik neobchoduje s žádnou zemí mimo Evropské společenství, neexistuje tedy riziko spojené s nespolehlivostí partnerů z rizikových oblastí. Riziko spojené se zahraničními transakcemi je tedy na přijatelné úrovni.

Po posouzení rizika a rozhodnutí auditora je možné přistoupit k sepsání smlouvy o provedení auditu s podnikatelským subjektem. Smlouva obsahuje cíl a rozsah auditu. V tomto případě se jedná o audit účetní závěrky za účetní období 2014. Cílem je tedy vyslovit výrok o účetní závěrce.

4.2.2 Porozumění činnosti auditovanému subjektu

Hlavní činností společnosti je zpracování kovů. Společnost se soustředí na prodej zejména menším subjektům. Nemá odběratele ve velkých objemech. Podíl jednotlivých odběratelů na tržbách je rovnoměrný. Hlavním produktem je zpracování komponentů z plechu na zakázku. Další hlavní činností je pak řezání a ohýbání technologií CNC, frézování a soustružení. Podle požadavků zákazníka je možné i spojování jednotlivých

dílů svařováním a následná povrchová úprava zinkování nebo lakování. V současnosti podnik investoval do nové bezobslužné linky, která umí pracovat s tenkými plechy. Automatizovaná výroba se používá pro sériovou výrobu při odběru většího počtu kusů.

Modelový proces zakázky:

1. Zpracování cenové nabídky a sepsání smlouvy, u malých zakázek je smlouva nahrazena fakturou, vystavené na základě objednávky.
2. Příprava výroby – z dodaných materiálů od zákazníka se provede technické zakreslení a příprava podkladů pro výrobní proces.
3. Proces výroby začíná převzetím základní suroviny ze skladů. Následuje kontrola převzatého materiálu a zaměření dle technických podkladů. Po zaměření se provede prvotní nařezání materiálu pro další zpracování. Připravený materiál pokračuje k podle technologického postupu k úpravám – ohýbání, obrábění, frézování, řezání, vrtání. V některých případech se v této fázi může jednat o výsledný produkt. Vychází-li to z předmětu zakázky, pokračují jednotlivé díly ke spojení svařováním, případně rovnou k povrchové úpravě, které předchází fáze čištění. Jednotlivé zakázky ve výrobě probíhají kontinuálně. K přerušení výroby na jedné zakázce dochází, jen pokud to vyžadují technologické procesy (zaschnutí barvy).
4. Kontrolu kvality výsledných produktů provádí vedoucí pracovníci. Zakázky velkého rozsahu obsahující velký počet stejných dílů prochází náhodnou kontrolou vybraných produktů.
5. Hotové výrobky jsou předány na sklad.
6. Předání zakázky zákazníkovi. Podle objednávky zákazníka dojde k převzetí výrobků zákazníkem přímo ze skladů, nebo je doprava zajištěna na určené místo, kde dojde k předání. V některých případech u velkých dílů, je předmětem zakázky i montáž přímo na místě pracovníky podniku.

4.2.3 Seznámení s účetními postupy podniku v oblasti majetku

Účetní jednotka využívá pro vedení účetnictví ekonomický systém společnosti Stormware Pohoda ve verzi E1. Účetnictví vedou pracovníci ekonomického úseku. Ekonomický úsek má hlavního ekonoma, který zodpovídá za výstupy a dodržení termínů podle zákona. Kromě dvou stálých odborných pracovníků zde pracují i méně kvalifikovaní zaměstnanci, jejichž úkolem je evidence objednávek a vystavování drobných odběratelských faktur. Účetní jednotka se řídí podle české právní úpravy, tedy především podle zákona o účetnictví, zákona o dani z příjmu a souvisejících předpisů. Podnik externě využívá služeb daňového poradce.

Účetní jednotka účtuje zásoby způsobem B. Pro materiál jsou vytvořeny analytické účty, podle oblasti výroby. Zásoby jsou oceňovány pořizovací cenou. Kromě ceny pořízení je součástí vedlejších nákladů především dopravné, balné a vykládka. Zásoby vlastní výroby jsou oceněny podle směrnice takto: Základem ocenění je materiál, ke kterému jsou připočítávány jednotlivé provedené výkony, podle konkrétní technologie.

Zpracování nákupní činnosti. Nákup hlavních surovin pro výrobu vychází ze skladovacích možností podniku. Nákupy probíhají v co největších objemech, důvodem je především úspora nákladů. Drobné nákupy v částce do 10 000 Kč denně mohou provádět vedoucí pracovníci jednotlivých oddělení bez předchozího schválení.

Proces evidence odbytu. Přijatá objednávka je zaevidována na obchodním oddělení, které zpracuje kalkulaci ceny zakázky. Odsouhlasená zakázka je přijata obchodním oddělením, které ji zašle současně na úsek přípravy výroby a na ekonomický úsek, který vystaví podle podmínek zálohovou fakturu a následně výslednou fakturu.

Pohyby na skladě eviduje vedoucí pracovník úseku přípravy výroby, který má v kompetenci sklad a zodpovídá za něj. Sklad má samostatnou evidenci, kterou provádí v odděleném systému. Výstupy z tohoto systému jsou porovnávány se záznamy v účetnictví.

Příkazy k úhradě zpracovává hlavní ekonom a posílá je k proplacení řediteli společnosti, který provede jejich úhradu. Evidence bezhotovostních plateb vydaných faktur probíhá

automaticky, účetní provede kontrolu přiřazení a zaúčtování jednotlivých transakcí a případně provede opravu. Hotovostní operace má na starosti hlavní ekonom.

Pořízení dlouhodobého majetku s dobou použitelnosti větší než 1 rok je rozděleno do dvou kategorií, jejichž limitem je 40 tis. Kč. Majetek do této hodnoty včetně, je účtován přímo do nákladů, a pokud je jeho hodnota větší jak 10 000 Kč, je zařazen do evidence drobného dlouhodobého majetku. Majetek v pořizovací ceně převyšující stanovený limit se účtuje na pořízení dlouhodobého majetku. Investice do dlouhodobého majetku, podléhá schválení generálním ředitelem. Investice většího rozsahu, jejíž hodnota je větší, jak 750 tis. Kč jsou projednávány představenstvem.

Účetní odpisy dlouhodobého majetku jsou prováděny v souladu s odpisovým plánem, podle něhož jsou shodné s daňovými odpisy. Odpisy jsou stanoveny rovnoměrně. Vyřazení majetku probíhá na základě návrhu na vyřazení aktiva. Proces podléhá schválením podle stejných pravidel jako u pořízení dlouhodobého majetku. Vyřazení majetku z evidence je provedeno vystavením protokolu o vyřazení.

Uvedené postupy pořízení a vyřazení majetku budou ověřeny průchozím testem, na jehož základě bude ověřeno uplatňování výše uvedených postupů. Provedením testu na vybraném aktivu byla ověřena správnost tvrzení zaměstnanců a vedení společnosti.

Účetní jednotka neeviduje a ani v minulosti neevidovala žádné položky dlouhodobého finančního majetku.

4.3 Přípravná fáze auditu účetní jednotky

Pro stanovení hladiny významnosti se provádí předběžné analytické postupy. Pro zjištění bylo využito metod finanční analýzy. U vybraných položek výkazů byla sestavena horizontální a vertikální analýza a vypočteny poměrové ukazatele. Pro zjištění trendu bylo využito dat za čtyři předcházející roky. Části finanční analýzy jsou uvedeny v příloze.

Vývoj výsledku hospodaření nekoresponduje s vývojem tržeb. Podle zjištěných skutečností to bylo způsobeno prodejem dlouhodobého majetku. V souvislosti

s investiční činností došlo k navýšení dlouhodobého hmotného majetku v položce „nedokončený dlouhodobý hmotný majetek“. Společnost navýšila v tomto roce základní kapitál. Poměr cizího kapitálu zůstává stejný na úrovni 67 % vůči celkovým pasivům. Poměrové ukazatele ukazují pozitivní vývoj a v posledním roce došlo k výraznějšímu zlepšení těchto hodnot.

4.3.1 Stanovení plánovací hladiny významnosti

Vzhledem k tomu, že podnik vykazuje stabilních hodnot ve výši tržeb, byla zvolena tato položka za rozvrhovou základnu. V následující tabulce je uveden výpočet hladiny významnosti pro tři uvažované základny celkových aktiv, tržeb a zisku po zdanění. Hladina byla zvolena procentním poměrem na zvolené základně. Výběr procentního poměru bere nejnižší doporučené hodnoty, protože se jedná o nově auditovaný subjekt a vzhledem k vysokému nárůstu jednotlivých položek ve výkazech.

Tabulka 3: Stanovení hladiny významnosti

základna	Procentní poměr	Hodnota v tis. Kč	Hodnota hladiny významnosti v tis. Kč
Celková aktiva	0,5 %	78 224	391
Tržby	0,5 %	88 880	444
Zisk před zdaněním	5,0 %	16 223	811

Vlastní zpracování

Stanovená hladina plánovací významnosti je určena podle tržeb na 444 tis. Kč. Pro syntetické účty je významnost stanovena 50% podílem hodnoty plánovací hladiny významnosti, tedy 222 tis. Kč. Výše hodnoty pro chyby se stanovuje jako 4 % z plánovací hladiny, tedy 18 tis. Kč.

Z uvedených hladin významnosti vychází, že testování proběhne na všech syntetických účtech vyšších než 222 tis. Kč a dále pak na účtech se zvýšeným rizikem i pod touto hranicí. Případné zjištěné chyby budou dále zkoumány, pokud jejich výše přesáhne 18 tis. Kč, ostatní částky pod touto hranicí nejsou pro určení výroku významné a není třeba se jimi zabývat.

Pro testování byly na základě významnosti syntetických účtů, provedené finanční analýzy a zjištěných skutečností indikovány následující významné položky: výrobní

proces a ocenění zásob, pořízení a vyřazení dlouhodobého majetku, ocenění dlouhodobého majetku, prodej, pohledávky a příchozí platby, nákup materiálu a služeb, závazky a odchozí platby, mzdy.

Tato práce je zaměřena na audit majetku a zásob, proto dále bude popsán postup auditorské činnosti jen pro tuto oblast. Pro kompletní zakázku by bylo nutné provést testy i další postupy i pro další výše zmíněné operace.

4.3.2 Vymezení auditorského rizika

Na základě předběžných procedur byla vyhodnocena rizika pro oblast dlouhodobého majetku a zásob a byla stanovena míra přirozeného, kontrolního a zjišťovacího rizika. Podle míry rizik se vychází při určení velikosti vzorku pro testování. Stanovení rizika pro dlouhodobý majetek je zachyceno v následující tabulce:

Tabulka 4: Stanovení auditorského rizika pro dlouhodobý majetek

Potencionální nesprávnost	Přirozené riziko	Kontrolní riziko	Zjišťovací riziko
Existence	Nízké	Vysoké	Střední
Vlastnictví	Nízké	Vysoké	Střední
Úplnost	Nízké	Vysoké	Střední
Ocenění	Střední	Vysoké	Střední
Zaúčtování	Nízké	Vysoké	Střední

Vlastní zpracování

Přirozené riziko je stanoveno jako nízké na většině stupňů potencionální nesprávnosti. Důvodem k nízké hladině rizika je snadné ověření existence i vlastnictví majetku. Vzhledem k malému počtu položek dlouhodobého majetku a také jejich značnému významu se předpokládá, že byly účetními důkladně zpracovány a ověřeny hlavní účetní. U ocenění je zaznamenáno střední riziko zejména vzhledem k výstavbě nové haly, která je oceňována i vlastními náklady. Vzhledem k předpokladu, že s tímto způsobem ocenění dlouhodobého majetku nemají účetní dostatečné zkušenosti, je zde možnost potencionálního rizika špatného účetního postupu.

Míra kontrolního rizika je vysoká, protože vzhledem k velikosti podniku a z toho vyplývající organizace kontroly není možné se ve všech ohledech spolehnout na kontrolní mechanismus. Proto budou pro všechny potencionální nesprávnosti provedeny

testy věcné správnosti zaměřené na ověření skutečností. Bude využito zejména detailních testů na náhodně vybraném vzorku.

Pro udržení maximální míry auditorského rizika, je zjišťovací riziko vymezeno střední mírou rizika. Neexistuje závažné podezření, že nebude významná nesprávnost v zůstatku účtu nebo v účetní závěrce auditorem odhalena.

Stejně jako u dlouhodobého majetku, bylo auditorské riziko stanoveno i pro oblast **zásob**. Stanovení auditorského rizika pro zásoby je zachyceno v následující tabulce.

Tabulka 5: Stanovení auditorského rizika pro zásoby

Potencionální nesprávnost	Přirozené riziko	Kontrolní riziko	Zjišťovací riziko
Existence	Nízké	Vysoké	Střední
Vlastnictví	Nízké	Vysoké	Střední
Úplnost	Střední	Vysoké	Střední
Ocenění	Střední	Vysoké	Střední
Zaúčtování	Nízké	Vysoké	Střední

Vlastní zpracování

Oproti dlouhodobému majetku je míra přirozeného rizika u zásob vyšší, je to dáno jeho pohybem a tím i horší výsledovaností faktické existence. Vzhledem k menšímu počtu druhů zásob a významnému zastoupení stálých dodavatelů, lze konstatovat, že pracovníci operující se zásobami mají s jejich účtováním a evidencí dostatečné zkušenosti, které eliminují možnost vzniku chyb.

4.3.3 Shrnutí auditorského přístupu

Z poskytnutých dat od účetní jednotky budou vytrženy významné položky. Na základě významnosti syntetických účtů budou testovány podrobeny účty, přesahují stanovenou hranici 444 tis. Kč. Pro provedení testů věcné správnosti je zvolena kombinace detailních a analytických testů. Vzhledem k velikosti podniku a z toho vyplývající organizace kontroly není možné se plně spolehnout na její kontrolní mechanismus. Z toho důvodu bude posouzena spolehlivost kontrolního prostředí přímou účastí na inventuře.

Pro zachycení potenciálních nesprávností budou provedeny testy věcné správnosti kombinací detailních a analytických testů. Analytické testy budou provedeny na všech na syntetických účtech majetku. Testy se zaměří na změny hodnot, které překračují 50% hranici významnosti pro syntetické účty, tedy hodnotu vyšší než 111 tis. Kč. Tyto účty budou dále podrobeny detailnímu testování. Dle provedených předběžných činností byly vytipovány položky s vyšší mírou rizika. Tyto oblasti budou předmětem detailních testů. Níže jsou uvedeny oblasti, na které se zaměří testy věcné správnosti.

