

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA EKONOMICKÁ

Bakalářská práce

Hodnocení přínosu externího auditu v podnicích ČR

**Benefit analysis of external audit of enterprises in Czech
Republic**

Michal GEZO

Plzeň 2017

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
Fakulta ekonomická
Akademický rok: 2016/2017

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE (PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Michal GEZO**
Osobní číslo: **K14B0216P**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**
Název tématu: **Hodnocení přínosu externího auditu v podnicích ČR**
Zadávající katedra: **Katedra financí a účetnictví**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Zvolte cíl a metodický způsob řešení.
2. Zpracujte teoretická východiska k problematice finančního auditu a sestavte literární rošerši.
3. Charakterizujte auditorské postupy a provádění testů věcné správnosti u vybrané kapitálové společnosti.
4. Sestavte dotazník a proveďte dotazníkové šetření zjišťující riziková místa v procesu auditu a dále užítky a újmy auditu pro jednotlivé uživatele.
5. Shrňte problematiku finančního auditu a vypracujte závěr.

Rozsah grafických prací: **neuveđen**
Rozsah kvalifikační práce: **40 - 60 stran**
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**
Seznam odborné literatury:

- HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. 1. vydání. Brno: Tribun EU, 2010. 146 s. ISBN 978-80-7399-144-9
- MÜLLEROVÁ, Libuše. *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. 176 s. ISBN 978-80-7357-988-3
- Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Jana Hinke, Ph.D.**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání bakalářské práce: **21. října 2016**
Termín odevzdání bakalářské práce: **24. dubna 2017**


Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný
děkan




Ing. Michaela Kroschovská, Ph.D.
vedoucí katedry

V Plzni dne 21. října 2016

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma

„Hodnocení přínosu externího auditu v podnicích ČR“

vypracoval samostatně pod odborným dohledem vedoucí bakalářské práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne

.....

podpis autora

Poděkování

Tímto bych rád poděkoval vedoucí mé práce Ing. Janě Hinke, Ph.D., za její ochotu, odbornou pomoc a cenné rady a připomínky, které mi po celou dobu psaní této bakalářské práce poskytovala.

Dále také děkuji společnosti Léčebné lázně Mariánské Lázně a. s., především panu Ing. Pavlovi Říhovi, za spolupráci a poskytnuté informace, bez kterých by tato práce nemohla vzniknout.

Obsah

Úvod.....	8
1 Cíl práce a metodiky zpracování.....	9
2 Charakteristika auditu	10
2.1 Definice a druhy auditu.....	10
2.2 Cíl a funkce auditu	10
2.3 Právní úprava auditu	11
2.3.1 Legislativní proces auditorské činnosti v České republice	11
2.3.2 Mezinárodní auditorské standardy	11
2.4 Komora auditorů České republiky	13
2.5 Etický kodex	13
2.6 Vztah mezi účetnictvím a auditem.....	14
2.7 Zákonná povinnost auditu v České republice	16
3 Charakteristiky auditorských postupů.....	18
3.1 Činnosti před uzavřením smlouvy na audit.....	19
3.2 Předběžné plánovací procedury	19
3.3 Vytvoření plánu auditu.....	20
3.4 Provedení auditu	22
3.4.1 Testy spolehlivosti	22
3.4.2 Analytické testy věcné správnosti.....	22
3.4.3 Testy detailních údajů	23
3.4.4 Vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti.....	23
3.4.5 Posouzení účetní závěrky	23
3.4.6 Posouzení výroční zprávy	24
3.4.7 Posouzení zprávy o vztazích	24
3.5 Závěr a vydání zpráv	24
4 Popis podnikatelského subjektu	29
4.1 Základní informace o společnosti	29
4.2 Ekonomická charakteristika společnosti	30
4.3 Povinnost auditu společnosti.....	32
5 Auditorské postupy u vybraného podnikatelského subjektu.....	34
5.1 Příprava společnosti na audit	34
5.2 Auditorské postupy	38
6 Výzkum rizik procesu auditu a přínosů, resp. újem auditu pro jednotlivé uživatele	43

6.1	Riziková místa v procesu auditu	43
6.1.1	Východiska dotazníkového výzkumu	43
6.1.2	Výsledky dotazníkového výzkumu	43
6.1.3	Zhodnocení dotazníkového výzkumu	53
6.2	Přínosy a újmy auditu pro jednotlivé uživatele	55
6.2.1	Východiska dotazníkového výzkumu	55
6.2.2	Výsledky dotazníkového výzkumu	56
6.2.3	Zhodnocení dotazníkového výzkumu	70
6.3	Závěry výzkumu pro vybraný podnikatelský subjekt	74
	Závěr	76
	Seznam tabulek	79
	Seznam obrázků	79
	Seznam grafů	79
	Seznam použitých zkratk	80
	Seznam použitých zdrojů	81
	Seznam příloh	83

Úvod

Význam auditu účetní závěrky bývá velmi často podceňován. Některé společnosti berou audit jako nutné zlo a nejraději by auditem vůbec neprocházely. Nicméně audit je velice důležitý nejen pro samotné společnosti, ale i pro ostatní uživatele informací z účetních závěrek. Účetní závěrka, kterou musí zveřejňovat každá právnická osoba, je pro externí uživatele takřka jediný zdroj informací o hospodaření podniku. Proto je nutné, aby účetní závěrka popisovala účetní situaci podniku věrně a úplně. A právě to zajišťuje audit účetní závěrky.

Důvody ke zkoumání účetní závěrky mají uživatelé různé. Informace z účetní závěrky mohou sloužit jako podklady pro rozhodování při investování nebo jako informace pro konkurenční firmy či obchodní partnery. Ať už se ale jedná o jakéhokoliv uživatele, každý chce mít úplné a pravdivé informace. Pokud je účetní závěrka podrobena auditu, stoupá její věrohodnost a vypovídací schopnost. Navíc ve světě, ve kterém ve velké míře probíhá proces globalizace, narůstá počet uživatelů účetní závěrky. To také způsobuje tlak na harmonizaci auditorských postupů, především s předpisy Evropské unie.

Díky novelizaci některých zákonů v České republice se sice snížil počet podniků, které podléhají povinnosti mít účetní závěrku schválenou auditorem, důležitost auditu však zůstává vysoká. Naopak zvyšují se nároky na auditory i auditované společnosti. Proto je důležité seznámit se blíže s problematikou auditu.

1 Cíl práce a metodiky zpracování

Hlavním cílem teoretické části této práce je charakteristika externího auditu, objasnění významu auditu a deskripce auditorských postupů. Hlavním cílem praktické části práce je zveřejnění výsledků výzkumu v oblasti rizik procesu auditu a přínosů, resp. újem auditu pro jednotlivé uživatele u vybrané kapitálové společnosti.

Teoretická část práce se věnuje definováním a základní deskripcí auditu a jeho druhů. Dále se teoretická část práce zabývá právní úpravou auditu v České republice včetně stručného popsání mezinárodních auditorských standardů, Komory auditorů ČR, etického kodexu a vztahu mezi účetnictvím a auditem. Následně práce analyzuje auditorské postupy od činností před uzavřením smlouvy na audit až po závěr a vydání zpráv. Teoretická část je zpracována za pomoci odborné literatury, internetových zdrojů a právních předpisů.

V praktické části práce je nejprve představena společnost Léčebné lázně Mariánské Lázně a. s., která je dále charakterizována z ekonomického pohledu a poté je prokázána zákonná povinnost společnosti mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Následně je popsán auditorský postup u vybrané společnosti. Vzhledem k tomu, že v době vytváření této práce nebyla zveřejněna účetní závěrka a výroční zpráva za rok 2016, pracuje tato práce s účetní závěrkou a výroční zprávou za rok 2015. Poslední kapitola z praktické části práce obsahuje dotazníkové šetření, které bylo provedeno v roce 2017 a jehož cílem je identifikace rizikových míst v procesu auditu a identifikace užiteků a újem auditu pro jednotlivé uživatele. Při dotazování týkajícího se rizikových míst v procesu auditu byli dotazováni externí auditoři a zaměstnanci společnosti vytvářející účetní závěrku. Při dotazování týkajícího se přínosů a újem byli jako interní uživatelé účetní závěrky využiti zaměstnanci, management a vlastníci již zmiňované společnosti a jako externí uživatelé byli zvoleni zaměstnanci společnosti, banky a veřejnost.

Závěr práce shrnuje problematiku finanční auditu a poznatky získané vypracováním praktické části této práce.

2 Charakteristika auditu

Audit účetní závěrky je pouze jeden z mnoha druhů auditu. Pro jeho pochopení je důležité si přesně definovat, co je audit a co je cílem auditu. Důležitá je také znát právní úpravu auditorské činnosti, která je upravena hned v několika zákonech.

2.1 Definice a druhy auditu

Termín **audit** v základním slova smyslu znamená zjišťování a poznávání skutečností, shromažďování důležitých informací, jejich analýza a následně vypracování závěrů. Tyto závěry se poté sdělí zainteresovaným osobám, které si audit vyžádali. [4]

Existuje mnoho druhů auditu, které se odlišují podle toho, se kterou lidskou činností souvisejí. Jako nejznámější druhy auditu se uvádějí: audit účetní závěrky, interní (vnitřní) audit, forenzní audit, audit jakosti, počítačový audit, ekologický audit, apod. Jak již bylo uvedeno, tato práce se dále zabývá pouze finančním auditem, který zkoumá a analyzuje konsolidované nebo individuální účetní závěrky. [1]

Zákon o auditorech odlišuje auditory podle právní subjektivity na statutárního auditora (fyzická osoba) a auditorskou společnost (právní osoba). [11] Auditorská společnost provádí audit prostřednictvím auditorů a asistentů z řad vlastních zaměstnanců. Osoba auditora se také dělí z hlediska zainteresovanosti. Pokud je auditor zároveň zaměstnancem auditované společnosti, nazývá se **interní auditor**. Naopak **externí auditor** nemá s auditovanou společností žádný vztah a měl by být na ni nezávislý. [3]

2.2 Cíl a funkce auditu

Cílem finančního auditu je nezávislé a kvalifikované posouzení, zda je účetní závěrka věrohodná a podává věrný a poctivý obraz o stavu majetku, závazků, výsledku hospodaření a finanční situaci podniku. Auditor také vyhodnocuje, zda společnost vede účetnictví správně, průkazně a v úplnosti. [1]; [2]

Funkce auditu se v průběhu své existence vyvíjí a rozšiřuje. V začátcích provádění auditu se funkce omezovala na zjištění správnosti a bezchybnosti účetních dat. Postupem času se tato funkce rozšířila a začalo se používat sousloví „věrný a poctivý obraz“ pro vyjádření věrohodnosti. V současnosti se důsledkem globalizace světové ekonomiky funkce dále rozšiřuje i na zjišťování a odhalování trestné činnosti. Nejvýznamněji ale v současnosti roste funkce auditu pro akciové společnosti. Těm audit

pomáhá vyjádřit spolehlivě a přesně hodnotu společnosti, což je nezbytná veličina pro rozhodování investorů. [1]

2.3 Právní úprava auditu

Auditorská činnost je v České republice známa již od vzniku samostatného českého státu. Vzhledem k důležitosti auditu však nelze regulaci ponechat pouze na tržní ekonomice. Proto se musela regulace a právní úprava auditorské činnosti v průběhu své existence upravovat a měnit. Postupem času se také musela přizpůsobovat Mezinárodním auditorským standardům a směrnicím Evropské unie. [4]

2.3.1 Legislativní proces auditorské činnosti v České republice

Auditorská činnost v České republice prošla již několika úpravami. Prvním samostatným zákonem upravující audit byl **zákon č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky**, který zároveň dal vzniknout Komoře auditorů České republiky (nástupce Unie auditorů). Tento zákon vymezil činnost auditorů a upravil základní pojmy auditu. V roce 2001 vešel v účinnost nový **zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech**, který nahrazoval předchozí zákon, a který upravoval zákon v souvislosti s připravovaným vstupem České republiky do Evropské unie. V důsledku změn některých ustanovení v evropských směrnicích byl tento zákon nahrazen **zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů**. Tento zákon je také výsledkem harmonizace právních předpisů států Evropské unie, kde se například stanovuje uznávání auditorské kvalifikace pro občany v jiných zemích Evropské unie. Tímto zákonem také vznikla **Rada pro veřejný dohled nad auditem**, která vykonává ochranu veřejného zájmu. Spolupracuje tak s různými orgány (např. Česká národní banka, Komora auditorů ČR, Ministerstvo financí ČR, atd.) a funguje také jako kontrolní orgán Komory auditorů. [1]; [4]

2.3.2 Mezinárodní auditorské standardy

Mezinárodní auditorské standardy tvoří a zveřejňuje Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (IAASB). Tyto standardy jsou běžně uznávané po celém světě a Česká republika není výjimkou. V České republice jsou mezinárodní auditorské standardy aplikovány od roku 2005 a nahradily tím předchozí auditorské standardy vydané Komorou auditorů České republiky, kromě standardů číslo 52 a 56 (viz dále).

Standardy od IAASB osahují tyto jednotlivé části:

- **Úvod**, který obsahuje předmluvu k Mezinárodním auditorským standardům. V této předmluvě je stanoven předmět a především působnost standardů.
- **Mezinárodní standardy pro řízení kvality (ISQC)**, které se vztahují na všechny služby prováděné auditorskou společností. Tyto standardy se zabývají odpovědností auditorů za kvalitu auditorských služeb a stanovují povinnost, aby auditoři postupovali v souladu s mezinárodními auditorskými standardy a etickým kodexem.
- **Mezinárodní standardy pro audit (ISA)**, které se vztahují k auditu účetní závěrky. Upravují postup při provádění auditu, potřebnou dokumentaci a další povinnosti auditora.
- **Mezinárodní standardy pro prověrky (ISRE)**, které se vztahují k prověrkám účetních závěrek. Tyto prověrky nejsou to samé, co audit, a proto je také nevykonává auditor, ale odborník. V praxi se tyto prověrky provádějí především při konsolidaci. Prověrka se provede u dceřiné společnosti, která sama nemá povinnost auditu.
- **Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky (ISAE)**, které se vztahují k ověřovacím zakázkám, nikoliv k auditu či prověrkám. Tyto zakázky provádí jiná strana, než auditor nebo odborník.
- **Mezinárodní standardy pro související služby (ISRS)**, které se vztahují k předem dohodnutým postupům při provádění jiných souvisejících služeb. Tyto služby jsou specifikovány ve standardech IAASB.
- **Mezinárodní auditní praktické materiály (IAPN)**, které slouží jako praktický pomocník pro auditory. Zabývají se totiž specifickými účetními záležitostmi a zvláštnostmi při provádění auditu. [2]; [10]

Souběžně s přijatými mezinárodními standardy IAASB platí dále dva auditorské standardy přijaté Komorou auditorů ČR. Prvním je **Auditorský standard č. 52 Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků**. Jak už název napovídá, cílem tohoto standardu je nastavit zásady a způsoby postupu při přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků nebo příspěvkových organizací zřízených těmito celky. Ve standardu je dále uvedeno, že přezkoumání hospodaření není auditem těchto celků. Druhým standardem je **Auditorský standard č. 56 Ověřování zprávy**

o vztazích, který stanovuje povinnosti auditora, pokud byl pověřen samostatnou kontrolou správnosti zprávy o vztazích. Zprávu o vztazích musí podle zákona **č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích** vypracovat statutární orgán ovládané společnosti. V této zprávě jsou popsány vztahy mezi ovládanou a ovládající osobou u společnosti, která je v některém podnikatelském seskupení (např. koncern). [10]; [12]

2.4 Komora auditorů České republiky

Komora auditorů České republiky je samosprávná profesní organizace zřízena zákonem v roce 1993. Působnost a funkce této organizace je upravena v již zmiňovaném zákoně **č. 93/2009 Sb.** Organizace působí samosprávně především z důvodu nezávislosti. Nepodléhá státní regulaci, což snižuje riziko ovlivňování průběhu auditu ze strany státu, který je také často uživatelem auditu. Regulace je proto zajištěna prostřednictvím zákonné povinnosti členství v organizaci. Organizace tak může kontrolovat dodržování etiky a pravidel svých členů. Mezi nejdůležitější poslání Komory auditorů patří:

- organizování auditorských zkoušek a vydávání auditorských oprávnění;
- zajištění a kontrola vysoké odbornosti a profesionality auditorů;
- vedení seznamu auditorů, auditorských společností a asistentů auditora. [1]; [4]

Organizační struktura Komory auditorů se skládá ze sněmu, výkonného výboru, dozorčí komise a kárné komise. Nejvyšším orgánem Komory je **sněm**. Sněm je svoláván nejméně jednou za dva roky a je tvořen všemi auditory, kteří jsou zapsáni v seznamu auditorů. Mezi úkoly sněmu patří volení členů orgánů Komory, schvalování účetní závěrky Komory, stanovení členského příspěvku nebo schvalování vnitřních předpisů Komory. Výkonným orgánem Komory je **výkonný výbor**, který řídí Komoru v období mezi sněmy. Kontrolním orgánem Komory je **dozorčí komise**. Dozorčí komise kontroluje především dodržování zákona a vnitřních předpisů Komory. Pokud některý z členů Komory poruší zákon či vnitřní předpis, pak o uložení trestu rozhoduje **kárná komise**. [1]; [11]

2.5 Etický kodex

Etický kodex je vnitřní předpis Komory auditorů ČR, který zajišťuje, aby auditori poskytovali své služby na nejvyšší možné úrovni. Vzhledem k tomu, že auditorská činnost je velice odborná činnost, nemohou její uživatelé objektivně kontrolovat

výsledky této činnosti. Proto etický kodex stanovuje základní principy, které by měl každý auditor dodržovat. [4]

Základní principy etického kodexu jsou:

- **integrita** – auditor musí být při vykonávání své profese vždy čestný a upřímný;
- **objektivita** – auditor se nesmí nechat ovlivňovat, nesmí jednat zaujatě či pod vlivem jiných osob;
- **odborná způsobilost a řádná péče** – auditor musí poskytovat vysoce kvalifikované služby a měl by udržovat své znalosti a dovednosti na takové úrovni, aby poskytované služby byly v souladu s nejnovějšími poznatky z účetní praxe, legislativy a technických postupů;
- **důvěrný charakter informací** – auditor nesmí využívat ve svůj prospěch interní informace získané v auditované společnosti, nesmí tyto informace poskytovat třetí straně, pokud k tomu nemá souhlas, nebo pokud neexistuje ze zákona právo či povinnost tyto informace poskytnout;
- **profesionální jednání** – auditor se vždy musí řídit aktuálními zákony a předpisy a nesmí snižovat důvěryhodnost auditorské profese. [9]

2.6 Vztah mezi účetnictvím a auditem

Vztah a provázanost mezi účetnictvím a auditem bývá velmi často mylně chápána. Audit totiž vychází z výkazů účetní závěrky, které jsou výstupem právě z účetnictví. Proto bývá auditorská činnost někdy spojována s účetními. To může být i z toho důvodu, že velká část auditorů má právě vzdělání z oblasti účetnictví. Nicméně obě disciplíny sledují jiné cíle a fungují na jiných principech, i když auditor musí mít širší znalosti z účetnictví. [4]

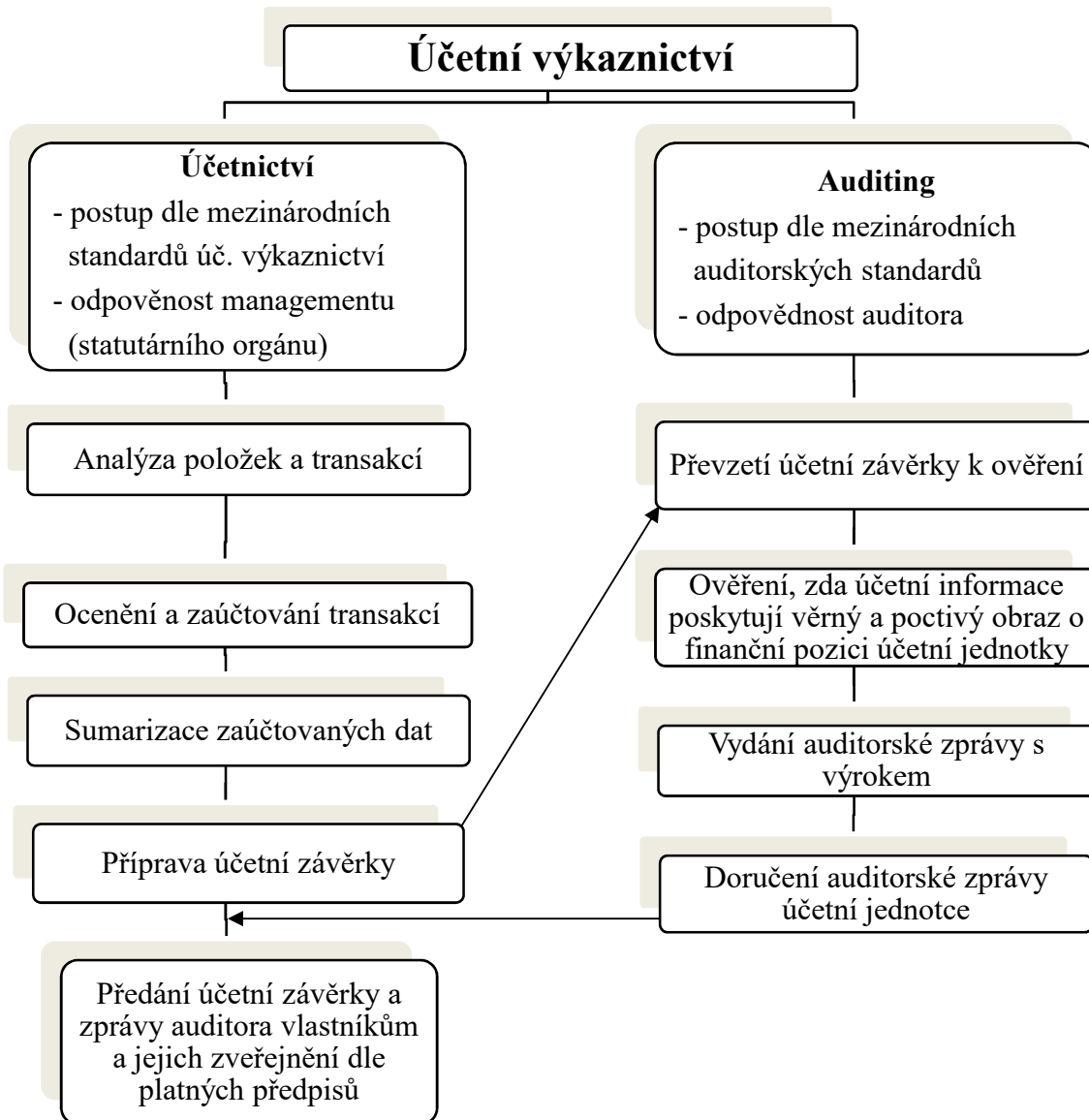
Správné zaúčtování a ocenění v účetnictví provádí v podniku jeden nebo více účetních. Za tyto účetní je poté odpovědný **vedoucí účetního** (či ekonomického) **oddělení**, který je dále odpovědný i za následné sestavení účetní závěrky. Účetní závěrku poté vedoucí předkládá vedení společnosti. Tímto ale odpovědnost za účetnictví nekončí. Vedení společnosti je odpovědné za svoji účetní závěrku vůči třetím stranám (např. státu). U větších společností je za účetní závěrku vůči třetím stranám zodpovědný statutární orgán. Poté, co je účetní závěrka vypracována, předkládá se auditorovi. Po ověření účetní závěrky auditorem zbývá podniku poslední povinnost, a tou je zveřejnění účetní závěrky. Podle § 21a) zákona č. 563/1991 o účetnictví, má povinnost zveřejnit účetní

závěrku každá účetní jednotka, která je zapsaná v obchodním rejstříku. U auditovaných společností je pak termín pro zveřejnění účetní závěrky 30 dní po ověření účetní závěrky auditorem a po schválení účetní závěrky k tomu příslušným orgánem. [1]; [13]

Auditor má oproti vedoucímu účetního oddělení v popisu práce ověřovat, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz o majetku a finanční situaci podniku. Výsledkem jeho ověřování je zpráva (výrok), ve které auditor vyjadřuje svůj názor na účetní závěrku. Tento výrok auditora neznamena, že je účetní závěrka naprosto bezchybná. To ani není v možnostech auditora. Proto musí auditor pracovat s tzv. **hladinou významnosti (materialitou)**. Hladina významnosti představuje dopad různých nepřesností na rozhodování uživatelů, kteří čerpají informace z účetní závěrky. Pokud má nepřesnost vysokou hladinu významnosti, může negativně ovlivnit rozhodování a úsudek uživatele. Proto by auditovaná účetní závěrka měla být s větší pravděpodobností bez nepřesností, než kdyby auditovaná nebyla. [2]

Jasnější pohled na vztah mezi účetnictvím a auditem podává obrázek č. 1.

