

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

**Analýza zásob v rámci finančního auditu ve vybraném
podniku**

Bc. Iveta Narovcová

Plzeň 2014

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
Fakulta ekonomická
Akademický rok: 2013/2014

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Iveta NAROVCOVÁ**
Osobní číslo: **K12N0119P**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**
Název tématu: **Analýza zásob v rámci finančního auditu ve vybraném podniku**
Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

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

1. Zvolte cíl a metodický postup řešení.
2. Popište auditorské postupy v problematice zásob.
3. Charakterizujte vybraný podnikatelský subjekt z hlediska předmětu podnikání a ekonomických výsledků.
4. Analyzujte postupy finančního auditu zásob v daném podniku.
5. Vyhodnoťte výsledky auditu zásob, formulujte doporučení.
6. Shrňte problematiku auditu a vypracujte závěr.

Rozsah grafických prací: **neuveđen**
Rozsah pracovní zprávy: **60 - 80 stran**
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**
Seznam odborné literatury:

- **HAKALOVÁ, Jana.** *Účetní závěrka a auditing.* Brno: Tribun EU, 2010. ISBN 978-80-7399-144-9
- **MÜLLEROVÁ, Libuše.** *Auditing pro manažery, aneb, Proč a jak se ověřuje účetní závěrka.* Praha: Wolters Kluwer, 2013. ISBN 978-80-7357-988-3
- **LOUŠA, František.** *Zásoby: komplexní průvodce účtováním i oceňováním.* Praha: Grada, 2012. ISBN 978-80-247-4115-4

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

Datum zadání diplomové práce: **25. října 2013**
Termín odevzdání diplomové práce: **25. dubna 2014**


Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný
děkan




Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc.
vedoucí katedry

V Plzni dne 25. října 2013

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Analýza zásob v rámci finančního auditu ve vybraném podniku“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí diplomové práce za použití odborné literatury a pramenů, uvedených v příložené bibliografii.

V Plzni dne 23. 04. 2014

.....

podpis autora

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala vedoucí své diplomové práce Ing. Janě Hinke, Ph.D. za její pomoc a připomínky, které mi pomohly při zpracování práce. Dále bych chtěla poděkovat vedení společnosti KMP Bürotechnik, s.r.o., za možnost psát práci v tomto podniku. V neposlední řadě patří mé velké poděkování paní Haně Doulové za její cenné rady, vstřícnost, pomoc a ochotu při poskytování informací potřebných ke zpracování práce.

Obsah

Úvod.....	7
Cíl a metodický postup řešení.....	8
1 Úvod do teorie auditu	9
1.1 Vymezení základních pojmů.....	9
1.1.1 Definice auditu.....	9
1.1.2 Cíl a předmět auditu	9
1.1.3 Druhy auditu	10
1.2 Právní úprava auditorské činnosti	11
1.3 Povinnost ověření účetní závěrky auditorem	13
2 Problematika zásob	14
2.1 Členění zásob	14
2.2 Oceňování zásob	15
2.2.1 Oceňování zásob při pořízení.....	15
2.2.2 Ocenění zásob na konci účetního období.....	17
2.2.3 Oceňování zásob při vyskladnění.....	18
2.3 Účtování zásob.....	19
2.3.1 Průběžné účtování zásob – způsob A.....	19
2.3.2 Periodické účtování zásob – způsob B.....	20
2.3.3 Společná ustanovení pro oba způsoby účtování.....	21
2.4 Řešení související s koncem účetního období.....	21
2.4.1 Nevyfakturované dodávky	22
2.4.2 Zásoby na cestě.....	22
2.4.3 Inventarizace zásob	22
3 Auditorské postupy při auditu zásob	24
3.1 Vymezení fází auditu	24
3.1.1 Potřeba důkazních informací.....	24
3.1.2 Činnosti před uzavřením smlouvy.....	25
3.1.3 Předběžné plánovací procedury	25
3.1.4 Vytvoření plánu auditu.....	29
3.1.5 Fáze provedení auditu	36
3.1.6 Závěr a vydání zpráv	39
4 Charakteristika podniku	41
4.1 Základní údaje o společnosti.....	41
4.2 Historie společnosti.....	41
4.3 Filozofie společnosti	42
4.3.1 Kvalita produkce	42
4.4 Audit účetní závěrky	43
5 Audit zásob v KMP Bürotechnik, s.r.o.....	47
5.1 Základní ustanovení	47
5.2 Předběžné plánovací procedury	48
5.2.1 Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta.....	48
5.2.2 Porozumění kontrolnímu prostředí.....	50
5.2.3 Porozumění účetnímu systému.....	54
5.2.4 Provádění předběžných analytických postupů	58

5.2.5 Stanovení plánovací hladiny významnosti.....	63
5.3 Vytvoření plánu auditu.....	64
5.3.1 Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a potencionálních nesprávností.....	64
5.3.3 Plán testů vnitřních kontrol	68
5.3.4 Plán testů věcné správnosti	68
5.4 Provedení auditu	69
5.4.1 Provádění testů spolehlivosti.....	69
5.4.2 Provádění analytických testů věcné správnosti.....	71
5.4.3 Provádění detailních testů věcné správnosti.....	75
5.5 Vyhodnocení výsledků auditu zásob.....	85
5.6 Návrh na řešení zjištěných nedostatků.....	86
5.6.1 Aktualizace vnitropodnikové směrnice Zásoby a jejich evidence	86
5.6.2 Návrh na aktualizaci směrnice Zásoby a jejich evidence.....	87
5.6.3 Vytvoření vnitropodnikové směrnice Inventarizace zásob	91
5.6.4 Návrh směrnice upravující inventarizaci zásob	92
7 Závěr	95
8 Seznam zkratk	97
9 Seznam tabulek a obrázků	98
10 Seznam použité literatury	99
11 Seznam příloh	101
Abstrakt.....	118
Abstract.....	119

Úvod

Ve 21. století se finanční audit stává nezbytnou součástí procesu řízení na úrovni společností i jednotlivých států, neboť poskytuje relevantní informace o správnosti a poctivosti účetních závěrek společností pro široké spektrum uživatelů. Účetní závěrky jsou totiž velice důležitým zdrojem informací o podnikání společnosti, její finanční pozici a majetkové situaci, a jsou nezbytné pro efektivní rozhodování jejích uživatelů. Z tohoto důvodu podléhají ověření nezávislým odborníkem, který na základě podrobné analýzy specifikuje, zda lze tyto informace považovat za věrohodné.

V obecné rovině je audit chápán jako ověření a posouzení účetních výkazů společnosti jinou, na ní nezávislou osobou s náležitými předpoklady, jejichž výsledkem je vyjádření názoru na věrohodnost a poctivost auditovaných informací. Na auditory jsou kladeny náročné požadavky, neboť jejich práce musí být důsledná a přesná, a vyžaduje široký rozsah vědomostí.

Úloha auditu nabývá stále vyššího významu, a stává se nepostradatelnou součástí ekonomické reality, což lze očekávat i do budoucna. Z tohoto důvodu je nejen nezbytné, ale i prospěšné tuto problematiku hlouběji studovat.

S auditem se lze nejčastěji setkat z pozice auditovaného podniku, resp. z pozice tamního zaměstnance, jen málokdo má možnost účastnit se ho z „té“ druhé strany, tedy z pozice auditora. Tato možnost je alespoň z části, pro oblast zásob, přiblížena prostřednictvím této práce, která je zaměřena na analýzu auditorských postupů používaných v oblasti zásob, a to ve společnosti KMP Bürotechnik, s.r.o., která vyvíjí a vyrábí kompatibilní spotřební materiál nejvyšší kvality do tiskáren počítačů, a souvisejících produktů. Protože společnost již v roce 1998 naplnila kritéria stanovená pro povinnost auditu účetní závěrky, je již řadu let auditovanou společností, má tedy s průběhem auditu nemalé zkušenosti. Audit zásob v této společnosti tedy bude předmětem diplomové práce.

Cíl a metodický postup řešení

Cílem této práce je:

- vytvořit teoretický základ ke zvolené problematice za použití odborných zdrojů,
- charakterizovat společnost KMP Bürotechnik s.r.o.,
- analyzovat auditorské postupy prováděné v oblasti zásob ve společnosti KMP Bürotechnik s.r.o.,
- zhodnotit výsledky auditu zásob a podnikem používané postupy, případně identifikovat nedostatky řešení zvolených vybranou společností, a navrhnout doporučení.

Výchozím krokem při zpracování práce je vytvoření teoretické základny pro její aplikaci v části praktické. Nejdříve budou shrnuty základní pojmy z oblasti auditu a zásob, na které bude navazovat shrnutí používaných auditorských postupů. Protože je diplomová práce zaměřena na audit konkrétní části podniku, tj. na zásoby, bude teoreticky i prakticky zaměřena právě na tuto oblast. Nebude tedy popisován postup provádění celého auditu společnosti v dílčích krocích, ale pouze ta část, která se zásobami konkrétně souvisí.

Na teoretickou část práce přímo naváže část praktická, která bude jako první obsahovat charakteristiku společnosti KMP Bürotechnik s.r.o., a to z pohledu předmětu podnikání, ekonomických výsledků a povinnosti ověřit účetní závěrku auditorem. Dále bude následovat analýza a provedení auditorských procedur, používaných v podniku při auditu zásob. Na závěr budou vyhodnoceny výsledky auditu a používané postupy, na jejichž základě budou navržena doporučení pro zlepšení či další postup. V poslední části práce bude shrnuta problematika auditu a vypracován závěr.

Praktická část bude zpracována na základě informací poskytnutých účetním oddělením společnosti, i na základě vlastního pozorování v samotném podniku. Práce bude v průběhu zpracování konzultována s vedoucí diplomové práce, vedoucí účetního oddělení společnosti a auditorkou. Audit zásob bude zaměřen na ověření účetní závěrky sestavené za období od 1.1.2012 do 31.12.2012.

1 Úvod do teorie auditu

Úloha auditu účetní závěrky s rozvojem hospodářství a obchodu nabývá stále větší význam. Objevují se náročnější požadavky na dostupné, pravdivé a také srovnatelné informace týkající se hospodaření a činnosti jednotlivých podniků. Audit jako kontrolní činnost vede k ověření jejich správnosti a pomáhá podnikům upevnit dobrou pověst v konkurenčním prostředí. [19]

1.1 Vymezení základních pojmů

1.1.1 Definice auditu

Jako definici auditu je možné uvést tuto: „Audit je systematický proces objektivního získávání a vyhodnocování důkazů, týkajících se informací o ekonomických činnostech a událostech, s cílem zjistit míru souladu těchto informací se stanovenými kritérii a sdělit výsledky zainteresovaným stranám.“ [5, s. 81]

Z výše uvedené definice vyplývá, že proces auditu účetní závěrky musí vykonat nezávislá kvalifikovaná osoba, aby byla dodržena objektivita poskytnutých závěrů. Je chápána jako nezávislost auditora na účetní jednotce a jejím vedení, i na státních orgánech. Základním posláním je vyjádřit názor této osoby na věrohodnost a pravdivost informací, obsažených v účetních výkazech, konkrétně, zda získané (historické) informace poskytují věrný a poctivý obraz o stavu majetku a závazků, finanční situaci a výsledku hospodaření daného podniku, a jsou v souladu s pravidly předepsanými českými či jinými účetními předpisy. S tímto dále souvisí povinnost auditora ověřit, zda je výroční zpráva v souladu s účetní závěrkou, která je její nedílnou součástí. [5]

Auditor závěrem provedeného auditu vydává výrok, kde vyjadřuje, zda předložená účetní závěrka ve všech významných ohledech odpovídá požadavkům příslušného rámce účetního výkaznictví. Musí získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou nesprávnost, která může být způsobena chybou nebo podvodem, a vedla by ke zkreslení finanční pozice podniku. Této jistoty dosáhne získáním a prověřením dostatečného množství důkazních informací, poskytnutých vedením účetní jednotky. Jistota však nikdy není absolutní. [13]

1.1.2 Cíl a předmět auditu

Základním cílem auditu účetní závěrky je posílit důvěru předpokládaných uživatelů, kterými jsou potenciaální investoři, banky či obchodní partneři, v účetní závěrku,

a tedy zabezpečení věrohodnosti zde uvedených účetních informací. Tyto jsou totiž stěžejní pro jejich rozhodování. [19]

Předmětem auditu je tedy individuální účetní závěrka, nebo konsolidovaná účetní závěrka společností (pro potřeby dané práce dále jen individuální účetní závěrka, zkráceně účetní závěrka), které mají povinnost ji zveřejnit, a kterou sestavuje vedení společnosti. Na tuto činnost dohlíží osoby pověřené správou a řízením podniku. [13]

Na tomto místě je třeba rozlišit odpovědnost auditora a vedení účetní jednotky. Za vedení účetnictví, jeho průkaznost, správnost a úplnost plně odpovídá vedení podniku. Auditor tuto odpovědnost nemá, odpovídá pouze za ověření účetní závěrky a svůj názor, vyjádřený prostřednictvím výroku, který uvádí v auditorské zprávě. [4]

Výše uvedené postupy, definice a cíle se v jednotlivých zemích mohou částečně odlišovat, což je způsobené konkrétním ekonomickým prostředím, i kulturní a historickou tradicí. Auditor tedy ve své zprávě musí uvést, podle jakých pravidel a předpisů je daná účetní závěrka sestavená, i podle jakých je audit proveden. V současné době začínají rozdíly mizet, neboť postupně dochází k harmonizaci právních, účetních i daňových systémů jak v Evropě, tak ve světě. [19]

1.1.3 Druhy auditu

Existuje několik druhů auditu, z nichž nejzákladnější je dělení na audit externí a interní. Za externí audit se nejčastěji považuje právě audit účetní závěrky, prováděný nezávislou osobou, která do podniku přichází z vnějšku. Může jí být fyzická osoba (jednotlivec), nebo právnická osoba (auditorská společnost). Tento audit je nazýván také jako povinný či statutární audit, jehož provedení je povinné na základě konkrétních právních předpisů, viz dále. Za externí audit se dále považuje audit jakosti, managementu, forenzní, ekologický či počítačový audit, tyto však nejsou předmětem zkoumání. [19]

„Interní, resp. vnitřní audit je nezávislá, objektivní, ujišťovací a konzultační činnost zaměřená na přidanou hodnotu a zlepšení provozu organizace. Pomáhá organizaci dosáhnout její cíle tím, že zavádí systematický metodický přístup k hodnocení a zlepšení efektivnosti řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů a správy a řízení organizace.“ [3]

Tento audit je uskutečňován interním auditorem, kterým je zaměstnancem společnosti nebo samostatným pracovištěm, které v obou případech musí být nezávislé na podnikovém managementu. Interní audit lze zajistit také za pomoci outsourcingu. [3]

Audity se vyznačují rozdílnými cíli, kdy interní audit sleduje zlepšování řízení v auditovaných oblastech, kterými jsou všechna pole působení podniku, nikoliv jen finanční a ekonomické, jako je to u auditu externího. Při výkonu interního auditu se používají auditorské postupy a metody, které jsou v zásadě shodné s postupy používanými externími auditory. Rozdíl je mimo jiné také v povinnosti organizace reagovat na doporučení auditora: doporučení formulovaná externím auditorem jsou pro vedení společnosti závazná, musí na ně příslušným způsobem reagovat. Doporučení interního auditora mají nezávazný, pouze doporučující charakter pro vedoucí management. Vzájemná spolupráce auditorů šetří náklady a čas při výkonu auditorských postupů. [4]

1.2 Právní úprava auditorské činnosti

Právní vymezení auditorské profese v České Republice (dále ČR) prošlo postupným vývojem, který byl spojen s transformací ekonomiky na přelomu osmdesátých a devadesátých let dvacátého století. Prvním právním předpisem, upravující právě tuto profesi, byl zákon č. 173/1988 Sb., o podniku se zahraniční majetkovou účastí. V něm byla vymezena povinnost ověření účetní závěrky těchto podniků ověřovateli jmenovanými ministerstvem financí. Po tomto zákoně vydalo ministerstvo financí vyhlášku č. 63/1989 Sb., o ověřovateli (auditorech) a jejich činnosti. V ní byla auditorská profese poprvé oficiálně ustanovena, a byla určena povinnost ověření účetních závěrek dalším ekonomickým subjektům. [19]

V roce 1992 byl na základě nutnosti zpřesnit podmínky auditorské profese z důvodu rozvoje národního hospodářství vytvořen zákon č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky. Tento vymežil základní pravidla a pojmy procesu auditu, včetně kvalifikačních požadavků, práv a povinností auditorů. Dále stanovil postavení Komory auditorů ČR (dále KA ČR) jako samosprávné profesní organizace, a působnost jejích orgánů. [19]

Tento zákon byl z důvodu nutnosti přizpůsobit se evropským předpisům, neboť se připravoval vstup ČR do Evropské unie (dále EU), nahrazen zákonem č. 254/2000 Sb., o auditorech. Obsahoval drobné úpravy dané problematiky,

jejichž smyslem bylo upravit auditorské procedury tak, aby nebyly v rozporu s evropskou legislativou. [5]

Poslední novela zákona, upravující problematiku auditorské činnosti, nastala v roce 2009, kdy vznikl zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, a stal se základní právní normou v oblasti auditorské profese. Jeho smyslem je pokračování v úpravě české legislativy tak, aby co nejvíce vyhovovala požadavkům směrnic vydaných Evropským parlamentem a Evropskou radou. Tyto se týkají povinného auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek. Zákon nově vymezuje základní pojmy auditu, postavení, činnost, práva a povinnosti statutárních auditorů, auditorských společností, asistentů auditorů, i postavení a působnost KA ČR tak, aby byly v souladu s evropskými směrnici. [5]

Auditorskou činnost dále upravují mezinárodní auditorské standardy ISA (International Standards on Auditing), které nahrazují dříve platné české auditorské směrnice. Důvodem je opět přiblížení k podmínkám platným v Evropské unii, a snaha o mezinárodní srovnatelnost auditu a zvýšení jeho důvěryhodnosti a kvality, ať jsou účetní závěrky sestaveny podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví nebo podle českých účetních předpisů. Toto rozhodnutí se vztahovalo na ověření účetních závěrek již za rok 2004. ISA jako směrnice EU nemají charakter právních předpisů, ale je s nimi spojena povinnost zapracování jejich pravidel do národních předpisů jednotlivých členských zemí EU. [15]

Mezinárodní auditorské standardy, týkající se oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb, část I a II, vydává Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (IAASB), která je nezávislým orgánem Mezinárodní federace účetních (IFAC). KA ČR jsou přeloženy do českého jazyka, aktuálně jsou používány standardy vydané v září roku 2013. [15]

Standard ISA 200 definuje předmět, působnost a strukturu jednotlivých standardů ISA, které se používají při ověřování účetních závěrek nezávislým auditorem. Standard dále obsahuje obecné povinnosti a cíle auditora, které musí splnit, pokud audit provádí v souladu s mezinárodními auditorskými standardy, resp. pokud jsou pro audit relevantní. Auditor však musí zajistit soulad postupu auditu se všemi požadavky právních a profesních předpisů, včetně požadavků stanovených v jednotlivých standardech ISA. [13]

KA ČR, která je samosprávním profesním organizací regulující auditorskou profesi v České republice, vydává výše zmíněné, přeložené mezinárodní auditorské standardy, dále směrnice pro chování auditorů, tedy Etický kodex, vydávaný IFAC a přijatý KA ČR v roce 2011, a vnitřní profesní předpisy Komory. Povinností každého auditora, který je registrován v KA ČR, je dodržování všech zmíněných předpisů při výkonu auditorské činnosti. [19]

1.3 Povinnost ověření účetní závěrky auditorem

Podnikatelským subjektům, působícím na území ČR, ukládá povinnost ověřit účetní závěrku a výroční zprávu auditorem zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů. Zákon si s vývojem národního i světového hospodářství vyžádal korekce a novely, které v roce 2014 definují povinnost auditu takto:

„Podle zákona o účetnictví jsou povinny ověřit řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku auditorem, pokud tento zákon nestanoví jinak, tyto účetní jednotky:

a) akciové společnosti, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za něž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jedno ze tří uvedených kritérií:

1. aktiva celkem více než 40 000 000 Kč; aktivy celkem se pro účely tohoto zákona rozumí úhrn zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o položky podle § 26 odst. 3 zákona o účetnictví,

2. roční úhrn čistého obrátu více než 80 000 000 Kč; ročním úhrnem čistého obrátu se pro účely tohoto zákona rozumí výše výnosů snížená o prodejní slevy a dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobená dvanácti,

3. průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50, zjištěný způsobem stanoveným na základě zvláštního právního předpisu,

b) ostatní obchodní korporace, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za něž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň dvou ze tří kritérií uvedených v písmenu a) bodech 1 až 3.“ [23, §20]

Toto vymezení je pro potřeby práce postačující, další specifikace osob, které mají povinnost auditu, uvádí §20 uvedeného zákona.

2 Problematika zásob

Zásoby, jako jedna z nedílných, často významných součástí majetku u většiny podnikatelských subjektů, podléhají při svém účtování a oceňování pravidlům stanoveným ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č.563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, pokud účetní jednotka účtuje v soustavě podvojného účetnictví, v samotném zákoně o účetnictví, a dále v Českých účetních standardech (dále ČÚS). Účelem je používání shodných účetních metod uvedenými účetními jednotkami. [2]

2.1 Členění zásob

Obsahové vymezení zásob upravuje § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., který je člení na materiál, nedokončenou výrobu a polotovary, výrobky, mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny a poskytnuté zálohy na zásoby.

Za **materiál** lze považovat veškeré předměty určené k jednorázové spotřebě ve výrobních i nevýrobních podnicích a ostatní movité věci:

- suroviny, které se používají ve výrobním procesu jako základní materiál a vstupují plně nebo z části do konečného výrobku,
- pomocné látky, které netvoří podstatu výrobku jako suroviny, ale jsou jeho nedílnou součástí,
- látky, určené k zajištění provozu podniku,
- náhradní díly, také pro výměnu komponentů,
- obaly a obalové materiály,
- ostatní movité věci, jejichž doba použitelnosti je kratší než jeden rok, a není brán zřetel na výši jejich pořizovací ceny,
- samostatné movité věci a jejich soubory, jejichž doba použitelnosti je delší než jeden rok, a jsou chápány jako drobný hmotný majetek, o kterém je účtováno jako o zásobách,
- pokusná zvířata. [22]

Další položku zásob představuje **nedokončená výroba a polotovary**, kam jsou zařazovány:

- produkty, které nejsou hotovým výrobkem, ale již prošly jedním nebo více výrobními procesy, tudíž už nemají charakter materiálu,

- polotovary, které doposud prošly pouze některými výrobními procesy, a jejich transformace do hotových výrobků proběhne v dalším výrobním procesu, jsou evidovány odděleně. [22]

Výrobky představují předměty vlastní výroby, které jsou určené ke spotřebě uvnitř podniku nebo k prodeji na trhu. **Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny**, která nespádají do dlouhodobého majetku či zboží, představují samostatnou položku zásob. Poslední hmotnou položkou zásob je **zboží**, do něhož spádají všechny movité věci a zvířata, které účetní jednotka drží za účelem prodeje:

- výrobky vlastní výroby po jejich aktivaci a předání k prodeji,
- zvířata vlastního chovu, dospělá, aktivovaná a určená k prodeji (mimo jatečných zvířat),
- nemovitosti, které jsou účetní jednotkou pořízeny za účelem prodeje, neslouží k vlastnímu použití, pronájmu nebo realizaci technického zhodnocení. [22]

Poslední položkou, která je považována za součást zásob podniku, jsou **poskytnuté zálohy na zásoby**, které zahrnují zálohy krátkodobé a dlouhodobé, poskytnuté na pořízení zásob. [22]

Materiál a zboží jsou označovány jako zásoby nakupované, nedokončená výroba, polotovary a hotové výrobky jako zásoby vytvořené vlastní činností. Zvířata jsou nejčastěji uváděna jako samostatná položka. [22]

2.2 Oceňování zásob

V průběhu účetního období jsou rozlišovány tři základní okamžiky oceňování zásob: ocenění při pořízení, vyskladnění a ke konci účetního období. Tyto tři okamžiky budou nyní blíže specifikovány.