- Fyzická inventura dlouhodobého majetku na vybraném vzorku aktiv podle analytického testování.
- Ověření vlastnických práv všech aktiv nemovitého majetku přesahujícího hladinu významnosti.
- Ověření vlastnictví na vybraném vzorku u dlouhodobého hmotného majetku.
- Ocenění a kontrola správnosti časového zařazení všech položek nově pořízeného dlouhodobého hmotného majetku.
- Detailní test úbytků dlouhodobého majetku převyšující hladinu plánovací významnosti.
- Ocenění nedokončeného dlouhodobého majetku na všech položkách evidovaných na konci účetního období.
- Test správnosti výše odpisů a ověření vedení evidence na vybraném vzorku.
- Hodnocení systému vnitřní kontroly pro zásoby.
- Kontrola správnosti provedené inventarizace na konci účetního období.
- Správnost ocenění zásob na náhodném vzorku.
- Ověření konečného zůstatku na účtu zásob s inventarizací.
- Správnost evidence zásob do správného období na vybraném vzorku.

Testování proběhne nejprve pro oblast dlouhodobého majetku, následně pro kontrolní prostředí zásob podle výše uvedených bodů.

Závěrečnou fází přípravy je projednání sestaveného plánu auditu s účetní jednotkou. Výsledky předběžných činností spolu s rozsahem provedené testů věcné správnosti byly předloženy statutárnímu orgánu společnosti. Byly dohodnuty termíny pro provedení jednotlivých testovacích činností v účetní jednotce. Současně byl předložen seznam

potřebných podkladů potřebných pro provádění auditorských činností, která účetní jednotka připraví pro dílčí kontroly.

Detailní testy budou prováděny na reprezentativním vzorku, pokud není v plánu auditu určena větší míra testování. Velikost vzorku je stanovena hladinou významnosti a vzorek musí obsahovat nejméně 5 položek, z nichž alespoň 3 musí přesahovat 25 % z plánovací hladiny významnosti, tedy 111 tis. Kč. Výběr vzorků bude proveden prostřednictvím náhodných čísel. Položky v základním souboru jsou označeny pořadovým číslem a pro výběr budou vybrány ty, které se číselně shodují s náhodným číslem. Pro náhodný výběr je třeba, aby základna měla větší počet položek. Pokud je základna malá musí být proveden výběr jinou metodou nebo testovat všechny položky. V rámci tohoto auditu bude u malého počtu položek podroben testování celý základní soubor. Vybrané položky ve vzorku se v jednotlivých testech neopakují, tj. každé aktivum může být ve výběru pouze jednou.

4.4 Provedení auditu v účetní jednotce

Podle stanoveného plánu auditu bude probíhat nejprve roztřídění dat, ze kterých se bude vycházet pro analytické a detailní testování. Testování bude provedeno nejprve pro oblast dlouhodobého majetku a poté pro zásoby. Analytickému testování u dlouhodobého majetku budou podrobeny syntetické účty převyšující stanovenou hladinu významnosti 222 tis. Kč (50 % TE). Detailní testování se zaměřuje na vytypované účty vymezené v plánu auditu a dále účty stanovené v analytickém testování. Pro testování jsou vybrány oblasti, které představují předpokládaná možná rizika nesprávností: ověření vlastnictví, správnost ocenění majetku, přírůstky a úbytky majetku v účetním období.

4.4.1 Testování dlouhodobého majetku účetní jednotky

U dlouhodobého majetku bude nejprve provedeno analytické testování, v rámci něhož budou zkoumány meziroční změny stavů syntetických účtů. Účelem analytického testování je identifikovat účty s významnou změnou, která představuje potencionální riziko nesprávnosti. Účty, jejichž změna přesahuje stanovenou hladinu pro analytické

testy 111 tis. Kč, budou podrobeny detailnímu testování. Následující tabulka zobrazuje stavy účtů k rozvahovému dni za rok 2013 a rok 2014. Z hodnot byla vypočtena nominální a procentní meziroční změna.

Tabulka 6: Výpočet meziročních změn na syntetických účtech dlouhodobého majetku

synt. účtu	Popis	31.12.2013	31.12.2014	Meziroční změna	Meziroční změna v %
013	Software	1 527	2 381	854	56%
031	Pozemky	393	393	0	0%
021	Stavby	10 184	10 206	22	0%
022	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	7 931	12 539	4 608	58%
029	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	301	301	0	0%
042	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	11 517	33 646	22 129	192%

Vlastní zpracování dle účetních výkazů

Účetní jednotka nevykazuje žádný dlouhodobý finanční majetek. Z analytického testování byly identifikovány syntetické účty, jejichž změna přesahuje stanovenou hranici 111 tis. Kč: 013 – *Software*, 022 – *Samostatné movité věci* a 042 – *Pořízení dlouhodobého hmotného majetku*. Na těchto účtech budou provedeny detailní testy v oblastech, které představují riziko potencionální nesprávnosti, vymezené při stanovení auditorského rizika.

Podnik eviduje v dlouhodobém nehmotném majetku pouze **software**. Účetní jednotka správně účtuje OEM software jako součást dlouhodobého majetku. Společnost nemá software vytvořený vlastní činností. Software představují licence na účetní program, program skladové evidence a především nástroje pro projektovou přípravu výroby. Účetní software je pořízen jako licenční na předem vymezenou dobu. Součástí účetního softwaru je i podpora, která je účtována jako služba do nákladů. Software pro evidenci pohybu zásob byl pořízen spolu s podporou na 7 let, po této době zůstane ve vlastnictví účetní jednotky. Programy pro projektování výroby a přípravu dokumentace pro prodej jsou částečně pořízeny jako licencované a částečně jsou v plném vlastnictví účetní jednotky. U vybraných položek byla prověřena existence, vlastnictví a ověření evidence softwaru.

Tabulka 7: Ověření vlastnictví, existence a evidence softwaru na vybraném vzorku

č. DM	Popis DNM	Datum pořízení	Ověření vlastnictví	Ověření existence	Správnost vedení evidence
1103	Účetní software základ	03.04.2013	Licenční klíč	OK	OK
1201	Evidence skladu	09.08.2010	Smlouva	OK	OK
1314	Program pro projektovou dokumentaci	10.04.2011	Licenční smlouva	OK	OK
1308	Program pro technické nákresy	12.04.2008	Licenční smlouva	OK	OK
1317	Rozšířený SW k robotickému ohýbači	02.01.2014	Smlouva	OK	OK

Vlastní zpracování

Všechny testované položky potvrzují správnost údajů v účetnictví. Jednotlivé položky nehmotného majetku jsou vedeny na kartách obsahujících informace o zařazení do užívání, provedených technických zhodnoceních, stanovení výše odpisů, místo jejich faktického užívání a další doplňující informace pro potřeby účetní jednotky. V oblasti evidence nehmotného majetku nebyly zjištěny žádné nedostatky.

Náhodně vybrané položky aktiv dlouhodobého majetku jsou podrobeny **fyzické kontrole**. U majetku došlo k ověření záznamu v evidenci společnosti a k potvrzení faktické existence v podniku. Všechny testované položky byly potvrzeny, výsledek testu je tedy bez chyby.

Ověření vlastnictví nemovitého majetku bude provedeno u všech položek evidovaných u tohoto majetku, vzhledem k jejich malému počtu. V následující tabulce je uveden seznam nemovitostí. Katastrální čísla nejsou z důvodu utajení účetní jednotky uvedena.

Tabulka 8: Ověření vlastnictví nemovitého majetku

Č. DM	Synt. účet	Popis DM	Datum zařazení do užívání	Záznam v katastru nemovitostí	Zástavní právo	Věcné břemeno
201	021	Výrobní hala 01	04.03.2004	ANO	ANO	NE
202	021	Výrobní hala 02	04.03.2004	ANO	ANO	NE
203	021	Výrobní hala 03	04.03.2004	ANO	ANO	NE
204	021	Hala 04 - sklad	04.03.2004	ANO	ANO	NE
205	021	Vrátnice	04.03.2004	ANO	ANO	NE
206	021	Přístřešek	04.03.2004	ANO	ANO	NE
207	021	Hala 06 - sklad	16.09.2010	ANO	ANO	NE
208	021	Kancelářská budova	20.03.2011	ANO	ANO	NE
211	031	Pozemek 01	04.03.2004	NE	ANO	NE
212	031	Pozemek 02	04.03.2004	NE	ANO	NE
213	031	Pozemek 03	04.03.2004	ANO	ANO	NE

Vlastní zpracování

Potvrzení vlastnictví pozemků i staveb proběhlo na základě výpisu z katastru nemovitostí. Žádná nemovitost není zatížena věcným břemenem. Všechny stavby a s nimi spjaté pozemky jsou omezeny zástavním právem. Zástavní právo náleží poskytovateli dlouhodobého úvěru - bance, jako ručení. Dvě budovy jsou dlouhodobě pronajímány. Ostatní budovy jsou využívány pro činnost podniku. V současnosti není žádná nemovitost nevyužívána.

Potvrzení vlastnictví dlouhodobého hmotného majetku je vzhledem k množství položek a s přihlédnutím k míře rizika provedeno na vybraném vzorku šesti náhodných položek. U položek bude kontrolována existence kupní smlouvy předávacího protokolu a daňového dokladu.

Tabulka 9: Ověření vlastnictví dlouhodobého hmotného majetku na vybraném vzorku

Č. DM	Synt. účet	Popis DM	Datum zařazení do užívání	Kupní smlouva	Předávací protokol	Daňový doklad
30125	022	PC sestava Fujitsu	03.04.2012	ANO	ANO	ANO
31547	022	Vrtačka manuální	09.08.2013	NE	NE	ANO
36542	022	Svařovací agregát MIG C280PRO	10.04.2012	ANO	ANO	ANO
36985	022	Skladní police vysokonosná	12.04.2010	NE	NE	ANO
31455	022	Ohraňovací lis HFE	02.01.2006	NE	ANO	ANO
32852	022	Vysokozdvihový vozík	30.03.2011	ANO	ANO	ANO

Vlastní zpracování

Vlastnické právo bylo ověřeno u všech testovaných položek dlouhodobého hmotného majetku. Existence kupní smlouvy není podmínkou pro vlastnictví. To může být potvrzeno i samotnou existencí daňového dokladu – dokladu o koupi. Záleží na charakteru podmínek pro pořízení daného aktiva.

Vzhledem ke zvýšené hladině rizika u ocenění je proveden **test správnosti ocenění dlouhodobého majetku** ve větším rozsahu. Testování bude probíhat na vzorku náhodně vybraných položek a dále je pak součástí i test přírůstků majetku. Zvlášť se ocenění bude věnovat také při detailním testování účtu pořízení dlouhodobého hmotného majetku. Nyní bude proveden test správnosti ocenění na vybraném vzorku. Položky podléhají stejnému způsobu výběru, který je popsán výše. Následující tabulka zobrazuje vybrané položky a hodnocení správnosti jejich ocenění.

Tabulka 10: Test ocenění dlouhodobého majetku na vybraném vzorku

č. DM	Popis DM	Cena pořízení v Kč	Vedlejší pořizovací náklady v Kč	Pořizovací cena v UCE v Kč	Rozdíl v ceně pořízení	Kapitalizace dle protokolu	Zařazení dle UCE
31544	Stojanová vrtačka	47 540	800	48 340	0	10.11. 2012	10.11. 2012
31532	Ruční tabulové nůžky	60 168	0	60 168	0	12.04. 2010	12.04. 2010
35402	Volkswagen Crafter	789 300	0	789 300	0	08.01. 2011	08.01. 2011
31553	Omílací stroj	42 312	1 450	43 762	0	12.11. 2011	19.11. 2011
36217	Lakovací box	692 300	12 000	704 300	0	26.03. 2013	26.03. 2013
31539	Magnetický závitovací stroj	121 389	2 400	123 789	0	09.09. 2012	09.09. 2012
36209	Ohraňovací lis CNC	1 236 920	67 120	1 304 040	0	07.03. 2012	09.03. 2012
36562	Inventorová svářečka	181 500	3 249	184 749	0	02.06. 2013	02.06. 2013

Vlastní zpracování

V testech ocenění na vybraném vzorku nebyl nalezen rozdíl ve stanovení pořizovací ceny. Výsledek testu je bez chyb.

U **přírůstků dlouhodobého majetku** existuje větší pravděpodobnost vzniku rizika, že budou vykazovány chybně. Proto je jim v rámci testování věnována zvýšená pozornost a jsou podrobeny detailnímu testování. Společnost na základě požadavku předložila soupis nově pořízeného dlouhodobého majetku. Vzhledem k uvedené významnosti jsou testování podrobena všechna předmětná aktiva na účtu 022.

Tabulka 11: Test přírůstků dlouhodobého hmotného majetku na účtu 022

č. DM	Popis DM	Cena pořízení v Kč	Vedlejší pořizovací náklady v Kč	Pořizovací cena v UCE v Kč	Rozdíl v ceně pořízení	Kapitalizace dle protokolu	Zařazení dle UCE
35406	Volkswagen Transporter T6	945 577	7654	953 231	0	03.03. 2014	03.03. 2014
31562	Bruska stojanová	54 600	0	54 600	0	04.05. 2014	04.05. 2014
31563	Vrtačka sloupová	208 910	0	208 910	0	04.05. 2014	04.05. 2014
31564	Hydraulické profilové nůžky	630 335	8 000	638 335	0	04.05. 2014	04.5. 2014
36218	Robotický ohýbač	5 122 000	238 500	5 368 100	3 800	20.09. 2014	20.09. 2014
31856	Paletovací vozík manuální	47 588	800	48 388	0	02.10. 2014	02.10. 2014

Vlastní zpracování

U nově pořízeného majetku bylo zjišťováno, zda došlo k zařazení ve správném období prostřednictvím porovnání s datem kapitalizace podle protokolu zařazení dlouhodobého majetku do užívání. Další pozornost byla zaměřena na hodnotu ocenění majetku. K jednotlivým položkám byly přiřazeny související doklady o pořízení. Položky z faktur byly porovnány s hodnotami, které vstoupili do pořizovací ceny. Součástí bylo hodnocení, zda položky z dokladů mohou být součástí pořizovací ceny. U všeho nově pořízeného majetku byla součástí pořizovací ceny cena pořízení a dále pak vedlejší náklady, podle charakteru aktiva: doprava, balné či instalace. U položky 36218 byl zjištěn rozdíl ve zjištěné ceně pořízení oproti evidované hodnotě. Rozdíl představuje položka, kterou nelze uznat jako vedlejší náklad na pořízení aktiva, protože se jednalo o činnost nesouvisející s instalací aktiva. Vzhledem k tomu, že rozdíl 3 800 Kč nepřekračuje hladinu významnosti pro chyby, nebude položka dále zkoumána.