Obrázek 1 Vztah mezi účetnictvím a auditem



Zdroj: Vlastní zpracování dle [7], 2017

2.7 Zákonná povinnost auditu v České republice

Zákonnou povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem upravuje § 20 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Tento paragraf určuje povinnost auditu podle zařazení účetní jednotky. Toto zařazení je platné od 1. 1. 2016 a upravuje jej § 1a až § 1c stejného zákona. Pro lepší orientaci je toto rozřazení uvedeno v tabulce č. 1. Účetní jednotka spadá do jedné z kategorií v případě, že splní alespoň 2 podmínky. [13]

Tabulka 1 Kategorizace účetních jednotek

Typ účetní jednotky	Aktiva celkem	Roční úhrn čistého obratu	Průměrný počet zaměstnanců
Mikro účetní jednotka	do 9 mil. Kč	do 18 mil. Kč	do 10
Malá účetní jednotka	do 100 mil. Kč	do 200 mil. Kč	do 50
Střední účetní jednotka	do 500 mil. Kč	do 1 000 mil. Kč	do 250
Velká účetní jednotka	nad 500 mil. Kč	nad 1 000 mil. Kč	nad 250

Zdroj: Vlastní zpracování dle [13], 2017

Pro správné zařazení společností do kategorií je také důležité vymezit používané pojmy:

- **průměrný počet zaměstnanců** – průměrný přepočtený počet zaměstnanců podle metodiky Českého statistického úřadu,
- **aktiva celkem** – úhrn aktiv vyčíslený v rozvaze (netto aktiva),
- **roční úhrn čistého obratu** – výnosy snížené o prodejní slevy, dělené počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobené 12. [13]

Povinnost ověřování účetní závěrky auditorem mají:

- všechny **velké účetní jednotky** s výjimkou jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu,
- všechny **střední účetní jednotky**,
- **malé účetní jednotky**, které překročily alespoň dvě z následujících podmínek: aktiva celkem 40 000 000 Kč; roční úhrn čistého obratu 80 000 000 Kč; průměrný počet zaměstnanců 50 (u svěřeneckých fondů a akciových společností stačí překročení pouze jedné podmínky).

Jediná kategorie, která nemá povinnost ověřování účetní závěrky auditorem, je **mikro účetní jednotka**. [13]

3 Charakteristiky auditorských postupů

Při vykonávání auditorské činnosti se musí auditor řídit zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech, mezinárodními auditorskými standardy a Etickým kodexem. Auditor by měl během celého procesu udržovat kontakt se svým klientem, aby měl úplné a pravdivé informace, a tím se vyhnul nepřesnostem a zpožděním. Naopak klient by měl auditorovi poskytnout všechny dokumenty, které jsou pro splnění auditorské činnosti potřeba. Průběh všech činností, které auditor vykonává, by měl zaznamenávat do tzv. **spisu auditora**. Tento spis poté slouží především jako důkaz o tom, že byly vykonány všechny práce, které měly být provedeny. [2]; [4]

Postup při auditorské činnosti lze rozdělit do několika kroků (viz tabulka č. 2). Tyto jednotlivé kroky blíže popisují následující podkapitoly.

Tabulka 2 Činnosti auditora

Činnost před uzavřením smlouvy	Posouzení rizika zakázky a reakce na něj - stanovení podmínek zakázky
Předběžné plánovací procedury	Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta - porozumění kontrolnímu prostředí - porozumění účetnímu systému - provádění předběžných analytických procedur - stanovení plánovací hladiny významnosti
Vytvoření plánu auditu	Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a potenciálních nesprávností - plánování auditorského postupu - plán testů vnitřních kontrol - plán testů věcné správnosti - shrnutí a projednání plánu auditu
Provedení auditu	Provádění testů spolehlivosti vnitřních kontrol - provádění analytických testů věcné správnosti - provádění testů detailních údajů - vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti - posouzení účetní závěrky - posouzení výroční zprávy - posouzení zprávy o vztazích mezi propojenými osobami
Závěr a vydání zpráv	Posouzení následných událostí - získání prohlášení vedení společnosti - příprava shrnutí závěrů auditu - revize a kontrola spisu auditora - zprávy auditora

Zdroj: Příručka pro provedení auditu. KAČR, Deloitte, s. r. o. [8], 2017

3.1 Činnosti před uzavřením smlouvy na audit

Ještě před uzavřením smlouvy na audit musí auditor zvážit, zda zakázku přijme, či nikoliv. Tato fáze je pro auditora klíčová a musí být provedena důkladně. Auditor musí identifikovat všechny rizikové faktory, které by mohly ovlivňovat jeho činnost. Jedná se zejména o **podnikatelské prostředí** (citlivost na změny zákonů a na změny v odvětví), **podnikatelská činnost** (vysoká konkurence, nekvalitní výrobní proces), **organizační struktura** (nepřehlednost a nevyjasněné odpovědnosti) nebo **finanční výsledky společnosti** (požadovaný výsledek hospodaření, na kterém závisí odměňování členů vedení). Všechny tyto faktory ovlivňují auditora při rozhodování o přijetí či nepřijetí zakázky. Pokud auditor vyhodnotí riziko zakázky jako „obvyklé“, může zakázku ihned přijmout. Pokud ale auditor vyhodnotí riziko jako „vyšší než obvyklé“, může tuto zakázku přijmout i odmítnout. [1]; [6]

Pro jasnost a přehlednost musí auditor a klient uzavřít **smlouvu o provedení auditu**, ve které si stanoví cíle, rozsah a podmínky auditorské činnosti. Také se v této smlouvě upřesní odpovědnost auditora a vedení společnosti. Pokud je audit prováděn opakovaně několik let, měla by se smlouva uzavírat a přehodnocovat každoročně, aby reagovala na změny u klienta nebo v právních předpisech. [1]; [4]

3.2 Předběžné plánovací procedury

První klíčovou podmínkou pro správné provedení auditu je porozumět **činnosti a oblasti podnikání, kontrolnímu prostředí a účetnímu systému**. Auditor také musí provést **předběžné analytické postupy** a určit **hladiny významnosti**. V těchto fázích je více než důležité, aby auditovaná společnost byla naprosto otevřená a neskrývala nebo nezamlčovala žádné informace. I skryté informace auditor nakonec objeví a to může mít za následek ztrátu důvěry mezi auditorem a auditovanou společností. [2]

Auditor by měl identifikovat a porozumět všem faktorům, které ovlivňují činnost společnosti, např. podnikatelské prostředí, specifika odvětví, struktura vedení nebo právní úprava odvětví. Musí také porozumět kontrolnímu prostředí, což představuje kontrolní činnost vedení společnosti, ale i zaměstnanců. Kontrolní prostředí velice závisí na vnitropodnikových směrnících, které určují, co by se mělo dodržovat. Auditor také musí určit, do jaké míry se bude spoléhat na vnitřní kontrolní činnosti provedenou v minulosti například zaměstnanci. Aby auditor mohl správně analyzovat účetní závěrku, musí plně porozumět účetnímu systému společnosti. Jedná se zejména

o způsoby účtování (dlouhodobý majetek, zásoby, náklady a výnosy) a postupy při zpracovávání účetních informací. Důležitou součástí této fáze je i porozumění informačním technologiím použitých při účtování ve firmě. Téměř všechny účetní jednotky používají při zpracovávání účetnictví některý z účetních softwarů. Proto by auditor měl mít znalosti potřebné pro porozumění výpočetní technice. [4]; [5]

Mezi další plánovací procedury patří předběžné analytické postupy. Ty jsou zaměřeny na kontrolování účetních zůstatků na jednotlivých účtech v hlavní knize a na vzájemné vazby mezi nimi. Nesrovnalosti u těchto zůstatků mohou poukázat na významné nesprávnosti. Auditor by měl také posoudit předpoklady schopnosti společnosti pokračovat ve své činnosti. Pokud by auditor odhalil riziko spojené s pokračováním aktivit společnosti, shromáždí informace a ty poté prodiskutuje s vedením společnosti. Poslední plánovací procedurou je stanovení plánovací hladiny významnosti. Jak již bylo uvedeno, auditor pracuje s tzv. materialitou (hladina významnosti). Auditor nemůže stihnout prověřit všechny účetní informace spojené s účetní jednotkou. Proto si stanovuje hladinu významnosti, která určuje, v jaké míře případná chyba ovlivní rozhodování uživatelů. Tuto hladinu auditor zpravidla určuje podle svých profesních zkušeností. [1]; [5]

3.3 Vytvoření plánu auditu

Vytvoření plánu auditu se skládá z několika fází:

- posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a potenciálních nesprávností,
- plánování auditorského postupu,
- plán testů vnitřních kontrol,
- plán testů věcné správnosti,
- shrnutí a projednání plánu auditu.

Při posuzování rizika na úrovni účetních zůstatků musí auditor identifikovat rizikové účty, kde je možnost porušení pravidel účtování stanovených zákonem. Jedná se o pravidla, která určují, že účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. Účetní záznamy také musí časově a věcně souviset s obdobím, ve kterém jsou zaznamenávány. V návaznosti na nepřesné účtování mohou vznikat nesprávnosti v účetní závěrce. Jedná především o chybné oceňování majetku společnosti. [13]

Ve fázi plánování auditorského postupu by měl auditor zaručit, že provede audit efektivně a pečlivě. Auditor by měl také zajistit, aby byl audit proveden v takovém čase, aby bylo možné případné chyby opravit ještě před schválením účetní závěrky valnou hromadou či jiným odpovědným orgánem. Dalšími činnostmi při plánování postupu jsou např. odhadované riziko zakázky, problémové oblasti nebo míra závislosti společnosti na výpočetní technice. [4]

Další plány, které by měl auditor vytvořit, se týkají testů vnitřních kontrol a testů věcné správnosti. Systém vnitřní kontroly představuje různé metody a postupy, které zajišťují efektivnost při kontrolách. Tyto kontroly zajišťují zaměstnanci (manuální kontrolní postupy) nebo počítačový software (programové kontrolní postupy). Auditor by tyto postupy měl identifikovat, a poté rozhodnout, jakým způsobem otestuje jejich funkčnost (efektivnost). Efektivita kontrol závisí u manuálního způsobu na kvalifikaci a důslednosti zaměstnanců, které kontroly provádějí. U programového způsobu záleží především na správně nastaveném kontrolním postupu a správném fungování počítačového systému. Oblasti kontrol, na které se auditor nejvíce zaměřuje, jsou:

- **dlouhodobý nehmotný majetek:** především kontrola legálnosti používaných softwarových nástrojů;
- **dlouhodobý hmotný majetek:** kontrola provádění inventur, dodržování vnitřních směrnic;
- **zásoby:** kontrola skladování zásob ve vhodných podmínkách, schvalování nákupů a prodejů odpovědnými osobami, hmotná odpovědnost za zásoby;
- **pohledávky:** kontrola dodržování časových řad faktur, schvalování prodejů odpovědným zaměstnancem, dodržování časových lhůt;
- **peněžní prostředky:** kontrola účtování podle správných dokladů, správné přepočítání operací podle aktuálních kurzů měn;
- **závazky:** kontrola spárování objednávek s fakturami, schvalování nákupů odpovědným zaměstnancem. [2]; [4]

Auditor dále provádí testy věcné správnosti, které jsou zaměřeny na odhalení nesprávností v účetní závěrce, které mohly být vnitřní kontrolou přehlédnuty. Tyto testy jsou děleny podle míry rizika spojené se vznikem nesprávností. Položky, kterým auditor přiřadil vysoké riziko vzniku nesprávností, budou testovány na **vysoké úrovni testů**. Do skupiny se **střední úrovni testů** budou patřit ty položky, které sice nemají riziko

vzniku nesprávností, ale auditor se nemůže spolehnout na vnitřní kontrolu. V případě, kdy položka nemá riziko vzniku nesprávností a zároveň se auditor může spolehnout na vnitřní kontrolu, bude položka testována ve skupině s **nízkou úrovní testů**. [1]

Poslední činností při plánování auditu je pro auditora vypracování **shrnutí plánu auditu**. Tento dokument poté auditor projedná s auditorským týmem (pokud bude audit provádět více auditorů – u větších společností) a také s klientem. [1]

3.4 Provedení auditu

Při provádění auditu používá auditor různé techniky, metody a softwarové nástroje. Samotné provádění auditu je rozděleno do několika fází: provádění testů spolehlivosti, provádění analytických testů věcné správnosti, provádění testů detailních údajů, vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti, posouzení účetní závěrky, posouzení výroční zprávy a posouzení zprávy o vztazích mezi propojenými osobami. [4]

3.4.1 Testy spolehlivosti

Testy spolehlivosti auditor provádí proto, aby zjistil, zda se může spolehnout na vnitřní kontrolu. Tyto testy mohou být buď **přímé**, nebo **nepřímé**. Při přímém testování je auditor účastníkem testovaných procesů. Nepřímého testování se auditor přímo neúčastí, ale získává informace od pracovníků, kteří kontrolu prováděli. Dále se auditor musí ujistit, zda je spolehlivý i automatizovaný účetní systém. Musí se proto seznámit s procesem fungování systému a zjistit, zda jsou programy bezpečné a aktuální. [5]

3.4.2 Analytické testy věcné správnosti

Jak bylo uvedeno v kapitole 3.2, auditor se ve fázi předběžných analytických postupů zaměřuje na zůstatky na účtech v hlavní knize. Stanoví si očekávané hodnoty a k nim určí mezní hodnotu tolerovaných rozdílů. Z těchto očekávaných hodnot poté vychází při provádění **analytických testů věcné správnosti**. V těchto testech auditor srovnává očekávané hodnoty se skutečnými a kontroluje, zda jsou hodnoty v mezích tolerance. Rozdíly mezi očekávanými a skutečnými hodnotami mohou být způsobeny i externími vlivy (např. regulace cen, inflace, změny daňových sazeb, atd.), které musí auditor brát v úvahu. Skutečnou hodnotu některých zůstatků může také ovlivňovat různý charakter položek, které byly na účet sečteny. Je tedy vhodné některé zůstatky rozdělit na dílčí zůstatky, které mohou lépe reflektovat případnou chybu. [8]

3.4.3 Testy detailních údajů

Při testování detailních údajů auditor vychází z plánu testů, kde si stanovil, jaké zůstatky bude testovat. Množství zůstatků, které bude auditor testovat, může záviset na velikosti společnosti nebo na riziku. Auditor tak může testovat všechny položky, vybrané položky, nebo vzorek položek. **Všechny položky** auditor testuje především u malých společností nebo u zůstatků, které měli malý počet operací. Pokud je zvolen způsob **vybraných položek**, musí se auditor spolehnout na svůj úsudek. Vybírá si tak položky podle předchozích zkušeností. Poslední způsob, **výběr vzorku položek**, se dále dělí na statistický a nestatistický. Statistický výběr může být vybrán náhodně, systematicky (každá n-tá položka), nebo podle velikosti (položky nad určitou hranici hodnoty). Nestatistický výběr je založen na výběru podle názoru auditora a jeho zkušeností. [1]

3.4.4 Vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti

Po provedení testů věcné správnosti auditor rozhoduje, zda byl rozsah auditu dostatečný. K tomuto rozhodnutí přispívají nalezené či nenalezené nesprávnosti. Auditor může z testů vyčíst známé nesprávnosti, pravděpodobné nesprávnosti a neznáme nesprávnosti. Podle těchto nesprávností poté rozhodne, zda byl audit dostatečný, nebo budou potřeba další auditorské postupy. V případě, kdy je závěrka těmito nesprávnostmi významným způsobem zkreslena, měl by auditor vyžadovat opravu nesprávností od účetní jednotky. [1]

3.4.5 Posouzení účetní závěrky

Po testech věcné správnosti a detailních údajů, které jsou zaměřeny na jednotlivé položky, musí auditor posoudit účetní závěrku jako celek. Zaměřuje se zejména na srovnání položek běžného účetní období s položkami v minulém účetním období. Pokud jsou zjištěny významné rozdíly, zjišťuje se, zda byly zachovány účetní metody. V případě, že by účetní jednotka změnila oproti minulému roku účetní metody, je povinna přepočítat hodnoty minulého roku pomocí nových účetních metod. Tuto skutečnost musí účetní jednotka také uvést v příloze účetní závěrky. [2]

K posouzení účetní závěrky auditor využívá i jednoduchou **finanční analýzu**. Součástí finanční analýzy jsou různé poměrové a rozdílové ukazatele. Mezi nejběžnější patří:

- ukazatele likvidity,

- ukazatel výnosnosti aktiv,
- ukazatel rentability tržeb,
- ukazatele nákladovosti,
- a další ukazatele. [2]

3.4.6 Posouzení výroční zprávy

Podle § 21 zákona o účetnictví každá účetní jednotka, která má povinnost auditu, má také povinnost vyhotovit výroční zprávu. Výroční zpráva také podléhá povinnosti posouzení auditorem. Auditor by měl ve výroční zprávě posoudit, zda jsou v ní obsaženy všechny informace, které ukládá zákon (§ 21 odst. 2 zákona o účetnictví). Všechny informace by také měly být pravdivé, úplné a prezentované srozumitelně. Forma výroční zprávy není stanovena, auditor proto ověřuje pouze informace v ní obsažené. Při posuzování výroční zprávy se auditor řídí standardem **ISA 720 – Ostatní informace v dokumentech obsahující účetní závěrku**. [1]; [13]

3.4.7 Posouzení zprávy o vztazích

Při posuzování zprávy o vztazích auditoři postupují podle **Auditorského standardu 56 – Ověřování zprávy o vztazích mezi propojenými osobami**. Auditor zejména ověřuje, zda zpráva o vztazích obsahuje pravdivé informace, a zda tyto informace souhlasí s informacemi, které auditor nabyl v průběhu auditu. [10]

3.5 Závěr a vydání zpráv

Mezi závěrečné činnosti auditora, při kterých zdokumentuje své zjištění, patří posouzení následných událostí, získání prohlášení vedení společnosti, příprava shrnutí závěrů auditu a nakonec vydání zpráv auditora. [6]

Mezi rozvahovým dnem a dnem sestavení účetní závěrky uplyne vždy několik dní či týdnů. S narůstající délkou tohoto intervalu roste i pravděpodobnost, že nastane situace, která může ovlivnit informace obsažené v účetní závěrce. Některé situace ovlivňují rozvahu či výkaz zisku a ztráty (např. špatný odhad v položce dohadné účty) a některé ovlivňují přílohu (např. prodej podniku, konkurz). Vliv na tyto výkazy je způsoben především tím, zda události patří do sledovaného období, nebo nepatří. Dalším hlediskem, podle kterého auditor posuzuje následné události, je informace, kdy nastaly události ve vztahu k výroku a k schválení účetní závěrky valnou hromadou. Pokud nastala událost **před vydáním výroku**, měl by auditor provést auditorské postupy, aby

byla událost zohledněna v účetních výkazech či v příloze. Pokud událost nastala **po vydání výroku a zároveň před schválením závěrky valnou hromadou**, není auditor za tuto událost odpovědný. Nicméně auditor by měl posoudit významnost této události, projednat ji s vedením společnosti a nakonec vydat nový výrok (v případě, že účetní závěrka byla upravena). Pokud událost nastala **po schválení účetní závěrky valnou hromadou**, auditor již k těmto událostem nepřikládá žádnou váhu. Tyto události ovlivní následující účetní závěrku. [1]

Jednou z dalších povinností auditora je získat od vedení (resp. statutárního orgánu) společnosti **prohlášení k účetní závěrce**. V tomto prohlášení auditor požaduje potvrdit různé skutečnosti, které se liší podle konkrétní situace. V tomto prohlášení nejčastěji vedení společnosti potvrzuje, že:

- je si vědomo odpovědnosti, kterou má za účetní závěrku;
- v účetní závěrce jsou zahrnuty všechny transakce, které nastaly v účetním období, včetně událostí, které se udály po skončení účetního období, ale jsou významné;
- umožnilo auditorovi nahlédnout do všech právních a účetních dokumentů, které souvisejí s účetní závěrkou;
- nezamlčelo žádné závazky nebo záruky, které by nebyly uvedeny v účetní závěrce či příloze;
- nezkreslilo ani nezatajilo žádné informace, které jsou důležité pro účetní závěrku;
- potvrzuje přesnost a úplnost všech informací v účetní závěrce a výroční zprávě.

Prohlášení vedení společnosti slouží auditorovi jako jeden z důkazních prostředků na ověření účetní závěrky. Nicméně prohlášení neslouží jako důkaz o tom, že je účetní závěrka zcela v pořádku, nebo že nepotřebuje žádné další auditorské postupy. Naopak, pokud je prohlášení v rozporu s některými již zjištěnými informacemi, měl by auditor důkladně zvážit spolehlivost těchto informací. [2]

Ještě před vydáním zprávy auditora by auditor měl provést **shrnutí závěrů**. Toto shrnutí auditor nepřekládá klientovi, ale slouží mu pro zdokumentování procesu auditu. Jako poslední činnost před vydáním zprávy bývá **kontrola spisu auditora**. Tato činnost se provádí pouze v případě, kdy audit provádí více auditorů a asistentů auditora. Vedoucí

auditor by měl provádět průběžnou kontrolu všech postupů auditorského týmu, aby zajistil, že práce asistentů bude prováděna v souladu s plánem auditu a bude zdokumentována. [1]

Výstupem celého procesu auditu je **zpráva auditora**, ve které auditor sděluje názor na účetní závěrku a výroční zprávu, případně zprávu o vztazích mezi propojenými osobami. Ještě do konce roku 2015 auditoři vypracovávali samostatně zprávu k účetní závěrce a k výroční zprávě. Podle novelizací v zákoně o účetnictví a zákoně o auditorech vydávají auditoři od roku 2016 pouze jednu zprávu. Zpráva auditora by měla sloužit jako záruka pro uživatele informací z účetní závěrky, že se mohou na informace obsažené v účetní závěrce spolehnout, nebo je alespoň informuje o méně či více významných nesprávnostech. Zpráva auditora je určena především vlastníkům společnosti, ale informace z ní mohou využívat i externí uživatelé (např. obchodní partneři, potenciaální investoři, stát, banky). [2]; [8]; [4]

Auditorská zpráva má tyto předepsané náležitosti:

- a) **název zprávy**, z něhož musí být jasné, o jakou zprávu se jedná („zpráva auditora“ nebo „zpráva nezávislého auditora“);
- b) označení **příjemce zprávy**, pro které je zpráva určena (nejčastěji jimi jsou společníci nebo akcionáři společnosti);
- c) **předmět auditu**, který vymezuje účetní závěrku, její rozvahový den a účetní období;
- d) **odpovědnost vedení účetní jednotky**, která je uvedena v prohlášení k účetní závěrce;
- e) **odpovědnost auditora** (povinnost ověřit účetní závěrku a vyjádřit na ni názor);
- f) odstavec **o rozsahu auditu, ve kterém je uvedeno:**
 - činnosti, které auditor vykonal,
 - standardy, podle kterých auditor postupoval,
 - sdělení o auditora o tom, že se v účetní závěrce nevyskytují významné nepřesnosti, že audit je dostatečným podkladem pro vydání výroku, atd.
- g) vlastní **výrok auditora**, který představuje názor auditora, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz o majetku a finanční situaci společnosti;
- h) **datum vydání zprávy**;
- i) **jméno auditora, sídlo a číslo oprávnění auditora** (v seznamu auditorů KAČR);

j) **podpis auditora.** [2]; [4]; [6]

Nejdůležitější částí auditorské zprávy je **výrok auditora**. Výrok auditora představuje názor na účetní závěrku a na to, zda účetní závěrka zobrazuje poctivě a věrně stav majetku, závazků, vlastního kapitálu, finanční situaci a výsledku hospodaření společnosti. Auditorské standardy uvádějí základní typy výroků (viz obrázek č. 2):

- výrok bez modifikace:
 - výrok bez výhrad,
- výrok s modifikací:
 - výrok s výhradou,
 - záporný výrok,
 - odmítnutí výroku. [4]; [10]

Výrok bez modifikace může auditor vydat pouze v případě, když dojde k závěru, že ve všech významných ohledech je účetní závěrka sestavena v souladu s účetními a právními předpisy, a že neobsahuje žádné významné nesprávnosti nebo nedostatky. Po tomto zjištění může auditor vydat **výrok bez výhrad**.

Výrok s modifikací auditor vydává v případě, kdy účetní závěrka obsahuje významné nesprávnosti, nebo auditor není schopen získat informace o tom, zda účetní závěrka obsahuje významné nesprávnosti. Výroky s modifikací se liší podle toho, zda zjištěné významné nesprávnosti jsou i rozsáhlé, a také zda lze získat dostatečné důkazní informace. **Výrok s výhradou** může auditor vydat v těchto případech:

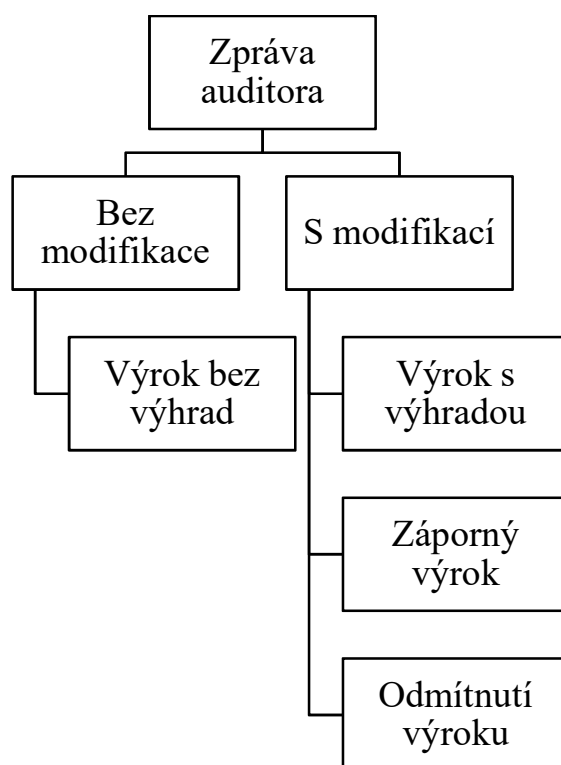
- auditor získal dostatečné informace a zjistil, že účetní závěrka obsahuje významné nesprávnosti, ale tyto nesprávnosti nemají rozsáhlý dopad na účetní závěrku,
- auditor nezískal dostatečné informace, ale došel k závěru, že potenciální další informace mohou mít významný, ale nikoliv rozsáhlý dopad na účetní závěrku.

Záporný výrok auditor použije v případě, když získá všechny dostatečné a průkazné informace, na jejichž základě dojde k závěru, že nesprávnosti v účetní závěrce mají nejen významný, ale i rozsáhlý dopad na účetní závěrku.

Odmítnutí výroku může auditor použít v případě, kdy nemůže získat dostatečné a průkazné informace, ale domnívá se, že nezískané informace mohou mít významný a rozsáhlý dopad na účetní závěrku.