2.2.1 Oceňování zásob při pořízení

Při oceňování zásob při jejich pořízení je potřeba rozlišit mezi zásobami pořízenými externě, tedy nákupem, a zásobami vytvořenými vlastní činností podniku. Tyto typy zásob jsou oceňovány třemi možnými způsoby: pořizovací cenou, vlastními náklady a reprodukční pořizovací cenou.

Pořizovací cena

Tento způsob ocenění se používá nejčastěji, poněvadž jsou jím oceňovány zásoby pořizované nákupem. Je to cena, za níž byly zásoby pořízeny včetně vedlejších nákladů

s tím souvisejících. Za tyto náklady jsou považovány přepravné, provize, clo, pojistné, dále náklady na úpravu skladového materiálu či zboží, které mají charakter vnitropodnikových služeb. Naopak nelze za ně považovat úroky z úvěrů a půjček, určených na jejich pořízení, úroky z prodlení, smluvní pokuty či kursové rozdíly. [7]

Účtování vedlejších pořizovacích nákladů může být prováděno několika způsoby:

1. využití kalkulačních účtů – cena pořízení včetně souvisejících vedlejších nákladů se zaúčtuje na příslušný účet pořízení, odtud na účet konkrétní zásoby,
2. rozdělení pořizovací ceny zásob na analytické účty – syntetické účty jednotlivých, podobných druhů či skupin zásob jsou dále členěny na dva analytické účty (např. 112.01; 112.02), první obsahuje skutečnou cenu zásoby, a jsou zde účtovány výdeje zásob. Druhý obsahuje skutečné vedlejší náklady pořízení, které byly vynaloženy. Na něm jsou účtovány úbytky konkrétního podílu vedlejších nákladů v závislosti na úbytku zásob z analytického účtu 01, podíly jsou určeny vnitropodnikovými předpisy,
3. stanovení pevné ceny – „Pořizovací cena zásob je stanovena na úrovni předem stanovené pevné ceny, vedlejších nákladů pořízení a odchylky od pevné ceny při reálném nákupu.“ [7, s. 151] Syntetický účet zásob je členěn na tři analytické účty. [7]

Pro poslední dva přístupy platí, že hodnota zásob účtovaná na všech analytických účtech, příslušných k dané zásobě, resp. jednomu syntetickému účtu, musí odpovídat celkovému ocenění v pořizovací ceně, která je na tomto účtu uvedená. [18]

Vlastní náklady

Zásoby, které jsou vytvořené vlastní činností účetní jednotky, jsou oceňovány vlastními náklady. Tyto jsou chápány jako přímé náklady vynaložené na výrobu, popřípadě i část nepřímých nákladů, které s výrobou souvisejí. Je tedy v pravomoci účetní jednotky určit, zda náklady nepřímé povahy vstoupí do ocenění zásob vlastní výroby. Je však nezbytné dodržení principu věrného zobrazení skutečnosti, tudíž by nepřímé náklady související s výrobou měly být zahrnuty do hodnoty zásob. [18]

§ 49 vyhlášky č. 500/2002 Sb., vymezuje vlastní náklady jako skutečnou výši nákladů nebo výši nákladů podle způsobu kalkulace výroby, jehož stanovení je v pravomoci účetní jednotky. Přitom výroba není chápána pouze jako činnost, při níž vznikají hmotné produkty. [22]

V závislosti na rozpracovanosti výroby a jejím typu se mohou používat rozdílné postupy ocenění, tedy:

- nedokončená výroba se při výrobě s krátkodobým nepřetržitým cyklem ocení náklady přímého materiálu; polotovary a výrobky se ocení náklady přímého materiálu a přímých mezd,
- veškeré zásoby vlastní výroby v hromadné a velkosériové výrobě se ocení přímými náklady na materiál, polotovary, přímé mzdy a ostatní přímé náklady,
- zásoby vlastní výroby v malosériové, kusové nebo zakázkové výrobě se ocení přímými náklady, výrobní režii, případně i správní režii. [22]

Za přímé náklady jsou považovány ty náklady, které lze určit na jednici výroby, tedy přímý materiál a přímé mzdy, se zahrnutím sociálního a zdravotního pojištění. Do nepřímých lze započítat odpisy, mzdové náklady na řízení či obsluhu výroby, spotřebu energií či opravy. Uvedené náklady mohou vstoupit do ocenění zásob pouze v případě, že byly vynaloženy. Nelze započítat náklady finanční či sankční povahy. [18]

Reprodukční pořizovací cena

Tato cena je chápána jako: „Cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.“ [23, § 25, odst. 5b) zákona]

Zákon neuvádí, zda do této ceny spadají náklady související s pořízením daných zásob. Je tedy v rukou účetní jednotky, na základě znaleckého posudku či odborného odhadu určit, jaké náklady vstoupí do pořizovací ceny zásob. Nejčastěji jimi jsou náklady na dopravu či montáž, které reprodukční pořizovací cenu navýší. [18]

Touto cenou se oceňují zásoby získané darem, tedy bezúplatným nabytím, nově nalezené zásoby (za tyto jsou považovány inventurní přebytky), zásoby vlastní výroby, pokud jsou vlastní náklady vyšší než reprodukční pořizovací cena, nebo tyto náklady nelze zjistit, a také výrobní odpad vrácený z výroby. [7]

Povinností účetní jednotky je zveřejnění informací o způsobech oceňování v příloze k účetní závěrce. [18]

2.2.2 Ocenění zásob na konci účetního období

Zásoby se na konci účetního období, po realizaci inventarizace zásob, ocení buď prodejní cenou sníženou o náklady související s prodejem zásoby, nebo cenou, kterou jsou zásoby oceněny v účetnictví. Rozhodnutí je provedeno na základě porovnání výše

těchto cen – zásoby se ocení cenou nižší. V případě ocenění nižší, prodejní cenou se vytváří opravná položka k zásobám, neboť je očekáváno dočasné snížení hodnoty zásob. [23]

Opravné položky k zásobám se tedy tvoří na vrub nákladů, pokud se při inventarizaci zásob zjistí, že jejich skutečná hodnota je nižší než hodnota majetku, uvedená v účetnictví. Tvorba opravné položky je účtována na vrub účtů účtové skupiny 55 - Odpisy, rezervy a opravné položky provozních nákladů, a ve prospěch účtů účtové skupiny 19 – Opravné položky k zásobám. Rozpuštění či snížení opravné položky se účtuje opačným způsobem. Pokud se zásoby, k nimž je vytvořena opravná položka, prodají, tato se rozpustí ve prospěch příslušného nákladového účtu. [1]

Opravné položky jsou tvořeny zejména na zásoby poškozené či pomalu obrátkové, jejichž snížení hodnoty je považováno za přechodné, podnik očekává návrat ceny do původní výše. Naopak, trvalé snížení hodnoty zásob je účtováno jako manko. [7]

2.2.3 Oceňování zásob při vyskladnění

Při prodeji či spotřebě zásob, tedy při jejich vyskladnění, je povinností účetní jednotky zvolit způsob ocenění těchto zásob při vyskladnění, který bude použit jak pro zásoby pořízené nákupem, tak pro zásoby vyrobené vlastní činností. Podle českých účetních předpisů má účetní jednotka možnost volby mezi třemi variantami: metodou váženého aritmetického průměru, metodou FIFO a metodou pevné ceny. [7]

Metoda váženého aritmetického průměru (VAP)

Tato metoda se používá pro ocenění stejného druhu zásob při jejich vyskladnění cenou, která je určena jako vážený aritmetický průměr z pořizovacích cen jednotlivých dodávek zásob, nebo z vlastních nákladů. Určuje se tedy cena za jednu jednotku, kterou budou oceněny následující úbytky zásob ze skladu. VAP se nově vypočítává při každém vyskladnění, z peněžní hodnoty zásob a jejich množství, aktuálně ležících na skladě. Pokud dojde k úplnému vyskladnění, VAP se znovu vypočítává z pořizovacích cen dodávek. Takto určený VAP se označuje jako klouzavý, a je vypočítáván automaticky účetním programem. Alternativou je také prostý VAP, který účetní jednotka vypočítává pouze jedenkrát do měsíce (nejčastěji), nikoliv při každém vyskladnění. Slouží tedy pro určení jednotné ceny vyskladnění na celý měsíc. [7]

Metoda FIFO

„First in, first out“ je anglické znění názvu této metody, které je do ČR překládáno jako „první dovnitř, první ven“. Z tohoto hesla je zřejmý smysl metody: položky zásob, které vstoupily do skladu jako první, z něj také jako první budou odebrány, resp. budou jako první prodány či spotřebovány. Ocenění zásob při jejich vyskladnění k prodeji se děje vypočtením z nejstarší pořizovací ceny nejdříve naskladněných položek, postupně podle potřebného množství určeného k vyskladnění. Zásoby, které zůstanou na skladě, jsou tedy oceněny pořizovacími cenami posledních dodávek, které se blíží k aktuální tržní hodnotě skladovaných položek. Snahou tohoto přístupu je přiblížit rozvahovou hodnotu zásob co nejvíce jejich tržní hodnotě. [7]

Metoda pevné ceny

Jak již bylo uvedeno, pro ocenění úbytku zásob ze skladu lze použít také předem stanovenou cenu, která je oddělena od vedlejších pořizovacích nákladů a odchylek mezi pevnou a skutečnou cenou zásob třemi analytickými účty. Postup pro stanovení této ceny není zákonem vymezen, v praxi se vychází z předpokládaných či aktuálních pořizovacích cen. [18]

V průběhu účetního období může dojít ke změně pevné ceny, pokud se od ní zjišťovaná odchylka výrazným způsobem vzdaluje. Pravidla změny by měly být upraveny ve vnitřních předpisech podniku. Dále zde musí být vymezeno, jak se postupuje při vyskladnění z analytických účtů, zachycujících vedlejší náklady a odchylky. [7]

2.3 Účtování zásob

V České republice se uplatňují dva způsoby účtování zásob, průběžně způsobem A, a periodicky způsobem B, přičemž účetní jednotka si může vybrat, který způsob bude používat. Oba způsoby jsou definované v ČÚS pro podnikatele č. 015 Zásoby.

2.3.1 Průběžné účtování zásob – způsob A

Pořízení materiálu nebo jiných složek zásob nákupem od externích subjektů se v průběhu účetního období účtuje na vrub příslušného účtu pořízení majetkové položky se souvztažným zápisem ve prospěch účtu účtové třídy 2 nebo 3. Převzetí položek zásob na sklad se účtuje na vrub konkrétních účtů daných položek, kde se sleduje jejich hodnota (např. 112 – Materiál na skladě), a ve prospěch účtu pořízení těchto položek. Spotřeba zásob se účtuje ve prospěch účtů zásob a na vrub

nákladových účtů, účtové skupiny 50 - Spotřebované nákupy (např. 501 – Spotřeba materiálu). [2]

Přírůstky zásob vlastní výroby se účtují na vrub konkrétního účtu zásob vlastní výroby (tj. účtová skupina 12) a ve prospěch účtů účtové skupiny 61 – Změna stavu zásob vlastní činnosti. Při vyskladnění zásob za účelem jejich prodeje je účtováno na výše uvedené účty opačným způsobem. [2]

Účtování inventarizačních rozdílů se děje na konci účetního období, při uzavírání účetních knih. Manka, škody a ztráty se účtují na vrub účtů nákladů a ve prospěch konkrétního účtu zásob. Přebytky zásob jsou účtovány na vrub konkrétního účtu zásob a ve prospěch účtů výnosů. [7]

Podnik při tomto způsobu účtování vede skladovou evidenci, kdy pohyby v zásobách zachycuje na skladových kartách a na účtech zásob v hlavní knize v průběhu celého účetního období, tedy na aktuální bázi. Kdykoliv je tedy možné zjistit aktuální stav zásob na skladě, i hodnotu v korunách. Na konci účetního období dochází k porovnání účetního stavu zásob se stavem skutečným. Hodnota zásob je zachycena v množství i v daném ocenění. [18]

2.3.2 Periodické účtování zásob – způsob B

Pořízení položek zásob od externích subjektů se v tomto způsobu účtování zachycuje na vrub účtů účtové skupiny 50 – Spotřebované nákupy, nikoliv na účet pořízení těchto položek, nejsou tedy později převedeny na jednotlivé účty daných položek, ale účtuje se rovnou o jejich spotřebě. Souvztažně je daná operace zachycena na účtech účtové třídy 2 nebo 3. V průběhu účetního období je vedena skladová evidence, ale na účty jednotlivých druhů zásob se účtuje pouze koncem účetního období, kdy je potřeba uzavřít účetní knihy. [2]

Na konci účetního období se tedy počáteční stavy účtů zásob převedou na vrub účtů spotřeby, skutečný stav zásob zjištěný dle jejich evidence se po té zaúčtuje na vrub daných účtů zásob a ve prospěch účtů spotřeby, aby byl zjištěn konečný stav zásob na konci účetního období. [2]

Obdobně se postupuje u zásob vlastní výroby. Na účty účtové skupiny 12 – Zásoby vlastní výroby se neúčtuje v průběhu účetního období, ale až při uzavírání účetních knih. V průběhu je účtováno na příslušné účty účtové třídy 5. Na konci účetního období

se počáteční stavy zásob, které jsou zaúčtované na účtech účtové skupiny 12- Zásoby vlastní výroby, převedou na vrub účtů účtové skupiny 61 – Změna stavu zásob vlastní činnosti. Konečný stav těchto zásob, zjištěný po inventarizaci se zaúčtuje obráceným způsobem. Účtování inventarizačních rozdílů je prováděno stejným postupem jako při účtování zásob způsobem A. [2]

Výše zmíněný způsob účtování zásob neposkytuje průběžné záznamy o pohybu zásob během účetního období. Pořízení zásob se účtuje rovnou do spotřeby. Konkrétní stav zásob včetně nákladů spojených s jejich prodejem je zjišťován až na konci účetního období. V tento okamžik se provede fyzická inventura, jež se porovná se skladovou evidencí, kterou účetní jednotka vede povinně. Právě skladová evidence umožňuje účetní jednotce v případě potřeby kdykoliv v průběhu účetního období prokázat stav zásob včetně jejich ocenění. [7]

2.3.3 Společná ustanovení pro oba způsoby účtování

O zásobách na cestě, které nastávají v případě zaúčtování dodávky zásob, i když je podnik ještě nepřevzal, se účtuje na vrub účtu dané položky zásob a ve prospěch účtu Materiál či zásoby na cestě. [2]

Převod zásob hotových výrobků do vlastních prodejen se účtuje ve prospěch účtu účtové skupiny 62 – Aktivace. [2]

V pravomoci účetní jednotky je stanovení vnitropodnikových předpisů, které vymezují pravidla účtování pro jednotlivé druhy zásob. Musí být ale zajištěna skutečnost, že spotřeba zásob vykázaná v účetnictví, musí odpovídat skutečné spotřebě.

Účetní jednotka dle potřeby, která vychází z počtu druhů nebo skupin zásob, používá při účtování analytické účty, kde jsou jednotlivé druhy zásob účtovány zvlášť, pro zajištění jejich identifikace a pro potřeby oceňování. [2]

2.4 Řešení související s koncem účetního období

V tomto časovém okamžiku často dochází ke dvěma situacím: podnik při nákupu zásob tyto fyzicky obdržel, nedostal však dodací list či fakturu od dodavatele, tudíž danou transakci nemůže řádně zaúčtovat. Druhý případ je opačný, podnik obdrží pouze náležité doklady, nikoliv samotnou dodávku. Tyto dvě situace musí účetní jednotka v daném účetním období zachytit, neboť ovlivňují výslednou hodnotu zásob na skladě,

která musí být porovnána s výsledky fyzické inventury. V opačném případě by vznikl nesprávný inventarizační rozdíl. Problematika inventarizace je řešena v této kapitole.[7]

2.4.1 Nevyfakturované dodávky

První situaci uvedené v předchozím odstavci, odpovídá právě pojem nevyfakturované dodávky. Účetní jednotka nemá k datu sestavení účetní závěrky k dispozici potřebné doklady (podnik obdržel pouze fyzické zásoby), aby mohla příchozí dodávku zaúčtovat, nezná její propozice. Musí tedy danou operaci zaúčtovat jako nevyfakturovanou dodávku ve prospěch účtu Dohadné účty pasivní a to v dohadné výši, neboť přesnou cenu této dodávky nezná. Operace je kompletní při zaúčtování dohadné ceny na vrub účtu konkrétní zásoby (nejčastěji materiálu). V průběhu dalšího účetního období, po obdržení očekávaných dokladů, je zúčtována dohadná cena na skutečnou, a tento rozdíl převeden na účet Závazky z obchodních vztahů. [7]

2.4.2 Zásoby na cestě

Případ, kdy účetní jednotka do konce účetního období obdrží pouze doklady o dodávce, nikoliv fyzické zásoby, je povinna účtovat o zásobách na cestě. Přijatou fakturu zaúčtuje obvyklým způsobem, na vrub účtu pořízení konkrétních zásob, ve prospěch účtu Závazky z obchodních vztahů. Změnou je nutnost následně zaúčtovat prozatímní neexistenci zásob v podniku, jejichž hodnota je známa z přijaté faktury, tedy na vrub účtu zásoby na cestě a ve prospěch účtu konkrétních zásob. Tato operace bude konečnou v daném účetním období. V nadcházejícím účetním období, kdy bude dodávka zásob obdržena, dojde k vynulování účtu zásoby na cestě zaúčtováním dané hodnoty ve prospěch tohoto účtu a souvztačně na vrub účtu konkrétních zásob. [7]

2.4.3 Inventarizace zásob

Pro zajištění průkaznosti účetnictví je inventarizace zásob jeho důležitou součástí. Pomocí inventarizace zásob zjišťuje účetní jednotka skutečný stav zásob, a zda tento odpovídá stavu zásob, který je vykázan v účetnictví. Dochází tedy k porovnání výsledků fyzického zjišťování zásob na skladě, jež se zapisují do inventurních soupisů, se stavem uvedeným v účetnictví. Současně musí být ověřeno, zda je zjištěný stav zásob správně oceněn, resp. zda ocenění není vyšší, než cena zásob na trhu. [18]

Účetní jednotky provádějí inventarizaci zásob k okamžiku sestavení účetní závěrky, nebo kdykoliv v průběhu účetního období, pokud u zásob účtují o jejich druzích nebo míst uložení. Podle zákona může být inventura zahájena nejdříve čtyři měsíce

před rozvahovým dnem, ukončena nejdéle dva měsíce po něm. Výsledky inventarizace musí být uchovány po dobu pěti let od jejího provedení, aby bylo možné provedení inventarizace prokázat. [23]

Základní pravidla provádění inventarizace zásob jsou uvedena v zákoně, a také ve vnitřních směrnících účetní jednotky. V těchto předpisech by měla být stanovena veškerá pravidla realizace inventurních a inventarizačních prací, osoby odpovědné za provedení jednotlivých kroků a termín uskutečnění. [18]

Základním nástrojem inventarizace zásob je fyzická a dokladová inventura. Fyzická inventura je primárním nástrojem, dokladová inventura nejčastěji v případě, že fyzickou nelze prokazatelně realizovat. Fyzické inventuře podléhají všechny (hmotné) druhy zásob, uvedené v kapitole 2.1. Obvyklými prováděnými postupy je přepočet, měření, ohledání, vážení, tedy všechny způsoby, kterými se prokáže existence majetku. Vyskytují se také ojedinělé případy, u kterých nelze přesnou hodnotu množství zjistit nebo je to nebezpečné, pak se fyzická inventura provádí technickým výpočtem. Tento však ve většině případů lze nahradit dokladovou inventurou. [7]

Na základě provedené inventury může dojít ke zjištění rozdílů, které vyjadřují odlišné hodnoty skutečného stavu zásob od stavu vykazovaného v účetnictví, a nelze je prokázat ustanoveními zákona o účetnictví. Nazývají se inventarizačními rozdíly. Mohou mít dvě podoby:

- skutečný stav zásob je nižší, než stav vykázaný v účetnictví, rozdíl je nazýván manko,
- skutečný stav zásob je vyšší, než stav vykázaný v účetnictví, rozdíl je nazýván přebytek. [23]

Povinností účetní jednotky je zaúčtovat zjištěné rozdíly do účetního období, ve kterém byla inventarizace provedena. Účtování rozdílů má výsledkový charakter, účtují se tedy do nákladů a výnosů daného účetního období. [7]

Při inventarizaci může dojít k dalšímu zjištění, tj. prodejní cena zásob, která je snižená o náklady související s jejich prodejem, je nižší než cena, kterou jsou oceněny v účetnictví, takové zásoby je potřeba přecenit touto nižší cenou. [23]

3 Auditorské postupy při auditu zásob

Výchozím bodem pro vymezení auditorských postupů, zaměřených na oblast zásob v účetní jednotce, je definování obecného auditorského postupu, který je uplatňován při auditu účetní závěrky se zaměřením na celou oblast podnikatelské činnosti konkrétního podniku. Pro účely této práce je účetní jednotka považována za výrobní podnik.

3.1 Vymezení fází auditu

Základem je rozdělení auditorských postupů do pěti fází, které jsou blíže specifikovány konkrétními činnostmi, jak ukazuje schéma uvedené v příloze A. Těmito fázemi jsou:

- činnosti před uzavřením smlouvy,
- předběžné plánovací procedury,
- vytvoření plánu auditu,
- provedení auditu a závěr a vydání zpráv. [17]

V dalším textu budou jednotlivé fáze specifikovány stručně jako celek, podobněji pak z hlediska činností, které jsou nezbytné pro realizaci auditu zásob.

Auditor je povinen zaznamenávat celý postup, prováděný v jednotlivých fázích auditu, v dokumentaci, která je základem auditorského spisu. Dále je povinen určit, zda daná kontrolovaná oblast neobsahuje riziko výskytu významné nesprávnosti. V takovém případě je nucen přizpůsobit průběh dalších činností tomuto riziku. [19]

3.1.1 Potřeba důkazních informací

Základem pro ověření položek vykázaných ve zkoumané účetní závěrce, je získání dostatečného množství důkazních informací, jejichž povahu a množství určí auditor. [5] Tyto informace má vedení společnosti povinnost poskytnout auditorovi v podobě všech dokumentů, které s tímto bezprostředně souvisí. Mezi základní dokumenty patří: společenská smlouva, výpis z obchodního rejstříku, účetní závěrka ve složení rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha, případně přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu, ostatní účetní dokumenty (vnitřní směrnice společnosti, účetní doklady apod.), dále výroční zpráva, důležité smlouvy či zápisy z valných hromad, daňová registrace a přiznání, a jiné dokumenty. Další zdroj důkazních informací představuje vlastní pozorování auditora včetně informací získaných realizací příslušných testů, a rozhovory vedené s řadovými zaměstnanci i vedoucími pracovníky. [19]

3.1.2 Činnosti před uzavřením smlouvy

Auditor musí v průběhu plánovacích procedur auditu identifikovat rizika významné, resp. materiální nesprávnosti v účetní závěrce, která mohou vzniknout chybou, opomenutím, či podvodem. Významná nesprávnost by mohla vést k učinění špatného ekonomického rozhodnutí uživatelů informací dané účetní závěrky. [16] Na identifikované rizikové faktory musí auditor reagovat realizací dalších auditorských postupů.

V první fázi auditu je auditor povinen posoudit, zda je riziko zakázky obvyklé či vyšší než obvyklé a jestli zakázku přijme. Rozhodnutí o charakteru rizika je následně nutné podřídit plánování a realizaci dalších auditorských postupů. Posouzení tohoto rizika se provádí ještě před uzavřením smlouvy s klientem, na jeho základě se teprve rozhoduje, zda bude zakázka přijata. Stanovení tohoto rizika vychází z identifikace rizikových faktorů, které se týkají charakteru podnikatelské činnosti a struktury společnosti. Objevuje se potřeba dostatečného seznámení s účetní jednotkou a oblastí jejích podnikatelských aktivit, její strukturou a vztahy s okolním prostředím. Auditor také musí posoudit riziko významných nesprávností vzniklých v důsledku podvodu.[19]

3.1.3 Předběžné plánovací procedury

Počátečním krokem druhé fáze je analýza vnějších a vnitřních faktorů oblasti podnikání, která auditorovi umožní dostatečně porozumět činnosti účetní jednotky a rozpoznat všechny operace či události, které by mohly průběh auditu ovlivnit.