Jiné neuznatelné vedlejší náklady nebyly v hodnotě pořizovaných aktiv zaregistrovány. Výsledek testu na přírůstky majetku nevykazuje významné chyby.

Podobně jako u přírůstků majetku je věnována velká pozornost i **ověřování úbytků**. Společnost vyřadila v průběhu roku jednu položku z dlouhodobého majetku, testování bude tedy podroben vyřazený majetek evidovaný pod číslem 36211. U aktiva je sledován proces vyřazení, zda byly dodrženy všechny náležitosti vyplývající z vnitřního předpisu a zaúčtování operace v účetním systému.

Tabulka 12: Test vyřazeného dlouhodobého majetku

č. DM	Synt. účet	Popis DM	Návrh na vyřazení	Vyřazení majetku	Pořizovací cena	Opravy celkem	Zůstatková cena	Způsob vyřazení
36211	022	Robotický ohýbač	01.04. 2014	17.08. 2014	6 215 812	4 257 830	1 957 983	Prodej

Vlastní zpracování

Návrh na vyřazení musí podle vnitřní směrnice obsahovat důvod vyřazení a finanční dopady spojené s likvidací. Návrh obsahuje všechny náležitosti a je schválen kompetentními osobami. Majetek byl vyřazen z důvodu nahrazení novým, poskytující větší variabilitu výroby. V den vyřazení měl majetek zůstatkovou hodnotu ve výši 1 958 tis. Kč. Majetek byl prodán za 3 855 Kč. Prodej aktiva byl uskutečněn prostřednictvím kupní smlouvy, ke které byla vystavena faktura. O předání aktiva byl vyhotoven předávací protokol, který je součástí dokumentace. Detailní test vyřazení aktiva neodhalil žádné pochybení. Vzhledem k tomu, že se jedná o jediný případ, bylo vyloučeno jakékoliv riziko spojené s úbytkem dlouhodobých aktiv.

Test účtu 042 – pořízení dlouhodobého hmotného majetku.

Účet, na nějž se zachycují pořizovací náklady k dlouhodobému majetku před jeho kapitalizací, bude podle stanoveného plánu auditu podroben detailnímu testování. Největší zaměření bude na oceňování vlastními náklady, související s výstavbou nové haly. Testování budou podrobeny všechny položky evidované na konci účetního období převyšující stanovenou hodnotu 55 tis. Kč.

Nejprve budou testu podrobeny položky, týkající se výstavby haly, vstupující do pořizovacích nákladů od externích dodavatelů. U položek bude zkoumána existence dokladů a výše uplatnitelných nákladů.

Tabulka 13: Test položek od externích dodavatelů evidovaných na účtu 042

Č. dokladu	Popis	Související doklad	Datum dokladu	Datum zaúčtování	Částka dokladu	Uplatitelné náklady v Kč	Souhlas s hodnotou
PM13 0014	Výkopové práce	Faktura	11.10. 2013	11.10. 2013	190 000	190 000	OK
PM13 0015	Betonáž základů	Faktura	11.10. 2013	11.10. 2013	298 600	298 600	OK
PM14 0001	Stavební dohled	Faktura	25.03. 2014	26.03. 2014	560 000	560 000	OK
PM14 0002	Hrubá stavba	Smlouva o dílo	08.05. 2014	08.05. 2014	11 983 000	11 685 693	OK
PM14 0006	Okna a dveře	Smlouva o dílo	18.09. 2014	18.09. 2014	3 840 420	3 201 960	OK
PM14 0007	Vrata	Smlouva o dílo	20.09. 2014	22.09. 2014	2 490 196	2 490 196	OK
PM14 0010	Elektroinstalace	Faktura	10.10. 2014	10.10. 2014	453 652	453 652	OK
PM14 0011	Vodoinstalatérské práce	Faktura	10.10. 2014	10.10. 2014	212 356	212 356	OK
PM14 0016	Podlahová stěrka	Smlouva o dílo	02.11. 2014	10.11. 2014	996 323	996 323	OK
PM14 0019	Vzduchotechnika	Smlouva o dílo	20.11. 2014	20.11. 2014	1 490 056	1 490 056	OK
PM14 0020	Obklad vnějšího pláště	Faktura	24.11. 2014	01.12. 2014	862 120	862 120	OK

Vlastní zpracování

Všechny práce mají logickou návaznost. V některých případech nebylo možné uplatnit všechny položky uvedené na faktuře, protože se některé vztahovaly k opravným pracím na současné budově. Tyto částky nebyly do pořizovací ceny uplatněny a hodnoty v účetnictví jsou správné.

Kromě pořizovacích nákladů od externích dokladů jsou na účtu evidovány i pořizovací náklady vlastní činnosti. V tomto případě bude test zaměřen na všechny položky bez ohledu na hladinu významnosti.

Tabulka 14: Test položek oceněných vlastními náklady evidovaných na účtu 042

č. DM	Popis	Související doklad	Datum dokladu	Datum zaúčtování	Správnost výpočtu vlastních nákladů	Uplatitelné náklady v Kč	Souhlas s hodnotou v UCE
PM14 0003	Výroba střešních nosníků	Interní doklad	02.08. 2014	02.08. 2014	OK	867 523	OK
PM14 0004	Výroba příčných nosníků	Interní doklad	15.10. 2014	15.10. 2014	OK	298 600	OK
PM14 0009	Montáž příčných konstrukcí	Interní doklad	18.10. 2014	18.10. 2014	OK	42 620	OK

Vlastní zpracování

Vlastní činností byly pořízeny kovové konstrukce. Pro výpočet nákladů bylo využito kalkulačních vzorců, podle kterých se postupuje při stanovení ceny hotových výrobků. Vlastní činností byla provedena i montáž jednotlivých dílů, zde byly podkladem pro ocenění přímé mzdové náklady. Přímé náklady byly stanoveny podle hodinové sazby a počtu odpracovaných hodin. Jako podklad pro výpočet slouží list pracovní náplně zaměstnance, který zobrazuje činnosti, které pracovník vykonával.

Kromě výstavby nové haly jsou na účtu 042 evidovány pořizovací náklady k novému obráběcímu stroji, který byl uveden do provozu v lednu roku 2015. K tomuto aktivu je evidovaná jediná položka, která převyšuje stanovenou hladinu významnosti. Jedná se o kupní cenu, tedy cenu pořízení, předmětného aktiva. K této položce je evidovaná kupní smlouva a faktura, obsahující kupní cenu ve výši 8 490 000 Kč. Hodnota souhlasí s částkou evidovanou na účtu 042 v účetním systému.

Ostatní položky na účtu 042 jsou pod hranicí stanovené významnosti. Jejich souhrnná výše činí 753 153 Kč. Suma testovaných položek je 32 892 852 Kč. Součet těchto hodnot se rovná po zaokrouhlení 33 646 tis. Kč. Celkový součet účtu 042 souhlasí s částkou na řádku č. 20 v rozvaze. Detailní test účtu 042 neodhalil žádné nesprávnosti.

Hodnocení správnosti stanovení výše odpisů

Pro zachování věrného zobrazení hospodaření v čase vstupuje dlouhodobý majetek do nákladů prostřednictvím odpisů, v takové výši, která odpovídá jeho využití. Doba

odpisování je stanovena vnitřním předpisem účetní jednotky, podle kterého je shodná s dobou odpisování podle zákona o daních příjmů.

Využití stejné výše účetních odpisů s daňovými není přímo v rozporu s českou právní úpravou o účetnictví, protože žádný předpis nestanovuje jakou metodu pro účetní odpisy využít. Účetní odpisy by však podle zákona o účetnictví měly odrážet reálné opotřebení aktiva. Odpisy podle zákona o daních z příjmů jsou pro konkrétní aktivum pevně dané. To neodpovídá podmínce reálného opotřebení aktiva, které je v různých podmínkách vždy jiné. Daňové odpisy také nezohledňují dobu pořízení a vyřazení majetku v průběhu roku. Hodnota odpisu je stanovena za rok, bez ohledu na jak dlouho je aktivum reálně v podniku (aktivum pořízené v únoru má stejný odpis jako aktivum pořízené v prosinci). Dle Pilařové (2007) je možné přistoupit na využití účetních odpisů ve stejné výši jako daňové, pokud je jejich výše zanedbatelná, tedy vyskytují se pod hladinou významnosti. Výše odpisů auditované účetní jednotky však překračuje plánovací hladinu významnosti. Pro potřeby auditu bude proveden přepoččet výše odpisů pro jednotlivé skupiny majetku a ověřena správnost jejich evidence. Následně bude na konkrétních aktivech z účtu 022 proveden přepoččet, jak by se odpisy lišily, pokud by odrážely předpokládanou reálnou životnost.

Následující tabulka obsahuje součty odpisů pro skupinu majetku se stejnou délkou odpisování, při postupu podle vnitřního předpisu účetní jednotky.

Tabulka 15: Test správnosti výše odpisů podle vnitřní směrnice podniku podle jednotlivých skupin

Analytický účet	Doba odeisování	Vypočtené odpisy pro audit v Kč	Odpisy v evidenci majetku v Kč	Odpisy v UCE v Kč	Rozdíl UCE a audit v Kč
013	Dle licence	1 575	1 575	1 575	0
021.1	20 let	478 217	478 217	478 217	0
021.2	30 let	3 104 058	3 104 058	3 104 058	0
022.1	3 roky	416 302	416 314	416 314	12
022.2	5 let	7 672 880	7 672 686	7 672 686	-194
029	2 roky	169 685	169 685	169 685	0
031	N/A	0	0	0	0

Vlastní zpracování

V účtové skupině 03 musí odpisy být nulové, protože se jedná o neodpisovaný majetek. V tabulce jsou uvedeny, aby bylo ověřeno, že tato aktiva nejsou odpisována. Společnost eviduje v této skupině pouze pozemky na účtu 031, které jsou uvedeny při testech vlastnictví. Odpisy u softwaru jsou stanoveny správně. V tomto případě se účetní i daňové odpisy shodují, protože jejich výše je stanovena podle délky licence.

Rozdíly ve výpočtu mezi odpisy vypočtenými pro potřeby auditu a odpisy v účetnictví jsou ve výši 206 Kč. Tento rozdíl je s největší pravděpodobností způsoben jiným zaokrouhlením. Vzhledem k částce není třeba se rozdílem podrobně zabývat, protože je v kontextu účetní závěrky nevýznamný.

Pro zjištění rozdílu mezi současně uplatňovanými odpisy a účetními odpisy, stanovených podle předpokládané životnosti majetku, byla náhodně vybrána aktiva z účtu 022, převyšujících hodnotu stanovené významnosti 55 tis. Kč. V reprezentačním vzorku bude zastoupeno minimálně jedno aktivum z každé skupiny. U vybraných aktiv se stanoví očekávaná ekonomická životnost a vypočtou se roční účetní odpisy. Hodnoty budou porovnány s aktuálním stavem.

Tabulka 16: Stanovení odpisů podle předpokládané délky životnosti na vybraných aktivech účtu 022

č. DM	Popis	Doba odpisování	Pořizovací cena aktiva v Kč	Nová výše odpisu v Kč	Současné odpisy v UCE v Kč	Rozdíl UCE a audit v Kč
31552	Hydraulické nůžky	8 let	578 630	72 329	130 192	57 863
30021	Klimatizace	20 let	854 124	61 009	122 017	61 008
36412	CNC stroj	14 let	1 290 400	92 171	143 013	50 842
31538	Stolní vrtačka	3 roky	69 453	17 363	13 891	-3 472
36206	Obráběcí stroj	9 let	429 450	92 161	165 890	73 729
34404	Osobní automobil	7 let	526 320	75 189	105 264	30 075
31547	Obrušovačka	3 roky	396 630	132 210	79 326	-52 884
Součet			4 145 007	542 432	759 593	217 161

Vlastní zpracování

U většiny majetku byla délka životnosti navýšena oproti délce odpisování, stanovené podle zákona o daních z příjmů. Odhad vychází ze skutečností o aktuálním stavu majetku a jeho míře opotřebení a schopnosti být využito v budoucnu. Zejména obráběcí

stroje mají vyšší životnost, protože největší opotřebení vzniká na komponentech, které je možné bez problému nahradit a tím je životnost prodloužena.

Celková výše brutto aktiv na účtu 022 je 12 538 756 Kč. Suma brutto hodnot v testovaném souboru je 4 145 007 Kč, což představuje 33 % všech aktiv evidovaných na tomto účtu. Rozdíl současných odpisů oproti nově stanoveným je v testovaném souboru 217 161 Kč, po přepočtu podle poměru by rozdíl na všech aktivech tvořil 656 918 Kč. Nově vypočtené opisy mají nižší hodnotu než ty stávající. Tento rozdíl je vyšší než stanovená hladina významnosti. Protože se však jedná o situaci, která není přímo v rozporu s právními předpisy a účetní odpisy jsou sestaveny v souladu s vnitřními předpisy účetní jednotky, je možné vykazování odpisů akceptovat s tím, že informace o způsobu výpočtu odpisů je součástí výroční zprávy. Pro zajištění věrného obrazu hospodaření účetní jednotky by bylo vhodné provést aktualizaci směrnice, tak aby splňovala požadavky uvedené výše.

4.4.2 Testování zásob v účetní jednotce

U testování zásob se kontroly musejí více soustředit na **vnitřní kontrolní mechanismus**. Proto je audit zaměřen na testování postupů při evidenci zásob. Proces sledování fyzické zásoby, se provádí prostřednictvím inventury. Protože v rámci stanovení auditorského rizika je u vnitřního podnikového kontrolního mechanismu vymezeno vyšší riziko, musí být testy provedeny detailněji, aby bylo dosaženo dostatečné míry jistoty, respektive sníženo riziko na přijatelnou úroveň.