V některých případech může auditor upozornit na některé informace, které jsou důležité pro správné používání informací z účetní závěrky. V takových případech auditor sepíše další odstavec do zprávy auditora. Tento odstavec může auditor použít jak v případě výroku bez modifikace, tak i v případě výroku s modifikací.

Obrázek 2 Schéma výroků auditora



Zdroj: Vlastní zpracování dle [2], 2017

4 Popis podnikatelského subjektu

4.1 Základní informace o společnosti

Společnost **Léčebné lázně Mariánské Lázně, a. s.** (dále jen „LLML“) se sídlem v Mariánských Lázních začala svoji činnost 1. května 1992. Společnost vznikla privatizací státního podniku Státní léčebné lázně Mariánské Lázně, s. p., kdy se stal majoritním akcionářem fond Investiční a poštovní banky. V roce 2000 byl majoritní podíl (95,35 %) prodán nadnárodní společnosti Danubius, která sídlí v Maďarsku. Společnost LLML se tak stala součástí mezinárodního řetězce **Danubius Hotels Group**, který vlastní hotely v Maďarsku, České republice, Slovensku, Rumunsku a Velké Británii (viz příloha A).

Hlavní činností společnosti LLML je poskytování komplexní lázeňské péče (ústavní a ambulantní) za využití místních léčivých zdrojů. Tuto péči společnost poskytuje jak tuzemským hostům, tak i zahraničním. Tuzemským hostům jsou lázeňské služby poskytovány jako **komplexní** (plně hrazené pojišťovnou), **příspěvkové** (hrazené pouze vyšetření a léčení) a **hrazené samoplátci** (vše si platí klient). Zahraniční hosté si musí všechny služby hradit samy. Společnost se dále zabývá samotnými ubytovacími službami prostřednictvím svých hotelů, ve kterých také provozuje hostinskou činnost. Těchto hotelů vlastní společnost celkem 9 (viz tabulka č. 3) a všechny se nacházejí v Mariánských Lázních. S celkovou kapacitou 918 pokojů a 1 681 lůžek jsou LLML **třetí největší společností** poskytující lázeňské a hotelové služby v České republice.

[15]

Tabulka 3 Přehled hotelů společnosti LLML, a. s.

Hotel	Typ hotelu	Počet pokojů
Danubius Health Spa Resort Nové Lázně	*****	97
Danubius Health Spa Resort Centrální Lázně	**** Superior	108
Maria Spa Courtyard	**** Superior	20
Danubius Health Spa Resort Hvězda	**** Superior	239
Danubius Health Spa Resort Grandhotel Pacifik	**** Superior	96
Danubius Health Spa Resort Butterfly	**** Superior	95
Spa Hotel Vltava-Berounka	***	108
Spa Hotel Svoboda	***	123
Spa Hotel Labe	***	32

Zdroj: Vlastní zpracování dle [14], 2017

Společnost LLML poskytuje léčebné procedury v jednotlivých hotelech, které mají vlastní léčebná oddělení. Při těchto procedurách jsou využívány místní léčivé zdroje (minerální prameny, plyn CO₂, slatina) ale i moderní léčebné postupy. Některé z léčebných procedur jsou dokonce speciálně vytvořené v Mariánských Lázních, např. minerální koupele, plynové injekce, suché plynové koupele. Především pak minerální prameny, kterých se v Mariánských Lázních a okolí nachází přibližně 40, jsou největším zdrojem pro léčebné procedury. Prameny se díky svému složení dají využívat ke koupelím a k pitným kúram, které mají léčivý efekt na velkou škálu nemocí:

- nemoci ledvin a močových cest,
- nemoci pohybového ústrojí,
- nemoci dýchacího ústrojí,
- gynekologická, onkologická a metabolická onemocnění. [14]

4.2 Ekonomická charakteristika společnosti

Společnost LLML je akciová společnost, jejíž základní kapitál tvoří celkem 422 756 ks zaknihovaných akcií (308 612 ks akcie na majitele, 114 144 ks akcie na jméno), které mají jmenovitou hodnotu 1 000 Kč. Akcie jsou obchodovány na volném trhu společnosti **RM-Systém, česká burza cenných papírů, a. s.** Jak již bylo řečeno, majoritním akcionářem je maďarská společnost Danubius (95,35 %) prostřednictvím dvou svých společností: **Danubius Hotels Zrt.** (66,40 %) a **Danubius Zrt.** (28,95 %). O zbylý minoritní podíl se dělí několik akcionářů. Sama společnost LLML vlastní podíl ve slovenské společnosti **Slovenské liečebné kúpele Piešťany, a. s.**, který k 31. prosinci 2015 činil 24 %.[15]

Společnost LLML se dělí na hotely, lázeňské léčebny a další hospodářská střediska. Všechny tyto objekty se nacházejí v Mariánských Lázních. **Čistá aktiva** společnosti jsou ve výši 1,7 miliardy Kč (k 31. 12. 2015). Největší položkou majetku společnosti je **dlouhodobý hmotný majetek**, který představuje především hotely a hotelové zařízení. Tato položka činí v rozvaze více než 1,5 miliardy Kč. Jelikož hlavní činností společnosti jsou lázeňské a hotelové služby, největší část tržeb je **za vlastní výrobky a služby**. Výše tržeb a zisku po zdanění za období 2013 – 2015 je uvedena v **tabulce č. 4.** [15]

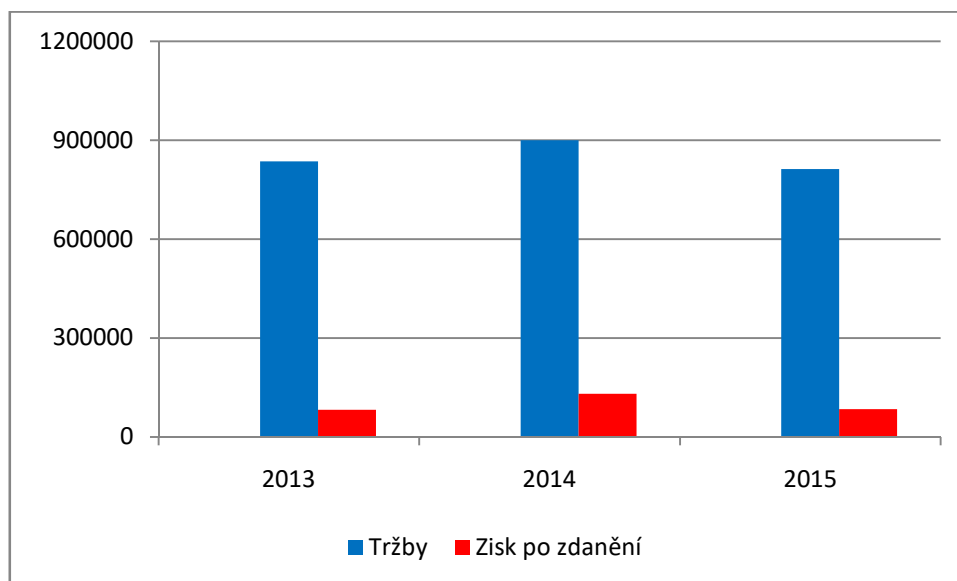
Tabulka 4 Tržby a zisk po zdanění společnosti LLML, a. s. v letech 2013 - 2015

	2013	2014	2015
Tržby	836 401	900 367	812 619
Zisk po zdanění	82 915	130 917	84 269

Zdroj: Vlastní zpracování dle [15], 2017

V letech 2013 – 2015 společnost vykázala tržby postupně 836, 900 a 813 milionů Kč. Podobně jako tržby se vyvíjel i zisk po zdanění. Grafický vývoj obou hodnot je zobrazen v grafu č. 1. [15]

Graf 1 Vývoj tržeb a zisku po zdanění společnosti LLML, a. s. v letech 2013 - 2015

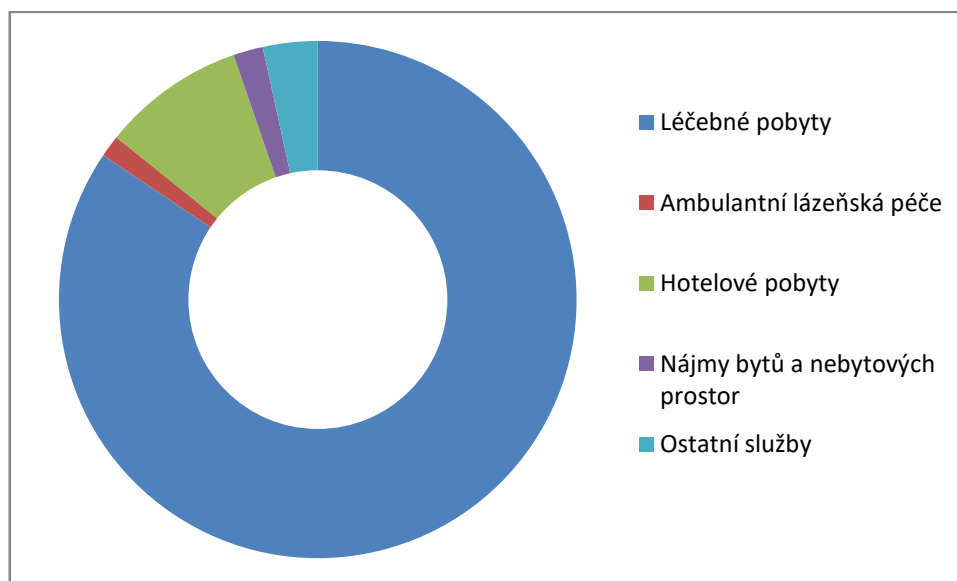


Zdroj: vlastní zpracování dle [15], 2017

Tržby společnosti za rok 2014 se sice zvýšily o 64 milionů oproti roku 2013, což znamenalo nejvyšší tržby společnosti v historii její činnosti, ale v dalším roce se tržby snížily o 88 milionů. Společnost předpokládá další snižování tržeb i v roce 2016. To je způsobeno hospodářskou situací v zemích hostů klientů, především v Rusku.

Podle rozlišení tržeb ve výroční zprávě z roku 2015 jsou největší částí tržby za **léčebné pobyty**. Grafická podoba struktury tržeb je zobrazena v grafu č. 2.

Graf 2 Struktura tržeb společnosti LLML, a. s. v roce 2015



Zdroj: vlastní zpracování dle [15], 2017

Jak již bylo uvedeno, největší částí tržeb jsou tržby za léčebné pobyty. V roce 2015 tyto tržby tvořili 84,43%. Zbýlý podíl tržeb tvoří: ambulantní lázeňská péče (1,37%), hotelové pobyty (8,92%), nájmy bytů a nebytových prostor (1,86%) a ostatní služby (3,42%). [15]

4.3 Povinnost auditu společnosti

Jak již bylo uvedeno v metodice práce, v době tvoření této práce nebyla zveřejněna účetní závěrka za rok 2016. Tato práce tedy pracuje s verzí z roku 2015. V tomto roce byly povinnosti pro ověření účetní závěrky auditorem odlišné. Zákon o účetnictví v § 20 rozděluje kritéria mezi akciové společnosti a ostatní obchodní korporace. U akciových společnostech se jednalo o tato 3 kritéria:

- aktiva celkem více než 40 000 000 Kč (brutto aktiva);
- roční úhrn čistého obrátu více než 80 000 000 Kč (výnosy snížené o prodejní slevy a děleny počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobené dvanácti);
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50 (stanovený na základě zvláštního právního předpisu).

Pokud společnost překročila alespoň jedno z uvedených kritérií v období, za něž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházející, musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem. [13]

Tabulka 5 Plnění kritérií povinnosti auditu u analyzované společnosti

	2013	2014	2015
Průměrný počet zaměstnanců	641	650	615
Aktiva celkem (v tis. Kč)	3 164 323	3 264 526	3 244 875
Roční úhrn čistého obratu (v tis. Kč)	836 401	900 367	812 619

Zdroj: Vlastní zpracování dle [15], 2017

Jak je vidět z **tabulky č. 5**, společnost LLML překročila v letech 2013 až 2015 všechny tři kritéria pro povinnost auditu. Společnost tedy podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, **musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem**. Nutno podotknout, že společnost očekává podobné hodnoty i za rok 2016, a to i přes mírný pokles tržeb. Po změně zákona od 1. 1. 2016 tak společnosti povinnost auditu nadále zůstane.

5 Auditorské postupy u vybraného podnikatelského subjektu

5.1 Příprava společnosti na audit

Výsledkem celoročního vedení účetnictví je **účetní závěrka**. Účetní závěrku vypracovává finanční oddělení společnosti v čele s finančním ředitelem, které následně předkládá závěrku vedení společnosti (představenstvo). Poté by se závěrka měla předat vlastníkům společnosti. Než se tak ale může stát, musí být závěrka ověřená auditorem. Jak již bylo uvedeno v předchozí kapitole, společnosti LLML vznikla zákonná povinnost auditu účetní závěrky, protože překročila kritéria stanovená zákonem o účetnictví. Účetní závěrka společnosti tak bude zkoumána, zda věrně a poctivě zobrazuje majetkovou a finanční situaci společnosti. Jakmile budou auditorské práce dokončeny, auditor vyjádří svůj názor (výrok) na závěrku, který je obsažen ve zprávě auditora. Ověřená účetní závěrka auditorem již má vyšší důvěryhodnost a všichni uživatelé účetní závěrky se mohou s větší jistotou na ni spolehnout. Samotný proces auditu ale začíná mnohem dříve, než po vypracování účetní závěrky.

Pokud společnosti vznikne povinnost auditu účetní závěrky, nebo společnost díky zkušenostem z minulých let předpokládá vznik povinnosti, prvním krokem by měl být výběr auditora. Podle § 44 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů společnost LLML nemusí zřizovat výbor pro audit, auditora tak určuje **valná hromada**. Rozhodnutí valné hromady je přízřůsobeno rozhodnutí celé skupiny Danubius Hotels. Všechny společnosti, které jsou součástí této skupiny, mají jako auditora společnost KPMG. A jelikož majoritní vlastníkem (akcionářem) společnosti LLML je právě skupina Danubius, byla zvolena auditorská společnost **KPMG Česká republika Audit, s. r. o.** Společnost KPMG poskytuje kromě auditu také služby v oblasti daní, poradenství a práva. Patří také do tzv. **velké čtyřky**, což je označení, které se používá pro čtyři největší poradenské firmy na světě – KPMG, Deloitte, Ernst & Young a PricewaterhouseCoopers. Firmy velké čtyřky mají tržní podíl v České republice až 70 %.

První kontakt mezi auditorem a společností je jeden z nejdůležitějších. Auditor totiž musí analyzovat všechny rizikové faktory, které mohou ovlivnit jeho činnost. Důležitá je také nezávislost auditora. Auditor nesmí být finančně zainteresován na společnosti a také nesmí být v žádném rodinném vztahu s nikým z vedení společnosti. Pokud auditor vyhodnotí, že je na společnosti nezávislý a riziko při provádění auditu není

významné, může zakázku přijmout. Na audit se však nepřipravuje pouze auditor, ale také auditovaná společnost. Ta by měla především určit zaměstnance, kteří budou s auditory v kontaktu a budou jim poskytovat veškeré informace, o které si zažádají. Kontakt mezi auditory a zaměstnanci společnosti je udržován po celou dobu zakázky. Auditóři potřebují průběžně získávat některé informace a také upřesňovat ty informace, u kterých mají pochybnosti. Ve společnosti LLML spolupracují s auditory všichni **zaměstnanci finančního oddělení**, kteří jsou s auditory v kontaktu nejčastěji a kteří poskytují nejdůležitější informace spojené s účetnictvím. Některé důležité informace poskytuje auditorům **ředitel finančního oddělení**, který se také účastní všech schůzek s auditory. V případě, kdy auditor potřebuje informace z jiného oddělení, spolupracuje s **řediteli jednotlivých oddělení**. V případě společnosti LLML to jsou oddělení: obchodní, marketingové, personální a IT oddělení.

Aby mohl audit v pořádku proběhnout, musí se auditor do detailů seznámit s činností společnosti. Tu může ovlivňovat velké množství faktorů, např. organizační struktura, specifické podmínky v odvětví, právní předpisy v odvětví. Proto musí auditovaná společnost poskytnout auditorovi veškeré informace a dokumenty, které pro svoji činnost potřebuje. Jedná se především o dokumenty právní (smlouvy, listiny, stanovy), daňové (daňová přiznání) a účetní (účetní doklady, vnitropodnikové směrnice). Společnost by v žádném případě neměla zamlčovat či úmyslně neposkytovat informace, které mohou mít na proces auditu vliv. Takové jednání může narušit důvěru mezi auditorskou a auditovanou společností.

Stejně jako u jiných služeb, i u auditorských služeb se uzavírá smlouva. V případě společnosti LLML se jedná o **tzv. zakázku na audit**. Tato zakázka má formu dopisu (zakázkový dopis), ve kterém jsou uvedeny: požadavky společnosti, určení auditora, ujištění o nezávislosti, tým a časový rozvrh auditu, cena a přílohy s všeobecnými obchodními podmínkami. Pokud společnost se všemi podmínkami souhlasí, podepíše dopis a jeden stejnopis zašle auditorské společnosti zpět. Tím se smlouva uzavře a obě strany tak potvrzují, že statutární auditor byl určen v souladu se zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech. Jakékoliv případné změny v zakázce musí být provedeny písemnou formou a stanou se účinné až podepsáním oběma stranami.

Zakázka na audit upřesňuje cíle, podmínky a rozsah auditorské činnosti. Upřesňuje také odpovědnost, kterou má auditovaná společnost. Tato odpovědnost spočívá především

v přípravě účetní závěrky a výroční zprávy, které musí obsahovat všechny povinné náležitosti. Společnost také musí tyto dokumenty předložit v dostatečném předstihu, aby měli auditoři potřebný čas pro ověření.

Pro účely této práce byla k dispozici **zakázka na audit za rok 2015**. Společnost v této zakázce má následující požadavky:

- zpráva o auditu účetní závěrky, která je sestavena v souladu s českými účetními předpisy za rok končící 31. prosincem 2015 a ověření souladu informací uvedených ve výroční zprávě za rok končící 31. prosincem 2015 s touto účetní závěrkou v českém jazyce;
- překlad výše zmíněné zprávy auditora do anglického jazyka;
- zpráva auditora o auditu podkladů pro konsolidaci sestavených v souladu s účetními instrukcemi skupiny Danubius Group za rok končící 31. prosincem 2015 v anglickém jazyce;
- vypracování dopisu vedení společnosti (management letter) s doporučeními pro zlepšení účetnictví a systému vnitřních kontrol společnosti v českém jazyce.

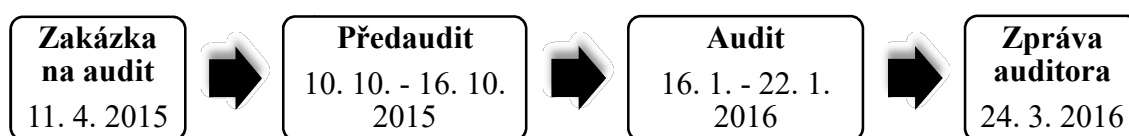
Tyto činnosti zpravidla nebývají konečné. Pokud se společnost v průběhu auditu rozhodne, že využije i jiných služeb, které auditorská společnost nabízí, fakturují se tyto služby odděleně. Společnost LLML pravidelně využívá i dalších nabízených služeb, např. daňové poradenství, finanční konzultace, různé studie (studie lázeňství v ČR). Příkladem je studie provedená za účelem **srovnání licenčních poplatků za veřejné hudební produkce** v různých státech. Tato studie prokázala, že v České republice jsou tyto poplatky několikanásobně dražší oproti Německu nebo Rakousku, a to navzdory nižší životní úrovni v ČR. Účel této studie byl především jako podklad pro soudní řízení, které jsou vedena proti společnosti a ve kterých požaduje **Ochranný svaz autorský pro práva k dílům hudebním, z. s.** úhradu licenčních poplatků.

Základní cena auditorské zakázky se stanovuje podle její časové náročnosti, stupně odpovědnosti, zkušeností a kvalifikace pracovníků provádějící audit. Jelikož KPMG provádí audit společnosti LLML pravidelně, má již znalosti a zkušenosti, podle kterých může velmi přesně stanovit základní cenu. Cena zakázky za rok 2015 byla stanovena **1 045 000 Kč** bez daně z přidané hodnoty a bez vedlejších výloh. Za vedlejší výlohy se považují především náklady spojené s cestováním, ubytováním a stravování pracovníků

provádějících audit. Kalkulace ceny také vychází z předpokladu, že auditoři obdrží účetní závěrku a výroční zprávu včas a nesetkají se tak s neočekávanými problémy. Účetní závěrky by měla být pečlivě zkontrolována, protože pokud by se v ní objevovaly významné chyby, může auditorská společnost přehodnotit plánovaný čas pro ověření závěrky, a tím zvýšit plánovanou cenu a dodatečně ji vyfakturovat.

Velmi důležitou součástí zakázky na audit je také časový rozvrh auditorské činnosti. Ta totiž neprobíhá v jednom termínu, ale určitá spolupráce probíhá po celé účetní období. Vzhledem k tomu, že společnost LLML má účetní období shodné s kalendářním rokem (1. 1. – 31. 12.), probíhá spolupráce již od dubna. Jednotlivé fáze spolupráce v procesu auditu v průběhu roku 2015 jsou zobrazeny v následujícím schématu.

Obrázek 3 Proces auditorské činnosti u společnosti LLML, a. s. v roce 2015



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

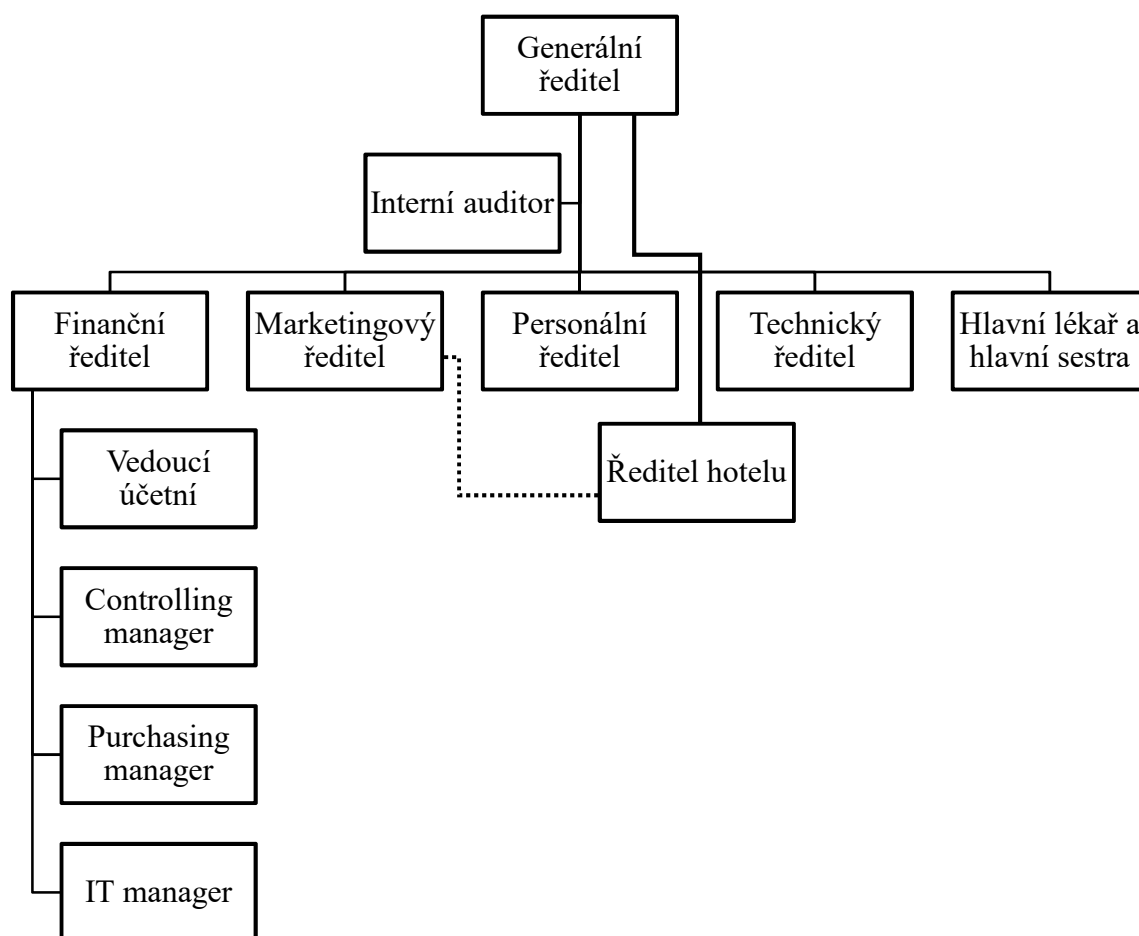
Jak je vidět na obrázku č. 3, zakázka na audit byla podepsaná 11. 4. 2015. Poté auditor připravuje plány auditu a kontroluje hospodářské výsledky za první čtvrtletí. V této fázi auditor nemusí být fyzicky přítomen v auditované společnosti. První návštěva auditora v auditované společnosti přichází až ve fázi předaudit, který KPMG provedla v týdnu od 10. 10. do 16. 10. 2015. Ve fázi předaudit auditoři ověřují dosavadní ekonomické výsledky za 3 uplynulé čtvrtletí a stavy majetku k 30. 9. Z předaudit poté vychází i konečný audit, který probíhá po skončení účetního období. Konečný audit pro účetní závěrku z roku 2015 probíhal od 16. 1. do 22. 1. 2016. Výsledkem auditorských činností je výrok auditora, který je uveden ve zprávě auditora. Tu auditor společnosti KPMG vypracoval 24. 3. 2016. Zpráva auditora se poté stane součástí výroční zprávy, kterou společnost LLML zveřejní spolu s účetní závěrkou ve veřejném rejstříku. Jak již bylo uvedeno v teoretické části této práce, termín pro zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy je 30 dní od ověření auditora a následného schválení k tomu pověřeným orgánem.

