

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

**Finanční audit ve zvoleném podnikatelském
subjektu**

Financial audit in the selected economic entity

Bc. Denisa Buiová

Plzeň 2024

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Audit ve zvoleném ekonomickém subjektu“

vypracoval/a samostatně pod odborným dohledem vedoucí/vedoucího diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne 18. 4. 2024

v. r. Bc. Denisa Buiová

Zásady pro vypracování práce

1. Zpracujte teoretický úvod k předmětu auditu, jeho právní úpravě v ČR a popište jednotlivé fáze auditu.
2. Představte vybranou společnost a aplikujte na ni v praxi popsané teoretické poznatky.
3. Proved'te detailní rozbor nákladů společnosti včetně popisu způsobu testování.
4. Vyhodno'te, zda náklady společnosti uvedené ve výkazu zisku a ztráty věrně a poctivě zobrazují skutečný stav či nikoli a formulujte závěr.

Studijní program

Podniková ekonomika a management

Poděkování

Tímto bych chtěla poděkovat paní prof. Ing. Liii Dvořákové, CSc. za odborné vedení, za užitečné rady a vstřícnost, kterou mi věnovala jako vedoucí této diplomové práce.

Obsah

Úvod	7
Cíle a metodika práce	8
1 Audit obecně.....	10
1.1 Finanční audit, jeho vymezení, úloha a historie.....	10
1.1.1 Povinnost auditu	11
1.1.2 Auditor a asistent auditora	12
1.2 Auditorské předpisy - zákony a instituce	12
1.2.1 Mezinárodní auditorské standardy.....	12
1.2.2 Zákon o auditorech	13
1.2.3 Evropské předpisy.....	14
1.2.4 Etický kodex	14
1.2.5 Komora auditorů České republiky a Rada pro veřejný dohled nad auditem 14	
1.2.6 České účetní předpisy	15
Shrnutí podkapitoly.....	16
2 Spis auditora a jeho dílčí fáze	17
2.1 Vyhodnocení rizik zakázky.....	17
2.1.1 Přijetí zakázky – International Auditing standard 210	18
2.1.2 Strategie auditu - International Auditing standard 315.....	18
2.1.3 Porozumění činnosti účetní jednotky.....	19
2.1.4 Porozumění vnitřní kontrole	20
2.1.5 Předběžné analytické postupy.....	21
2.1.6 Stanovení materiality – International Auditing standard 320.....	21
2.1.7 Shrnutí a vyhodnocení rizik.....	23
2.2 Reakce na rizika – International Auditing standard 330.....	23

2.2.1	Testy kontrol - International Auditing standard 330	24
2.2.2	Testy věcné správnosti - International Auditing standard 330 a 505	24
2.2.3	Výběr vzorků - International Auditing standard 530.....	25
2.2.4	Dokumentace výstupů práce – International Auditing standard 230.....	26
2.2.5	Shrnutí plánu auditu.....	26
2.3	Vybrané auditorské postupy dle jednotlivých skupin transakcí.....	27
2.4	Příprava zprávy auditora	40
2.4.1	Nepřetržité trvání podniku – International Auditing standard 570.....	41
2.4.2	Následné události – International Auditing standard 560.....	41
2.4.3	Spřízněné strany – International Auditing standard 550	42
2.4.4	Účetní odhady – International Auditing standard 540.....	43
2.4.5	Kontrola obsahu účetní závěrky	43
2.4.6	Vyhodnocení nesprávností.....	44
2.4.7	Closing meeting - International Auditing standard 580.....	44
2.4.8	Vydání zprávy auditora - International Auditing standard 700	45
2.4.9	Kontrola zprávy o vztazích a výroční zprávy	46
	Shrnutí kapitoly.....	47
3	Audit ve zvoleném podnikatelském subjektu	49
3.1	Popis společnosti.....	49
3.2	Povinnost ověření účetní závěrky auditorem	49
3.3	Postup plánování auditu	50
3.3.1	Přijetí zakázky.....	50
3.3.2	Strategie auditu	52
3.3.3	Porozumění činnosti účetní jednotky.....	52
3.3.4	Porozumění procesu.....	54
3.3.5	Předběžné analytické postupy.....	56

3.3.6	Stanovení rizik	62
3.3.7	Stanovení materiality	62
3.3.8	Plán auditu – ostatní.....	63
3.4	Provedení auditních testů	63
3.5	Příprava zprávy auditora	86
3.5.1	Nepřetržité trvání podniku	86
3.5.2	Následné události	86
3.5.3	Spřízněné strany.....	86
3.5.4	Vyhodnocení nesprávností.....	87
3.5.5	Kontrola obsahu účetní závěrky	88
3.6	Závěrečné zhodnocení provedeného auditu	89
3.7	Vydání zprávy auditora	89
	Závěr	91
	Seznam použitých zkratk	93
	Seznam použitých zdrojů	94
	Seznam tabulek	96
	Seznam obrázků.....	98
	Seznam příloh.....	99
	Přílohy	
	Abstrakt	
	Abstract	

Úvod

Tato diplomová práce se zabývá analýzou a hodnocením finančního auditu ve zvoleném podnikatelském subjektu. Téma finančního auditu **bylo autorem zvoleno z důvodu**, že autor sám je zaměstnán na pozici seniora v auditu, tudíž má k tématu blízko a zároveň má snadný přístup k informacím potřebným pro zpracování této diplomové práce.

Činnost auditora je, ve většině případů, auditovanými společnostmi vnímána negativně. S auditem totiž přichází velké množství kontrol, dotazování a ověřování. Výstupem práce auditora je však drahocenný výrok, jímž auditor může ujistit uživatele finančních výkazů společnosti o jejich správnosti. Auditorův výrok tedy může ovlivnit stakeholdery v jejich budoucích ekonomických rozhodnutích. Třetí strany se na výrok auditora mohou spolehnout, a to díky skutečnosti, že **výrok je nezávislý** a nestranný. Dalším důležitým indikátorem spolehlivosti výroku auditora je fakt, že auditorská činnost je upravena zákonem č. 93/2009 Sb. o auditorech a také kontrolována Komorou auditorů České republiky.

V současné moderní době, kterou ovládají IT technologie a systémy, se v rámci finančního auditu čím dál více rozvíjí oblast IT finančního auditu. U společností převládá **trend automatizace** účetních operací a minimalizace manuálních zásahů. Nákup sofistikovaných SW je ovšem velmi nákladný, a proto trend automatizace dominuje především u velkých společnostech, které operují s početným množstvím dat. **Automatizace zefektivňuje práci** nejen společností, ale také auditorů. Automatizace je zpravidla aplikována na velké množství dat, kdy se data chovají stejně, dle nastavených procesů. Auditor poté může na relativně malém vzorku ověřit validitu velkého množství dat. Oproti tomu audit manuálních transakcí vyžaduje sestavení velmi individuálních přístupů k testování ke každé sledované oblasti daných druhů manuálních vstupů dle charakteru těchto záznamů. Každým konkrétním a individuálním přístupem k testování je poté zkontrolována pouze malá oblast záznamů.

Diplomová práce je rozdělena na dvě hlavní části, a to **část teoretickou**, kde se blíže pojednává o obecných pojmech a definicích, jejichž znalost je nezbytná pro pochopení praktické části práce, a **praktickou část**. V praktické části jsou aplikovány teoretické poznatky na finanční audit konkrétní společnosti. Vzhledem k omezení rozsahu práce, bude teoretická i praktická část zaměřena především na audit oblasti nákladů.

Cíle a metodika práce

Hlavním cílem této práce je na konkrétním zvoleném podniku aplikovat teoretické poznatky k provádění auditu účetní závěrky, tedy popsat veškeré fáze auditu včetně způsobu testování. Především pak zhodnotit, zda náklady vybrané společnosti věrně a poctivě zobrazují skutečnost.

Autor si v rámci zpracování diplomové práce stanovil i **výzkumnou otázku** související s dohadnými položkami pasivními. S náklady účetně souvisí dohadné položky pasivní. Hodnota dohadné položky může být vytvářena automaticky, či pomocí kalkulací a odhadů. **Automaticky tvořené dohadné položky** jsou typické pro oblast účtování zásob u velkých výrobních společností. Proces účtování je následující – společnost spotřebovává své zásoby pro výrobu a pro evidenci potřebných zásob na skladě využívá skladový systém, například software SAP. Ve chvíli, kdy SAP zaznamená nízkou úroveň zásob na skladě, vytvoří automaticky požadavek na objednávku daného materiálu. Tento požadavek schválí například oddělení nákupu a zboží je tak objednáno u dodavatele. Poté, co objednané zboží dorazí do skladu, provedou pracovníci skladu příjem zboží, většinou pomocí načtení čárového kódu, a příjemka se spáruje s objednávkou a fakturou v účetním SW. Pokud ovšem čelíme situaci, kdy společnost obdržela zboží a fakturu ještě nikoli, nemůže se příjem materiálu spárovat s daňovým dokladem, nýbrž pouze s objednávkou. V takové situaci se automaticky vytvoří dohadná položka na očekávanou fakturaci v částce uvedené na objednávce. Částky uvedené na objednávkách bývají smluvně dohodnuté nákupní ceny s dodavateli. Schvalování nákupních cen a jejich zadávání do systému prochází ve velkých společnostech několika úrovněmi schvalovacích procesů, a proto zde není prostor pro záměrné úpravy hodnot dohadných položek. Může ovšem nastat situace, že se změní ceníky a změna se nepropíše včas do účetního systému, a tak dojde k odlišnosti částky na objednávce a faktuře.

U neautomaticky tvořených dohadných položek vzniká přirozeně vyšší riziko vzniku nepřesnosti dohadů oproti následně skutečně vyúčtované částce. Vedení a vlastníci společnosti mohou, v rámci svých osobních zájmů, mít tendence ovlivňovat výsledek hospodaření, k čemuž může dojít záměrným nadhodnocením/podhodnocením dohadných položek pasivních. Výzkumná otázka se zabývá možností manipulace tvorby výše dohadných položek pasivních a jejím dopadem na náklady společnosti, respektive s významným ovlivněním výsledku hospodaření.

Výzkumná oblast: Finanční audit

Výzkumné téma: Finanční audit a jeho metody testování dohadných položek pasivních

Výzkumná otázka má příčinný charakter a tedy:

Jak ovlivňují různé druhy tvorby dohadných položek pasivních auditorů přístup k testování této skupiny účetních transakcí?

Při účtování standardních nákladů vůči přijatým fakturám nemá společnost žádný prostor pro kreativitu v rámci nadhodnocení, či podhodnocení nákladu. U dohadné položky tomu tak není, což je důvod, pro jaký si autor vybral výzkumnou otázku na téma dohadných položek.

Výzkumná otázka je zkoumána kvalitativní strategií výzkumu. Jedná se o případovou studii, která je realizována obsahovou analýzou dokumentů.

Metodicky je vzhledem ke zvolenému tématu vhodné rozdělit práci na teoretickou a praktickou část. Pro teoretickou část práce byla pro popis potřebných pojmů zvolena především **metoda** deskripce a z hlediska utřídění posloupnosti myšlenkového chodu syntéza. Praktická část byla zpracována především pomocí metody dedukce, dále byla při řešení problému při testování použita explanace a v neposlední řadě analytické analýza. Autor si pro praktickou část této práce zvolil konkrétní podnikatelský subjekt, jehož auditu za účetní období 2023 se účastnil. Auditorská společnost ani auditovaná firma si nepřejí, aby byly jejich interní informace zveřejněny, a z tohoto důvodu je zvolený podnikatelský subjekt uveden v této práci pod fiktivním názvem společnosti. Pro zpracování auditních postupů jsme použili reálné finanční výkazy společnosti, avšak pro zachování anonymity byly tyto výkazy upraveny poměrovým koeficientem. Díky zmíněnému postupu zůstanou zachovány výstupy reálných auditních zjištění.

1 Audit obecně

Auditem se rozumí přezkoumávání, ověřování, spolehlivost a platnost dat, která jsou předmětem auditu. Audit musí být vždy proveden pouze osobou, jež splňuje podmínku nezávislosti (neboli nezaujatosti) a dostatečné kvalifikace. Výsledkem provedeného auditu je poté zpráva auditora (Komora auditorů České republiky [KAČR], 2023a).

Audit může být prováděn buď interní, či externí. O jaký druh auditu se jedná, vychází z povahy postavení auditora. Interní audit provádí ve většině případů osoba, jež je členem struktury organizace a firma jej provádí dobrovolně pro své vlastní ujištění a kontrolu, oproti tomu externí audit provádí vždy osoba, jež není členem struktury organizace a povaha tohoto auditu, jedná-li se o statutární audit, není dobrovolná, ale je dána zákonem.

Povaha auditu nemusí být vždy finančního charakteru, ale může se jednat i o jiné druhy auditu, např. procesní audit, strategický audit, forenzní audit aj. Tato práce se ovšem dále bude zabývat pouze finančním auditem (Interexpert Bohemia, spol. s.r.o., 2020).

1.1 Finanční audit, jeho vymezení, úloha a historie

Cílem finančního auditu je poskytnout uživatelům účetní závěrky dostatečné ujištění, že účetní závěrka auditované účetní jednotky podává v souladu s platnou legislativou věrný a poctivý obraz o stavu společnosti (KAČR, 2023a).

Historie finančního auditu v České republice, respektive Československé republice, je poměrně mladá. První organizace, jež byla sdružením specialistů a odborníků v oblasti účetnictví, finanční a auditorské činnosti byla oficiálně zaregistrována Ministerstvem vnitra 22. května 1990 pod názvem Unie účetních ČSFR. Unie se řídila vyhláškou **63/1989 Sb.** Vyhláška federálního ministerstva financí o ověřovateli (auditorech) a jejich činnosti. V roce 1991 byla tato unie Ministerstvem vnitra přejmenována na Unii auditorů ČR. V tomto období, ve kterém probíhal proces privatizace, a rozvíjelo se podnikatelské prostředí v ČR, rostla zároveň i poptávka po auditorské profesi. Unie začala vydávat časopis Auditor, ve kterém na začátku roku 1992 poprvé zveřejnila návrh zákona o auditorech a Komoře auditorů ČR. V listopadu 1992 byl ve sbírce zákonů tento návrh uzákoněn a zveřejněn jako Zákon České národní rady o auditorech a Komoře auditorů České republiky **č. 524/1992 Sb.** V průběhu několika dalších let pracovala Komora na ustanovení svých výborů, tvorbě auditorských směrnic, etického kodexu,

system dohledu nad auditorskou činností, sestavení auditorských zkoušek, aj. (KAČR, 2013).

Zákon 524/1992 Sb. byl nahrazen Zákonem **254/2000 Sb.** o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb. a byl platný až do 14. 4. 2009, kdy byl nahrazen Zákonem **č. 93/2009 Sb.** o auditorech a o změně některých zákonů. AKTUÁLNÍ znění zákona je uvedené pod číslem zákona **299/2016 Sb.** Tento zákon mění zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (Změna zákona o auditorech, 2016).

1.1.1 Povinnost auditu

Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví §20 stanovuje, které účetní jednotky mají povinnost ověření účetní závěrky auditorem. Jedná se o níže uvedené účetní jednotky:

- a) „velké účetní jednotky, s výjimkou vybraných účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu,
- b) střední účetní jednotky,
- c) malé účetní jednotky, pokud jsou akciovými společnostmi nebo svěřeneckými fondy podle občanského zákoníku a k rozvahovému dni účetního období, za něž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jednu z uvedených hodnot

1. aktiva celkem 40 000 000 Kč,

2. roční úhrn čistého obratu 80 000 000 Kč,

3. průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50,

ostatní malé účetní jednotky, pokud k rozvahovému dni účetního období, za něž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň dvě hodnoty uvedené výše.“ (Králová & Hejret, 2022, s. 28).

1.1.2 Auditor a asistent auditora

Dle zákona o auditorech č. 93/2009 Sb. může být fyzická osoba zapsána do seznamu auditorů po splnění níže uvedených podmínek:

- dosažení VŠ vzdělání,
- bezúhonnost,
- svéprávnost,
- absolvování nejméně 3 leté praxe na pozici asistenta auditora,
- splnění auditorských zkoušek,
- složení slibu auditora,
- evidence nulového nedoplatku u orgánů Finanční správy ČR,

Po splnění výše uvedených podmínek může osoba, jež je doposud zaměstnána jako asistent auditora, získat osvědčení a být zapsána do veřejného seznamu auditorů. Tento seznam je dostupný na stránkách Komory auditorů ČR.

Svůj seznam mají i evidovaní asistenti auditora. Změna zákona z roku 2016 se výše uvedených podmínek nedotkla (Zákon o auditorech, 2009).

1.2 Auditorské předpisy - zákony a instituce

Výstupy auditu nejsou věcí, jež by sloužila pouze podniku samému, ale čerpá z něj i široká veřejnost. Mezi hlavní stakeholdery patří například banky, konkurence, investoři aj. Pro zajištění spolehlivosti auditních výstupů je výkon auditorské činnosti regulován zákony, vyhláškami, standardy. Dohled nad dodržováním auditních postupů je vykonáván především Radou pro veřejný dohled nad auditem (dále jen RVDA) a Komorou auditorů ČR (dále jen KAČR) (KAČR, 2023b).

1.2.1 Mezinárodní auditorské standardy

Mezinárodní auditorské standardy neboli International Standards on Auditing (dále jen ISA) jsou standardy, jež jsou k dispozici pro využití po celém světě. Některé z těchto standardů byly přijaty i Komorou auditorů ČR. Výčet přijatých standardů je možný nalézt na webových stránkách KAČR.

Standards popisují procedury potřebné pro provádění auditu. Každý standard má své číslo, přičemž číslování je chronologické souběžně s postupem provádění auditu. První **standards začínající číslem 2** pojednávají o obecných cílech auditu, stanovení podmínek auditu, komunikaci s účetní jednotkou či o způsobu dokumentace auditorových zjištěních. Další **standards, začínající číslem 3**, se již týkají plánování auditu, identifikace a vyhodnocení rizik, stanovení materiality a reakce auditora na vyhodnocená rizika. **Standards skupiny pod číslem 4** se zabývají problematikou využívání servisních organizací pro správu účetnictví auditované účetní jednotky či způsobem vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu. **Pátá skupina standardů** se zaměřuje na analytické postupy auditu, výběr vzorků pro testování, going concern neboli nepřetržité trvání podniku, události po datu účetní závěrky a konfirmace zůstatků od třetích stran. **V šesté skupině** nalezneme informace o využití práce interního auditu pro externí audit, či použití práce experta. **Standards začínající číslem 7** obsahují informace ohledně auditních závěrů a reportingu, především se pak jedná o sestavení zprávy auditora. V poslední řadě jsou **standards skupiny 8**, které pojednávají o speciálních oblastech jako je audit závěrek s rámcem pro zvláštní účely aj. (International Auditing and Assurance Standards Board, 2021).

1.2.2 Zákon o auditorech

Zákon č. 93/2009 Sb. o auditorech upravuje výkon auditorské činnosti, postavení a působnost Komory auditorů České republiky a význam Rady pro veřejný dohled nad auditem.

Mimo jiné vymezuje zákon o auditorech

- o čem audit pojednává a jeho definování,
- auditorskou činnost,
- podrobnosti auditorské zkoušky (jakožto podmínky pro získání auditorského osvědčení),
- etický kodex (více viz Kapitola 2.2.4 Etický kodex),
- nutnost nezávislosti a povinnosti mlčenlivosti auditora,
- náležitosti zprávy a spisu auditora,
- kárná provinění a opatření,
- pozici asistenta auditora,
- úlohu KAČR a RVDA (Zákon o auditorech, 2009).

Zákon č. 299/2016 Sb. je novelou, kterou se mění zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů. (Změna zákona o auditorech, 2016).

1.2.3 Evropské předpisy

Evropské předpisy zahrnují nařízení a směrnice zaměřující se na konsolidované účetní závěrky a požadavky na povinný audit subjektů veřejného zájmu (např. banky, pojišťovny) (KAČR, 2023c).

1.2.4 Etický kodex

Auditorská činnost je vykonávána ve veřejném zájmu. Mezinárodní etický kodex obsahuje normy chování jako je nestrannost, odborná způsobilost, integrita, mlčenlivost a profesionální jednání, které se od auditora očekávají. Etický kodex není určen jen pro auditory, ale i pro účetní odborníky.

Etice auditorů se věnuje část 3 etického kodexu. Blíže jsou zde definované oblasti střetu zájmů, odměny auditora či poskytování darů a pohostinnosti od klienta.

Dle kodexu může být odbornost a nestrannost auditora mohla ovlivněna například úzkým obchodním vztahem auditora s klientem, vlastnictvím přímého podílu auditora na klientovi, rodinným příslušenstvím mezi auditorem a klientem, přijímáním darů od klienta apod. (International Ethics Standards Board for Accountants, 2021).

1.2.5 Komora auditorů České republiky a Rada pro veřejný dohled nad auditem

O postavení KAČR a RVDA pojednává blíže zákon o auditorech č. 93/2009 Sb.

KAČR byla založena v roce 1993 a v zákoně je upravena §31 - §36. KAČR je právnickou osobou, jež mimo jiné

- vede veřejný rejstřík auditorů,
- kontroluje dodržování zákona o auditorech auditory a asistenty auditora,
- vydává předpisy komory, etický kodex a auditorské standardy,
- zajišťuje přípravu podkladů pro udržování a zvyšování kvalifikace statutárních auditorů,
- připravuje podklady pro asistenty auditora k vykonání auditorské zkoušky,
- vykonává kárná opatření.

RVDA byla zřízena v roce 2009 a je obsahem §37 - §40 zákona o auditorech. Rada je mimo jiné

- vykonavatelem dohledu nad auditorskou činností i činností KAČR,
- spolupracuje s příslušnými orgány dle nařízení Evropského parlamentu v oblasti, povinného auditu subjektů veřejného zájmu,
- uplatňuje kárná opatření,
- spolupracuje s KAČR na přípravě podkladů pro průběžné vzdělávání auditorů,
- projednává změny ve vnitřních předpisech vydávaných KAČR,
- je oprávněna nařídit KAČR provedení kontrol kvality u auditora (Zákon o auditorech, 2009).

1.2.6 České účetní předpisy

Mezi české účetní předpisy patří:

- zákon 563/1991 Sb., o účetnictví,
- vyhlášky provádějící zákon o účetnictví,
- České účetní standardy (KAČR, 2023d).

Shrnutí podkapitoly

Finanční audit je soustavou kontrol napříč účetními záznamy a s nimi souvisejícími procesy, jejichž cílem je získání ujištění, že auditované finanční výkazy věrně a poctivě odrážejí skutečný stav společnosti. Historie finančního auditu na území dnešní ČR je poměrně mladá. První, oficiálně zapsaná, organizace v oblasti účetnictví byla Unie účetních ČSFR, jež vznikla v roce 1990.

Finanční audit je povinný po velké, střední a malé účetní jednotky, jež ve sledovaném období a jemu bezprostředně předcházejícím období překročily zákonem stanovené hranice úhrnu aktiv, počtu zaměstnanců a hodnotu ročního obratu, přičemž k překročení musí dojít minimálně u dvou výše zmíněných kritérií. Účetní jednotka, která podléhá povinnosti auditu, audituje osoba, jež je dle zákona zapsána v seznamu registrovaných auditorů zveřejňovaném Komorou auditorů ČR. Spolu s auditorem se na auditu podílí také auditorský tým tvořený asistenty auditora.

Výstupem práce auditora je zpráva auditora. Zpráv podává ujištění (či neujištění při záporném výroku auditora) o věrném a poctivém zobrazení skutečnosti ve finančních výkazech auditované účetní jednotky. Spolehlivost auditorova výroku je zajištěna skutečností, že auditorská činnost je upravená zákonem, standardy a předpisy.

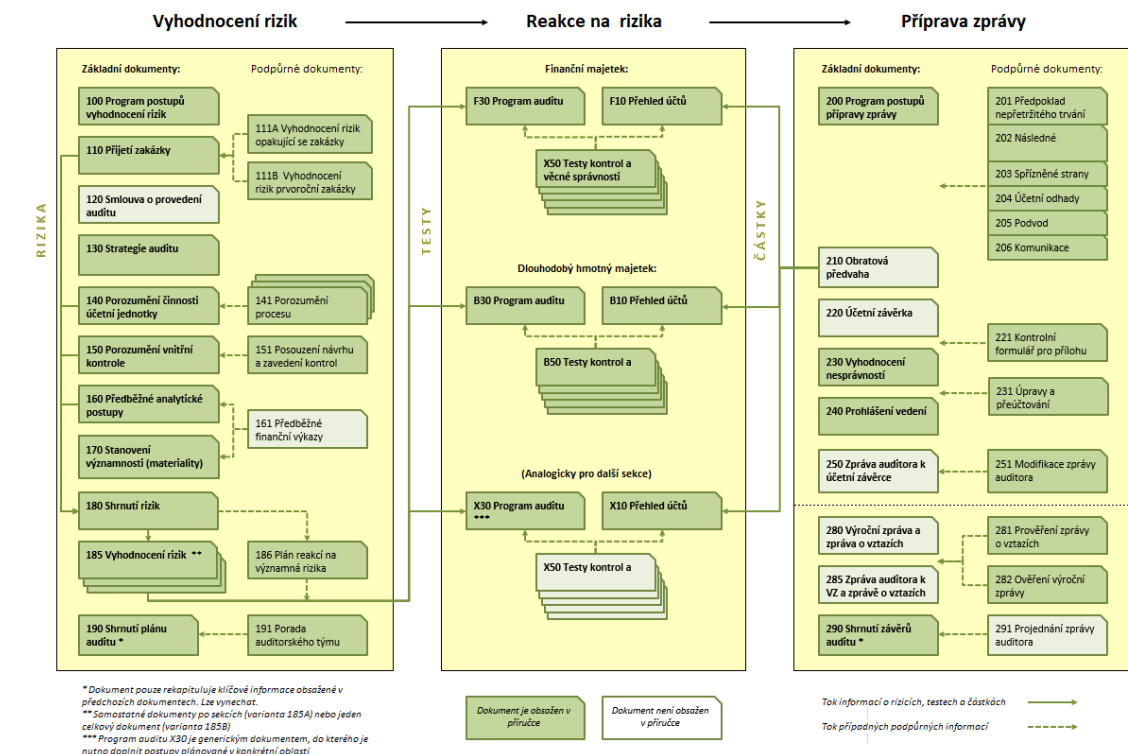
Úprava auditorské činnosti je upravena zákonem č. 93/2009 Sb. o auditorech. Některé pasáže tohoto zákona byly nahrazeny, a to zákonem, který mění zákon o auditorech č. 299/2016 Sb. Mezinárodní procedury pro provádění auditu jsou vymezeny standardy ISA. Některé z těchto standardů byly přijaty KAČR a jsou tedy platné i pro provádění auditu v ČR.

Dodržování pravidel auditory je v ČR kontrolováno dvěma institucemi, a to Komorou auditorů ČR a Radou pro veřejný dohled. V případě, že je kontrolními institucemi zjištěn nedostatek či pochybení v auditorově práci, zasáhne instituce proti auditorovi kárnými opatřeními, které může vést až k odebrání auditorova oprávnění k výkonu činnosti.

2 Spis auditora a jeho dílčí fáze

Spis auditora můžeme rozdělit do tří hlavních fází, jimiž jsou vyhodnocení rizik zakázky, reakce na rizika a příprava zprávy auditora. KAČR vyhotovil jako pomůcku pro auditory příručku pro provádění auditu, která je veřejně dostupná na webových stránkách komory. Součástí této příručky je i schéma spisu auditora níže (KAČR, 2023e).