Protože audit je prováděn v této práci zpětně, nebylo možné se zúčastnit přímo související inventury v auditovaném období 2014. Jelikož se auditor inventury zúčastňuje jako pozorovatel, je možné vycházet z poznatků inventury provedené i v jiném období. Tento přístup je možné zvolit, jestliže klient spolehlivě vede evidenci zásob a auditor k ní má dostatečnou důvěru (Ricchiute, 1994). Posouzení důvěryhodnosti systému skladové evidence bylo provedeno v předběžných činnostech auditu. Předmětná inventarizace auditovaného období bude podrobena samostatnému testování.

Podnik má nastaven na účetnictví nezávislý systém skladové evidence. Je vymezena odpovědnost za evidenci skladu a stanoven potup pro evidenci pohybu zásob. Sklad je řádně zabezpečen. Uložení a označení zásob je zřetelné a snižuje tak riziko záměny jednotlivých druhů zásob. Pro pohyb zásob jsou zavedeny postupy, které jej dokumentují. Doklady, na které se zaznamenává pohyb zásob, mají předepsanou strukturu a jsou číselně a časově označeny. Takto je zamezeno dodatečné manipulaci s doklady. Fyzická inventura kontroly zásob probíhá ve skladech minimálně jednou za čtvrtletí. Na konci účetního období je provedena inventarizace všech zásob.

Součástí auditu je zhodnocení, zda existuje řádné oddělení práv a povinností osob odpovědných za zpracování skladových příjmových dokladů, dohled nad skladovými zásobami, provádění fyzických inventur a udržování příslušných účetních záznamů. Vymezení kompetencí a odpovědnosti vychází s vnitřního předpisu o náplni práce zaměstnanců. Podle tohoto předpisu je za příjem a výdej zásob ze skladu kompetentní osobou vedoucí pracovník výroby. Společnost má v současnosti tři pracovníky na pozici vedoucí výroby. Za správnost evidence o pohybu a stav zásob je zodpovědný ředitel úseku výroby, který je zařazen jako přímý nadřízený vedoucího pracovníka výroby. Ředitel úseku výroby eviduje a potvrzuje příjemky a výdejky ze skladu. Inventarizaci provádí ekonomický úsek s odpovědnou osobou hlavní účetní. Hlavní účetní potvrzuje správnost provedení inventury. V rámci této kontroly byl zjištěn drobný nedostatek, kdy osoba zodpovědná za provádění inventur - hlavní účetní - již není dále nikým kontrolována a současně má na starosti i evidenci účetních záznamů. Na skutečnost bylo upozorněno vedení společnosti.

Nejprve je provedeno **hodnocení kontrolního systému** přítomností auditora na prováděné inventuře. Inventura probíhala v době, kdy byla výroba uzavřena. Všechny činnosti související se skladem jsou plánovány tak, aby v této době nedocházelo k pohybu zásob. Inventarizační komise má tři členy, dva pracovníky ekonomického úseku a jednoho člena dozorčí rady. Počet zásob je zaznamenáván do sčítacího archu. Inventarizační komise postupuje při sčítání organizovaně vzestupně podle číselného označení regálů, tak aby bylo zřetelné, které zásoby již byly započítány. Tímto postupem je eliminováno riziko dvojího započítání jedné položky, což by mohlo způsobit nadhodnocení zásob. Pro ověření správnosti sčítání členy inventarizační

komise byl proveden přepočítání na náhodném vzorku a stav byl porovnán se záznamem v inventurním soupisu. Pro zajištění větší míry kontroly byl proveden i opačný postup ze záznamu do skutečnosti. Byl vybrán vzorek z inventurního soupisu a následně přepočítán fyzicky ve skladě. I tento test byl bez chyb. V průběhu inventury byly objeveny zásoby, označené jako poškozené. Tyto zásoby byly zaznamenány odděleně. Jedná se materiál, který vykazuje vadu nebo byl poškozen při manipulaci. Materiál je pro výrobu využitelný, avšak v omezené míře. Vyhotovený inventurní soupis obsahuje všechny náležitosti dle vnitřního předpisu podniku, který splňuje všechny podmínky stanovené zákonem o účetnictví. O provedené inventarizaci byl vyhotoven zápis, obsahující inventurní soupisy, včetně návrhů na vypořádání inventarizačních rozdílů. Při kontrolované inventarizaci se nezjistila žádná pochybení, která by potvrzovala zvýšenou hladinu rizika pro kontrolní prostředí.

Podnik neeviduje žádné zásoby mimo prostory svého podnikání. Veškeré zásoby, které podnik vlastní, se vždy vyskytují ve skladech a výrobních areálech společnosti. Není využíváno žádných externích skladů, ani nejsou zásoby zakoupeny s tím, že by zůstaly uskladněny u dodavatele (tzv. konsignační sklady). V prostorách a skladech sloužících pro výrobu se nevyskytují zásoby, které by nebyly majetkem účetní jednotky. Využívané sklady nejsou pronajímány pro uskladnění cizího materiálu. Prodané zásoby jsou po převzetí expedovány, podnik neskládá zásoby, jejichž vlastníkem by byli odběratelé. V rámci výskytu cizích zásob se neuvažují prostory, které jsou pronajímány, a společnost je nikterak nevyužívá.

V průběhu inventury byly evidovány poškozené zásoby. Jde o materiál, který vykazuje vadu nebo byl poškozen při manipulaci. Na základě podnětu člena inventarizační komise byly zmíněné položky zaznamenány odděleně. Během kontroly zaúčtování výsledných stavů předmětné inventarizace se zjistilo, že nedošlo ke tvorbě opravných položek u zásob. Podle zásad zajištění věrohodného zobrazení skutečností by poškozený nebo zastaralý majetek měl být přeceněn, protože došlo ke snížení jeho hodnoty. Na zjištěnou skutečnost bylo upozorněno vedení společnosti. Na základě jejich vyjádření nejsou k těmto zásobám tvořeny opravné položky, protože tento materiál je možné, i když s určitými omezeními, využít dále ke zpracování, kde je používán pro výrobu menších a tím i členitějších komponent tak, aby byl materiál zužitkován

v co největší míře. Pracovníci připouští, že dochází ke snížení hodnoty zásoby, ale k opravným položkám nepřistupují, protože je velmi obtížné stanovit hodnotu, která by měla tvořit opravnou položku a to i z důvodu dalšího nakládání s materiálem. Části vykazující kaz jsou totiž vyřezány a stávají se odpadem, který je dále prodáván – této problematice se věnuje testování ocenění prodaných zásob.

Na základě počtu a ceny jednotlivých zásob byla vypočtena celková hodnota poškozených zásob. Hodnota těchto zásob činí 22 456 Kč. Zohledníme-li míru poškození zásob a jejich potencionální využití ve výrobě nebude hodnota žádného materiálu nižší než 50 % původní hodnoty. Hodnota opravné položky by byla tedy tvořena maximálně v poloviční výši, tedy 11 228 Kč. Tato hodnota je nižší než stanovená hodnota významnosti pro chyby. Pro hodnocení kontextu celé účetní závěrky je hodnota nevýznamná, proto se jí není třeba pro potřeby auditu zabývat.

Testování předmětné inventarizace z auditovaného období. Testování byla podrobena provedená inventarizace, vztahující se k auditovanému účetnímu období. Inventura byla provedena dne 28. prosince 2014, tedy v době, kdy do konce účetního období byla v podniku přerušena veškerá činnost. V inventárních soupisech byl proveden kontrolní přepočet součtů na vybraném vzorku. Ve vzorku nebyla nalezena chyba. Všechny inventarizační rozdíly jsou malého rozsahu a splňují podmínky pro manko do normy. Výsledky inventarizace se shodují s údaji v účetnictví. Inventarizační rozdíly jsou zaúčtovány na příslušných nákladových účtech. Inventarizace splňuje všechny náležitosti stanovené právním řádem i vnitřní směrnici podniku. Provedené testování neodhalilo žádnou chybu. Výsledek testu potvrzuje správnost postupů účetní jednotky.

Další částí je testování **evidence ve správném období**. Vyšší riziko zúčtování do nesprávného období je na přelomu účetních období. Proto byly vybrány položky z posledního měsíce auditovaného účetního období a prvního měsíce následujícího období. Pro tyto položky byly vyžádány veškeré doklady, u kterých se zkoumají časové aspekty, kdy došlo k jejich přijetí, fakturaci či výdeji. V tabulce jsou uvedena data, kdy byly zaznamenány jednotlivé operace k vybraným položkám.

Tabulka 17: Testování evidence zásob ve správném období

č. položky	Popis	Objednávka	Faktura	Dodací list	Příjemka	Záznam o naskladnění
14122 5487	Frézka 47/2 S13140	27.11.2014	02.12.2014	12.12.2014	12.12.2014	12.12.2014
14069 9667	Jekl H00662	10.12.2014	16.12.2014	11.12.2014	11.12.2014	16.12.2014
14026 6658	Nerezová ocel H02232	14.12.2014	15.12.2014	16.12.2014	16.12.2014	16.12.2014
14018 8852	Plech zinkovaný H01138	27.11.2014	14.12.2014	20.12.2014	20.12.2014	05.01.2015
15120 0002	Brusný kotouč nerez S00734	14.12.2014	04.01.2015	07.01.2015	07.01.2015	07.01.2015
15020 0001	Hliníkový profil H02438	není	10.01.2015	10.01.2015	10.01.2015	16.01.2015
15040 0003	Válcovaná ocel H00405	12.01.2015	12.01.2015	14.01.2015	14.01.2015	16.01.2015
15010 0008	Plech za tepla H01044	12.01.2015	16.01.2015	16.01.2015	16.01.2015	16.01.2015

Vlastní zpracování

K jedné testované položce není k dispozici objednávka, jedná se o materiál, který bylo nutné dodat v co nejkratším termínu, schválení odpovědnou osobou bylo provedeno zpětně. Všechny položky byly na sklad přijaty na základě příjemky a data jsou shodná se skladovou evidencí. Příjemky mají všechny předepsané náležitosti. U dokladů byla zkoumána jejich logická časová návaznost (např.: příjemka nemůže být vyhotovena dříve než objednávka). Všechny doklady v tomto ohledu vyhověly.

V rámci analytických testů pro zásoby byly zjištěny **položky, které indikují možnost nesprávnosti**. Jedná se o položky na účtu 112 a výnosovém účtu 642. Tyto položky budou podrobeny detailnímu testu.

Na analytickém účtu 112.3 je evidována stejná výše zásob na začátku i konci období. Existuje riziko, že se jedná o zásoby dlouhodobě nevyužívané. Podle účetních zásad by u neprodejných zásob mělo dojít ke tvorbě opravných položek. Hodnota zásoby je 400 tis. Kč. Jde tedy o podle stanovené hladiny významnosti o nezanedbatelnou částku. Proto bude aktivum podrobeno detailnímu testování. K této položce byly vyžádány skladové karty k předmětné zásobě. Na skladové kartě není evidován žádný

přírůstek ani úbytek této zásoby. Byla provedena fyzická kontrola existence zásoby ve skladě. Evidované množství je shodné se skutečným stavem ve skladu, ani v následujícím období nedošlo k pohybům u této zásoby. Stav zásoby nejeví žádné známky poškození a je plně využitelný pro výrobu. Vzhledem k charakteru materiálu nemá doba skladování na hodnotu zásoby vliv. Pro posouzení, zda vytvořit opravnou položku, je rozhodné to, zda dojde k využití zásoby či je možné ji prodat. O zjištěné skutečnosti bylo informováno vedení podniku, aby mělo možnost se k situaci vyjádřit. Dle prohlášení ředitele výrobního úseku se jedná o komponenty vyrobené na zakázku pro klienta, které však nebyly pro výsledný výrobek využity. Na začátku roku 2016 se počítá s jejich využitím v plánované zakázce a mělo by dojít ke spotřebě všech komponentů. Pro zakázku již existuje kalkulace a jsou připraveny výrobní plány. Na základě těchto skutečností neexistuje důvod pro tvorbu opravné položky a zaúčtování je provedeno správně. Došlo k vložení této informace do výroční zprávy, uživatelé jsou tak náležitě informováni o existenci této položky.

Dle výkazu zisku a ztrát byl prodán materiál v souhrnné výši 1 336 tis. Kč. Tržby z prodeje materiálu jsou evidovány na výnosovém účtu 642 - *Výnosy z prodaného materiálu*. Oproti výnosům však není na odpovídajícím nákladovém účtu (542 – *prodaný materiál*) vykázána žádná hodnota. Při prodeji materiálu dochází k úbytku zásob a tím ke vzniku souvisejícího nákladu v odpovídající výši. Pro ověření skutečností byly vyžádány předmětné doklady o prodeji pro porovnání s úbytky na skladových kartách. Pracovníci ekonomického úseku upozornili, že úbytek není nikde evidován, protože se jedná o odpad, jehož výši není možné vyčíslit. Náklady spojené s prodejem materiálu jsou zahrnuty společně se spotřebou materiálu na účtu 501 – *spotřeba materiálu*. Problematiku ocenění účetní jednotka řešila již v minulosti a konzultovali ji s daňovým poradcem, který naznal, že současný způsob účtování je akceptovatelný a lze v něm pokračovat za předpokladu, že bude upraven ve vnitropodnikové směrnici. Účetní tedy postupovali tímto způsobem i nadále. Bylo doporučeno informaci o způsobu účtování prodeje zásoby uvést do výroční zprávy, aby uživatelé účetní závěrky byli s tímto postupem obeznámeni. Na základě těchto skutečností je možné uvedený postup akceptovat, protože k zaúčtování nákladů došlo, i když ne na správný účet. Z tohoto důvodu musí být informace zveřejněna

v účetní závěrce. Na tuto oblast by bylo vhodné se zaměřit, aby byla naplněna účetní zásada věrného zobrazení skutečností.

4.5 Závěr auditu provedeného v účetní jednotce

Vydání výroku auditora předchází závěrečné procedury zahrnující hodnocení následných událostí. Auditor se vyjadřuje i k významným událostem, které nastanou po datu účetní závěrky za účetní období, která je předmětem auditu. Události jsou sledovány až do data vydání auditorské zprávy.