5.2 Auditorské postupy

Důležitou podmínkou pro správné provedení auditu je porozumění podnikatelskému prostředí společnosti. Společnost LLML podniká v cestovním ruchu a lázeňství. Na tento druh podnikání má vliv mnoho různých faktorů. Mariánské Lázně jsou známé svými léčivými prameny, které byly podstatným důvodem k vzniku města. Lázeňství má proto v tomto městě tradici již od založení města, a proto je logické, že společnost LLML v této tradici pokračuje. Služby společnosti tak jsou vyhledávány především hosty s nemocemi ledvin, pohybového aparátu, močových cest, atd. Tato skutečnost se odráží v široké spolupráci s pojišťovnami. Společnost měla na počátku svého působení téměř výhradně hosty na komplexní lázeňskou péči, která byla hrazena pojišťovnami. V průběhu let se trend otočil a v roce 2015 byl podíl **pojištěnců** na tržbách **9,6 %**, zbylých **90,4 %** tvoří **samoplátci**. Pro společnost je proto velice důležitý vývoj legislativy v oblasti zdravotního pojištění. Dalším důležitým aspektem je situace v zemích hostů. Jak bylo uvedeno v popisu společnosti, v roce 2015 klesly tržby o 9,7 %, což bylo z velké míry způsobeno úbytkem hostů z ruský mluvících zemí. Na hospodářský výsledek měl také vliv kurz české koruny vůči euru, který byl ovlivněn probíhajícími intervencemi. Na všechny tyto faktory musí auditor při provádění auditu brát zřetel.

Další důležitou fází auditorské činnosti je porozumění kontrolnímu prostředí společnosti. Pro tuto fázi by proto auditor měl znát organizační strukturu společnosti. Z organizační struktury pak auditor vychází a kontroluje, jaké kontrolní činnosti a jakým způsobem byly provedeny. Auditor se také musí rozhodnout, do jaké míry se spolehne na výsledky vnitřních kontrol. Hlavní činností auditora v této fázi je dotazování a komunikace s vedením společnosti a s dalšími pracovníky. Organizační struktura společnosti LLML je zobrazena na obrázku č. 4.

Obrázek 4 Organizační struktura společnosti LLML, a. s.



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Pro účely této práce jsou zobrazeny pozice na úrovni managementu, v nižší úrovni jsou uvedené pouze pozice ve finančním oddělení. Z uvedené organizační struktury je patrné, že se jedná o **funkcionální organizační strukturu**, ve které je na nejvyšší pozici **generální ředitel**. Ten je odpovědný představenstvu, což je statutární orgán celé společnosti. Generální ředitel má v hierarchii pod sebou ředitele jednotlivých oddělení a interního auditora. Specifickou pozici v organizační struktuře mají **ředitelé hotelů**. V uvedené struktuře je pro příklad uveden 1 ředitel, ale ve skutečnosti jich je celkem 9. Ředitelé hotelů jsou přímo odpovědní generálnímu řediteli, ale ve velké míře také spolupracují s marketingovým oddělením. Marketingové oddělení je navíc spojené s obchodním oddělením. Proto je spolupráce s tímto oddělením ještě více prohloubena. Velkou výhodou této funkcionální struktury je úspora nákladů. Pokud by totiž hotely nebyly pod jednou společností, musely by samy provozovat jednotlivé oddělení (personální, marketingové, IT, atd.). U společnosti LLML tak mají všechny hotely tyto oddělení společná. To umožňuje i centralizované rozhodování. Veškerá oddělení, která

jsou společná pro všechny hotely společnosti, sídlí na Ředitelství LLML, ve kterém má společnost vedené i sídlo. Společně s centralizovaným rozhodováním shora jde ruku v ruce i kontrola. Každý zaměstnanec má ve společnosti jasně daného nadřízeného, který mu zadává úkoly, ale také kontroluje výsledky jeho práce. I to je pro auditora velice důležité. Při testování kontrolního prostředí má auditor dvě možnosti, jak postupovat. Může testovat kontrolní proces **přímo a nepřím**o. Při přímém testování je auditor osobně přítomný kontrolnímu procesu. Toto testování bylo u společnosti LLML použito především u **inventury zásob** na hotelích a v hotelových restauracích. Při druhém způsobu testování, nepřímém, se auditor spoléhá na informace od zaměstnanců, kteří prováděli kontrolu. Informace může auditor získávat buď diskuzí s dotyčným zaměstnancem, nebo ze záznamů o provedení kontroly.

Z organizační struktury je také patrné, že společnost nemá oddělení interního audit, ale má jednoho zaměstnance, který zastává pozici interního auditora. Při provádění auditu tedy auditor spolupracuje s interním auditorem velmi často. Ve společnosti LLML má interní auditor na starosti především kontrolu dodržování obecně platných právních předpisů, dodržování vnitřních směrnic společnosti, některé controllingové činnosti a provádění rozborů nejrůznějších činností prováděných ve společnosti. Tyto činnosti provádí interní auditor pravidelně. V případě potřeby pověří vedení společnosti interního auditora namátkovou kontrolní činností, která je důležitá pro budoucí rozhodování. Ze všech těchto informací poté vychází i externí auditor společnosti KPMG.

Velkou roli při spolupráci s auditorskou společností má finanční oddělení. Při ověřování účetní závěrky auditor nejvíce komunikuje právě se zaměstnanci finančního oddělení, které je odpovědné za sestavení účetní závěrky. Auditor také musí ověřovat správné dodržování účetních postupů, dle kterých bylo účtováno. Účetní postupy auditor porovnává nejen s právními předpisy ČR, ale také s vnitropodnikovými směrnicemi.

Pro porozumění účetnímu systému společnosti musí auditor porozumět i účetnímu softwaru. Téměř všechny účetní jednotky vedou účetnictví pomocí softwarového nástroje a společnost LLML není výjimkou. Společnost využívá software na finanční řízení **Oracle Financials** od společnosti Oracle corp. Tento software je ve světě velmi rozšířený a nabízí velké množství doplňkových služeb. Současně s tímto systémem provozuje společnost také zákaznický systém **Gubi Spa**, který je slouží jako hotelový

a rezervační systém. Gubi Spa je software vytvořený přímo pro lázeňské a hotelové společnosti. Díky těmto systémům je většina administrace ve společnosti automatizovaná, avšak velmi důležitý je přenos informací mezi těmito systémy. To je jeden z klíčových kroků, které auditor ověřuje. Ze systému Gubi Spa se musí přenášet všechny informace ve správném formátu do systému Oracle Financials, který poté slouží jako zdroj účetních informací při vytváření účetní závěrky. V případě společnosti LLML se při ověřování transakcí v účetnictví auditori zaměřovali především na stornované operace, poskytnuté slevy nebo na transakce v pokladně.

Dalším postup auditora jsou **analytické testy věcné správnosti**, což představuje kontrolu účetních zůstatků na účtech v hlavní knize. Tyto zůstatky pak auditor porovnává se zůstatky z minulého účetního období. Auditor si předem určí hladinu významnosti, která bude určovat rozpětí tolerance. Pokud nebudou změny účetních zůstatků v tomto rozpětí, mohou zde být významné nesprávnosti. Nejčastěji se skutečné zůstatky srovnávají s očekávanými nebo rozpočtovanými zůstatky. Auditor také musí určit, zda byly předpoklady reálné nebo zda vedení společnosti sestavilo rozpočet správně. V účetnictví se dále nachází mnoho souvisejících účtů, které auditor také musí ověřit. V případě LLML se jedná například: o vztah mezi tržbami a počtem a rozsahem služeb, o výši mzdových nákladů a počtem zaměstnanců nebo o vztah mezi náklady na energie a obsazeností pokojů. Pokud se na některém účtu nachází velký počet různorodých operací, nebo operace od většího množství subjektů, musí auditor tyto zůstatky rozdělit podle charakteristik a až poté je postupně analyzovat. U společnosti LLML lze zůstatky z hlavní knih rozdělit podle střediska, které představují hotely, lázeňské léčebny a další hospodářská střediska. Již tato analytika v účetnictví auditorovi usnadní práci. Jakékoli překročení stanoveného rozpětí musí auditor konzultovat s vedením společnosti. Tyto překročení musí mít své opodstatnění, které bude podloženo buď důkazy předloženými společností, nebo auditorovým zkoumáním.

Auditor si při plánování auditu také stanoví, které účetní zůstatky bude zkoumat podrobněji. U těchto zůstatků si auditor určí, zda bude ověřovat všechny transakce, vybrané transakce nebo náhodný vzorek transakcí. Výběr způsobu závisí na velikosti účetní jednotky, podstatě zkoumaného zůstatku a také na auditorském riziku. Po provedení všech testů se auditor rozhodne, zda získané informace stačí k vydání výroku, nebo zda budou potřeba dodatečné auditorské postupy.

Jakmile auditor analyticky ověří jednotlivé položky účetní závěrky, měl by posoudit účetní závěrku a výroční zprávu jako celek. Jak již bylo uvedeno, společnost LLML má účetní období shodné s kalendářním rokem, tedy 1. 1. – 31. 12. K poslednímu dni tohoto období vyhotovuje společnost účetní závěrku v **plném rozsahu**, která obsahuje **rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu**. Účetní závěrka se sestavuje v celých tisících Kč. V příloze účetní závěrky se nachází informace o společnosti LLML, zásady účetních postupů, které společnost používá, a dodatečné informace o majetku, pohledávkách a závazcích. Vzhledem k tomu, že společnost patří do kategorie velká účetní jednotka, musí sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu. S povinností auditu vznikla společnosti také povinnost zveřejnit **výroční zprávu**. Součástí výroční zprávy společnosti LLML za rok 2015 je účetní závěrka včetně přílohy, zpráva auditora, zpráva představenstva a zpráva o vztazích.

Výsledkem práce auditora je **zpráva o auditu**. V ní auditor vyjadřuje svůj názor na účetní závěrku a výroční zprávu. Zpráva také obsahuje určení odpovědnosti auditora ale i statutárního orgánu společnosti. Statutární orgán (představenstvo) společnosti LLML je odpovědný za správné sestavení účetní závěrky v souladu s českými účetní předpisy a za vnitřní kontrolní systém, který je pro správné sestavení účetní závěrky nezbytný. Naproti tomu auditor je odpovědný za provedení auditu v souladu se zákonem o auditorech, mezinárodními auditorskými standardy a aplikačními doložkami KAČR. Společnost KPMG, která provedla audit společnosti LLML, vydala 24. března 2016 tento výrok: „Podle našeho názoru účetní závěrka **podává věrný a poctivý obraz** aktiv a pasiv společnosti Léčebné lázně Mariánské Lázně a. s. k 31. prosinci 2015 a nákladů, výnosů a výsledku jejího hospodaření za rok 2015 v souladu s českými účetními předpisy.“ [15, s. 42]

Výrok auditora byl tedy **bez výhrad**, což znamená, že účetní závěrka společnosti neobsahuje významné nesprávnosti. Auditor také ověřil, zda nejsou informace v účetní závěrce a výroční zprávě v nesouladu. Po výroku auditora a schválení účetní závěrky a výroční zprávy valnou hromadou musí vedení společnosti všechny tyto informace zveřejnit ve veřejném rejstříku.

6 Výzkum rizik procesu auditu a přínosů, resp. újem auditu pro jednotlivé uživatele

V rámci praktické části bakalářské práce byl proveden výzkum za pomoci dotazníků. Byly vytvořeny dva dotazníky, pomocí kterých se zjišťovala **riziková místa v procesu auditu a přínosy a újmy auditu pro jednotlivé uživatele**. Největším zdrojem informací pro tyto dotazníky byla již představená společnost Léčebné lázně Mariánské Lázně, a. s.

6.1 Riziková místa v procesu auditu

6.1.1 Východiska dotazníkového výzkumu

Dotazníkové šetření bylo provedeno za účelem identifikace nejvíce rizikových míst v procesu auditu. Respondenty tohoto šetření byli externí **auditoři a zaměstnanci vytvářející účetní závěrku**. Auditori byli kontaktováni pomocí e-mailů, které jsou uvedeny na internetových stránkách KAČR. Výběr auditorů byl náhodný, avšak s tím předpokladem, že byli vybíráni auditori z „velké čtyřky“ ale i z menších auditorských společností. Zaměstnanci byli kontaktováni osobně při návštěvě společnosti LLML a byl jim předložen dotazník v tištěné formě. Dotazník byl vytvořen pomocí programu MS Word a jeho analýza byla provedena v programu MS Excel. Nevyplněný dotazník je součástí práce v **příloze D**.

Dotazníkové šetření probíhalo 14 dní, od 24. 3. do 7. 4. 2017. Během šetření bylo kontaktováno 50 statutárních auditorů a 10 zaměstnanců firmy LLML. Dotazníků bylo nakonec přijato 15 od auditorů a 10 od zaměstnanců společnosti. Celková míra návratnosti dotazníků je tedy 41,7 %.

Samotný dotazník obsahuje 5 otázek: 1 dichotomická a 4 škálové. U škálových otázek byla využita škála 1 až 5. První otázka je identifikační, aby byli rozlišeni statutární auditori a zaměstnanci společnosti. Následující otázky se již věnují problematice rizikových míst v procesu auditu.

6.1.2 Výsledky dotazníkového výzkumu

Pro přehlednost výsledků jsou výsledky dotazníků uvedeny v tabulkách. Škálové otázky, u kterých se využila škála od 1 do 5, mají v tabulce uveden aritmetický průměr a také rozptyl. Aritmetický průměr byl zvolen pro svoji vlastnost popisující typickou hodnotu statistického souboru. Informace získané průměrem doplňuje rozptyl, který

určuje velikost odchylek jednotlivých odpovědí od aritmetického průměru. Dále jsou výsledky prezentovány v grafické podobě pomocí výsečových a sloupcových grafů. Výsledky jsou rozděleny podle respondentů, aby mohly být názory respondentů analyzovány samostatně.

Otázka č. 1: V jakém jste vztahu ke společnosti Léčebné lázně Mariánské Lázně, a. s.?

První identifikační otázka rozdělila respondenty do dvou skupin: auditori a zaměstnanci společnosti. Otázka byla zvolena proto, aby získané výsledky z dotazníkového šetření mohly být interpretovány z pohledu obou skupin. Otázka je uzavřená, jelikož dotazník byl předán pouze uvedeným dvěma skupinám. Počet respondentů a procento návratnosti zobrazuje následující tabulka.

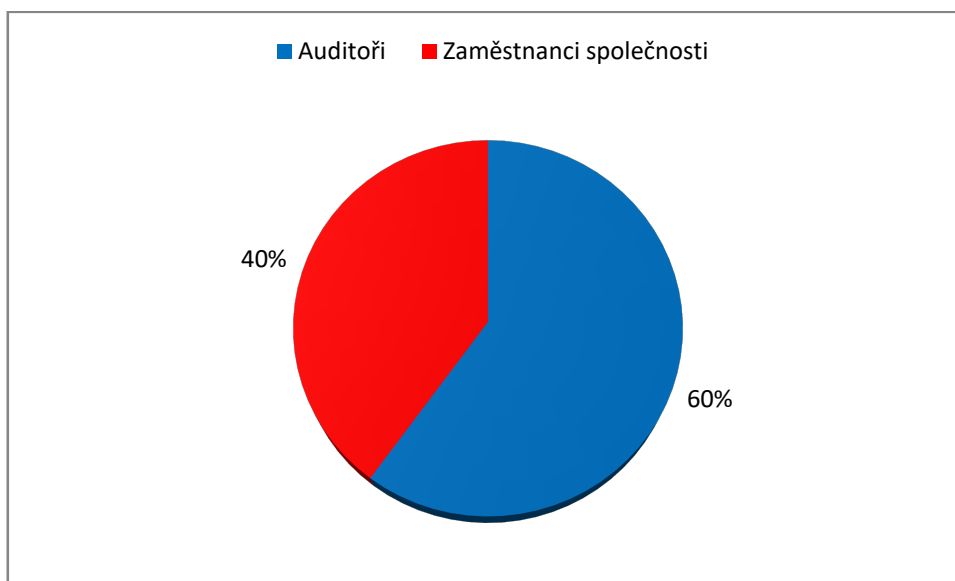
Tabulka 6 Riziková místa v procesu auditu – otázka č. 1

	Rozeslané dotazníky	Přijaté dotazníky	Návratnost dotazníků
Auditoři	50	15	30%
Zaměstnanci společnosti	10	10	100%

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Do dotazníkového šetření se nakonec zapojilo 15 externích auditorů a 10 zaměstnanců společnosti, kteří se podílí na vytváření účetní závěrky (přímo či účtováním). Auditori byli kontaktováni pomocí emailu, což se projevilo na procentu návratnosti dotazníků – 30%. Kontaktování byli auditori „velké čtyřky“, ale i statutární auditori, kteří mají kontakt uveden v rejstříku auditorů na webových stránkách KAČR. Zaměstnanci byli kontaktováni osobně při návštěvě společnosti a byl jim předán dotazník v tištěné podobě. V době předání dotazníků bylo přítomno 10 zaměstnanců, kteří všichni dotazník vyplnili. Procentuální podíl auditorů a zaměstnanců společnosti na celkovém počtu respondentů je zobrazen na grafu č. 3.

Graf 3 Riziková místa v procesu auditu – otázka č. 1



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Otázka č. 2: Posud'te, prosím, míru připravenosti společností v ČR na audit.

Druhá položená otázka měla zjistit názor respondentů, jak jsou společnosti v České republice připraveny na audit. K odpovědi byla k dispozici škála od 1 do 5, kdy 1 znamená velmi nepřípravené a 5 znamená naprosto připravené. Obě skupiny respondentů se na tuto problematiku dívají z opačných postavení. Zatímco zaměstnanci společnosti procházejí auditem v postavení „kontrolovaných“, auditoři jsou těmi, kteří kontrolují. Auditoři provádějí audit ve velkém množství podniků, takže mají mnohem lepší informace k připravenosti společností na audit. Zaměstnanci společnosti pak využívají k odpovědi zkušenosti jak z auditů prováděných ve společnosti LLML, tak i ze zkušeností u předešlých zaměstnavatelů. Průměr a rozptyl odpovědí na tuto otázku zobrazuje tabulka č. 7.

Tabulka 7 Riziková místa v procesu auditu – otázka č. 2

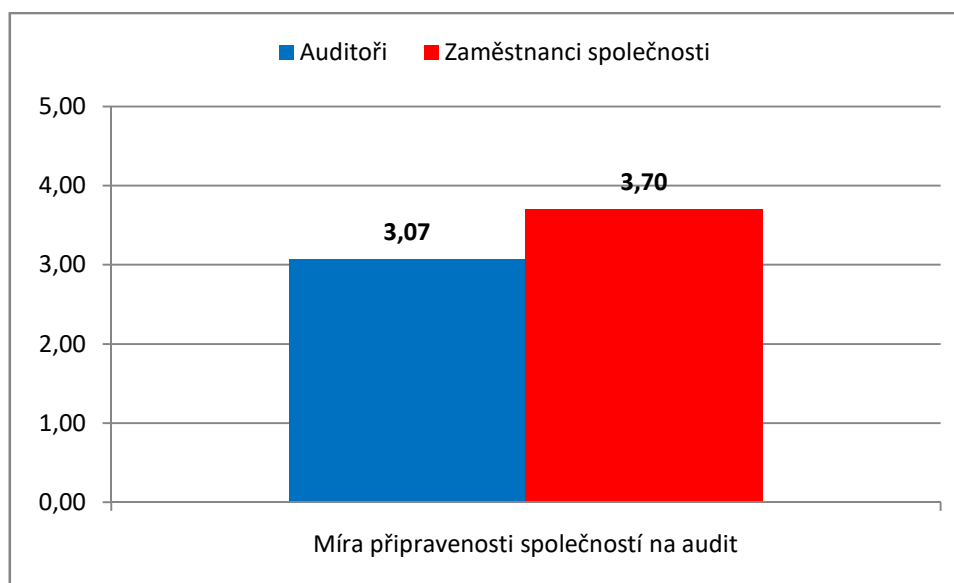
	Průměr	Rozptyl
Auditoři	3,07	0,20
Zaměstnanci společnosti	3,70	0,61

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Jak je vidět z tabulky, zaměstnanci LLML vidí připravenost společností mnohem optimističtěji. Průměr odpovědí zaměstnanců je **3,7**, což znamená nadprůměrnou či dobrou připravenost společností na audit. Zaměstnanci tak odpovídali především ze zkušenosti provedených auditů u společnosti LLML, kdy se již předem snažili všichni zaměstnanci finančního oddělení na audit připravit. Rozptyl 0,61 poukazuje i na to, že

se ve výsledcích několikrát objevili hodnoty 4 a 5. Auditoři naproti tomu považují připravenost společností na audit za velmi individuální záležitost a průměr jejich odpovědí (3,07) tomu také odpovídá. Z auditorských zkušeností je připravenosti společností velice různorodá a závisí na mnoha faktorech. Například většina velkých společností bývá na audit připravena daleko lépe, než společnosti malé. To je způsobeno lepšími interními procesy a v některých případech i existencí interního auditu ve společnosti. Lépe jsou na audit připraveny i společnosti, které si již auditem prošly. Takové společnost již ví, jak se správně připravit a které dokumenty a informace bude auditor požadovat. Připravenost společnosti může ovlivnit i změna auditora, kdy nový auditor bude mít odlišný postup. Vliv na připravenost má také zkušenost finančního ředitele. Rozptyl odpovědí 0,2 v této otázce ukazuje velkou shodu mezi auditory. Grafické zobrazení výsledků je v grafu č. 4.

Graf 4 Riziková místa v procesu auditu – otázka č. 2



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Otázka č. 3: Posud'te, prosím, míru přínosu auditu účetní závěrky pro následující uživatele.

Tato otázka měla zjistit, pro které uživatele má podle auditorů a zaměstnanců audit účetní závěrky největší přínos. Pro potřeby dotazníku byli vybráni 2 interní uživatelé účetní závěrky – vlastníci a management – a 3 externí uživatelé – obchodní partneři, potencionální investoři a banky. Pro odpovědi byla použita škála od 1 do 5, kdy 1 znamenala naprosto nepřínosný a 5 znamenala velmi přínosný. Průměr a rozptyl odpovědí na tuto otázku je uveden v následující tabulce.

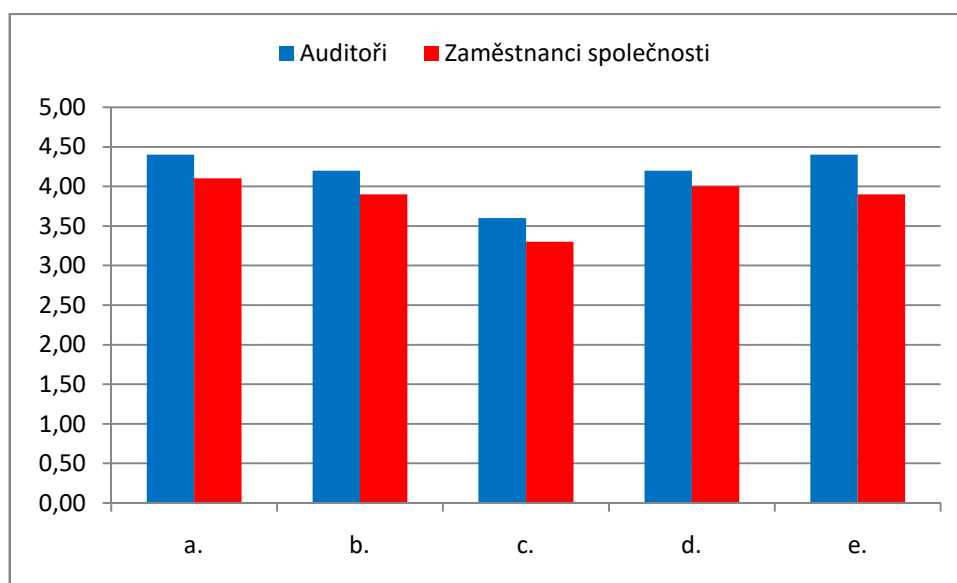
Tabulka 8 Riziková místa v procesu auditu – otázka č. 3

	Auditoři		Zaměstnanci společnosti	
	Průměr	Rozptyl	Průměr	Rozptyl
Vlastníci společnosti	4,40	0,51	4,10	0,69
Management společnosti	4,20	0,43	3,90	0,69
Obchodní partneři	3,60	1,04	3,30	1,01
Potenciální investoři	4,20	0,43	4,00	0,60
Banky	4,40	0,37	3,90	0,89

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Auditoři i zaměstnanci společnosti LLML se podle aritmetického průměru shodli, že největší přínos má audit účetní závěrky pro **vlastníky společnosti**. Auditoři pak uvedli na prvním místě také **banky**, které měli shodný průměr jako vlastníci společnosti – 4,40. Rozptyl u vlastníků společnosti byl 0,51 u auditorů a 0,69 u zaměstnanců, což poukazuje i na shodu mezi jednotlivými auditory a zaměstnanci společnosti. Nikdo z respondentů neuvedl přínos 1 nebo 2 u skupiny vlastníci společnosti. Všichni respondenti si tak uvědomují důležitost auditu účetní závěrky pro vlastníky společnosti. Ti totiž často bývají odtrženi od každodenního řízení společnosti. Audit účetní závěrky jim tak přináší potřebné ujištění, že jsou interní procesy ve společnosti nastaveny správně a efektivně. Pro banky je auditovaná účetní závěrka důležitá především pro hodnocení bonity a ekonomické situace společnosti. Audit tak přináší ujištění, že účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti a banka se na tyto informace může spolehnout. Naopak nejmenší přínos má podle obou skupin respondentů pro **obchodní partnery**. Ti nejsou tak častými uživateli účetní závěrky, tudíž jim audit nepřináší tolik, co ostatním uživatelům. Obchodní partneři využívají data ze závěrky především u nových partnerů, u kterých existuje větší riziko například nesplácení. Nutno podotknout, že odpověď obchodní partneři, má největší rozptyl u auditorů (1,04) i u zaměstnanců společnosti (1,01). Zatímco někteří auditoři či zaměstnanci ohodnotili tuto odpověď číslem 5, jiní ji ohodnotili číslem 1. U této odpovědi se respondenti nejvíce rozcházel ve svých názorech. Při celkovém pohledu na výsledky je také možné si povšimnout, že zaměstnanci společnosti ohodnotili všechny odpovědi průměrně o 0,3 bodů níže, než auditoři. Je tedy vidět rozdílné vnímání přínosů auditu u auditorů a zaměstnanců. Grafické zobrazení průměrných odpovědí je vidět na grafu č. 3.