Obr. 1: Ilustrativní schéma spisu auditora



Zdroj: KAČR (2023e)

2.1 Vyhodnocení rizik zakázky

Aby byl auditor schopen vyhodnotit rizika zakázky, musí se seznámit a porozumět hlavní činnosti účetní jednotky, pochopit vnitřní kontrolní systémy a procesy, poznat blíže i oblast podnikání klienta, na základě předběžných výkazů stanovit předběžné analytické testování a také zhodnotit rizikovost prvoročních či opakujících se spisů (International Auditing and Assurance Standards Board, (2021).

2.1.1 Přijetí zakázky – International Auditing standard 210

Okolnosti přijetí zakázky řeší blíže ISA 210.

Auditní zakázka může být přijata pouze tehdy, potvrdí-li si obě strany, klient a auditor, podmínky auditní zakázky. Tímto potvrzením se rozumí podpis smlouvy o provedení auditu. Smlouva o auditu musí mimo jiné obsahovat především cíl a rozsah auditu účetní závěrky, vymezení rámce účetního výkaznictví, ve kterém budou účetní výkazy vyhotoveny, povinnosti auditora a vedení, způsob vydání zprávy auditora.

Přijata může být pouze taková zakázka, kdy účetní jednotka vede účetnictví v souladu s přijatelným rámcem účetního výkaznictví.

Jedná-li se o opakující se zakázku, je auditor povinen zhodnotit, zda nedošlo ke změnám, jež by vedly k úpravě podmínek auditní smlouvy. Každá taková změna pak musí být auditorem dostatečně odůvodněna (International Auditing and Assurance Standards Board, (2021).

Ve zhodnocení před přijetím zakázky by mělo být také zohledněno posouzení skutečností ohrožující nezávislost auditora, bezúhonnost vlastníků, členů představenstva, či managementu účetní jednotky, zda má auditor dostatečné znalosti, kvalifikaci a časovou kapacitu pro vykonání auditu dané účetní jednotky, jedná-li se o prvoroční audit, pak vyhodnotit i informace od předchozího auditora (KAČR, 2023e).

2.1.2 Strategie auditu - International Auditing standard 315

Při sestavování strategie auditu by se auditor měl opírat o skutečnosti jako je využívání prací interního auditu, či experta, rámec účetního výkaznictví, termíny dokončení auditních činností, základna materiality, oblasti zvýšeného rizika, plány vnitřních kontrol, složení auditního týmu.

Obr. 2: Auditní tým



Zdroj: International Federation of Accountants (2010a)

Včasné naplánování auditu může auditorovi pomoci zefektivnit organizaci průběhu auditu, odhalit rizikové oblasti a včas identifikovat potenciální problémy.

Plán auditu musí obsahovat informace o postupu vyhodnocení rizik (dle ISA 315), o načasování a rozsahu auditních prací a další postupy auditních prací, které jsou třeba vykonat pro soulad spisu s mezinárodními auditorskými standardy.

Strategie auditu se může v průběhu auditu měnit v závislosti na zjištěních (International Auditing and Assurance Standards Board, (2021).

2.1.3 Porozumění činnosti účetní jednotky

Součástí plánovací fáze auditu je i porozumění businessu účetní jednotky. Tato znalost umožní auditorovi, jenž je za zakázku zodpovědný, přesněji definovat možné rizikové oblasti. Mezi důležité oblasti porozumění činnosti účetní jednotky patří např.:

- právní forma,
- seznam propojených osob,
- seznam osob s podstatným vlivem a rozhodujícím vlivem,
- podmínění výše odměn vedení na výsledku hospodaření,
- plánování účetní jednotky z pohledu rozvoje produktového portfolia, akvizice, změny v počtu zaměstnanců,
- obraty odběratelů a dodavatelů včetně jejich charakteru,
- hlavní zdroj financování,

- zástavy (aktiv aj.),
- odbornost a zkušenosti vedoucích pracovníků
- popis účetních postupů a informačního systému,
- účast v právních sporech,
- vlivy okolního prostředí (sezónnost, konkurence aj.) (KAČR, 2023e).

2.1.4 Porozumění vnitřní kontrole

V rámci plánovací fáze auditu se provádí i porozumění vnitřním kontrolám společnosti. Znalost vnitřního kontrolního systému auditované jednotky může ovlivnit auditorův přístup k návrhu a implementaci auditních kontrol. Cílem auditorova šetření je pak vyhodnocení rizika výskytu materiální nesprávnosti v účetní závěrce.

Auditor posuzuje, jak přistupuje vedení účetní jednotky k vnitřním kontrolám, jaké kontrolní procesy jsou v účetní jednotce prováděny, kdo jsou osoby pověřené řízením kontrol, jaké tyto osoby podstupují kroky při kontrolách a jejich povědomí o vnitřním kontrolním systému.

Kontrolním procesem může být například proces nákupu, prodeje, zásob atd.

Rozsah kontrolního systému je značně ovlivněn velikostí účetní jednotky. Zpravidla mají větší společnosti propracovanější kontrolní systémy než společnosti malé.

Získávání informací o vnitřních kontrolních procesech může být prováděno například dotazováním vedení společnosti, pozorováním, analytickými postupy a jiným. Auditor zaznamenává získané informace o procesech a následně provádí i testování funkčnosti a správnosti procesu na vybraném vzorku podkladů. Důležité jsou i informace ohledně informačního systému, jež je pro daný proces používán. Auditora zajímají např. vstupy a výstupy do informačního systému (dále jen IS), vazba IS na ostatní systémy, frekvence a počet zpracovávaných transakcí, obecná charakteristika systému či historie chyb a problému s daným systémem.

Kromě vnitřních kontrol se auditor zajímá také o podnikatelská rizika dané účetní jednotky, jež úzce souvisí s jejím s oborem podnikání. Auditora zajímají rizika, jež identifikovalo vedení společnosti a vyhodnocuje přístup vedení k práci s těmito riziky a jejich případnou eliminaci. Cílem vyhodnocení podnikatelských rizik je pro auditora fakt, zda mají daná rizika vliv na možnost výskytu významných nesprávností v účetní závěrce (KAČR, 2023e).

2.1.5 Předběžné analytické postupy

Auditor si během plánování auditu vyžaduje účetní výkazy, či lépe obratovou předvahu za sledované i bezprostředně předcházející období a provádí analýzu vývoje na jednotlivých syntetických (popř. analytických) účtech. Na vývoji může auditor snadno odhalit neobvyklé či neočekávané jevy, jež by mohly mít vliv na volbu auditní strategie a stanovení rizik zakázky.

Neobvyklé transakce mohou vést k možnosti vzniku významných nesprávností. Auditor tedy sumarizuje identifikované neobvyklé jevy a požaduje od vedení společnosti, popř. jiných odpovědných osob vysvětlení existence, vývoji a množství těchto jevů (KAČR, 2023e).

2.1.6 Stanovení materiality – International Auditing standard 320

Jelikož audit není kontrolou všech položek, jež vstupují do účetnictví sledovaného roku, ale kontrolou určitého vzorku, stanovuje auditor hladinu významnosti, která určuje, do jaké výše jsou chyby zjištěné v kontrole vzorku v součtu nebo jednotlivě akceptovatelné. Tedy jedná se o chyby do takové výše, které nezkreslují účetní závěrku na úrovni, ovlivňující ekonomické chování uživatelů účetní závěrky.

Při stanovení hladiny významnosti auditor zohledňuje mimo jiné obor podnikání auditované účetní jednotky, vlastnickou strukturu, fázi životního cyklu podniku, povahu obsahu účetnictví a především potřeby uživatelů účetní závěrky.

Auditor shromažďuje důkazní informace a vyhodnocuje nesprávnosti na úrovni stanovené materiality. Hodnota materiality je auditorem stanovena tak, aby potenciální zjištěné chyby do její výše daly auditorovi dostatečné ujištění a jistotu o správnosti účetní závěrky. Výši materiality ovlivňuje auditorské riziko neboli riziko, že auditor vydá nesprávný výrok k účetní závěrce (International Auditing and Assurance Standards Board, (2021).

Auditorské riziko je funkcí níže uvedených rizik:

$$AR = PR * KR * ZR$$

PR – přirozené riziko nemůže auditor nijak ovlivnit, pouze může odhadovat jeho výši. Toto riziko je pravděpodobností výskytu materiální nesprávnosti v účetních záznamech,

ovšem za předpokladu absence vnitřních kontrolních procesů. Jedná se například o fakt, že účetní jednotka nezaúčtuje veškeré nastalé účetní případy.

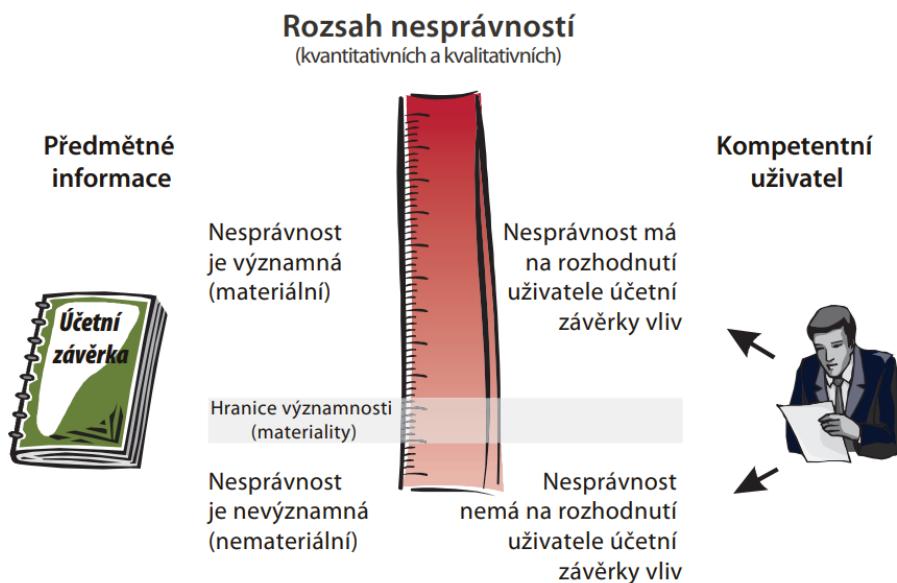
KR – kontrolní riziko vyjadřuje skutečnost, že vnitřní kontrolní proces neodhalí nebo nezabrání vniku materiální chyby.

ZR – zjišťovací riziko je riziko, že auditor neodhalí materiální nesprávnost v účetních záznamech. Toto riziko jako jediné může auditor svými postupy ovlivnit (International Federation of Accountants, 2010b).

Materialitu stanovuje auditor na třech úrovních:

- 1) **Celková materialita** – může vycházet například z HV před zdaněním (doporučené procento 3-7 %), výnosů (1-3 %), celkových aktiv (1-3 %), vlastního kapitálu (3-5 %).
- 2) **Prováděcí materialita** – cca 60-90 % z celkové materiality
- 3) **Hranice jednoznačně nepodstatných nesprávností** – 1-5 % z celkové materiality (KAČR, 2023e).

Obr. 3: Schéma rozsahu nesprávností



Zdroj: International Federation of Accountants (2010b)

2.1.7 Shrnutí a vyhodnocení rizik

Po celém výše uvedeném procesu provede auditor shrnutí rizik, kam uvede veškerá zjištěná rizika, účty, kterých se rizika týkají a významnost rizika (nízké, střední, vysoké). U jednodušších zakázek může být jedno riziko stanoveno napříč celou účetní závěrku, u komplexnějších zakázek je potřeba vyhodnocovat rizika pro každou oblast účetní závěrky zvlášť. Auditor u každé oblasti stanovuje významnost přirozeného rizika, kontrolního rizika a riziko významné nesprávnosti. Kromě auditorského rizika se stanovuje i riziko konkrétní chyby v účetním výkaznictví a těmito riziky jsou riziko úplnosti, existence, klasifikace (účetní operace je vykázána na správném syntetickém účtu), cut-off (zaúčtování do správného období) a ocenění účetních operací sledované oblasti (KAČR, 2023e).

2.2 Reakce na rizika – International Auditing standard 330

Mezi všeobecné reakce na vyhodnocené riziko můžeme řadit například:

- zdůraznění nutnosti profesního skepticismu,
- v případě vysokého rizika sestaví vedoucí auditní zakázky tým ze zkušenějších asistentů s větší odborností,

- přizpůsobí délku a rozsah auditních prací náročnosti a rizikům,
- upraví prvotně naplánovanou výši materiality,
- v případě neúčinnosti vnitřních kontrol provádí auditor více auditorských postupů na konci účetního období než v průběhu účetního období,
- alokuje dle potřeb důraz buď na testy věcné správnosti, nebo na testy kontrol (International Auditing and Assurance Standards Board, 2021).

2.2.1 Testy kontrol - International Auditing standard 330

Testy kontrol jsou zahrnuty do auditních prací pouze v případě, že kontroly jsou ve společnosti navrženy tak, aby předcházely vzniku zaúčtování materiální nesprávnosti, a auditor vyhodnotí, že kontroly jsou vhodné k otestování. Pokud kontroly ve společnosti zavedeny nejsou, může auditor toto zavedení navrhnout.

Ne vždy se musí jednat přímo o klasický test kontrol, co může posloužit auditorovi jako ujištění pro snížení rizika. Někdy mohou být nápomocny informace například ohledně způsobu využívání rozpočtu společností, jak společnost analyzuje porovnání měsíčního rozpočtu se skutečně vynaloženými náklady, či jak společnost s odchylkami od rozpočtu nakládá.

Auditora kromě samotného procesu vnitřních kontrol zajímá také četnost provádění kontrol.

Pro auditorovo dostatečné ujištění může být navržena i kombinace testů kontrol s testy věcné správnosti (International Auditing and Assurance Standards Board, (2021)).

2.2.2 Testy věcné správnosti - International Auditing standard 330 a 505

Testy správnosti jsou prováděny u všech materiálních skupin transakcí, zůstatků účtů a informací, jež jsou popisovány v příloze účetní závěrky.

Testy věcné správnosti dělíme na:

- 1) **Analytické testy**
- 2) **Testy detailních údajů**
- 3) **Externí konfirmace**

Analytické testy je vhodné používat pro takové skupiny transakcí, kde je velký objem dat a data jsou určitým způsobem porovnatelná a predikovatelná. Zejména se využívají pro testování nákladů a výnosů. **Testy detailních údajů** se využívají spíše pro testování

rozvahových účtů a jsou určeny pro testování zůstatků účtů, ocenění účetních operací a jejich existenci. V případě zvýšeného rizika může být použita kombinace těchto testů. **Externí konfirmace** jsou potvrzením zůstatku od třetích stran. Tento typ ujištění je pro auditora spolehlivější, než informace získané od společnosti, jelikož externí konfirmace, jakožto informace třetí strany, je nestranným ověřením. Konfirmace se mohou týkat zůstatků na bankovních účtech, pohledávek, závazků či právního zástupce. Externím konfirmacím se věnuje samostatný ISA 505 (International Auditing and Assurance Standards Board, (2021).

2.2.3 Výběr vzorků - International Auditing standard 530

Jak již bylo výše zmíněno, audit není kontrolou všech položek účetních záznamů, ale pouze kontrolou reprezentativního vzorku. Reprezentativním vzorkem je myšlen takový vzorek, ze kterého je možné vyvodit závěry platné pro celý základní soubor. Auditor při výběru podstupuje tzv. výběrové riziko. Toto riziko vypovídá o skutečnosti, že auditor dojde na základě vybraného vzorku k jiným závěrům, než ke kterým by došel při testování celého základního souboru.

Kontrolovaný vzorek může být vybrán statistickou nebo nestatistickou metodou. Statistické metody uplatňují teorii pravděpodobnosti pro hodnocení výsledků vzorku včetně stanovení úrovně výběrového rizika a náhodným výběrem vzorku. Vše ostatní jsou nestatistické metody. Statistickou metodou jsou položky výběru vybrány takovým způsobem, aby každá položka základního souboru měla stejnou šanci být vybrána. Mezi hlavní metody výběru vzorků řadíme:

- **náhodný výběr** (výběr počítačovým generátorem náhodných čísel),
- **systematický výběr** (počet jednotek základního souboru vydělíme velikostí vzorku, abychom získali interval, neboli krok a následně určíme výchozí bod, ke kterému budeme krok přičítat),
- **výběr dle peněžních jednotek (Monetary Unit Sampling, MUS – výběr na základě vážené hodnoty)**,
- **namátkový výběr** (tato metoda se neřídí systematickým postupem, auditor se musí při náátkovém výběru vyhnout předpojatosti a každý vzorek musí mít šanci být vybrán),
- **blokový výběr** (méně využívaný).

Velikost vzorku se odvíjí od výběrového rizika. Úměrně čím nižší je auditorem akceptovatelné výběrové riziko, tím větší je vzorek. Velikost vzorku je stanovena statistickou metodou nebo na základě auditorova odborného úsudku vždy s ohledem na materialitu, rizika a velikost populace.

Pokud auditor přistoupí k testování výběru vzorků, je nutné provést projekci závěrů ze vzorku na celý základní soubor (International Auditing and Assurance Standards Board, (2021)).

2.2.4 Dokumentace výstupů práce – International Auditing standard 230

Dokumentace výstupů práce a zároveň i dokumentace vedení celého spisu je přesněji definována ve standardu ISA 230.

Dokumentace je v souladu s tímto ISA, poskytuje-li důkazy vedoucí k auditorovu závěru na provedené práce a také důkazy, že audit byl naplánován a proveden v souladu s právními předpisy a se standardy ISA.

Auditor, který je za spis odpovědný, je povinen zaznamenat informace do dokumentace takovým způsobem, aby jiný zkušený auditor, jež se spisem dříve nezabýval, byl schopen z podkladů pochopit plán auditních prací, postupy jednotlivých auditních postupů, poznatky a zjištění vyplývající z činností a úsudky tato zjištění komentující.

V dokumentaci auditních činností musí být uvedeny charakteristické znaky kontrolovaných položek, oč se v dané kontrole jedná, která osoba a kdy kontrolu provedla a kdo provedl revizi této práce. Nutnost uvedení osoby, jež provedla kontrolu auditorské práce, je předmětem ISA 220.

V případě, že auditor projednává s vedením účetní jednotky jakékoli významné záležitosti, je taktéž povinen tato jednání zdokumentovat včetně osob, jež se jednání účastnily.

V průběhu auditu mohou nastat situace, jež ovlivňují přístup a závěry auditora. To, jakým způsobem auditor se změnami naloží, musí být taktéž zdokumentováno ve spise (International Auditing and Assurance Standards Board, (2021)).

2.2.5 Shrnutí plánu auditu

Po provedení veškerých výše zmíněných procedur provede auditor shrnutí plánu auditu. V plánu jsou uvedeny následující informace:

- předmět podnikání účetní jednotky,
- riziko zakázky,
- riziko výskytu podvodu,
- změny ve významných účetních metodách,
- problémy z předešlých let,
- popis účetního systému a informačních technologií,
- vnitřní kontroly,
- předběžné analytické postupy,
- materialita,
- významná zjištěná rizika,
- plán testů kontrol a testů věcné správnosti,
- časový rozvrh auditu,
- kontakty na odpovědné osoby,
- rozpočet a cena auditu (KAČR, 2023e).

2.3 Vybrané auditorské postupy dle jednotlivých skupin transakcí

Každá skupina účetních transakcí je svým charakterem specifická, a tak vyžaduje jiný přístup k testování. Přístup k testování se odvíjí od druhu nesprávností, které se mohou v účetní závěrce vyskytovat.

Rozlišujeme tvrzení o:

- a) úplnosti **(C)** (v účetnictví jsou zaneseny všechny transakce, které zaneseny být měly)
- b) existenci **(E)** (zanesené transakce jsou skutečně provedenými a realizovanými transakcemi)
- c) správném období **(A)** (zaúčtované transakce jsou zaúčtovány v období, se kterým věcně a časově souvisejí)
- d) ocenění **(V)** (zaúčtování transakce je ve správné hodnotě)
- e) klasifikace **(P)** (transakce jsou zaúčtovány na správných účtech) (International Federation of Accountants, 2010b).

Náklady

O nákladech se účtuje v účtové třídě **skupiny 5**. Kategoricky členíme náklady zejména na náklady na nákupy spotřeby (materiál, energie aj.), náklady na služby (opravy, údržba, cestovní náklady), osobní (mzdové), daně, jiné provozní náklady a odpisy. Zaúčtování vzniklých nákladů se uskutečňuje na straně MÁ DÁTI (Kandlerová, 2014).

Auditor při testování nákladových účtů může využít testy kontrol a testy věcné správnosti. Testy věcné správnosti se, jak již bylo zmíněno v kapitole 3.2.2., dále dělí na analytické testy věcné správnosti, testy detailních údajů a externí konfirmace (International Auditing and Assurance Standards Board, (2021).

Testy věcné správnosti

Testování úplnosti nákladů může probíhat například pomocí informací z uzavřených smluv. Pokud má společnost uzavřenou smlouvu o nájmu kancelářských prostor, lze na základě smluvní ceny za metr čtvereční a počtu využitých metrů čtverečních odhadnout zaúčtovanou částku v účetnictví. Takto odhadovaná částka by pak byla analytickým testem věcné správnosti.

Kontrola existence nákladu vybrané účetní transakce pomocí testu detailních údajů spočívá v porovnání vybrané zaúčtované položky nákladu s fakturou a dodacím listem. Těmito podpůrnými dokumenty auditor ověří, že k nákladu skutečně došlo, jelikož ověřil fyzickou existenci přijaté faktury a také dodacího listu (včetně podpisu převzetí věci nákladu), který stvrzuje dodání dané nákladové položky. Obdržáním dodacího listu zároveň auditor dle data převzetí (a také druhu dodacích podmínek) ověří i správnost zaúčtovaného období nákladu. Pokud auditor ověří pomocí FAP i zaúčtovanou částku na faktuře s daným účetním záznamem, pokryje touto kontrolou také tvrzení o ocenění transakce. Tvrzení o klasifikaci by bylo ověřeno kontrolou povahy věci fakturované položky na správný účet. Jednalo-li by se například o FAP za poskytnuté právní služby, ověřil by auditor, že položka je zaúčtována do skupiny účtů 518 stranu MÁ DÁTI (KAČR, 2023e).

Externí konfirmace žádá auditor od třetích a spřízněných stran pro ověření zůstatků účtů a jejich složek. Úplnost nákladů pomocí externích konfirmací bychom mohli provést například získáním externí konfirmace od spřízněné strany o výši konfirmovaných

výnosů (ze strany auditované účetní jednotky se jedná o náklady) (International Auditing and Assurance Standards Board, (2021).

Testy kontrol

Pokud bychom testování existence nákladů podrobili testu kontrol, například kontrola existence nákladu na prodané zboží, byla by relevantní kontrola pokrytí tvrzení existence kontrolou vystavených faktur na podepsané výdejky ze skladu (Pelák, 2017).

Výnosy

Výnosy patří do účtové třídy **skupiny 6**. Tržby dělíme na tržby za vlastní výkony a zboží, jiné provozní výnosy (prodej majetku, materiálu), finanční výnosy a převodové účty. O výnosech účtujeme na straně DAL (Kandlerová, 2014b).

Stejně jako náklady, i výnosové účty můžeme testovat pomocí testů kontrol a testů věcné správnosti (International Auditing and Assurance Standards Board, (2021).

Testy věcné správnosti

Z hlediska úplnosti výnosů se vyskytuje u účetních jednotek riziko nezaúčtování výnosových položek s cílem minimalizovat daňovou povinnost. V takovém případě fakturační systém neodpovídá informacím finančního účetnictví a některé faktury vystavené nemusejí být zaúčtovány do účetního systému. Auditor pomocí testů detailních údajů může pro testování úplnosti výnosů z prodaného zboží zvolit cestu párování nákladových položek na výnosové položky, tedy na vybraném vzorku bude auditor sledovat, zda ke každé nákladové položce na prodané zboží existuje také příslušná výnosová část.

Pro ověření existence výnosů z prodaného zboží je důležité sledovat, zda se nejedná o fiktivní výnos. Účetní jednotka zaúčtuje výnos ve chvíli, kdy vyexpeduje zboží ze svého skladu. Ovšem pokud k dané expedici a výnosu neexistuje objednávka, případně smlouva, může být zboží vzápětí vráceno zpět na sklad, a to i po konci účetního období. Auditor ke každému sledovanému vzorku výnosů za zboží vyžaduje, při ověření existence výnosu, doložení přepravních dokumentů, dodacích listů či smluv. Tyto podpůrné dokumenty prokazují, že výnos je skutečně zrealizován. Ve chvíli, kdy auditor obdrží k výnosové faktuře přepravní dokumentaci, či smlouvu, ověří z těchto dokumentů dodací podmínky a může tak zkontrolovat i správnost období, do kterého je výnos zaúčtován.

Souběžně s fakturou vystavenou auditor ověří i částku na faktuře s částkou zadanou v účetním deníku, a tím rozhodne o správnosti zaúčtované částky v účetnictví.

Pokud se auditor rozhodne pro testování výnosů z prodejů využít analytické testy věcné správnosti, může toto testování provést pomocí marže. Účetní jednotka stanoví procento prodejní marže, o kterou navýší při prodeji pořizovací náklady a tím vzniká prodejní cena. Pokud auditor vychází ze skutečnosti, že nákladové účty jsou již dostatečně otestovány, může na této nákladové základně stanovit očekávanou hodnotu celkových výnosů s nimi souvisejících, tedy hodnotu nákladů na prodané zboží vynásobí 100 % + hodnotou prodejní marže. Výsledná částka by měla odpovídat celkové hodnotě výnosů (KAČR, 2023e).

Testy kontrol

Jednou z možností, jak otestovat existenci a správnost zaúčtování výnosů je párováním objednávek na vydané faktury a následně na dodací listy. Auditor si vybere vzorek vystavených faktur, na kterých ověřuje, zda byla příslušná faktura schválena na základě konkrétní objednávky a zda cena na objednávce odpovídá ceně na vystavené faktuře, čímž ověří existenci výnosu. Následně je provedeno párování FAV na dodací list, díky kterému může auditor ověřit také správnost zaúčtovaného období výnosu (KAČR, 2023e).

Dlouhodobý majetek

O majetku účtujeme v účtové třídě 0 – Dlouhodobý majetek. Jedná se o majetek s předpokládanou dobou použitelnosti delší než jeden rok. Pokud se jedná o dlouhodobý nehmotný majetek, tak pro jeho kategorizaci jako dlouhodobého nehmotného majetku není zákonem stanoven limit vstupní ceny. V případě dlouhodobého hmotného majetku je limit vstupní ceny pro kategorizaci do DHM 80 000 Kč (Skálová a kol., 2022).

Testy věcné správnosti

Tvrzení o existenci majetku provádí auditor fyzickou obhlídkou majetku. Auditor při fyzické obhlídce kontroluje jak fyzickou existenci vybraných položek, tak i stav daného majetku. Pokud auditor zjistí během fyzické obhlídky, že kontrolovaný majetek je například v poškozeném stavu, posoudí, zda je potřeba tvorby opravné položky nebo opisu. Úplnost majetku je možné zkontrolovat párováním registru majetku na majetek v obrátové předvaze. Existuje totiž riziko, že majetek, který je uveden v registru majetku, není zanesen do účetnictví a naopak.

Při kontrole sestavy pořízeného majetku ve sledovaném období kontroluje auditor okamžik aktivace majetku v účetnictví versus údaj v sestavě pořízení. Pokud účetní jednotka nevěnuje dostatečnou pozornost okamžiku aktivace majetku, může dojít ke stavu, kdy majetek, který je již využíván, je stále evidován v sestavě pořízeného majetku namísto evidence v sestavě zařazeného majetku. Takovýto majetek nepodléhá odpisování, což je ve chvíli, kdy je již účetní jednotkou využíván chybné. Kontrolou správnosti okamžiku aktivace majetku ověří auditor tvrzení o správnosti zaúčtování.