Zhodnocení výsledků provedených testů

Provedené testy majetku potvrdily správnost hodnot vykazovaných v účetní závěrce jako celku. Účetní postupy auditované účetní jednotky jsou v souladu s právními předpisy České republiky. Účetní jednotka má dostatečný a fungující kontrolní mechanismus a správně aplikuje účetní postupy ve všech významných ohledech. Testy odhalily několik nepatrných nedostatků. Nedostatky byly podrobeny další analýze, zejména zkoumání významnosti. Nedostatky pod hladinou významnosti jsou pro hodnocení spolehlivosti účetní závěrky nepodstatné. U nedostatků s vyšší významností bylo hodnoceno, zda mohou ovlivnit vypovídací schopnost účetní závěrky a byly provedeny ochranné kroky, které potencionální riziko eliminují (např. upozorněním ve výroční zprávě).

V průběhu sledovaného období nebyl zaznamenán žádný indikátor, který by mohl narušit nepřetržité trvání podniku. Společnost vykázala v auditovaném účetním období zisk a v následujícím období pokračuje v činnosti běžným způsobem. Potvrzení pokračování činnosti je možné také usuzovat podle pokračování již započaté výstavby nové výrobní haly ve vlastním areálu. Společnost nevede žádné dřívější soudní či rozhodčí řízení, nedošlo k započetí projednávání nového sporu ani nejsou známy žádné přípravy těchto jednání.

Před vydáním auditorské zprávy probíhá ještě jednání s vedením společnosti. Vedení společnosti je znovu upozorněno, že má odpovědnost za sestavení účetní závěrky. Dále jsou probrány zjištěné nedostatky a případná doporučení do budoucna, tak aby byl

zajištěn co nejvěrnější obraz hospodaření účetní jednotky. Doporučením se dále věnuje samostatná kapitola v následující části této práce.

Po provedení závěrečných kroků je vyhotovena **dokumentace o auditu**. Dokument obsahuje popis provedených úkonů v rámci auditu a závěry, kterých bylo dosaženo po posouzení výsledků jednotlivých kroků auditu. Dokumentace o provedeném auditu včetně závěrů je předána vedení společnosti k odsouhlasení. Po odsouhlasení je možné přistoupit k závěru a sepsání zprávy auditora.

Zpráva auditora je výsledek auditu a slouží uživatelům auditované účetní závěrky pro určení vypovídací schopnosti informací prezentovaných v účetní závěrce. Zpráva auditora má předepsané náležitosti, které jsou popsány v teoretické části této práce. Nejdůležitější částí je **výrok auditora**:

Na základě zjištěných skutečností, zejména pak podle výsledku testů věcné správnosti, provedených u dlouhodobého majetku a zásob, bylo dosaženo přesvědčení, že účetní závěrka je ve všech významných ohledech v souladu s účetním výkaznictvím, podle českého právního rámce, a věrně zobrazuje skutečnost v oblasti majetku.

Výše uvedený výrok se vztahuje pouze k části majetku a zásob, protože audit v této práci nebyl proveden v plném rozsahu. Výrok bez výhrad by bylo možné vydat, jestliže by i další části účetní závěrky nevykazovaly významnější chyby a poskytovaly tak dostatečnou jistotu, že jsou ve všech významných skutečnostech v souladu s českou právní úpravou.

Posledním krokem procesu auditu je **kompletace auditorského spisu**. Spis obsahuje popisy všech procesů auditu od přípravné fáze až po vydání zprávy auditora. Kromě obsahu, který je uveden v dokumentaci o auditu, jsou ve spisu zaznamenány i další poznatky, které nejsou klientovi sděleny. Spis slouží pro případ řešení sporu, či případnou kontrolu Komorou auditorů. Některé poznatky mohou sloužit i pro budoucí audit, ty auditor zařazuje do stálé složky. V takovém případě pak auditor, pouze ověřuje, zda jsou takové skutečnosti stále platné. Informace ve spisu mohou posloužit i jako podklad pro budoucí plán auditu, zejména v těch oblastech, ve kterých byly zjištěny nedostatky. Forma spisu má primárně elektronickou podobu, která

poskytuje komplexní informace a odkazuje na další dokumentaci, jež byla vyhotovena i v jiné podobě. Papírová forma se využívá zpravidla v případě, kdy je dokument potřeba ověřit podpisem oprávněné osoby. I tento dokument může být nahrazen elektronickou formou, pokud splní požadavky podpisu.

5 Doporučení pro oblast dlouhodobého majetku a zásob

Tato část práce se zaměří na návrhy pro oblast dlouhodobého majetku a zásob. Návrhy vychází zejména z předpokladu hlavní zásady účetnictví - zajištění věrného obrazu hospodaření účetní jednotky v čase.

I přesto, že byl po zpracování auditu v oblasti dlouhodobého majetku a zásob vydán výrok bez výhrad, tedy že účetní závěrka je ve všech významných ohledech správná, neznamená to, že všechny účetní postupy jsou správné. Tento výrok je možné vydat, i pokud byly objeveny nesprávnosti za předpokladu, že jejich významnost pro vypovídací schopnost účetní závěrky je zanedbatelná. Návrhy se zaměřují i na oblasti, které byly vypořádovány v průběhu činnosti auditu v účetní jednotce a jsou sice v souladu s právními předpisy, ale je možné dosáhnout zlepšení.

Jedno doporučení vychází ze zjištění drobného nedostatku v kontrolním prostředí, kdy hlavní účetní potvrzuje správnost provedení inventury a současně má nastarosti i evidenci účetních záznamů a inventarizačních rozdílů. Aby byla zajištěna vyšší objektivita a správnost provedené inventarizace měl by kontrolu provést někdo, kdo nevede její evidenci. Vzhledem k organizační struktuře společnosti by kontrolu mohl provést ředitel společnosti případně člen dozorčí rady.

Další návrhy se zaměřují na oblast ocenění zásob. První z nich se týká ocenění nákladů prodaného materiálu, druhý tvorby opravných položek k zásobám. Doporučení pro dlouhodobý majetek je zaměřeno na změnu odpisového plánu.

5.1 Doporučení pro ocenění prodaného materiálu

Tržby z prodeje materiálu jsou tvořeny až na ojedinělé případy prodejem odpadu, vzniklého při výrobě. K tržbám za prodaný materiál však není evidován náklad na odpovídajícím nákladovém účtu 542 – *Prodaný materiál*. Náklady jsou účtovány jako spotřeba materiálu ve výrobě na účet 501. Reálně však není spotřeba pro výrobky v plné míře, část materiálu připadá na odpad, který je v některých případech i dále využitelný. V současnosti je tento postup upraven ve vnitropodnikové směrnici a do účetní závěrky

se uvádí informace o tomto způsobu účtování. Protože se jedná o pravidelnou záležitost a cena za prodaný odpad není malá, je vhodné věnovat tomuto účetnímu případu pozornost, aby byl co nejpřesněji evidován. Z pozorování a ze zjištěných skutečností, které se této problematiky týkají, se nabízí dvě možná řešení: stanovením průměrného podílu odpadu ve výrobě nebo stanovení podílu na základě projektové dokumentace.

První řešení je jednodušší variantou. Přepoččet se provádí ze snadno dostupných statistických dat: spotřeby materiálu za určité období a související objem odpadu. Většina kovového materiálu, ze kterého vzniká odpad, je typizovaný a lze tak jednoduše stanovit váhu jednotlivých druhů. Při prodeji odpadu je na dokladu o prodeji uvedena jeho celková hmotnost. Nejjednodušší metodou je využít aritmetického průměru, jehož prostřednictvím by se přepočtem podle prodaného množství stanovily náklady. Pro výpočet je třeba stanovit období, ze kterého se bude vycházet pro stanovení průměrných nákladů. Období by mělo zahrnout výrobu co největšího počtu druhů výrobků a zohledňovat výkyvy jako je například sezónnost. Vzhledem k tomu že značnou část produktů tvoří individuální zakázková výroba, je vhodné provést výpočet za několik po sobě jdoucích období. Přepoččet poměru odpadu vůči spotřebovanému materiálu bude stanoven alespoň za 12 čtvrtletních období. Průměr hodnot je základnou pro výpočet ocenění.

Tabulka 18: Stanovení základny pro výpočet ocenění nákladů na prodaný materiál

čtvrtletí	Množství prodaného odpadu v kg	Množství spotřebovaného materiálu v kg	Spotřeba využitelného materiálu v kg	Podíl odpad v %
1	69	1372	1303	5,03
2	72	1472	1400	4,89
3	81	1585	1504	5,11
4	77	1534	1457	5,02
5	84	1641	1557	5,12
6	83	1733	1650	4,79
7	97	1948	1851	4,98
8	82	1611	1529	5,09
9	92	1929	1836	4,82
10	94	1848	1753	5,14
11	107	2099	1997	4,86
12	89	1859	1767	4,95
průměr	85,6	1719	1633	4,98

Vlastní zpracování

U výsledných hodnot je sledován rozptyl jednotlivých období od průměru za všechna období. Rozptyl hodnot od průměru je 0,0148. Kdyby byly hodnoty rozptylu velké, muselo by se rozšířit období. Hodnocení spolehlivosti průměru je možné vyjádřit variačním koeficientem, jehož hodnota je 2,4445. Hodnoty jsou velmi nízké, je tedy možné vycházet z průměru za zvolené období. Průměrný podíl odpadu je 4,98 %. Tato hodnota bude využita pro výpočet hodnoty prodaného materiálu. O stejnou částku budou sníženy náklady na spotřebu materiálu ve výrobě. Ty budou nyní vykazovány ve výši 95,02 % z pořizovací ceny materiálu.

Druhým, možným řešením je využití dat z projektových podkladů výroby. Na základě technického zakreslení je možné určit poměr využité plochy z materiálu. Z tohoto poměru je vynásobením s váhou materiálu možné stanovit podíl připadající na prodaný odpad. Zjištěné hodnoty bude však třeba porovnat se skutečností, protože v průběhu obrábění vznikají prořezy, které mohou vypočtené hodnoty mírně zkreslovat. Ruční výpočet je u většího počtu projektů velmi časově náročný. Některé z projektů jsou prováděny v digitální podobě. V tomto případě by mohlo být snazší určit podíl využité plochy. U digitálního zpracování může být výpočet prováděn i automaticky, pokud by byl do programu implementován dodatečný nástroj. Tento zásah vyžaduje zkušeného programátora případně poskytovatele licence. Řešení u automatických zařízení je vhodné konzultovat s dodavatelem, zda je možné provést rozšíření aktuálního operačního programu. Tato metoda stanovuje náklady s velkou přesností, jak pro výrobky, tak pro odpad. Jde však o náročnější proces, který pokud nenajde další využití, například pro kontrolu spotřeby materiálu, je neúměrně pracný vůči svému efektu, zejména u ručního výpočtu.

Pro aplikaci návrhu je nutné provést změnu stávající vnitropodnikové směrnice. První navrhovaná varianta je administrativní záležitostí a je možné, aby ji zpracoval přímo ekonomický úsek při evidování tržeb z prodeje materiálu. Druhá varianta již vyžaduje spolupráci dalších útvarů podniku, zejména úsek přípravy výroby.

První řešení je možné provést okamžitě, proto jej lze doporučit pro aplikaci. Do budoucna by pak bylo vhodné zavést druhou variantu, například při aktualizaci či pořízení nových programů pro projektování či při případném přechodu na novou technologii.

5.2 Doporučení pro snížení hodnoty poškozených zásob

Druhé doporučení se týká snížení hodnoty u položek poškozených zásob. Při provádění auditu bylo zjištěno, že nedochází k přecenění poškozených zásob. Zjištění nemělo na výsledek auditu vliv, protože propočtená hodnota přecenění byla nižší než určená hladina významnosti pro chyby.

Společnost k poškozeným zásobám netvoří opravné položky. Vedení účetní jednotky zdůvodňuje tento postup tím, že zásoby jsou využívány ve výrobě pro jiný druh výrobků. Kazový materiál je využíván pro výrobu menších a tím i členitějších komponent, tak aby byl materiál využit v co největší míře. Části vykazující kaz jsou vyřezány a stávají se odpadem, který je dále prodáván – této problematice se věnuje první doporučení pro zásoby. Avšak tím, že materiál nemůže být využit plnohodnotně, je jeho užitek menší a snižuje se tak i jeho hodnota. Kvalita materiálu je rozhodující pro výši spotřeby při výrobě. Ke snížení hodnoty tedy reálně dochází. Na základě dotazu bylo zjištěno, že některé druhy materiálu s menší mírou poškození není problém použít v nejbližší době pro výrobu jiných výrobků. Existují však i takové položky, u kterých je nutné počkat, než se pro ně najde vhodné využití. Takový materiál je pak na skladě i více než rok.

Prováděcí právní předpisy k účetnictví se zaměřují speciálně na problematiku nadhodnocení aktiv. Tedy že vykazované hodnoty jsou vyšší, než skutečné ocenění. Pro snížení hodnoty existují v účetnictví nástroje, které je účetní jednotka povinna použít pokud zjistí, že jsou aktiva v účetnictví nadhodnocena oproti skutečnému stavu. Oproti tomu podhodnocení aktiv se již předpisy tolik nevěnují. Při podhodnocení vykazovaných aktiv již není účetní jednotka povinna provést korekci v účetnictví. Avšak i v těchto případech by se mělo přistoupit ke změně ocenění aktiva, aby byla dodržena zásada věrného zobrazení skutečností. V auditovaném podniku bylo zjištěno, že zásoby jsou poškozené a jejich hodnota je tedy nižší. Proto se bude doporučení týkat oblasti snížení hodnoty.

Snížení hodnoty je nákladovou položkou. Pro správné zaúčtování snížení hodnoty do nákladů je rozhodující, jestli je nižší hodnota trvalého nebo jen dočasného charakteru. Pokud se jedná o trvalé snížení hodnoty, pak se účtování provádí na vrub

nákladů ve skupině 54, u zásob konkrétně na účet 549 – *Manka a škody z provozní činnosti*. U dočasného snížení hodnoty se tvoří opravná položka v účtové skupině 55, zásoby na účet 559. V aktivech se opravná položka účtuje ve skupině 19. Pokud pomine důvod pro snížení hodnoty, ke kterým byla vytvořena opravná položka, pak se provede rozpuštění opravné položky. Hodnota snížení musí být zdokumentována, včetně uvedení důvodů, které jsou její příčinou. Podkladem může být inventarizace, to je v praxi nejčastější případ vedoucí ke snížení hodnoty. Stanovení výše snížení hodnoty je však komplikované. Velmi často se používá odborného odhadu, který by měl vycházet alespoň z předchozích zkušeností. Dále budou popsány další možné přístupy pro stanovení výše snížení hodnoty, které by poskytovali dostatečné podklady pro zaúčtování této operace.