Následuje činnost porozumění **kontrolnímu prostředí**. Tato činnost přímo ovlivňuje problematiku kontroly zásob, bude tedy analyzována podrobněji. Vnitřní kontrola, jako systém provozních, finančních a dalších kontrol, složí k efektivnímu a řádnému vedení účetní jednotky, dodržování stanovených pravidel a přesné a úplné evidenci její činnosti. Do jejího systému jsou zapojeni vedoucí pracovníci, včetně řadových zaměstnanců. Nástrojem, ale i samotným objektem kontroly, jsou všechny oblasti podnikové informační soustavy, jako účetnictví a účetní systém, existence a dodržování vnitropodnikových směrnic, evidence či kalkulace a rozpočetnictví, prostředky výpočetní techniky, s jejichž pomocí se také kontroly provádějí. A samotná činnost pracovníků účetní jednotky. [20]

Úroveň a rozsah vnitřních kontrol je ovlivněna velikostí účetní jednotky – malé firmy mají zaveden většinou jednoduchý kontrolní systém, který bývá součástí jiných útvarů;

ve velkých firmách bývá zaveden útvar interního auditu nebo samostatný kontrolní útvar. Z hlediska auditu účetní závěrky jsou stěžejní ty kontrolní mechanismy, které se zaměřují na kontrolu majetkové a finanční pozice podniku, čímž by mělo být zabráněno výskytu nesprávných dat v účetní závěrce. Svou roli představuje také samotný informační systém, tedy počítačové zpracování účetních informací. V nich jsou nastaveny automatické kontrolní postupy, které poskytují pravidelnou kontrolu procesů a dokážou upozornit na chyby. [19]

Postoj a zájem vedení k vykonávání dohledu a kontroly nad činnostmi i pracovníky, je důležitým aspektem při posuzování spolehlivosti vnitřních kontrol. Auditor se na základě svého porozumění tomuto systému rozhoduje, v jaké míře se bude moct na tento systém spolehnout. [19]

V dalším kroku se auditor musí seznámit s **účetním systémem** podniku, protože právě účetnictví je základem pro sběr a třídění účetních informací, které jsou nezbytné pro řízení účetní jednotky. Jeho prostřednictvím dochází k ochraně majetku společnosti, sleduje se dodržování souvisejících právních norem a je sestavována účetní závěrka, která je předmětem auditu. Účetní systém tedy musí mít nastavené kontroly, jejichž prostřednictvím dojde k zajištění správného a včasného zapsání všech účetních případů, zjištění všech nesrovnalostí při jejich zpracování, dodržení zásady podvojnosti a uvedení všech položek ve správných částkách. [20] Souhrnně řečeno, aby auditor mohl údaje účetní závěrky považovat za správné, musí se přesvědčit o tom, že celý proces, který vede k sestavení účetní závěrky, funguje správně a v souladu s platnými právními předpisy. [19]

Systému účetnictví je možné porozumět po identifikaci a seznámení s hlavními transakčními cykly a toky souvisejících informací, resp. používanými účetními doklady, které přímo ovlivňují pohyb zásob, jejich evidenci, oceňování a účtování. Za hlavní zdroj informací jsou považovány zůstatky účtů hlavní knihy, přičemž se posuzuje průběžné zpracování a zaznamenávání jednotlivých operací, uskutečněných v daném účetním období. Auditor je povinen posoudit, zda jsou transakční cykly spolehlivé, a neexistuje riziko vzniku významné nesprávnosti v účetním zůstatku některé z položek. [19]

Nezbytným krokem auditora je dále vymezit, v jakém rozsahu je při zpracování účetních dat používána výpočetní technika a jak je na ní klient závislý. Její případně

nedostatky mohou vést k nespolehlivému zpracování dat, nebo omezení jejich bezpečnosti, pokud by byl umožněn přístup k informacím pro nekompetentní osoby. Uvedené skutečnosti by měly vést ke zjištění potenciaálních nesprávností, které by mohly ovlivnit správnost účetní závěrky, musí jim tedy být přizpůsoben následný plán auditu a rozsah testů. [5]

Další činností ve fázi předběžných plánovacích procedur je **provádění předběžných analytických postupů**, kde se auditor zaměřuje na ověření účetních zůstatků a jejich vazeb v hlavní knize. V oblasti zásob jde hlavně o tyto postupy:

- porovnání, zda účetní zůstatky účtů zásob na začátku běžného období, odpovídají těmto zůstatkům na konci minulého období, včetně zjištění rozdílů mezi účetními zůstatky na konci jednotlivých období,
- analýzu zjištěných rozdílů, které mají významný charakter,
- monitorování, zda účetní jednotka dodržuje účetní metody stanovené ve vnitřních předpisech společnosti,
- analýzu významných změn v účetních metodách,
- přezkoumání neobvyklých transakcí,
- posouzení trendů, které přinesou informaci o schopnosti účetní jednotky nadále pokračovat ve svých aktivitách,
- možná je také analýza pomocí poměrových ukazatelů. [19]

Provedení těchto postupů umožňuje identifikovat významné změny či zjištění (např. neobvyklých účetních zůstatků), která nebyla očekávána a je nutné je prodiskutovat s vedením společnosti. V této situaci totiž existuje reálná možnost vzniku významné nesprávnosti a této skutečnosti je třeba přizpůsobit další postup. Důležité je také zachování schopnosti účetní jednotky pokračovat v podnikatelské činnosti; pokud je tato schopnost nejistá, je nutné znovu zvážit riziko zakázky a tento fakt vzít v úvahu v následném průběhu auditu. [5]

Posledním krokem druhé fáze je **stanovení plánovací hladiny významnosti (materiality)**. Auditor není schopen prověřit všechny operace a s nimi související účetní doklady, které byly realizovány v průběhu daného účetního období. Nemůže tedy získat stoprocentní jistotu, že účetní závěrka obsahuje bezchybné informace. Může však získat určitou záruku, že účetní závěrka neobsahuje významné chyby, které by mohly negativně ovlivnit ekonomická rozhodnutí účetní jednotky, i ostatních

zainteresovaných stran. [19] Z tohoto důvodu stanovuje hladinu významnosti (používaná pro účetní závěrku jako celek), která určí, zda je zjištěná nesprávnost významná a je potřeba ji dále analyzovat. Tedy nesprávnosti, které jsou nižší než hladina významnosti, jsou považovány za nevýznamné a zpravidla nemusí být opraveny. Záleží ovšem na všech okolnostech, které je auditor nucený zhodnotit, čímž může dojít k závěru, že i nesprávnost pod hranicí významnosti je z hlediska své povahy a vlivu na účetní závěrku zásadní. [14] „Hladina materiality tedy vyjadřuje maximální částku nesprávností, která by ještě neovlivnila ekonomická rozhodnutí uživatelů účetní závěrky.“ [16, str. 90]

Hladina významnosti je používána při plánovacích procedurách, kde ovlivňuje povahu a rozsah dalších auditorských postupů, dále při samotném provedení auditu, a při hodnocení dopadu zjištěných nesprávností na audit i účetní závěrku. [14]

Při stanovení hladiny významnosti auditor používá svého odborného úsudku a je ovlivněn potřebou finančních informací uživatelů účetní závěrky. Dále vychází z toho, že tito uživatelé znají podnikatelskou činnost dané účetní jednotky a jsou si vědomi toho, že je audit proveden do úrovně zvolené významnosti, tedy že účetní informace obsahují určitou míru nejistoty. [14]

Běžný způsob používaný pro stanovení hladiny významnosti je určení některé položky účetních výkazů, která s určitou pravděpodobností bude mít vliv na rozhodování uživatelů a bude v čase stabilní. Po té se na základě předložené účetní závěrky odhadne výše této položky a výsledná, celková hladina významnosti se vypočte násobením určené výše položky se zvolenou procentní sazbou. Právě ta je určena odborným úsudkem auditora. Položkou, která je základem pro stanovení hladiny významnosti, se nejčastěji stávají tržby, zisk před zdaněním z běžné činnosti, marže či celkové náklady, celková či oběžná aktiva apod. [5]

Pro určení celkové hladiny významnosti je doporučeno použít jedno z následujících kritérií:

- „0,5 – 1,5% celkových aktiv,
- 5 – 10% zisku před zdaněním z běžné činnosti podniku,
- 0,5 – 1,5% tržeb.“ [17, všeobecná část, kapitola 7, str. 4]

Hladina významnosti se prezentuje nepřímým vztahem k auditorskému riziku: pokud je auditorské riziko vysoké, pak je hladina významnosti na nižší úrovni, v této situaci většinou existuje nízká spolehlivost vnitřních kontrol. Naopak, pokud je auditorské riziko nízké, je možné hladinu významnosti definovat na vyšší úrovni, pak bývá kontrolní systém spolehlivý. V průběhu auditu, na základě zjištění významných skutečností, může dojít ke změně této hladiny. [19]

Auditor mnohdy stanovuje také prováděcí významnost, pomocí které může identifikovat a analyzovat případné neodhalené či neopravené nesprávnosti, resp. specifická rizika, v dílčích oblastech účetní závěrky, které na ni v úhrnu mohou mít zásadní vliv. Prováděcí významnost je tedy stanovena z celkové významnosti a to na nižší úrovni. Mezi úrovněmi obou hladin tedy vznikne bezpečnostní pásmo, s jehož pomocí bude auditor moci odhalit zmíněné případné nesprávnosti a snížit tak pravděpodobnost překročení úhrnu uvedených nesprávností na nízkou úroveň. [16]

3.1.4 Vytvoření plánu auditu

Třetí fáze auditu se skládá z několika činností, viz příloha A, které vedou k vytvoření plánu auditu. V této fázi auditor, na základě předchozích postupů a zjištění, musí definovat hloubku prováděných testů, aby dokázal správně určit, zda je účetní závěrka vedena vhodným a průkazným způsobem. V této fázi tedy již musí vědět, v souvislosti s jakými účty by mohlo vzniknout specifické riziko. Za toto riziko je považováno střední nebo vysoké přirozené riziko, které se projevuje pouze na úrovni zůstatků účtů nebo potencionálního omylu, a neovlivňuje celou auditorskou zakázku. Bližší vysvětlení této problematiky bude uvedeno dále. [17]

Nyní budou blíže specifikovány jednotlivé činnosti, podrobněji z hlediska své souvislosti s podnikovými zásobami.

Jako první je nezbytné posoudit **rizika na úrovni účetních zůstatků a potencionálních nesprávností**, jejichž případný vznik vede k nedodržení pravidel stanovených zákonem o účetnictví. Při identifikaci výše zmíněného rizika, je potřebné definovat všechny potencionální nesprávnosti, které jej mohou ovlivňovat. Obecně existuje šest typů potencionálních chyb, jejichž původ plyne ze zpracování či zaúčtování obchodních operací (to se týká prvních čtyř chyb), a z přípravy účetní závěrky (poslední dvě chyby). [17] Vymezení chyb ilustruje následující tabulka:

Tab. č. 1: Potencionální nesprávnosti na úrovni účetních zůstatků

Nesprávnost	Popis nesprávnosti
Úplnost	Operace nejsou zaúčtovány.
Platnost	Zaúčtované operace nejsou platné.
Zaúčtování	Operace jsou zaúčtovány špatně (chybná výše či klasifikace)
Zaúčtování do správného účetního období	Operace jsou zaúčtovány, ale ve špatném období.
Ocenění	Majetek (nebo závazky) nejsou oceněny správně.
Prezentace	Účetní informace jsou prezentovány zavádějícím způsobem, nebo nejsou uvedeny.

Zdroj: Vlastní zpracování dle [17], 2014

Účetní jednotka tudíž musí postupovat tak, aby se v ní tyto chyby neobjevily, a účetní závěrka tak skutečně podávala věrný a poctivý obraz skutečnosti. Pro dodržení úplnosti je potřeba zaúčtovat všechny operace, které se v daném období uskutečnily. Operace musí být platné, tedy zaúčtovaný majetek či závazky musí existovat. Operace musí být zaúčtovány ve správné výši, na správných účtech a ve správném účetním období, s kterým skutečně souvisí, a to časově i věcně. Chyby či nesprávnosti v účetní závěrce mají spojitost s použitím nesprávných účetních metod, jde o ocenění majetku či závazků, které může způsobit jejich nadhodnocení či podhodnocení a zkreslit tak údaje potřebné pro rozhodování uživatelů. Druhou nesprávností je prezentace účetních informací, které musí být průkazné, tedy podloženy účetními doklady. Nesmí být účtováno na základě neúplných či fingovaných účetních dokladů. [19]

Auditor tedy musí posoudit existenci těchto chyb, což mu pomůže k určení faktorů, které mohou zvyšovat riziko objevení nesprávnosti u účtů, které mají významný účetní zůstatek. Těmi mohou být zpravidla minulé nesprávnosti, které účetní jednotka opakovaně vykazuje, transakce neobvyklého charakteru, které přímo nesouvisí s běžnou činností podniku, nebo jsou realizovány s propojenými osobami, dále operace, které jsou účtovány zřídka nebo se týkají účetních odhadů, také operace zaúčtované na konci účetního období, nebo operace vedoucí k opravě v účtování. [17]

Auditor musí získat přiměřené ujištění, že potencionální chyby, ať už nezávisle nebo souhrnně s ostatními, nepovedou ke zkreslení účetní závěrky. A tyto chyby budou s postačující pravděpodobností odhaleny, resp. nebudou přehlédnuty. [5]

V této souvislosti je nezbytné vymezit pojem auditorské riziko. Toto riziko znamená, že auditor vydá neodpovídající výrok o účetní závěrce, neboť ta obsahuje významnou nesprávnost, nejčastěji na úrovni účetních zůstatků či skupin transakcí. Toto riziko se tedy snaží minimalizovat, aby dosáhl vysoké jistoty, že vydá odpovídající výrok. V takovém případě je ochoten přijmout nízké auditorské riziko, hranice se obvykle pohybuje v rozmezí 1 – 5%. Praxe rozlišuje tři typy auditorského rizika – přirozené, kontrolní a zjišťovací riziko, přičemž všechna jsou posuzována právě ve fázi plánování. [17]

Přirozené riziko je riziko, že u položek účetní závěrky vznikne tendence k objevení významné nesprávnosti a to v případě, že nejsou definovány žádné vnitřní kontrolní systémy. Riziko může vzniknout důsledkem špatného postupu odpovědného pracovníka. Toto riziko existuje nezávisle na auditorovi, který nemůže ovlivnit jeho skutečnou úroveň, ale jeho stanovenou úroveň ano, ta se může pro jednotlivé účty lišit. Je vhodné připomenout, že střední a vysoká úroveň přirozeného rizika je považována za specifické riziko. [17]

Kontrolní riziko nastává za existence vnitřních kontrolních systémů, a znamená, že kontrolní postupy nezabrání vzniku významné nesprávnosti nebo jej včas nezjistí. Má tedy přímou souvislost s vnitřním kontrolním systémem, který v případě účinnosti toto riziko snižuje. Protože účinnost kontrolního systému nikdy není stoprocentní, nemůže být kontrolní riziko nulové. Neúčinnost kontrolních systémů je zpravidla způsobena především nepozorností či neopatrností odpovědné osoby, resp. tato osoba nesprávnost neidentifikuje. Pravomoc auditora opět tkví pouze v možnosti změny stanovené úrovně kontrolního rizika, které je dosaženo úpravou postupů testujících spolehlivost kontrolních systémů, a to samostatně pro jednotlivé významné položky účetní závěrky. [17]

Poslední, zjišťovací riziko je definováno jako riziko, že sám auditor v průběhu auditu nezjistí významnou nesprávnost, která může existovat v jednotlivých výkazech účetní závěrky. Jedině toto riziko, resp. jeho skutečná úroveň, může být změněna auditorem, neboť je funkcí účinnosti prováděných auditorských postupů, přičemž auditor usiluje o nízkou úroveň tohoto rizika. [17]

Na základě zjištění úrovně přirozeného a kontrolního rizika, které lze auditorem pouze posoudit, se na základě vzájemných vztahů určí úroveň přípustného zjišťovacího rizika,

kteřá musí reagovat na úroveň těchto dvou rizik. Zde existuje nepřímý úměrný vztah, tedy pokud jsou jmenovaná rizika na nízké úrovni, pak je přípustná úroveň zjišťovacího rizika vyšší. Zjišťovací riziko tedy přímo ovlivňuje auditorské riziko, auditor jej tedy řídí prostřednictvím úpravy zjišťovacího rizika, s ohledem na existenci rizika přirozeného a kontrolního. [17]

Vzájemné vztahy mezi riziky je možno vyjádřit dvěma způsoby, které nejsou v rozporu, měly by tedy vést k téměř totožným výsledkům. Jsou jimi použití matice rizik, kde hodnoty rizik mohou být vyjádřeny slovním popisem (tj. kvalitativně), a model auditorského rizika, kde jsou vyjádřeny procentně (tj. kvantitativně). Nejdříve bude uveden model auditorského rizika: [17]

$$AR = PR * KR * PZR \quad (1)$$

Jednotlivé zkratky definují výše zmíněná rizika (auditorské, přirozené, kontrolní a přijatelné zjišťovací riziko). Z uvedeného vzorce lze odvodit způsob výpočtu přijatelného zjišťovacího rizika:

$$PZR = \frac{AR}{(PR * KR)} \quad (2)$$

V této fázi tedy auditor musí znát plánované úrovně přirozeného a kontrolního rizika, a musí definovat úroveň celkového přijatelného auditorského rizika, pak je schopen určit hodnotu přijatelného zjišťovacího rizika. V případě, že v průběhu auditorských prací dojde ke změně stanovené úrovně přirozeného či kontrolního rizika oproti plánované, musí tato změna ovlivnit i úroveň přijatelného zjišťovacího rizika. [17]

Druhým způsobem je tedy sestavení matice rizik, kde úroveň přijatelného zjišťovacího rizika je zobrazena kurzívou.

Tab. č. 2 Matice vzájemných vztahů jednotlivých druhů rizik

Posouzení přirozeného rizika	Posouzení kontrolního rizika		
	Vysoké	Střední	Nízké
Vysoké	<i>Nízké</i>	<i>Nízké</i>	<i>Střední</i>
Střední	<i>Nízké</i>	<i>Střední</i>	<i>Vysoké</i>
Nízké	<i>Střední</i>	<i>Vysoké</i>	<i>Vysoké</i>

Zdroj: Vlastní zpracování dle [17], 2014

V praxi je často využívána kombinace obou způsobů, neboť při plánování testů detailních údajů je vhodné určit velikost vzorku kvantitativně. [17]

Druhým bodem ve třetí fázi je **plánování auditorského postupu**. V tomto stádiu by měl auditor mít již dostatek informací, aby byl schopen určit výši existujícího rizika, dále určit, zda se bude moct spolehnout na vnitřní kontroly a z tohoto zjištění určit rozsah plánovaných testů vnitřních kontrol a věcné správnosti společně pro potencionální nesprávnosti, u nichž nebylo identifikováno specifické riziko a samostatně u každé potencionální nesprávnosti, kde specifické riziko identifikováno bylo. Obsahem plánu auditu je celková strategie provedení auditu, s popisem průběhu jednotlivých fází, aby byl audit proveden efektivně a účinně, a auditor neopomněl žádné významné nedostatky, které by bylo možné opravit ještě před schválením a zveřejněním účetní závěrky. Také obsahuje informace o načasování a rozsahu auditorských postupů. [19]

Následným bodem třetí fáze je vytvoření **plánu testů vnitřních kontrol**, resp. testů spolehlivosti. Ve fázi předběžných analytických postupů auditor identifikoval jednotlivé kontrolní postupy, které podnik používá k odhalení či zabránění vzniku významných nesprávností v účetnictví a účetní závěrce. V této etapě auditu musí auditor definovat, jakým způsobem bude jednotlivé kontroly testovat, aby se ujistil, že v průběhu účetního období kontroly fungovaly tak, že zamezily vzniku významných nesprávností. Pak se na ně auditor bude moci spolehnout. Výchozím bodem je tedy získání důkazních informací, a to obecných, o fungování účetního systému, a konkrétních, o provádění kontrol v dílčích účetních oblastech. Zpravidla pro jednotlivé sféry sestavuje testovací formuláře, ty obsahují konkrétní otázky, kterými se zjišťuje, zda jsou prováděny dané kontrolní postupy. Strukturu formuláře auditor sestaví na základě svých dosavadních znalostí o účetní jednotce, ze kterých vyplyne potřeba získání konkrétních informací v dané oblasti podnikání. [19]

V oblasti zásob auditor získává informace o transakčních cyklech nákupů a prodejů. Zjišťuje, zda jsou prováděny především tyto kontrolní postupy: kontrola nákupů a prodejů odpovědnou osobou; realizace nákupů a prodejů na základě objednávek a ve stanovených termínech; příjem a výdej zásob ze skladu realizován na základě příjmemek a výdejek; efektivní skladování zásob; dodržování určených postupů oceňování a vnitřních kontrolních předpisů; existence hmotné odpovědnosti pracovníků za zásoby; provádění pravidelných inventur a jejich postup; kontrola neprodejných zásob; realizace nákupů zásob na základě objednávek a se souhlasem odpovědných

osob; kontrola termínů dodání; srovnávání a párování přijatých faktur s objednávkami; kontrola správného přepočtu devizových faktur. [19]

Na plánování testů vnitřních kontrol navazuje **plánování testů věcné správnosti**, které by měly určit významné nesprávnosti v účetní závěrce, a to ty, které vnitřní kontrolní systém neopravil. Lze použít tři stupně testů věcné správnosti, které se odlišují podle toho, zda pro danou potenciaální chybu existuje specifické riziko a jestli se auditor bude spoléhat na vnitřní kontroly:

- detailní testy věcné správnosti – použití, pokud auditor identifikoval specifické riziko a nespolehá na vnitřní kontrolní systém,
- střední stupeň testů věcné správnosti: použití, pokud auditor neidentifikoval specifické riziko a nespolehá na vnitřní kontrolní systém,
- základní stupeň věcné správnosti: použití, pokud auditor spoléhá na vnitřní kontrolní systém. [17]

Základní dělení testů představuje dělení na analytické testy věcné správnosti a detailní testy věcné správnosti, resp. testy detailních údajů, případně jejich kombinace. Pro každou potenciaální chybu musí vybrat vhodný typ testu, aby tyto chyby ověřil efektivním způsobem. [17]

Analytické testy věcné správnosti se používají u účtů, kde se opakovaně kumulují podobné operace, tedy u výnosových a nákladových účtů, protože u nich existují důvěryhodná data, na jejichž základě jsou stanovena očekávání konečných zůstatků těchto účtů. Smyslem těchto testů je totiž porovnání skutečných zaúčtovaných částek na daných účtech s nezávisle stanovenými očekávanými částkami, a zjištění, zda zaúčtované částky nejsou významně nesprávné. Cílem je získat dostatečnou jistotu, že se tato významná nesprávnost pravděpodobně neobjeví. Auditor klade zřetel na faktory, které významným způsobem ovlivňují účetní zůstatky, aby v případě zjištění rozdílu dokázal identifikovat konečnou příčinu tohoto stavu. [17]

Plánování analytických testů je realizováno v pěti krocích: určení zůstatků účtů, které budou testovány; vytyčení očekávaných hodnot; stanovení mezní hodnoty rozdílu, který bude tolerován, a to ve vazbě na definovanou hladinu významnosti; zjištění významných rozdílu a jejich přezkoumání; určení výsledků a kroků pro realizaci dalších postupů. [19]

Detailní testy věcné správnosti, resp. testy detailních údajů, spočívají v ověřování konkrétních účtů aktiv a pasiv a jejich zůstatků, za účelem zjištění potencionální nesprávnosti. Přitom je analyzována podstata a počet částek, které zůstatek tvoří, a je kladen důraz na prověření informací, které tyto skutečnosti dokládají. Právě tímto způsobem může auditor významnou nesprávnost odhalit. [17]

Při ověřování účetních zůstatků za pomoci těchto testů je možno použít tři typy:

- test všech položek se používá pro ověření významných účtů, resp. souborů, které jsou tvořeny malým počtem položek, avšak většího rozsahu, ověřují se důkazní informace o všech položkách na účtu,
- test vybraných položek spočívá ve výběru několika položek daného souboru, které jsou definovány určitými charakteristikami, a prověřování se týká informací dokládajících existenci právě těchto vybraných položek. Zvolené položky mají jiné vlastnosti než ostatní, přičemž jejich velikost nedosahuje částky významného charakteru. Auditor takto musí získat dostatečné množství důkazů o existenci přijatelně nízkého rizika pro celý soubor, pokud toto není možné, musí provést další testy;
- test vzorku, kde auditor vybírá položky různých charakteristik z celkového souboru, z nichž tvoří vzorek, který by měl postihnout povahu všech položek v souboru obsažených. Ověření souvisejících informací by mělo vést k získání jistoty o neexistenci významné nesprávnosti pro všechny ostatní položky, resp. celý zkoumaný soubor. [17]

Plánování detailních testů věcné správnosti je realizováno stejně jako u analytických testů, s rozdílem prvních dvou kroků, kdy se nejprve stanovují účty, jejichž zůstatky budou testovány a následně dojde k výběru typu testu, zbylé tři kroky jsou totožné. [17]

Oba typy testů věcné správnosti se používají k testování účetních zůstatků z hlediska jejich nadhodnocení (N) či podhodnocení (P). Protože je v účetnictví uplatňována zásada podvojnosti, potencionální chyba povede ke zkreslení minimálně dvou účtů. Nemusí se však testovat tyto ovlivněné účty na platnost vzniklého záznamu, neboť lze použít přímou a nepřímou metodu testování, kdy „přímý test vstupních záznamů na jednom účtu vyústí v nepřímý test souvztažných záznamů na jednom nebo více účtech.“ [17, kap. 11, s. 5] Na začátku se tedy u daného účtu určí prvotní směr testování a ten je sledován i nadále, neboť druhý směr bude automaticky testován nepřímo.