Pokud účetní jednotka při inventarizaci majetku dojde k závěru, že je potřeba snížit hodnotu majetku na základě jeho skutečného stavu (např. pokud je majetek poškozený, nebo nedostatečně využíván), zaúčtuje opravnou položku k majetku nebo majetek odepíše. Auditor si vyžádá kalkulaci snížení hodnoty majetku a provede vlastní přepočet, na základě stejných vstupních údajů, které pro kalkulaci využila účetní jednotka. Zhodnocení výsledku auditor provádí na základě vlastního auditorského úsudku a zkušeností. Přepočtem hodnoty snížení DM ověří auditor tvrzení o ocenění majetku.

Pro ověření hodnoty odpisů majetku je vhodné použít analytický test věcné správnosti. Odhad výše odpisů se odvíjí od brutto hodnoty majetku upravené o hodnoty nového pořízení a vyřazení majetku v průběhu účetního období. Upravená hodnota majetku se vynásobí průměrnou odpisovou sazbou DM a výsledkem by měla být zaúčtovaná výše oprávek. Součet oprávek je poté výší odpisů, kterou auditor porovnává s obratovou předvahou (KAČR, 2023e).

Testy kontrol

Účetní jednotky jsou povinny provádět fyzickou inventuru dlouhodobého majetku. Jeden z testů kontrol, které může auditor použít, je ověření procesu inventarizace DM a jeho spolehlivosti. Inventarizaci DM provádí inventarizační komise společnosti. Cílem auditora je vyžádat si inventarizační protokoly a zkontrolovat, zda inventarizace byla provedena odpovědnými osobami, že tyto protokoly byly podepsány osobami s příslušnou pravomocí k podpisu, a že došlo k zaúčtování případných inventarizačních rozdílů. Pokud inventarizační rozdíly vznikly a byly zaúčtovány, sleduje také auditor, zda autorizace zaúčtování byla provedena oprávněnou osobou. Touto kontrolou ověří auditor tvrzení o ocenění, existenci i úplnosti DM.

Testům kontrol mohou být podrobeny i automaticky propočítávané odpisy DM. Auditor na vybrané položce kontroluje, zda algoritmus odepisování je v systému zadán správně

dle jednotlivých odpisových skupin a majetkových karet. Provedenou kontrolou ověří auditor tvrzení o správnosti zaúčtování (KAČR, 2023e).

Zásoby

Účetní záznamy související se zásobami jsou zachycovány v účtové třídě 1 – Zásoby. Do zásob řadíme materiál, nedokončenou výrobu a polotovary vlastní výroby, výrobky, zvířata, zboží a poskytnuté zálohy na zásoby (Skálová a kol., 2022).

Testy věcné správnosti

Auditoři se v rámci provádění testů detailních údajů účastní fyzické inventury zásob na konci nebo v průběhu účetního období. Při účasti na fyzické inventuře zásob si auditor zvolí výběr položek ze sestavy zásob a ověřuje, zda hodnoty uvedené v sestavě zásob odpovídají fyzickým stavům ve skladu a zda kontrolované položky nejsou poškozené. Pokud jsou auditorem zjištěny rozdíly mezi sestavou zásob a stavem položek na skladě, je účetní jednotka povinna provést zaúčtování daných rozdílů, popřípadě doložit vysvětlení k vzniklému rozdílu. Těmito kontrolami ověří auditor tvrzení o existenci, ocenění a úplnosti.

S pohybem zásob souvisí náklady na prodaný materiál. Auditor si od účetní jednotky vyžádá skladovou výdejku, jako podklad pohybu zásob ze skladu, na kterém ověří nejdříve ocenění prodaného materiálu, které je zaúčtované v nákladech, vůči skladové ceně. Následně ověří, že k zaúčtovanému nákladu existuje faktura vystavená, a že k dané FAV existuje bankovní výpis. Posledním krokem je porovnání nákladové jednotkové ceny s výnosovou cenou.

Účetní jednotka se může nacházet v nepříznivé situaci, kdy je nucena prodávat své zásoby za nižší prodejní ceny, než jaké jsou skladové (nákladové) ceny. Často se jedná o případ pomalu obrátkových zásob, které jsou na skladě účetní jednotky například déle než rok. ÚJ sníží prodejní cenu takovýchto zásob a prodává je tak se zápornou marží. ÚJ musí k pomaluobrátkovým/zastaralým zásobám tvořit opravné položky, jejichž zaúčtování sledují právě auditoři. Při testování detailů si auditor vybere vzorek položek ze sestavy zásob, vyžádá si příslušné poslední prodejní faktury a porovnává jednotkové ceny v sestavě zásob s jednotkovou prodejní cenou. Zároveň sleduje auditor datum posledního pohybu sledované položky na skladě, aby vyhodnotil potřebu tvorby opravné položky (KAČR, 2023e).

Testy kontrol

Povinností účetní jednotky je provádět fyzickou inventuru zásob. Auditor provádí test kontrol za pomoci účasti na fyzické inventuře zásob účetní jednotky. Cílem auditora je přesvědčit se o spolehlivosti prováděné kontroly společností. Při účasti na fyzické inventuře sleduje auditor, zda jsou položky zásob skutečně počítány, zda společnost pro počítání volí vhodný postup a nejsou například některé položky z počítání vynechávány, zda je inventarizační komise adekvátně složena a zda se tito členi komise fyzicky účastní inventury zásob. V případě, že byly v průběhu fyzické inventury zjištěny inventarizační rozdíly, je důležité, aby auditor ověřil, že tyto rozdíly byly zaúčtovány, a také, že byly zaúčtovány oprávněnými osobami.

Dalším testem kontrol může být kontrola automatického účtování nákladů při vyskladňování zásob. Jedná se o případ, kdy ve chvíli dojde k vyskladnění zásob ze skladového systému, zaúčtuje se automaticky nákladová položka do hlavní knihy účetního systému. Zpravidla mají tyto automatické transakce svůj charakteristický příznak, kterým je můžeme rozeznat od manuálních záznamů. Auditor na vybraném vzorku výdejků ze skladu ověřuje, že se údaje o nákladech přenášejí do účetního systému skutečně automaticky, že není možné do daného účetního zápisu manuálně zasahovat, a že se přenášejí správné údaje (KAČR, 2023e).

Pohledávky a závazky

V účtové třídě 3 – zúčtovací vztahy nalezneme mimo jiné transakce o pohledávkách a závazcích. Co se týče pohledávek a závazků z obchodních vztahů bude se u pohledávek jednat o skupinu účtů 31 a u závazků o 32 (Skálová a kol., 2022).

Testy věcné správnosti

Jedním z typů testů, které můžeme pro testování pohledávek/závazků použít jsou externí konfirmace. Auditor si ze saldokonta pohledávek/závazků vybere odběratele/dodavatele od kterých bude vyžadovat odkonfirmování (odsouhlasení) hodnoty saldokonta. Důležité je ze strany auditora pečlivě zdokumentovat, jakou metodou byli jednotliví odběratelé/dodavatelé vybráni. Žádost o konfirmování zasílá auditor a odpověď s konfirmací musí být zaslána také přímo na auditora, aby bylo zamezeno případné manipulaci s údaji na konfirmaci. Díky externím konfirmacím ověří auditor tvrzení o existenci, úplnosti a správnosti zaúčtování pohledávek/závazků.

S pohledávkami souvisí i případná tvorba opravných položek k nedobytným pohledávkám a pohledávkám po splatnosti. Nedobytné pohledávky vznikají u zákazníků, kteří jsou ve špatné platební situaci. Pokud zákazníci nehradí své závazky, kontroluje auditor u takovýchto pohledávek, zda je účetní jednotka eviduje ve své původní hodnotě, či k pohledávkám tvoří opravnou položku. Pokud je pohledávka v účetnictví vedena v plné původní výši, ověří auditor, zda k úhradě pohledávky existuje například odsouhlasený splátkový kalendář, existuje zajištění pohledávky (např. pojištěním či bankovní zárukou).

Většina účetních jednotek volí svůj hospodářský rok shodný s kalendářním rokem. Ke konci účetního roku, v období vánočních svátků, zaměstnanci finanční účtárny často čerpají dovolenou a není tak nikdo, kdo by účtoval o FAP a FAV. Zatímco se neúčtuje o FAP a FAV, stále dochází k expedici výrobků a zboží. Dochází tedy k situaci, že veškeré příslušné doklady jsou doúčtovány na začátku nového účetního období zpětně a vzniká riziko zaúčtování faktur do špatného období. V rámci detailních testů věcné správnosti si auditor vybere vzorek transakcí pohledávek a závazků, které byly zaúčtovány po konci účetního období a ověří tento vzorek na potvrzené dodací listy, aby ověřil, zda výnosy a náklady z pohledávek a závazků byly zaúčtovány do období, s nímž věcně a časově souvisejí.

Pohledávky a závazky může společnost evidovat jak s tuzemskými subjekty, tak i se zahraničními subjekty. Dochází tak k evidenci pohledávek a závazků v cizích měnách. Zůstatky účtů 31 a 32 se na konci účetního období musí přepočítat a vyčíslit tak kurzové zisky, popřípadě kurzové ztráty. Auditor ověřuje na saldokontech cizoměnné zůstatky a vyhodnocuje jejich správný přepočet platným kurzem (KAČR, 2023e).

Testy kontrol

V rámci závazků může být testem kontrol například odsouhlasení příjmem na objednávky. Auditor si vybere vzorek příjmem, jež jsou vystavovány k přijatému zboží a ověří, že dané zboží bylo obdrženo na základě schválené objednávky. Ceny a množství na objednávce pak musejí být schválené před tím, než dojde k zaúčtování příjmu zásob ve prospěch obchodních závazků a na vrub účtů nákladů (KAČR, 2023e).

Dohadné účty

Dohadné účty patří do účtové skupiny 38 – zúčtovací vztahy. Účty časového rozlišení a dohadných účtů slouží k tomu, abychom v účetnictví byli schopni účtovat o nákladech a výnosech v období, se kterým věcně a časově souvisejí. U dohadných položek rozlišujeme dohadné účty aktivní a dohadné účty pasivní. V aktivech se může jednat například o očekávanou výplatu pojistné události ze strany pojišťovny, kdy pojišťovna do konce účetního období nevyčísnila přesnou náhradu škody z pojistné události, ale je již jisté, že náhradu vyplácet bude. V takovémto případě zaúčtuje účetní jednotka očekávanou výši náhrady škody na dohadný účet aktivní. V pasivních dohadech můžeme nalézt například nevyfakturované dodávky, kdy účetní jednotka od dodavatele obdržela zboží, ale ještě nepřišla FAP (Skálová a kol., 2022).

Testy věcné správnosti

Pokud účetní jednotka eviduje materiální zůstatky dohadných položek, ověřuje auditor jejich relevantnost. Při testování detailních údajů si auditor z významných zůstatků dohadných účtů vybere určitý počet položek, u kterých si vyžádá od účetní jednotky podpurnou dokumentaci, na základě které, byly dohadné položky zaúčtovány. Pokud by auditor testoval dohadné položky pasivní, například dohad na nevyfakturované dodávky, vyžádal by si příjemku ze skladu, jako důkaz, že dohad byl vytvořen na dodávku, která již skutečně proběhla. Pokud audit probíhá delší dobu od ukončení hospodářského roku, může auditor vyžádat i FAP a kromě nároku na tvorbu dohadné položky může i zhodnotit nepřesnost tvorby výše daného dohadu. Těmito kroky ověří auditor tvrzení o existenci a správnosti zaúčtování do daného období.

Dalším testem, který může auditor provést, je meziroční porovnání zůstatků dohadných položek. Cílem je poté vyhodnotit neobvyklý vývoj zůstatků, existenci nových druhů dohadných položek a získat k těmto neobvyklým vývojem od účetní jednotky náležitá vysvětlení. Meziročním porovnáním auditor ověří tvrzení o úplnosti.

U dohadných položek je zapotřebí věnovat pozornost jejich rozpouštění v následujícím účetním období. Účetní jednotka totiž může vytvořit v roce N-1 dohadnou položku a v roce N zaúčtovat například FAP, ovšem bez vyrušení vytvořeného dohadu. V takovémto případě by došlo k nadhodnocení dohadných položek.

Dohadné položky mohou být tvořeny automaticky nebo manuálně. U manuálních dohadných položek se auditor zaměřuje na výši daného dohadu. Pokud by účetní jednotka účtovala například o dohadných položkách na spotřebu energie a použila by k propočtu očekávané fakturace neaktuální ceník, došlo by ke zkreslení hodnoty dohadných položek. Nadhodnocování, či podhodnocování dohadných položek může být způsobeno chybou odpovědné osoby, či může být způsobeno záměrně, a to snahou účetní jednotky ovlivňovat výsledek hospodaření (KAČR, 2023e).

Rezervy

Účetní jednotky účtují o rezervách v případě, že očekávají v budoucnosti náklad, který nepříznivě ovlivní výsledek hospodaření. Rezerva může být v účetnictví zanesena i více než jedno účetní období. Rezervy jsou cizí zdroj účtové skupiny 45 a jsou pasivním účtem, který je zúčtován na vrub nákladů. Důležité je zmínit, že ne všechny rezervy jsou daňově uznatelné (Skálová a kol., 2022).

Testy věcné správnosti

Testem detailních údajů si auditor vybere několik položek zaúčtovaných rezerv a zhodnotí oprávněnost tvorby rezervy na základě znalosti činnosti účetní jednotky. Pokud auditor zjistí, že tvorba rezervy je oprávněná, ověří také výši dané rezervy na podpůrnou dokumentaci, jako jsou například kalkulace. Zároveň sleduje auditor, zda je o rezervě účtováno s příslušnými předpisy. Provedením zmíněných kontrol ověří auditor tvrzení o existenci a správnosti zaúčtování rezervy.

Pokud by auditor sledoval například výši rezervy na nevyčerpanou dovolenou, vyžádal by si od účetní jednotky kalkulaci této rezervy, která musí obsahovat průměrnou mzdu jednotlivých zaměstnanců a počet nevyčerpaných dní dovolené. Díky informacím v kalkulaci může auditor provést vlastní propočet očekávané výše rezervy a porovnat svůj propočet se stavem v účetnictví.

Pomocí externích konfirmací může auditor ověřit potřebu tvorby rezerv na soudní spory. Auditor odešle všem právníkům a advokátním kancelářím, se kterými účetní jednotka spolupracuje, konfirmační dopisy. Při obdržení vyplněných konfirmačních dopisů ověří auditor adekvátnost a výši tvorby rezerv na soudní spory. Pomocí tohoto postupu může auditor ověřit tvrzení o ocenění a úplnosti rezerv na soudní spory.

Testy kontrol

Jedním z testů kontrol v oblasti rezerv je testování ocenění rezerv na reklamace. Účetní jednotka realizuje tržby z prodaného zboží, ke kterému poskytuje různé záruky např. na dobu dvou let. Pokud zákazník ve dvou následujících letech od koupě reklamuje nakoupené zboží, vzniknou účetní jednotce náklady na reklamace daného zboží. Tyto reklamace budou hrazeny z rezervy na reklamace. Uvažujeme, že výše rezervy je účetní jednotkou stanovena jako 2 % z obrátu (tržeb) za poslední dva roky. Auditor si pro ověření ocenění rezervy vyžádá od účetní jednotky jak kalkulaci rezervy, tak informace o počtu reklamací za posledních například 10 let. Díky těmto informacím může auditor zhodnotit, zda je natvořená rezerva na reklamace správně oceněna.

Rezervy na reklamace je potřeba tvořit například také v situaci, kdy účetní jednotka uvádí na trh nový produkt, u kterého musí brát v potaz možnou poruchovost nového výrobku (KAČR, 2023e).

Banka

Účtová třída 2 je třídou pro účtování o krátkodobém finančním majetku a krátkodobých bankovních úvěrech. Zabývat se budeme především účty pokladny, účty v bankách a bankovními úvěry (Skálová a kol., 2022).

Testy věcné správnosti

Při testování hodnoty zůstatků bankovních úvěrů na konci účetního období je vhodné použít metodu externích konfirmací. Auditor si od účetní jednotky vyžádá seznam veškerých bank a věřitelů, u kterých účetní jednotka eviduje nenulový zůstatek dluhu a odešle těmto subjektům žádost o odkonfirmování zůstatků dluhů. Následně při obdržení konfirmace porovnává auditor údaje z konfirmací oproti informacím v účetnictví. Pokud by externí subjekt odmítl konfirmaci vyplnit, uchýlil by se auditor k alternativnímu testování, a to ověření zůstatku úvěru na úvěrovou smlouvu spolu se splátkovým kalendářem. Externí konfirmace jsou vhodné použít nejen pro ověření zůstatků bankovních úvěrů, ale také zůstatků účtů skupiny 221x.

Pokud účetní jednotka čerpá úvěr od spřízněné strany, prověřuje auditor, zda byl úvěr sjednán za obvyklých tržních podmínek a také zda účetní jednotka neutrpěla újmu.

S úvěry souvisí i úroky z úvěru. Jelikož úroky bývají stanovené jako procentuální částka, tedy úroková sazba, je vhodné použít pro propočtení výše úroků analytický test věcné správnosti. Propočtení analytického testu by tkvěl z informací o úrokové sazbě, průměrné době čerpání úvěru a samotné výše úvěru.

U bankovních úvěrů sleduje auditor, v rámci tvrzení o správnosti klasifikace, dlouhodobost bankovních úvěrů. Účetní jednotka může úvěr špatně vykázat, jelikož nerozliší správně délku bankovního úvěru. Například pokud by v úvěrové smlouvě bylo uvedeno, že při nesplnění kovenantů má banka nárok o okamžitou úhradu úvěru, jednalo by se o krátkodobý úvěr.

Testy kontrol

V případě, že účetní jednotka čerpá od bankovní instituce úvěr a čerpání daného úvěru je spojeno s nutností splnění různých kovenantů (podmínek čerpání úvěru), předkládá účetní jednotka bance pravidelně zprávu o plnění stanovených kovenantů. Pokud banka stanoví, že předkládání zprávy o plnění kovenantů je nutné provádět čtvrtletně, vyžádá si auditor od účetní jednotky tyto čtvrtletní zprávy, zkontroluje, že zpráva obsahuje úvěrovou smlouvou stanovené informace, že zprávy byly autorizovány pověřenými osobami a bance byly dodány včas (KAČR, 2023e).

Daně

V oblasti daní je pro potřeby této práce žádoucí rozlišit zejména daň z přidané hodnoty a daň z příjmu právnických osob. Daň z přidané hodnoty je nepřímou daní, kdy poplatníkem daně je konečný spotřebitel, avšak plátcem daně je účetní jednotka. O DPH účtujeme v účtové skupině 343x.

Daň z příjmu je účetní jednotkou hrazena pololetně, či kvartálně a zálohově a účtuje se o ni na účtu 341x. Na konci účetního období se dle daňového přiznání zaúčtuje vypočtená daňová povinnost a vznikne buď přeplatek, nebo nedoplatek oproti již uhrazeným zálohám na dani (Skálová a kol., 2022).

Testy věcné správnosti

Riziko v oblasti daně z příjmu je nesprávně vypočtená výše daně z příjmu. K takovéto situaci může dojít, pokud kalkulaci daně provádí osoba s nedostatečnou kvalifikací. Jednou z chyb při výpočtu je použití nesprávně daňové sazby, postavení výpočtu na

chybné hodnotě účetního zisku/ztráty, či matematická chyba. Výpočet splatně daně je ovlivněn také zdanitelnými a nezdanitelnými výnosy a náklady. Pokud osoba odpovědná za výpočet splatné daně klasifikuje například daňově neuznatelné náklady jako náklady daňově uznatelné, dojde při výpočtu ke zkreslení výše daně. Dalším případem chyby ve výpočtu daně je, že pověřená osoba klasifikuje uznatelný náklad správně jako uznatelný, ovšem špatně vyhodnotí období, do kterého náklad spadá a opět dochází ke zkreslení výše daně.

Pokud účetní jednotka vykáže v roce N ztrátu a v roce N+1 zisk, ze kterého by vyplynula daňová povinnost, může účetní jednotka v roce N+1 uplatnit ve výpočtu daně ztrátu minulých let. Ovšem možnost uplatnění je časově omezena, a tak chyba ve výpočtu daně může nastat uplatněním odpočtu daňové ztráty ve chvíli, kdy již účetní jednotka nemá na uplatnění nárok.

Test detailních údajů v oblasti daně z příjmu je například kontrolou pohybů na dani z příjmu. Auditor si od společnosti vyžádá rozpis zůstatků účtů, na nichž se o dani účtuje a ověří počáteční a konečný zůstatek na obratovou předvahu. Následně ověří platby záloh na dani. Záloha na daň je vypočtena z předchozího daňového přiznání a společnost ji hradí buď pololetně, nebo čtvrtletně, dle výše zaplacené daně předchozího roku. Konkrétní platby ověří auditor na bankovní výpisy. Tímto postupem ověří auditor tvrzení o existenci, úplnosti a správnosti zaúčtovaného období.

Dalším detailním testem je kontrola hodnoty výsledku hospodaření, jež je uveden na daňovém přiznání, s výsledkem hospodaření před zdaněním v účetnictví. Následuje kontrola položek, jež upravují účetní výsledek hospodaření. Auditor si od společnosti vyžádá podklad obsahující rozdíly mezi účetním ziskem/ztrátou a ziskem/ztrátou pro daňové účely. Upravující položky podkladu, jako jsou nedaňové náklady, zkontroluje na zůstatky příslušných účtů v obratové předvaze a zároveň zhodnotí, zda se skutečně jedná o nedaňový náklad, rozdíly mezi daňovými a účetními odpisy zkontroluje na daňový a účetní registr majetku.

Ověření daně z přidané hodnoty pomocí testu detailních údajů spočívá v porovnání zůstatku účtu DPH v obratové předvaze s přiznáním k DPH a poslední měsíc účetního období. V případě, že účetní jednotka eviduje pohledávku z titulu DPH, porovnává auditor přiznání za poslední dva měsíce oproti zůstatku v obratové předvaze.

Analytickým testem vhodným pro testování hodnoty DPH na vstupu je porovnání očekávané hodnoty DPH na vstupu s hodnotou DPH na daňových přiznáních za celý účetní rok. Očekávaná hodnota daně se vypočte na základě hodnoty celkových nákupů a poskytnutých záloh v účetnictví a vynásobením příslušné sazby DPH. Stejný princip analytického testu platí pro DPH na výstupu, ovšem očekávaná hodnota daně se vypočte z celkových tržeb a přijatých záloh. Analytickým testem očekávané hodnoty ověří auditor tvrzení o správnosti období zaúčtování a úplnosti (KAČR, 2023e).

Testy kontrol

Pokud by auditor chtěl pomocí testů kontrol ověřit správnost vypočtené daně z příjmů, postupoval by tak, že by si od společnosti vyžádal kalkulaci daně a daňové přiznání a ověřil by, že zpracovatel kalkulace je osobou s dobrou znalostí daňové problematiky, že zpracovatel podstoupil alespoň jedno odborné školení v oblasti daní, a také že externí daňový poradce společnosti je osobou, jež je zapsána v seznamu daňových poradců (KAČR, 2023e).

2.4 Příprava zprávy auditora

Poté, co auditorský tým provede testování a auditor nashromáždí veškeré získané důkazní informace, zkontroluje, zda bylo v průběhu auditu získáno dostatečné množství důkazů pro auditorovo ujištění o správnosti účetní závěrky na úrovni stanovené materiality. Je potřeba se také ujistit, zda prezentace účetní závěrky odpovídá legislativě účetního výkaznictví a zda obsah účetní závěrky je z hlediska velikosti účetní jednotky odpovídající požadavkům platné legislativy.

V průběhu auditu může auditorský tým nalézt chyby, které jsou ovšem nemateriální (tedy jsou do úrovně hodnoty prováděcí materiality) a klient se rozhodne tyto chyby neopravovat. Soubor neopravených nesprávností do výše stanovené materiality je komunikován s vedením společnosti. Auditor při svém výroku poté zvažuje, zda dané nesprávnosti by nemohly mít vliv na ekonomické rozhodování uživatelů účetní závěrky a zda tyto informace významně nezkrslují účetní závěrku jako celek (International Auditing and Assurance Standards Board, (2021).

Před přípravou zprávy auditora provede auditor závěrečné práce jako:

- vyhodnocení předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky,
- posouzení následných událostí,
- dodržení požadavků týkajících se spřízněných osob,
- ocenění dohadů,
- vyhodnocení rizik podvodu,
- komunikace s vedením společnosti – closing meeting (KAČR, 2023e).

2.4.1 Nepřetržité trvání podniku – International Auditing standard 570

Auditor je povinen nashromáždit dostatečné množství důkazních informací, aby se ujistil, že účetní jednotka sestavila účetní závěrku s předpokladem nepřetržitého trvání společnosti. Skutečnosti, které mohou vést k pochybnostem v nepřetržitém trvání činnosti podniku, jsou například:

- opoždění nebo pozastavení výplat dividend,
- společnost nedodrží podmínky úvěrových smluv,
- hodnota závazků nebo krátkodobých závazků je vyšší než aktiva,
- nepříznivé ukazatele finanční analýzy,
- odchod členů vedení bez dosazení náhrady,
- nový významný a úspěšný konkurent na trhu,
- soudní spory, jež mohou vyústit v nároky, které společnost nebude schopna uhradit,
- aj. (International Auditing and Assurance Standards Board, (2021)).

2.4.2 Následné události – International Auditing standard 560

Mezi datem, ke kterému je účetní závěrka sestavena a datem vydání zprávy auditora existuje prodleva, během které může dojít k událostem, jež mohou ovlivnit účetní závěrku. Cílem auditora je získat dostatečné množství důkazních informací o tom, že události, které nastaly v období prodlevy mezi datem účetní závěrky a datem vydání zprávy auditora, a které ovlivňují účetní závěrku, byly do této účetní závěrky zahrnuty. V rámci šetření následných událostí se auditor seznámí s mezitímními účetními výkazy a vyhodnocuje vývoje a nastalé jevy mezi auditovanou účetní závěrkou a mezitímní účetní závěrkou.

Povinností auditora je vyžádat si od vedení společností prohlášení obsahující informaci, že veškeré události, jež ovlivňují auditovanou účetní závěrku, byly do účetní závěrky společností zahrnuty.

Auditor se může zaměřovat například na skutečnosti, zda je v plánu společnosti prodej nebo nákup majetku, zda společnost eviduje nové závazky, půjčky či záruky, zda budou probíhat nové emise akcií, dluhopisů, či se plánuje fúze nebo likvidace aj. Auditor také sleduje vývoj soudních sporů, prognózy peněžních toků, rozpočty a forecasty (International Auditing and Assurance Standards Board, (2021)).

2.4.3 Spřízněné strany – International Auditing standard 550

Jedná se o fyzické nebo právnické osoby, které jsou s danou účetní jednotkou na sobě závislé, čímž zde přirozeně vniká větší riziko materiální nesprávnosti. Spřízněnost spočívá v ovládnutí nebo podstatném vlivu mezi společnostmi. Dle ISA 550 je spřízněná strana:

- subjekt, který auditovanou účetní jednotku ovládá, či v ní má podstatný vliv
- subjekt, který auditovaná účetní jednotka ovládá, či v něm má podstatný vliv
- účetní jednotka, která je společně s daným subjektem ovládaná jinou společnou osobou, či účetní jednotkou.