Graf 5 Riziková místa v procesu auditu – otázka č. 3



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Kde:

- a. vlastníci společnosti;
- b. management společnosti;
- c. obchodní partneři;
- d. potenciální investoři;
- e. banky.

Otázka č. 4: Posud'te, prosím, míru rizika u následujících fází auditorského postupu.

Otázka č. 4 měla identifikovat nejvíce rizikové fáze v auditorské činnosti. Na tuto otázku nejlépe poslouží odpovědi od samotných auditorů, nicméně i zaměstnanci společnosti se podílí nebo jsou součástí většiny fází auditorských postupů. Pro odpovědi byla znovu zvolena škála od 1 do 5, kdy 1 znamenala žádné riziko a 5 znamenala vysoké riziko. Pro zjednodušení otázky bylo použito rozdělení auditorského postupu, které je uvedeno i v teoretické části této práce. Výsledky této otázky jsou uvedeny v tabulce č. 9.

Tabulka 9 Riziková místa v procesu auditu – otázka č. 4

	Auditoři		Zaměstnanci společnosti	
	Průměr	Rozptyl	Průměr	Rozptyl
Činnosti před uzavřením smlouvy	3,60	0,64	3,30	0,81
Předběžné plánovací procedury	4,00	0,53	2,50	0,65
Vytvoření plánu auditu	3,20	0,69	2,60	0,84
Provedení auditu	3,40	0,37	2,30	1,41
Závěr a vydání zpráv	2,80	1,76	3,30	0,41

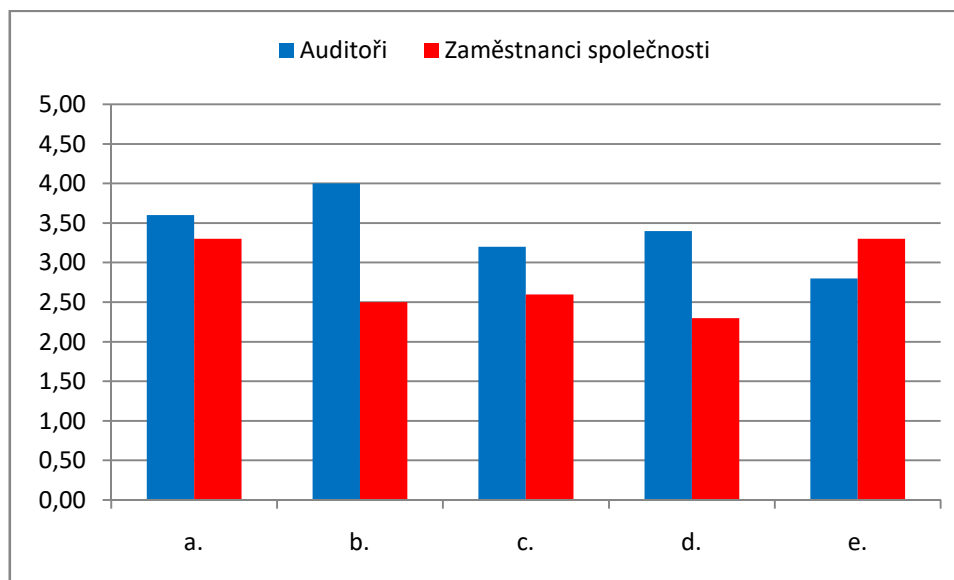
Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

V uvedené tabulce jsou vidět velké rozdíly ve vnímání rizika uvedených fází. Z pohledu auditora je nejvíce riziková fáze **předběžné plánovací procedury**, která dosáhla průměru 4,00. Tato fáze je pro auditora klíčová, protože od předběžných plánovacích procedur se následně odvíjí celý audit. Pokud auditor nesprávně porozumí činnosti klienta (specifické účetní postupy, činnosti spadající pod regulaci, atd.), vystavuje se riziku nesprávného provedení auditu. Je tedy nutné, aby auditor porozuměl detailně činnosti klienta a aby správně posoudil rizika auditu. Naopak nejméně riziková fáze auditu je podle auditorů **závěr a vydání zpráv**. Tato fáze představuje shrnutí závěrů auditu a vydání zprávy auditora. U této fáze je ale nejvyšší míra rozptylu, 1,76. Auditori v této otázce odpověděli na škále jak hodnotu 1, tak i hodnotou 5. Podle názorů auditorů, kteří této fázi přiřadili velkou míru rizika (5), je správné shrnutí závěrů a posouzení nesprávností klíčové pro správné stanovení výroku. Druhá skupina auditorů však považuje tuto fázi pouze za formální.

U výsledků zaměstnanců společnosti je možné vidět, že zaměstnanci vnímají riziko průměrně o 0,6 bodu níže, než auditori. Pro zaměstnance jsou také nejvíce rizikové fáze **před uzavřením smlouvy a závěr a vydání zpráv**. Ve fázi činností před uzavřením smlouvy auditor posuzuje rizika auditu a také stanovuje podmínky auditu. Tyto podmínky poté provázejí zaměstnance po celou dobu auditu. Ve fázi závěru a vydání zpráv pak zaměstnanci nejvíce vnímají riziko, které je spjaté s vydáním výroku. Ten je pro zaměstnance klíčový, protože může potvrdit správnost účetní závěrky a vnitřního kontrolního systému, nebo naopak poukázat na nesprávnosti. Zaměstnanci velmi málo vnímají rizika při plánování nebo provádění auditu. V těchto fázích totiž zaměstnanci pouze poskytují auditorům potřebné dokumenty nebo informace. Fáze provedení auditu má tedy u zaměstnanců nižší míru rizika (2,30), zároveň ale i nejvyšší rozptyl (1,41).

Někteří zaměstnanci tak vnímají i riziko při provedení auditu. Těchto zaměstnanců je ale menšina. Graficky znázorněné výsledky této otázky jsou zobrazeny v grafu č. 6.

Graf 6 Riziková místa v procesu auditu – otázka č. 4



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Kde:

- a. činnosti před uzavřením smlouvy;
- b. předběžné plánovací procedury;
- c. vytvoření plánu auditu;
- d. provedení auditu;
- e. závěr a vydání zpráv.

Otázka č. 5: Jak často bývají nesprávnosti v účetní závěrce v následujících položkách?

Tato otázka měla zjistit, v jakých položkách účetní závěrky se nejčastěji objevují nesprávnosti. Posuzování účetní závěrky je činnost, která se objevuje téměř ve všech fázích auditorských postupů (předběžné analytické postupy, stanovení hladiny významnosti, plány testů, provedení testů věcné správnosti, výrok auditora). Nesprávnosti v účetní závěrce se tak mohou objevit ve více fázích auditorského postupu a tím zvýšit rizikovost těchto fází. Pro účely tohoto dotazníkového šetření byly zvoleny hlavní skupiny majetku a zdrojů, ve kterých se mohou objevovat nesprávnosti. Tyto nesprávnosti mohou ovlivňovat hodnoty v rozvaze, ale i s nimi spojené náklady a výnosy ve výkazu zisku a ztráty. Stejně jako v předchozích otázkách byla zvolena škála 1 až 5 pro stanovení frekvence výskytu nesprávností v účetní závěrce, kdy 1

znamenała nikdy a 5 znamenała velmi často. Výsledky této otázky jsou uvedeny v tabulce č. 10.

Tabulka 10 Riziková místa v procesu auditu – otázka č. 5

	Auditoři		Zaměstnanci společnosti	
	Průměr	Rozptyl	Průměr	Rozptyl
Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek	3,00	0,80	2,00	0,40
Dlouhodobý finanční majetek	2,20	0,83	1,80	0,76
Zásoby	4,20	0,16	3,30	0,41
Pohledávky	3,40	0,77	3,10	0,69
Krátkodobý finanční majetek	1,80	0,69	3,00	0,80
Časové rozlišení (aktiva i pasiva)	3,20	0,43	3,10	0,69
Vlastní kapitál	1,80	0,43	2,00	0,40
Rezervy	3,40	0,64	2,50	0,65
Bankovní úvěry a výpomoci	2,40	0,37	2,30	0,61
Závazky	3,20	1,23	3,10	0,69

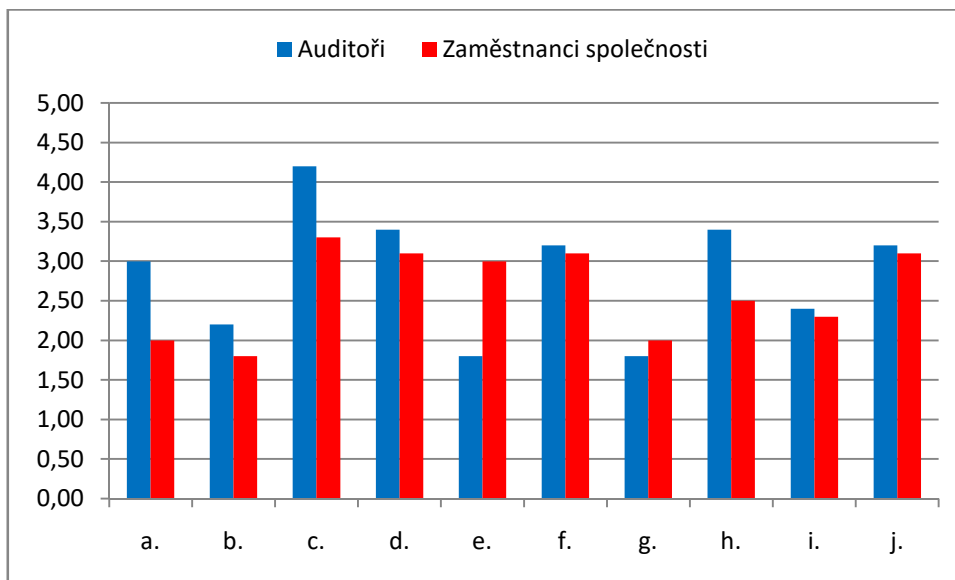
Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Při provádění testů rozvahových položek se nesprávnosti mohou týkat 3 oblastí: **existence** (zda to, co je zaevidováno, existuje), **vlastnictví** (to, co je evidováno, skutečně společnosti patří) a **správné ocenění** (odpovídající ocenění položek). A právě **správné ocenění** se ukázalo jako nejčastější příčina nesprávností v účetní závěrce. Z pohledu auditorů je suverénně nejrizikovější položka **zásoby**, která dosáhla průměru 4,20. Rozptyl této položky byl pouze 0,16, což znamená, že auditori byli ve velké shodě. Podle zkušeností auditorů jsou problémy se zásobami téměř ve všech auditovaných společnostech. Nejedná se o zásoby pořízené nákupem, které jsou oceněny pořizovací cenou, ale jedná se především o zásoby vlastní výroby, které jsou oceňovány ve vlastních nákladech. Chybné ocenění v těchto zásobách pochází z **kalkulačního vzorce**, který může být špatně sestaven či může obsahovat nesprávné položky. Nesprávnosti také bývají i v nedostatečné opravné položce na pomaluobrátkové zásoby. Dalšími problémovými položkami jsou **pohledávky**, **rezervy** a **časové rozlišení**. U pohledávek bývají nejčastěji chyby v opravných položkách tvořených k nedobytným pohledávkám. U rezerv a časových rozlišení bývají nesprávnosti v jejich vytváření, kdy jsou tyto položky často tvořeny na základě subjektivního uvažování, které ale nemusí být shodné se zákonem. Dále bývají často chyby např. s technickým zhodnocením, odpisy dlouhodobého hmotného majetku nebo

zařazení a vyřazení majetku. Naopak nejméně nesprávností se podle auditorů nachází v položkách krátkodobého finančního majetku a vlastního kapitálu.

Pohled zaměstnanců na nesprávnosti v účetní závěrce je znovu optimističtější, než pohled auditorů. V průměru zaměstnanci ohodnotili jednotlivé položky o 0,2 bodu níže, než auditori. Nicméně i zaměstnanci společnosti LLML se shodli, že nejvíce nesprávností v účetní závěrce se nachází v položce **zásoby**, a to navzdory tomu, že společnost eviduje pouze materiál a zásoby, které jsou oceňovány v pořizovací ceně. Nesprávnosti v zásobách mohou pocházet především z velkého množství zásob, které jsou rozděleny do 9 hotelů a ke kterým má přístup mnoho zaměstnanců. I v ostatních problémových položkách účetní závěrky se zaměstnanci shodli s auditory. Jako další rizikové položky označili zaměstnanci **pohledávky**, **časové rozlišení** a **závazky**. Nesprávnosti v těchto položkách mohou vznikat například při změně některých legislativních norem upravující komplexní lázeňskou péči. Tyto změny se poté projeví v pohledávkách i časovém rozlišení, kde se nacházejí pohledávky k pojišťovnám. Grafické zpracování odpovědí auditorů i zaměstnanců je zobrazeno v grafu č. 7.

Graf 7 Riziková místa v procesu auditu – otázka č. 5



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Kde:

- a. dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek;
- b. dlouhodobý finanční majetek;
- c. zásoby;
- d. pohledávky;

- e. krátkodobý finanční majetek;
- f. časové rozlišení (aktiva i pasiva);
- g. vlastní kapitál;
- h. rezervy;
- i. bankovní úvěry a výpomoci;
- j. závazky.

6.1.3 Zhodnocení dotazníkového výzkumu

Závěr této podkapitoly bude hodnotit dotazníkové šetření jako celek. Dotazníkové šetření bylo provedeno za účelem identifikace nejvíce rizikových míst v procesu auditu. Šetření probíhalo 14 dní, od 24. 3. do 7. 4. 2017. Během šetření bylo kontaktováno 50 statutárních auditorů a 10 zaměstnanců společnosti Léčebné lázně Mariánské Lázně a. s., která má zákonnou povinnost auditu. Celkově bylo tedy kontaktováno 60 osob, od kterých se vrátilo 25 dotazníků. Míra návratnosti je tedy 41,7%.

Dotazník obsahoval 5 otázek. První otázka byla identifikační a rozdělovala respondenty do 2 skupin: auditori a zaměstnanci společnosti. Následující otázky byly škálové a věnovaly se problematice rizikových míst v procesu auditu. Škálové otázky byly analyzovány a jejich výsledky byly prezentovány v podobě aritmetického průměru a rozptylu. Všechny výsledky byly uvedeny v tabulkách a dále graficky zobrazeny pomocí výsečového grafu a sloupcových grafů.

Do dotazníkového šetření se nakonec zapojilo 25 respondentů. Auditori tvořili 60% respondentů a zbylých 40% tvořili zaměstnanci společnosti. Auditori byli kontaktováni emailem a zaměstnanci společnosti byli kontaktováni osobně při návštěvě společnosti.

Z dotazníkového šetření vyplynulo, že zaměstnanci LLML vidí připravenost společností na audit účetní závěrky jako nadprůměrnou dobrou. K tomu názoru zaměstnanci docházejí především díky zkušenostem z provedených auditů u společnosti LLML, ale i ze zkušeností od předešlých zaměstnavatelů. Auditori však vidí připravenost společností na audit jako průměrnou a velmi individuální. Velké společnosti bývají na audit připraveny zpravidla lépe než malé společnosti, díky lepší úrovni vnitřního kontrolního prostředí. Lépe jsou na audit připraveny také společnosti, které si již auditem prošly, jelikož již znají auditorský postup a ví, jak se správně připravit.

Připravenost společností ovlivňuje také změna auditorské společnosti nebo zkušenost finančního ředitele.

Následně byla zjištěna shoda názoru mezi auditory a zaměstnanci společnosti na přínosy auditu pro jednotlivé uživatele. Obě skupiny respondentů se domnívají, že největší přínos auditu účetní závěrky je pro vlastníky společnosti. I přes někdy vyšší náklady na audit jsou přínosy pro vlastníky stále vysoké. Vlastníci společnosti se většinou nepodílejí na každodenním řízení a nemají potřebné informace o hospodaření společnosti. Tyto informace získávají právě z účetní závěrky a v případě, kdy je účetní závěrka po ověření auditorem, má vlastník ujištění o vypovídací schopnosti účetní závěrky. Audit je dále podle respondentů velice výhodný pro banky. Banka při svých aktivitách posuzuje bonitu a ekonomickou situaci podniků právě z účetní závěrky. Audit je tak pro banku výhodný jako nezávislý názor na účetní závěrku a zvyšuje věrohodnost závěrky. Respondenti se také shodně vyjádřili, že naopak nejmenší přínos má audit pro obchodní partnery. Ti nepoužívají data z účetní závěrky příliš často, data analyzují pouze u nových partnerů, se kterými nemají dlouhodobé vztahy.

Z výsledků dotazníkového šetření dále vyplývá, že auditoři a zaměstnanci společnosti mají velmi rozdílné vnímání rizika v procesu auditu. Zatímco auditoři vidí jako nejvíce rizikovou fázi předběžné plánovací procedury, podle zaměstnanců jsou to fáze před uzavřením smlouvy a závěr a vydání zpráv. Závěr a vydání zpráv byla zároveň fáze, u které se auditoři nejvíce rozcházel v názorech, což se odrazilo ve vyšší hodnotě rozptýlu. Vydání zprávy, ve které se nachází výrok auditora, je jistě nejdůležitější činnost pro auditované společnosti, protože obsahuje výsledek provedení auditu. Nicméně tento výrok vychází právě z předběžných plánovacích procedur, plánování auditu a z provedení auditu. Předběžné plánovací procedury jsou tedy klíčové pro celý audit, protože pokud auditor dostatečně neporozumí činnosti klienta, kontrolnímu prostředí nebo účetnímu systému, může to velice negativně ovlivnit celý proces auditu. Auditor také musí provést předběžné analytické postupy a stanovit si hladinu významnosti, která následně ovlivní analytické testy věcné správnosti. Zaměstnanci společnosti oproti tomu musí poskytnout auditorům veškeré dokumenty a informace, které auditor potřebuje. V této fázi je tedy nejvyšší riziko při procesu auditu, jelikož jakákoliv i menší chyba může velmi ovlivnit výsledek auditu.

Téměř ve všech fázích procesu auditu se pracuje se zůstatky z účetní závěrky. Nesprávnosti v těchto zůstatcích proto mohou ovlivňovat názor auditora na účetní závěrku a jeho konečný výrok. Obě skupiny respondentů se shodly, že nejčastější položkou, ve které se objevují nesprávnosti, jsou zásoby. Tyto nesprávnosti spočívají většinou v ocenění zásob. Nejedná se však o zásoby pořizované nákupem, ale o zásoby vytvořené vlastní činností. Zásoby vlastní výroby jsou oceňovány vlastními náklady. Informace o vlastních nákladech obsahuje kalkulační vzorec a právě v něm se nejčastěji objevují chyby. Kalkulační vzorec často obsahuje chybné položky (nesprávné výše nákladu, chybně zvolené náklady) nebo v některých případech bývá chybně sestaven. Nesprávnosti u zásob také bývají v opravných položkách k pomaluobrátkovému zboží, které byly vytvořeny v nedostatečné výši. Opravné položky bývají často nesprávně tvořeny i k pohledávkám. Naopak nejméně nesprávností se podle respondentů vyskytuje v položkách krátkodobého finančního majetku a vlastního kapitálu.

6.2 Přínosy a újmy auditu pro jednotlivé uživatele

6.2.1 Východiska dotazníkového výzkumu

V pořadí druhé dotazníkové šetření bylo provedeno za účelem zjištění užitek a újem auditu pro jednotlivé uživatele. Respondenty tohoto šetření byli **vlastníci** společnosti, **management** společnosti, **zaměstnanci** společnosti, **banky** a **veřejnost**. Vlastníci, management a zaměstnanci byli kontaktováni osobně při návštěvě společnosti a byl jim předložen dotazník v papírové formě. Banky byly kontaktovány prostřednictvím e-mailů, které byly rozeslány bankéřům a ředitelům, kteří byli v oddělení korporátního bankovníctví. Veřejnost byla dotazována prostřednictvím online dotazníku, který byl sdílen na sociální síti Facebook a byl přeformátován pomocí služby **survio.com**. Dotazník pro vlastníky, management, zaměstnance a banky byl vytvořen pomocí programu MS Word a jeho analýza byla provedena v programu MS Excel. Nevyplněný dotazník je součástí práce v **příloze E**.

Dotazníkové šetření probíhalo 14 dní, od 24. 3. do 7. 4. 2017. Během šetření bylo kontaktováno 50 zaměstnanců bank, 2 vlastníci, 10 členů managementu a 13 zaměstnanců společnosti LLML. Dotazníku bylo nakonec přijato 32. Celková míra návratnosti dotazníku je tedy 42,7%. Dotazník pro veřejnost byl sdílen na sociální síti Facebook s možností online vyplnění, kterou nakonec využilo 31 respondentů.

Samotný dotazník obsahuje 7 otázek: 1 dichotomická, 1 trichotomická, 3 výběrové a 2 škálové. U škálových otázek byla využita škála 1 až 5. První otázka je identifikační, aby byli rozlišeni jednotliví uživatelé auditu. Následující otázky se již věnují problematice přínosů a újem auditu pro jednotlivé uživatele.

6.2.2 Výsledky dotazníkového výzkumu

Pro přehlednost výsledků jsou výsledky dotazníků uvedeny v tabulkách. Škálové otázky, u kterých byla využita škála od 1 do 5, mají v tabulce uveden prostý aritmetický průměr a také rozptyl. Aritmetický průměr byl vybrán pro svoji vlastnost popisující typickou hodnotu statistického souboru. Informace získané průměrem dále doplňuje rozptyl, který určuje velikost odchylek jednotlivých odpovědí od aritmetického průměru. Dále jsou výsledky prezentovány v grafické podobě pomocí výsečových a sloupcových grafů. Výsledky jsou rozděleny podle respondentů (uživatelů účetní závěrky), aby mohly být interpretovány samostatně.

Otázka č. 1: V jaké jste vztahu ke společnosti Léčebné lázně Mariánské Lázně, a. s.?

První otázka tohoto dotazníku byla identifikační. Otázka rozdělila respondenty do skupin uživatelů účetní závěrky: vlastní společnosti, management společnosti, zaměstnanci společnosti, banky a veřejnost. Otázka je uzavřená, jelikož jsou identifikovány 4 jasně definované skupiny uživatelů a 1 skupina, do které patří všichni ostatní uživatelé. Počty respondentů a procenta návratnosti zobrazuje následující tabulka.

Tabulka 11 Přínosy a újmy auditu pro jednotlivé uživatele – otázka č. 1

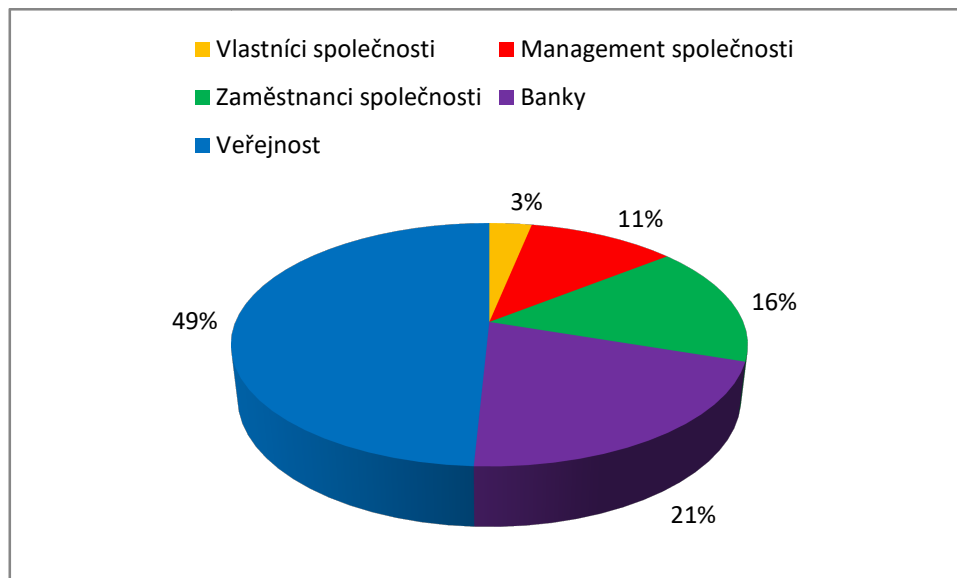
	Rozeslané dotazníky	Přijaté dotazníky	Návratnost dotazníků
Vlastníci společnosti	2	2	100%
Management společnosti	10	7	70%
Zaměstnanci společnosti	13	10	77%
Banky	50	13	26%
Veřejnost	-	31	-

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Do dotazníkového šetření se nakonec zapojilo 63 respondentů. Vlastníci, management a zaměstnanci společnosti byli kontaktováni osobně při návštěvě společnosti a byl jim předán dotazník v tištěné podobě. Banky byly kontaktovány pomocí emailů, které byly

rozesílány zaměstnancům a ředitelům oddělení korporátního bankovníctví. Dotazník pro veřejnost byl upraven do elektronické podoby a byl sdílen na sociální síti Facebook. Dotazník nakonec vyplnilo 31 respondentů. Procentuální podíl uživatelů na celkovém počtu respondentů je zobrazen v grafu č. 8.