Všechny položky na „Má dáti“ jsou testovány na nadhodnocení, položky na „Dal“ na podhodnocení. Uvedené zobrazuje následující matice: [17]

Tab. č. 3 Auditorská testovací matice

		Přímý výsledek testování		Nepřímý výsledek testování	
Auditor testuje:	Prvotní směr testů	Aktiva a náklady pro	Závazky a výnosy pro	Aktiva a náklady pro	Závazky a výnosy pro
Má dáti	N	N	P	P	N
Dal	P	N	P	P	N

Zdroj: [17, kap. 11, s. 5]

Využití matice je efektivní hlavně při aplikaci detailních testů věcné správnosti, kdy je účelem auditora identifikovat potencionální chyby, které jsou příčinnou nadhodnocení účtů aktiv a nákladů, a podhodnocení účtů závazků a výnosů. Konkrétně např. reálná existence majetku či závazků, které byly zaznamenány, správné zaúčtování částek, i ve správném období. [17]

Auditor uvedený postup není povinen používat, mnohdy je efektivnější aplikovat testy věcné správnosti na konkrétní položky daných účtů, u kterých již ve fázi předběžných analytických postupů bylo identifikováno specifické riziko. Nemusí se tedy testovat každá operace, pokud není obsažena v nynějším zůstatku účtu. [17]

Konečným krokem třetí fáze je **shrnutí a projednání plánu auditu**, které je součástí auditorova spisu. To zahrnuje vytčení celkové strategie auditu, rozsah a jeho provedení, tedy dokumentuje všechny stěžejní body realizace auditu, které byly blíže analyzovány v předchozím textu. Nezbytné je také určení časového harmonogramu a rozpočtu pro audit. Shrnutí sestavuje auditor, případně ve spolupráci se členy auditorského týmu, pokud se účastní provedení auditu v daném podniku (nejčastěji u velkých podniků), a musí jej projednat s vedením společnosti, aby se ujistil, že takto naplánovaný audit ve všech ohledech naplní jejich potřeby a očekávání. [5]

3.1.5 Fáze provedení auditu

Protože provedení auditorských procedur v oblasti zásob je hlavním cílem předložené práce, bude tato kapitola detailně popsána v praktické části. Na tomto místě tedy budou uvedena pouze stručná teoretická východiska.

Prvním krokem je **provádění testů spolehlivosti**, které vedou ke zjištění, zda po celé období kontrolní systém funguje správně a spolehlivě, a lze se na něj spolehnout. V takovém případě se následně provádí pouze základní testy věcné správnosti.

Provedení testů spolehlivosti je tedy východiskem pro realizaci dalšího testování. Testy mají podobu testů dohledu nad prováděnými kontrolami, samotných testů dohledu, resp. pozorování či testů specifických kontrolních postupů. Součástí je kontrola dokladů a dokumentů, jež jsou výstupem provedených kontrolních postupů, a realizace ověřovacích šetření, mající podobu přímou a nepřímou, a které vedou k získání důkazních informací o funkčnosti a efektivnosti prováděných kontrol. Přímé šetření, resp. testování znamená přímou účast auditora na některých kontrolních postupech, nepřímé znamená, že auditor pokládá otázky pracovníkům, kteří se účastní či dohlížejí na to, jak kontrolní postupy probíhají a jestli vedou k zajištění spolehlivosti. [17]

Druhým krokem je **provádění analytických testů věcné správnosti**. Postup provádění je definován v této podobě:

1. určení účetních zůstatků, které budou předmětem testování, a následná identifikace souvisejících potenciačních chyb, testování může být zaměřeno na jejich nadhodnocení i podhodnocení,
2. stanovení očekávané hodnoty zvolených účetních zůstatků, včetně určení údajů, které mají souvislost se zaúčtovanými částkami. Bývá žádoucí rozdělit celkovou částku, resp. položku na podskupiny, pak bude stanovená očekávaná hodnota přesnější,
3. určení mezní hodnoty, která prezentuje maximální přípustný rozdíl vzniklý porovnáním výše zmíněných částek, který bude považován za nevýznamný, tudíž nebude nutné podnikat další kroky pro jeho ověření. Hodnoty rozdílů, které budou přesahovat mezní hodnotu, bude nutné podrobit hlubší analýze,
4. identifikace významných rozdílů, které přesahují stanovenou mezní hodnotu, a jejichž výpočet je proveden porovnáním zaúčtovaných a očekávaných částek na definovaných, významných účtech,
5. přezkoumání rozdílů, které spočívá v identifikaci věrohodných vysvětlení, jež musí být podložena důkazními informacemi. Pokud rozdíl nejde náležitě vysvětlit, může například pomoci změna očekávané hodnoty, případně musí dojít k ověření rozdílů alternativním způsobem (použití detailního testu),
6. vyhodnocení výsledků – úkolem auditora je zjistit, zda testované účetní zůstatky nejsou významně nesprávné, a nemají tedy potenciační vliv na věrohodnost účetní závěrky, nebo je tomu naopak. V takovém případě musí provést dodatečné postupy ke zjištění či zabezpečení identifikovaných nesprávností. [17]

Třetím krokem je **provádění detailních testů věcné správnosti**. Postup provádění je následující:

1. stanovení zůstatků a potencionálních chyb určených k testování – auditor musí definovat částku, která bude předmětem testování → auditní populace,
2. specifikace auditní populace – je potřebné určit směr testování, který ovlivňuje výběr položek pro testování a způsob použitý k ověření správnosti zaúčtování,
3. posoudit vhodnost rozčlenění populace na menší, pokud bylo objeveno specifické riziko u některé z jejích položek a provést testy na každou zvlášť,
4. volba typu testu, kterým budou testy detailních údajů realizovány a to na základě možnosti a efektivnosti provedení:
 - test všech položek v populaci – vhodné pro malé společnosti, hodnotí se související dokumentace a provádí se odsouhlasení s účetními záznamy,
 - test vybraných položek z definované populace – v případě neefektivnosti použití testu všech položek (z důvodu velkého množství položek) i testu pomocí vzorku (naopak nízký počet), při výběru položek auditor vychází ze svého odborného úsudku, přičemž sleduje velikost a neobvyklost položky, a je ovlivněn svými zkušenostmi,
 - test vzorku – prvotně je nutné určit velikost vzorku, resp. počet testovaných položek, což je provedeno matematicky pomocí měřitelných ukazatelů, nebo na základě odborného úsudku auditora. Dále se určuje metoda testování, která může být statistická (náhodný, systematický či kumulativní výběr), a nestatistická, založená opět na odborném úsudku auditora, nebo shlukový či stratifikovaný výběr.

Určení velikosti vzorku matematicky je nejčastěji realizováno pomocí tohoto vzorce:

$$n = \frac{PV * R}{V - (ON * FR)} \quad (3)$$

kde:

n.....počet položek vzorku,

PV.....peněžní velikost populace,

R.....faktor spolehlivosti (určení dle velikosti zjišťovacího rizika),

V.....významnost,

ON.....očekávaná nesprávnost (v populaci, vyjádřená v peněžních jednotkách),

FR.....faktor rozšíření (určení dle velikosti zjišťovacího rizika). [17]

5. ověření sledovaných položek z hlediska existence důkazních informací – na tomto místě je nutné prověření informací, které slouží jako důkazní materiál o testovaných položkách, konkrétně veškeré faktury, smlouvy či korespondence,
6. vyhodnocení důkazních informací – potřeba vyhodnocení správnosti, věrohodnosti a pravosti dostupných důkazních informací,
7. definování nesprávností, které byly testy zjištěny – může se jednat o známé nesprávnosti (ty, které skutečně zjistil) a pravděpodobné nesprávnosti (je uvažováno, že nesprávnosti se budou pravděpodobně týkat i zbylých, netestovaných položek). Jejich specifikace vede k rozhodnutí, zda byl rozsah auditu dostatečný k určení správnosti daných informací, či byl nedostatečný a je potřebné vykonat další postupy,
8. zjištění, jestli se provedenými testy dosáhlo definované míry jistoty – pokud jí nebylo dosaženo, musí dojít k seznámení klienta s touto skutečností a sdělení požadavku o nápravě, resp. odstranění příčiny nesprávností. Auditor je po té povinen zkontrolovat, zda byla efektivně nastavena opatření k odstranění nesprávností a je tedy již dosaženo požadované míry jistoty. [17]

Konečným krokem ve čtvrté fázi auditu je **posouzení účetní závěrky**. Tato činnost zahrnuje posouzení závěrky jako celku, tedy účetních výkazů i přílohy, dále posouzení výroční zprávy, případně zprávy o vztazích mezi propojenými osobami.

3.1.6 Závěr a vydání zpráv

Poslední fáze auditu se skládá ze čtyř dílčích činností, které dokumentují auditorova zjištění z dříve provedených činností, posuzují vliv událostí po rozvahovém dni na účetní závěrku a vedou k celkovému shrnutí výsledků auditu a vydání auditorské zprávy. [5]

Výchozím krokem je **posouzení následných událostí**, tedy událostí, které nastaly po rozvahovém dni a mají potenciál ovlivnit informace v účetní závěrce. Ta se totiž sestavuje a zveřejňuje v jiném čase, než k rozvahovému dni, kdy dochází k uzavření daného účetního období. Za tyto události jsou považovány ty, které do sledovaného účetního období patří, tudíž musejí být zařazeny do účetních výkazů; dále jsou to informace, které s účetním období věcně nesouvisí, ale mají významný charakter. Tyto musí být uvedeny v příloze k účetní závěrce. Auditor tedy musí zjistit,

zda tyto události byly nově zaneseny do účetní závěrky a nemají negativní vliv na trvání účetní jednotky z hlediska budoucnosti. [19]

Auditor ještě musí v období, které následuje po vydání výroku k účetní závěrce, posoudit události vzniklé po vydání tohoto výroku, ale ještě před schválením účetní závěrky valnou hromadou společnosti, a události po tomto schválení. [19]

Následuje činnost **získání prohlášení vedení společnosti**, jehož hlavní částí je prohlášení vedení o odpovědnosti za účetní závěrku. Dále může obsahovat např. potvrzení, že předložená účetní závěrka obsahuje informace o všech transakcích, které byly v daném účetním období uskutečněny, včetně informací o existenci výše zmíněných událostí po datu účetní závěrky; odpovědnost za vnitřní kontrolní systém či správnost informací ve výroční zprávě. [19]

Ukončení auditorských postupů je provedeno **shrnutím závěrů auditu**, které předchází vydání zprávy auditora. Auditor tímto dokumentuje veškeré provedené auditorské procedury, včetně učiněných závěrů. Shrnutí obsahuje řadu informací, od poznání účetní jednotky, přes komentáře k jednotlivým účetním výkazům, vytčení problémových oblastí auditu až po závěrečné jednání s vedením účetní závěrky a navržení odpovídajícího výroku, včetně jeho zdůvodnění. [19]

Posledním krokem této fáze i celého auditu je vydání **zprávy auditora**, která je jedním z konečných výsledků auditu. Zpráva podává informace vedení společnosti i externím uživatelům, neboť je veřejným dokumentem. Účelem zprávy je podat jejím uživatelům informaci, zda se na údaje v ní uvedené mohou spolehnout, a jestli poskytují věrný a pravdivý obraz o majetkové a finanční pozici podniku. Povinně obsahuje ověřenou účetní závěrku, výroční zprávu a výrok auditora, což je doplněno o informace o dílčích výsledcích provedených procedur. [5]

Druhým konečným výsledkem je samotný výrok auditora, kterým vyjadřuje svůj názor na ověřovanou účetní závěrku, tj. podává / nepodává věrný a poctivý obraz o činnosti podniku. Existují čtyři typy výroků: výrok bez výhrad, výrok s výhradou, záporný výrok, odmítnutí výroku. [5]

Pro potřeby této práce není tato problematika stěžejní, proto není analyzovaná hlouběji.

4 Charakteristika podniku

4.1 Základní údaje o společnosti

Obchodní jméno:	KMP Bürotechnik, s.r.o.
IČ:	482 00 921
DIČ:	CZ482 00 921
Sídlo:	Čkyně 297, PSČ 384 81, okres Prachatice
Výše základního kapitálu:	2 500 000 Kč

Předmět podnikatelské činnosti: Zhotovování, výroba a prodej barevných pásek do psacích strojů a kazet s páskou do tiskáren počítačů a souvisejících produktů.

Statutárním orgánem společnosti jsou dva jednatelé, kteří mohou jménem společnosti jednat samostatně. Jsou jimi Ing. Petra Turková, bytem Čkyně 228, ve funkci od roku 1997, a Heinz Gerhard Sieg, bytem Heckengrub 113, od roku 2000.

KMP Bürotechnik, s.r.o. má dva společníky, z nichž majoritní obchodní podíl, tj. 70% má zakladatel mateřské společnosti v Německu Heinz Gerhard Sieg. Velikost jeho vkladu činí 1 750 000 Kč. Druhým společníkem je jeho syn Jan Michael Sieg, s minoritním podílem 30% a vkladem 750 000 Kč. Tyto vklady tvoří základní kapitál společnosti, který je navýšen a splacen od roku 2003. [21]

4.2 Historie společnosti

Tradice společnosti KMP Bürotechnik, s.r.o. (dále KMP) sahá do roku 1988, kdy byla Heinzem Gerhardem Siegem ve městě Eggenfelden založena pod obchodním jménem KMP PrintTechnik AG. Původně se vyráběl kompletní sortiment barvicích pásek pro jehličkové tiskárny i elektrické a mechanické psací stroje. Hloubka sortimentu se s postupem času a s vývojem technologií prohlubovala, začaly se vyvíjet a vyrábět tonery a optické válce pro laserové tiskárny a kopírky, inkoustové cartridge (zásobníky), plnicí sady do inkoustových tiskáren, fotografické papíry, samolepicí etikety apod. [9]

Z důvodu rostoucí poptávky po produkci firmy došlo v roce 1993 k výstavbě výrobního závodu v České republice, v jihočeském městě Čkyně. Tento se 8. 1. 1993 stal dceřinou společností německé centrály, pod názvem KMP Bürotechnik, s.r.o., která patří k největším výrobcům daného sortimentu v ČR. Podnik disponuje třemi výrobními halami a dvěma distribučními sklady, kde se vyrábí a renovují tonery pro laserové

tiskárny, multifunkční zařízení a kopírky, optické válce pro laserové tiskárny, barvicí pásy, inkoustové náplně a termotransferové pásy do tiskáren, faxů a kopírek. Veškerý materiál, resp. sortiment je distribuována z mateřské společnosti pro další zpracování, část je zcela vyráběna ve Čkyni. [9]

Obr. č. 1: Logo společností KMP



Zdroj: <http://www.kmp.com/en/home.html>

KMP PrintTechnik AG má zastoupení v devíti zemích světa (Německo, ČR, VB, Francie, Portugalsko, Maďarsko, Polsko, Itálie, Jižní Afrika). Tyto podniky jsou tedy sesterskými společnostmi KMP, přičemž největší objem výroby je distribuován právě z tohoto výrobního závodu. Německá centrála je zaměřena hlavně na výzkum, vývoj a testování novinek v daném sortimentu. Celkový roční obrat skupiny KMP činí zhruba 2 miliardy Kč, a společnost je lídrem na trhu. [9]

4.3 Filozofie společnosti

Zakladatel společnosti vidí její úspěch v základních pilířích: používání moderních technologií, odborné znalosti personálu, flexibilita a rychlost vývojového a výzkumného centra pro uspokojení specifických potřeb zákazníků, a v neposlední řadě zaměření na dosažení vysoké kvality výrobků. [12]

Heslem výzkumu, vývoje a výroby společnosti KMP je špičková kvalita za skvělou cenu. Snahou KPM je poskytnout zákazníkům vynikající kvalitu produktů za atraktivní poměr ceny a výkonu, čímž je možné dosáhnout úspory nákladů až 50% (při koupi spotřebního materiálu od společnosti KMP, na rozdíl při koupi tohoto materiálu určité značky). [10]

4.3.1 Kvalita produkce

Produkty společnosti KMP lze považovat za alternativní příslušenství do tiskáren, kopírek a faxů (i když se pro ochranu cizích patentů mohou lišit svou velikostí či vzhledem), proto jejich výroba podléhá dodržování přísných mezinárodních kvalitativních norem, lišících se podle jednotlivých typů produktů. Jedná se např. o normy SO/IEC 19752, 19798 a 24711. Výrobou podle těchto norem je zaručena účinnost a výkon jednotlivých produktů shodná se značkovými originály, které jsou

vyráběny podle totožných norem. Díky tomuto faktu je možné dané produkty porovnávat. Kvalitní výroba také zajišťuje možnou kombinaci originálních částí s produkty KMP, při níž nedojde k deformaci či omezené funkčnosti daného zařízení. [11]

Společnost má zaveden systém řízení kvality, tudíž celý výrobní proces je certifikován podle normy ISO 9001:2008, a také dle normy ISO 14001:2004. Pro dokreslení představy je např. výroba tonerových kazet realizována dle normy DIN 33870. [11]

4.4 Audit účetní závěrky

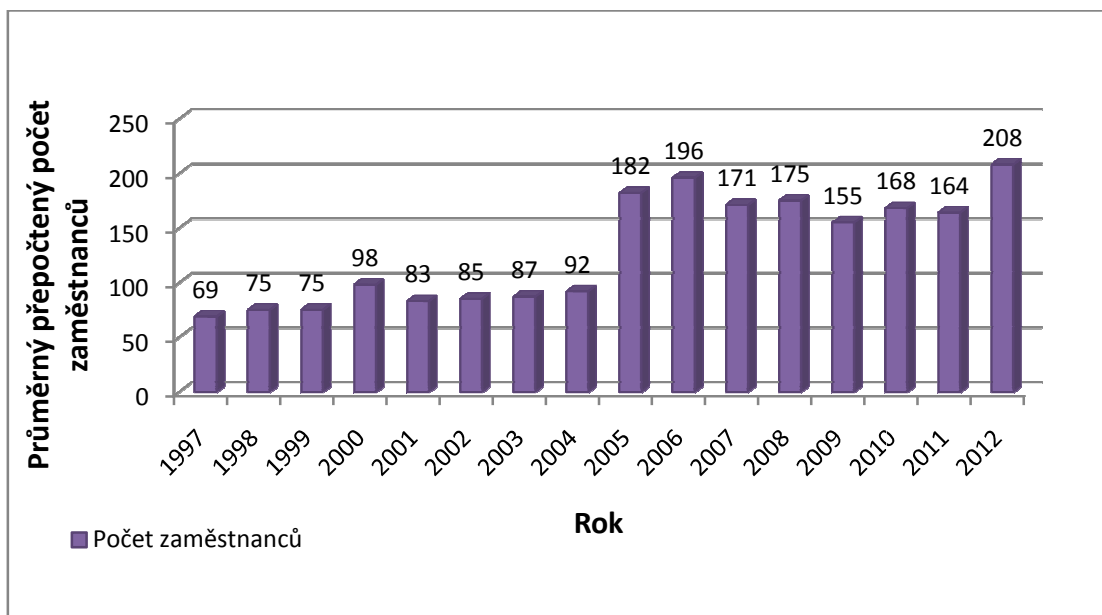
Společnost KMP Bürotechnik, s.r.o. podléhá od roku 1998 auditu účetní závěrky. Důvodem je překonání stanovené hranice celkových aktiv a počtu zaměstnanců. V tomto roce, při platnosti zákona o účetnictví z roku 1991, společnost překonala hranici celkových hrubých aktiv 40 000 000 Kč, přesně na 45 863 000 Kč, a současně hranici počtu zaměstnanců, která činila 50, na 75 pracovníků. Roční úhrn čistého obratu stanovené hranice nedosáhl. [6]

Až v roce 2005 bylo překonáno kritérium čistého obratu, který v tomto roce dosáhl 85 348 115 Kč. V roce 2007 čistý obrat klesl pod kritickou hranici o 1 017 074 Kč, a v jednotlivých letech jeho hodnota mírně kolísá, jak bude možné vidět v následujícím grafu. Stejně tak kolísá kritérium počtu zaměstnanců, i kritérium celkových aktiv. [6]

Vývoj klíčových ukazatelů je možno vidět na následujících grafech.

První graf zachycuje vývoj počtu zaměstnanců v letech 1997 – 2012. Z grafu lze vysledovat kolísání počtu pracovníků, resp. průměrný přepočtený počet pracovníků, který ale vždy přesahuje požadovanou hranici pro povinnost provádění auditu účetní závěrky. Z počátku období je nárůst pracovníků mírný, až v roce 2005 dochází k nejvyššímu nárůstu a to o 90 pracovníků. V dalších letech existuje rovněž mírné kolísání, které v roce 2009 zaznamenává největší pokles na 155 pracovníků, ovšem od tohoto roku je zaznamenán spíše nárůst počtu pracovních míst, a v roce 2012 ve společnosti pracovalo 208 zaměstnanců. V dalších letech lze očekávat opět mírný rostoucí trend. [6]

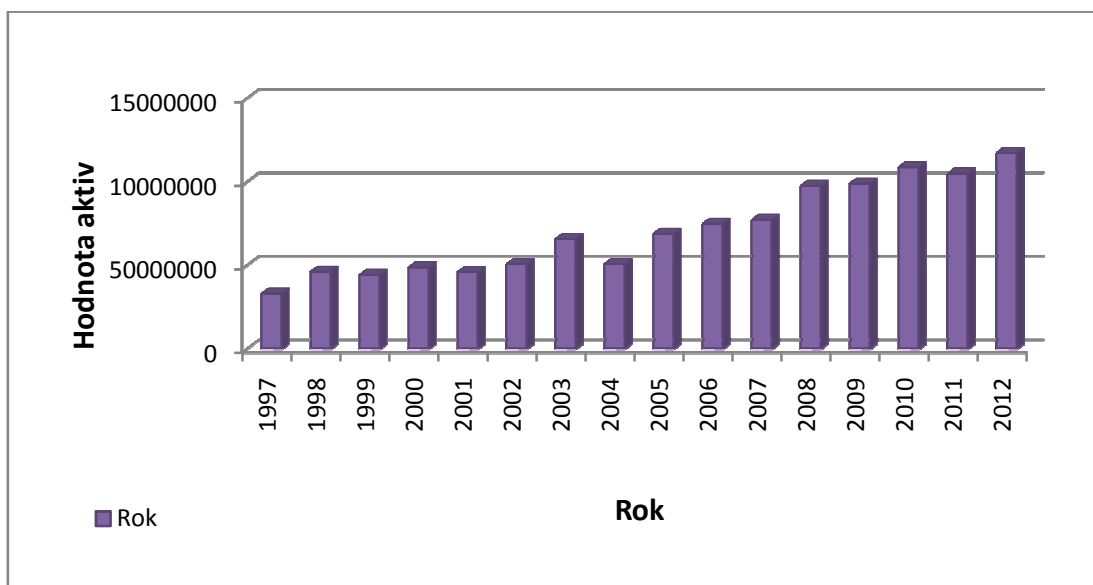
Obr. č. 2: Vývoj počtu zaměstnanců v letech 1997 - 2012



Zdroj: Vlastní zpracování dle [8], 2014

Druhý graf zachycuje vývoj celkových brutto aktiv společnosti, sledován totožně v letech 1997 – 2012.