Tyto subjekty mají tedy společné:

- a) ovládající osobu (např. mateřská společnost),
- b) vlastníky
- c) společné rozhodující členy ve vedení.

Vedle spřízněných stran existují také třetí strany, kde naopak daná účetní jednotka s touto stranou jsou vzájemně nezávislé. Spřízněné strany mezi sebou uzavírají transakce, které se chovají jinak, než transakce s třetími stranami. Spřízněné strany bývají často zapojeny do složitých struktur vztahů, čímž může auditor identifikovat riziko v transakcích s těmito vztahy spojenými. Některé transakce mohou být uskutečňovány bez vzájemného plnění.

Spřízněné strany jsou definovány v rámci účetního výkaznictví.

Cílem auditora je získat dostatek informací o transakcích mezi spřízněnými stranami, aby byl schopen rozpoznat případná rizika podvodu z těchto vztahů vyplývajících (International Auditing and Assurance Standards Board, (2021)).

2.4.4 Účetní odhady – International Auditing standard 540

Účetním odhadům se věnuje rozsáhlý standard ISA 540. Účetní odhady jsou skupinou transakcí, kdy účetní jednotce není známa částka účetního případu, a tak pro jeho ocenění musí použít odhad. Odhady, které může společnost stanovit na základě opakujících se skutečností z předešlých období, obdržených kalkulací, objednávek apod. nesou nízké riziko ve vztahu k následné skutečné hodnotě účetního případu. Existují ovšem situace, kdy je velmi těžké odhadnout hodnotu účetního případu jako je například výsledek soudního sporu, stanovení hodnoty goodwillu a nehmotného majetku aj.

Auditor se snaží získat takové ujištění o tvorbě výše účetních odhadů, že je může vyhodnotit jako přiměřené. Důležité je seznámení auditora se způsobem a metodikou, jakým společnost odhady oceňuje, zda je tvorba odhadů svěřena osobám s dostatečnou kvalifikací a znalostmi ve věci tvorby daných odhadů a zda je tvorba odhadů v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. V případě, že auditor vyhodnotí odhady jako podhodnocené, či nadhodnocené, může navrhnout společnosti úpravu jejich výše.

Rizikem při kontrole odhadů je také fakt, že společnost může při tvorbě výše odhadů uplatňovat své aktuální zájmy na výši výsledku hospodaření. Proto by auditor neměl zapomínat využívat při kontrole profesní skepticismus (International Auditing and Assurance Standards Board, (2021).

2.4.5 Kontrola obsahu účetní závěrky

Auditor provádí také kontrolu, zda příloha účetní závěrky obsahuje veškeré náležitosti, které jsou uvedeny ve vyhlášce 500/2002 Sb., dále ve vyhlášce 501/2002 Sb. jedná-li se o banky a finanční instituce, ve vyhlášce 502/2002 Sb. jedná-li se o pojišťovny a ve vyhlášce 503/2002 Sb. jedná-li se o zdravotní pojišťovny v závislosti na velikosti účetní jednotky a právní formě podnikání. Příloha účetní závěrky by měla obsahovat především:

- **popis společnosti** (obchodní firmu, sídlo, právní formu podnikání, předmět podnikání, IČO),
- **účetní zásady a metody** (použité účetní metody, způsoby oceňování a odepisování, tvorbu opravných položek, účtování o cizích měnách, účtování o cenných papírech a derivátech),
- **doplňující informace o rozvaze a výkazu zisku a ztráty** (položky, které nejsou samostatně vykázány, jako jsou doměrky splatné daně z příjmu za minulá období,

rozpis rezerv, bližší popis dlouhodobých bankovních úvěrů, evidované daňové nedoplatky, pohledávky k obchodování, přijaté dotace, události po datu rozvahového dne, rozpad hmotného a nehmotného majetku, jeho přírůstky a úbytky, odpisy a součet oprávek, rozpady pohledávek a závazků, popis úvěrů a cenných papírů, významné podrozvahové operace, transakce se spřízněnými stranami, odměna auditorovi a na daňové poradenství, výdaje na výzkum a vývoj, zaměstnanecké náklady, výhody poskytnuté stávajícím a bývalým členům dozorčích a statutárních orgánů)

- **Peněžní toky** (použitou metodu sestavení, prokázaný soulad peněžních prostředků a ekvivalentů cash flow výkazu s rozvahou, výjimky zpravidla o vykazování peněžních toků z provozní činnosti, investic a finanční činnosti nekompenzované) (KAČR, 2023e).

2.4.6 Vyhodnocení nesprávností

Vyhodnocení nesprávností je sumář zjištěných chyb, kde auditor popíše druh nesprávnosti, účty, jichž se nesprávnosti týkají a finanční dopad nesprávností. Nesprávnosti může na doporučení auditora společnost opravit ještě v průběhu auditu. Zbylá výše neopravených nesprávností se vyhodnocuje na úrovni materiality. Účetní jednotka podepisuje sumář neopravených nesprávností (SUAD – summary of unadjusted audit differences) jako potvrzení, že si je nesprávností vědoma a neopravila tyto nesprávnosti v auditované účetní závěrce. Do úrovně materiality auditor tyto neopravené nesprávnosti vyhodnocuje jako nemateriální, tedy nemají významný vliv na účetní závěrku (KAČR, 2023e).

2.4.7 Closing meeting - International Auditing standard 580

Během závěrečného meetingu předává auditor společnosti informace o významných záležitostech zjištěných během auditu, zda mají tyto informace vliv na výrok a popřípadě jaký. Auditor při závěrečném meetingu sdělí auditované účetní jednotce také doporučení, jež nejsou vhodná uvádět v příloze účetní závěrce, ale uzná za vhodné, o nich společnost informovat. Zároveň auditor vyžádá od společnosti písemné prohlášení vedení o jejich přesvědčení, že společnost splnila svou povinnost v součinnosti poskytování informací auditorovi, a že sestavila účetní závěrku v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, která podává věrný a poctivý obraz o ekonomické situaci účetní jednotky.

Datum prohlášení a datum zprávy auditora by mělo být co nejbližší, ovšem datum prohlášení nesmí být nikdy pozdější datu zprávy auditora (International Auditing and Assurance Standards Board, (2021).

2.4.8 Vydání zprávy auditora - International Auditing standard 700

Výsledkem celé auditorovy práce je vydání tzv. **zprávy auditora**. Tato zpráva musí mít písemnou podobu. Auditor je povinen si na základě získaných informací v průběhu auditu utvořit názor na to, zda účetní závěrka je sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. Tento soulad musí být splněn na úrovni stanovené materiality. Auditor vyhodnocuje kvalitu a vhodnost využití účetních metod, zda účetní závěrka vhodně vysvětluje použité metody a zda jsou tyto metody pro účetní jednotku relevantní. V případě, že auditor usoudí, že je účetní závěrka, na úrovni materiality, sestavena v souladu s rámcem účetního výkaznictví, vydá **nemodifikovaný výrok**. Pokud ovšem dojde k závěru, že účetní závěrka obsahuje materiální nesprávnost a materiálně se odchyluje od účetních metod příslušného rámce účetního výkaznictví, **modifikuje** auditor svůj **výrok** (International Auditing and Assurance Standards Board, (2021).

V souvislosti se materialitou zjištěných chyb tedy zpráva auditora může být vydána jako:

- 1) **Výrok bez výhrad** (nebyl zjištěn materiální nesoulad účetní závěrky s rámcem účetního výkaznictví)
- 2) **Výrok s výhradou** (dopad zjištěných **chyb** je významný, ale **není rozsáhlý**, auditor neměl možnost získat dostatečné a vhodné důkazní informace)
- 3) **Záporný výrok** (dopad zjištěných chyb **je významný** a rozsáhlý, účetní závěrka je významně zkreslena)
- 4) **Odmítnutí výroku** (dopad zjištěných chyb je významný a rozsáhlý, auditor neměl možnost získat dostatečné a vhodné důkazní informace) (KAČR, 2023e).

V písemné zprávě auditora musí být obsaženo především:

- 1) **název** (v názvu musí být uvedena skutečnost, že se jedná o zprávu nezávislého auditora),
- 2) **příjemce** (adresát této zprávy),
- 3) **výrok** (zde se uvádí bližší specifikace účetní jednotky, informace o tom, že byl proveden audit právě dané účetní jednotky,

- 4) **zmínění o příloze účetní závěrky** (auditor audituje i popisnou část účetní závěrky),
- 5) **datum**, ke kterému jsou výkazy **sestaveny** a datum sestavení účetních výkazů,
- 6) **odpovědnost účetní jednotky** (účetní jednotka je dle zákona povinna být součinná při provádění auditu a je odpovědná za sestavení účetní závěrky v souladu s legislativou),
- 7) **odpovědnost auditora** (auditor je povinen získat dostatečné množství důkazních informací pro vydání zprávy auditora),
- 8) **podpis, adresa a datum zprávy auditora** (International Auditing and Assurance Standards Board, (2021).

2.4.9 Kontrola zprávy o vztazích a výroční zprávy

Kromě účetních výkazů a přílohy účetní závěrky, kontroluje auditor také informace obsažené ve zprávě o vztazích a ve výroční zprávě. Cílem auditora je zjistit, zda zpráva o vztazích a výroční zpráva obsahuje všechny zákonem požadované náležitosti a zda informace v těchto zprávách obsažené jsou v souladu s informacemi, vedenými v příloze účetní závěrce a v účetních výkazech, dále zda jsou tyto informace uváděny na základě skutečnosti.

Výroční zpráva musí mimo jiné obsahovat informaci o vývoji účetní jednotky, její činnosti a stávajícím hospodářském postavení, dále také informace o skutečnostech, které nastaly až po rozvahovém dni a mohly by mít vliv na zprávu auditora, informace o aktivitách společnosti ve výzkumu, vývoji, ochraně životního prostředí, existenci organizačních složek v zahraničí a o předpokládaném vývoji účetní jednotky v následujícím hospodářském roce.

Zpráva o vztazích obsahuje informace o ovládajících a ovládaných osobách, dále seznam transakcí mezi ověřovanou účetní jednotkou a osobou ovládající a ovládanou, seznam uzavřených smluv a poskytnutých plnění mezi spřízněnými stranami, informaci, zda ovládané osobě vznikla následkem uzavřených smluv nějaká újma a posouzení výhod a nevýhod transakcí mezi spřízněnými osobami, vhodné je uvést například grafické znázornění vztahů mezi osobami (KAČR, 2023e).

Shrnutí kapitoly

Před samotným auditem musí auditor i auditovaná účetní jednotka projít přijímací a plánovací fází. Auditor, který od účetní jednotky obdrží poptávku po auditu, vyhodnocuje, zda je pro něj zakázka přijatelná. Auditor se tedy nejdříve seznámí s oborem podnikání klienta, jeho okolním prostředím, vnitřními procesy společnosti, riziky, zároveň zváží svou nestrannost vůči klientovi, časové možnosti pro provedení auditu i svou odbornou kvalifikaci pro daný audit.

Do fáze poznávání klienta patří také předběžné analytické postupy, kterými si auditor může utvořit představu o vývoji společnosti, nastalých změnách a o výskytu neobvyklých jevů, jež by měly vliv na rizikovost a náročnost zakázky. Od zjištěných rizik se poté odvíjí hodnota testovací materiality, jakožto hladiny, na které auditor shledává případné chyby významné nebo nevýznamné.

Na základě výše zmíněných skutečností navrhne auditor klientovi smlouvu, která bude obsahovat, mimo jiné, cíl auditu, plánovaný rozsah auditních prací, částka za poskytnutou auditní službu.

Auditor sestavuje plán auditních prací a postupů na základě zjištěných rizik v přijímací fázi auditu. Reakce na tato zjištěná rizika se pak projevuje například na velikosti testovaného vzorku, na možnost spolehnout se na vnitřní kontrolní systém společnosti, na hodnotě materiality.

Jednotlivé oblasti účetnictví mohou být kontrolovány za pomoci odlišných auditních postupů a testů. V zásadě rozlišujeme dva hlavní typy testování, a to testy kontrol a testy věcné správnosti. V obou případech způsobu testování vybírá auditor reprezentativní vzorek z celé populace příslušných účetních záznamů, u nichž ověřuje jejich validitu. Velikost vzorku je ovlivněna zjištěnými riziky, hodnotou populace a materialitou. Konkrétní vybrané vzorky jsou vybírány zejména statistickými, ale i nestatistickými metodami výběru.

Veškerá auditorova práce musí být pečlivě zdokumentována, a to například pro potřeby případné kontroly ze strany institucí jako je KAČR, RVDA, či pro kontrolu v rámci vnitřního auditu samotné auditorské společnosti.

Účetní záznamy rozlišujeme dle jejich charakteru do účtových tříd. Jelikož je každá účetní třída specifická a vykazuje jiná rizika výskytu nesprávností, je potřeba rozlišit také auditorský přístup k testování správnosti jednotlivých skupin.

Auditor při kontrole správnosti účetních záznamů používá testy kontrol a testy věcné správnosti. Stěžejní pro výběr správného testu, je povaha účetních transakcí, které mají být testu podrobeny. Dalším indikátorem volby testu je pro auditora tvrzení, které se testem snaží ověřit. Rozlišujeme tvrzení o úplnosti účetních záznamů, o ocenění, existenci, klasifikaci a správnost zaúčtovaného období.

Ve chvíli, kdy auditní tým provede veškerou svou kontrolní činnost v rámci testování, vyhodnocuje auditor, který je za zakázku odpovědný, zda bylo nashromážděno dostatečné množství informací pro vydání výroku k účetní závěrce a zprávy auditora. Před přípravou zprávy se auditor musí zabývat otázkou, zda společnost sestavila účetní závěrku s předpokladem nepřetržitého trvání svého podnikání, zda nenastaly po datu účetní závěrky takové následné události, které by na auditovanou účetní závěrku měly dopad a zda účetní závěrka obsahuje všechny zákonem stanovené informace.

Pokud auditor odhalil v průběhu auditu určité nesprávnosti, které jsou ovšem v součtu pod hladinu prováděcí materiality, sdělí auditor tyto nalezené nesprávnosti vedení společnosti s informací, že na základě auditorského úsudku není třeba tyto nesprávnosti opravovat, jelikož v součtu nemají významný vliv na věrné a poctivé zobrazení finančních výkazů společnosti. Společnost se poté sama rozhodne, zda chyby opraví, či nikoli.

Mimo předání sumáře neopravených nesprávností informuje na závěrečném meetingu auditor společnost o dalších doporučeních, průběhu auditu, o plánovaném druhu auditorova výroku, atd.

Nedílnou součástí účetní závěrky jsou zpráva o vztazích a výroční zpráva, jejichž obsah je vymezen příslušnou vyhláškou.

3 Audit ve zvoleném podnikatelském subjektu

Jak již bylo zmíněno v teoretické části, bude praktická část této diplomové práce zaměřena detailně na audit oblasti nákladů. Ostatní sekce podléhající auditu budou popsány stručněji.

Autor si pro zpracování praktické části diplomové práce zvolil konkrétní podnikatelský subjekt, jehož auditu účetní závěrky za rok 2023 se sám zúčastnil. Auditní firma, jež audit zaštiťuje ani auditovaná společnost si nepřejí, aby byly zveřejňovány jejich interní informace. Z tohoto důvodu bude společnost v diplomové práci uváděna pod fiktivním názvem ABC, s.r.o. a použité finanční výkazy budou upraveny autorovo zvoleným koeficientem. Díky tomuto postupu bude ovšem stále zachována realita skutečných auditních zjištění a zvolených auditních postupů.

3.1 Popis společnosti

Společnost ABC, s.r.o. se zabývá výrobou vyměnitelných dílů do automobilů. ABC, s.r.o. je vlastněna mateřskou společností v USA a je součástí široké struktury konsolidačního celku spolu s dalšími sesterskými společnostmi. Mateřská společnost je předním světovým výrobcem ve strojním a automobilovém průmyslu. Výrobky vyráběné ABC, s.r.o. jsou z 90 % odebírány mateřskou společností, případně sesterskými společnostmi. Pouze malá část produktů je prodávána třetím stranám. Nákupy materiálu potřebného na výrobu jsou realizovány od třetích stran.

Firma zaměstnává přibližně 380 zaměstnanců a její obrat, jak můžeme vidět v Příloze A: Finanční výkazy ABC, s.r.o., činil v roce 2023 celkem 2 348 018 TCZK.

Společnost sestavuje účetní závěrku v souladu se zákonem číslo 563/1991 Sb. o účetnictví, v souladu s vyhláškou 500/2022 Sb. a Českými účetními standardy.

3.2 Povinnost ověření účetní závěrky auditorem

Jak již bylo zmíněno v kapitole 1.1.1. Povinnost auditu, velké, střední a malé účetní jednotky, jež splňují zákonem stanovená kritéria, musejí mít účetní závěrku (dále jen ÚZ) ověřenou auditorem. Abychom vyhodnotili nutnost ověření účetní závěrky auditorem u společnosti ABC, s.r.o., provedeme rozbor ukazatelů požadovaných kritérií z finančních výkazů společnosti (viz Příloha A: Finanční výkazy ABC, s.r.o.). Jedním z kritérií pro

určení nutnosti ověření ÚZ auditorem je počet zaměstnanců. Tuto hodnotu obdržel autor jako interní informaci, která bude posléze zveřejněna ve výroční zprávě. Hodnota počtu zaměstnanců bude, stejně jako finanční výkazy, upravena patričním koeficientem.

Vyhodnocení povinnosti auditu dle zákonných kritérií vyobrazuje tabulka č. 1.

	TCZK/Osob	TCZK/Osob	Překročeno
	Hodnota ABC, s.r.o.	Zákonné kritérium	
Netto aktiva	1 568 738	40 000	ANO
Roční úhrn čistého obratu	2 348 018	80 000	ANO
Průměrný počet zaměstnanců	380	50	ANO

Zdroj: Vlastní zpracování (2024)

Jak můžeme vidět v tabulce výše, ukazatelé netto aktiv, obratu a počtu zaměstnanců společnosti ABC, s.r.o. překračují svou hodnotou všechna stanovená kritéria pro povinnost ověření ÚZ auditorem, jež jsou stanovena pro malé účetní jednotky. Nicméně ABC, s.r.o. je velkou účetní jednotkou a není subjektem veřejného zájmu. Povinnost auditu vyplývá již z velikosti této účetní jednotky, bez nutnosti ověření výše zmíněných kritérií.

3.3 Postup plánování auditu

Tato kapitola se bude zabývat jednotlivými fázemi auditu, které byly podrobně popsány v teoretické části této diplomové práce. Postupně bude provedeno vyhodnocení přijímacích procesů zakázky, porozumění činnosti účetní jednotky, navržení auditních prací, provedení auditních testů a jejich vyhodnocení, až po vydání zprávy auditora.

3.3.1 Přijetí zakázky

Před přijetím zakázky vyhodnocuje auditor vhodnost uzavření smluvního vztahu se společností, jež žádá o audit. Vyhodnocení rizik přijetí zakázky je vyhodnoceno v tabulce číslo 2.

Tab. 1: Vyhodnocení přijetí zakázky

Otázka	ANO / NE	Vyhodnocení pro přijetí
Jedná se o prvoroční audit	NE, společnost je auditující firmou auditována již od roku 2019.	OK
Došlo od předcházejícího období ke změně rozsahu požadovaných služeb a podmínek?	NE, komunikováno s ABC, s.r.o. v rámci přijímací fáze.	OK
Je rámec účetního výkaznictví pro auditora přijatelný?	ANO, jedná se o CZ GAAP. Auditorská společnost provádí audity v CZ GAAP v 80 % případů přijatých zakázek.	OK
Může auditor a jeho tým potvrdit nezávislost?	ANO	OK
Disponuje podepisující auditor dostatečnými znalostmi a časem pro provedení auditu?	ANO, audit automotive je v auditující společnosti běžný. Volný časový prostor je dostatečný.	OK
Vyžaduje audit služby specialistů?	NE, vyhodnoceno na základě historické znalosti společnosti a komunikace s ABC, s.r.o.	OK
Shodly se strany auditu na rozsahu auditních činností?	ANO	OK
Má účetní jednotka dostatek finančních prostředků na zaplacení auditu?	ANO	OK

Zdroj: Vlastní zpracování (2024)

Z tabulky č. 2 vyplývá, že neexistuje riziko, které by auditora omezovalo v přijetí zakázky. Zakázka je tedy auditorem přijata a následně je podepsána auditní smlouva.

V případě, že by u některé z položek v tabulce č. 2 nebylo uvedeno OK, došlo by buď ke zvýšení rizik v auditním testování, nebo by byla zakázka odmítnuta. Například nezávislost auditora je bod, který vždy musí být splněn. Důvodem odmítnutí zakázky může být i fakt, že by pro auditora nebyl přijatelný rámec účetního výkaznictví, ve kterém účetní jednotka účtuje. Naopak pokud by v prvním bodě tabulky číslo 2 nebylo uvedeno OK, nejedná se o stav, kdy auditor nepřijímá zakázku, ale pouze zvýší svá testovací rizika.

3.3.2 Strategie auditu

Ve fázi strategie zdokumentuje autor skutečnosti, o něž se bude auditor při práci opírat. Sestavení strategie auditu viz tabulka číslo 3.

Tab. 2: Strategie auditu

Otázka	Komentář
Rámec účetního výkaznictví	CZ GAAP
Funkční měna	CZK
Rozsah auditních prací	Audit účetní závěrky, výroční zprávy a zprávy o vztazích - výstupem bude zpráva auditora.
Využití práce specialisty	NE
Využití práce interního auditu	NE
Termín provedení auditu	5. 2. 2024 - 1. 3. 2024
Mezní termín vydání zprávy auditora	28. 06. 2024
Rozpočet ceny auditu	1 500 TCZK +/- 15 %
Materialita	Celková materialita: 2 % z celkových tržeb Prováděcí materialita: 80 % z celkové materiality Hranice jednoznačně nepodstatných nesprávností: 3 % z celkové materiality
Oblasti byznysu potřebné k porozumění činnosti účetní jednotky	Nákup, prodej
Bude se auditor spoléhat na vnitřní kontroly v rámci testů kontrol?	NE

Zdroj: Vlastní zpracování (2024)

Auditor v rámci vnitřních kontrol pouze provádí mapování procesů nákupu a prodeje, ovšem historicky není prováděno testování zmíněných kontrol, a proto se auditor na test vnitřních kontrol nespolehá a neprovádí je.

Jelikož ABC, s.r.o. je výrobní společností, je základnou pro výpočet materiality hodnota celkových tržeb.

3.3.3 Porozumění činnosti účetní jednotky

Aby byly výstupy auditora relevantní, je nezbytné zabývat se a seznámit se s činností účetní jednotky, jejím kontrolním mechanismem, vnitřními procesy aj. Komentáře o činnosti účetní jednotky jsou zaznamenány v tabulce číslo 4.

Tab. 3: Porozumění činnosti účetní jednotky

Otázka	Komentář
Právní forma	Společnost s ručením omezeným
Vlastnické vztahy a struktura	Společnost je součástí širokého konsolidačního celku. Mateřská společnost sídlí v USA - 100% podíl.
Obchodní cíle	Výrobní plány a cíle jsou stanoveny mateřskou společností a prodejní ceny jsou determinovány transferpriceingovou intercompany dokumentací. Společnost se soustředí na principy štíhlé výroby.
Závisí odměny vedení na výsledku hospodaření?	ANO
Odbornost zaměstnanců	Na úrovni vedoucích pozic vykazuje společnost dlouhodobě nízkou fluktuaci zaměstnanců. Zaměstnanci vedení disponují buď dlouholetou praxí v oboru, či vysokoškolským vzděláním. Všichni zaměstnanci jsou při nástupu řádně proškoleni a jsou jim nabízena školení a další podpora zvyšování kvalifikace.
Kontroly používané účetní jednotkou	Společnost provádí na měsíční bázi odsouhlasení intercompany pohledávek, závazků, výnosů a nákladů. Dále jsou prováděny kontroly měsíčních závěrek a reporting finančních ukazatelů na skupinu. Rozhodující činnosti jsou podrobeny víceúrovňovému schvalovacímu procesu (jedná se např. o schvalování účetních dokladů a plateb). Společnost pravidelně reportuje do mateřské společnosti finanční výsledky a výkyvy od stanovených plánů jsou případně diskutovány s managementem.
Zákazníci	90 % odběru zajišťuje mateřská společnost a sesterské společnosti
Dodavatelé	Třetí strany, zejména čeští dodavatelé, není tedy zvýšené riziko v prodlevě dopravy zboží. Pouze malá část nákupů je realizována v rámci skupiny.
Financování	Společnost vykazuje kladný vlastní kapitál, vlastní zdroje převyšují cizí zdroje. Cizí zdroje tvořeny zejména bankovním úvěrem a závazky z obchodních vztahů.

Vnější faktory ovlivňující podnikání	Riziko jediného odběratele, a to mateřské společnosti. Ovšem vzhledem k významnému postavení mateřské společnosti na světovém trhu, je riziko úpadku velmi nízké. Dále vliv ekologických nařízení, potřeba nutnosti emisních povolenek, jež by zvýšila náklady společnosti, dále vliv inflace.
Informační systém	Firma využívá systém SAP jak pro účetní oddělení, tak i pro řízení skladového hospodářství.
Změny v účetních postupech	Žádné změny od předchozího účetního období

Zdroj: Vlastní zpracování (2024)

Z tabulky 4 vyplývá, že rizika podnikatelské činnosti společnosti ABC, s.r.o. jsou registrována zejména v existenci prakticky jediného odběratele, kterým je mateřská společnost a sesterské společnosti ve skupině a dále působení inflace.

Jelikož společnost pravidelně reportuje své výsledky mateřské společnosti a případné odchylky od plánů jsou vždy vysvětlovány, neshledáváme riziko ve stanovených rozpočtech. Měsíčně jsou prováděny rekongiliace pohledávek, závazků, výnosů a nákladů na intercompany odsouhlasení a měsíční kontroly účetních závěrek. Oblast kontrolní činnosti je tedy dostatečná.

Vzhledem ke skutečnosti, že odměny vedoucích pracovníků se odvíjejí od dosaženého výsledku hospodaření, je vhodné zohlednit tuto skutečnost při plánování rizika vzniku podvodů na výnosových skupinách transakcí.

3.3.4 Porozumění procesu

Nákup

Společnost nakupuje materiál pro výrobu zejména od českých dodavatelů. Dodavatelé, od kterých je možné materiál nakupovat jsou na seznamu schválených dodavatelů a od jiného než schváleného dodavatele není možné uskutečnit nákup. Objednávky materiálu jsou vytvářeny automaticky přes algoritmus skladového systému SAP, který v případě, že zaznamená nízkou skladovou zásobu, vyhodnotí potřebu nákupu a vznikne objednávka. Objednávky jsou následně schváleny odpovědnou osobou z nákupního oddělení. Schválení je možné vidět v systému a je omezeno schvalovacími limity. Nákupní ceny jsou sjednávány oddělením nákupu a jsou smluvně potvrzené.

Ve chvíli, kdy dojde k příjmu materiálu, zkontroluje odpovědný pracovník skladu množství na dodacím listu, a pokud je vše v pořádku, podepíše tento dodací list. V případě, že množství neodpovídá, odvolá se pracovník na manažera a zašle požadavek k překontrolování. Na základě objednávky a dodaného zboží či služby udělají pracovníci ve skladu příjem, a pokud vše sedí s přijatou fakturou, účetní zaúčtují fakturu. Pokud faktura nekoresponduje s objednávkou, z účetního oddělení pošlou požadavek ke schválení odchylky od objednávky na příslušného manažera. Faktury chodí ve většině případů do účetního oddělení elektronicky. Ve společnosti je kontrolována faktura s příjmkou, ovšem tento krok není nikde zaznamenán. Nicméně faktury, které nekorespondují s příjmkou, nejsou zaznamenány do účetnictví, dokud se rozdíl nevysvětlí. Jakmile je FA připravena k platbě, schvaluje hlavní účetní tyto platby v účetním systému. Následně je v bance provedena autorizace plateb, toto schválení je možné vidět v bankovním systému.