V auditované účetní jednotce se materiál ve velké míře zpracovává na základě projektů. Pro poškozený materiál vznikají v některých případech speciální projekty, aby bylo využito co nejvíce materiálu. Z projektové dokumentace se dá poměrně přesně stanovit rozdíl využitelnosti poškozeného materiálu vůči standardní spotřebě (z poškozeného dílu se vyrobí méně výrobků). Na základě těchto dat se vypočte průměrný rozdíl v počtu vyrobených výrobků. Násobením vypočteného průměrného rozdílu s hodnotou výrobku je stanovena výše pro snížení hodnoty. Ovšem tato metoda je v konkrétních podmínkách účetní jednotky hůře aplikovatelná. Vysvětlení složitosti aplikace této metody je shodné jako u doporučení týkajícího ocenění prodaného materiálu (například to, že projekty nejsou tvořeny pro všechny druhy výroby). Dalším negativem této metody je, že při práci s poškozenými díly může pracovník přistoupit individuálně k jinému řešení, které není v projektu zaznamenáno.

Pro stanovení míry poškození se nabízí ocenění vycházející z váhy odpadu. U poškozených dílů je větší podíl odpadu. Rozdíl ve váze odpadu by sloužil jako základna pro výpočet výše snížení ocenění. Pro aplikaci této metody je nutné provést měření zvlášť pro odpad z poškozených výrobků. Pro využití této metody je tedy nejdříve nutné po určitou dobu zaznamenávat hodnoty a následně přistoupit k vyhodnocení. Tato metoda má velkou míru přesnosti. Vážení odpadu zvlášť u poškozeného materiálu je však ve výrobě velmi komplikované. Navíc by ke stanovení hodnoty mohlo dojít, až s odstupem času po provedení měření.

Do problematiky ocenění vstupuje i to, že vzniklý odpad, kterého vzniká z důsledku poškození více, je dále prodáván a tvoří tedy hodnotu. Výsledné přecenění tedy bude částečně upraveno o částku připadající na účet nákladů na prodaný materiál. Ke zjištění velikosti hodnoty pro úpravu přecenění je možné vycházet z ceny ocenění nákladů prodaného materiálu, stanovené podle doporučení uvedeného výše.

Z výše uvedených skutečností tedy vyplývá, že poškozené zásoby jsou ve výrobě využity podle možností použít konkrétní poškozený díl. Podle účetního standardu č. 5 se opravné položky provádí pouze u dočasného snížení hodnoty. To nastává v případě, kdy pro materiál není aktuálně možné využití a čeká se, než bude možné daný kus využít. V takových případech dojde nejprve k vytvoření opravné položky a následně podle předpokládaného využití se provede jejich rozpuštění. Oproti tomu u některého poškozeného materiálu není problém jej využít ve výrobě prakticky okamžitě. Jde o zásoby zejména s menším rozsahem poškození a druhy materiálu, které se při výrobě dělí na více kusů. Otázkou je, zda vůbec u těchto zásob snižovat hodnotu. Pro zajištění správného zobrazení skutečností v účetnictví by mělo i u těchto zásob dojít ke snížení hodnoty a to nejpozději k okamžiku provedení inventarizace.

Ze zjištěných skutečností a možností uplatnění jednotlivých metod v konkrétních podmínkách vyplývá, že pro účetní jednotku je, vzhledem k náročnosti jiných řešení, optimální stanovit hodnotu odborným úsudkem. I když tento přístup není příliš přesný, je v praxi nejvíce uplatňován. Osoba stanovující výši snížení hodnoty by měla mít zkušenosti s výrobou, jak z běžného materiálu, tak z poškozených dílů. Při ocenění by tedy bylo vhodné mít alespoň pro konzultaci pracovníka z výroby jako odhadce míry poškození. V případě, že budou k dispozici přesnější hodnoty, bude výše snížení stanovena pomocí těchto hodnot. Vybrané postupy musí účetní jednotka zanezt do svých vnitropodnikových směrnic. Mělo by se počítat, jak se snižováním hodnoty prostřednictvím účtu 549, tak i s tvorbou opravných položek, pro dočasné snížení hodnoty na účtu 559.

Na rozdíl od předchozího doporučení - stanovení ocenění prodaného materiálu, kde bylo nejvhodnější pro účetní jednotku oceňovat na základě váhy odpadu, se v tomto případě jedná o nejnáročnější řešení, protože data nejsou dostupná a bylo by nutné provést měření, která jsou časově náročná a mohla by ovlivnit plynulost výroby.

5.3 Doporučení pro dlouhodobý majetek

Současná vnitřní směrnice účetní jednotky stanovuje účetní odpisování ve stejné výši, jako jsou odpisy vypočteny podle zákona o daních z příjmů. Využití stejné výše účetních odpisů s daňovými není přímo v rozporu s českou právní úpravou o účetnictví, protože žádný předpis nestanovuje jakou metodu pro účetní odpisy využít, ale účetní odpisy by podle účetních zásad měly odrážet reálné opotřebení aktiva. Oproti tomu daňové odpisy mají stanovenou pevnou dobu odpisování. To neodpovídá podmínce reálného opotřebení aktiva, které je v různých podmínkách vždy jiné. Daňové odpisy také nezohledňují dobu pořízení a vyřazení majetku. Hodnota odpisu je stanovena za rok, bez ohledu na jak dlouho je aktivum reálně v podniku využíváno (aktivum pořízené v únoru má stejný odpis jako aktivum pořízené v prosinci). Dle Pilařové (2007) je možné přistoupit na využití účetních odpisů ve stejné výši jako daňové, pokud je jejich výše zanedbatelná, tedy vyskytují se pod hladinou významnosti. Této podmínce však neodpovídá situace, kdy jsou takto stanoveny všechny odpisy.

V rámci provádění auditu byl proveden propočet výše odpisů a stanoven přibližný rozdíl ve výši ročních odpisů. Podle předpokladu by u většiny aktiv byla reálná délka odpisování delší, než je stanoveno v zákoně o daních z příjmu. Propočet nových odpisů byl proveden na vzorku sedmi aktiv. Byl zjištěn rozdíl oproti současné výši uplatňovaných odpisů. Současně uplatňované daňové odpisy jsou vyšší než podle nově provedeného propočtu. Dochází tedy k podhodnocení aktiv. Po přepočtu na hodnotu všech aktiv je odhadovaný rozdíl v odpisech 656 918 Kč, což představuje přibližně 8 % současné výše odpisů.

Odpisy nehmotného majetku (softwaru) jsou v účetní jednotce nastaveny správně, protože vychází z délky poskytované licence. V tomto případě se shodují účetní i daňové odpisy. Další případ, kdy se mohou tyto odpisy shodovat, je komponentní odpisování. To se využívá především u majetku, který má omezenou výrobní kapacitu a výroba je homogenní. Předmětný podnik má výrobu velmi různorodou, proto je vhodné využít spíše odpisy časové. Časové odpisy odrážejí přepokládanou dobu životnosti aktiva, podle předpokladu jeho využívání. Dvě totožná aktiva tedy nemusí

být odpisovány stejně. Neexistuje-li důvod pro jinou variantu, jsou odpisy stanoveny rovnoměrně.

Odpisy by měly zohledňovat fyzické i morální opotřebení. U aktiv, která mají rychlý technologický vývoj, bude více převládat v délce odpisování morální zastarání než to fyzické. Příkladem mohou být informační technologie. Nelze však obecně říci, že všechny počítače morálně zastarají dříve než fyzicky. Počítač umístěný ve výrobě bude mít s největší pravděpodobností mnohem menší dobu životnosti, protože je vystaven fyzické zátěži, zejména prachu. Oproti tomu počítač pro vedení evidence docházky zaměstnanců bude použitelný až do doby potřeby aktualizace softwaru s vyššími hardwarovými požadavky – kdyby nedošlo k aktualizaci softwaru, byla by jeho životnost ještě delší.

Stanovení ekonomické životnosti aktiva by mělo vycházet z reálných podkladů, ze kterých je možné životnost stanovit. Délka životnosti aktiva může být převzata také z plánu investic. Plán investic představuje ekonomické aspekty spojené s pořízováním aktiva, včetně budoucích výnosů. Auditovaná účetní jednotka však plány investic netvoří v takovém rozsahu, aby bylo možné z něj vycházet pro stanovení délky odpisování. Investiční plány jsou zde tvořeny na základě návratnosti. Reálně je velmi obtížné podklady pro stanovení hodnoty získat a stanovení životnosti je do jisté míry subjektivně stanovená hodnota. Nejčastěji využívanou metodou je rovnoměrné časové odpisování. Životnost je dána odhadem délky pravděpodobné využitelnosti. I odhad životnosti by však měl mít nějaký podklad, ze kterého vychází.

Účetní jednotka je zavedeným podnikem a může tak vycházet ze zkušeností životnosti současných a minulých aktiv. Ze zjištěných skutečností přímo v podniku je reálná životnost delší, než stanovují daňové odpisy. Ve výrobě je využíváno mnoho strojů, které již byly odepsány. Jedná se zejména o obráběcí stroje, protože největší opotřebení vzniká na komponentech, které je možné bez problému nahradit a tím je životnost prodloužena. Současně je znám v podniku i opačný případ, kdy došlo k využití aktiva po kratší dobu a následně byl nahrazen novým. Náhrada byla důsledkem vývoje technologií, kapacity a vyšších nároků výroby.

Z výše uvedených příkladů je patrné, že pro jednotlivé druhy aktiv existují v podniku historické podklady, ze kterých je možné vycházet při stanovení životnosti pro účetní odpisy. Během návštěvy výroby byli pracovníci schopni bez jakékoli úvahy říci, která aktiva mají delší životnost, a která jsou opotřebována rychleji. Níže jsou popsány dva konkrétní případy stanovení životnosti aktiv, které účetní jednotka eviduje ve svém majetku.

Stanovení životnosti pro stanovení odpisů u **obráběcího stroje**. Současně využívaná aktiva stejného typu jsou v provozu v průměru 6 let – nejstarší z nich 9 let. Obráběcí stroj, který byl vyřazen v roce 2013, byl ve výrobě využíván po dobu 9 let. U současně nejstaršího aktiva je naplánovaná jeho náhrada v roce 2016 po 10 letech od zařazení. Dle vyjádření pracovníků společnosti je v posledním roce tento stroj již méně zatěžován, kvůli jeho technickému stavu. Z výše uvedených historických podkladů je možné předpokládat životnost obráběcího stroje po dobu 9 let.

Osobní automobily v podniku jsou po 7 letech prodány a nahrazeny novými. Délka využití automobilu je tedy lehce stanovitelná na dobu 7 let. Jelikož vždy dochází k prodeji majetku, je vhodné při výpočtu zohlednit i zůstatkovou cenu v okamžiku prodeje. Zůstatkovou cenu je možné stanovit podle aktuální ceny prodaného automobilu a jeho pořizovací ceny. Cena prodaného automobilu je 135 000 Kč, pořizovací cena 526 320 Kč. Hodnota automobilu při prodeji je tedy čtvrtinová. Odpisy po dobu sedmi let budou počítány ze základny, kterou tvoří $\frac{3}{4}$ pořizovací ceny.

Vzhledem k tomu, že současný způsob odpisování není v rozporu s právními předpisy a vypočtená významnost rozdílu mezi metodami je pod hranicí významnosti (rozdíl 8 %), doporučuje se začít s uplatnění nové metody odpisování až u nového majetku. Ke změně odpisového plánu by totiž mělo docházet, pokud dojde k situaci, že by výše odpisů byla významně ovlivněna.

5.4 Zhodnocení návrhů

Jednotlivé návrhy pro zásoby a dlouhodobý majetek jsou shrnuty v následující tabulce. Každý z návrhů obsahuje hodnocení náročnosti, na jejich provádění v praxi. Dále

je hodnocena doba, za jakou je možné návrh poprvé aplikovat a vymezeny výhody a nevýhody jednotlivých řešení.

Tabulka 19: Zhodnocení jednotlivých návrhů pro oblast majetku

Návrh řešení	Náročnost	Rychlost aplikace	Výhoda	Nevýhoda
Přidání kontrolního článku inventarizace	V rámci běžné činnosti	Ihned	Zvýšení věrohodnosti inventarizace	Větší administrativa
Ocenění prodaného odpadu průměrným podílem odpadu	V rámci běžné činnosti ekonomického oddělení	Ihned	Jednoduchost a téměř žádné více náklady	Ne příliš přesné, ale dostačující
Ocenění prodaného odpadu prostřednictvím projektové dokumentace	Automaticky prostřednictvím softwaru	Po upgradu softwaru	Vysoká přesnost a možnost dalšího využití pro plánování a optimalizaci výroby	Vysoká jednorázová investice do softwaru
Přecenění poškozených zásob odborným odhadem	V průběhu provádění inventarizace	Ihned	Jednoduchost řešení	Nižší přesnost a potřeba odborného dohadu
Přecenění poškozených zásob z projektové dokumentace	Časově velmi náročné na zpracování	Po upgradu softwaru	Vysoká přesnost	Velmi náročné zpracování, nutnost investice do softwaru
Přecenění poškozených zásob na základě průměrné hodnoty odpadu	Výpočet v rámci běžných činností	Po provedení počátečních měření	Jednoduchost výpočtu	Nedostupnost dostatečných dat složitost jejich získání
Stanovení odpisů aktiv podle výkonů	Přepočet po provedení výkonů	Po zjištění počtu výkonů pro aktivum	Vysoká přesnost evidence opotřebení majetku	Vzhledem k různorodé výrobě obtížně stanovitelné
Stanovení odpisů aktiv podle délky životnosti současných aktiv	Nárazová při pořízení aktiva	Po provedení analýzy životnosti současných aktiv	Přesnější vykazování opotřebení, využitelné pro plánování investic	Vyšší náročnost na zaúčtování oproti současnému způsobu

Vlastní zpracování

Z uvedených návrhů byly vybrány ty, které je možné aplikovat okamžitě bez velkých nákladů na jejich zavedení a také provádění. Níže jsou popsány návrhy, jejich způsob provedení a vymezení, za jakých okolností mají být použity.