Obr. č. 3: Vývoj roční hodnoty brutto aktiv v letech 1997 – 2012 (v Kč)

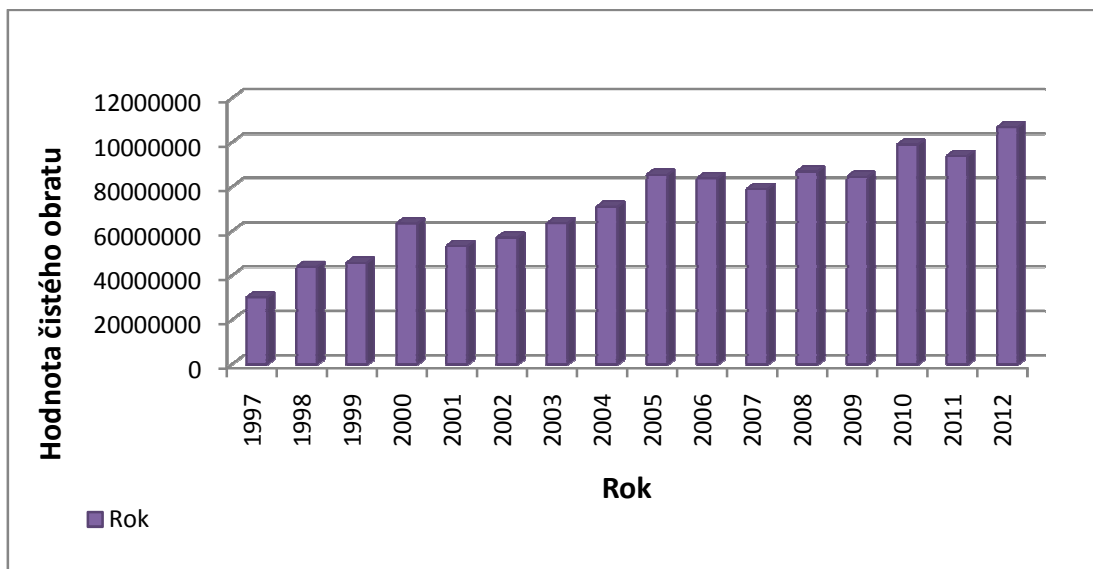


Zdroj: Vlastní zpracování dle [8], 2014

Z uvedeného grafu lze vysledovat rostoucí trend hodnoty aktiv s jejich občasným poklesem, který ovšem nabývá nízkých hodnot. Celkově hodnota majetku společnosti narůstá, neboť v průběhu sledovaného období došlo k výstavbě výrobních hal i skladišť,

čímž kromě nárůstu dlouhodobého hmotného majetku došlo také k výraznému zvýšení oběžného majetku, resp. zásob. [6]

Obr. č. 4: Vývoj ročního úhrnu čistého obrátu v letech 1997 – 2012 (v Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování dle [8], 2014

Na tomto grafu je možné vidět výše uvedenou skutečnost, že roční úhrn čistého obrátu dosáhl kritické hodnoty až v roce 2005. Hodnota obrátu v jednotlivých letech kolísá, důvodem jsou převážně změny v exportu produktů, způsobené zakládáním dalších dceřiných společností centrály KMP PrintTechnik AG v zahraničí. Díky tomuto pak stávající zahraniční zákazníci začínají poptávat produkty KMP u blíže sídlících společností. V posledních letech společnost zaznamenává spíše rostoucí trend, který očekává i v nejbližších letech. [6]

Pro dokreslení finanční situace firmy je jako poslední zobrazen graf zachycující vývoj výsledku hospodaření před zdaněním (dále VH), na místo výsledku hospodaření po zdanění. Důvodem je snaha poskytnout reálnější informace o hospodaření firmy, která by v druhém případě byla jistě zkreslena zdaněním, neboť ve sledovaném období se daň z příjmu značně lišila. [6]

Z počátku období VH nepřesahoval 5 mil. Kč, společnost se postupně rozrůstala, rozšiřovala své výrobní kapacity, což také omezilo její příjmy. V roce 2000 dosáhl VH hranice 10 mil. Kč, ale v dalším roce došlo ke značnému snížení. Hlavním důvodem byl pokles exportu do Itálie, kde tamní spolupracující společnost zanikla, a do Polska,

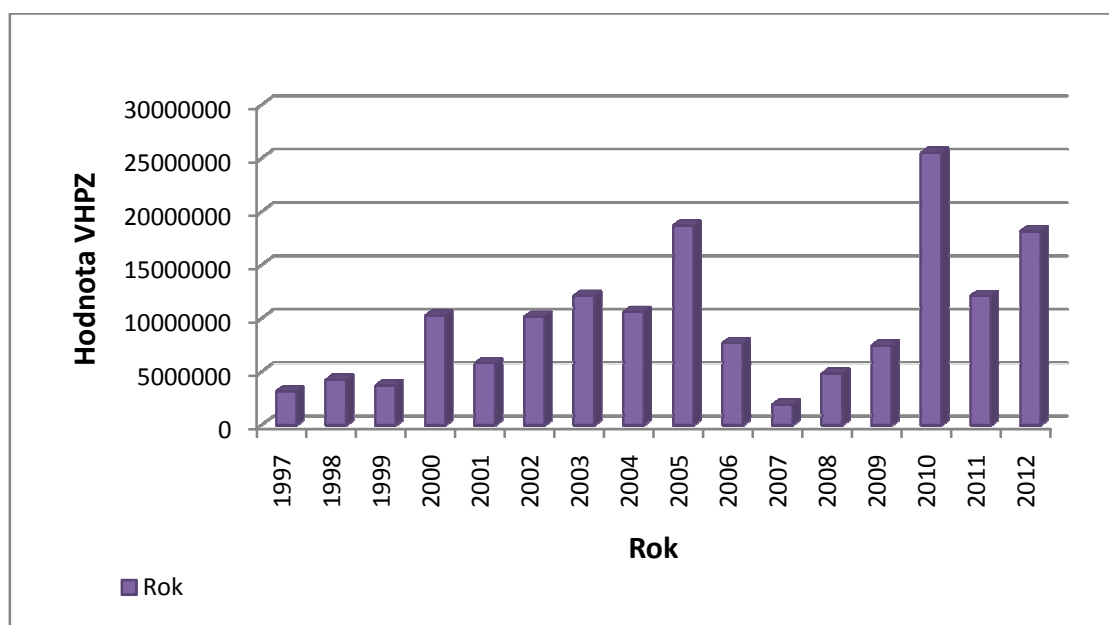
kde v tomto roce byla založena další dceřiná společnost KMP. Také došlo k dalšímu rozšíření výrobních a skladových prostor. [6]

V dalších letech VH narůstal do roku 2005, kdy dosáhl hodnoty až 18 mil. Kč. V roce 2006 postihl firmu velký pokles VH, až na hodnotu 7 mil. Kč. Důvodem byl pokles prodeje vlastních výrobků a vysoké výrobní i osobní náklady. Rok 2007 byl pro firmu krizový, VH činil pouze 1,8 mil. Kč, což bylo způsobeno stejnými činiteli jako v roce 2006, a také výstavbou nového skladiště. [6]

V letech 2008 - 2010 došlo k zotavení, tržby vzrostly a VH v roce 2010 překonal hranici 25 mil. Kč. V roce 2011 VH opět pokles, neboť byla dostavena výrobní hala, kterou bylo potřeba dofinancovat. Rok 2012 přinesl opět nárůst VH, což společníci očekávají i do dalších let. [6]

Závěrem lze konstatovat, že zmíněné kolísání zisku společnosti je způsobeno převážně jejím růstem, rozšiřováním výrobních kapacit a častými změnami v tržbách, vyvolané především založením dalších společností KMP v zahraničí. [6]

Obr. č. 5: Vývoj výsledku hospodaření před zdaněním v letech 1997 - 2012 (v Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování dle [8], 2014

5 Audit zásob v KMP Bürotechnik, s.r.o

V této části práce již bude zpracován audit zásob, pomocí kterého se zjistí, zda společnost při vedení účetnictví postupuje podle platných právních předpisů a její účetní závěrka poskytuje věrný a poctivý obraz skutečnosti. Tedy, cílem prováděného auditu zásob je zjistit, zda jsou jednotlivé provozní a účetní operace podnikem prováděny tak, aby bylo dosaženo správné kvalifikace a správného zaúčtování zásob, včetně zaúčtování do správného účetního období, jejich ocenění, a určení jejich existence, vlastnictví a uvedení v účetní závěrce. Audit bude realizován v činnostech jednotlivých fází, které přímo souvisí s auditem podnikových zásob.

5.1 Základní ustanovení

Účetní jednotka se při vedení účetnictví a sestavování účetní závěrky řídí předepsanými českými účetními předpisy – zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví ve znění pozdějších předpisů a Českými účetními standardy pro podnikatele, č. 001 – 023. Z hlediska auditu zásob jsou stěžejní některá ustanovení zákona a vyhlášky, a ČÚS č. 005, 007, 015, případně ostatní. Odpovědnost za sestavení a věrné zobrazení účetní závěrky v souladu s výše uvedenými předpisy nese statutární orgán společnosti, kterým jsou jednatele společnosti Heinz Gerhard Sieg a Petra Turková. Jejich odpovědnost je rozšířena i na návrh a zavedení vnitřní kontroly nad vedením účetnictví a sestavováním účetní závěrky, na volbu vhodných účetních metod, které budou v podniku uplatňovány, a také odpovědnost za správnost výroční zprávy. V této oblasti, z hlediska návrhů a schvalování, je více zainteresována jednatelka, odpovědnost však nesou oba ve stejné míře.

V dané souvislosti je vhodné uvést organizační strukturu, resp. organigram společnosti, aby byl získán přehled o rozdělení odpovědností za operace, resp. činnosti v podniku. Vedení podniku tedy náleží jednatelům, kteří mají stejný rozsah pravomocí i odpovědnosti. Na nižším stupni řízení jsou definovány pozice vedení výroby, účetnictví a prodej/vnější služba. Ze struktury vyplývá rozdělení výroby na dva velké úseky – výroba inkoust, barvicí páska a výroba toner. Pod oba úseky spadá i výroba ostatních výrobků, které jsou vyráběny v menším rozsahu. Jednotlivé podnikové úseky se ještě dále dělí do dílčích funkcí. Organigram je uveden v příloze B.

Audit je zaměřen na ověření účetní závěrky sestavené za období od 1.1.2012 do 31.12.2012. Realizace auditu za rok 2013, který má být dokončen v červnu roku 2014, nebyla v podniku povolena. Po celé období, kdy společnost podléhá povinnosti auditu účetní závěrky, tento audit provádí Ing. Blanka Karbanová, se sídlem v Českých Budějovicích. Audit je realizován v souladu se zákonem č. 93/2009 Sb. o auditorech, ve znění pozdějších předpisů a mezinárodními auditorskými standardy, včetně některých aplikačních doložek KA ČR. Odpovědnost za jeho provedení v souladu s výše uvedenými předpisy a vydání odpovídajícího výroku nese auditorka.

5.2 Předběžné plánovací procedury

Nyní budou provedeny dílčí auditorské procedury autorem této diplomové práce, za použití podnikových dat a některých informací poskytnutých auditorkou.

5.2.1 Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta

V této fázi auditu dochází k poznání činnosti klienta. Úvodní seznámení je definováno v kapitole 4. Na tomto místě jsou doplněny další informace, které jsou auditorem považovány za významné z hlediska potencionálního ovlivnění činnosti účetní jednotky v oblasti zásob. Mezi tyto informace v první řadě patří **informace o vztazích k mateřské společnosti**. KMP jako dceřiná společnost mateřského podniku KMP PrintTechnik AG funguje jako samostatný právní subjekt, na jehož činnosti není mateřský podnik nijak zainteresován. Nedochozí tedy ani k jeho financování v případě zhoršených ekonomických výsledků, a neexistuje podíl mateřské společnosti na zisku KMP. Mezi podniky probíhá pouze obchodní spolupráce, kdy centrála působí jako jediný dodavatel materiálu, který je využíván k výrobě kompatibilních produktů KMP. Materiál je používán na výrobu výrobků, které bude společnost prodávat svým jménem ostatním subjektům, a na výrobu produktů, které jsou po jejich zhotovení exportovány zpět do mateřské společnosti, která je bude prodávat sama, také svým jménem; je tedy uplatňován aktivní zušlechťovací styk → KMP tento materiál nekupuje. Této oblasti je potřebné lépe porozumět.

Materiál je tedy rozdělen do dvou částí – materiál, který je použit pro výrobu vlastních výrobků, a materiál, který slouží ke zhotovování či zpracování do podoby konečných výrobků pro mateřskou společnost. Z tohoto důvodu v podniku existují oddělené skladní prostory – sklad český a sklad německý. Evidence v českém skladu je zahrnuta do účetnictví KMP, evidence v německém skladu ale probíhá odděleně,

pomocí tzv. Intrastatu. V něm je vedena statistika o objemu došlých a zpět odeslaných zásob, a německé centrále se posílají měsíční reporty. V podniku o tomto materiálu vůbec není účtováno, příjem a výdej se děje prostřednictvím tzv. Packlistů (proforma faktura), které kontrolují a vytvářejí přední pracovníci daných výrob (viz příloha B – Organigram). V podnikovém účetnictví je tedy účtováno pouze při výdeji takto vzniklých výrobků z výroby, a to jako o pohledávce za mateřským podnikem se souvztažným účtováním o tržbách za vlastní výrobky – v analytice 601 90 – 601 97. Zde ovšem nejde přímo o tržby za výrobky, ale je účtováno o tržbách za práci, která byla vynaložena na zhotovení daných výrobků. Analytika je dělena podle typů výrobků. Objem těchto tržeb představuje téměř 70% podílu na celkových tržbách podniku. Tento materiál se tedy nestává předmětem zkoumání, neboť je to materiál ve vlastnictví centrály, která o něm sama účtuje. Podnikem je tedy účtováno pouze o materiálu, který je umístěn v českém (odděleném) skladu, v dalším textu tedy bude za materiál považován tento.

Dalšími dodavateli, kteří dodávají zboží originálních značek, jsou např. LAMA Plus s.r.o. - specializovaný distributor spotřebního materiálu a počítačových doplňků, a TONERCENTRUM, s.r.o. - distribuční společnost v oblasti spotřebního materiálu pro kancelářskou techniku.

KMP své produkty i originální zboží distribuuje prostřednictvím vlastních webových stránek koncovým zákazníkům, existuje také možnost osobního odběru v distribučním skladu v Praze, který je součástí podniku KMP. Nebo jejich produkci dále prodávají dealeři či velkoobchody, kteří zprostředkovávají prodej konečným zákazníkům. Kupujícími mohou být tedy podniky různých velikostí i jednotlivci s osobní spotřebou, a to jak podniky v ČR, např. KASRO spol. s.r.o. – prodej, technická podpora a návrh tiskových řešení laserových tiskáren, digitálních kopírek a multifunkčních zařízení; RESCO print, spol. s r.o. – prodejce inkoustových cartridgí a barvicích pásek v ČR; ABCOPY s.r.o. – prodejce kancelářské techniky a kancelářských potřeb; NOVUM, spol. s r.o. - obchodní a servisní činnost v oblasti vážících a prodejních technologií; tak zahraniční subjekty, nejčastěji sesterské společnosti, včetně mateřské, dále např. LOXXESS SRN, COPYMIX Francie.

Distribuční sklad v Praze funguje jako konsignační sklad výrobků KMP. Provozovatelem skladu, resp. odběratelem výrobků je společnost

RESCO print, spol. s r.o., která dle smlouvy prodává produkty KMP odděleně od konkurenčních produktů. Produkty jsou majetkem KMP, sklad v Praze tedy funguje spíše jako odběrné místo pro zákazníky daného regionu. Teprve při odebrání výrobků ze skladu je účtováno o prodeji, tedy vzniká pohledávka společnosti KMP za společností RESCO print, spol. s r.o. Odběratel se za skladované zboží stává zodpovědným a jeho povinností je provádění fyzické inventury, jejíž výsledky reportuje KMP.

Podnik svou činnost, resp. investiční rozvoj financuje z nerozděleného zisku minulých let, jehož hodnota v roce 2012 dosáhla 74 549 tis. Kč. Dále čerpá dva dlouhodobé úvěry a některý majetek má pořízený formou finančního pronájmu.

Posledním podstatným faktorem, který ovlivňuje činnost společnosti, je vývoj měnového kurzu CZK/EUR, neboť podnik velkou část své produkce exportuje a prodává zahraničním subjektům. Při přepočtu cizích měn na českou měnu se v průběhu účetního období používá pevný kurz, který se stanovuje dle vnitropodnikové směrnice, a to na základě kurzu vyhlášeného Českou národní bankou (ČNB), ovšem zaokrouhlený na celé koruny.

5.2.2 Porozumění kontrolnímu prostředí

Účelem této fáze je zjištění, jakým způsobem funguje vnitřní kontrolní systém a zda je nápomocný k odhalení potenciálních nesprávností, které mohou vzniknout omylem nebo podvodem. V KMP není zřízen útvar interního auditu, ani samostatný útvar kontroly. Jednotlivé kontrolní postupy probíhají tedy v rámci provozních činností. Nyní je potřebné vymezit jednotlivé procesy realizované v souvislosti se zásobami, aby bylo možné identifikovat provádění těchto kontrolních postupů.

Prvním procesem je nákup zásob materiálu a zboží, a jejich umístění ve skladu. Potřebu objednání nového materiálu podněcuje vedoucí skladu, která ji sděluje vedoucímu výroby. On na základě plánu výroby rozhoduje o množství objednaného materiálu a vytváří objednávku, kterou předá vedoucí pracovníci skladového účetnictví ke zpracování. Při převzetí materiálu z německé centrály je pracovníkem skladu kontrolováno, zda odpovídá přejímané množství zásob a jejich cena údajům v dodacím listě, resp. packlistě nebo faktuře. Pokud ano, dodávku přijímá, přepočítá tedy cenu materiálu dle pevného kurzu a vystavuje příjemku dané zásoby. Přijatá faktura je znovu kontrolována vedoucí skladového účetnictví, která také porovná, jestli i přijatá faktura

odpovídá požadavkům stanoveným v objednávce. Faktura postupuje do účtárny, kde je, po schválení jednatelkou společnosti, zaúčtována, resp. je účtováno o spotřebě materiálu. Každá přijatá faktura dostane číslo (vyšší, než je číslo předchozí faktury) a je zadána do systému. Na konci měsíce se kontroluje, zda jsou v systému uvedeny všechny faktury – číselná řada neobsahuje mezeru. Pokud by přejímané množství neodpovídalo údajům na přiložených dokladech, vedoucí skladu zřetelně vyznačí, který materiál nebyl dodán nebo k jaké jiné skutečnosti došlo, a doklady předá některému z předních pracovníků, kteří danou záležitost okamžitě řeší s pracovníky německé centrály.

Při přejímce zboží je postupováno analogicky, s rozdílem, že nedochází k přepočtu cen na Kč, protože dodavateli zboží jsou pouze tuzemští partneři. Následně je účtováno o prodaném zboží. Po přijetí materiálu a zboží tedy skladnice každému druhu vystaví skladovou kartu s pořadovým číslem, která je vedena v programu v informačním systému TARZI (tento informační systém je používán v celém podniku), nebo přijaté množství eviduje již na existující skladovou kartu.

Každé vyskladnění materiálu do výroby je realizováno na základě žádanky, která musí být podepsána odpovědnou osobou – vedoucím výroby. Následně je vystavena výdejka materiálu a na skladové kartě je zaznamenán úbytek.

U výdeje zboží je postupováno analogicky, s rozdílem vystavení výdejky i faktury, protože zboží postupuje rovnou k odběrateli. Jak je uvedeno v kapitole 5.2.1, je materiál evidován ve dvou skupinách – materiál pro vlastní výrobu a materiál pro výrobu produktů mateřské společnosti. Jelikož všechen materiál dodává mateřská společnost, je na základě přijaté objednávky účtováno o závazku. Nedochází k placení došlých faktur, protože mateřské společnosti je denně fakturována práce na výrobcích pro ni určených (zmíněný aktivní zušlechťovací styk), tudíž pohledávky dceřiného podniku převyšují závazky za dodaný materiál. Dochází tedy k vzájemnému započtení pohledávek a závazků, a KMP ve vztahu k mateřské společnosti pouze přijímá platby. Tento proces započtení a plateb je kontrolován vedoucí účetní.

Zboží není do podniku dodáváno v pravidelných intervalech, placení přijatých faktur se děje nejčastěji do jednoho týdne. Vedoucí účetní má povinnost vystavit související platební příkazy, které podepisuje jednatelka. Na konci měsíce vždy dochází ke kontrole přichozích výpisů z bankovních účtů, jestli byly dané objednávky uhrazeny.

Druhým procesem je výroba kompatibilních produktů KMP. Každý produkt je vyráběn v sériích (jeden typ výrobku se zpravidla vyrábí ve větším množství, nikoliv pouze jeden), ta je doplněna pořadovým číslem, které slouží pro následnou evidenci série ve skladu – buď to je navýšena hodnota již existující skladové karty, nebo je vytvořena karta nová, s dodržением používaného číslování. Tento proces se děje na základě příjemky produktů z výroby. Při vyskladnění výrobků k prodeji není vystavován doklad výdejka, ale vedoucí skladu rovnou vystavuje fakturu, a po té kontroluje, zda fyzický objem vyskladněných výrobků odpovídá jak údajům na faktuře a v objednávce, tak hodnotě úbytků na skladové kartě, který musí být současně evidován. Vystavená faktura je evidována v systému, a díky propojení modulu skladové evidence a účetnictví, může být následně zaúčtována. Rovněž je označena pořadovým číslem, aby mohla být snadněji uskutečněna kontrola zaúčtování všech vystavených faktur. Vedení skladové evidence umožňuje na konci každého měsíce zjistit a prokázat stav zásob. Tato činnost v podniku není prováděna, je realizována pouze roční inventura.

V podniku jsou výrobky vždy dokončeny, neexistuje tedy nedokončená výroba, tudíž o ní ani není účtováno.

Pokud dojde k poškození materiálu při výrobě, je tento materiál odepisován, resp. dochází ke snížení účtu 501 - Spotřeba materiálu a je tedy snížena hodnota zásob. Tento proces se děje na základě likvidačního protokolu, který sestavují přední pracovníci obou výrobních oddělení týdně, a sami jej předávají vedoucí účetní.