Prodej

Společnost je součástí široké konsolidační skupiny. Její hlavní podnikatelská činnost je výroba vyměnitelných dílů do automobilů. Společnost nakoupí potřebný materiál, plastové polotovary aj, které přemění na hotové výrobky. Hotové výrobky jsou z 90 % prodávány do IC společností a z 10 % třetím stranám. Objednávky od IC vznikají v EDI, kde odběratel zadá svou potřebu a vytvoří objednávku. Objednávky v systému se neschvalují nikým ze společnosti. Jakmile je v EDI zaregistrována objednávka, odpovědný pracovník z expedičního oddělení manuálně posune tento požadavek dále a po tomto „schválení“ se vytvoří automaticky dodací list spolu s průvodními přepravními dokumenty. V systému je možné dohledat, kdo tuto objednávku posunul na další zpracování. Jakmile je v EDI objednávka přeměněna do stavu tvorby dodacího listu, posune manuálně odpovědný pracovník požadavek na tvorbu faktury. Nyní se již následné úkony provádějí na účetním oddělení. Faktura je tedy vytvořena automaticky na základě vygenerovaného DL. Účetní oddělení provádí kontrolu správnosti DL versus FA, ovšem tento krok není nikde zaznamenán. Fakturaci zpracovává účetní každý den. Neexistují limity pro odesílání fakturace. Párování příchozích plateb provádí hlavní účetní společnosti.

V rámci celé skupiny jsou stanoveny ceny pro intercompany transakce pro každou jednotlivou společnost. Společnosti, které používají transfer price mohou využívat různé metody stanovení strategie transfer pricingu (dále jen TP) tak, aby přesunuly zisky do

svých entit, které jsou zatíženy nižšími daňovými sazbami a poté fakturovat vyšší ceny za interní transakce. To vše vyústí v nižší daňovou povinnost. Kontrola TP je v kompetencích daňových úřadů. Strategie TP musí být stanovena v souladu s legislativou každé ze zapojených zemí a musí být stanovena tak, aby odražela běžnou tržní situaci.

Zásoby a přenos dat

Vzhledem ke skutečnosti, že společnost používá jak pro účetnictví, tak pro skladovou evidenci software SAP, není zde riziko špatné integrace systémů a přenosu dat.

Vyhodnocení vnitřních procesů

Auditor zmapoval hlavní obchodní činnosti společnosti, a to nákupní a prodejní proces. Společnost má sice zavedeny určité kontrolní mechanismy, ovšem ne vždy jsou provedené kontroly zaznamenány, či není možné jejich provedení jakkoli dohledat a prokázat. Z tohoto důvodu NEBUDE auditor provádět testy kontrol.

Vzhledem k TP strategii neshledáváme riziko nízké profitability a díky podpoře aktivity od mateřské společnosti neshledáváme ani riziko nepřetržitého trvání společnosti v následujících dvanácti měsících.

Celý kontrolní systém nákupu a prodeje ovšem nevykazuje skutečnosti, jež by napovídaly možnosti záměrné manipulace v procesech, a tak zde neidentifikujeme zvýšené riziko.

3.3.5 Předběžné analytické postupy

Aby auditor mohl odhadnout, jak rozsáhlé budou auditní práce, sestavuje rozbor meziročních vývojů významných výkazových pozic z obrátové předvahy. Od společnosti vyžádal auditor obrátovou předvalu za sledované období a porovnal hodnoty v této převaze s obrátovou převahou předchozího roku. Auditor se zabývá pouze významnými výkazovými pozicemi s meziročním vývojem nad úroveň prováděcí materiality, popř. na základě auditorského úsudku vyhodnotil, zda je potřeba komentovat i méně významné vývoje.

Majetek

V tabulce číslo 5 je možné vidět meziroční vývoj brutto hodnoty majetku mezi roky 2023 a 2022.

Tab. 4: Meziroční vývoj hodnoty majetku

Položka	2023	2022	Vývoj TCZK	2023
	Brutto TCZK	Brutto TCZK		Netto TCZK
Stálá aktiva	1 198 992	1 157 721	41 271	481 712
DNM	16 808	16 808	0	60
DHM				
Pozemky a stavby	351 545	351 545	0	250 005
Hmotné movité věci a jejich soubory	740 088	735 959	4 130	141 095
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek				
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	19 704	12 735	6 969	19 704
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	70 848	40 676	30 173	70 848

Zdroj: Vlastní zpracování (2024)

Z tabulky meziročního vývoje hodnoty majetku je zřejmé, že k významnému vývoji došlo u výkazové pozice „Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek“. Od společnosti ABC, s.r.o. jsme získali informaci, že se jedná o nakoupený tooling, neboli formy, ve kterých se budou vyrábět nové výrobky. Tyto formy ovšem nejsou ještě kompletní, a proto není možné zařadit je do užívání.

Na základě výše uvedeného zjištění bude auditor zahrnovat v rámci testování majetku testy detailních údajů, konkrétně ocenění a existenci nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku a dále také existenci DHM. Dále vzhledem ke skutečnosti, že majetek není plně odepsán, což můžeme vidět ve sloupci s uvedenou netto hodnotou majetku, bude auditor provádět i test odpisů. Pro ověření hodnoty odpisů bude využit analytický test.

Oběžná aktiva

Dalším sledovaným meziročním vývojem je vývoj oběžných aktiv. V tabulce číslo 6 je možné vidět opět brutto vývoj, a to hodnoty zásob, pohledávek z obchodních vztahů a dohadných účtů aktivních.

Tab. 5: Meziroční vývoj oběžných aktiv

Položka	2023	2022	Vývoj TCZK	2023
	Brutto TCZK	Brutto TCZK		Netto TCZK
Oběžná aktiva	1 095 696	814 616	281 081	1 087 026
Zásoby	467 472	290 708	176 765	465 524
Pohledávky				
Pohledávky z obchodních vztahů	567 215	485 705	81 510	560 493
Dohadné účty aktivní	31 029	1 259	29 771	31 029

Zdroj: Vlastní zpracování (2024)

V rámci oběžných aktiv došlo k velmi významnému vývoji hodnoty zásob. Dle informace od společnosti ABC, s.r.o. se jedná o předzásobení z důvodu výrazného očekávaného zdražení vstupního materiálu pro výrobu od 1. ledna následujícího roku. Dále společnost nakoupila nový materiál, který bude přetvářen na výrobky v nových toolinzích, které jsou zatím evidovány v nezařazeném majetku.

Auditor bude v rámci zásob provádět klasické ověření hodnoty zásob na skladě pomocí testů detailních údajů, dále se člen auditního týmu zúčastní fyzické inventury zásob, aby ověřil existenci zásob na skladě.

V tabulce vývoje hodnoty oběžných aktiv byl zaznamenán vývoj také pohledávek z obchodních vztahů a dohadných účtů aktivních. V Příloze A: Finanční výkazy ABC, s.r.o. můžeme vidět, že v roce 2023 se zvedla výše celkových tržeb z prodeje výrobků. Růst obchodních pohledávek tedy částečně souvisí s růstem celkových prodejů. Dále byla také od společnosti obdržena informace, že byla prodloužena splatnost pohledávek o 6 měsíců. Pohledávky jsou tvořeny zejména pohledávkami za mateřskou společnost nebo za sesterskými společnostmi. Z tohoto důvodu nevidí autor v prodloužení splatností pohledávek riziko. V rámci pohledávek bude proveden test externích confirmací, dále také test detailních údajů a analytické porovnání vývoje hodnot odběratelských pohledávek na úrovni jednotlivých odběratelů.

Nárůst dohadných účtů aktivních je způsoben především očekávanými úhradami nákupů toolingů od mateřské společnosti, na kterou byl nákup přefakturován. Dohadné účty aktivní budou podrobeny testu detailních údajů.

Vlastní kapitál

Hodnota vlastního kapitálu zůstala meziročně neměnná, vyjma úpravy o hodnotu výsledku hospodaření. V rámci této sekce bude provedena tedy pouze kontrola převodu VH minulého období.

Tab. 6: Meziroční vývoj hodnoty vlastního kapitálu

Položka	2023 TCZK	2022 TCZK	Vývoj TCZK
Vlastní kapitál	879 800	874 688	5 112
Základní kapitál	427 560	427 560	0
Ážio a kapitálové fondy	168	168	0
VH z minulých let	446 960	235 379	211 581
VZ běžného období	5 112	211 581	-206 469

Zdroj: Vlastní zpracování (2024)

Cizí zdroje

Jak můžeme vidět v tabulce číslo 8, významný vývoj v cizích zdrojích byl zaznamenán především v hodnotě závazků k úvěrovým institucím. Jedná se o běžný úvěr čerpaný u jedné z komerčních bank na provoz výroby a nákup materiálu. Auditor bude provádět test zůstatku na externí confirmaci.

Vývoj hodnoty závazků z obchodních vztahů souvisí i s vývojem hodnoty dohadných účtů pasivních. Společnost nakoupila materiál pro výrobu, jak již bylo zmíněno v rozboru vývoje hodnoty zásob. Část těchto nákupů ovšem nebyla vyfakturovaná, což souvisí s nárůstem dohadných účtů pasivních. Pro testování zůstatků závazků z obchodních vztahů bude použit test externích confirmací. Dohadné účty pasivní budou podrobeny testu detailních údajů, dále se bude autor podrobněji zabývat charakterem dohadných účtů a metodou jejich tvorby.

Tab. 7: Meziroční vývoj hodnoty cizích zdrojů

Položka	2023 TCZK	2022 TCZK	Vývoj TCZK
Cizí zdroje	688 938	440 273	248 666
Rezervy	6 587	3 512	3 075
Závazky k úvěrovým institucím	372 819	150 084	222 735
Závazky z obchodních vztahů	128 489	153 855	-25 367
Dohadné účty pasivní	127 176	86 939	40 238

Zdroj: Vlastní zpracování (2024)

Výnosy

Společnost se zaměřuje na růst tržeb z prodeje výrobků, čemuž se jí díky růstu objemu objednávek od mateřské společnosti daří. V tabulce číslo 9 můžeme vidět meziroční vývoj hodnoty tržeb pozitivním směrem. Tržby jsou složeny z balance účtů 601x. Tyto účty budou podrobeny zejména analytickému testu a dále bude provedeno porovnání skutečných dosažených výnosů s forecastem z minulého roku. Tímto porovnáním bude autor sledovat, zda společnost plní předem stanovené plány a zda tyto plány jsou tedy reálné i pro další období.

Jiné provozní výnosy, tedy účty skupiny 648x, jsou tvořeny zejména zaúčtováním provozních inventurních přebytků. Tento vývoj není predikovatelný. Účty budou podrobeny testu detailních údajů.

Jelikož ABC, s.r.o. prodává své výrobky zejména mateřské společnosti do USA, je společnost vystavena kurzovému riziku. Balance ostatních finančních výnosů je tvořena zejména kurzovými zisky. Skupina účtů bude podrobena testu detailních údajů.

Tab. 8: Meziroční vývoj hodnoty výnosů

Položka	2023 TCZK	2022 TCZK	Vývoj TCZK
Tržby z prodeje výrobků a služeb	2 277 122	2 062 262	214 860
Jiné provozní výnosy	9 512	18 689	-9 177
Ostatní finanční výnosy	59 838	28 554	31 284

Zdroj: Vlastní zpracování (2024)

Náklady

Jak můžeme v tabulce číslo 10 vidět, meziročně došlo k růstu hodnoty výkonové spotřeby. Poměr výkonové spotřeby na tržbách se ze 76 % v roce 2022 vyšplhal na 82 % v roce 2023. Tento nárůst byl způsoben navýšením cen vstupů od dodavatelů v průběhu roku, ať už se jednalo o materiál, či energie. Navýšení cen vstupů je ovlivněno dozvuky koronavirové krize a válkou na Ukrajině.

Spotřeba materiálu je souborem účtů skupiny 501x. Tyto účty budou podrobeny analytickému testu. Spotřeba energie spadá pod účty skupiny 502x. Tyto účty budou testovány testy detailních údajů. Služby jsou tvořeny balancí účtů 51x. Skupina účtů 51x bude podrobena testům detailních údajů. V průběhu auditu bude proveden detailnější přístup k testování v závislosti na charakteru transakcí, o kterých je na 51x účtováno.

Mzdové náklady jsou skupinou účtů 521x. Meziročně došlo k růstu mzdových nákladů. Aby bylo možné identifikovat, zda se jedná o navýšení mezd ve společnosti, či je tento nárůst způsoben růstem počtu zaměstnanců, bylo provedeno poměrové porovnání průměrné roční mzdy mezi roky 2023 a 2022. V tabulce číslo 10 je možné vidět, že v roce 2023 došlo k růstu průměrné roční mzdy ze 430 TCZK na 481 TCZK. Mzdové náklady budou podrobeny jak analytickým testům, tak testům detailních údajů.

Úprava hodnot DM je tvořena odpisy majetku, o kterých je účtováno na účtech 551x. Hodnota odpisů je predikovatelná, a proto bude skupina účtů 551x podrobena analytickému testu. V rozboru vývoje majetku jsme zaznamenali mírný nárůst hodnoty hmotných movitých věcí a jejich souborů. Očekává se tedy, že s tímto pořízením souvisí i meziroční nárůst hodnoty odpisů.

V oblasti jiných provozních nákladů došlo k velmi významnému vývoji nákladů. Tento nárůst byl způsoben výpadkem účetního systému, kdy v období nefunkčnosti SW bylo účetnictví evidováno mimo SW. V souvislosti s velkým množstvím manuálních účetních záznamů došlo ke vzniku nákladů z povahy mank a škod. Skupina účtů bude podrobena testům detailních údajů.

Ostatní finanční náklady obsahují kurzové ztráty. Vývoj souvisí s vývojem kurzu ČNB. Účty budou otestovány testy detailních údajů.

Ostatní nákladové úroky meziročně vzrostly. Tento nárůst souvisí s růstem úvěru, který byl komentován již výše. Hodnota úroků je predikovatelná pomocí smluvních úrokových sazeb, proto podrobíme tyto zůstatky analytickému testu.

Tab. 9: Meziroční vývoj hodnoty nákladů

Položka	2023 TCZK	2022 TCZK	Vývoj TCZK
Výkonová spotřeba	1 872 005	1 558 808	313 197
Spotřeba materiálu a energie	1 533 671	1 304 924	228 747
Služby	338 334	253 884	84 450
Poměr výkonové spotřeby na tržbách	82 %	76 %	7 %
Mzdové náklady	185 351	152 970	32 381
Počet zaměstnanců	386	356	30
Průměrná roční mzda na 1 zaměstnance	481	430	51
Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	62 211	68 682	- 6 471
Jiné provozní náklady	58 290	3 126	55 164
Ostatní finanční náklady	63 023	39 363	23 660
Ostatní nákladové úroky	10 167	4 332	5 835

Zdroj: Vlastní zpracování (2024)

V souvislosti s růstem mzdových nákladů, cen vstupů a vzniklou škodou spojenou s výpadkem účetního SW dosáhla společnost výrazně nižšího VH v roce 2023 oproti roku 2022.

3.3.6 Stanovení rizik

V rámci auditních procedur nebude využíváno služeb expertů.

Každá výkazová pozice podléhá jiným rizikům výskytu materiální nesprávnosti. Z tohoto důvodu nebude stanoveno jedno hromadné riziko, ale budou stanovena jednotlivá rizika pro různé výkazové pozice a druh materiální nesprávnosti, kterou zde auditor může očekávat. Vzhledem ke skutečnosti, že odměny vrcholového managementu se odvíjejí od výsledku hospodaření, bude stanoveno na tuto skupinu transakcí **vysoké riziko vzniku materiální nesprávnosti** zejména v oblasti zaúčtování výnosů do správného období a na existenci výnosů. V souvislosti s VH je shledáno také **zvýšené riziko** na úrovni úplnosti nákladů. Dalším rizikem je možnost záměrného nadhodnocení aktiv. Z tohoto důvodu bude zvoleno **zvýšené riziko** na ocenění zásob a majetku. Zbylé účetní sekce budou otestovány **standardním rizikem**. Auditor bude ovšem sledovat, zda účetní odhady nejsou vytvořené s předpojatostí společnosti záměrně ovlivňovat VH.

3.3.7 Stanovení materiality

Vzhledem k povaze obchodní činnosti společnosti ABC, s.r.o. je zvolena základna pro výpočet materiality jako hodnota tržeb. Díky skutečnosti, že se jedná o opakující se auditní zakázku, je možné zvolit jako prováděcí materialitu 80 % z hodnoty celkové materiality. Nižší hodnotu materiality, např. 70 % bychom mohli zvolit u prvoročních auditů.

Tab. 10: Materialita

Druh materiality	Zvolené kritérium	Základna TCZK	Výsledná materialita v TCZK
Celková materialita	2 % z tržeb	2 277 122	45 542
Prováděcí materialita	80 % z celkové materiality	45 542	36 434
Hranice jednoznačně neopodstatněných nesprávností	3 % z celkové materiality	45 542	1 366

Zdroj: Vlastní zpracování (2024)

3.3.8 Plán auditu – ostatní

Na základě všech výše zmíněných skutečností bylo se společností dohodnuto, že audit bude probíhat celkem 10 pracovních dnů v termínu od 5. 2. 2024 – 1. 3. 2024 a účastnit se jej budou 2 asistenti auditora, 1 manažer zakázky a 1 podepisující auditor. Následně bude probíhat finalizace spisu, closing meeting a kontrola finálních výkazů, výroční zprávy a zprávy o vztazích. Na tyto práce bude vyčleněno 5 pracovních dnů a 1 asistent auditora a 1 manažer zakázky. Mezní termín vydání zprávy auditora je 28. 6. 2024. Prodleva mezi finalizační částí auditu a termínem vydání zprávy auditora je vymezena pro řešení možných chyb, popř. pro prostor pro klienta k dokončení daňového přiznání.

Společnost ABC, s.r.o. je auditující společností auditována již několik let. Auditor si není vědom skutečností z předešlých auditů, které by měly vliv na stanovení plánu auditu.

Auditovaná společnost si není vědoma žádných podvodných jednání, o kterých by měla auditora uvědomit.

Výše sestavený plán auditu se může měnit v souvislosti se zjištěními v průběhu auditních prací. Společnost ABC, s.r.o. byla seznámena s tímto plánem.

3.4 Provedení auditních testů

V této kapitole budou popsány jednotlivé sekce účetních výkazů, které budou podrobeny auditnímu testování. Zaměření bude především na testy nákladových účtů a dohadné účty pasivní.

Náklady skupiny 50x a 51x

Sekce auditu nákladů je dle výkazových pozic rozdělena následovně:

Tab. 11: Rozpad nákladů dle výkazových pozic

Položka	2023 TCZK	2022 TCZK
Výkonová spotřeba	1 872 005	1 558 808
Náklady vynaložené na prodané zboží	0	0
Spotřeba materiálu a energie	1 533 671	1 304 924
Služby	338 334	253 884

Zdroj: Vlastní zpracování (2024)

Do spotřeby materiálu a energie spadají účty skupiny 501x a 502x. Do služeb spadají náklady skupiny 51x.

Od společnosti obdržel auditní tým obratovou předvahu, kde jsou uvedeny veškeré účty tvořící finanční výkazy. Testování nákladů bude rozděleno dle jednotlivých účtů.

- 1) Testování skupiny účtů 501x a 502x – analytický test
- 2) Testování skupiny účtů 51x – test detailních údajů

Prvním krokem při testování je odsouhlasení zůstatků celé skupiny testovaných nákladů v obratové předvaze na hodnoty v účetním deníku. Nelze pokračovat v testování, pokud hodnoty v obratové předvaze neodpovídají hodnotě účetních záznamů v účetním deníku.

Toto ověření bylo provedeno bez jakýchkoli nálezů. Obratová předvaha odpovídá hodnotám v účetním deníku.

Ad 1) testování skupiny účtů 501x a 502x

501 – Spotřeba materiálu

502 – Spotřeba energie

Společnost má prakticky jediného odběratele, a tím je mateřská společnost. Mateřská společnost poskytuje společnosti ABC, s.r.o. vždy na podzim plán odbytu, který hodlá v následujícím roce uskutečnit. Tento plán se z historických informací v průběhu roku nemění. Společnost ABC, s.r.o. tedy může na základě obdrženého plánu uzpůsobit výrobu na následující rok. Plán obsahuje počty plánovaných prodaných kusů jednotlivých výrobků v průběhu roku. Rozdíly, které vznikají mezi plánem a skutečností jsou z důvodu, že ABC, s.r.o. prodává malé množství výrobků i mimo skupinu. ABC, s.r.o. si k 1.1 sestaví kalkulace výrobních nákladů na jednotlivé výrobky. Společnost oceňuje zásoby ve standardních cenách, tedy i kalkulace jsou oceněny standardními cenami materiálu. Na konci roku jsou v rámci ocenění zásob vykalkulovány rozdíly mezi standardní cenou a skutečnou realizovanou nákupní cenou. Vzniklý rozdíl je zaúčtován na 501x. Hodnota zaúčtovaného rozdílu mezi standardní a skutečnou cenou je obsahem kontroly ocenění zásob a nespadá tak do analytického testu nákladů.

V roce 2023 vyráběla společnost ABC, s.r.o. celkem 119 druhů výrobků a ke každému z výrobků obdržel auditor kalkulaci nákladů na výrobu výrobku. Kalkulace výrobku obsahuje 100 % nákladů na materiál, 70 % mzdových nákladů, 55 % ostatních nákladů a 90 % nákladů na energie z celkových nákladů v obratové předvaze. Zbylé náklady jsou

alokovány na ostatní podpůrné činnosti podniku. Jednotlivé náklady byly vynásobeny množstvím plánovaného odběru od mateřské společnosti. Touto operací byly vypočteny očekávané náklady za celý rok.

Tab. 12: Propočet skutečných nákladů 2023

Skupina účtů	Celková hodnota nákladů 2023 v TCZK	Poměrová část nákladů na výrobu výrobků v %	Poměrová část nákladů na výrobu výrobků v TCZK
501x	1 477 404	100 %	1 477 404
521x	185 351	70 %	129 745
51x	338 334	55 %	186 084
502x	56 267	90 %	50 640
Skutečné náklady			1 843 873

Zdroj: Vlastní zpracování (2024)

Výslednou skutečnou hodnotu nákladů porovná auditor s očekávanými náklady, které jsou propočteny auditorem, viz Příloha B: Propočet očekávaných nákladů na základě odbytového plánu mateřské společnosti. Aby bylo možné určit, zda je výsledek analytického testu pozitivní, je potřeba shrnout rizika, jež jsou na danou výkazovou pozici stanovena. V analytickém testu ověřujeme tvrzení o ocenění nákladů. V plánu auditu výše bylo uvedeno, že u nákladových účtů je sledováno zvýšené riziko na úplnost nákladů, neboli na skutečnost, že například náklady na nájem jsou v účetnictví zaevidovány právě 12x. Pomocí analytického testu je ověřováno ocenění nákladů, a proto se zde provádí testování na standardním riziku. Zároveň díky vysoké úrovni možnosti predikce nákladů bude auditor výsledku analytického testu přikládat vysokou váhu. Dle interní matice rizik auditní společnosti je výsledná akceptovatelná hodnota přípustné chyby testu 80 % z prováděcí materiality, nebo 15% rozdíl mezi skutečnými a očekávanými náklady.

Tab. 13: Vyhodnocení analytického testu

Skupina účtů	Skutečné náklady TCZK	Očekávané náklady TCZK	Rozdíl v TCZK	Rozdíl v %
501x	1 843 873	1 861 704	- 17 831	1 %
521x				
51x				
502x				
Akceptovatelný rozdíl v TCZK			29 147	
Akceptovatelný rozdíl v %			15 %	

Zdroj: Vlastní zpracování (2024)

Jak je možné vidět v tabulce 14, výsledný rozdíl nepřekračuje stanovené hranice akceptovatelných rozdílů, a tak analytický test vychází jako pozitivní.

Jelikož analytickým testem bylo otestováno pouze 90 % nákladů na energie, je potřeba vyhodnotit, zda je nutné provádět ještě test detailních nákladů na energie.

Tab. 14: Rozpad testování nákladů na energie

Hodnota 502x za rok 2023 v TCZK	56 267
Z toho otestovaná populace v %	90 %
Z toho otestovaná populace v TCZK	50 640
Zbývá dotestovat TCZK	5 627

Zdroj: Vlastní zpracování (2024)

Zbývající reziduum nákladů 502x k otestování činí 5 627 TCZK. Hodnota prováděcí materiality činí 36 434 TCZK. Pokud je reziduum k otestování nižší než hodnota prováděcí materiality, není již potřeba provádět další testování.

Závěr:

Otestovali jsme skupinu účtů 501x a 502x a nebyly nenalezeny žádné materiální nesrovnalosti.

Ad 2) testování skupiny účtů 51x

51x – služby

Pro detailnější testování nákladů skupiny 51x bude tato skupina rozdělena na několik kategorií dle povahy daných nákladů, viz tabulka číslo 16.

Tab. 15: Rozpad nákladů skupiny 51x

Druh nákladu	TCZK
511x Náklady na opravy a údržbu	28 146
518 211 Náklady leasing vozidel	4 649
518 622 Náklady licenční poplatky	200 601
51x ostatní	104 939
Celkem	338 334

Zdroj: Vlastní zpracování (2024)

Testování nákladů na opravy a údržbu

Účetní jednotky mají někdy problém rozlišit povahu nákladů mezi technické zhodnocení a opravu. Pokud například evidujeme klimatizaci, která zpravidla ochlazuje vytyčené prostory a přidáme jí další funkcionalitu, a to možnost ohřevu vzduchu, jedná se o technické zhodnocení. Pokud by klimatizace již obě funkcionality měla a pouze bychom řešili opravu funkce ohřevu vzduchu, jedná se o opravu.

Jako první krok testování nákladů na opravy a údržbu je vyhodnocení meziročního vývoje nákladů.

Tab. 16: Vývoj nákladů na opravy a údržbu

Druh nákladu	2023 TCZK	2022 TCZK	Vývoj TCZK
511x Náklady na opravy a údržbu	28 146	11 764	16 382

Zdroj: Vlastní zpracování (2024)

Jak je možné vidět v tabulce 17, došlo k významnému meziročnímu vývoji nákladů na opravy a údržbu. I přes to, že blance k 31. 12. 2023 není nad hodnotu prováděcí materiality, bude z opatrnostního hlediska zkoumán obsah daného účtu.

V účetním deníku je možné nalézt veškeré roční transakce ze skupiny účtů 511x. Transakce je potřeba seřadit od nejvyšší zaúčtované částky po nejnižší. Vzhledem ke skutečnosti, že hodnota nákladů k 31. 12. 2023 je pod hranici prováděcí materiality, nebude auditor provádět propočet velikosti vzorku, ale vyžádá od společnosti pouze jeden hodnotově nejvýznamnější účetní případ z detailu účtů 511x a nechá si k tomuto účetnímu případu doložit fakturu, jako podklad pro zaúčtování nákladu. Na obdržené faktuře sleduje auditor datum uskutečnitelného zdanitelného plnění, aby bylo možné rozhodnout o správnosti období zaúčtovaného nákladu, následně je kontrolována částka na faktuře bez DPH s účetním zápisem v účetním deníku, dále je kontrolován text na faktuře. Z textu musí být patrné, že se jedná o provedení opravy či údržby, nikoli o nákup nových zařízení.