Graf 8 Přínosy a újmy auditu pro jednotlivé uživatele – otázka č. 1



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Otázka č. 2: Jste uživatelem účetní závěrky?

Druhá položená otázka měla zjistit, zda respondenti jsou, či nejsou uživateli informací z účetní závěrky. Otázka je položena především z toho důvodu, aby bylo rozlišeno mezi respondenty, kteří se pravidelně setkávají s účetní závěrkou a jsou tedy uživateli, a respondenty, kteří se sice nese setkávají pravidelně s účetní závěrkou, ale projevují svůj názor na problematiku přínosů a újem auditu účetní závěrky. Otázka je uzavřená a dichotomická s odpověďmi ano nebo ne. Výsledky této otázky jsou zobrazeny v tabulce č. 12.

Tabulka 12 Přínosy a újmy auditu pro jednotlivé uživatele – otázka č. 2

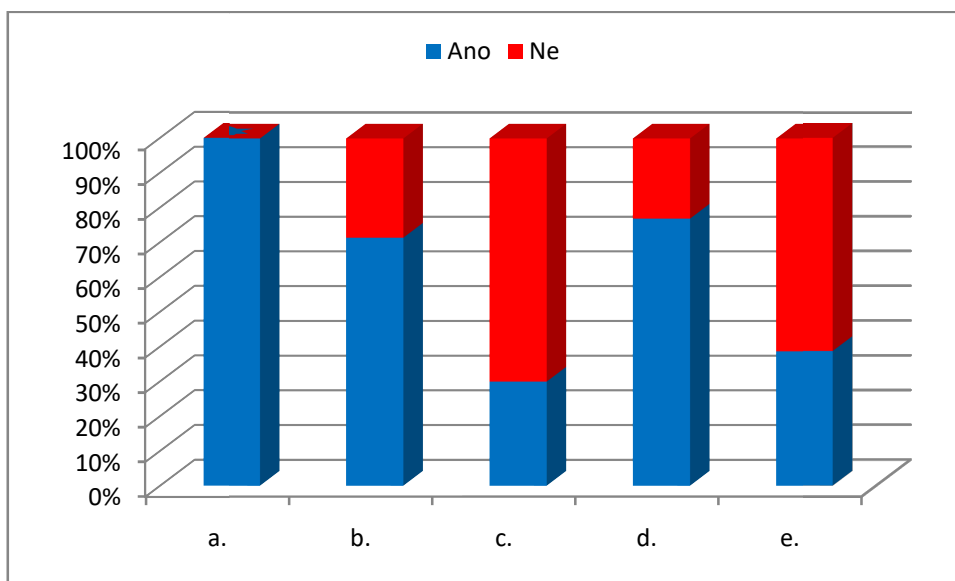
	Ano	Ne
Vlastníci společnosti	2	0
Management společnosti	5	2
Zaměstnanci společnosti	3	7
Banky	10	3
Veřejnost	12	19
Celkem	32	31

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Jak je vidět z tabulky, těsná nadpoloviční většina respondentů je uživateli účetní závěrky. Více vypovídající jsou však dílčí výsledky podle skupin uživatelů. **Vlastníci společnosti** jsou oba uživateli účetní závěrky. Pro vlastníky je účetní závěrka velice důležitým zdrojem informací o hospodaření podniku, proto není žádné překvapení, že 100% vlastníku je uživateli účetní závěrky. **Management společnosti** se skládá z generálního ředitele, ředitelů jednotlivých oddělení a ředitelů hotelů. Z celkem 7 respondentů je 5 uživateli účetní závěrky. Zbylí členové managementu se s účetní závěrkou nedostávají do pravidelného kontaktu, což mohou být např. ředitelé jednotlivých hotelů, kteří sledují především hospodářské výsledky svého hotelu, nikoli výsledky celé společnosti. Vlastníci a management společnosti se řadí mezi interní uživatele účetní závěrky.

Opakem interních uživatelů jsou uživatelé externí, mezi které patří zbylé skupiny v tomto dotazníku: zaměstnanci společnosti, banky a veřejnost. Z 10 respondentů, kteří se identifikovali jako **zaměstnanci společnosti**, jsou uživateli účetní závěrky pouze 3. Pouze 30% zaměstnanců se zajímá a vyhledává informace o hospodaření svého zaměstnavatele. Ostatní zaměstnanci si aktivně nevyhledávají informace v účetní závěrce či výroční zprávě, tudíž se musí spokojit s informacemi, které získají od vedení společnosti, nebo s informacemi z médií. U respondentů ze skupiny **banky** je situace opačná. 77% respondentů uvedlo, že jsou uživateli účetní závěrky. Banky, které poskytují aktivní bankovní služby firmám, se musí spoléhat při prověřování klienta na účetní závěrku. Ve skupině respondentů **veřejnost** se vyskytuje 39% uživatelů účetní závěrky. Tyto uživatelé účetní závěrky mohou získávat informace pro studijní účely, pro analýzu konkurence nebo pro možnost investovat své prostředky. Grafické znázornění uživatelů účetní závěrky v jednotlivých skupinách je zobrazeno v grafu č. 9.

Graf 9 Přínosy a újmy auditu pro jednotlivé uživatele – otázka č. 2



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Kde:

- a. vlastníci společnosti,
- b. management společnosti,
- c. zaměstnanci společnosti,
- d. banky,
- e. veřejnost.

Otázka č. 3: Myslíte si, že je audit účetní závěrky pro auditované společnosti přínosný?

Tato otázka měla zjistit, jaký názor mají respondenti na přínos auditu. Každá skupina uživatelů účetní závěrky může vnímat přínos odlišně. Externím uživatelům nevznikají žádné náklady na audit, proto by podle předpokladu měly převažovat přínosy. Naopak interním uživatelům (především vlastníkům) vznikají náklady nebo jsou zatíženi časově a úkolově. U interních uživatelů bude záviset rozhodnutí na tom, které z uvedených přínosů či újem převažují. Pro odpovědi byla použita škála od 1 do 5, kdy 1 znamenala určitě přínosný a 5 určitě nepřínosný. Pro nerozhodnuté respondenty nebo respondenty s méně informacemi sloužila na škále odpověď 3 – nevím. Přehled výsledků rozdělený podle skupiny respondentů je uveden v tabulce č. 13.

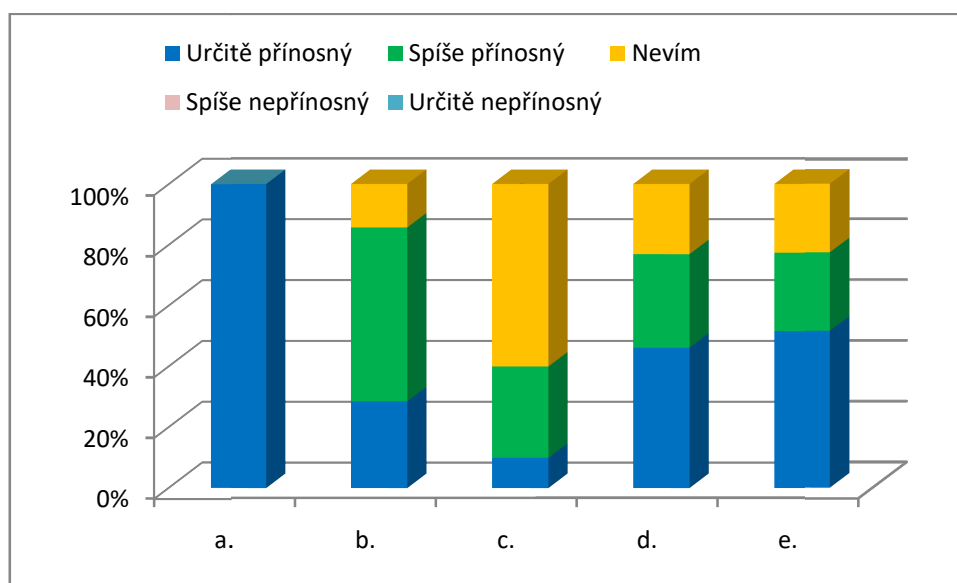
Tabulka 13 Přínosy a újmy auditu pro jednotlivé uživatele – otázka č. 3

	Určitě přínosný	Spíše přínosný	Nevím	Spíše nepřínosný	Určitě nepřínosný
Vlastníci společnosti	2	0	0	0	0
Management společnosti	2	4	1	0	0
Zaměstnanci společnosti	1	3	6	0	0
Banky	6	4	3	0	0
Veřejnost	16	8	7	0	0
Celkem	27	19	17	0	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Žádný z respondentů, kteří se účastnili dotazníkového šetření, neuvedl, že by byl audit účetní závěrky nepřínosný. Naopak 73 % respondentů si myslí, že je audit účetní závěrky určitě nebo spíše přínosný. Velmi pozitivně vnímají přínos interní uživatele auditu – **vlastníci** a **management**. A to navzdory tomu, že interní uživatele jako jediní vnímají také újmy, jako jsou náklady nebo pracovní či časové vytížení. Z těchto dvou skupin uživatelů, pouze jeden respondent zvolil odpověď nevím. Skupina respondentů **zaměstnanci** měla jako jediná převahu neutrálních odpovědí. Zaměstnanci společnosti tak nejsou příliš přesvědčení o přínosech auditu, nebo nemají dostatek informací, aby se mohli rozhodnout pro jednu z možností. U respondentů ze skupiny **banky** byla převaha 77 % pro možnosti přínosů auditu. Banky velice vnímají přínosy auditu, které bankám přináší externí kontrolu a pohled na výsledky auditovaných společností. Účetní závěrky ověřené auditory tak pro banky znamenají nižší riziko zkreslených informací. Tím se banky mohou mnohem lépe rozhodovat při poskytování úvěrů či jiných bankovních služeb. Převaha pozitivních odpovědí byla i u respondentů z řad **veřejnosti**. Respondenti si uvědomují, že externí kontrola je důležitá nejen z důvodů úmyslných podvodů, ale také jako kontrola neúmyslných chyb v účtování. Ověření účetní závěrky auditorem je podle veřejnosti velkým přínosem pro celou obchodní společnost, která má jistotu správnosti účetní závěrky a zároveň kontrolu vnitřních procesů ve firmě. Necelých 27 % z celkového počtu respondentů poté zvolilo odpověď nevím. Tito respondenti se tak nemohli rozhodnout, zda převažují klady nebo zápory auditu. Grafické znázornění podílů odpovědí je zobrazeno v následujícím grafu.

Graf 10 Přínosy a újmy auditu pro jednotlivé uživatele – otázka č. 3



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Kde:

- a. vlastníci společnosti,
- b. management společnosti,
- c. zaměstnanci společnosti,
- d. banky,
- e. veřejnost.

Otázka č. 4: Je podle Vašeho názoru povinnost auditu nastavena dle vhodných kritérií?

Tato otázka měla zjistit, jaký názor mají respondenti na kritéria, která upravují zákonnou povinnost finančního auditu. Pro zjištění povinnosti ověření účetní závěrky auditorem je důležité zařadit společnost do správné kategorie podle velikosti účetní jednotky. Po zařazení společnosti do správné kategorie se poté ověřují 3 kritéria: průměrný počet zaměstnanců, aktiva celkem (netto) a roční úhrn čistého obratu. Tyto kritéria jsou podrobně popsána v kapitole 2.7 této práce. Otázka je polouzavřená s odpověďmi ano/ne/nevím a následnou možností zdůvodnit svojí odpověď. Výsledky této otázky jsou přehledně zobrazeny v tabulce č. 14.

Tabulka 14 Přínosy a újmy auditu pro jednotlivé uživatele – otázka č. 4

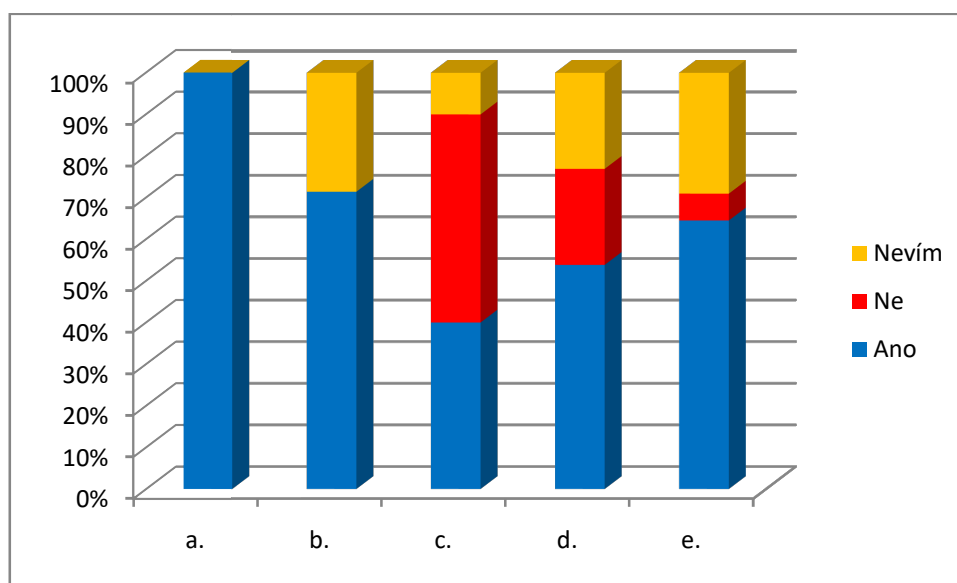
	Ano	Ne	Nevím
Vlastníci společnosti	2	0	0
Management společnosti	5	0	2
Zaměstnanci společnosti	4	5	1
Banky	7	3	3
Veřejnost	20	2	9
Celkem	38	10	15

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Z výsledků v předchozí tabulce vyplývá, že více než 60 % respondentů považuje kritéria zákonné povinnosti účetní závěrky jako vhodně zvolená. **Vlastníci** a **management** společnosti LLML se téměř shodli na odpovědi ano, pouze 2 členové managementu se vyjádřili neutrálně. Vlastníci i management velice vnímají změny v posledních letech, které mění kritéria i jejich výši. Navzdory tomu, že společnosti LLML i po změnách kritérií zůstává povinnost auditu, vidí interní uživatelé změny kritérií pozitivně.

Naopak převážně negativně se ke kritériím vyjádřili **zaměstnanci společnosti**. Ti vidí kritéria jako špatně zvolená, či v nesprávné výši. Z komentářů je pak zřejmé, že respondenti by zákonnou povinnost auditu ponechali pouze pro opravdu velké společnosti (převážně nadnárodní). Převážně pozitivně se však ke kritériím vyjádřili **banky** (54 % ano) a **veřejnost** (65 % ano). Respondenti z těchto skupin vidí nastavení kritérií smysluplně a důvěřují vhodnosti zvolených kritérií v zákoně o účetnictví. Podíl odpovědí u jednotlivých skupin respondentů je zobrazen v následujícím sloupcovém grafu.

Graf 11 Přínosy a újmy auditu pro jednotlivé uživatele – otázka č. 4



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Kde:

- vlastníci společnosti,
- management společnosti,
- zaměstnanci společnosti,
- banky,
- veřejnost.

Otázka č. 5: Jsou podle Vašeho názoru tato kritéria nastavena ve správné výši?

Na předešlou otázku, ve které se zjišťovala vhodnost zvolených kritérií zákonné povinnosti auditu, navazuje otázka č. 5. Tato otázka zjišťuje správnou výši těchto kritérií. Pro přehlednost je vhodné doplnit, že odpovědi o příliš nízkých kritériích znamenají, že kritéria jsou příliš přísná a do zákonné povinnosti spadá velké množství podniků. Naopak odpovědi o příliš vysokých kritériích znamenají, že kritéria jsou velice benevolentní a do zákonné povinnosti spadá malé množství podniků. Respondenti mohou vyjádřit názor, zda jsou kritéria ve správné výši, příliš nízká nebo příliš vysoká. Pro nerozhodnuté respondenty nebo pro respondenty, kteří nejsou informováni, byla uvedena možnost nevím. Otázka je polouzavřená se 4 odpověďmi a následnou možností zdůvodnit svojí odpověď. Výsledky této otázky jsou přehledně zobrazeny v tabulce č. 15.

Tabulka 15 Přínosy a újmy auditu pro jednotlivé uživatele – otázka č. 5

	Ano	Ne, příliš nízké	Ne, příliš vysoké	Nevím
Vlastníci společnosti	2	0	0	0
Management společnosti	4	0	0	3
Zaměstnanci společnosti	4	1	0	5
Banky	7	2	0	4
Veřejnost	13	3	0	15
Celkem	30	6	0	27

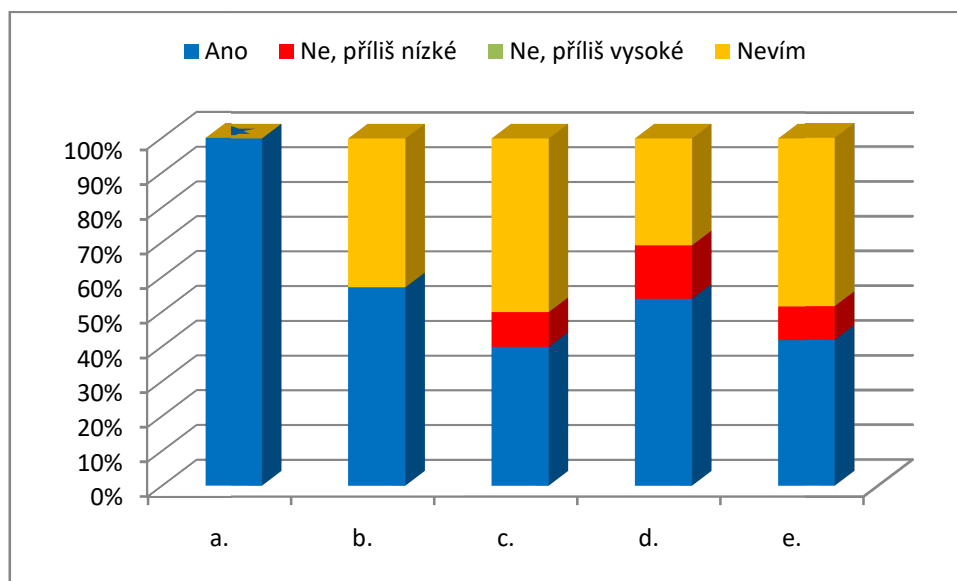
Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Z tabulky je patrné, že největší část respondentů (48 %), považují výši kritérií zákonné povinnosti auditu za vhodná. Tuto odpověď zvolili oba **vlastníci společnosti**, nadpoloviční většina **managementu společnosti** a také většina respondentů z **bank**. Důvody k pozitivní odpovědi se u těchto respondentů příliš nelišily. Podle respondentů jsou kritéria nastavena dostatečné výši, aby se do zákonné povinnosti nedostávaly malé podniky, pro které by audit byl příliš nákladný nebo neměl žádný přínos. Pokud je podnik menšího rozsahu a přesáhne 2 z kritérií, které ho zařadí do kategorie podléhající povinnosti auditu, odhalí se u tohoto podniku snadněji chyby. Tyto odhalení pak pomohou účetní jednotce v budoucí činnosti. Navíc auditorské činnosti jsou oceňovány i podle velikosti účetní jednotky, což znamená, že náklady na audit by měly být adekvátní.

9,6 % ze všech respondentů uvedlo, že kritéria zákonné povinnosti jsou příliš nízké. Vyjádřili tak názor, že se velké množství podniků dostává do kategorií podléhající auditu, a že by se měli kritéria zvýšit a tím zmírnit.

Velká část respondentů (42 %) zvolila neutrální možnost nevím. V této skupině respondentů se nacházejí ti, kteří tuto možnost zvolili již v minulé otázce, což jsou nerozhodnutí či neinformovaní respondenti. Dále se do této skupiny přidali ti respondenti, kteří sice znají kritéria zákonné povinnosti, avšak nejsou si jistí, zda jsou kritéria nastavena ve správné výši, či nikoliv. Nutno podotknout, že více než polovina nerozhodnutých respondentů je z řad veřejnosti, kde nelze předpokládat plnou informovanost o této problematice. Grafické znázornění podílu odpovědí je zobrazeno v grafu č. 12.

Graf 12 Přínosy a újmy auditu pro jednotlivé uživatele – otázka č. 5



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Kde:

- a. vlastníci společnosti,
- b. management společnosti,
- c. zaměstnanci společnosti,
- d. banky,
- e. veřejnost.

Otázka č. 6: Jak významné jsou pro Vás následující přínosy auditu?

Otázka č. 6 se již dostává k jádru tohoto dotazníku. Tato otázka měla zjistit názor respondentů na uvedené přínosy auditu a měla pomocí škály zjistit nejvýznamnější z nich. Výběr přínosů finančního auditu byl podpořen teoretickou částí této práce, kde se tyto přínosy vyskytují. Otázka je polouzavřená, takže respondenti měli možnost navrhnout vlastní přínosy. Pro odpovědi byla využita škála 1 až 5, kdy 1 znamenala žádný význam a 5 znamenala velký význam. Pro interpretaci výsledků byl využit aritmetický průměr (\bar{x}) a rozptyl (σ^2). Aritmetický průměr byl zvolen pro svoji vlastnost popisující typickou hodnotu statistického souboru. Rozptyl tyto hodnoty doplňuje o velikost odchylek jednotlivých odpovědí od aritmetického průměru. Vzhledem k vyššímu množství skupin respondentů jsou výsledky uvedeny ve 2 tabulkách. V tabulce č. 16 jsou uvedeny odpovědi (průměr a rozptyl) interních uživatelů (vlastníci a management společnosti) a v tabulce č. 17 jsou uvedeny odpovědi (průměr a rozptyl) externích uživatelů (zaměstnanci společnosti, banky a veřejnost).

Tabulka 16 Přínosy a újmy auditu pro jednotlivé uživatele – otázka č. 6 (1)

	Vlastníci společnosti		Management společnosti	
	Ø	σ ²	Ø	σ ²
Zvýšení věrohodnosti účetní závěrky	5,00	0,00	4,00	0,57
Odhalení chyb ve vnitřním kontrolním systému	4,00	0,00	3,57	0,82
Odhalení chyb v účetnictví	4,50	0,25	3,86	0,69
Vyjádření nezávislého názoru na účetní závěrku	3,50	0,25	2,71	0,20
Zajištění dodržování právních předpisů	4,00	0,00	3,29	0,78

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Vlastníci a management společnosti LLML se ve svých odpovědích převážně shodli. Nejvyšší význam u obou skupin respondentů získalo zvýšení věrohodnosti účetní závěrky. Věrohodnost účetní závěrky je pro interní uživatele velice důležitá, protože informace z účetní závěrky využívají banky při poskytování svých služeb, potencionální investoři při rozhodování o investování a také obchodní partneři, kteří se snaží zjistit, zda je společnost bonitní. Pokud je účetní závěrka ověřena auditorem, externí uživatelé se na informace mohou více spolehnout. Dále jako velmi významné přínosy uvedli vlastníci a management odhalení chyb v účetnictví a zajištění dodržování právních předpisů. Tyto dva přínosy spolu věcně souvisejí. Pokud auditor odhalí chyby v účetnictví, pomáhá tím i dodržovat právní předpisy. Tyto odhalení pak mohou zamezit možným finančním sankcím při kontrolách státních institucí. Naopak nejmenší význam přínosu vidí interní uživatelé u vyjádření nezávislého názoru na účetní závěrku.

Tabulka 17 Přínosy a újmy auditu pro jednotlivé uživatele – otázka č. 6 (2)

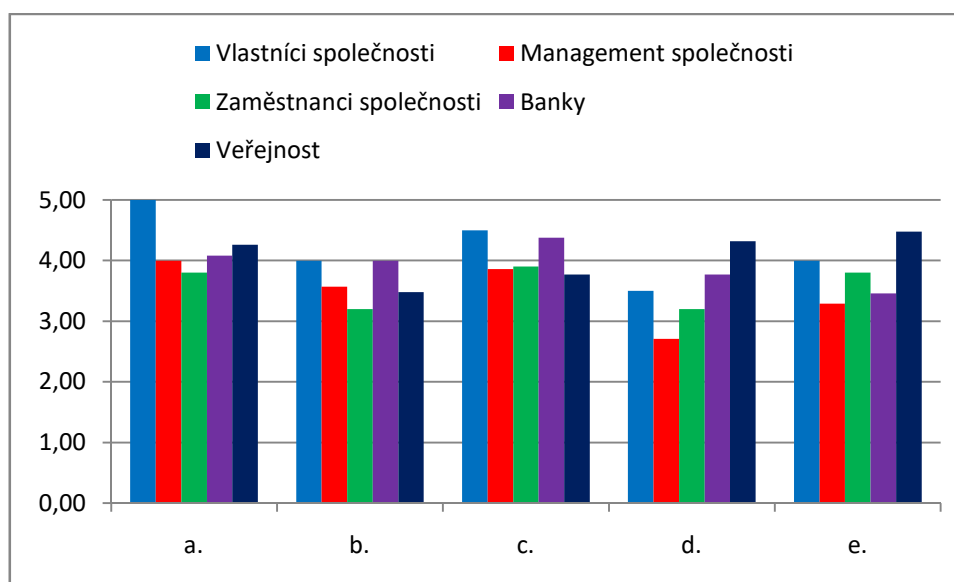
	Zaměstnanci společnosti		Banky		Veřejnost	
	Ø	σ ²	Ø	σ ²	Ø	σ ²
Zvýšení věrohodnosti účetní závěrky	3,80	0,76	4,08	0,69	4,26	0,58
Odhalení chyb ve vnitřním kontrolním systému	3,20	0,96	4,00	0,92	3,48	1,41
Odhalení chyb v účetnictví	3,90	0,69	4,38	0,54	3,77	0,88
Vyjádření nezávislého názoru na účetní závěrku	3,20	0,76	3,77	0,64	4,32	0,73
Zajištění dodržování právních předpisů	3,80	0,56	3,46	1,17	4,48	0,57

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Zaměstnanci společnosti radí většinu přínosů finančního auditu na téměř shodnou úroveň. Nicméně shodují se s interními uživateli, když za nejvýznamnější přínosy

zvolili odhalení chyb v účetnictví, zvýšení věrohodnosti účetní závěrky a zajištění dodržování právních předpisů. **Banky** vidí jako nejvýznamnější přínos odhalení chyb v účetnictví. Tyto odhalení totiž mohou pozměnit hodnoty v účetní závěrce a tím pomoci bankám, aby měli spolehlivější zdroj informací při rozhodování. S tím souvisí i druhý nejvýznamnější přínos pro banky, kterým je zvýšení věrohodnosti účetní závěrky. Ta je jedním z nejdůležitějších zdrojů informací pro banky, tudíž jakákoliv kontrola, která zvýší věrohodnost účetní závěrky, je pro banky vítaná. Naopak nejmenší přínos přiřadily banky odpovědi zajištění dodržování právních předpisů. To by podle bank mělo automatické pro všechny společnosti. Tuto odpověď však za nejvýznamnější považuje **veřejnost**. Jelikož se v médiích běžně objevují zprávy o různých podvodech a machinacích (ve světě i v ČR), není příliš překvapivé, že je pro veřejnost nejdůležitější dodržování zákonů. Odpovídají tomu i další nejvýznamnější přínosy pro veřejnost, které jsou vyjádření nezávislého názoru na účetní závěrku a zvýšení věrohodnosti účetní závěrky. Všechny tyto odpovědi spolu souvisejí a naznačují tím, v čem vidí veřejnost nejvýznamnější přínosy auditu. Grafický přehled odpovědí všech uživatelů účetní závěrky je zobrazen v následujícím grafu.