Management podniku, tedy jednatelé, dohlíží na to, že k zásobám mají přístup pouze pověřené pracovníci, kteří za evidenci a přesuny zásob nesou odpovědnost. V případě, že dojde k odcizení zásob, jsou oni jako první v seznamu těch, kteří s tím mohou mít něco společného. Současně jednatelka dohlíží na tvorbu a uplatňování vnitropodnikových směrnic, které se týkají postupů správné klasifikace zásob, jejich evidence, účtování a také oceňování. Za tvorbu vnitropodnikových směrnic odpovídá vedoucí, jehož činnosti se daná problematika týká, nejčastěji vedoucí účetní.

V podniku je vždy na konci účetního období prováděna fyzická inventura zásob, kde dochází ke zjištění skutečného stavu zásob a jeho porovnání se záznamy, vedenými ve skladové evidenci. Současně se zjišťuje pravdivost vedených evidenčních záznamů. Případné potencionální rozdíly je potřeba zaúčtovat. Inventura je obvykle realizována ve dnech 27. – 31. 12., přičemž v předcházejících dnech dochází k její přípravě.

Inventury se účastní vedoucí skladu a pracovníci skladu. Zjištěný stav musí být oznámen vedení, formou vypracovaných inventurních soupisů, přímo nazývaných inventurní stav a inventurní rozdíly. Vedení dané soupisy schvaluje a rozhoduje o dalším postupu, načež navazuje jejich zaúčtování. Z uvedeného rozboru vyplývá, že inventuru zásob provádějí zainteresovaní pracovníci. Tento aspekt je potřeba vzít v úvahu při následném testování, kde bude posouzena také související vnitropodniková směrnice.

Všechna provedená rozhodnutí, resp. schválení jednotlivých účetních dokladů, musí být stvržena podpisem vedoucí osoby. Stejně tak osoby odpovědné za sestavení či zaúčtování jednotlivých účetních záznamů, resp. dokladů, jsou povinny uvést zde svůj podpis (popřípadě kód, při elektronické evidenci), čímž potvrdí svou odpovědnost za provedení dané operace.

V této fázi provádění auditorských procedur je dále nutné provést auditorovo posouzení závislosti KMP na výpočetní technice a schopnosti účetního systému provádět automatickou kontrolu. Společnost k evidenci veškerých operací používá počítače, dříve však vše evidovala ručně. V případě nefunkčnosti výpočetní techniky by tedy pravděpodobně byla schopna krátkodobě přejít na ruční evidenci. Ve společnosti je používán informační systém TARZI, který obsahuje modul účetnictví a skladovou evidenci, a veškeré operace jsou evidovány právě prostřednictvím tohoto systému. Neexistuje tedy ruční vypisování příjmků a jiných dokladů, tyto jsou vždy zpracovány v počítačové podobě. Archivace účetních záznamů, dokladů a účetních knih existuje v elektronické podobě (zálohování dokumentů), v písemné jsou vedeny pouze všechny faktury s tuzemskými i zahraničními partnery, a jsou skladovány v šanonech, v samostatné místnosti. Modul účetnictví umožňuje zaznamenávat a provádět veškeré účetní operace, které vznikají v souvislosti s provozní činností podniku, provádí také archivaci dokumentů. Modul skladové evidence zajišťuje tvorbu veškerých souvisejících účetních dokladů, a následně jejich import do modulu účetnictví.

Účetní může kdykoliv vytisknout jednotlivé účetní dokumenty, provést kontrolu, opakovaně upravovat a kontrolovat jednotlivé operace či provádět reporty. Systém sám upozorňuje na chyby v zaúčtování, konkrétně, pokud by došlo k zadání pouze jednoho účtu, nebyla by tedy dodržena zásada podvojnosti, systém na tuto skutečnost zřetelně upozorní, stejně tak hlídá číselné řady jednotlivých dokumentů, tzn., pokud účetní zadá

již existující číslo účetního dokladu (např. faktury), systém upozorní, že tento záznam již existuje. Některé kontroly musí provádět účetní manuálně, systém např. nehlídá, zda je k nově sestavované faktuře již vyhotovena příjemka, toto propojení musí provést sama účetní. Již na tomto místě lze říci, že v podniku KMP je uplatňována spíše manuální kontrola.

Na základě výše provedeného seznámení s realizací vnitřních kontrol auditor vytváří podklady pro následný odhad pravděpodobné výše kontrolního rizika, přičemž ve fázi provádění auditu může dojít ke změně či zpřesnění tohoto odhadu. V následujících krocích totiž auditor, na základě vytvořených testovacích formulářů, resp. testů spolehlivosti, které budou uskutečněny právě ve fázi provedení auditu, bude již schopen určit, jestli se bude moci spolehnout na vnitřní kontrolu. Současně tedy zváží potřebu zpřesnění vytvořeného odhadu kontrolního rizika.

Protože jsou kontrolní postupy prováděny pravidelně, a ve většině případů je vyžadováno schválení osobou vyššího postavení z hlediska odpovědnosti, považuje auditor v této fázi analýzy kontrolní postupy za účinné, především tedy pro manuální typ kontroly.

5.2.3 Porozumění účetnímu systému

Dalším krokem auditorských procedur je porozumění účetnímu systému, tedy poznání všech účetních metod a postupů, které podnik používá v souvislosti s podnikovými zásobami. V předchozí kapitole byly definovány základní transakční cykly, z hlediska toku zásob i souvisejících účetních dokladů. Nyní je nutné specifikovat konkrétní postupy klasifikace, účtování a oceňování zásob, které vycházejí z pravidel definovaných ve vnitropodnikové směrnici Zásoby a jejich evidence, a jsou v souladu se všemi platnými účetními předpisy. Jejich požadavky jsou teoreticky specifikovány v kapitole 2. Specifikace dílčích postupů je definována na základě informací z rozhovoru s vedoucí účetní, která je blíže popsala, a za tímto účelem byla také blíže analyzována zmíněna směrnice Zásoby a jejich evidence. Zde došlo ke zjištění, že v podniku existují dvě verze této směrnice, a to z roku 2006 s platností do obměny. Směrnice tedy z časového hlediska vyžadují aktualizaci, ale především sjednocení a ucelení používaných metod, protože směrnice si v použití některých metod protičečí, konkrétně v metodě účtování. Vedoucí účetní tedy uvedla na pravou míru, jaká metoda je po celou dobu existence podniku používána, a vysvětlila i ostatní nepřesnosti.

Z hlediska právního vymezení používané postupy plně odpovídají požadavkům účetního rámce, problém je pouze ve formálním zpracování směrnice. Nyní blíže k dílčím postupům.

Hlavní činností KMP je zhotovování, výroba a prodej tonerů, inkoustových náplní a barvicích pásek, tudíž objem zásob je vysoký. Je tedy nutné konkrétně definovat strukturu zásob, aby auditor správně pochopil, jaké druhy zásob v podniku existují.

Základní dělení zásob je: skladovaný materiál potřebný k výrobě jednotlivých typů výrobků, výrobky a skladované zboží. Materiál obsahuje veškeré druhy materiálu, které jsou potřebné k výrobě či kompletaci jednotlivých výrobků. Patří sem prázdné plastové cartridge, inkoustové barvy, nylon, tonerový prášek, další pomocné a provozní látky, drobný hmotný majetek, který z rozhodnutí firmy není investiční, movité věci s dobou použitelnosti 1 rok a kratší bez ohledu na pořizovací cenu, náhradní díly, obaly apod. Všechny uvedené položky jsou dodávány mateřskou společností.

Výrobky společnosti KMP jsou definovány jako zásoby vzniklé vlastní činností, určené k dalšímu prodeji. Lze je rozdělit do následujících kategorií: tonery, inkoustové cartridge, barvicí pásy, termotransferové pásy a faxové papíry, fotografický papír pro inkoustové tiskárny, samolepící etikety, válečky pro kalkulačky, plátna pro velké řetězové tiskárny, fólie pro zpětné projekory. Všechny typy výrobků se vyrábějí v několika různých typech, aby odpovídaly různým originálním značkám a typům zařízení, jejichž součástmi se stávají.

Výše uvedené druhy produktů společnost nabízí také v originálním provedení; nakupuje je a dále prodává, jedná se tedy o zboží, neboť tyto produkty jsou nakupovány pouze za účelem prodeje.

Zásoby jsou skladovány v dílčích skladech, umístěných v areálu podniku. Jsou označeny jednoduše sklad I, sklad II a sklad III, přičemž sklad I je umístěn ve výrobní hale I (inkoust a barvicí páska). Hotové výrobky jsou skladovány zde, a také v distribučním (konsignačním) skladu KMP v Praze, který je odběrným místem pro zákazníky KMP.

Protože zásoby podniku KMP mají spotřební charakter, téměř neexistují pomalu obrátkové zásoby, nedochází tedy k potřebě tvorby opravných položek k zásobám a společnost je skutečně netvoří. Z tohoto důvodu také neexistuje výrazné nebezpečí

nemožnosti použití výrobků (např. barvicích pásek) po uplynutí určité doby, protože spotřební materiál neleží na skladě tak dlouho, aby mohlo dojít k vypršení jeho funkčnosti. KMP tedy ve vztahu k zásobám netvoří účetní odhady, tudíž neexistuje příležitost ke snížení hodnoty zásob prostřednictvím opravné položky, čímž by došlo k podhodnocení VH, resp. snížení základu pro odvod daně. Opravné položky jsou tvořeny pouze v případě, že při inventarizaci zásob dojde ke zjištění, že hodnota ocenění ve skladu je vyšší než prodejní cena zásoby.

Oceňování zásob je realizováno způsobem definovaným zákonem o účetnictví, tedy při nákupu jsou zásoby oceněny skutečnou pořizovací cenou. Ta zahrnuje nákupní cenu, za kterou byl majetek pořízen a vedlejší pořizovací náklady, souvisejí s pořízením zásoby. Sem podnik zařazuje náklady na přepravu, pojistné, clo, provizi a skonto. Hodnota nakoupených zásob se účtuje s využitím kalkulačních účtů. Zásoby, které jsou vytvořené vlastní činností podniku, se oceňují vlastními náklady a zahrnují přímé náklady vynaložené na výrobu a režijní náklady. Vlastní náklady se definují v kalkulaci na jednotlivé typy výrobků. Přímé náklady jsou tvořeny náklady na materiál a mzdovými náklady na výrobu jednoho kusu daného výrobku, do režie jsou započítávány správní náklady, pro každý výrobek 28%. Kalkulace jsou tvořeny v korunách, i eurech, je tedy uveden i aktuálně stanovený pevný kurs CZK/EUR. Kalkulace jsou připravovány jednatelkou společnosti. Cena daného výrobku se po té odvíjí od aktuální situace na trhu. Jednatelka porovnává cenu produktu v originálním provedení a nejlepší cenu od konkurence, vyrábějící také kompatibilní produkty. Výsledná cena výrobku KMP se stanovuje dle odborného úsudku jednatelky tak, aby se zákazníkům vyplatilo koupit kompatibilní produkt na místo originálního, a cena byla výhodná i z pohledu podniku. Cena by tedy měla být vyšší než náklady na výrobu daného produktu.

Při ocenění zásob při jejich výdeji ze skladu je používán vážený aritmetický průměr. Jednotlivé zásoby stejného druhu jsou na skladě vedeny v ceně, která je zjištěna váženým aritmetickým průměrem z pořizovacích cen (i se zahrnutím vedlejších pořizovacích nákladů), nebo z vlastních nákladů. Výpočet váženého aritmetického průměru je zajišťován v rámci používaného software jedenkrát do měsíce.

Účtování pořízení a úbytku zásob je v podniku prováděno způsobem B. Při pořízení materiálu a zboží nákupem je tedy účtováno přímo do spotřeby, do nákladů. V průběhu

účetního období není účtováno na účty zásob účtové skupiny 11 nebo 13, to se děje pouze na konci účetního období, kdy se provádí fyzická inventura a dochází k jejímu porovnání s údaji ve skladové evidenci. Tím dojde ke zjištění konečného zůstatku jednotlivých zásob a tento se zaúčtuje na vrub příslušného účtu, a současně dojde ke snížení souvisejících účtů nákladů. Vedení skladové evidence je v tomto způsobu účtování bezpodmínečné. Přímo do spotřeby je také účtován materiál typu kancelářské potřeby, pohonné hmoty a režijní materiál, tento však není na konci roku převáděn na majetkový účet.

Obdobně účetní jednotka postupuje při účtování zásob vlastní výroby, kdy se na stejnojmenný účet účtuje pouze konečný stav výrobků zjištěných fyzickou inventurou a daty ve skladové evidenci na konci účetního období, podvojně účtován na některý z účtů účtové skupiny 61. V průběhu účetního období jsou účtovány vynaložené náklady na příslušných účtech účtové třídy 5. Při uzavírání účetních knih je na účty účtové skupiny 61 přepsán počáteční stav účtu výrobků na začátku účetního období.

Problematika účtování zásob na konci účetního období je řešena postupy stanovenými zákonem o účetnictví, tedy zásoby, které podnik obdrží fyzicky, ovšem bez dodacího listu či faktury, jsou účtovány jako nevyfakturovaná dodávka ve prospěch účtu Dohadné účty pasivní v dohadné výši. Pokud podnik obdrží pouze dodací list či fakturu, je účtováno na vrub účtu zásoby na cestě a ve prospěch účtu konkrétní zásoby.

Jelikož společnost KMP vyrábí velké množství produktů a jejich typů, u nákladů (účet Spotřeba materiálu) a výnosů (účty Tržby za vlastní výrobky a Tržby za zboží) vede analytickou evidenci, kde jsou jednotlivé výrobky a zboží rozděleny do skupin, přičemž každá tato skupina obsahuje různé značky daných produktů. Tímto způsobem společnost odděleně sleduje ziskovost jednotlivých produktů. Toto analytické členění ovšem není zaznamenáno ve směrnici Zásoby a jejich evidence. Vytvořilo se postupně s vývojem množství a typů vyráběných produktů a zaměstnanci je běžně používáno, i když nikde není přesně specifikované. Tato skutečnost by mohla vést ke zhoršené orientaci v používané analytice zvláště pro nové pracovníky, případně vedení, a nemusel by být používán jednotný postup pracovníků při evidenci. Díky této skutečnosti by tedy mohlo dojít ke vzniku potenciální nesprávnosti, resp. chyby, konkrétně při oddělené evidenci rozsáhlého počtu druhů jednotlivých zásob by mohlo

dojít k záměně typů a tím k chybnému zaúčtování na jiný analytický účet. Zaměstnanci o výrobcích a tvořených skupinách mají přehled, ale v případě pochybnosti nemají možnost si své rozhodnutí o zařazení konkrétního typu výrobku na daný analytický účet potvrdit či vyvrátit podle nějakého vzoru. Vzhledem k zůstatkům dílčích syntetických účtů je tato skutečnost považována za významnou, neboť jednotlivé účty dosahují vysokých hodnot, které, jak bude zjištěno dále, jsou vzhledem k plánované hladině významnosti považovány za podstatné. Je tedy žádoucí tuto skutečnost v dalších krocích nepřehlédnout.

Pro úplnost je potřeba uvést, že společnost o hmotném majetku v ocenění do 30 000 Kč, který považuje za drobný majetek, účtuje přímo do spotřeby, a vede jej v podrozvahové evidenci. Nákladový účet Spotřeba drobného majetku je tedy jedním z analytických účtů Spotřeby materiálu, podílí se tedy na jeho celkové hodnotě.

Na základě poznání účetního systému podniku auditor shledává pouze jednu významnou skutečnost, která by mohla vést ke zkreslení nebo vzniku významné nesprávnosti v účetní závěrce, a to právě nevyhovující podobu směrnice o zásobách. Z ostatních hledisek jsou používané postupy vzhledem k požadavkům účetního rámce považovány za odpovídající.

5.2.4 Provádění předběžných analytických postupů

Další významnou fází auditorského postupu představuje ověření účetních zůstatků, vzniklých změn v účetních postupech a bližší analýza schopnosti účetní jednotky pokračovat v podnikatelské činnosti.

Jako první je potřeba ověřit, zda účetní zůstatky jednotlivých účtů zásob na začátku běžného období, tedy roku 2012, odpovídají těmto zůstatkům na konci minulého období, roku 2011. Tuto skutečnost auditor ověří pomocí hlavních knih z roku 2011 a 2012, kde porovná jednotlivé zůstatky účtů, vstupujících do rozvahy. Současně dojde k identifikaci významných rozdílů mezi účetními zůstatky na konci roku 2011 a 2012 a následnému zjištění příčin vzniku těchto rozdílů. Analýza rozdílů je realizována i pro významné rozdíly účtů z ostatních oblastí podnikové činnosti, včetně zůstatků nákladových a výnosových účtů, též na konci obou období. Uvedený postup je shrnut v tabulce č. 4. Nyní je potřeba zjištěné výsledky analyzovat, tedy zjistit příčinu významných rozdílů a identifikovat, jestli jsou zůstatky očekávané nebo naopak

neobvyklé, a mohly by být důsledkem existence významné nesprávnosti. Příčiny rozdílů byly vysvětleny vedoucí účetní.

Tab. č. 4: Změny účetních zůstatků v obdobích 2011 a 2012 (v celých tis. Kč)

Číslo řádku	Název účtu	Číslo účtu	Správnost převodu	Zůstatek k 31.12.2012	Zůstatek k 31.12.2011	Rozdíl
1	Sam. mov. věci a soubory mov. věcí	022	ANO	26 195	23 605	+ 2 590
2	Pořízení hmotných investic	042	ANO	20 542	150	+ 20 392
3	Materiál na skladě	112	ANO	4 454	3 322	+ 1 132
4	Výrobky	123	ANO	3 390	1 809	+ 1 581
5	Zboží na skladě a v prodejnách	132	ANO	1003	1500	- 497
6	Pohledávky z obchodních vztahů	311	ANO	13 507	18 011	- 4 504
7	Závazky z obchodních vztahů	321	ANO	2 266	925	+ 1 341
8	Prodané zboží	504	-	7 481	8 717	- 1 236
9	Tržby za zboží	604	-	8 687	10 445	- 1 758
10	Spotřeba materiálu	501	-	16 868	13 815	+ 3 053
11	Tržby za vlastní výrobky	601	-	98 055	83 406	+ 14 649
12	Mzdové náklady	521	-	29 514	25 488	+ 4 026
13	Kursově ztráty	563	-	919	1 787	- 868
14	Kursově zisky	663	-	433	1 015	- 582

Zdroj: Vlastní zpracování dle [6], 2014

Účet Samostatné movité věci a soubory movitých věcí vykazuje na konci roku 2012 nárůst o 2 590 tis. Kč. Důvodem je nákup nového výrobního stroje a osobního automobilu. Nárůst účtu Pořízení hmotných investic je spojen s výstavbou nového skladu pro hotové výrobky, který byl do dlouhodobého hmotného majetku zařazen v průběhu roku 2013. V rozvaze za rok 2012 je tento účet evidován jako položka Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek, a výrazně ovlivňuje hodnotu syntetické položky Dlouhodobý hmotný majetek. V dalším kroku je prvotní definovat změnu na účtu Výrobky, neboť tato změna ovlivňuje více z výše jmenovaných účtů. V roce 2012 došlo na základě rostoucí poptávky k výrobě většího množství výrobků, tudíž došlo k růstu spotřeby materiálu. To se projevilo také v jeho konečné hodnotě ve skladu, a samozřejmě také v růstu Tržeb za vlastní výrobky. Na skladě ovšem zůstalo značné množství výrobků, důvodem jsou dopředu uzavřené smlouvy o jejich

koupi, která proběhla až v roce 2013, tedy držba určitého množství zásob za účelem brzkého vyřízení objednávek. Potencionální riziko spočívá v odstoupení odběratelů od smluv, díky tomu by mohl vzniknout problém s prodejem těchto zásob. KMP ovšem uzavírá smlouvy s ověřenými, často dlouholetými obchodními partnery, toto riziko tudíž nabývá nízkých hodnot. Zboží bylo v minulém roce nakoupeno méně než v roce 2011 a v průběhu roku 2012 byla větší část prodána, tudíž konečný zůstatek v roce 2012 existuje v nižší výši. Z toho vyplývá také nižší zůstatek účtů Prodané zboží a Tržby za zboží.

Účet Pohledávky z obchodních vztahů zaznamenal pokles, i když došlo k nárůstu prodeji. Důvodem je zlepšení platební kázně odběratelů, kteří své závazky vůči KMP hradili ve větší míře než v předcházejícím roce. Snižuje se tedy i množství pohledávek po lhůtě splatnosti, naopak došlo k nárůstu nedobytných pohledávek. Účet Závazky z obchodních vztahů naproti tomu vykázal nárůst, společnost své závazky hradila v nižší míře, což bylo způsobeno potřebou nákupu většího množství materiálu, a také nutností financovat výstavbu nového skladu. S tímto je spojeno riziko navyšování penále a tedy vzniku dodatečných nákladů. Společnost však nemá žádné závazky po lhůtě splatnosti, její platební kázeň je v posledních letech bezproblémová, tudíž riziko, že díky tomu vznikne problém vůči výhradnímu dodavateli (mateřské společnosti), není nutné považovat za významné.

Příčina růstu mzdových nákladů zřetelně vyplývá z obrázku č. 1, kde lze vidět vysoký nárůst počtu zaměstnanců mezi roky 2011 a 2012, konkrétně o 44.

Také účet Kursové zisky zaznamenal pokles, neboť k přepočtu existujících závazků a pohledávek v cizí měně došlo ke konci roku 2012 na základě aktuálního měnového kursu, který na konci roku aprecioval, tudíž hodnota pohledávek od zahraničních subjektů poklesla, snížil se tedy účet Kursové zisky. Apresiasi kursu současně vedla ke snížení hodnoty závazků k mateřské společnosti, poklesl tedy také účet Kursové ztráty.

Protože definované rozdíly u účtů zásob, konkrétně 112, 123 a 504, 604, 501, 601, přesahují hodnotu stanovené hladiny významnosti (viz kapitola 5.2.5), jsou považovány za významné a je potřeba věnovat jim náležitou pozornost, neboť u nich lze očekávat vznik specifického rizika. Účet 132 je také považován za významný, i když hodnoty významnosti nedosáhl, protože je rovněž podstatný z hlediska celkové hodnoty zásob.

Z důvodu zaměření práce budou dalšímu testování podrobeny tyto účty přímo související se zásobami.

V KMP jsou používány stejné účetní metody jako v předešlých letech, a jejich aplikace plně odpovídá pravidlům definovaným v účetních předpisech. V dřívější analýze ovšem byly identifikovány nedostatky ve skladbě vnitropodnikové směrnice Zásoby a jejich evidence, která používané účetní metody upravuje. Tato skutečnost vyžaduje aktualizaci směrnice, aby obsahovala všechny podstatné skutečnosti a jednotný metodický postup pro různá účetní období, a plně odpovídala daným předpisům.

Ve zkoumaném účetním období nebyly realizovány žádné neobvyklé transakce, které by mohly signalizovat podvodné jednání.

V rámci předběžných analytických postupů je vhodné posoudit také schopnost podniku KMP pokračovat ve svých aktivitách, což bude nejprve posouzeno na základě zjištění vývoje poptávky v daném oboru podnikání. Spotřební materiál společnosti je nezbytným článkem funkčnosti každé tiskárny, a ta je nedílnou součástí každého podniku, institucí, úřadů či domácností. Protože představují levnější součástky než originální výrobky, lze předpokládat stagnující či rostoucí poptávku po výrobcích KMP, s ohledem na typ výrobku.