Od společnosti ABC, s.r.o. obdržel auditor nákupní fakturu s datem uskutečnitelného zdanitelného plnění v roce 2023, text na faktuře obsahoval veškeré indikace opravy, částka bez DPH odpovídala účetnímu záznamu v deníku 1:1.

Testování nákladů na leasing vozidel

V rámci plánování strategie auditu bylo stanoveno zvýšené riziko na tvrzení o úplnosti nákladů. Náklady na leasing vozidel jsou obecně ve velké většině případů účtovány každý měsíc v podobné výši. Předmětem testování nákladů na leasing vozidel proto bude rozpad těchto nákladů z účetního deníku do jednotlivých měsíců, kde bude sledován fakt, že v každém měsíci roku 2023 bylo o nákladech na leasing účtováno. Následně bude od společnosti vyžádán přehled uzavřených leasingových smluv a jednu z těchto smluv si auditor vyžádá k doložení. Na smlouvě bude kontrolována především měsíční částka fakturace leasingu a dále doba trvání leasingové smlouvy.

Tab. 17: Vývoj nákladů na operativní leasing vozidel

Druh nákladu	2023 TCZK	2022 TCZK	Vývoj TCZK
518 211 Náklady leasing vozidel	4 649	3 960	689

Zdroj: Vlastní zpracování (2024)

V tabulce výše je možné vidět, že meziročně došlo k malému růstu nákladů na leasing. Tento vývoj je nemateriální a může být způsoben například navýšením cen leasingu, či uzavřením další leasingové smlouvy. Následujícím krokem testování je kontrola úplnosti nákladů. Cílem kontroly je zjistit, zda jsou náklady na leasing zaúčtovány každý měsíc a ověření tak tvrzení o úplnosti nákladů. Dále bude sledována měsíční hodnota zaúčtovaných nákladů. Zde může docházet k mírným výkyvům, jelikož fakturovaná částka za pronájem vozila, se může v jednotlivých měsících lišit v závislosti na počtu ujetých kilometrů, na provedených opravách a údržbách na vozidlech aj.

Tab. 18: Rozpad nákladů na leasing dle měsíců

Měsíc	TCZK
Leden	-98
Únor	0
Březen	1 042
Duben	344
Květen	569
Červen	297
Červenec	519
Srpen	286
Září	480
Říjen	305
Listopad	505
Prosinec	399
Celkem	4 649

Zdroj: Vlastní zpracování (2024)

Jak je možné v tabulce číslo 19 rozpadu nákladů leasingu dle měsíců vidět, v lednu bylo zaúčtováno -98 TCZK. Jednalo se o skutečnost, kdy společnost ABC, s.r.o. zaúčtovala v prosinci 2022 dohadnou položku na leasing vozidel za období prosince 2022 a v lednu 2023 byl tento dohad vyrušen. Nepřesnost dohadu byla zaúčtována do roku 2023. V březnu můžeme vidět zaúčtovanou hodnotu nákladů ve výši 1042 TCZK. Tento zápis je hromadný zápis fakturace za leasing za období leden, únor a březen.

I přes skutečnost, že náklady na leasing nejsou pravidelně zaúčtovány každý měsíc je tvrzení o úplnosti nákladů z pohledu celého roku 2023 v pořádku, jelikož účetnictví obsahuje 12x náklad za leasing vozidel.

Další postup při testování nákladů na leasing je kontrola přehledu leasingových smluv na faktickou doloženou leasingovou smlouvu. Z přehledu smluv byla auditorem vyžádána jedna hodnotově nejvýznamnější leasingová smlouva, u které byla ověřena platnost smlouvy, věc fakturace a výši měsíční splátky s atributy uvedenými v přehledu leasingových smluv. Dále byla od společnosti vyžádána jedna faktura k leasingu, jejíž atributy byly porovnány s účetním deníkem. Na faktuře bylo kontrolováno číslo leasingové smlouvy, výše fakturace a datum uskutečnitelného zdanitelného plnění. Všechny atributy z obdržených podkladů odpovídaly účetním záznamům.

Test nákladů na licenční poplatky

Náklady na licenční poplatky zahrnují platbu společnosti ABC, s.r.o. mateřské společnosti za možnost využívání značky. Hodnota licenčních poplatků činí x % z hodnoty části tržeb. Pro udržení anonymity nebudou dále uváděny hodnoty tržeb, ze kterých jsou náklady na licenční poplatky počítány, nýbrž bude uveden pouze postup propočtu testování.

Od společnosti ABC, s.r.o. byla obdržena smlouva s mateřskou společností obsahující smluvně potvrzenou procentuální sazbu licenčních poplatků z určitých výnosových účtů. Následně byla vyčíslena hodnota tržeb jakožto základna pro určení očekávaných licenčních nákladů. Tato základna byla následně vynásobena procentuální sazbou ze smlouvy.

Hodnota nákladů na licenční poplatky z účetnictví odpovídala 1:1 propočteným očekávaným nákladům ze smlouvy.

Ostatní náklady

Z účetního deníku společnosti je možné identifikovat, že ostatní náklady zahrnují položky jako odborné právní služby, IT služby, nájemné, úklidové služby, likvidace odpadu aj.

Celé reziduum populace nákladů ve výši 104 939 TCZK bude zahrnuto do auditního výběrového nástroje, který na základě nastaveného algoritmu vybere účetní záznamy k otestování. V plánovací fázi auditu bylo stanoveno zvýšené riziko na úplnost nákladů. Následný test se ovšem bude zabývat oceněním nákladů, kde je riziko standardní.

Výběrový nástroj nese ve společnosti název Monetary Unit Sampling. Jedná se o dokument v MS Excel, který obsahuje makra. Funguje jako formulář, do kterého se vloží potřebné předpoklady, jako jsou rizika a prováděcí materialita, dále položky populace pro otestování a následně se spustí výběr položek. Soubor má v sobě nastavený algoritmus pro náhodný výběr a sám vybere konkrétní položky, jež mají být podrobeny testování. Každá položka dostává v nástroji příležitost být vybrána. Tento dokument se zaznamenaným výběrem je poté potřeba přiložit k celé auditní kontrole.

Výběrový nástroj určil pomocí stanoveného rizika standard, hodnoty prováděcí materiality 36 434 TCZK a velikosti hodnoty populace 104 939 TCZK velikost vzorku k otestování činí 3 vzorky. Vzhledem ke skutečnosti, že auditní práce neobsahuje testy kontrol, je úroveň kontrolního rizika vysoká. Riziko výskytu materiální nesprávnosti při tvrzení o ocenění nákladů je standardní. Dle interní matice auditní společnosti je výsledná hodnota rizika rovna 0,7.

Hrubý propočtení počtu vzorků dle výběrového nástroje = $(104\,939 * 0,7) / 36\,434 = \mathbf{2,016}$ položek.

Hodnota položek k otestování se zaokrouhluje směrem nahoru.

K vybranému vzorku položek tedy bude od účetní jednotky vyžádáno doložení příslušných faktur, na kterých bude kontrolována zejména částka bez DPH, dále datum uskutečnitelného zdanitelného plnění, dále jen DUZP a věc fakturace dle textu na faktuře.

Tab. 19: Meziroční vývoj ostatních nákladů

Druh nákladu	2023 TCZK	2022 TCZK	Vývoj TCZK
51x ostatní	104 939	63 693	41 245

Zdroj: Vlastní zpracování (2024)

Výběrový nástroj vybral celkem 3 účetní záznamy. V účetním deníku nebylo možné identifikovat dle popisu věc fakturace. Do deníku bylo místo popisu vyplněno pouze číslo faktury a název dodavatele. Od společnosti bylo auditorem vyžádáno doložení vybraných dokladů. Následně byly ověřeny atributy částka na faktuře, věc fakturace a DUZP. Dle popisu na jednotlivých vybraných fakturách se jednalo v prvním případě o přijatou fakturu za internetové připojení za období srpen 2023, v druhém případě se jednalo o poskytnuté právní služby za leden 2023 a poslední vybraná položka byla čtvrtletním vyúčtováním za Q2 za služby, které poskytuje mateřská společnost společnosti ABC, s.r.o.

Všechny vybrané faktury odpovídaly svou hodnotou hodnotě účetních záznamů v účetním deníku, věc fakturace věcně souvisí s povahou nákladů 51x a časové provedení poskytnutých služeb spadá do období 2023.

Závěr z testování nákladů skupiny účtů 51x:

Byla provedena kontrola nákladů na opravy a údržbu a zvolená kontrolovaná položka odpovídá svým charakterem povaze účtů 511x. Následně bylo provedeno testování nákladů na operativní leasing vozidel, kde bylo zjištěno, že v období leden – březen nebylo pravidelně účtováno o nákladech na leasing, nýbrž byl za tyto tři období proveden v měsíci březnu hromadný účetní zápis. Nicméně hodnota nákladů na leasing za rok 2023 je úplná. Doporučením auditora je provádění hlubších měsíčních kontrol účtování, aby bylo možné předejít nezaúčtování všech náležitých nákladů do účetního deníku.

Test licenčních poplatků byl proveden pomocí očekávané procentuální hodnoty z výnosů. Propočet očekávaných výnosů odpovídal 1:1 zaúčtovaným nákladům na licenční poplatky v účetnictví.

V poslední řadě bylo provedeno testování zbývajících rezidua nákladů skupiny 51x, kde opět nebyly nalezeny žádné materiální chyby oproti účetnímu deníku. Jediným doporučením auditora je požadavek na přesnou textaci povahy účetních operací do deníku. Přesná textace pomáhá uživatelům účetního deníku snadněji identifikovat povahu účetních záznamů.

Mzdové náklady

V rámci testování mzdových nákladů provedl auditor jako první krok porovnání meziročního vývoje těchto nákladů. Jak je možné vidět v tabulce číslo 21, u mzdových nákladů došlo k meziročnímu růstu. Dále je také možné vidět, že došlo k růstu průměrné roční mzdy na 1 zaměstnance.

Tab. 20: Meziroční vývoj hodnoty mzdových nákladů

Druh nákladu	2023 TCZK	2022 TCZK	Vývoj TCZK
Mzdové náklady	185 351	152 970	32 381
Počet zaměstnanců	386	356	30
Průměrná roční mzda na 1 zaměstnance	481	430	51

Zdroj: Vlastní zpracování (2024)

V oblasti nákladů bylo v plánovací fázi auditu stanoveno zvýšené riziko výskytu materiální nesprávnosti na úplnosti nákladů. Aby auditor ověřil, že mzdové náklady byly zaúčtovány každý měsíc a ve správné výši, provede z účetního deníku rozpad všech transakcí ze skupiny účtů 521x dle měsíců a vyhodnotí, zda v každém měsíci byla zaúčtována obdobná hodnota mzdových nákladů. Předpokladem účinnosti tohoto procesu je skutečnost, že společnost v průběhu roku nezaznamenala žádný významný výkyv v počtu zaměstnanců.

Tab. 21: Měsíční vývoj mzdových nákladů

Měsíc	Součet z TCZK
Leden	19 615
Únor	13 659
Březen	14 160
Duben	16 238
Květen	22 593
Červen	16 236
Červenec	12 808
Srpen	14 158
Září	12 983
Říjen	14 541
Listopad	14 686
Prosinec	13 672
Celkový součet	185 351

Zdroj: Vlastní zpracování (2024)

Z tabulky číslo 22 je patrné, že v měsíci lednu a květnu jsou zaznamenány výkyvy v hodnotě mzdových nákladů v porovnání s ostatními měsíci. Tento výkyv je spojen s výplatou mzdových bonusů. Na mzdové bonusy jsou vytvářeny dohadné položky.

Auditor provede test detailních údajů. Od účetní jednotky bylo vyžádáno doložení všech 12 souhrnných mzdových rekapitulací. Auditor porovnal hodnoty z těchto rekapitulací s měsíčními účetními transakcemi účtů 521x v účetním deníku. Kontrola byla uzavřena bez materiálních nálezů.

Dále bude skupina transakcí 521x podrobena analytickému testu. Od hlavní účetní společnosti byla auditorovi poskytnuta informace, že ve společnosti došlo k plošnému navýšování mezd o 7 %. Tuto skutečnost zahrne auditor do analytického testu. Sestavení testu spočívá v propočtu průměrné měsíční mzdy zaměstnanců v roce 2022, následné vyjádření meziroční změny počtu zaměstnanců mezi lety 2022 a 2023 a v posledním kroku zohlednění procentuální sazby plošného navýšení mezd. Propočet analytického testu je možné vidět v tabulce číslo 23.

Tab. 22: Analytický test mzdových nákladů

31. 12. 2022			31. 12. 2023		
Mzdové náklady (521x) TCZK	Počet zaměstnanců	Průměrná měsíční mzda TCZK	Meziroční změna počtu zaměstnanců (počet)	Změna průměrné měsíční mzdy (%)	Očekávané mzdové náklady TCZK
152 970	356	35,86	30	7 %	177 490

Zdroj: Vlastní zpracování (2024)

Pomocí analytického testu je ověřováno ocenění nákladů. Z tohoto důvodu je v analytickém testu prováděno testování na standardním riziku. Zároveň díky vysoké úrovni možnosti predikce nákladů bude auditor výsledku analytického testu přikládat vysokou váhu. Dle interní matice rizik auditní společnosti je výsledná akceptovatelná hodnota přípustné chyby testu 80 % z prováděcí materiality, nebo 15 % rozdíl mezi skutečnými a očekávanými náklady.

Tab. 23: Vyhodnocení analytického testu

Skupina účtů	Skutečné náklady TCZK	Očekávané náklady TCZK	Rozdíl v TCZK	Rozdíl v %
521x	185 351	177 490	7 860	4 %
Akceptovatelný rozdíl v TCZK			29 147	
Akceptovatelný rozdíl v %			15 %	

Zdroj: Vlastní zpracování (2024)

Z vyhodnocení analytického testu vyplývá, že výsledný rozdíl mezi očekávanými náklady a skutečnými náklady nepřekračuje stanovené hranice akceptovatelných rozdílů a výsledek analytického testu tak považuje auditor za pozitivní.

Závěr z testování nákladů skupiny 521x:

Auditor uzavřel kontrolu mzdových nákladů bez materiálních nálezů.

Výnosy

Výnosová skupina účtů 601x byla podrobena analytickému testu. Od společnosti ABC, s.r.o. obdržel auditor přehled uskutečněných prodejů za rok 2023 a platný ceník produktů. ABC, s.r.o. prodává své výrobky v téměř naprosté většině případů mateřské společnosti, se kterou má smluvně stanovené roční prodejní ceny. Aby bylo možné ověřit, že přehled prodaných kusů obsahuje relevantní data, byl vybrán jeden náhodný zápis z přehledu, u kterého společnost doložila prodejní fakturu. Hodnota prodaných kusů na faktuře odpovídala přehledu prodejů.

Po vynásobení počtů prodaných kusů jednotkovými prodejními cenami byla získána očekávaná hodnota výnosů. Výsledná očekávaná hodnota výnosů se nemateriálně lišila od skutečných výnosů. Rozdíl je způsoben faktem, že ABC, s.r.o. prodává část své produkce i třetím stranám. Celý analytický test byl testován s významným rizikem možnosti výskytu materiální nesprávnosti, tak jak bylo stanoveno v plánovací fázi. Pro výsledek testu to znamená, že přípustná hladina rozdílu mezi očekávanými výnosy a skutečnými výnosy je výrazně nižší, než tomu bylo u testování nákladové části.

Dalším kontrolním bodem, který byl v sekci výnosových účtů proveden, bylo porovnání plánů z roku 2022 na rok 2023, se skutečností v roce 2023.

Závěr z testování výnosů skupiny 601x:

Auditními testy nebyly nalezeny žádné materiální výkyvy skutečně dosažených výsledků výnosů 601x od plánu. Analytický propočet očekávaných výnosů dopovídal skutečně zaúčtovaným výnosům.

Majetek

Jak již bylo zmíněno v předběžných analytických postupech, v oblasti majetku nedošlo, vyjma poskytnutých záloh na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek, k žádným významným vývojem. Obsahem auditního testování tedy bude ověření existence položek zaúčtovaných v nedokončeném majetku a dále také ověření existence pozemků a staveb.

Nedokončený majetek

Dle informací od společnosti se jedná o formy, ve kterých se plánují vyrábět nové výrobky. Tyto formy ovšem nejsou zcela úplné a z tohoto důvodu nemohou být zařazeny do užívání. Na základě výběrového nástroje byl z účetních záznamů skupiny účtů 042x a 052x vybrán vzorek účetních zápisů, u kterého společnost doložila nákupní faktury. Auditor ověřoval údaje na fakturách s účetními zápisy. Kontrola proběhla bez materiálních nálezů. Jelikož audit probíhal přímo ve společnosti ABC, s.r.o. byla provedena i fyzická obhlídka vybraného vzorku. Společnost plánuje vybrané vzorky nedokončeného majetku zařadit do užívání v roce 2024 a spustit tak výrobu nových produktů.

Pozemky, stavby a hmotné movité věci

Vlastnictví pozemků a staven evidované v účetních sestavách majetku bylo zkontrolováno na výpis z katastru nemovitostí. U hmotných movitých věcí byla u vybraného vzorku provedena fyzická obhlídka majetku, kde byl kontrolován fyzický stav majetku a jeho případné poničení a dále řádné očíslování majetku inventurními štítky.

Kontrola výše odpisů

Hodnota odpisů byla podrobena analytickému testu. Výše odpisů je predikovatelná na základě srovnatelných údajů předchozího účetního období. V rámci DHM a DNM nejsou evidovány významné přírůstky, a tak nejsou očekávány výkyvy v roční hodnotě odpisů. Z obrátové byly identifikovány meziroční přírůstky opravek, které byly přiřazeny jednotlivým analytickým účtům brutto hodnoty majetku. Meziroční pohyb opravek odpovídá zaúčtovaným odpisům majetku na skupině účtů 551x. Z poměrové výše odpisů v roce 2022 s vyšší brutto hodnoty majetku byla predikována výše odpisů poměrově s brutto hodnotou majetku v roce 2023. Výše očekávaných odpisů odpovídá bez materiálních rozdílů skutečným zaúčtovaným odpisům.

Závěr z testování dlouhodobého majetku a odpisů majetku:

Kontrola majetku proběhla bez materiálních nálezů.

Zásoby

Zásoby jsou významnou položkou aktiv společnosti ABC, s.r.o., a tak tvoří velkou část auditního testování. V plánovací fázi této diplomové práce bylo stanoveno zvýšené riziko výskytu materiální nesprávnosti na ocenění zásob.

Společnost používá pro ocenění zásob v průběhu roku standardní ceny, tedy stanoví jednu cenu na začátku účetního období, za kterou oceňuje materiál celý rok. Na konci roku provede účetní jednotka vyhodnocení odchylek standardní ceny od skutečné nákupní ceny a zaúčtuje rozdíl z těchto odchylek na účet 501x.

V rámci auditních testů byly zásoby podrobeny testu detailních údajů. Pomocí výběrového nástroje byly k otestování vybrány zvláště položky z materiálu a zvláště položky z hotových výrobků na skladě. U vybraných položek materiálu bylo od společnosti vyžádáno doložení poslední nákupní faktury k 31. 12. 2023 za vybraný materiál. Na náležité fakture bylo kontrolováno nakoupené množství s vybraným účetním záznamem, a také zda byla zásoba naskladněna za správnou standardní cenu.

Aby bylo možné ověřit hodnotu zaúčtovaných odchylek v nákupních cenách mezi standardní cenou a skutečnou nákupní cenou, byl od společnosti vyžádán u několika vybraných vzorků materiálu přehled celoročních pohybů a skutečných nákupních cen, ze kterých se na konci roku vypočetl průměr, a tím i hodnota výsledné odchylky. Z obdrženého přehledu byl pomocí výběrového nástroje vybrán vzorek nákupních faktur materiálů, u kterých jsme ověřili skutečnou nákupní cenu s nákupní cenou v přehledu. U nákupních faktur byl evidován rozdíl oproti účetním záznamům pouze z důvodu vzniku kurzových rozdílů u faktur v cizích měnách. Ocenění kurzových rozdílů je separátní kontrolou auditního testování.

Z populace hotových výrobků na skladě byl také vybrán vzorek položek k otestování. U vybraných výrobků doložila společnosti výrobní kalkulace, kterými výrobky ocenila do sestavy zásob.

Společnost tvoří opravné položky k pomaluobrátkovým zásobám, a také k zásobám, kde na základě odborného úsudku došlo ke skutečností snižující hodnotu dané zásoby.

Auditor provedl vlastní propočten opravné položky ze sestavy zásob, kterou obdržel od společnosti. V sestavě zásob bylo možné identifikovat datum naskladnění zásoby. U zásob, které tedy byly naskladněny před červnem 2023 a stále jsou evidovány v sestavě zásob je evidentní, že u zásoby nedošlo více než 6 měsíců k pohybu, a tak u daných položek navrhl auditor tvorbu opravné položky v hodnotě 50 %. Zásoby, které byly bez pohybu déle, než rok, navrhoval auditor tvorbu 100 % opravné položky. Stejnou metodiku pro tvorbu opravným položkám k pomaluobrátkovým zásobám používá i společnost ABC, s.r.o., a proto nevznikl mezi kalkulovanou opravnou položkou a opravnou položkou v účetnictví žádný rozdíl. Výše zmíněná metoda tvorby opravné položky k pomaluobrátkovým zásobám je volena u velké části výrobních firem a není tedy neobvyklé, že zde nebyl auditorem nalezen rozdíl. Dále auditor provedl zhodnocení metodiky tvorby k zásobám dle odborného úsudku. S danou metodikou auditor souhlasil.

Závěr z testování zásob:

Z kontroly ocenění zásob a ocenění opravné položky k zásobám nevzešly žádné materiální nesrovnalosti.

Pohledávky a závazky z obchodních vztahů

Pro otestování populace saldokont pohledávek a závazků byl zvolen zejména test externích konfirmací. Ze zůstatkových balancí saldokont účtů 311x a 321x byly auditorským výběrovým nástrojem vybráni někteří dodavatelé a odběratelé, kterým auditor zaslal požadavek o odsouhlasení hodnoty zůstatků pohledávek a závazků. Při testování poté auditor sledoval, zda se shodovala odsouhlasená částka pohledávky či závazku od třetí strany s částkami v saldokontech auditované účetní jednotky. U dvou z vybraných dodavatelů byl zjištěn rozdíl mezi zůstatky evidovanými v saldokontu auditované účetní jednotky a obdrženým zůstatkem od dodavatele. V obou případech se jednalo o situaci, kdy závazek ABC, s.r.o. byl zaznamenán jako dohadná položka pasivní, nikoli jako závazek na účtu 321x. ABC, s.r.o. obdrželo do 31. 12. 2023 zboží, ale neobdrželo od dodavatele fakturu do konce roku, a tak zaúčtovalo dohadnou položku na nakoupené zboží. Dodavatel ve svém účetnictví již evidoval pohledávku a fakturu vystavenou, nicméně účetní oddělení dodavatele nestihlo fakturu odeslat do konce účetního období k 31. 12. 2023. Další nalezené rozdíly byly v aproximovaném součtu pod hladinu jednoznačně nepodstatných nesprávností.

Auditor dále sledoval, zda saldokonto pohledávek obsahuje skutečně pouze pohledávky a zda saldokonto závazků obsahuje skutečně pouze závazky. Z jednotlivých saldokont byla proto vytvořena kontingenční tabulka dle jednotlivých odběratelů a dodavatelů. V saldokontu závazků byli identifikováni dodavatelé s kladnou výslednou balancí. Z povahy tohoto účetního zápisu se nejedná o závazky, nýbrž o pohledávky. Auditor bude u těchto debetních dodavatelů navrhopvat jejich přeúčtování na balanci pohledávek. Stejná situace byla zjištěna i u saldokonta pohledávek. V saldokontu pohledávek se vyskytovali odběratelé se zápornou balancí. Tito kreditní odběratelé budou navrženi k přeúčtování na balanci závazků. Reklasifikace bude navržena z důvodu, že balance debetních dodavatelů a kreditních odběratelů je svou výší nad práh jednoznačně nepodstatných nesprávností.

Tab. 24: Vyhodnocení nálezů

Popis	TCZK
Kreditní odběratelé	1 799
Debetní dodavatelé	2 754

Zdroj: Vlastní zpracování (2024)

Závěr z testování pohledávek a závazků z obchodních vztahů:

Kontrola pohledávek a závazků z obchodních vztahů byla ukončena s navržením reklasifikace debetních dodavatelů a kreditních odběratelů.

Dohadné účty pasivní

Společnost ABC, s.r.o. účtuje o dohadných položkách pasivních na větším množství analytických účtů 389x. Aby auditor mohl správně přistoupit k ověření správnosti obsahu těchto účtů, musí se nejdříve seznámit s jednotlivými druhy zaúčtovaných dohadných položek. Cílem auditora je roztřídit dohadné položky do kategorií a těmto kategoriím pak přiřadit správný druh přístupu k testování.

Autor této diplomové práce v rámci zpracování praktické části práce stanovil výzkumnou otázku:

Výzkumná oblast: Finanční audit

Výzkumné téma: Finanční audit a jeho metody testování dohadných položek pasivních

Výzkumná otázka: Jak ovlivňují různé druhy tvorby dohadných položek pasivních auditorský přístup k testování této skupiny účetních transakcí?

Strategie výzkumu: Kvalitativní

Autor bude sbírat detailní informace o charakteru druhu dohadných položek a snažit se porozumět co nejvíce sledovanému případu. .

Metoda výzkumu: Obsahová analýza dokumentů.

Díky obsahové analýze získá autor informace o informacích, neboli po prozkoumání vybraných dokumentů bude moci rozčlenit dohadné položky dle jejich druhů a zvolit tak správný přístup k testování.

Základní soubor: Vnitropodnikové účetní směrnice.

Výzkumný soubor: Jednotlivé vnitropodnikové účetní směrnice definující dohadné položky pasivní.

Sběr dat: Z dokumentů budou vyselektována klíčová slova, kterými lze nejpřesněji charakterizovat druh dohadné položky a způsob jejich tvorby. Podpůrně mohou být jednotlivé směrnice a jejich obsah diskutovány s účetní jednotku.

Analýza dat: Klíčová slova budou kódováním roztržena do kategorií v MS Excel.

Vyhodnocení výsledků analýzy dat: dohadné položky budou roztrženy do kategorií dle druhu jejich tvorby a povahy. Následně bude každému druhu přiřazen způsob testování.

Realizace výzkumu:

Od společnosti obdržel autor vnitropodnikové směrnice upravující jednotlivé analytické účty dohadných položek pasivních. Ve směrnících byl uveden obsah účtu, položky, které se pod daný analytický účet smějí účtovat, způsoby ocenění dohadů atd. Z obsahové analýzy dokumentů vyplývá, že společnost ABC, s.r.o. tvoří dohadné položky pasivní dvěma různými způsoby:

- 1) automaticky tvořené dohady
- 2) manuálně tvořené dohady.

Ad 1) automaticky tvořené dohady

Princip účtování automaticky tvořených dohadů byl popsán v teoretické části této práce. Ve společnosti ABC, s.r.o. se jedná o účtování dohadných položek na nakoupený materiál potřebný pro výrobu. V případě, že je do skladu ABC, s.r.o. dodán objednaný materiál, ke kterému účetní jednotka ještě neobdržela fakturu, nemůže se příjemka materiálu spárovat v SW s danou fakturou a je automaticky vytvořen dohad na částku znějící v objednávce. Tímto způsobem se tvoří dohadné položky pouze k materiálu na výrobu výrobků.