Graf 13 Přínosy a újmy auditu pro jednotlivé uživatele – otázka č. 6



Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Kde:

- a. zvýšení věrohodnosti účetní závěrky,
- b. odhalení chyb ve vnitřním kontrolním systému,
- c. odhalení chyb v účetnictví,

- d. vyjádření nezávislého názoru na účetní závěrku,
- e. zajištění dodržování právních předpisů.

Otázka č. 7: Jak významné jsou pro Vás následující újmy auditu?

Tato otázka navazovala na předchozí otázku a měla zjistit názor respondentů na uvedené újmy auditu a pomocí škály zjistit nejdůležitější z nich. Výběr újem finančního auditu byl stejně jako u přínosů podpořen teoretickou částí této práce, kde se tyto přínosy a újmy vyskytují. Otázka je polouzavřená, takže respondenti měli možnost navrhnout vlastní újmy. Pro odpovědi byla využita škála od 1 do 5, kdy 1 znamenala žádný význam a 5 znamenala velký význam. Pro interpretaci výsledků byl využit prostý aritmetický průměr a rozptyl. Vzhledem k vyššímu množství skupin respondentů jsou výsledky uvedeny ve 2 tabulkách. V tabulce č. 18 jsou uvedeny odpovědi interních uživatelů (vlastníci a management společnosti) a v tabulce č. 19 jsou uvedeny odpovědi externích uživatelů (zaměstnanci společnosti, banky a veřejnost).

Tabulka 18 Přínosy a újmy auditu pro jednotlivé uživatele – otázka č. 7 (1)

	Vlastníci společnosti		Management společnosti	
	\bar{x}	σ^2	\bar{x}	σ^2
Časová náročnost auditu	4,00	0,00	2,86	1,55
Nákladovost auditu	3,50	0,25	2,86	1,84
Velká pracovní zátěž	3,00	0,00	2,57	1,10
Složitost auditu	3,00	0,00	2,29	0,78

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Interní uživatelé účetní závěrky se v této otázce příliš neshodli. Zatímco **vlastníci** určili jako nejdůležitější časovou náročnost auditu a nákladovost, **management společnosti** uvedl všechny újmy na téměř stejné úrovni, avšak mnohem nižší úrovni, než vlastníci společnosti. Nízkou úroveň významnosti u odpovědí managementu vysvětluje především to, že součástí procesu auditu jsou nejčastěji finanční ředitel a zaměstnanci finančního oddělení. Ti jsou v kontaktu s auditory pokaždé, pokud auditor potřebuje informace. Tito členové managementu také uvedli jako významnou újmu stále se zvyšující nároky na zpracování různých detailních zpráv (reportů). Ostatní členové managementu se do spolupráce s auditory nedostávají příliš často. Tyto skutečnosti jsou promítnuty do odpovědí. Názorové rozdíly jsou poté dokázány vysokým rozptylem u odpovědí managementu společnosti.

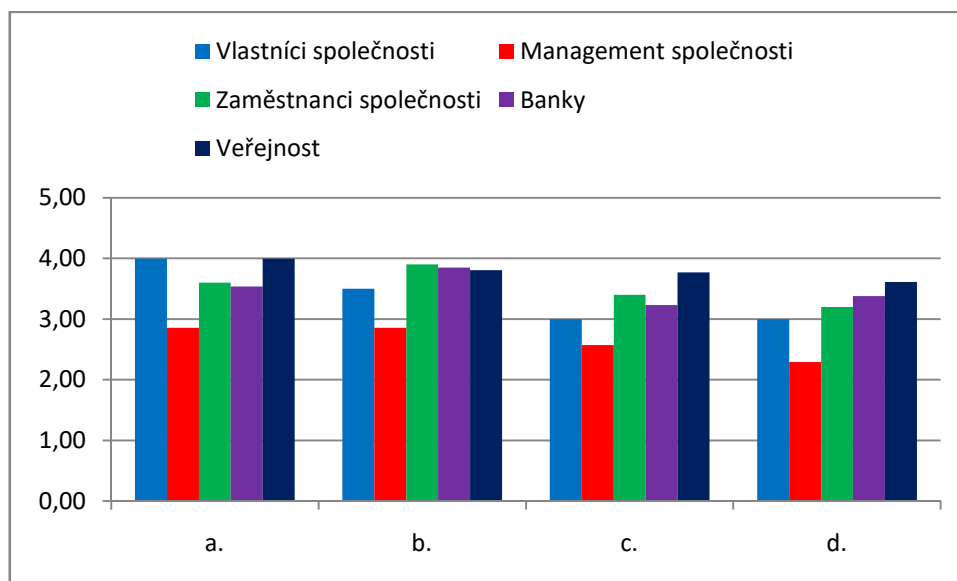
Tabulka 19 Přínosy a újmy auditu pro jednotlivé uživatele – otázka č. 7 (2)

	Zaměstnanci společnosti		Banky		Veřejnost	
	Ø	σ ²	Ø	σ ²	Ø	σ ²
Časová náročnost auditu	3,60	0,64	3,54	1,02	4,00	1,35
Nákladovost auditu	3,90	0,89	3,85	0,90	3,81	0,61
Velká pracovní zátěž	3,40	0,84	3,23	1,10	3,77	1,40
Složitost auditu	3,20	0,16	3,38	1,01	3,61	1,46

Zdroj: Vlastní zpracování, 2017

Zaměstnanci společnosti LLML uvedli jako nejvýznamnější újmu auditu účetní závěrky nákladovost auditu. Této skupiny respondentů se žádná z újem netýká napřímo, avšak jako zaměstnanci společnosti, která podléhá auditu, vnímají nejvíce právě vyšší náklady auditu. Nicméně všechny odpovědi, které zaměstnanci uvedli, jsou svojí významností pouze několik desetin bodu nad průměrem. To poukazuje na to, že externí uživatele budou újmy auditu vnímat velice slabě, jelikož žádná z újem se jich přímo netýká. Na stejných úrovních jako zaměstnanci uvedly své odpovědi i **banky**. Se zaměstnanci se banky shodly i na nejvýznamnější újmě, a to nákladovosti. Nicméně u bank jsou mnohem vyšší rozptyly. Respondenti z řad bank totiž ohodnocovali odpovědi na jedné straně hodnotu 5, ale na druhé straně byly i hodnoty 2. Respondenti z řad **veřejnosti** uvedli jako nejvýznamnější újmu auditu časovou náročnost auditu. Navzdory tomu, že ani veřejnost nenese na procesu auditu žádné náklady či jiné újmy, vidí respondenti časovou újmu, kterou musí auditovaná společnost nést. I v odpovědích od veřejnosti jsou vyšší rozptyly, které poukazují na názorový nesoulad. Grafické zpracování podílu odpovědí je zobrazeno v následujícím grafu.

Graf 14 Přínosy a újmy auditu pro jednotlivé uživatele – otázka č. 7



Zdroj: Vlastní zpracování

6.2.3 Zhodnocení dotazníkového výzkumu

Závěr to podkapitoly bude hodnotit dotazníkové šetření jako celek. Dotazníkové šetření bylo provedeno za účelem identifikace nejvýznamnějších užiteků a újem auditu pro jednotlivé uživatele. Šetření probíhalo 14 dní, od 24. 3. do 7. 4. 2017. Během šetření byli kontaktováni 2 vlastníci, 10 členů managementu a 13 zaměstnanců společnosti Léčebné lázně Mariánské Lázně a. s. a 50 zaměstnanců bank. Dotazníku bylo zpět přijato 32. Celková míra návratnosti tedy byla 42,7 %. Dále byl dotazník přeformátován do elektronické podoby a sdílen na sociální síti Facebook s možností online vyplnění, kterou nakonec využilo 31 respondentů.

Dotazník obsahoval 7 otázek. První otázka byla identifikační a rozdělovala odpovědi podle respondentů (uživatelů účetní závěrky), aby mohly být samostatně interpretovány. Následovala 1 otázka dichotomická, 3 výběrové a 2 škálové otázky. U škálových otázek byly využity škály od 1 do 5. Výsledky ze škálových otázek byly analyzovány a prezentovány ve formě prostého aritmetického průměru a rozptylu. Pro přehlednost byly všechny výsledky uvedeny v tabulkách a graficky znázorněny pomocí výsečových a sloupcových grafů.

Do dotazníkového šetření se nakonec zapojilo 63 respondentů. Vlastníci, management a zaměstnanci společnosti byli kontaktováni osobně při návštěvě společnosti a byl jim předán dotazník v tištěné podobě. Banky byly kontaktovány pomocí emailů a dotazník

pro veřejnost byl umístěn na sociální síť Facebook. Následující výsledky dotazníků budou interpretovány podle jednotlivých uživatelů účetní závěrky.

Vlastníci společnosti

Do dotazníkového šetření se zapojili dva respondenti z řad vlastníků společnosti LLML. Oba vlastníci **jsou** pravidelnými **uživateli** účetní závěrky. Účetní závěrka je pro vlastníky velice důležitým zdrojem informací o stavu majetku a hospodaření podniku. Vlastníci se ve většině případů nepodílejí na každodenním řízení podniku. Velkou část informací o podniku tak čerpají při valných hromadách (v případě a. s.) z účetní závěrky. Na otázku o přínosu auditu účetní závěrky tak oba vlastníci odpověděli pozitivně. Pro vlastníky je audit účetní závěrky velice přínosný. I přes některé změny v právních předpisech společnosti LLML dlouhodobě vzniká povinnost auditu účetní závěrky. Podle výsledků dotazníkového šetření však vlastníci s kritérii souhlasí. Souhlasí i s nastavenou výší kritérií. Podle této výše se do zákonné povinnosti nedostávají malé podniky, pro které by audit mohl být příliš nákladný. Jak bylo uvedeno v kapitole 5.1, náklady na audit u společnosti LLML byly přes 1 mil. Kč bez daně z přidané hodnoty. Náklady na audit tedy mohou mít velký vliv na menší společnosti. Nicméně pro auditované společnosti audit přináší různé přínosy a újmy. Podle vlastníků společnosti je nejvýznamnějším přínosem auditu účetní závěrky **zvýšení věrohodnosti účetní závěrky**. Věrohodnost účetní závěrky je pro každou společnost velmi důležitá, protože slouží jako zdroj informací pro externí uživatele účetní závěrky. Mezi externí uživatele patří například banky, které na základě informací z účetní závěrky rozhoduje o poskytování bankovních služeb. Informace slouží i potencionálním investorům nebo obchodním partnerům. Dalším významným přínosem pro vlastníky společnosti je **odhalení chyb v účetnictví a zajištění dodržování právních předpisů**. Tím se společnost může vyhnout finančním sankcím od státních institucí. Naopak jako největší újmu auditu účetní závěrky považují vlastníci **časovou náročnost auditu**. Vlastníci tak nejvíce vnímají časovou náročnost procesu auditu, které jsou vystaveni zaměstnanci společnosti.

Management společnosti

Do dotazníkového šetření se zapojilo 7 členů managementu společnosti LLML. Management společnosti se skládá z generálního ředitele, ředitelů jednotlivých oddělení a ředitelů jednotlivých hotelů. Z celkem 7 respondentů je **5 členů managementu**

pravidelnými **uživateli účetní závěrky**. Zbylí členové managementu se do kontaktu s účetní závěrkou společnosti nedostávají, což je pochopitelné pro ředitele hotelů, kteří se zajímají především o hospodaření svého hotelu. Na otázku přínosu auditu účetní závěrky odpověděla většina členů managementu pozitivně. Management společnosti spolu s vlastníky patří do interních uživatelů účetní závěrky. Interní uživatelé na rozdíl od externích vnímají také újmy auditu (náklady, časová náročnost, atd.). Navzdory těmto újmám však interní uživatelé zvolili jednoznačný přínos auditu pro společnosti. Pouze 1 respondent zvolil odpověď nevím. Management společnosti také uvedl, že kritéria zákonné povinnosti auditu jsou nejen zvolena správně, ale také ve správné výši. Společnosti, které se tak dostanou do kategorie spadající do ověřování účetní závěrky auditorem, jsou podle managementu již dost velké (obratem, aktivy či zaměstnanci), aby mohly projít procesem auditu. Management se s vlastníky společnosti také shodl na nejvýznamnějším přínosu auditu, a to **zvýšení věrohodnosti účetní závěrky**. Management společnosti také vidí jako velké přínosy **odhalení chyb v účetnictví a ve vnitřním kontrolním systému**. Pro management, který je odpovědný za řízení a kontrolu procesů ve firmě, je audit velice důležitý. Pokud auditor naleznе chybu, může to společnosti zefektivnit některé procesy nebo i ušetřit náklady (viz vlastníci společnosti – finanční sankce od státních institucí). Naopak újmy auditu účetní závěrky management nevnímá jako příliš významné. Součástí managementu jsou i ředitelé, kteří se do kontaktu s auditory příliš nedostávají, což se promítlo do vnímání újem auditu. Členové managementu, kteří se dostávají do kontaktu s auditory, uvedli jako největší újmu **časovou náročnost a nákladovost** auditu. Uvedli také, že se stále zvyšují nároky na zpracování různých zpráv (reportů).

Zaměstnanci společnosti

Do dotazníkového šetření se zapojilo 10 zaměstnanců společnosti LLML. Mezi těmito zaměstnanci se však označili **pouze 3 za uživatele účetní závěrky**. Zbylí zaměstnanci nevyhledávají informace o hospodaření společnosti ve výkazech účetní závěrky, ale spoléhají se na informace od vedení společnosti nebo na informace z médií. Na otázku o přínosu auditu účetní závěrky zaměstnanci odpověděli spíše neutrálně. 40 % zaměstnanců si myslí, že audit je přínosný, avšak zbylých 60 % není příliš přesvědčeno o přínosech auditu, nebo nemají dostatek informací, který by jim pomohl se rozhodnout. Podobná situace platí i u otázek týkajících se kritérií auditu. Rovná polovina

zaměstnanců si myslí, že kritéria upravující zákonnou povinnost auditu nejsou správně nastavena. Zaměstnanci by ponechali tuto povinnost pouze pro ty největší společnosti. Na doplňující otázkou o správné výši těchto kritérií pak polovina respondentů zvolila neutrální možnost nevím. Zaměstnanci tak kritéria zákonné povinnosti příliš neznají, a pokud ano, nejsou si jisti, zda jsou nastavena ve správné výši. Na otázku o nejvýznamnějších přínosech auditu zaměstnanci odpovídali velice podobně, jako interní uživatelé. Všechny přínosy auditu zaměstnanci řadili na podobnou úroveň. Nejvýše se však dostaly stejné přínosy, jako u předchozích uživatelů: **zvýšení věrohodnosti účetní závěrky, odhalení chyb v účetnictví a zajištění dodržování právních předpisů**. Újmy auditu zaměstnanci vnímají podobně, jako přínosy. Jako nejvýznamnější ale označili **nákladovost auditu**. Přesto, že zaměstnanců se žádá s újem nedotýká osobně, nejvíce vnímají právě vyšší náklady na audit.

Banky

Do dotazníkového šetření se zapojilo 13 respondentů bank. Mezi těmito respondenty je **10 uživatelů účetní závěrky**, kteří se s účetní závěrkou setkávají v rámci poskytování bankovních služeb. Při rozhodování o poskytování bankovních služeb je účetní závěrka velmi důležitý zdroj informací. I to je důvodem, proč se 77 % respondentů vyjádřilo, že je audit účetní závěrky přínosný. Auditorem ověřená účetní závěrka je mnohem spolehlivější zdroj informací a zlepšuje rozhodování při poskytování služeb. Na otázku, zda jsou kritéria zákonné povinnosti auditu vhodně zvolená, respondenti odpověděli převážně kladně. Respondenti tak považují kritéria jako vhodně zvolená a to samé si myslí o jejich výši. Výše kritérií dostatečně odděluje účetní jednotky, které by měly procházet auditem, a účetní jednotky, pro které by audit účetní závěrky byl nákladný či nepřínosný. Přínosy však respondenti z řad bank vidí především v **odhalení chyb v účetnictví**. Chyby v účetnictví mohou mít velký vliv na účetní závěrku. Jejich odhalení proto zvyšuje **důvěryhodnost účetní závěrky**, což je zároveň druhý nejvýznamnější přínos podle bank. Naopak nejmenší přínos je podle bank v zajištění dodržování právních předpisů. Tím by se měli zabývat především státní instituce. Nejvýznamnější újmou je podle bank **nákladovost auditu**. Avšak respondenti uvedli většinu újem na podobně nízkých úrovních. To může poukazovat na skutečnost, že externí uživatelé příliš nepocítují dopad těchto újem. Většina újem dopadá na interní uživatele, externí uživatele mají z auditu převážně přínosy.

Veřejnost

Do dotazníkového šetření se pomocí online dotazníku zapojilo 31 respondentů. Mezi těmito respondenty jsou však uživatelé účetní závěrky v menšině. Z celkového počtu 31 je **uživatelé účetní závěrky** pouze **12** respondentů (39 %). Tito respondenti využívají informace z účetních závěrek např. ke studijním účelům, pro finanční analýzy, analýzy konkurence nebo k hledání investičních příležitostí. Navzdory tomu, že jsou uživatelé účetních závěrek v menšině, 77 % respondentů odpovědělo, že je audit účetní závěrky přínosný. Respondenti si uvědomují, že externí pohled na účetní závěrku je určitá forma kontroly, která může zamezit chybám. Veřejnost si také myslí, že kritéria zákonné povinnosti jsou zvolena správně. Jedna třetina respondentů však rozhodnuta není, nebo nemá potřebné informace k rozhodnutí. U navazující otázky na správnou výši kritérií zákonné povinnosti se počet nerozhodnutých zvýšil téměř na polovinu. Neutrální možnost tak zvolili i ti respondenti, kteří sice souhlasí se zvolenými kritérii, nicméně si nejsou jistí, jaká je správná výše těchto kritérií. Naopak u otázky zaměřené na nejvýznamnější přínosy auditu již respondenti odpovídali jednoznačně. Veřejnost zvolila jako nejvýznamnější přínos **zajištění dodržování právních předpisů**. I další významné přínosy v pořadí spolu souvisejí: **vyjádření nezávislého názoru na účetní závěrku** a **zvýšení věrohodnosti účetní závěrky**. Veřejnost se tak velice jasně vyjádřila, že největším přínosem auditu je kontrola dodržování zákonů a odhalování podvodů. Tento názor je velmi silně ovlivněn zprávami v médiích, které se zabývají různými podvody a machinacemi. Jako nejvýznamnější újmu veřejnost zvolila **časovou náročnost auditu**. Přestože pro veřejnost plynou z auditu účetní závěrky spíše přínosy, uvědomují si i újmy, které musí auditované společnosti nést.

6.3 Závěry výzkumu pro vybraný podnikatelský subjekt

Provedené dotazníkové šetření přineslo důležité informace i pro společnost Léčebné lázně Mariánské Lázně a. s. Z výzkumu v oblasti rizikových míst v procesu auditu vyplynulo, že společnosti v ČR bývají na audit připraveny velice průměrně. Společnost LLML podléhá auditu již téměř od svého založení. Má tedy s procesem auditu dlouhodobé zkušenosti. Nicméně to neznamená, že by se společnost neměla dále zaměřovat na přípravu na audit. Společnost by měla nadále čerpat ze svých zkušeností a dbát na důkladnou přípravu na proces auditu. To usnadní práci nejen auditorům, ale i samotným zaměstnancům ve společnosti.

Z dotazníků také vyplynulo, že nejvíce rizikovou fází auditorského postupu, jsou předběžné plánovací procedury. Jak již bylo uvedeno v předchozí kapitole, fáze předběžných auditorských procedur je pro celý průběh auditu klíčová. Společnost LLML musí v této fázi dbát na to, aby auditorské společnosti poskytla veškeré potřebné informace, které jsou nezbytné pro seznámení auditora s podnikatelským prostředím a pro pochopení účetního a kontrolního systému společnosti. To jsou klíčové fáze, které auditor musí provést správně, jinak může být audit negativním způsobem ovlivněn. Z výsledků dotazníkového šetření také vyplynulo, že položkou v účetní závěrce, ve které se nejčastěji vyskytují chyby, jsou zásoby. Společnost LLML by tak měla věnovat zvýšenou pozornost tomuto druhu majetku. Společnost by se měla zaměřit především na kalkulační vzorce, ve kterých se objevují chyby nejčastěji. Tyto chyby poté způsobují nesprávné ocenění zásob.

Z druhé dotazníkového šetření pro společnost LLML vyplynulo, že přínosy auditu účetní závěrky velmi přesahují újmy procesu auditu. Přínosy jsou také daleko více vnímány všemi uživateli účetní závěrky. Největším přínosem, který zvolili téměř všichni respondenti, je zvýšení věrohodnosti účetní závěrky. Audit účetní závěrky tak společnosti LLML pomáhá např. při žádostech o úvěr nebo při navazování nových kontaktů s obchodními partnery. Pro veřejnost je audit také ujištění, že společnost LLML dodržuje právní předpisy. Naopak jako největší újma byla v dotazníkovém šetření zvolena časová náročnost a nákladovost auditu. Nicméně časová náročnost auditu je ve společnosti LLML zmírněna rozložením návštěv auditora na předaudit a konečný audit. Nákladovost auditu je ale ve společnosti LLML velice znát. Společnost si nechává ověřit účetní závěrku u společnosti KPMG, která je součástí již zmíněné „velké čtyřky“. Audity od těchto společností bývají velice ceněny a představují jistou míru prestiže. Tento fakt a také velikost společnosti LLML určují vyšší míru nákladů (viz kapitola 5.1)

Závěr

Hlavní cílem teoretické části této práce byla charakteristika externího auditu, objasnění významu auditu a popis auditorských postupů. Hlavním cílem praktické části této práce bylo zveřejnění výsledků dotazníkového šetření v oblasti rizikových míst v procesu auditu a přínosů, resp. újem auditu pro jednotlivé uživatele u vybrané kapitálové společnosti.

Základní funkce externího auditu je nezávislé ověření účetní závěrky kvalifikovaným odborníkem – auditorem. Ten zkoumá, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz o stavu majetku a finanční situaci podniku. Výsledkem procesu auditu je vydání zprávy auditora, která obsahuje auditorův názor na účetní závěrku (výrok auditora). Pokud je výrok auditora bez výhrad, účetní závěrka neobsahuje žádné významné nesprávnosti nebo nedostatky. Taková účetní závěrka je mnohem spolehlivějším zdrojem informací pro interní i externí uživatele účetní závěrky.

Problematika finančního auditu je upravena zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů. Některé skutečnosti v procesu auditu jsou však upraveny i jinými zákony a předpisy. Auditóři se také musí při výkonu auditorské profese řídit mezinárodními auditorskými standardy, které jsou v ČR aplikovány od roku 2005. Díky procesu globalizace, který probíhá ve světě, roste tlak na harmonizaci právních předpisů upravujících audit. Především pak s předpisy Evropské unie. Globalizace také zvyšuje počet uživatelů účetních závěrek, čímž velmi roste význam auditu účetní závěrky.

Samotný proces auditu se skládá z několika fází a probíhá téměř po celý kalendářní rok. Po dobu celého procesu auditu musí auditor udržovat se svým klientem kontakt. Ten začíná již před podepsáním smlouvy. Auditor nejprve musí posoudit riziko zakázky, než ji přijme. Pokud je riziko přijatelné, uzavře auditor s klientem smlouvu o provedení auditu. Poté započnou předběžné plánovací procedury, ve kterých se auditor musí seznámit s podnikatelským prostředím společnosti. Po těchto procedurách vytvoří auditor plány postupů a testů, které hodlá vykonat. Auditor poté vykoná plánované testy, posoudí účetní závěrku, výroční zprávu a v některých případech i zprávu o vztazích. Vykonáním těchto činností auditor získá dostatek informací, aby mohl vydat zprávu, která obsahuje výrok auditora. Výrok auditora se poté stane součástí výroční zprávy.

V praktické části práce bylo provedeno dotazníkové šetření, jehož cílem bylo zjistit názor respondentů na problematiku rizik procesu auditu a přínosů, resp. újem auditu pro jednotlivé uživatele u vybrané kapitálové společnosti. Jako kapitálová společnost byla vybrána akciová společnost Léčebné lázně Mariánské Lázně. Z této společnosti se do dotazníkového šetření zapojili vlastníci, management a zaměstnanci společnosti.