Schopnost KMP pokračovat ve svých aktivitách je možné posoudit také pomocí poměrových ukazatelů, čímž dojde k hodnocení ekonomické situace tohoto podniku. Pro tuto potřebu je použito ukazatelů likvidity, rentability, finanční nezávislosti, aktivity a zadluženosti. K výpočtu jednotlivých ukazatelů slouží údaje v účetních výkazech společnosti, uvedené v celých tis. Kč.

$$\text{Okamžitá likvidita LO} = \frac{\text{peníze+krátkodobé cenné papíry}}{\text{krátkodobé závazky}} = \frac{9,207}{5,536} = 1,663 = 166,3\%$$

$$\text{Pohotová likvidita LP} = \frac{\text{oběžná aktiva-zásoby}}{\text{krátkodobé závazky}} = \frac{34,258-8,847}{5,536} = 4,590 = 459\%$$

$$\text{Doba obratu zásob DO}_{ZS\ 2012} = \frac{\text{zásoby} \cdot 360}{\text{tržby}} = \frac{8,847 \cdot 360}{108,337} = 29,41 \text{ dní}$$

$$\text{Ukazatel obrat zásob O}_{ZS\ 2012} = \frac{\text{tržby}}{\text{zásoby}} = \frac{108,337}{8,847} = 12,25$$

Tyto typy ukazatelů o zásobách je vhodné blíže analyzovat a provést srovnání s předchozím rokem.

$$\text{Doba obratu zásob } DO_{ZS 2011} = \frac{\text{zásoby} \cdot 360}{\text{tržby}} = \frac{6,631 \cdot 360}{94,803} = 25,18 \text{ dní}$$

$$\text{Ukazatel obrat zásob } O_{ZS 2011} = \frac{\text{tržby}}{\text{zásoby}} = \frac{94,803}{6,631} = 14,29$$

Ukazatele jsou počítány pro celkové zásoby, nerozlišuje se mezi jednotlivými druhy. Doba obratu zásob, která udává počet dní, za který dojde k přeměně peněžních prostředků v zásoby a z nich zpět do peněžních prostředků, se v roce 2012 zvýšila o 4 dny. Finanční i materiální zdroje jsou tedy oproti předchozímu roku déle vázány v podnikání, ovšem ve srovnání s oborem, resp. s podobným podnikem¹ dosahuje ukazatel kvalitní hodnoty. Ukazatel obrat zásob tedy vyjadřuje počet obracení zásob během účetního období. Logicky došlo ke snížení ukazatele, neboť pokud jedna obrátka trvá delší dobu, za rok jich proběhne méně. Souhrnně lze konstatovat dobrou pozici podniku při využívání zásob.

$$\text{Rychlost obratu pohledávek } O_{PO} = \frac{\text{tržby}}{\text{pohledávky z obchodních vztahů}} = \frac{108,337}{13,545} = 7,99\%$$

$$\text{Obrat celkového kapitálu } O_{CK} = \frac{\text{aktiva}}{\text{výnosy}} = \frac{117,053}{111,386} = 1,05 = 105\%$$

$$\text{Doba obratu pohledávek } DO_{PO} = \frac{\text{pohledávky z obchodních vztahů} \cdot 360}{\text{tržby}} = \frac{13,545 \cdot 360}{108,337} = 45,01 \text{ dní}$$

Tyto ukazatele tedy indikují vysokou likviditu společnosti. Bez vážných problémů dokáže hradit své splatné závazky a generuje tržby ze své provozní činnosti.

$$\text{Rentabilita vlastního kapitálu } ROE = \frac{\text{čistý zisk}}{\text{vlastní kapitál}} = \frac{14,974}{93,206} = 0,161 = 16,1\%$$

$$\text{Rentabilita celkových aktiv } ROA = \frac{\text{zisk před zdaněním}}{\text{celková aktiva}} = \frac{18,110}{117,053} = 0,1547 = 15,47\%$$

$$\text{Rentabilita tržeb } ROS = \frac{\text{zisk před zdaněním}}{\text{tržby}} = \frac{18,110}{108,337} = 0,1672 = 16,72\%$$

¹ Společnost COMPS, spol.s.r.o. - český výrobce spotřebního materiálu pro tiskárny dosahuje doby obratu zásob až 52,75 dní a obratu 6,82.

Ukazatele rentability vypovídají o průměrné schopnosti podniku generovat zisk z vloženého majetku a kapitálu.

$$\text{Celková zadluženost podniku CZ} = \frac{\text{cizí kapitál}}{\text{celková pasiva}} = \frac{20,458}{117,053} = 0,175 = 17,5\%$$

$$\text{Finanční nezávislost FN} = \frac{\text{vlastní kapitál}}{\text{celková aktiva}} = \frac{93,206}{117,053} = 0,796 = 79,6\%$$

Zadluženost podniku je na nízké úrovni, v porovnání se srovnatelnými podniky je na průměrné úrovni.

Pro úplnost informací je dále uveden vývoj tržeb za prodej zboží a výrobků. Oproti roku 2011 společnost zaznamenala nárůst tržeb o 13,73% - v roce 2011 činily 93 866 tis. Kč, v roce 2012 106 757 tis Kč. Navýšení bylo zaznamenáno u tržeb plynoucích z aktivního zušlechťovacího styku a tržeb z exportu. Na tuzemském trhu výše tržeb mírně poklesla.

Výše analyzované poměrové ukazatele vypovídají o dobrém ekonomickém zdraví společnosti KMP, která má perspektivní předpoklady pro realizaci své činnosti i v nejbližší budoucnosti.

5.2.5 Stanovení plánovací hladiny významnosti

V této části auditorských prací je potřeba definovat hladinu významnosti (materiality), podle které bude plánován další postup. Auditor postupuje podle mezinárodních auditorských standardů, a při určení hladiny významnosti vychází z možnosti použít tři nejpoužívanější položky z účetních výkazů pro její výpočet, jak je uvedeno v kapitole 3.1.3. Těmito jsou celková netto aktiva, zisk před zdaněním a tržby. Následující tabulka uvádí výpočet hladiny významnosti dle jednotlivých položek:

Tab. č. 5: Stanovení hladiny významnosti

Položka	Hodnota v tis. Kč	Procentní sazba	Hladina významnosti
Celková netto aktiva	117 053	1%	1 405
Zisk před zdaněním	18 110	9%	1 630
Tržby	111 384	1%	1 448

Zdroj: Vlastní zpracování, 2014

Za stabilní a pro uživatele stěžejní položku z účetních výkazů je považována položka celková aktiva, která také dosahuje nejnižší hodnoty. Na základě dosavadního poznání účetní jednotky a její činnosti, seznámení s postupy vnitřní kontroly a potřebou

informací pro uživatele účetní závěrky, byla pro výpočet určena výše procentní sazby 1%.

Hladina významnosti tedy činí 1 405 tis. Kč, a stává se východiskem pro naplánování rozsahu dalších auditorských prací. Detailnějšímu zkoumání tedy auditor podrobí všechny položky účetních výkazů, jejichž hodnota je vyšší než stanovená materialita. Při aplikaci auditorských postupů však musí uplatňovat svůj odborný úsudek a sledovat všechny okolnosti, čímž může dojít k názoru, že existují další významné skutečnosti, které bude potřeba podrobit prověření správnosti či pravdivosti u položek, které mají nižší zůstatek než je definovaná hladina významnosti.

5.3 Vytvoření plánu auditu

Po provedení předběžných analytických postupů přichází na řadu tvorba plánu auditu, který je postaven na základě výše zjištěných skutečností a analýzy dalších souvisejících informací.

5.3.1 Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a potencionálních nesprávností

Důležitým krokem pro audit zásob je posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků u účtů zásob, jejichž zůstatek má významný charakter ve vztahu ke stanovené hladině významnosti, a to z hlediska existence potencionálních nesprávností, které jsou blíže specifikovány v kapitole 3.1.4. Provedení tohoto postupu je zobrazeno v tabulce č. 6.

Pro každou potencionální chybu a každý účet je v tabulce definována výše dvou typů auditorského rizika, tedy přirozeného (P) a kontrolního (K), z možností nízké, střední, vysoké, značené N, S, V. Výše rizika je určována podle toho, jaká je pravděpodobnost, že tato chyba u daného účtu nastane a nebude žádným způsobem zjištěna. Na základě tohoto posouzení je možné určit stupeň jednotlivých rizik, což je podkladem pro auditorův odhad jejich výše v kvantitativním vyjádření, a následné určení úrovně rizika zjišťovacího. Detailní testy jednotlivých účtů budou provedeny v samostatné kapitole.

Tab. č. 6: Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků účtů zásob

Číslo řádku	Název účtu	Číslo účtu	Účetní zůstatek 12/12 v tis. Kč	Typ rizika	Ú	PL	ÚČ	SO	O	PR
1	Materiál na skladě	112	4 454	P	N	S	S	N	S	N
				K	N	S	S	N	N	N
2	Výrobky	123	3 390	P	N	S	S	N	S	N
				K	N	S	S	N	N	N
3	Zboží na skladě a v prodejnách	132	1003	P	N	S	S	N	S	N
				K	N	S	S	N	N	N
4	Prodané zboží	504	7 481	P	N	V	S	N	S	N
				K	N	N	S	N	N	N
5	Tržby za zboží	604	8 687	P	N	S	V	N	S	N
				K	N	S	S	N	N	N
6	Spotřeba materiálu	501	16 868	P	N	V	V	N	S	N
				K	N	N	S	N	N	N
7	Tržby za vlastní výrobky	601	98 055	P	N	S	V	N	S	N
				K	N	S	S	N	N	N

Ú - úplnost, PL - platnost, ÚČ - účtování, SO - správné období, O - ocenění, PR - prezentace

Zdroj: Vlastní zpracování, 2014

Pravděpodobnost výskytu a neodhalení potencionální nesprávnosti typu **úplnost** je minimální, neboť samotný úkon zaúčtování jednotlivých operací je základním pracovním úkonem účetních, tudíž existuje minimální pravděpodobnost zapomenutí. Může ovšem dojít k úmyslnému nezaúčtování, proto je výše rizika stanovena na minimální úrovni. Toto je kontrolováno i pomocí kontrolního systému, resp. při měsíční kontrole zaúčtovaných operací. Obě rizika jsou tedy definována na nízké úrovni. U nesprávnosti **platnost** existuje vyšší, zpravidla střední přirozené riziko, neboť může dojít k situaci, že bude nesprávně účtováno o majetku, který v podniku není. U účtové skupiny 1 to znamená, že bude špatně provedena fyzická inventura, a účetní na dané účty zaúčtuje neexistující majetek. Vysoké přirozené riziko je auditorem definováno u nákladových účtů, neboť může dojít k situaci, kdy účetní zaúčtuje o spotřebě materiálu či zboží, i když majetek nebyl fyzicky obdržen. Tím by došlo nadhodnocení zásob, což by vedlo ke zkreslení dat v účetních výkazech. Kontrolní riziko je definováno na nízké úrovni, neboť existuje dvojitý stupeň kontroly při obdržení materiálu či zboží (vedoucí skladu a vedoucí účetní). Stejně tak je to u inventury.

Dodržení **správnosti účtování** je u účtů zásob z hlediska přirozeného rizika definováno na střední úrovni. Důvodem je reálná možnost zaúčtování částek v nesprávné výši, což může být důsledkem chybně provedené inventury, nebo selhání účetní, kdy by se přepsala a zaúčtovala jinou částku na jiný účet. U účtů 501, 601 a 604 je určeno vysoké přirozené riziko a to z důvodu rozsáhlé analytické evidence, v níž jsou tyto účty vedeny, pro dosažení přehlednosti a zřetelnosti evidence. Účetní tak musí disponovat výbornou orientací v typech produktů, aby rychle a správně dokázala definovat, o jaký typ výrobku se jedná, a neúčtovala na jiné analytické účty, čímž by došlo ke zkreslení informací pro rozhodování vedení KMP. Vedení podniku považuje toto riziko za nízké, auditor ovšem z hlediska významnosti účtů neponechává nic náhodě a riziko nechává na vysoké úrovni. Účet 504 je veden pouze ve dvou analytických účtech, u něho tedy není velké riziko vzniku tohoto problému. Zmíněné rozhodnutí o velikosti rizika je podpořeno také neuvedením ve vnitropodnikové směrnici o zásobách, což by mohlo vést k uvedeným nesprávnostem v účtování. Funkčnost kontrolního systému v této oblasti je na průměrné úrovni, na konci měsíce dochází ke kontrole zaúčtovaných operací, proto je kontrolní riziko definováno na střední úrovni. **Zaúčtování do správného období** je u účtů zásob považováno za bezproblémové, neboť na tyto účty dochází k zaúčtování pouze na začátku a konci účetního období, po provedení fyzické inventury. Je tedy jasné, kam výsledné částky věcně i časově spadají. Stejně tak účtování o nákladech či výnosech ve vztahu k zásobám je bez problémů účtováno do správného období, neboť závisí na okamžiku příjmu nebo výdeje zásob ze skladu, přičemž je jasné, do kterého období tento okamžik časově spadá. Přirozené riziko je na nízké úrovni. Kontrolní riziko je stanoveno na stejné úrovni, neboť systém zobrazuje datum realizace daného účetního případu, a pokud tento již zasahuje do dalšího období, systém účetní upozorní. Z hlediska **oceňování** je přirozené riziko určeno jako střední, neboť chyba na straně odpovědných pracovníků může vést ke zkreslení údajů vlivem nadhodnocení nebo podhodnocení. Chyba může vzniknout nesprávným účetním postupem, kdy jsou do ocenění zásob chybně započítány související náklady. Tato část je ve směrnici zpracována přehledně, problém by mohl vzniknout díky analytickému členění. Kontrolní systém zde pracuje účinně, neboť sám účetní software na základě zadaných změn vypočítává aktuální hodnoty zásob na skladových kartách, přičemž pravidelně dochází k náhodné kontrole správnosti výpočtu vedoucí účetní. Kontrolní riziko je tedy

určeno na nízké úrovni. Poslední potencionální nesprávnost **prezentace** u účtů zásob disponuje nízkou rizikovostí, neboť je o konečných zůstatcích účtováno na základě výsledků inventury, resp. inventurních soupisů, jejichž absence se téměř nemůže objevit. Riziko by mohlo plynout z nepravdivosti zaznamenaných dat. U souvisejících účtů nákladů a výnosů je situace stejná, poněvadž účetní doklady, tedy přijaté faktury, příjemky a vystavené faktury jsou průkazným materiálem, a jejich náležitosti jsou kontrolovány ve vztahu k prvotním dokladům, na jejichž základě vznikly (objednávky). Ze stejných důvodů je definována totožná úroveň kontrolního rizika, neboť kontrola správnosti účetních dokladů probíhá na denní bázi. Z výše uvedeného rozboru, a informací získaných v kapitole 5.5.2 a 5.5.3, lze již vyvodit výši obou typů auditorských rizik.

Provedená analýza vedla ke stanovení potencionálních faktorů, které by ve své podstatě mohly podpořit vznik potencionální nesprávnosti. Těmito jsou dispozice účetních či vedená analytika, vyplývající z poměrně složité struktury zásob, a nepřesně sestavená vnitropodniková směrnice Zásoby a jejich evidence.

Navazujícím krokem je tedy určení výše přijatelného zjišťovacího rizika na základě provedených odhadů přirozeného a kontrolního rizika, a následné vyčíslení rizika auditorského. Tento odhad je realizován na základě doposud zjištěných informací o existenci jednotlivých potencionálních rizik u účetních zůstatků účtů zásob.

Pro stanovení zjišťovacího rizika auditor využívá model auditorského rizika a vztahu, definovaného v kapitole 3. Protože auditor chce mít vysokou jistotu, že o předložené účetní závěrce vydá odpovídající výrok, stanovuje auditorské riziko ve výši 5%, tedy s 95% jistotou bude jeho výrok správný. Přirozené riziko je tedy, na základě výsledků z tabulky č. 5, stanoveno na střední úrovni, v číselné hodnotě 0,55 (55%) a znamená, že v účetních výkazech může být chybně evidováno 55% položek. Kontrolní riziko je odhadnuto na úrovni nízké, 0,38 (38%), tedy 38% položek z 55% chybných bude opraveno, protože dojde k jejich zjištění pomocí používaného kontrolního systému. Dosazením do vzorce je získána hodnota přijatelného zjišťovacího rizika:

$$PZR = \frac{AR}{(PR*KR)} = \frac{0,05}{(0,55*0,38)} = 0,24 = 24\%$$

Přijatelné zjišťovací riziko při realizaci auditu ve společnosti KMP je tedy stanoveno na hodnotě 24%, což představuje střední úroveň tohoto rizika. Slovní vyjádření tohoto typu auditorského rizika zní: zbývající neopravené chyby auditor v průběhu auditorských prací s rizikem ve výši 24% neodhalí.

5.3.3 Plán testů vnitřních kontrol

Nyní lze již přejít k etapě vytvoření plánu vnitřní kontroly, na jehož základě dojde ke kontrole funkčnosti a účinnosti výše popsaného vnitřního kontrolního systému a ze zjištěných výsledků bude auditor schopen určit správnost svého odhadu týkajícího se výše kontrolní rizika.

Protože je audit za rok 2012 prováděn zpětně, budou informace o funkčnosti kontrolního systému získány nepřímo, tedy dotazováním vedoucí účetní, a budou zachyceny prostřednictvím dotazníku. Dotazník je sestaven pro všechny základní procesy, týkající se toku zásob v podniku, které jsou blíže popsány v kapitole 5.2.2. Struktura dotazníku obsahuje popis dané kontrolní činnosti a ke každé je uvedeno, jestli je v podniku realizována, jak často je prováděna (výběr z možností ročně, čtvrtletně, měsíčně, týdně, denně), dále zda se jedná o ruční či automatickou kontrolu. Následuje podrobnější popis kontrolní činnosti, kde jsou uvedeny související, důležité poznámky a na závěr je vyhodnocena efektivnost provádění kontrolní činnosti.

Aby bylo zamezeno duplicitě, je již vyplněný dotazník uveden v kapitole provedení auditu – testování vnitřních kontrol.

5.3.4 Plán testů věcné správnosti

V této části realizace auditorských procedur přichází na řadu naplánování testů věcné správnosti, s jejichž pomocí dojde ke zjištění, zda u účtů, mající přímou souvislost se zásobami, existuje významná nesprávnost, která by mohla vést ke zkreslení celé účetní závěrky. Na základě předchozích zjištění, kdy auditor považuje kontrolní systém za účinný, plánuje tyto testy na základní úrovni, s realizací na konci účetního období.

Pro nákladové a výnosové účty souvisejícími se zásobami auditor volí **analytické testy věcné správnosti**, kde dojde k porovnání zaúčtovaných částek s částkami očekávanými. Auditor dle odborného úsudku považuje realizaci těchto testů za efektivní a účinné při snižování rizika na úrovni potencionálních chyb na přijatelnou úroveň.

Detailní testy věcné správnosti budou po té použity pro aktivní účty zásob, u kterých byla v kapitole 5.2.4, na základě vztahu jejich zůstatků k plánované hladině významnosti, identifikována možnost vzniku specifického rizika. Tyto testy budou realizovány prostřednictvím fyzické inventury, kde bude zkoumána existence a vlastnictví zásob, dále ocenění, zjišťování zaúčtování do správného období a kvalifikace v účetních výkazech, včetně posouzení správnosti související směrnice.

Bližší specifikace i samotná realizace obou typů testů bude uskutečněna v nadcházející kapitole, přičemž je využita dokumentace od auditorky. Důvodem je již zmíněná nemožnost účasti na provedení auditu v roce 2012.

5.4 Provedení auditu

Nyní, po provedení předchozích postupů, se již přechází k realizaci konkrétních auditorských činností, pomocí kterých bude auditor schopen určit, zda postupy KMP vedou k věrnému a poctivému zobrazení položek zásob.

5.4.1 Provádění testů spolehlivosti

Auditor pro testování zvolil nepřímou formu šetření, která spočívá v kladení otázek vedoucí účetní, a jejich následné analýze, čímž dojde ke zjištění, v jaké míře se auditor bude moci spolehnout na vnitřní kontrolní mechanismy. Pro tuto potřebu byl ve fázi plánování testů spolehlivosti vytvořen dotazník, který je v tomto stádiu auditorských prací naplněn informacemi a následně blíže analyzován. Současně je využito auditorovo vlastní pozorování procesu vyskladnění materiálu do výroby a příjmu výrobků na sklad, ovšem v aktuálním roce 2014. Dojde tedy ke zjištění, zda se používané kontrolní postupy shodují s tvrzením, ilustrující průběh těchto procesů v roce 2012, případně dojde k analýze definovaných rozdílů. Vyplněný dotazník je uveden v příloze C.

Výsledky dotazníku v oblasti vyskladnění materiálu do výroby a příjmu výrobků na sklad, se plně shodují s pozorováním auditora - kontrolní postupy probíhají podle uvedeného popisu. Lze tedy i výsledky z ostatních oblastí kontroly považovat za věrohodné, a již může dojít k analýze zjištěných skutečností.

Uvedený dotazník naznačuje, že kontrolní systém ve společnosti KMP funguje dobře. Většina kontrolních činností probíhá ruční formou, a to dle aktuální potřeby, nejčastěji denně a týdně, a jsou realizovány odpovědnými osobami. Ročně je prováděna pouze fyzická inventura. Drobný problém auditor shledává v nedostatečné dokumentaci

o provedení některých kontrol, díky čemuž dochází k nemožnosti ověření, zda byla kontrola skutečně vykonána. Realizace většiny kontrolních činností je ovšem stvrzena podpisem odpovědné osoby na souvisejícím účetním dokladu, čímž daná osoba potvrzuje realizaci kontroly i svou odpovědnost za ni, např. vedoucí výroby podepisuje objednávku materiálu, tím potvrzuje její správnost z hlediska množství a typu materiálu; výdej materiálu ze skladu je realizován na základě žádanky, která musí být opět podepsána vedoucím výroby, nebo vyskladnění výrobků k prodeji je realizováno pouze se současným vystavením faktury vedoucím skladu, kterou podepisuje. Chybějící dokumentace je identifikována pouze při kontrole zaúčtování všech faktur, kdy dochází pouze k vizuální kontrole, a její provedení není nijak zaznamenáno.

Za druhý problém autor práce považuje skutečnost, že realizace fyzické inventury zásob neprobíhá na základě pravidel a postupů definovaných ve vnitropodnikové směrnici, ale pouze na základě metodického postupu. Tento postup odpovídá požadavkům účetního rámce, ovšem některé skutečnosti vymezuje ne příliš jasně či správně. Fyzickou inventuru totiž provádění pouze zainteresovaní pracovníci – tedy vedoucí skladu a další pracovníci skladu, kteří mají hmotnou odpovědnost za zásoby. V této oblasti tedy existuje riziko, že může dojít k úmyslnému zkreslení hodnoty zásob. Ovšem na základě dosavadních zkušeností auditorky, která se pravidelně ročních inventur účastní, je toto riziko považováno za nízké, neboť jsou pracovníci namátkově kontrolováni vedoucím výroby, a doposud se jím zjištěný výsledek dílčí zásoby rovnal předloženému výsledku zaměstnanců. I přes tento fakt nesmí být toto riziko, související s neexistencí vnitropodnikové směrnice, plně opomenuto.

Auditor dále provedl náhodnou kontrolu účetních dokladů, a to z hlediska správnosti všech povinných náležitostí. Byla kontrolována přijatá, dodavatelská faktura č. 11245213 a příjemka materiálu č. 16861; odběratelská faktura č. 1200136 a č. 1200091. Všechny doklady splňovaly podmínky stanovené účetními předpisy.

Na základě uvedené analýzy a odborného úsudku auditora je úroveň kontrolních systémů v podniku KMP považována za dobrou. Jednu výhradu závažnějšího charakteru má auditor pouze k realizaci fyzické inventury, resp. k definování postupu inventury. Z tohoto důvodu ponechává kontrolní riziko na odhadnuté výši, tedy 38%.

5.4.2 Provádění analytických testů věcné správnosti

Tyto testy jsou prováděny na nákladových a výnosových účtech, které mají přímou souvislost s účty zásob. Jedná se o účty 501, 504, 601 a 604.

Lze říci, že tyto testy slouží k důslednému určení, zda u zůstatků dílčích účtů existují významné nesprávnosti, a to na základě porovnání skutečných a očekávaných hodnot účetních zůstatků, resp. zjištěných rozdílů. Přitom je kladen zřetel na identifikované faktory, které na tyto zůstatky mohou mít vliv. Ve fázi předběžných analytických postupů šlo pouze o vyčíslení a analýzu rozdílů vzhledem k minulému účetnímu období, při posuzování rizik na úrovni účetních zůstatků pak o odhad, jestli existuje potenciální možnost výskytu dané chyby; na tomto místě se musí přímo zjistit, jestli se chyba, resp. nesprávnost vyskytuje nebo ne.