V případě automaticky tvořených dohadů přechází kontrola správnosti účetních záznamů z finančního auditora na IT auditora. Účetní operace totiž vykazují totožné chování a je zde zapotřebí sledovat spíše procesní hledisko cyklu dohadu. IT auditor si pomocí výběrového auditního nástroje vybral několik položek zaúčtovaných dohadů, u kterých sledoval, zda se do systému načítají správné vstupní hodnoty, vyhodnocoval procesy přenosu a zpracování dat a jejich případnou chybovost. IT auditor také sledoval propustnost procesu v oblasti manuálních zásahů a jejich případnou detekci. Pokud by IT auditor identifikoval chybu v automatickém procesu tvorby dohadných položek, musel by finanční auditor provést stejný typ testování daných dohadů jako u manuálně tvořených dohadných položek.

Společnost čelila, jak již bylo zmíněno v plánovací fázi auditu, výpadku účetního SW. Manuální transakce, které byly do SW načteny po obnovení SW, byly z testování IT auditu vyčleněny a jejich testování bylo předmětem finančního auditu. Veškeré vzniklé chyby z manuálních vstupů byly zaúčtovány do mank a škod.

Kontrola IT auditora byla finančnímu auditorovi předána bez nálezů a finanční auditor tedy nemusel použít další testy pro ujištění o správnosti dané skupiny účetních zápisů.

Audit automatických transakcí je tedy prováděn IT auditorem a neprovádí se zde kontrola kalkulace výše dohadné položky, nýbrž kontrola z hlediska správnosti a úplnosti dat v systému.

Ad 2) manuálně tvořené dohady

Manuálně kalkulované dohadné položky se, v případě ABC, s.r.o., týkají zejména dohadných položek na roční prémii zaměstnanců, dohadných položek na fakturace

energií, údržbu výrobních strojů a dalších druhů. Zmíněné druhy dohadných položek rozdělíme do dvou podkategorií, které se liší ve způsobu kalkulace výše dohadu.

a) Prémie zaměstnanců

Odměny ostatních zaměstnanců jsou tvořeny složkou 13. platu a odměny vrcholového vedení jsou tvořeny % hodnotou z dosaženého zisku před zdaněním. Účetní jednotka se rozhodla vytvářet na odměny zaměstnanců dohadné položky pasivní namísto rezerv. Účtováním o budoucích odměnách jako o dohadné položce pasivní se zaúčtovaný náklad dostává do propočtu daně z příjmu právnických osob ve smyslu daňově uznatelného nákladu. Pokud účetní jednotka volí pro účtování o budoucích odměnách tvorbu rezerv, zde se zúčtování rezerv projevuje jako daňově neuznatelný náklad. Dohadná položka je tvořena z důvodu, že odměna souvisí s rokem 2023, ale je vyplácena až v roce 2024.

Kalkulace odměny ve formě 13. platu je poměrně snadná, jelikož je stanovena jako průměrná mzda daného zaměstnance za poslední kvartál roku. Účetní jednotka tedy stanoví dohadnou položku na 13. plat jako součet vyplacené mzdy za říjen a listopad a přičte k nim odhadovanou mzdu za prosinec. Výsledná částka je nakonec zprůměrována a na danou průměrnou hodnotu 3 zmíněných platů je následně vytvořena dohadná položka. 13. platy jsou vypláceny v únoru.

Auditor si pomocí interního výběrového nástroje vybral několik zaměstnanců, u kterých vyžádal od účetní jednotky kalkulaci dohadné položky na 13. plat, dále vyžádal mzdové rekapitulace vybraných zaměstnanců za říjen, listopad a prosinec 2023 a v poslední řadě mzdovou rekapitulaci za leden 2024, ve které je obsažena výplata 13. platu. Jelikož audit probíhal až do 1. 3. 2024, byly všechny zmíněné podklady k dispozici. Prvním krokem auditora byl propočet správnosti ocenění dohadu na 13. plat u každého zaměstnance. Následně zkontroloval auditor skutečně vyplacenou výši odměny ze mzdové rekapitulace za leden 2024. Propočet dohadné položky na 13. platy byl v pořádku bez materiálních zjištění. Hodnota skutečně vyplacené odměny se nevýznamně lišila. Hodnota rozdílu byla pod hranici jednoznačně nepodstatných nesprávností.

Kalkulace dohadné položky na odměny ve formě procent z dosaženého zisku před zdaněním je prováděna na základě předběžného reportu o VH za dané účetní období. Do reportu jsou z účetního SW překlápěny informace o uskutečněných

výnosech a nákladech. Jelikož % odměn vrcholového vedení se odvíjí od VH, shledává auditor vysoké riziko v oblasti záměrného nadhodnocení výnosů společnosti. Může se jednat například o fiktivní zaúčtované faktury, které budou bezprostředně po začátku nového účetního období stornovány, či o faktury vystavené na chybné částky, jež budou opraveny opět po začátku nového období a tak dále. Jelikož auditor provedl testování výnosové skupiny účtů na hladině vysokého rizika výskytu materiální nesprávnosti bez významných nálezů, může se auditor na základnu výnosů vstupující do propočtu VH spolehnout a nevyhodnocuje výnosy jako nadhodnocené.

Auditor si od účetní jednotky vyžádal report s předběžnou kalkulací VH a ověřil u náhodně vybraných zaměstnanců vrcholového vedení stanovenou výši dohadné položky na odměnu. Report s předběžnou kalkulací VH obsahoval výnosy a náklady z účetnictví, které byly separátně testovány v dílčích kontrolách. Nicméně auditor ověřil, že hodnoty výnosů a nákladů vstupujících do kalkulace jsou z účetního SW přeneseny ve správně hodnotě a jejich suma odpovídá datům v obrátové předvaze. Tato kontrola byla bez materiálních zjištění. U vybraných zaměstnanců vrcholového vedení si auditor vyžádal pracovní smlouvu se smluvní procentuální sazbou odměny z VH před zdaněním. Tato platná procentuální sazba byla vynásobena hodnotou VH před zdaněním z obdrženého reportu a výsledek byl porovnán se zaúčtovanou dohadnou položkou.

Kontrola dohadných položek pasivních na odměny zaměstnanců byla uzavřena bez materiálních nálezů.

Odměny vrcholovému vedení budou vyplaceny až v červnu 2024, tudíž auditor nemohl ověřit hodnotu skutečně vyplacených odměn oproti zaúčtovanému dohadu. Nicméně auditor vyžádal od účetní jednotky mzdovou rekapitulaci z června roku 2023 a porovnal vyplacenou odměnu náhodně vybraných zaměstnanců oproti dohadné položce, jež tvořila bilanci k 31. 12. 2022. Tato forma testování se označuje jako backtesting dohadných položek pasivních, kdy auditor sleduje, v jaké výši jsou vypořádány balance dohadných účtů z předešlého období. Backtesting se vyhodnocuje na úrovni prováděcí materiality, nikoli na úrovni hranice jednoznačně nepodstatných nesprávností.

Backtesting dohadných položek na odměny vrcholového vedení byl vyhodnocen s rozdíly. Ovšem aproximovaná hodnota rozdílů byla pod hranici prováděcí materiality, a tak nebylo navrhováno doúčtování nalezeného rozdílu.

b) Energie a údržba výrobních strojů

Spotřeba energie je ve společnosti ABC, s.r.o. placena zálohově každý měsíc. Společnost tvoří dohadnou položku na roční vyúčtování služeb. Hodnota dohadné položky na vyúčtování energií je tvořena ve výši vyúčtování za předešlý rok plus navýšení o roční inflaci.

Auditor si od účetní jednotky vyžádal skutečnou fakturaci **vyúčtování služeb energií** a porovnal hodnotu z faktury se zaúčtovaným dohadem. Výsledný rozdíl byl pod hranici jednoznačně nepodstatných nesprávností.

Dohadná položka na **služby údržby** výrobních strojů je tvořena pouze na prosinec 2023, jelikož všechny ostatní měsíce z daného roku byly již vyfakturovány. Účetní jednotka objednává opravy v převážné většině případů od jedné společnosti. Propočet kalkulace výše dohadu na opravy za rok 2023 vyplývá z objednávek oprav a s nimi spjatých předávacích protokolů o zrealizované opravě. Účetní společnosti odhadne cenu oprav na základě průměrných cen oprav, jež byly v roce 2023 již vyfakturovány.

Auditor vyžádal od účetní jednotky přehled vytvořených dohadných položek na opravy k 31. 12. 2023, a také seznam již vyfakturovaných oprav k datu auditu. Z vyfakturovaných oprav si auditor pomocí výběrového nástroje vybral několik položek, u kterých vyhodnotil výši skutečné fakturace vůči natvořenému dohadu.

Z kontrolovaných vzorků vyllynuly rozdíly mezi hodnotou fakturace a zaúčtovaným dohadem k 31. 12. 2023. Hodnota skutečné fakturace byla vyšší než zaúčtovaná dohadná položka. Aproximovaný rozdíl z testovaného vzorku byl pod hranici jednoznačně nepodstatných nesprávností.

Závěr z testování dohadných účtů pasivních:

Kontrola dohadných účtů pasivních byla uzavřena bez materiálních nálezů. Auditor vyhodnotil, že dohadné účty pasivní nejsou tvořeny s předpojatostí společnosti manipulace s VH.

Výzkumná otázka - vyhodnocení

Jak ovlivňují různé druhy tvorby dohadných položek pasivních auditorů přístup k testování této skupiny účetních transakcí?

Na stanovenou výzkumnou otázku může autor díky výše zmíněnému popisu auditu dohadných položek pasivních stanovit následující odpověď:

Druh tvorby dohadných položek pasivních ovlivňuje při testování této skupiny transakcí jak druh prováděného auditu daných transakcí, a to na IT audit, nebo finanční audit, tak i proces kontroly konkrétního druhu dohadu.

V případě automatických dohadných položek přenechává finanční auditor práci testování správnosti dohadů na IT auditorovi. IT auditor sleduje zejména proces vstupu dat do systému, jejich validitu, správnost, přenos, propustnost systému k manuálním úpravám atd. V případě manuálně kalkulovaných dohadů musí auditor pochopit, z jaké podstaty jsou dohadné položky tvořeny a vyhodnotit správnost postupu kalkulace. Je důležité přizpůsobit propočty a žádanou podpůrnou dokumentaci konkrétním druhům dohadných položek pasivních. Následně porovnává auditor podpůrné dokumenty s celými propočty a účetními záznamy manuálně. Test manuálních transakcí je tak mnohem detailnější a pro určení správného přístupu k ověření náročnější.

Rezervy

Hodnota rezerv je v porovnání s prováděcí materialitou nevýznamná. V rámci auditních testů byla pouze vyhodnocena potřeba tvorby rezervy na soudní spory. Auditní společnost oslovila všechny právní zástupce, kteří v roce 2023 zastupovali ABC, s.r.o. v jakýchkoli soudních sporech, či poskytovali právní rady, aby pomocí externí confirmace potvrdili možná rizika z aktivních soudních sporů. Dle obdržené confirmace právního zástupce neexistují žádné aktivní ani soudní spory, kde by bylo nutné vytvořit OP k pohledávkám. Společnost dle confirmace právního zástupce ani nefiguruje v žádném soudním sporu, ze kterého by mohly plynout náklady.

Tab. 25: Meziroční vývoj hodnoty rezerv

Položka	2023 TCZK	2022 TCZK	Vývoj TCZK
Rezervy	6 587	3 512	3 075

Zdroj: Vlastní zpracování (2024)

Společnost účtuje pouze o rezervě na daň z příjmu ve výši 3 890 TCZK k 31. 12. 2023. Ostatní zaúčtované rezervy jsou v nemateriální výši, proto nebyly podrobeny žádnému hlubšímu auditnímu zkoumání.

Závěr z testování rezerv:

Kontrola rezerv byla uzavřena bez materiálních zjištění.

Banka a půjčky

Hodnota zůstatků na bankovních účtech je ověřena pomocí externích konfirmací. Auditní společnost oslovila všechny banky, které ABC, s.r.o., využívá a požádala je o zaslání potvrzení zůstatků na bankovních účtech. Jelikož úvěr, který je v rozvaze evidován je kontokorentním zůstatkem, odkonfirmovala oslovená banka i tento záporný zůstatek včetně hodnoty úroků. Zůstatky v pokladně byly odsouhlaseny na pokladní inventuru.

Závěr z testování zůstatků na bankovním účtu a půjček:

Kontrola bankovních zůstatků a půjček byla uzavřena bez materiálních nálezů.

Daň z příjmu právnických osob

Společnost ABC, s.r.o. sestavila kalkulaci daně z příjmu právnických osob. Kontrola kalkulace daně z příjmu právnických osob byla provedena daňovým oddělením auditní společnosti nikoli finančním auditorem. Daňové oddělení v kalkulacích od klientů kontroluje v rámci kalkulace splatné daně především daňovou uznatelnost nákladů a výnosů, o které je upravován základ daně. V rámci odložené daně jsou od klienta vyžádány daňové a účetní sestavy majetku pro ověření rozdílu zůstatkové ceny majetku.

Závěr z testování daně z příjmu právnických osob:

Kontrola kalkulace splatné a odložené daně byla uzavřena bez materiálních nálezů.

3.5 Příprava zprávy auditora

3.5.1 Nepřetržité trvání podniku

Společnost vykazuje ve sledovaném i bezprostředně předcházejícím období zisk a kladný vlastní kapitál. V roce 2023 došlo v ABC, s.r.o. k výjimečné situaci, kdy vznikly účetní jednotce neočekávané náklady v důsledku výpadku účetního softwaru. Dále je společnost vystavena kurzovému riziku, které ovlivňuje její výsledek hospodaření. V neposlední řadě došlo k významnému navýšení vstupních cen za materiál. Tyto skutečnosti měly vliv na výsledek hospodaření v roce 2023. V roce 2024 společnost podobné výkyvy neočekává a dle obdržného budgetu na rok 2024 plánuje dosáhnout obdobného zisku jako v roce 2022.

Auditní tým konzultoval riziko nesplnění nepřetržitého trvání podniku v následujících 12 měsících po skončení auditních prací s managementem společnosti a bylo dosaženo závěru, že společnost si není vědoma skutečností, které by jí bránily v možnosti nepřetržitého trvání.

3.5.2 Následné události

Auditor si od účetní jednotky vyžádal obratovou předvahu k datu nejbližšímu očekávanému datu výroku auditora. Auditor porovnal obratovou předvahu k 31. 12. 2023 s obratovou předvahou k nejbližšímu očekávanému datu výroku auditora. Cílem porovnání bylo vyhodnotit pocitově významné vývoje na úrovni jednotlivých účtů. U účtů, u kterých auditor zaznamenal neočekávané či materiální vývoje, vyžádal od společnosti komentáře tyto vývoje vysvětlující. Smyslem kontroly je zjistit, zda se po datu účetní závěrky nenaskytly skutečnosti, jež by měly být zohledněny ve výroční zprávě či jsou důležité pro vydání výroku auditora.

Žádné skutečnosti, jež by svými vývoji či povahou měly být zaznamenány ve výroční zprávě či ve výroku auditora nalezeny nebyly. Auditor se také dotázal společnosti, zda si není vědoma skutečností, jež by mohly mít vliv na účetní závěrku. Žádné takové skutečnosti společnost neeviduje.

3.5.3 Spřízněné strany

Společnost ABC, s.r.o. prodává své výrobky z 90 % do mateřské společnosti. Vzhledem k významnému postavení mateřské společnosti na světovém trhu v daném oboru

nevyhodnocuje auditor riziko z daného obchodního vztahu. ABC, s.r.o. může z této spolupráce čerpat v pozitivním slova smyslu.

Výnosy se spřízněnou stranou jsou v účetnictví řádně odděleny separátními analytickými účty.

Veškeré transakce se spřízněnými stranami byly provedeny za běžných tržních podmínek.

3.5.4 Vyhodnocení nesprávností

Auditor sestavil seznam výstupů z provedených auditních prací a prokonzultoval tyto výstupy s vedením účetní jednotky.

Tab. 26: Závěry z auditních testů

Skupina kontroly	Závěr
Náklady skupiny 501x a 502x	Nezjištěny materiální rozdíly
Náklady na opravy 511x	Nezjištěny materiální rozdíly
Náklady na leasing 518x	Nezjištěny materiální rozdíly, avšak v rámci úplnosti nákladů byl auditorem zjištěn fakt, že náklady nebyly zaúčtovány každý měsíc. V měsíci březnu zaúčtovány hromadně náklady za leden - březen. Auditor doporučuje provádění detailnějších interních kontrol, aby bylo zamezeno opomenutí zaúčtování nákladů.
Ostatní náklady 51x	Nezjištěny materiální rozdíly, avšak zápisy v účetním deníku shledává auditor jako nedostatečné zejména z pohledu popisu účetních operací. Uživatelé, jež čerpají informace z účetního deníku, nejsou schopni rychle identifikovat daný účetní případ, jelikož popisy v deníku nejsou přesné. Auditor doporučuje zpřesnit popisy účetních operací v účetním deníku.
Mzdové náklady	Nezjištěny materiální rozdíly
Výnosy 601x	Nezjištěny materiální rozdíly
Majetek + odpisy	Nezjištěny materiální rozdíly
Zásoby	Nezjištěny materiální rozdíly
Pohledávky + závazky	Identifikování debetní dodavatelé a kreditní odběratelé. Navržena reklasifikace.
Dohadné účty pasivní	Nezjištěny materiální rozdíly
Rezervy	Nezjištěny materiální rozdíly
Banka	Nezjištěny materiální rozdíly
Daň z příjmu právnických osob	Nezjištěny materiální rozdíly

Zdroj: Vlastní zpracování (2024)

Dále předal auditor číselné vyjádření zjištěných chyb. Ve vyjádření je vždy uveden popis nalezené chyby, návrh přeúčtování včetně daných účtů, výše nalezené chyby a dopady do finančních výkazů.

Tab. 27: Sumář chyb

Nález č.	Popis	Účet	Popis účtu	DR	CR	VK	P&L dopad	Dopad do finančních výkazů
1	Debetní dodavatelé	311300	Odběratelé - zahraničí	2 754	0			2 754
1	Debetní dodavatelé	321100	Dodavatelé - zahraničí	0	-2 754			-2 754
2	Kreditní odběratelé	321100	Dodavatelé - zahraničí	0	-1 799			-1 799
2	Kreditní odběratelé	311300	Odběratelé - zahraničí	1 799	0			1 799

Zdroj: Vlastní zpracování (2024)

Společnost s výše uvedenými návrhy souhlasí a reklasifikuje chyby na úrovni finančních výkazů.

Společnost zároveň sestavila prohlášení, ve kterém mimo jiné potvrzuje dle svého nejlepšího vědomí a svědomí, že splnila povinnosti dle sjednané auditní smlouvy, že sestavené finanční výkazy obsahují veškeré uskutečněné transakce sledovaného období, a že poskytla součinnost při zpracování auditu.

3.5.5 Kontrola obsahu účetní závěrky

ABC, s.r.o. zaslala auditující společnosti sestavenou výroční zprávu, zprávu o vztazích, výkaz cash flow a přílohu účetní závěrky včetně finančních výkazů. Auditní tým provedl revizi těchto výkazů. Revize spočívá v ověřování informací uvedených v jednotlivých dokumentech na výstupy auditních prací, na informace obdržené od společnosti a na veřejný rejstřík a sbírku listin.

Auditor také ověřuje, zda obdržené zprávy a finanční výkazy jsou sestaveny v souladu se zákonem a účetní jednotka tak zveřejňuje všechny povinné informace.

Hodnoty a informace uvedené ve výroční zprávě, zprávě o vztazích, výkazu cash flow a příloze účetní závěrky včetně finančních výkazů odpovídaly výsledkům auditního testování a informacím z veřejného rejstříku. Zprávy a finanční výkazy obsahují všechny zákonem stanovené informace pro uživatele účetních závěrek.

3.6 Závěrečné zhodnocení provedeného auditu

V diplomové práci bylo zpracováno pouze testování významné výkazových pozic finančních výkazů. V praxi by samozřejmě muselo být otestováno více výkazových pozic a jejich testování je prováděno do hlubokých detailů. Pro potřeby diplomové práce byly prováděné testy zjednodušeny, avšak takovým způsobem, aby byly zachovány reálné výsledky a zjištění provedeného auditu.

V plánovací fázi auditu bylo popsáno plánování auditu a provedení testů v oblasti vybraných výkazových pozic finančních výkazů. Auditor neprováděl testy kontrol, jelikož účetní jednotka neeviduje důkazní materiály k prováděným kontrolám. Testování bylo tedy zaměřeno na testy věcné správnosti. Výsledky vybraných testů byly sumarizovány a předány společnosti včetně nalezených chyb. Společnost s nalezenými chybami souhlasí a provedla reklasifikace chyb na úrovni finančních výkazů.

Jelikož ABC, s.r.o. je auditorskou společností auditována již více let, proběhl audit bez významných komplikací. V plánovací fázi auditu byla skutečnost, že ABC, s.r.o. není prvoročním klientem zohledněna. Auditní tým byl složen ze zkušených členů.

Společnost poskytla auditorovi součinnost při provádění auditních prací.

3.7 Vydání zprávy auditora

Společnost poskytla auditorovi dostatečné množství důkazních informací k sestavené účetní závěrce, aby bylo možné vyhodnotit její správnost.

Auditor provedl audit příložené účetní závěrky a shledává sestavenou účetní závěrku jako věrný a poctivý obraz finanční situace podniku k 31. 12. 2023. Účetní závěrka je sestavena v souladu s platnou českou legislativou. Auditor si není vědom skutečností po datu účetní závěrky, jež by měly vliv na účetní závěrku sestavenou k 31. 12. 2023.

Auditor vydává výrok bez výhrad.

Shrnutí kapitoly

Audit účetní závěrky začíná vždy plánovací fází auditu. Společnost ABC, s.r.o. je auditorskou společností auditována již několik let. Autor se tedy při plánovací fázi auditu opíral, o již známé skutečnosti z předchozích let a po komunikaci se společností

aktualizoval patřičné údaje potřebné pro naplánování zakázky. U opakujících se zakázek je možné stanovit pro testování přívětivější hodnoty materiality. Pro plánování auditních prací, přístupu a strategie je nezbytně nutné porozumět činnosti účetní jednotky, procesům, které provádí a okolí, se kterým přichází do styku. Všechny tyto skutečnosti byly zahrnuty do plánovací fáze.

ABC s.r.o. se zaměřuje na výrobu náhradních automobilových dílů a své prodeje realizuje v rámci konsolidační skupiny. Nákupy materiálu jsou realizovány od třetích stran. Tento fakt byl zohledněn při sestavování analytických testů. Auditní testy byly, až na nález reklasifikace debetních dodavatelů a kreditních odběratelů, vyhodnoceny bez materiálních nálezů.

V diplomové práci bylo auditní testování zaměřeno zejména na testování oblasti nákladů. Z výsledků provedených auditních testů vyplývá, že náklady společnosti v účetní závěrce věrně a poctivě zobrazují skutečnou finanční situaci podniku. Nalezené rozdíly v oblasti nákladů byly nemateriální povahy a tedy by tyto rozdíly a chyby neměly vliv na rozhodování uživatelů účetní závěrky.

Vyhodnocení auditních testů včetně nalezených chyb bylo předáno společnosti. Společnost s nalezenými chybami souhlasí a provedla reklasifikace na úrovni finančních výkazů.

Mezi závěrečné práce auditora patří vyhodnocení nepřetržitého trvání podniku, vyhodnocení následných událostí a kontrola účetní závěrky. Všechny tyto kontroly byly uzavřeny bez nálezů a nebyly shledány žádné dodatečné informace, jež by měly vliv na účetní závěrku sestavenou k 31. 12. 2023.

Auditor na základě výše zmíněných skutečností vyhodnotil, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz finanční situace podniku a je sestavena v souladu se zákonem. Výsledná zpráva auditora je **výrok bez výhrad**.

Autor v rámci zpracování diplomové práce stanovil výzkumnou otázku zabývající se dopadem povahy druhu dohadných položek do způsobu přístupu k auditnímu testování. Nalezená odpověď výzkumu poukazuje na fakt, že dle druhu dohadné položky jsou voleny buď testy IT auditu, nebo testy finančního auditu. Testy finančního auditu jsou pro zpracování náročnější a je zapotřební detailního zkoumání charakteru dohadu pro určení správného testovacího přístupu. Druh dohadné položky podmiňuje také druh podpůrné dokumentace, kterou bude auditor pro ověření dohadu vyžadovat.

Závěr

Výrok auditora k účetní závěrce společnosti je cennou informací pro uživatele účetní závěrky. Druh výroku, který auditor k auditované účetní závěrce stanoví, se odvíjí od zjištěných auditních nálezů. Auditor provádí různá zkoumání a kontroly obsahu účetnictví účetní jednotky, a pokud předloží účetní jednotka dostatek průkazných materiálů o správnosti zkoumaných jevů, může auditor označit účetní závěrku jako věrný a poctivý obraz finanční situace podniku.

Hlavním cílem diplomové práce bylo na konkrétním zvoleném podniku aplikovat teoretické poznatky k provádění auditu účetní závěrky, tedy popsat veškeré fáze auditu včetně způsobu testování. Následně pak zhodnotit, **zda náklady** společnosti věrně a poctivě zobrazují skutečnost.

Autor provedl aplikaci teoretických poznatků na vybraný podnik a popsal tak jednotlivé fáze auditu na konkrétním vybraném podniku včetně způsobu testování významných výkazových pozic. Vzhledem k omezení rozsahu diplomové práce nebyly do hloubky zkoumány auditorské postupy všech výkazových pozic tak, jak by tomu bylo v praxi. Autor dále provedl patřičné auditní testy oblasti nákladů a vyhodnotil výsledky těchto testů. Všechny provedené testy nákladů byly uzavřeny s nemateriálními chybami, které by svou hodnotou neměly vliv na rozhodování uživatelů účetní závěrky. **Autor při testování nákladů vyhodnotil pouze doporučení** pro společnost z hlediska věcného popisu účetních informací, **a také doporučil** společnosti provádět hlubší měsíční kontroly zaúčtovaných operací. Toto doporučení se opírá o auditní zjištění z kontroly úplnosti nákladů na leasingové smlouvy, kdy náklady na leasing nebyly účtovány pravidelně každý měsíc. V měsíci březnu bylo provedeno hromadné zaúčtování nákladů za leden – březen. Zjištěná chyba nemá vliv na úplnost nákladů v kontextu sledování nákladů za celý rok 2023, jelikož náklad na leasing byl skutečně zaúčtován za každý fakturovaný měsíc. **Autor hodnotí náklady společnosti jako věrné a poctivé zobrazení skutečnosti.**

V rámci ostatních popsaných auditních testů byla nalezena materiální chyba pouze v oblasti pohledávek a závazků, kdy společnost v saldokontech špatně klasifikovala debetní dodavatele a kreditní odběratele. Společnost s nalezenou chybou souhlasí a provedla reklasifikace na úrovni finančních výkazů.

Poslední částí práce bylo poté provedení kontrol výroční zprávy, zprávy o vztazích, výkazu cash flow a přílohy účetní závěrky.

Autor stanovil v rámci zpracování diplomové práce **výzkumnou otázku** v oblasti dohadných účtů pasivních. Účtování o dohadných účtech pasivních může probíhat na základě automatických transakcí, či manuálních kalkulací. Autor při zpracování auditních testů vyhodnocoval přístup k testování u automatických transakcí a u manuálních kalkulací dohadných položek. Autorem bylo vyhodnoceno, že **druh** tvorby dohadné položky **má vliv na přístup** auditora k testování z hlediska přístupu k ověření správnosti účetních záznamů. Zatímco automatické transakce testuje IT auditor spíše z procesního pohledu přenosu dat, správnost těchto dat, možnost manuálních zásahů atd., manuálně kalkulované dohadné položky testuje finanční auditor na podpůrnou dokumentaci, jako jsou kalkulace, faktury, různé reporty aj. dle konkrétního charakteru dohadu.