Tabulka 20: Vybrané návrhy pro aplikaci

Doporučení	Navrhované řešení	Způsob provedení	Aplikace
Zlepšení kontrolního prostředí	Zavedení dalšího kontrolního článku	Kontrolu inventarizace proveden ředitel společnosti nebo člen dozorčí rady	Vždy po provedení inventarizace
Ocenění prodaného odpadu	Stanovení ocenění průměrnou cenou	Výpočet pracovníky ekonomického oddělení	Vždy při prodeji odpadu podle jeho váhy
Přecenění zásob	Stanovení snížení hodnoty odborným odhadem	Odhad vycházející ze zkušeností pracovníka výroby	K současným zásobám a následně při inventarizaci
Změna odpisového plánu	Stanovení životnosti aktiv podle zkušeností z minulosti	Analýza historických dat podobných aktiv a odhad vedoucího úseku výroby	Na nově pořízená aktiva. Současná aktiva budou odepsána podle současného odpisového plánu

Vlastní zpracování

Vybrané návrhy jsou spojeny zejména s vyšší administrativou. Náklady tedy vznikají v souvislosti s výkony pracovníků účetní jednotky. Vybrané návrhy počítají zejména s využitím pracovníků ekonomického úseku, u přecenění zásob a stanovení životnosti aktiv pak s pracovníky z úseku výroby jako odborného poradce. Návrhy přináší zpřesnění ve vykazování majetku. Detailnější informace mohou sloužit managementu při tvorbě podnikových plánů při řízení činností a optimalizaci výroby. Přesnější informace poskytují také větší důvěryhodnost vlastníkům v poskytované informace. Výše uvedená doporučení mají velký význam, zejména pokud dochází k prezentování i dílčích výsledků v průběhu roku.

Do budoucna je možné se změnou softwaru uvažovat nad zavedením jiných řešení, které by poskytovaly větší přesnost.

S ohledem na organizační strukturu společnosti by iniciátorem změn měl být generální ředitel společnosti, jehož úkolem je zabezpečit implementaci návrhů do vnitřních předpisů společnosti a následně kontrolovat provádění těchto činností. Vzhledem k velikosti účetní jednotky a tím odpovídající menší náročnosti zavedení návrhu se toto

řešení jeví jako nejvýhodnější. Je možné do procesu zapojit i externí odborníky, kteří by celý proces naplánovali a dohlíželi na implementaci změny. Avšak takové řešení je poměrně značně nákladné, a hodí se tak spíše pro velké účetní jednotky, kde je počet procesů, které je nutné zapojit, velký a vyžaduje tak odbornou kvalifikaci a zkušenosti.

Závěr

Cílem práce byla aplikace auditorských postupů na dlouhodobý majetek a zásoby a následně navrhnout doporučení pro uvedenou oblast s cílem zajistit co nejvěrnější zobrazení skutečností vykazovaných v účetnictví.

Praktická část popisuje proces auditu na konkrétním podniku. Jednotlivé činnosti jsou sestaveny chronologicky, tak jak byly prováděny. Postupové kroky vycházejí ze základních teoretických poznatků uvedených v předcházejících kapitolách. Provedení auditu probíhalo analytickými metodami a také provedením úkonů přímo v účetní jednotce.

Z poskytnutých dat od účetní jednotky byly provedeny předběžné činnosti auditu. Na základě předběžných kroků došlo k posouzení rizika zakázky, jejímž výsledkem bylo riziko označeno jako přijatelné. Po specifikování předmětu zakázky následovalo podrobné poznání fungování podniku, včetně prozkoumání účetních postupů v oblasti majetku. V rámci přípravné fáze auditu byla stanovena plánovací hladina významnosti, ze které byla odvozena významnost pro syntetické účty a hodnota pro akceptaci potencionálních chyb.

Další částí v postupu bylo naplánování provedení samotného auditu. Tato část se již zabývala jen položkami zaměřenými na dlouhodobý majetek a zásoby. Nejprve bylo stanoveno auditorské riziko, které zahrnuje přirozené, kontrolní a zjišťovací riziko pro jednotlivé potencionální nesprávnosti. Jako metoda provádění auditu byla zvolena kombinace analytického a detailního testování spolu s posouzením spolehlivosti kontrolního prostředí. Na závěr byly vymezeny oblasti, na které se zaměří detailní testy.

Na základě sestaveného plánu auditu byly provedeny testy věcné správnosti. Provedené testy majetku potvrdily správnost hodnot vykazovaných v účetní závěrce jako celku. Účetní postupy auditované účetní jednotky jsou v souladu s právními předpisy České republiky. Účetní jednotka má dostatečný a fungující kontrolní mechanismus, správně aplikuje účetní postupy ve všech významných ohledech. Testy odhalily několik nepatrných nedostatků. Nedostatky byly podrobeny další analýze, zejména zkoumání významnosti. Nedostatky pod hladinou významnosti jsou pro hodnocení spolehlivosti

účetní závěrky nepodstatné. U nedostatků s vyšší významností bylo hodnoceno, zda mohou ovlivnit vypovídací schopnost účetní závěrky a byly provedeny ochranné kroky, které potencionální riziko eliminují (např. upozorněním ve výroční zprávě).

Výsledkem auditorské činnosti je odpovídající výrok auditora. Na základě provedeného auditu **byl vysloven výrok k účetní závěrce bez výhrad**. Výrok se vztahuje k pouze k části účetní závěrky, konkrétně k zásobám a dlouhodobému majetku. V praxi by pro povinný audit musel být proveden kompletní audit všech položek účetní závěrky. Výrok bez výhrad potvrzuje, že data uvedená v účetní závěrce jsou *sestavena, ve všech materiálních ohledech, v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví*. Nutné je podotknout, že se nejedná o úplné potvrzení správnosti všech dat. Účelem auditora je poskytnout dostatečnou jistotu, že daná tvrzení nevykazují významné nesprávnosti.

V průběhu auditu byly zjištěny nedostatky, které sice výsledek auditu neovlivnily, ale postupy účetní jednotky neodpovídaly zásadě přesného zobrazení skutečností. Na tyto případy je zaměřena kapitola věnující se doporučením pro účetní jednotku, jak postupovat, aby bylo dosaženo výše zmíněné zásady. Doporučení byla v oblasti zásob zaměřena na problematiku ocenění prodaného majetku a snížení hodnoty poškozených zásob. U dlouhodobého majetku se doporučení týkají způsobu stanovení odpisů. Jedno z doporučení V kontrolním prostředí je doporučeno přidat jeden kontrolní článek navíc. Navrhovaná řešení byla zhodnocena a byly vybrány optimální varianty, které je možné uplatnit okamžitě s ohledem na minimální náklady a efektivnost řešení.

Seznam použitých zdrojů

- [1] AMBROŽ, Jan, 2005. Nejčastější chyby v účetnictví zjištěné při auditu. In: *Daňáři online: portál daňových poradců a profesionálů* [online]. Wolters Kluwer ČR, Účetnictví v praxi 2005/5, ©2016 [cit. 2016-03-26]. ISSN 2464-6873. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1634v1610-nejcastejsi-chyby-v-ucetnictvi-zjistene-pri-auditu/>
- [2] BÁČOVÁ, Jana, 2011. *Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu*. Vyd. 6. České. Praha: Český institut interních auditorů. 74 s. ISBN: 80-86689-46-8.
- [3] BŘEZINOVÁ, Hana, 2014. *Rozumíme účetní závěrce podnikatelů*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer. 222 s. ISBN 978-80-7478-640-2.
- [4] DELOITTE a KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY (KAČR), 2006. *Příručka pro provádění auditu u podnikatelů*. s. 2098. Praha: Gramond. ISBN: 80-86679-07-1.
- [5] DUBIS, Gregory S, 2011. *Interní audit a podvod*. Vyd. 1. české. Praha: Český institut interních auditorů. 42 s. ISBN 978-80-86689-45-6.
- [6] EUROPEAN COMMISSION, 2016. *Company Tax. Taxation and custom union* [online]. [cit. 2016-05-24]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/index_en.htm
- [7] FROŠCHOVÁ, Lenka, 2015. Novela prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví pro rok 2016. In: *Daňáři online: portál daňových poradců a profesionálů* [online]. Wolters Kluwer ČR, Daně a právo v praxi 2015/12, ©2016 [cit. 2016-05-17]. ISSN 2464-6873. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d52176v63901-novela-provade-ci-vyhlasky-k-zakonu-o-ucetnictvi-pro-rok-2016/>
- [8] GRAHAM W. Cosserat a Rodda NEIL, 2009. *Modern auditing*. Vyd. 3. Indiana University: John Wiley & Sons. 744 s. ISBN: 9780470319734.

- [9] HINKE, Jana, 2006 *Účetnictví podle IAS/IFRS: příklady a případové studie*. Praha: Alfa Publishing. 175 s. ISBN 978-80-903962-1-0.
- [10] IFAC, 2014. *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. Edition 2014, Volume 1. New York. ISBN: 978-1-60815-185-1. Dostupné z.: <http://www.kacr.cz/file/2269/2014-iaasb-handbook-volume-1-0.pdf>
- [11] IFAC, 2012. *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*. New York. ISBN: 978-1-60815-124-0.
- [12] IFAC, 2010. *Průručka k uplatňování mezinárodních auditorských standardů při auditu malých a středních podniků: 2. část*. Vyd. 2. New York. ISBN: 978-80-86679-12-9.
- [13] KOČOVÁ, Miroslava, 2011. Prodej odpadu z materiálu. In: *Účetní kavárna* [online]. Wolters Kluwer ČR, Otázky & odpovědi pro účetní 2011/6, ©2016 [cit. 2016-04-25]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d33998v43476-prodej-odpadu-z-materialu/>
- [14] KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY (KAČR), 2015. Komora auditorů České republiky [online]. ©2012-2015 [cit. 2015-05-17]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/>
- [15] KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY (KAČR), 2012. *Průručka pro provádění auditu*. Praha: Gramond, 2012, 227 s. ISBN: 978-80-86679-18-1.
- [16] LEE, Thomas A., 1986. *Company Auditing*. London: Chapman Hall. ISBN: 08-525-8243-9.
- [17] MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK, 2014. *Auditing*. Vyd. 1. V Praze: Vysoká škola ekonomická, nakladatelství Oeconomica. 458 s. ISBN 978-80-245-2018-6.

- [18] MÜLLEROVÁ, Libuše, 2013. *Auditing pro manažery, aneb, Proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. Vyd. 2. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. 175 s. ISBN 978-80-7357-988-3.
- [19] NOVOTNÝ, Pavel, 2006. Jak účtovat o softwaru, resp. o informačním systému. In: *Swm point* [online]. ©2007 [cit. 2016-04-24]. Dostupné z: <http://www.swmpoint.cz/cs/showArticle.asp?cat=3011>
- [20] PILAŘOVÁ, Ivana, 2007. Účetní odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. In: *Účetní kavárna* [online]. Wolters Kluwer ČR, Účetnictví v praxi 2007/6, ©2016 [cit. 2016-04-25]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2247v2990-ucetni-odpisy-dlouhodobeho-hmotneho-a-nehmotneho-majetku/>
- [21] PORTER, B., D. J. HATHERLY a J. SIMON, 2008. *Principles of external auditing*. 3. vyd. Chichester: John Wiley. 816 s. ISBN 978-0-470-01825-5.
- [22] RAIS, Karel a Radek DOSKOČIL, 2006. Operační a systémová analýza I: studijní text pro kombinovanou formu studia. Vyd. 1. Brno: Akademické nakladatelství CERM. s. 60-107. ISBN 80-214-3280-2.
- [23] RANDÁKOVÁ, Monika, Jiřina BOKŠOVÁ a Jiří STROUHAL, 2015. *Finanční účetnictví v České republice*. Vydání první. Praha: Oeconomica. ISBN 978-80-245-2076-6.
- [24] RICCHIUTE, David N, 1994. *Audit*. Praha: Victoria Publishing. 792 s. ISBN 80-85605-86-4.
- [25] RYNEŠ, Petr, 2015. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2015*. 15. Aktualizované vydání. Olomouc: ANAG. 1119 s. ISBN: 978-80-7263-924-3.
- [26] SEDLÁČEK, Jaroslav, 2005. *Základy finančního účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Ekopress. 331 s. ISBN 80-86119-95-5.

- [27] SCHRÁNIL, Pavel a Josef TVRDOŇ, 2010. *Externí a interní auditing*. Vyd. 1. Praha: Vysoká škola finanční a správní. 67 s. ISBN 978-80-7408-042-5.
- [28] SVOBODOVÁ Martina, 2013. *Inventarizace: způsob ověření věcné správnosti a průkaznosti účetnictví a ověření reálnosti ocenění majetku a závazků* (metodická směrnice). Brno: Audit Účetnictví.
- [29] České účetní standardy (ČSÚ), 2003. Ministerstvo financí In: Finanční zpravodaj č. 11-12/2003 s. 294-348 ve znění pozdějších změn.
- [30] Vyhláška č. 500 ze dne 6. listopadu 2002, kterou se provádějí ustanovení zákona o účetnictví (vyhláška č. 500). In: *Sbírka zákonů České republiky 2008*, částka 174, s. 9690-9721 ve znění pozdějších předpisů.
- [31] Zákon č. 93 ze dne 26. března 2009 o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech). In: *Sbírka zákonů České republiky 2009*, částka 30, s. 1166-1190 ve znění pozdějších předpisů.
- [32] Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví (zákon o účetnictví). In: *Sbírka zákonů České republiky 1991*, částka 107, s. 2802-2810 ve znění pozdějších předpisů.