Z prvního dotazníkového šetření na téma riziková místa v procesu auditu vyplynulo, že společnosti v ČR jsou velice průměrně připraveny na audit. Tato připravenost je velmi individuální. Lépe bývají připraveny na audit velké společnosti a společnosti, které mají s auditem již zkušenosti. Z dotazníku dále vyplynulo, že podle auditorů jsou nejvíce rizikovou fází celého auditu předběžné plánovací procedury. V této fázi musí auditor dostatečně porozumět činnosti klienta, kontrolnímu prostředí a stanovit správně hladinu významnosti. Jakékoliv pochybením v této fázi může ve velké míře ovlivnit celý proces auditu. Zaměstnanci společnosti naproti tomu označili jako nerizikovější fázi auditorského postupu před uzavřením smlouvy a také závěr a vydání zpráv. Tyto fáze jsou velice důležité pro společnost ověřovanou auditorem, protože se v jedné z nich stanovují podmínky auditu a v druhé se nachází výsledek celého auditu – výrok auditora. Všechny fáze také mohou ovlivnit chyby v účetní závěrce. Z dotazníku vyplynulo, že v účetních závěrkách se nejčastěji nacházejí chyby v zásobách. U zásob se nejčastěji chybí v oceňování zásob vlastní výroby a v opravných položkách.

Z druhého dotazníkového šetření na téma přínosy a újmy auditu pro jednotlivé uživatele vyplynulo, že 73 % respondentů považuje audit účetní závěrky za přínosný. Respondenti také souhlasí s nastavenými kritérii zákonné povinnosti auditu. 50 % respondentů souhlasí i s výší těchto kritérií, naproti tomu 9,6 % respondentů považuje kritéria za nízké a 42 % respondentů si není jisto, zda jsou kritéria nastavena ve správné výši, či nikoliv. Z dotazníku dále vyplynulo, že nejvýznamnějším přínosem pro interní uživatele účetní závěrky (vlastníky a management společnosti), je zvýšení věrohodnosti účetní závěrky. Věrohodnější účetní závěrka může pomoci společnosti v získání výhodnějšího úvěru nebo získání nového investora či obchodního partnera. Naopak jako nejvýznamnější újmu označili interní uživatelé časovou náročnost auditu. Z externích uživatelů účetní závěrky se do dotazníkového šetření zapojili zaměstnanci společnosti, banky a veřejnost. Zaměstnanci společnosti uvedli jako nejvýznamnější přínos auditu

zvýšení věrohodnosti účetní závěrky, odhalení chyb v účetnictví a zajištění dodržování právních předpisů. Naopak jako nejvýznamnější újmu zvolili nákladovost auditu. Respondenti z řad bank uvedli jako nejvýznamnější přínos odhalení chyb v účetnictví. Pro banky, které při poskytování bankovních služeb firmám spoléhají na informace v účetní závěrce, je audit velice důležitý. Audit zvyšuje věrohodnost účetní závěrky, takže se banky na informace v účetní závěrce mohou více spolehnout. Jako nejvýznamnější újmu pak banky zvolily nákladovost auditu. Respondenti z řad veřejnosti zvolili jako nejvýznamnější přínos auditu zajištění dodržování právních předpisů. Veřejnost tak dává najevo názor, že hlavním přínosem auditu je kontrola dodržování zákonů a odhalování podvodů. Naopak jako nejvýznamnější újmu zvolili respondenti časovou náročnost auditu. Z celkových výsledků tak vyplývá, že nejvýznamnějším přínosem všech uživatelů, je zvýšení věrohodnosti účetní závěrky. Nejvýznamnější újmu je časová náročnost auditu a nákladovost.

Přínosem této bakalářské práce bylo zvýšení povědomí a vytvoření uceleného pohledu na problematiku externího auditu. Práce dále identifikovala nejvíce riziková místa v procesu auditu a také identifikovala nejvýznamnější přínosy a újmy auditu pro jednotlivé uživatele účetní závěrky.

Seznam tabulek

Tabulka 1 Kategorizace účetních jednotek	17
Tabulka 2 Činnosti auditora.....	18
Tabulka 3 Přehled hotelů společnosti LLML, a. s.	29
Tabulka 4 Tržby a zisk po zdanění společnosti LLML, a. s. v letech 2013 - 2015	31
Tabulka 5 Plnění kritérií povinnosti auditu u analyzované společnosti	33
Tabulka 6 Riziková místa v procesu auditu – otázka č. 1	44
Tabulka 7 Riziková místa v procesu auditu – otázka č. 2.....	45
Tabulka 8 Riziková místa v procesu auditu – otázka č. 3.....	47
Tabulka 9 Riziková místa v procesu auditu – otázka č. 4.....	49
Tabulka 10 Riziková místa v procesu auditu – otázka č. 5.....	51
Tabulka 11 Přínosy a újmy auditu pro jednotlivé uživatele – otázka č. 1	56
Tabulka 12 Přínosy a újmy auditu pro jednotlivé uživatele – otázka č. 2	57
Tabulka 13 Přínosy a újmy auditu pro jednotlivé uživatele – otázka č. 3	60
Tabulka 14 Přínosy a újmy auditu pro jednotlivé uživatele – otázka č. 4	62
Tabulka 15 Přínosy a újmy auditu pro jednotlivé uživatele – otázka č. 5	64
Tabulka 16 Přínosy a újmy auditu pro jednotlivé uživatele – otázka č. 6 (1)	66
Tabulka 17 Přínosy a újmy auditu pro jednotlivé uživatele – otázka č. 6 (2)	66
Tabulka 18 Přínosy a újmy auditu pro jednotlivé uživatele – otázka č. 7 (1)	68
Tabulka 19 Přínosy a újmy auditu pro jednotlivé uživatele – otázka č. 7 (2)	69

Seznam obrázků

Obrázek 1 Vztah mezi účetnictvím a auditem	16
Obrázek 2 Schéma výroků auditora.....	28
Obrázek 3 Proces auditorské činnosti u společnosti LLML, a. s. v roce 2015.....	37
Obrázek 4 Organizační struktura společnosti LLML, a. s.	39

Seznam grafů

Graf 1 Vývoj tržeb a zisku po zdanění společnosti LLML, a. s. v letech 2013 - 2015 ..	31
Graf 2 Struktura tržeb společnosti LLML, a. s. v roce 2015	32
Graf 3 Riziková místa v procesu auditu – otázka č. 1	45
Graf 4 Riziková místa v procesu auditu – otázka č. 2	46
Graf 5 Riziková místa v procesu auditu – otázka č. 3	48
Graf 6 Riziková místa v procesu auditu – otázka č. 4	50
Graf 7 Riziková místa v procesu auditu – otázka č. 5	52
Graf 8 Přínosy a újmy auditu pro jednotlivé uživatele – otázka č. 1	57
Graf 9 Přínosy a újmy auditu pro jednotlivé uživatele – otázka č. 2	59
Graf 10 Přínosy a újmy auditu pro jednotlivé uživatele – otázka č. 3	61
Graf 11 Přínosy a újmy auditu pro jednotlivé uživatele – otázka č. 4.....	63
Graf 12 Přínosy a újmy auditu pro jednotlivé uživatele – otázka č. 5	65
Graf 13 Přínosy a újmy auditu pro jednotlivé uživatele – otázka č. 6.....	67
Graf 14 Přínosy a újmy auditu pro jednotlivé uživatele – otázka č. 7.....	70

Seznam použitých zkratk

a. s.	akciová společnost
atd.	a tak dále
č.	číslo
ČR	Česká republika
KAČR	Komora auditorů České republiky
Kč	korun českých
LLML	Léčebné lázně Mariánské Lázně
mil.	milion
např.	například
odst.	odstavec
s.	strana
s. p.	státní podnik
tis.	tisíc
tzv.	takzvaně

Seznam použitých zdrojů

- [1] MÜLLEROVÁ, Libuše. *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. 176 s. ISBN 978-80-7357-988-3
- [2] MÜLLEROVÁ, Libuše. ŠINDELÁŘ, Michal. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. 1. vydání. Praha: GRADA Publishing, 2016. 208 s. ISBN 978-80-247-5806-0
- [3] DVOŘÁČEK, Jiří. *Interní audit a kontrola*. 2. přepracované a doplněné vydání. Praha: C. H. Beck, 2003. 202 s. ISBN 80-7179-805-3
- [4] HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2010. 146 s. ISBN 978-80-7399-144-9
- [5] DVOŘÁČEK, Jiří. *Audit podniku a jeho operací*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2005. 165 s. ISBN 80-7179-809-6
- [6] SCHIFFER, Vladimír. *Vnitřní kontrolní systém. Významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek*. Praha: ASPI, 2009. 224 s. ISBN 978-80-7357-436-9
- [7] COSSERAT, G. W. *Modern auditing*. 2. vydání. Chichester: John Wiley & Sons, 2004. 681 s. ISBN 0865390029
- [8] KAČR, Deloitte. *Příručka pro provádění auditu*. 3. vydání. Praha: A. R. Garamond s.r.o., 2012. 227 s. ISBN 978-80-86679-18-1
- [9] KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. Etický kodex ve znění novel [online]. Praha: Komora auditorů České republiky, © 2012 - 2017. [cit. 11. 3. 2017]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/file/3671/14-eticky-kodex-ve-zneni-novel-c-1-a-c-2.pdf>
- [10] KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. Auditorské standardy 2016 [online]. Praha: Komora auditorů České republiky, © 2012 - 2017. [cit. 11. 3. 2017]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/auditorske-standardy-2016>
- [11] Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů
- [12] Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích
- [13] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

[14] DANUBIUS HOTELS GROUP. Danubius Hotels Europe: City & Spa Hotels Hungary, London, Budapest[online]. Budapešť: Danubius hotels group [cit. 26. 3. 2017] Dostupné z: <http://www.danubiushotels.com/press-room/marienbad-press-information/press-information-lecebne-lazni-marianske-lazni-as>

[15] MINISTERSTVO SPRAVEDLNOSTI ČR. Účetní závěrka [2015], výroční zpráva [2015], zpráva auditora [online]. Praha: Ministerstvo spravedlnosti České republiky, © 2012 – 2015 [cit. 27. 3. 2017] Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=44159659&subjektId=230890&spis=472829>

Seznam příloh

Příloha A: Přehled hotelů Danubius Hotels Group

Příloha B: Souhrnná rozvaha analyzované společnosti v letech 2013 - 2015

Příloha C: Souhrnný výkaz zisku a ztráty analyzované společnosti v letech 2013 – 2015

Příloha D: Dotazník – Riziková místa v procesu auditu

Příloha E: Dotazník – Přínosy a újmy auditu pro jednotlivé uživatele

Příloha A: Přehled hotelů Danubius Hotels Group

Hotely Danubius Hotels Group			
Hotel	Typ hotelu	Město	Počet pokojů
Maďarsko			
Hilton Budapest	*****	Budapešť	322
Danubius Grand Hotel Margitsziget	**** Superior	Budapešť	164
Danubius Health Spa Resort Margitsziget	**** Superior	Budapešť	267
Radisson Blu Béke Hotel	**** Superior	Budapešť	247
Hotel Hungaria City Center	****	Budapešť	499
Danubius Hotel Helia	****	Budapešť	262
Danubius Hotel Arena	****	Budapešť	379
Danubius Hotel Astoria City Center	****	Budapešť	138
Danubius Hotel Flamenco	****	Budapešť	355
Danubius Hotel Gellért	****	Budapešť	234
Hotel Budapest	****	Budapešť	289
Hotel Erzsébet City Center	*** Superior	Budapešť	123
Danubius Health Spa Resort Hévíz	**** Superior	Hévíz	210
Danubius Health Spa Resort Bük	****	Bükkfürdő	200
Danubius Health Spa Resort Aqua	****	Hévíz	231
Danubius Health Spa Resort Sárovar	****	Sárovar	136
Hotel Lővér	****	Sopron	180
Hotel Annabella	*** Superior	Balatonfüred	389
Hotel Marina	***	Balatonfüred	349
Hotel Rába City Center	***	Győr	155
Hotel Palatinus City Center	***	Pécs	100
Velká Británie			
Danubius Hotel Regents Park	****	Londýn	364
Česká republika			
Danubius Health Spa Resort Nové Lázně	*****	Mariánské Lázně	97
Danubius Health Spa Resort Centrální Lázně	**** Superior	Mariánské Lázně	108
Danubius Health Spa Resort Maria Spa Courtyard	**** Superior	Mariánské Lázně	20
Danubius Health Spa Resort Grandhotel Pacifik	**** Superior	Mariánské Lázně	96
Danubius Health Spa Resort Hvězda-Imperial-Neapol	**** Superior	Mariánské Lázně	239
Danubius Health Spa Resort Butterfly	**** Superior	Mariánské Lázně	95
Spa Hotel Labe	***	Mariánské Lázně	32
Spa Hotel Svoboda	***	Mariánské Lázně	123
Spa Hotel Vltava-Berounka	***	Mariánské Lázně	108
Rumunsko			
Danubius Health Spa Resort Sovata	****	Sovata	168
Danubius Health spa Resort Bradet	**** Superior	Sovata	93
Hotel Faget	**	Sovata	135
Slovensko			
Danubius Health Spa Resort Thermia Palace	*****	Piešťany	111
Danubius Health Spa Resort Balnea Esplanade	****	Piešťany	257
Danubius Health Spa Resort Balnea Palace	****	Piešťany	198
Spa Hotel Balnea Grand	***	Piešťany	160
Spa Hotel Balnea Splendid	***	Piešťany	143
Vila Trajan	***	Piešťany	27
Spa Hotel Jalta	**	Piešťany	58
Spa Hotel Pro Patria	**	Piešťany	104
Spa Hotel Morava	***	Smrdáky	40
Spa Hotel Centrální	**	Smrdáky	35
Spa Hotel Vietoris	**	Smrdáky	30

Zdroj: vlastní zpracování dle [14], 2017

Příloha B: Souhrnná rozvaha analyzované společnosti v letech 2013 – 2015**Rozvaha**

(v celých tis. Kč)

Položka	2013	2014	2015
Aktiva celkem	1 773 107	1 793 052	1 709 283
Dlouhodobý majetek	1 568 831	1 535 272	1 493 644
Dlouhodobý nehmotný majetek	2 822	2 877	2 144
Software	2 503	2 811	2 044
Ocenitelná práva	61	30	24
Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	258	36	76
Dlouhodobý hmotný majetek	1 233 331	1 196 078	1 163 675
Pozemky	87 800	88 243	88 243
Stavby	1 060 118	1 034 117	999 135
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	49 110	39 479	35 919
Jiný dlouhodobý hmotný majetek	2 356	2 356	2 356
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	33 312	31 443	37 647
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	635	440	375
Dlouhodobý finanční majetek	332 678	336 317	327 825
Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	332 678	336 317	327 825
Oběžná aktiva	162 039	234 558	197 147
Zásoby	10 761	11 635	11 730
Materiál	9 788	10 432	10 527
Zboží	973	1 203	1 203
Krátkodobé pohledávky	17 574	21 409	26 976
Pohledávky z obchodních vtaů	12 960	15 239	13 609
Stát - daňové pohledávky	0	0	4 587
Krátkodobé poskytnuté zálohy	4 152	3 875	3 210
Dohadné účty aktivní	41	1 881	16
Jiné pohledávky	421	414	5 554
Krátkodobý finanční majetek	153 704	201 514	158 441
Peníze	1 785	952	908
Účty v bankách	151 919	200 562	157 533
Časové rozlišení	22 237	23 222	18 492
Náklady příštích období	7 380	7 992	4 211
Příjmy příštích období	14 857	15 230	14 281

Pasiva celkem	1 773 107	1 793 052	1 709 283
Vlastní kapitál	1 402 616	1 458 848	1 456 112
Základní kapitál	422 756	422 756	422 756
Základní kapitál	422 756	422 756	422 756
Kapitálové fondy	74 266	77 907	69 416
Ostatní kapitálové fondy	92	92	92
Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	74 176	77 815	69 324
Fondy ze zisku	85 473	85 700	85 837
Rezervní fond	84 551	84 551	84 551
Statutární a ostatní fondy	922	1 149	1 286
Výsledek hospodaření minulých let	737 204	741 568	793 834
Nerozdělený zisk minulých let	737 204	741 568	793 834
Výsledek hospodaření běžného účetního období	82 915	130 917	84 269
Cizí zdroje	365 925	328 766	250 248
Rezervy	15 571	21 316	6 456
Rezerva na dani z příjmů	6 692	12 245	0
Ostatní rezervy	8 879	9 071	6 456
Dlouhodobé závazky	31 121	32 447	33 797
Dlouhodobé přijaté zálohy	210	237	253
Odložený daňový závazek	30 911	32 210	33 544
Krátkodobé závazky	98 779	98 930	85 398
Závazky z obchodních vztahů	32 880	32 172	19 713
Závazky ke společníkům	0	0	5 142
Závazky k zaměstnancům	13 804	14 375	14 305
Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	7 226	7 468	7 458
Stát - daňové závazky a dotace	8 226	7 409	6 821
Krátkodobé přijaté zálohy	25 912	24 252	21 160
Dohadné účty pasivní	10 692	13 253	10 788
Jiné závazky	37	1	11
Bankovní úvěry a výpomoci	220 454	176 073	124 597
Bankovní úvěry dlouhodobé	174 188	127 824	77 566
Krátkodobé bankovní úvěry	46 266	48 249	47 031
Časové rozlišení	4 588	5 438	2 923
Výdaje příštích období	124	111	32
Výnosy příštích období	4 442	5 327	2 891

Zdroj: vlastní zpracování dle [15], 2017

Příloha C: Souhrnný výkaz zisku a ztráty analyzované společnosti v letech 2013 – 2015

Výkaz zisku a ztráty

(v celých tis. Kč)

Položka	2013	2014	2015
Tržby za prodej zboží	4 084	4 545	4 969
Náklady vynaložené na prodané zboží	2 878	3 095	3 268
Obchodní marže	1 206	1 450	1 701
Výkony	832 317	895 822	807 650
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	832 317	895 822	807 650
Výkonová spotřeba	337 213	349 833	335 809
Spotřeba materiálu a energie	180 206	160 755	162 229
Služby	177 007	189 078	173 580
Přidaná hodnota	496 310	547 439	473 542
Osobní náklady	215 766	227 195	226 580
Mzdové náklady	162 643	171 339	171 131
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	53 113	55 856	55 449
Daně a poplatky	1 367	1 459	1 544
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	91 778	95 009	89 545
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	9	222	241
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	0	0	160
Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	-1 772	-274	-3 493
Ostatní provozní výnosy	3 766	3 136	3 221
Ostatní provozní náklady	73 016	58 672	53 274
Provozní výsledek hospodaření	119 938	168 736	109 394
Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	3 443	5 270	5 223
Výnosové úroky	189	569	313
Nákladové úroky	4 916	5 557	4 038
Ostatní finanční výnosy	20 899	13 247	10 002
Ostatní finanční náklady	38 263	21 506	17 441
Finanční výsledek hospodaření	-18 648	-7 977	-5 941
Daň z příjmu za běžnou činnost	18 375	29 842	19 184
Splatná	16 605	28 543	17 850
Odložená	1 770	1 299	1 334
Výsledek hospodaření za účetní období	82 915	130 917	84 269
Výsledek hospodaření před zdaněním	101 290	160 759	103 453

Zdroj: vlastní zpracování dle [15], 2017

Příloha D: Dotazník – Riziková místa v procesu auditu

DOTAZNÍK

V rámci praktické části mé bakalářské práce bych Vás chtěl požádat o vyplnění následujícího dotazníku týkajícího se auditu účetní závěrky. Dotazník je anonymní a jeho výsledky slouží pouze pro účely bakalářské práce.

Předem děkuji za vyplnění dotazníku a za spolupráci!

1. V jakém jste vztahu ke společnosti Léčebné lázně Mariánské Lázně, a. s.?

zaměstnanec společnosti

v žádném - auditor

2. Posuďte, prosím, míru připravenosti společností v ČR na audit.

(1 - velmi nepřipravené, 5 – naprosto připravené)

1

2

3

4

5

uved'te důvod: _____

3. Posuďte, prosím, míru přínosu auditu účetní závěrky pro následující uživatele.

(1 – naprosto nepřínosný, 5 – velmi přínosný)

	1	2	3	4	5
a) vlastníci společnosti	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
b) management společnosti	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
c) obchodní partneři	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
d) potencionální investoři	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
e) banky	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Uved'te možné důvody vysoké míry přínosu u odpovědí s četností 4 a 5:

4. Posuďte, prosím, míru rizika u následujících fází auditorského postupu.

(1 – žádné riziko, 5 – velké riziko)

	1	2	3	4	5
<u>činnosti před uzavřením smlouvy</u> (posouzení rizika, stanovení podmínek)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<u>předběžné plánovací procedury</u> (porozumění účetnímu a kontrolnímu systému, stanovení hladiny významnosti)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<u>vytvoření plánu auditu</u> (plánování auditorského postupu, plán testů vnitřních kontrol a věcné správnosti)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<u>provedení auditu</u> (provádění detailních testů a testů věcné správnosti, posouzení účetní závěrky a výroční zprávy)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<u>závěr a vydávání zpráv</u> (shrnutí závěru auditu a zprávy auditora)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Uveďte možné důvody vysoké míry rizika u odpovědí s četností 4 a 5:

5. Jak často bývají nesprávnosti v účetní závěrce v následujících položkách?

(1 – nikdy, 2 – ojediněle, 3 – v polovině případů, 4 – často, 5 – velmi často)

	1	2	3	4	5
a) dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
b) dlouhodobý finanční majetek	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
c) zásoby	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
d) pohledávky	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
e) krátkodobý finanční majetek	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
f) časové rozlišení (aktiva i pasiva)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
g) vlastní kapitál	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
h) rezervy	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
i) bankovní úvěry a výpomoci	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
j) závazky	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Uveďte možné důvody způsobující nesprávnost u odpovědí s četností 4 a 5 (např. špatné ocenění): _____

Příloha E: Dotazník – Přínosy a újmy auditu pro jednotlivé uživatele

DOTAZNÍK

V rámci praktické části mé bakalářské práce bych Vás chtěl požádat o vyplnění následujícího dotazníku týkajícího se auditu účetní závěrky. Dotazník je anonymní a jeho výsledky slouží pouze pro účely bakalářské práce.

Předem děkuji za vyplnění dotazníku a za spolupráci!

1. V jakém jste vztahu ke společnosti Léčebné lázně Mariánské Lázně, a. s.?

- vlastník společnosti
- management společnosti
- zaměstnanec společnosti
- v žádném
- banka
- veřejnost

2. Jste uživatelem účetní závěrky?

- ano
- ne

3. Myslíte si, že je audit účetní závěrky pro auditované společnosti přínosný?

- je určitě přínosný
- je spíše přínosný
- nevím
- je spíše nepřínosný
- je určitě nepřínosný

uved'te důvod: _____

4. Je podle Vašeho názoru povinnost auditu nastavena dle vhodných kritérií?

- ano
- ne
- nevím

uved'te důvod: _____

5. Jsou podle Vašeho názoru tato kritéria nastavena ve správné výši?

- ano
 ne, jsou příliš nízké
 ne, jsou příliš vysoké
 nevím

uved'te důvod: _____

6. Jak významné jsou pro Vás následující přínosy auditu?

(1 - žádný význam, 2 - malý význam, 3 - střední význam, 4 - vyšší význam, 5 - velký význam)

- | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---------------------------------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| a. zvýšení věrohodnosti účetní závěrky | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| b. odhalení chyb ve vnitřním kontrolním systému | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| c. odhalení chyb v účetnictví | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| d. vyjádření nezávislého názoru na účetní závěrku | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| e. zajištění dodržování právních předpisů | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| f. jiný přínos: _____
(nepovinné) | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

7. Jak významné jsou pro Vás následující újmy auditu?

(1 - žádný význam, 2 - malý význam, 3 - střední význam, 4 - vyšší význam, 5 - velký význam)

- | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|------------------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| a. časová náročnost auditu | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| b. nákladovost auditu | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| c. velká pracovní zátěž | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| d. složitost auditu | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| e. jiná újma: _____
(nepovinné) | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

Abstrakt

GEZO, Michal. *Hodnocení přínosu externího auditu v podnicích ČR*. Bakalářská práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 83 s., 2017.

Klíčová slova: externí audit, auditorské postupy, přínosy externího auditu

Bakalářská práce se zabývá problematikou externího auditu. Celá práce je rozdělena na dvě části: teoretickou a praktickou. Teoretická část práce vymezuje definici, druhy a funkce auditu a představuje právní předpisy, které upravují auditorské služby v ČR. Následuje představení Komory auditorů ČR a etického kodexu, představen je také vztah mezi účetnictvím a auditem. Dále jsou popsány a charakterizovány auditorské postupy. V praktické části práce je představen vybraný podnikatelský subjekt a jsou popsány auditorské postupy u vybrané subjektu. Dále je součástí práce dotazníkové šetření, jehož cílem je analyzovat riziková místa v procesu auditu a přínosy a újmy externího auditu pro jednotlivé uživatele. Závěr této práce se věnuje shrnutí problematiky externího auditu a výsledkům dotazníkového šetření.

Abstract

GEZO, Michal. *Benefit analysis of external audit of enterprises in Czech Republic*. Bachelor thesis. Pilsen: Faculty of Economics, University of West Bohemia in Pilsen, 83 s., 2017.

Key words: external audit, audit procedures, benefits of external audit

The thesis is focused on the external audit. The work is divided into two parts: theoretical and practical. The theoretical part defines importance, types and functions of the audit and describes the legal regulations of audit services in Czech Republic. There is also introduction of The Chamber of Auditors of the Czech Republic and Code of ethics, the relationship between external audit and accounting is described too. Further audit procedures are described. The practical part contains description of selected business entity and audit procedures in the company. The practical part also contains the survey which aims to analyze risk parts of audit procedures and benefits and risks of external audit for individual users. The conclusion summarizes external audit and results from the survey.