Důvodem autora pro zabývání se stanovenou výzkumnou otázkou je fakt, že pomocí záměrného zkreslení výše vytvořené dohadné položky může společnost manipulovat s výsledkem hospodaření. Dohadné položky pasivní se v podvojném účetnictví účtují proti nákladovým účtům a tyto nákladové účty a jejich výše jsou poté zahrnuty do kalkulace daně z příjmu právnických osob. Společnosti mohou mít tendence náklady/dohadné položky nadhodnocovat, a tím snižovat daňovou povinnost, či je podhodnocovat, aby v rámci konsolidačních celků nemuseli přiznávat a odvádět mateřské společnosti příliš vysoké zisky.

Auditor na základě provedených auditních prací vydal k účetní závěrce **výrok bez výhrad** a považuje auditovanou účetní závěrku jako věrný a poctivý obraz finanční situace podniku. Účetní závěrka je sestavená v souladu s platnou legislativou.

Seznam použitých zkratk

DUZP – datum uskutečnitelného zdanitelného plnění

IS – Informační systém

ISA - International Standards on Auditing

KAČR – Komora auditorů České republiky

RVDA – Rada pro veřejný dohled nad auditem

SW - Software

TP – Transfer price

TCZK – tisíce korun

ÚZ – Účetní závěrka

VH – Výsledek hospodaření

Seznam použitých zdrojů

Interexpert Bohemia, spol. s.r.o. (2020). *Audit a jeho druhy*. Dostupné 2. 2. 2024 z <https://interexpert.cz/audit-a-jeho-druhy/>

International Auditing and Assurance Standards Board (2021). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/IAASB-2021-Handbook-Volume-1.pdf

International Ethics Standards Board for Accountants (2021). *Mezinárodní etický kodex pro auditory a účetní odborníky (včetně Mezinárodních standardů nezávislosti)*. <https://www.kacr.cz/file/7032/eticky-kodex-cz-handbook-iesba-2021-final-na-web-15112022.pdf>

International Federation of Accountants (2010a). *Průručka k uplatňování mezinárodních auditorských standardů při auditu malých a středních účetních jednotek – druhý díl*. ISA_Volume_2_CZ_verze.indd (kacr.cz)

International Federation of Accountants (2010b). *Průručka k uplatňování mezinárodních auditorských standardů při auditu malých a středních účetních jednotek – první díl*. ISA_Volume_1_CZ_verze.indd (kacr.cz)

Kandlerová, K. (2014a). *Účtování nákladů v praxi*. portál.POHODA CZ. <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/uctovani-nakladu-v-praxi/>

Kandlerová, K. (2014b). *Účtování nákladů v praxi*. portál.POHODA CZ. <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/uctovani-vynosu-v-praxi/>

Komora auditorů České republiky (2023a). *Poslání a smysl auditu*. Dostupné 17. 10. 2023 z <https://www.kacr.cz/poslani-a-smysl-auditu>

Komora auditorů České republiky (2023b). *O Komoře auditorů*. Dostupné 21. 10. 2023 z <https://www.kacr.cz/o-komore-auditoru>

Komora auditorů České republiky (2023c). *Evropské předpisy*. Dostupné 28. 10. 2023 z <https://www.kacr.cz/evropske-predpisy2>

Komora auditorů České republiky (2023d). *České účetní předpisy*. Dostupné 21. 10. 2023 z <https://www.kacr.cz/ceske-predpisy>

Komora auditorů České republiky (2023e). *Příručka pro provádění auditu*. Dostupné 21. 10. 2023 z <https://www.kacr.cz/prirucka-pro-provadeni-auditu>

Komora auditorů České republiky (2013). *Auditorská profese v České republice*. https://www.kacr.cz/file/1436/Publikace_Auditorsk%C3%A1%20profese%20v%20%C4%8CR.pdf

Králová, M., & Hejret, M. (2022). *Zákon o účetnictví s komentářem* (2. vyd.). GRADA Publishing.

Pelák, J. (2017). Testy kontrol. *AUDITOR*, 2017(5), 16. <https://www.kacr.cz/file/4407/casopis-auditor-c-5-2017.pdf>

Skálová, J., Suková, A., a kol. (2022). *Podvojný účetnictví 2022* (28. vyd.) Grada Publishing.

Zákon č. 299/2016 Sb., kterým se mění zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech) (2016). 299/2016 Sb., 1. 10. 2016, aktuální znění, informativní znění systému e-Sbírka (e-sbirka.cz)

Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (2009). 93/2009 Sb., 1. 1. 2024, aktuální znění, informativní znění systému e-Sbírka (e-sbirka.cz)

Seznam tabulek

Tab. 1: Vyhodnocení povinnosti auditu.....	Chyba! Záložka není definována.
Tab. 2: Vyhodnocení přijetí zakázky	51
Tab. 3: Strategie auditu	52
Tab. 4: Porozumění činnosti účetní jednotky	53
Tab. 5: Meziroční vývoj hodnoty majetku.....	57
Tab. 6: Meziroční vývoj oběžných aktiv	58
Tab. 7: Meziroční vývoj hodnoty vlastního kapitálu	59
Tab. 8: Meziroční vývoj hodnoty cizích zdrojů.....	59
Tab. 9: Meziroční vývoj hodnoty výnosů	60
Tab. 10: Meziroční vývoj hodnoty nákladů.....	61
Tab. 11: Materialita.....	62
Tab. 12: Rozpad nákladů dle výkazových pozic	63
Tab. 13: Propočtení skutečných nákladů 2023	65
Tab. 14: Vyhodnocení analytického testu.....	65
Tab. 15: Rozpad testování nákladů na energie	66
Tab. 16: Rozpad nákladů skupiny 51x.....	66
Tab. 17: Vývoj nákladů na opravy a údržbu.....	67
Tab. 18: Vývoj nákladů na operativní leasing vozidel	68
Tab. 19: Rozpad nákladů na leasing dle měsíců	68
Tab. 20: Meziroční vývoj ostatních nákladů	70
Tab. 21: Meziroční vývoj hodnoty mzdových nákladů	72
Tab. 22: Měsíční vývoj mzdových nákladů.....	72
Tab. 23: Analytický test mzdových nákladů	73
Tab. 24: Vyhodnocení analytického testu.....	73
Tab. 25: Vyhodnocení nálezů	78

Tab. 26: Meziroční vývoj hodnoty rezerv	85
Tab. 27: Závěry z auditních testů.....	87
Tab. 28: Sumář chyb	88

Seznam obrázků

Obr. 1: Ilustrativní schéma spisu auditora	17
Obr. 2: Auditní tým.....	19
Obr. 3: Schéma rozsahu nesprávností.....	23

Seznam příloh

Příloha A: Finanční výkazy ABC, s.r.o.

Příloha B: Propočet očekávaných nákladů na základě odbytového plánu mateřské společnosti

Příloha A: Finanční výkazy ABC, s.r.o.

označ a	AKTIVA b	řad. c	2023			2022
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	
	AKTIVA CELKEM	001	2 294 688	725 951	1 568 738	1 314 960
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0	0	0	0
B.	Stálá aktiva	003	1 198 992	717 281	481 712	502 653
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004	16 808	16 748	60	182
B.I.1.	Nehmotné výsledky vývoje	005	0	0	0	0
B.I.2.	Ocenitelná práva	006	15 785	15 725	60	182
B.I.2.1.	Software	007	15 785	15 725	60	182
B.I.2.2.	Ostatní ocenitelná práva	008	0	0	0	0
B.I.3.	Goodwill	009	0	0	0	0
B.I.4.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	010	1 023	1 023	0	0
B.I.5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	0	0	0	0
B.I.5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012	0	0	0	0
B.I.5.2.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	013	0	0	0	0
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	014	1 182 185	700 533	481 652	502 472
B.II.1.	Pozemky a stavby	015	351 545	101 540	250 005	258 500
B.II.1.1.	Pozemky	016	22 392	0	22 392	22 392
B.II.1.2.	Stavby	017	329 153	101 540	227 613	236 108
B.II.2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	018	740 088	598 994	141 095	190 562
B.II.3.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	019	0	0	0	0
B.II.4.	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	020	0	0	0	0
B.II.4.1.	Pěstitelské celky trvalých porostů	021	0	0	0	0
B.II.4.2.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	022	0	0	0	0
B.II.4.3.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	023	0	0	0	0
B.II.5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	024	90 552	0	90 552	53 411
B.II.5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	025	19 704	0	19 704	12 735
B.II.5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	026	70 848	0	70 848	40 676
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	027	0	0	0	0
B.III.1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	028	0	0	0	0
B.III.2.	Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba	029	0	0	0	0
B.III.3.	Podíly - podstatný vliv	030	0	0	0	0
B.III.4.	Zápůjčky a úvěry - podstatný vliv	031	0	0	0	0
B.III.5.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	032	0	0	0	0
B.III.6.	Zápůjčky a úvěry - ostatní	033	0	0	0	0
B.III.7.	Ostatní dlouhodobý finanční majetek	034	0	0	0	0
B.III.7.1.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	035	0	0	0	0
B.III.7.2.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	036	0	0	0	0

označ a	AKTIVA b	řád. c	2023			2022
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	
C.	Oběžná aktiva	037	1 095 696	8 670	1 087 026	812 307
C.I.	Zásoby	038	467 472	1 949	465 524	288 399
C.I.1.	Materiál	039	368 088	1 949	366 140	197 870
C.I.2.	Nedokončená výroba a polotovary	040	4 475	0	4 475	2 865
C.I.3.	Výrobky a zboží	041	94 910	0	94 910	87 665
C.I.3.1.	Výrobky	042	94 910	0	94 910	87 665
C.I.3.2.	Zboží	043	0	0	0	0
C.I.4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	044	0	0	0	0
C.I.5.	Poskytnuté zálohy na zásoby	045	0	0	0	0
C.II.	Pohledávky	046	627 524	6 722	620 802	523 146
C.II.1.	Dlouhodobé pohledávky	047	0	0	0	0
C.II.1.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	048	0	0	0	0
C.II.1.2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	049	0	0	0	0
C.II.1.3.	Pohledávky - podstatný vliv	050	0	0	0	0
C.II.1.4.	Odložená daňová pohledávka	051	0	0	0	0
C.II.1.5.	Pohledávky - ostatní	052	0	0	0	0
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky	057	626 280	6 722	619 559	521 832
C.II.2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	058	567 215	6 722	560 493	485 705
C.II.2.2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	059	0	0	0	0
C.II.2.3.	Pohledávky - podstatný vliv	060	0	0	0	0
C.II.2.4.	Pohledávky - ostatní	061	59 066	0	59 066	36 128
C.II.2.4.1.	<i>Pohledávky za společnosti</i>	062	0	0	0	0
C.II.2.4.2.	<i>Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění</i>	063	0	0	0	0
C.II.2.4.3.	<i>Stát - daňové pohledávky</i>	064	22 100	0	22 100	34 401
C.II.2.4.4.	<i>Krátkodobé poskytnuté zálohy</i>	065	5 007	0	5 007	95
C.II.2.4.5.	<i>Dohodně ušlý aktivní</i>	066	31 029	0	31 029	1 259
C.II.2.4.6.	<i>Jiné pohledávky</i>	067	930	0	930	374
C.II.3.	Časové rozlišení aktiv	068	1 244	0	1 244	1 314
C.II.3.1.	Náklady příštích období	069	1 244	0	1 244	1 314
C.II.3.2.	Komplexní náklady příštích období	070	0	0	0	0
C.II.3.3.	Příjmy příštích období	071	0	0	0	0
C.III.	Krátkodobý finanční majetek	072	0	0	0	0
C.III.1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	073	0	0	0	0
C.III.2.	Ostatní krátkodobý finanční majetek	074	0	0	0	0
C.IV.	Peněžní prostředky	075	701	0	701	762
C.IV.1.	Peněžní prostředky v pokladně	076	111	0	111	92
C.IV.2.	Peněžní prostředky na účtech	077	590	0	590	671
D	Časové rozlišení aktiv	078	0	0	0	0
D.1.	Náklady příštích období	079	0	0	0	0
D.2.	Komplexní náklady příštích období	080	0	0	0	0
D.3.	Příjmy příštích období	081	0	0	0	0

Označ a	PASIVA b	řad. c	2023	2022
	PASIVA CELKEM	082	1 568 738	1 314 960
A.	Vlastní kapitál	083	879 800	874 688
A.I.	Základní kapitál	084	427 560	427 560
A.I.1.	Základní kapitál	085	427 560	427 560
A.I.2.	Vlastní podíly (-)	086	0	0
A.I.3.	Změny základního kapitálu	087	0	0
A.II.	Ážio a kapitálové fondy	088	168	168
A.II.1.	Ážio	089	0	0
A.II.2.	Kapitálové fondy	090	168	168
A.II.2.1.	<i>Ostatní kapitálové fondy</i>	091	168	168
A.II.2.2.	<i>Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)</i>	092	0	0
A.II.2.3.	<i>Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)</i>	093	0	0
A.II.2.4.	<i>Rozdíly z přeměn obchodních korporací (+/-)</i>	094	0	0
A.II.2.5.	<i>Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)</i>	095	0	0
A.III.	Fondy ze zisku	096	0	0
A.III.1.	Ostatní rezervní fondy	097	0	0
A.III.2.	Statutární a ostatní fondy	098	0	0
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	099	446 960	235 379
A.IV.1.	Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let (+/-)	100	446 960	235 379
A.IV.2.	Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/-)	101	0	0
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	102	5 112	211 581
A.VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (-)	103	0	0
B. + C.	Cizí zdroje	104	688 938	440 273
B.	Rezervy	105	6 587	3 512
B.1.	Rezerva na důchody a podobné závazky	106	0	0
B.2.	Rezerva na daň z příjmů	107	3 890	0
B.3.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	108	0	0
B.4.	Ostatní rezervy	109	2 697	3 512
C.	Závazky	110	682 352	436 761
C.I.	Dlouhodobé závazky	111	20 093	17 579
C.I.1.	Vydané dluhopisy	112	0	0
C.I.2.	Závazky k úvěrovým institucím	115	0	0
C.I.3.	Dlouhodobé přijaté zálohy	116	0	0
C.I.4.	Závazky z obchodních vztahů	117	0	0
C.I.5.	Dlouhodobé směnky k úhradě	118	0	0
C.I.6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	119	0	0
C.I.7.	Závazky - podstatný vliv	120	0	0
C.I.8.	Odloužený daňový závazek	121	20 093	17 579
C.I.9.	Závazky - ostatní	122	0	0
C.I.9.1.	<i>Závazky ke společníkům</i>	123	0	0
C.I.9.2.	<i>Dohadné účty pasivní</i>	124	0	0
C.I.9.3.	<i>Jiné závazky</i>	125	0	0

Označ. a	PASIVA b	říd. c	2023	2022
C.II.	Krátkodobé závazky	126	662 259	419 183
C.II.1.	Vydané dluhopisy	127	0	0
C.II.1.1.	<i>Vyměnitelné dluhopisy</i>	128	0	0
C.II.1.2.	<i>Ostatní dluhopisy</i>	129	0	0
C.II.2.	Závazky k úvěrovým institucím	130	372 819	150 084
C.II.3.	Krátkodobé přijaté zálohy	131	0	0
C.II.4.	Závazky z obchodních vztahů	132	128 489	153 855
C.II.5.	Krátkodobé směnky k úhradě	133	0	0
C.II.6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	134	0	0
C.II.7.	Závazky - podstatný vliv	135	0	0
C.II.8.	Závazky - ostatní	136	160 952	115 244
C.II.8.1.	<i>Závazky ke společníkům</i>	137	0	0
C.II.8.2.	<i>Krátkodobé finanční výpomoci</i>	138	0	0
C.II.8.3.	<i>Závazky k zaměstnancům</i>	139	12 714	10 829
C.II.8.4.	<i>Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění</i>	140	6 800	5 727
C.II.8.5.	<i>Stát - daňové závazky a dotace</i>	141	2 415	2 162
C.II.8.6.	<i>Dohadné účty pasivní</i>	142	127 176	86 939
C.II.8.7.	<i>Jiné závazky</i>	143	11 847	9 588
C.III.	Časové rozlišení pasiv	144	0	0
C.III.1.	Výdaje příštích období	145	0	0
C.III.2.	Výnosy příštích období	146	0	0
D.	Časové rozlišení pasiv	147	0	0
D.1.	Výdaje příštích období	148	0	0
D.2.	Výnosy příštích období	149	0	0

označ. a	TEXT b	řád. c	Skutečnost v účetním období	
			2023	2022
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	01	2 277 122	2 062 262
II.	Tržby za prodej zboží	02	0	0
A.	Výkonová spotřeba	03	1 872 005	1 558 808
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	04	0	0
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	05	1 533 671	1 304 924
A.3.	Služby	06	338 334	253 884
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	07	7 952	5 565
C.	Aktivace (-)	08	0	0
D.	Osobní náklady	09	255 704	212 330
D.1.	Mzdové náklady	10	185 351	152 970
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	11	70 353	59 360
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12	62 058	51 405
D.2.2.	Ostatní náklady	13	8 295	7 955
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	14	68 571	66 660
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15	62 211	68 682
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	16	62 211	68 682
E.1.2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné	17	0	0
E.2.	Úpravy hodnot zásob	18	-362	-615
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek	19	6 722	-1 407
III.	Ostatní provozní výnosy	20	11 058	20 369
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	21	0	0
III.2.	Tržby z prodaného materiálu	22	1 547	1 680
III.3.	Jiné provozní výnosy	23	9 512	18 689
F.	Ostatní provozní náklady	24	59 082	5 145
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25	0	0
F.2.	Prodaný materiál	26	1 218	102
F.3.	Daně a poplatky	27	390	560
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28	-816	1 358
F.5.	Jiné provozní náklady	29	58 290	3 126
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	30	24 867	234 123

označ. a	TEXT b	řád. c	Skutečnost v účetním období	
			2023	2022
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly	31	0	0
IV.1.	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba	32	0	0
IV.2.	Ostatní výnosy z podílů	33	0	0
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	34	0	0
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	35	0	0
V.1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládaná nebo ovládající osoba	36	0	0
V.2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	37	0	0
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	38	0	0
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	39	0	0
VI.1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	40	0	0
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	41	0	0
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	42	0	0
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	43	10 167	4 332
J.1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	44	0	0
J.2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	45	10 167	4 332
VII.	Ostatní finanční výnosy	46	59 838	28 554
K.	Ostatní finanční náklady	47	63 023	39 363
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	48	-13 352	-15 141
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	49	11 516	218 982
L.	Daň z příjmů	50	6 404	7 401
L.1.	Daň z příjmů splatná	51	3 890	0
L.2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	52	2 514	7 401
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	53	5 112	211 581
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	54	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	55	5 112	211 581
*	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	56	2 348 018	2 111 184

Příloha B: Propočet očekávaných nákladů na základě odbytového plánu mateřské společnosti

Výrobek	Plán odběru ks	Náklady na 1 ks	Očekávané náklady CZK
1Výrobek	3 120	172	535 167
2Výrobek	3 120	181	564 745
3Výrobek	46 135	197	9 095 873
4Výrobek	36 917	102	3 775 114
5Výrobek	58 981	107	6 339 806
6Výrobek	29 048	184	5 331 923
7Výrobek	26 618	216	5 736 699
8Výrobek	5 850	111	647 712
9Výrobek	15 552	102	1 585 795
10Výrobek	377 424	286	107 975 213
11Výrobek	58 752	109	6 422 231
12Výrobek	74 592	141	10 499 324
13Výrobek	10 800	89	965 188
14Výrobek	11 760	125	1 471 472
15Výrobek	101 052	200	20 226 068
16Výrobek	127 872	124	15 904 393
17Výrobek	1 231 200	214	263 957 584
18Výrobek	261 360	157	40 954 890
19Výrobek	302 832	159	48 119 581
20Výrobek	10 692	203	2 175 287
21Výrobek	463 860	344	159 500 325
22Výrobek	492 240	122	60 157 807
23Výrobek	259 848	203	52 690 236
24Výrobek	28 800	192	5 531 242
25Výrobek	54 864	106	5 799 679
26Výrobek	20 592	141	2 912 686

27Výrobek	27 648	124	3 434 985
28Výrobek	34 944	128	4 460 932
29Výrobek	92 484	196	18 086 555
30Výrobek	80 892	184	14 902 830
31Výrobek	90 972	215	19 561 254
32Výrobek	2 160	113	243 109
33Výrobek	133 056	107	14 172 300
34Výrobek	127 764	202	25 844 057
35Výrobek	1 033 200	290	299 598 657
36Výrobek	5 184	288	1 494 882
37Výrobek	261 936	289	75 790 632
38Výrobek	10 368	170	1 760 242
39Výrobek	24 192	172	4 165 935
40Výrobek	1 944	566	1 100 563
41Výrobek	78	598	46 639
42Výrobek	2 080	172	356 778
43Výrobek	25 920	315	8 176 662
44Výrobek	733 860	179	131 344 722
45Výrobek	26 520	172	4 558 072
46Výrobek	34 020	83	2 816 779
47Výrobek	16 640	58	967 662
48Výrobek	2 860	181	517 683
49Výrobek	1 232	402	495 286
50Výrobek	102 180	156	15 981 325
51Výrobek	1 428	385	550 413
52Výrobek	30 780	79	2 422 914
53Výrobek	280 800	340	95 440 045
54Výrobek	8 840	307	2 716 554

55Výrobek	104 112	315	32 761 923
56Výrobek	20 280	319	6 467 228
57Výrobek	4 752	1 283	6 098 445
58Výrobek	63	1 315	82 836
59Výrobek	2 736	1 159	3 169 829
60Výrobek	63	1 472	92 747
61Výrobek	62 400	100	6 255 035
62Výrobek	265 816	105	27 778 423
63Výrobek	8	101	807
64Výrobek	12 090	105	1 273 917
65Výrobek	1 400	49	68 191
66Výrobek	20 866	641	13 371 127
67Výrobek	36	2 318	83 431
68Výrobek	30	2 229	66 864
69Výrobek	56	1 021	57 180
70Výrobek	1 352	1 020	1 378 529
71Výrobek	520	1 017	528 767
72Výrobek	212	1 167	247 334
73Výrobek	1 434	1 750	2 509 380
74Výrobek	858	1 750	1 501 641
75Výrobek	684	1 761	1 204 583
76Výrobek	162	1 763	285 570
77Výrobek	40	1 170	46 794
78Výrobek	200	1 171	234 112
79Výrobek	8	750	6 004
80Výrobek	484	3 468	1 678 343
81Výrobek	36 645	1 046	38 322 802
82Výrobek	32	1 030	32 957

83Výrobek	56	1 030	57 692
84Výrobek	48	924	44 339
85Výrobek	20	1 999	39 986
86Výrobek	10 745	1 356	14 570 663
87Výrobek	4 246	1 351	5 734 548
88Výrobek	12	732	8 779
89Výrobek	15 792	828	13 079 540
90Výrobek	2 704	826	2 232 192
91Výrobek	920	829	762 908
92Výrobek	576	807	465 004
93Výrobek	1 728	1 496	2 584 449
94Výrobek	144	1 403	202 055
95Výrobek	3 192	1 051	3 356 368
96Výrobek	468	2 352	1 100 676
97Výrobek	174	2 393	416 336
98Výrobek	9 798	2 286	22 397 621
99Výrobek	1 476	2 326	3 432 519
100Výrobek	1 260	2 325	2 930 128
101Výrobek	24	2 342	56 216
102Výrobek	24	2 336	56 059
103Výrobek	2 058	2 301	4 736 240
104Výrobek	96	2 627	252 227
105Výrobek	1 150	2 215	2 547 561
106Výrobek	36	2 541	91 479
107Výrobek	287	2 123	609 297
108Výrobek	1 244	1 852	2 303 872
109Výrobek	300	1 854	556 238
110Výrobek	1 656	1 852	3 066 290

111Výrobek	348	1 854	645 054
112Výrobek	5 304	913	4 840 885
113Výrobek	720	910	655 107
114Výrobek	544	947	515 139
115Výrobek	1 024	1 517	1 553 325
116Výrobek	32	1 405	44 962
117Výrobek	6 022	2 104	12 672 865
118Výrobek	8 274	2 116	17 511 184
119Výrobek	43	1 972	84 809
Očekávané náklady celkem			1 861 703 913

Abstrakt

Buiová, D. (2024). *Audit ve zvoleném podnikatelském subjektu*. [Diplomová práce. Západočeská univerzita v Plzni].

Klíčová slova: audit, náklady, účetní závěrka, účetnictví

Diplomová práce se zabývá finančním auditem vybraného subjektu. Téma si autor vybral z důvodu, že je zaměstnán jako senior v auditu a k tématu má tak blízko. Autor přistupoval k řešení problému jako k případové studii. Dle stanovených cílů byly nejdříve popsány potřebné teoretické poznatky a následně byly poznatky převedeny do praktického případu, a to popis jednotlivých fází auditu včetně popisů způsobů auditního testování ve zvolené organizaci. Zkoumány byly zejména náklady společnosti, kdy autor na základě svých zjištění konstatoval, že **náklady společnosti poskytují věrný a poctivý obraz skutečnosti**. Autor provedl potřebné auditní testy, na základě kterých **doporučuje** společnosti provádění hlubších měsíčních kontrol úplnosti zaúčtovaných nákladů, a také dbát na lepší popisování obsahu účetních operací do textu v účetním deníku. V rámci diplomové práce byla zpracována **odpověď na výzkumnou otázku** zabývající se vlivem druhu tvorby dohadných položek pasivních na auditorský přístup k testování daných účetních transakcí. Autor zkoumal obsahovou analýzou dokumentů charakteristické znaky jednotlivých dohadných položek, na jejichž základě stanovil přístup k auditnímu testování. Bylo zjištěno, že druh tvorby dohadných položek ovlivňuje přístup auditora jak z hlediska druhu prováděného auditu (IT audit versus finanční audit), tak i z hlediska volby podpůrné dokumentace, kterou auditor pro ověření správnosti dohadné položky potřebuje.

Abstract

Buiová, D. (2024). Audit in the selected economic entity. [Master's Thesis, University of West Bohemia].

Key words: audit, expenses, financial statements, Accounting

The Master's Thesis deals with the financial audit of a selected entity. The author chose the topic due to being employed as a senior auditor, thus having a close affinity to the topic. The author approached the problem-solving process as a case study. According to the established goals, the necessary theoretical knowledge was initially described, and subsequently the findings were applied to a practical case, specifically description of individual audit phases including the description of audit testing methods in selected entity. The company's expenses were examined, with the auditor concluding, based on their findings, that **the company's expenses provide a faithful and honest depiction of reality**. The author has performed the necessary audit tests, on the basis of which she **recommends** that the company ought to conduct deeper monthly checks on the completeness of the costs booked, and also take care to better describe the content of accounting transactions in the text of the accounting journal. The thesis developed an **answer to research question** dealing with the effect of the type of creation of passive estimates on the auditor's approach to testing accounting transactions. The author examined the characteristic features of individual estimates by content analysis of documents, on the basis of which she determined the approach to audit testing. It was found that the type of creation of the estimates affects the auditor's approach both in terms of the type of audit performed (IT audit versus financial audit) and in terms of the choice of supporting documentation that the auditor needs to verify the accuracy of the estimate.