Seznam tabulek

Tabulka 1: Etapy auditorského postupu.....	32
Tabulka 2: Způsoby modifikace výroků.....	44
Tabulka 3: Stanovení hladiny významnosti.....	71
Tabulka 4: Stanovení auditorského rizika pro dlouhodobý majetek	72
Tabulka 5: Stanovení auditorského rizika pro zásoby	73
Tabulka 6: Výpočet meziročních změn na syntetických účtech dlouhodobého majetku	76
Tabulka 7: Ověření vlastnictví, existence a evidence softwaru na vybraném vzorku....	77
Tabulka 8: Ověření vlastnictví nemovitého majetku	78
Tabulka 9: Ověření vlastnictví dlouhodobého hmotného majetku na vybraném vzorku	78
Tabulka 10: Test ocenění dlouhodobého majetku na vybraném vzorku	79
Tabulka 11: Test přírůstků dlouhodobého hmotného majetku na účtu 022	80
Tabulka 12: Test vyřazeného dlouhodobého majetku	81
Tabulka 13: Test položek od externích dodavatelů evidovaných na účtu 042	82
Tabulka 14: Test položek oceněných vlastními náklady evidovaných na účtu 042	83
Tabulka 15: Test správnosti výše odpisů podle vnitřní směrnice podniku podle jednotlivých skupin.....	84
Tabulka 16: Stanovení odpisů podle předpokládané délky životnosti na vybraných aktivech účtu 022	85
Tabulka 17: Testování evidence zásob ve správném období.....	90
Tabulka 18: Stanovení základny pro výpočet ocenění nákladů na prodaný materiál.....	96
Tabulka 19: Zhodnocení jednotlivých návrhů pro oblast majetku	104
Tabulka 20: Vybrané návrhy pro aplikaci	105

Seznam grafů

Graf 1: Vztah auditu a účetnictví.....	24
Graf 2: Členění auditorského rizika.....	29
Graf 3: Druhy výroků ve zprávě auditora	43
Graf 4: Procentní poměr složek aktiv auditovaného podniku v roce 2014.....	64
Graf 5: Vývoj výsledku hospodaření od roku 2010 do roku 2014	66
Graf 6: Vývoj výše tržeb auditované společnosti od roku 2010 do roku 2014	66

Přílohy

Příloha 1:	Horizontální analýza aktiv za roky 2011-2014.....	I
Příloha 2:	Vertikální analýza aktiv za roky 2011-2014.....	II
Příloha 3:	Grafické znázornění skladby majetku účetní jednotky za rok 2014.....	III
Příloha 4:	Poměrové ukazatele za roky 2011-2014.....	V

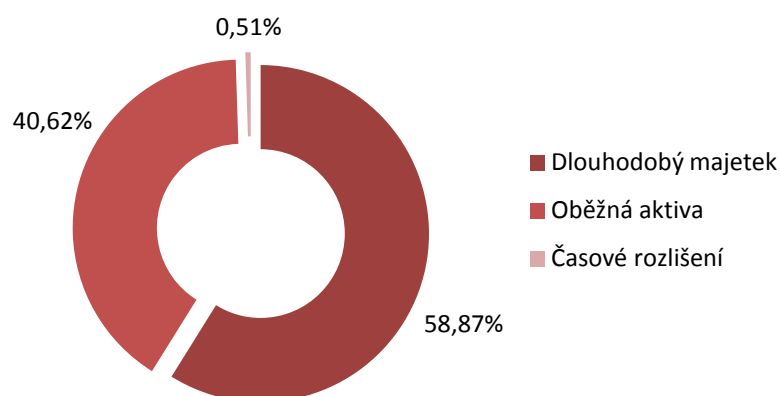
Příloha 1: Horizontální analýza aktiv za roky 2011-2014

	AKTIVA	2011-2012	%	2012-2013	%	2013-2014	%
	Aktiva celkem	-608	-1,70%	3 167	9,00%	39 875	103,98%
B.	Dlouhodobý majetek	578	5,19%	8 687	74,20%	25 654	125,79%
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek			63		743	1179,37%
B.I.2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje						
B.I.3.	Software					806	
B.I.4.	Ocenitelná práva						
B.I.6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek						
B.I.7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek			63		-63	-100,00%
B.I.8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek						
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	578	5,19%	8 624	73,66%	24 911	122,52%
B.II.1.	Pozemky			5	1,29%		
B.II.2.	Stavby	-545	-6,72%	-524	-6,92%	-423	-6,00%
B.II.3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	558	49,96%	-436	-26,03%	3 211	259,16%
B.II.6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	-6	-4,03%	-7	-4,90%	-6	-4,41%
B.II.7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	571	41,99%	9 586	496,43%	22 129	192,14%
B.II.8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek						
B.II.9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku						
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek						
B.III.1.	Podíly – ovládaná osoba						
B.III.2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem						
B.III.3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly						
B.III.5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek						
B.III.6.	Požizovaný dlouhodobý finanční majetek						
C.	Oběžná aktiva	-1 905	-7,79%	-4 778	-21,18%	13 997	78,73%
C.I.	Zásoby	1 161	32,00%	-1 586	-33,12%	-1 007	-31,44%
C.I.1.	Materiál	862	51,43%	-336	-13,24%	-603	-27,38%
C.I.2.	Nedokončená výroba a polotovary	299	15,32%	-1 250	-55,53%	-404	-40,36%
C.I.3.	Výrobky						
C.I.5.	Zboží						
C.I.6.	Poskytnuté zálohy na zásoby						
C.II.	Dlouhodobé pohledávky	9	90,00%	-9	-47,37%		
C.II.1.	Pohledávky z obchodních vztahů						
C.II.2.	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba						
C.II.5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	9	90,00%	-9	-47,37%		
C.II.7.	Jiné pohledávky						
C.II.8.	Odložená daňová pohledávka						
C.III.	Krátkodobé pohledávky	-1 403	-7,75%	-5 722	-34,25%	3 562	32,43%
C.III.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	-1 207	-6,82%	-6 339	-38,43%	2 959	29,14%
C.III.2.	Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba						
C.III.6.	Stát – daňové pohledávky	-184	-100,00%	316		727	230,06%
C.III.7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy			150	95,54%	-14	-4,56%
C.III.8.	Dohadné účty aktivní						
C.III.9.	Jiné pohledávky	-12	-17,91%	151	274,55%	-110	-53,40%
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek	-1 672	-61,61%	2 539	243,67%	11 442	319,52%
C.IV.1.	Peníze	-31	-25,20%	12	13,04%	-74	-71,15%
C.IV.2.	Účty v bankách	-1 641	-63,33%	2 527	266,00%	11 516	331,21%
C.IV.3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly						
D. i.	Časové rozlišení	719	361,31%	-742	-80,83%	224	127,27%
D.I.1.	Náklady příštích období	719	361,31%	-742	-80,83%	224	127,27%
D.I.2.	Komplexní náklady příštích období						
D.I.3.	Příjmy příštích období						

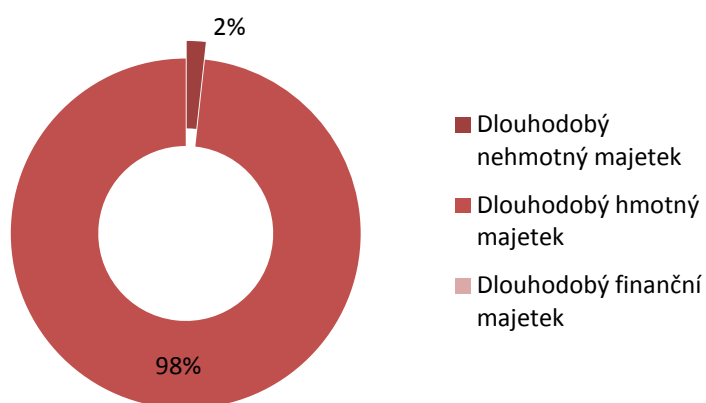
Příloha 2: Vertikální analýza aktiv za roky 2011-2014

	AKTIVA	2011	2012	2013	2014
	Aktiva celkem	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%
B.	Dlouhodobý majetek	31,10%	33,28%	53,18%	58,87%
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	0,00%	0,00%	0,16%	1,03%
B.I.2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
B.I.3.	Software	0,00%	0,00%	0,00%	1,03%
B.I.4.	Ocenitelná práva	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
B.I.6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
B.I.7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	0,00%	0,00%	0,16%	0,00%
B.I.8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek				
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	31,10%	33,28%	53,02%	57,84%
B.II.1.	Pozemky	1,08%	1,10%	1,02%	0,50%
B.II.2.	Stavby	22,68%	21,52%	18,38%	8,47%
B.II.3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	3,12%	4,76%	3,23%	5,69%
B.II.6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	0,42%	0,41%	0,35%	0,17%
B.II.7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	3,80%	5,49%	30,03%	43,01%
B.II.8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
B.II.9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
B.III.1.	Podíly – ovládaná osoba	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
B.III.2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
B.III.3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
B.III.5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
B.III.6.	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
C.	Oběžná aktiva	68,35%	64,11%	46,36%	40,62%
C.I.	Zásoby	10,14%	13,61%	8,35%	2,81%
C.I.1.	Materiál	4,68%	7,21%	5,74%	2,04%
C.I.2.	Nedokončená výroba a polotovary	5,45%	6,40%	2,61%	0,76%
C.I.3.	Výrobky	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
C.I.5.	Zboží	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
C.I.6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
C.II.	Dlouhodobé pohledávky	0,03%	0,05%	0,03%	0,01%
C.II.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
C.II.2.	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
C.II.5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	0,03%	0,05%	0,03%	0,01%
C.II.7.	Jiné pohledávky	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
C.II.8.	Odložená daňová pohledávka	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
C.III.	Krátkodobé pohledávky	50,60%	47,48%	28,64%	18,60%
C.III.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	49,46%	46,88%	26,48%	16,76%
C.III.2.	Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
C.III.6.	Stát – daňové pohledávky	0,51%	0,00%	0,82%	1,33%
C.III.7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	0,44%	0,45%	0,80%	0,37%
C.III.8.	Dohadné účty aktivní	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
C.III.9.	Jiné pohledávky	0,19%	0,16%	0,54%	0,12%
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek	7,58%	2,96%	9,34%	19,21%
C.IV.1.	Peníze	0,34%	0,26%	0,27%	0,04%
C.IV.2.	Účty v bankách	7,24%	2,70%	9,07%	19,17%
C.IV.3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
D. i.	Časové rozlišení	0,56%	2,61%	0,46%	0,51%
D.I.1.	Náklady příštích období	0,56%	2,61%	0,46%	0,51%
D.I.2.	Komplexní náklady příštích období	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
D.I.3.	Příjmy příštích období	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%

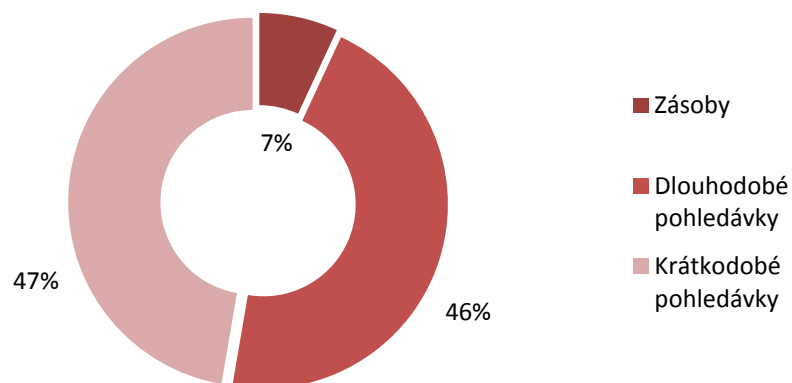
Složení Aktiv



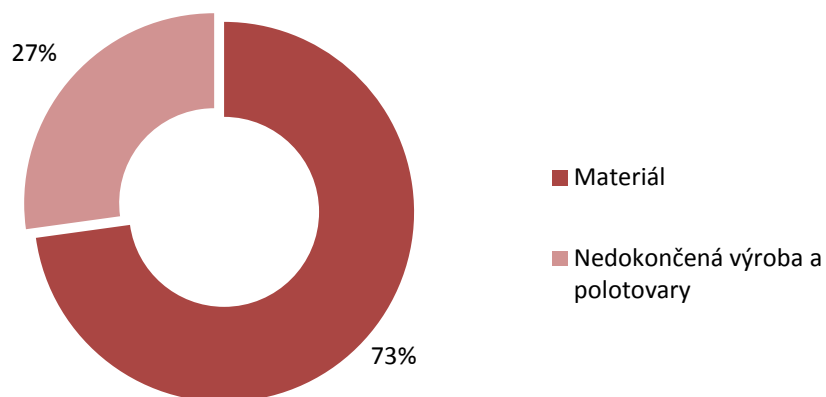
Složení dlouhodobého majetku



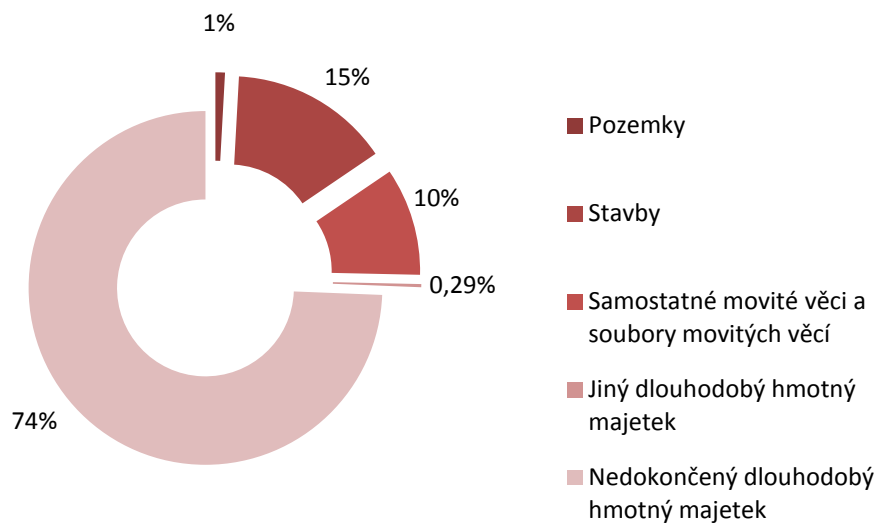
Skladba oběžných aktiv



Skladba zásob



Skladba dlouhodobého hmotného majetku



Příloha 4: Poměrové ukazatele za roky 2011-2014

	2011	2012	2013	2014
Likvidita běžná L3				
	1,20	1,14	0,97	1,49
Likvidita pohotová L2				
	1,02	0,89	0,80	1,38
Likvidita okamžitá L1				
	0,13	0,05	0,20	0,70
ROA				
	8,10%	6,99%	8,96%	21,60%
ROE				
	28,12%	19,35%	23,23%	61,38%
ROS				
	3,39%	2,84%	4,28%	18,25%
Obrat aktiv				
	2,01	2,08	1,88	1,14
Obrat zásob				
	19,80816	15,26248	22,51577	40,47359
Zadluženost - koeficient samofinancování				
	24,21%	30,54%	34,65%	33,79%
Úrokové krytí				
	6,274892	6,485488	9,845272	24,99852
Nákladovost - přidaná hodnota/tržby				
	23,40%	31,41%	27,47%	43,55%
Nákladovost - osobní náklady/tržby				
	22,02%	23,37%	22,75%	22,20%