Z dříve provedených postupů lze tedy určit, jaké účty budou testovány a jaké chyby se mohou s vyšší pravděpodobností objevit. Dílčí účty jsou vedeny v analytickém členění, což bude nápomocné při stanovení očekávané hodnoty. Z důvodu rozsáhlosti vedené analytické evidence jsou vybrány ty analytické účty, jejichž účetní zůstatky převyšují hladinu významnosti (1 405 tis. Kč), a to pro každý ze čtyř syntetických účtů. Protože účet 604 – Tržby za zboží ve své analytice přesahuje hladinu významnosti pouze v jednom případě, jsou do analýzy zahrnuty ještě dva analytické účty, pro dosažení větší věrohodnosti získaných výsledků.

Druhým krokem je určení očekávané hodnoty vybraných účetních zůstatků. Tento odhad je realizován na základě plánu, vytvořeného jednatelkou společnosti KMP. Auditor vykonal kontrolu sestavování plánu, i jeho kontroly a aktualizace, a přesvědčil se, že byl sestaven na základě minulých zkušeností, resp. výsledků, očekávané poptávky a již uzavřených smluv s některými partnery, a s realistickým nadhledem i z hlediska změny cen materiálů a energií. Hodnoty tedy považuje za vyhovující, z tohoto důvodu se stanou očekávanou hodnotou k porovnání se zaúčtovanými částkami. Sestavení plánu bylo založeno na odhadu výše % nárůstu či poklesu poptávky po dílčích výrobcích oproti roku 2011, s ohledem na výše zmíněné ovlivňující faktory, z čehož byla odvozena také hodnota potřebného materiálu; stejným způsobem bylo postupováno u zboží. Výňatek z finančního plánu společnosti pro potřebné analytické účty je uveden v příloze D. Očekávané hodnoty zůstatků dílčích účtů jsou pak uvedeny v souhrnné tabulce v dalším textu.

Navazujícím krokem je stanovení mezní hodnoty, která je stěžejní pro určení významnosti identifikovaného rozdílu. Musí být stanovena vzhledem k hladině významnosti a také přesnosti ve stanovení očekávané hodnoty. Auditor ji stanovuje na nižší úrovni a to pro každý syntetický účet zvlášť, aby získal dostatečné ujištění, že rozdíl není způsoben v důsledku nesprávnosti, a to jak při její samostatné existenci, tak i při souhrnném výskytu s ostatními nesprávnostmi, čímž by mohlo dojít ke zkreslení účetní závěrky. Stanovení je provedeno na základě odborného úsudku, jednotlivé výše jsou uvedeny v následující tabulce. Ke stanovení byl použit výpočet, kdy došlo ke zprůměrování hodnot vybraných účetních zůstatků dílčích analytických účtů, a ze zjištěné hodnoty se vždy určilo 10%. Mezní hodnoty tedy nepřesahují hladinu významnosti, což je žádoucí.

Nyní již dochází k vyčíslení rozdílů mezi očekávanou hodnotou, určenou na konci roku 2011, a konečným zůstatkem na konci roku 2012. Díky tomu je možné zjistit, zda jsou rozdíly vzhledem k vymezené mezní hodnotě významné, což by mohlo být zapříčiněno některou z potencionálních chyb. Vyčíslení dílčích částek je vidět v následující tabulce:

Tab. č. 7: Analytický test pro nákladové a výnosové účty související se zásobami (v Kč)

Název účtu	Č. účtu	Očekávaná hodnota	Konečný zůstatek 31.12.	Mezní hodnota	Rozdíl	P	SU	O
Spotřeba materiálu	501 10	10 138 709,71	10 120 741,76	472 231	-17 967,95	✓	✓	✓
Spotřeba režijního materiálu pro výrobu	501 21	2 461 368,98	2 553 233,28		91 864,30	✓	✓	✓
Spotřeba pohonných hmot	501 50	1 466 738,19	1 492 948,84		26 210,65	✓	✓	✓
Prodané zboží	504 10	7 573 806,99	7 470 270,17	747 027	-103 536,82	✓	✓	✓
Barvicí pásy pro pokladní systémy	601 08	1 783 338,66	1 869 073,00	1 179 205	85 734,34	✓	✓	✓
Tonery do laser. tiskáren a kopírek	601 10	5 894 728,84	6 045 491,93		150 763,09	✓	✓	✓
Cartridge a náplně do inkoust. Tiskáren	601 11	12 932 728,49	12 516 517,30		-416 211,19	✓	✓	✓
Tržby SRN - nylon	601 91	2 767 954,82	2 684 479,36		-83 475,46	✓	✓	✓
Tržby SRN - tonery	601 93	37 967 372,83	38 497 545,75		530 172,92	✓	✓	✓
Práce SRN – inkousty	601 94	24 661 767,66	24 569 858,50		-91 909,16	✓	✓	✓

Analytický test pro nákladové a výnosové účty související se zásobami (v Kč) - Pokračování

Název účtu	Č. účtu	Očekávaná hodnota	Konečný zůstatek 31.12.	Mezní hodnota	Rozdíl	P	SU	O
Práce SRN - inkousty montáž	601 96	6 094 481,39	6 360 690,75	1 179 205	266 209,36	✓	✓	✓
Práce SRN - tiskové práce Xerox	601 97	1 708 058,53	1 792 845,58		84 787,05	✓	✓	✓
Tonery do laser. tiskáren a kopírek	604 10	5 890 039,86	5 879 313,40	242 746	-10 726,46	✓	✓	✓
Cartridge a náplně do inkoust. Tiskáren	604 11	1 131 807,62	911 553,47		-220 254,15	✓	✓	✓
Kancelářské a počítačové příslušenství	604 16	469 656	491 518,85		21 862,85	✓	✓	✓

P – platnost, SU – správné účtování, O - ocenění

Zdroj: Vlastní zpracování dle [6], 2014

Z tabulky je možné na první pohled vyčíst, že žádný rozdíl nepřesahuje mezní hodnotu, tudíž lze všechny považovat za nevýznamné. Některé rozdíly se však svou hodnotou mezní hodnotě podstatně blíží, tudíž jsou z důvodu obezřetnosti podrobeny hlubší analýze, stručný komentář je ovšem uveden ke všem účtům.

Spotřeba materiálu 501 10 zahrnuje veškerý přímý materiál, který se používá k výrobě všech typů výrobků, z tohoto důvodu je hodnota účtu značně vysoká. Rozdíl je ovšem minimální, jednatelka na základě stěžních podkladů dobře odhadla nárůst jeho spotřeby ve výši 15%. Stejně tak je tomu u dalších dvou analytických účtů, došlo k nepatrnému zvýšení nad očekávání, což vzhledem k mezní hodnotě nedosahuje žádného stupně významnosti. Současně došlo k překontrolování náhodně vybraných účetních případů, evidovaných na těchto účtech, čímž bylo zjištěno, že u žádného z těchto analytických účtů nebyla objevena potencionální chyba. Dále pro každý z dílčích účtů byly zkoumány první a poslední dodací listy a vydané faktury, čímž došlo k ověření, že obchodní operace na začátku a konci účetního období byly správně zaúčtovány do účetního období, se kterým věcně a časově souvisely. Tímto krokem současně došlo ke kontrole existence této chyby i u aktivních účtů zásob, neboť odsouhlasení okamžiku těchto operací muselo být provedeno vzhledem k údajům ve skladové evidenci. Tato kontrola tedy již nebude realizována u aktivních účtů zásob, z důvodu zamezení duplicitě prováděných činností.

U účtu Prodané zboží 504 10 jde opět o všechno zboží, které je v daném roce přijato od dodavatelů. Protože byla zjištěna snížená poptávka po originálním zboží, byl definován pokles nákupu zboží o 13%. Pokles ovšem zaznamenal vyšší tendenci, což se následně projevilo i v tržbách za zboží, které také zaznamenaly pokles. Rozdíl však vzhledem k mezní hodnotě není významný, tudíž existuje velice nízká pravděpodobnost existence některé z potencionálních chyb, což bylo také podpořeno namátkovou kontrolou účtování a dílčích dokladů.

Syntetický účet Tržby za vlastní výrobky 601 se skládá z 22 analytických účtů, které jsou společností rozdělovány na tržby za prodej vlastních výrobků zákazníkům společnosti, a na tržby za práci pro SRN (tedy mateřskou společnost), které představují tržby plynoucí z aktivního zušlechťovacího styku na materiálu mateřské společnosti, jak je uvedeno v kapitole 5.2.1. Z těchto účtů jsou tedy vybrány ty s nejvyšším účetním zůstatkem. U účtů 601 08, 10 a 11 byl předpovězen nárůst, a to z důvodu zvýšené poptávky po kompatibilních výrobcích KMP, pro dílčí výrobky rozdílná výše nárůstu. Tento odhad se vzhledem ke konečnému zůstatku jeví jako vcelku správný, vyšší rozdíl lze identifikovat u účtu 601 11, kde byl odhad příliš optimistický. Vzhledem k celkové hodnotě účtu ovšem není rozdíl brán jako příliš významný. Po kontrole vybraných účetních případů lze opět konstatovat neexistenci žádné z potencionálních chyb. Účty 601 91, 93, 94, 96 a 97 svým zůstatkem představují značnou část celkového objemu tržeb, proto i jejich hodnoty nabývají vysokých hodnot, resp. první tři výrazně převyšují stanovenou hladinu významnosti. Vývoj na těchto účtech je opět dán poptávkou, která u nylonu poklesla, u ostatních produktů naopak vzrostla, a také vývojem měnového kurzu CZK/EUR dle ČNB. Nejvýraznější rozdíl je právě u nylonu, kde byl očekáván 14% pokles, skutečnost pak byla vyšší. Došlo ke kontrole souvisejících účetních případů, čímž byla potvrzena nulová existence některé z potencionálních chyb. Stejný postup byl použit při druhém nejvýraznějším rozdílu, který byl identifikován u tonerů. Došlo k poněkud vyššímu nárůstu oproti předpokladu, což bylo způsobeno rostoucí poptávkou. Nesprávnost nebyla identifikována.

Zbývá posoudit Tržby za zboží, z nichž byly opět vybrány účty s nejvyšším zůstatkem. Jelikož byla identifikována klesající poptávka po zboží, došlo stejně jako u nákladů na prodané zboží, také u tržeb za zboží k očekávání jejich poklesu, což se v roce 2012 stalo skutečností. Největší rozdíl je definován u účtu 504 11, který zaznamenal větší

pokles, než bylo plánováno, konkrétně téměř o 50%. Po kontrole souvislostí a evidence s daným účtem není auditorem shledána existence některé z potencionálních nesprávností. Značný pokles poptávky po originální cartridge a náplní do inkoustových tiskáren je však kompenzován nárůstem těchto produktů v kompatibilní verzi (účet 601 11).

Z uvedené analýzy zjištěných rozdílů tedy vyplývá, že tyto rozdíly nebyly způsobeny existencí některé z potencionálních chyb, které byly současně posuzovány, ale díky změnám ve skutečné poptávce, která se ve většině případů mírně lišila od její předpokládané výše, nebo odlišením od kurzu CZK/EUR, který byl předpokládán. Výsledkem je tedy dosažení dostatečného ujištění, že zkoumané účetní zůstatky neobsahují významnou nesprávnost a tedy nevedou ke zkreslení účetní závěrky. Protože testované analytické účty byly vzhledem ke stanovené hladině významnosti stěžejní, lze toto usnesení přenést i na ostatní analytické účty dílčích syntetických účtů, jejichž hodnota není vzhledem ke stanovené hladině příliš významná. Souhrnně lze tedy říci, že na základě provedených analytických testů věcné správnosti lze nákladové a výnosové účty týkající se zásob považovat za nezkreslené.

5.4.3 Provádění detailních testů věcné správnosti

Tyto testy jsou zaměřené na testování účetních zůstatků aktivních účtů, tedy syntetických účtů zásob v jejich analytickém členění, které byly prvotně analyzovány ve fázi realizace předběžných analytických postupů, a došlo ke zjištění jejich důležitosti vzhledem ke stanovené hladině významnosti. Jedná se o účty 112, 123 a 132. Auditní populací je celková hodnota zásob na skladě, která se skládá ze zůstatků uvedených účtů. Protože je ve společnosti při účtování zásob uplatňován způsob B, je na tyto účty účtováno vždy na konci roku a to stav zjištěný fyzickou inventurou, která je nejvhodnějším způsobem pro ověřování existence a vlastnictví dílčích zásob, včetně posouzení spolehlivosti vedených účetních záznamů. Testování je směřováno na nadhodnocení, které povede k posouzení existence chyb typu neplatnost a zaúčtování v nesprávné výši či do nesprávného účetního období, což by vedlo ke zkreslení dílčích zůstatků, a jako typ testu bude použit test vzorku, pomocí kterého dojde k podchycení všech charakteristik dílčího celku. Následně jsou realizovány další testy, které povedou k ověření účtů z hlediska existence ostatních potencionálních chyb, tedy ocenění a prezentace souvisejících informací.

Inventarizace zásob

Jak již bylo uvedeno, audit je prováděn zpětně, tudíž neexistuje možnost fyzické kontroly stavu zásob na konci účetního období roku 2012 autorem této práce. Z tohoto důvodu jsou pro analýzu realizace a kontroly inventarizace zásob využity podklady od auditorky, konkrétně informace z ústní rozpravy o průběhu inventarizace, resp. dílčích inventur a výsledcích kontrol dílčích vzorků. Zpracování problematiky v následujícím textu je tedy dílem autora, ovšem podloženého získanými informacemi.

Auditor se povinně účastní fyzické inventury zásob v podniku KMP, která se koná vždy na konci účetního období. Pro rok 2012 byl stanoven datum zahájení na 27.12.2012. K tomuto dni je tedy ukončena výroba a zjištěný stav majetku je považován za konečný stav majetku na konci roku 2012, který se současně stane počátečním stavem na počátku roku 2013. Před zahájením inventury auditor prostudoval metodický postup, který upravuje provádění inventarizace veškerého majetku a závazků, tedy i zásob, a který existuje na místo vnitropodnikové směrnice o inventarizaci. Již tato skutečnost naznačuje existenci určité nesprávnosti, ve společnosti by měl být průběh inventarizace, resp. dílčích inventur upraven formálnějším způsobem, měla by být tedy vytvořena směrnice se všemi podstatnými skutečnostmi, vykreslující povinný průběh inventarizace zásob, což nepřímo vyžaduje související právní rámec. V tomto okamžiku se tedy auditor seznámil s průběhem inventarizace prostřednictvím metodického postupu, aby věděl, jaký postup má být uplatňován a mohl tedy posoudit účinnost daných postupů při jejich realizaci, a to jak z hlediska obsazení fyzické inventury pracovníky, používaného postupu, i průběhu dokumentace, tak také z hlediska souladu prováděných postupů s pravidly, které stanovují účetní předpisy. Fyzické inventury se účastnila vedoucí skladu a pracovníci skladu, příležitostně také vedoucí výroby.

Auditor provádí sledování fyzické zásoby prostřednictvím realizované inventury, přičemž sleduje zvlášť jednotlivé druhy zásob, aby byl schopen posoudit účetní zůstatky dílčích syntetických účtů zásob odděleně. Provádí tedy souhrnný výpočet velikosti vzorku pro zvolenou auditní populaci (zásoby – účtová skupina 1) – kolik položek bude kontrolovat, přičemž tento počet položek bude kontrolovat pro každý typ zásoby, aby mohl dané účty posoudit samostatně a to z pohledu vybraných položek, kterými je zůstatek tvořen.

Ve skladu I jsou umístěny hotové výrobky, zboží, a materiál typu prázdné tonery a obaly. Ve skladu II je umístěn veškerý materiál pro výrobu inkoustových kazet, ve skladu III pak materiál pro výrobu tonerů. Při inventuře se tedy auditor musí účastnit procesu kontroly a přepočítávání ve všech třech skladech, aby mohl provést kontrolní test a přesvědčit se, že je inventura prováděna předepsaným způsobem. Výrobky KMP jsou umístěny ještě v konsignačním skladu RESCO, pro tuto oblast je aplikován specifický postup, definovaný v dalším textu.

Při pozorování průběhu inventury a kontrolním přepočítávání jednotlivých typů zásob auditor současně uvádí vlastní postřehy o vhodnosti, účinnosti a dalších dílčích aspektech prováděných postupů. Tento postup považuje dle svého uvážení jako vhodný pro dosažení věrohodnosti a vyšší přesnosti zjištěných výsledků, s ohledem na možnost zkreslení dílčích informací, a z důvodu velkého počtu položek jednotlivých druhů zásob. Tato skutečnost je zobrazena v tabulce:

Tab. č. 8: Počet položek tvořících zůstatky dílčích účtů zásob

Název položky	Označení	Počet (ks)
Materiál na skladě		
Prázdný toner	7	198
Obaly	8	464
Materiál pro výrobu tonerů	různé	240
Materiál pro výrobu inkoustových kazet	1 / 2	382
Výrobky		
Výrobky v KMP	0	511
Výrobky sklad RESCO	0 / 5	638
Zboží		
Zboží	5	724

Zdroj: Vlastní zpracování, 2014

Velikost vzorku pro auditní populaci zásoby je určena podle vzorce (3). Auditor musí určit dílčí položky vstupující do vzorce. $PV = 8\,846\,637,35$ Kč (konečná hodnota zásob na skladě). Očekávanou nesprávnost definoval dle svého úsudku a předchozích zjištění na úroveň $ON = 210\,000$ Kč. Významnost je určena na úrovni prováděcí významnosti. Tato je, dle uvážení auditora, určena 50% ze stanovené hladiny významnosti jako krajní hodnota pro individuální nesprávnost, tedy $V = 702\,500$ Kč. R – určuje se dle velikosti zjišťovacího rizika pomocí tabulky uvedené v Příručce pro provádění auditu, přičemž stejný způsob určení je používán u faktoru rozšíření:

Tab. č. 9: Tabulka pro určení faktoru spolehlivosti a rozšíření

		Přijatelné zjišťovací riziko								
		1%	5%	10%	15%	20%	25%	30%	37%	50%
R		4,61	3,00	2,31	1,90	1,61	1,39	1,21	1,00	0,70
FR		1,9	1,6	1,5	1,4	1,3	1,3	1,2	1,15	1,00

Zdroj: Vlastní zpracování dle [17], 2014

Přijatelné zjišťovací riziko bylo určeno ve výši 24 %. Pro KMP tedy činí hodnota faktoru spolehlivosti $R = 1,39$ a faktoru rozšíření je $FR = 1,3$.

Nyní lze již přejít k určení velikosti vzorku:

$$n = \frac{8\,846\,637,35 \cdot 1,39}{702\,500 - (210\,000 \cdot 1,3)} = 26,63 \rightarrow 29 \text{ položek}$$

Auditor tedy bude kontrolovat 29 položek u každého syntetického účtu zásob, a to dvěma zaběhnutými způsoby, resp. směry: kontrola záznamu dle skutečnosti (auditor vybere položku z inventurního soupisu, fyzicky ji přepočítá a srovná výslednou hodnotu s hodnotou v soupisu) a kontrola skutečnosti dle záznamu (auditor vybere položku ve skladu, přepočítá ji a výsledky porovná s hodnotou v inventurním soupisu). Pro potřeby kontrolního přepočtu je nutné určit metodu, pomocí které se vyberou položky ke kontrole, ve směru záznam dle skutečnosti. Auditor uplatňuje systematický výběr. Jeho popis je uveden při kontrole dílčích syntetických účtů zásob.

Jako první se auditor účastnil inventury **materiálu**, který je (jako jediný) uložen ve všech podnikových skladech, je definován ve čtyřech skupinách a hodnota veškerého materiálu v nich představuje jeho celkovou hodnotu, resp. konečný zůstatek na konci účetního období. Tento účet tedy není rozložen na analytické účty. Počet položek typu materiál ve všech skladech je 1284. Protože má být testováno celkem 29 položek, rozhodl auditor, že bude testovat 30 položek, aby v každém skladu překontroloval položek 10, a to oběma způsoby testování. Výsledné hodnoty vždy porovnával vzhledem k údajům ve vytvořeném inventurním soupisu. Před samotným testováním vždy nejdříve sledoval průběh procesu inventury, aby následně dokázal posoudit její účinnost i z tohoto pohledu.

Sklad II je skladem inkoustových kazet, s označením 1 a 2, o celkovém počtu položek 382. Auditor tedy provedl test záznamu dle skutečnosti u čtyř položek s označením 1 a u šesti s označením 2. Položky 1 – 92 položek \rightarrow každá 23. položka byla vybrána k testování; položky 2 – 290 položek \rightarrow každá 48. položka byla testována.

Test skutečnosti dle záznamu byl realizován náhodným výběrem auditora (namátkový výběr položek z regálů a jejich porovnání s příslušnou dokumentací), ovšem s upřením pozornosti na to, aby se vyvaroval opakované kontrole položky, která již kontrolou prošla. Zjištěné výsledky jsou uvedeny v příloze E.

Sklad III je skladem tonerů, kde jsou dílčí součástky rozděleny do skupin, s označením 0, 1, 5, 8. Počet položek je 240. V důsledku rozdílného počtu položek v jednotlivých skupinách se auditor ve směru záznam dle skutečnosti rozhodl pro kontrolu jedné položky skupiny 0 (4.), tří položek skupiny 1 (každá 23.), dvou položek skupiny 5 (každá 17.) a čtyř položek skupiny 8 (každá 36.). Zdokumentované hodnoty jsou uvedeny v příloze E a F. Test druhým směrem byl opět realizován náhodným výběrem.

Sklad I obsahuje materiál typu prázdné tonery (7) a obaly (8). V tomto skladu bylo kontrolováno také deset položek oběma směry, z každé skupiny tedy pět položek. Skupina 7 má celkem 198 položek, ve směru záznam dle skutečnosti tedy byla testována každá 39. položka, pro potřeby realizace druhého směru testování bylo opět použito náhodného výběru. U skupiny 8 je celkem 464 položek, zde byla nejdříve testována každá 92. položka, po té pět položek náhodným výběrem. Zjištěné výsledky jsou uvedeny v příloze F.

Z analýzy provedených testů auditor zjistil, že ze všech šedesáti kontrolovaných položek byly chybně uvedeny pouze čtyři. Důvodem bylo špatné sečtení, v jednom případě špatné zaokrouhlení. Zjištěné nesrovnalosti byly ihned opraveny. Z tohoto hlediska lze tedy průběh inventury materiálu hodnotit jako kvalitní a účinný. Průběh inventury dále hodnotí na základě vlastního pozorování, a to pro všechny sklady současně.

Po dokončení inventury materiálu se přešlo na inventuru **výrobků**, které jsou uloženy ve skladu I, proces inventury tedy postupoval systematicky od skladů určených čistě pro materiál, až po souhrnný sklad, kde jsou uskladněny všechny druhy zásob. Do konečné hodnoty syntetického účtu výrobky se započítává také hodnota výrobků v konsignačním skladu, s označením účtu 123 20. Auditor se účastnil inventury výrobků pouze v místě společnosti, tedy účet 123 10. Zde provedl kontrolu následujícím způsobem: položek je 511, a jelikož nedošlo k fyzické kontrole samotným auditorem i ve druhém skladu, bylo v tomto skladu testováno všech 29 položek výrobků, a to oběma směry. Kontrola záznamu dle skutečnosti obsahovala tedy každou 17.

položku, kontrola skutečnosti dle záznamu také 29 položek, které byly auditorem vybrány náhodně tak, aby se neshodovaly s již testovanými položkami. Dokumentace k testování je obsahem přílohy G a H. Po provedení testů položek výrobků shledal auditor proces inventury za bezchybný, neboť nebyla objevena žádná nepřesnost zaznamenaných dat oproti vlastnímu zjištění, a to i za situace, že u výrobků byl zjištěn poměrně značný objem (z hlediska počtu položek, nikoliv peněžního objemu) inventarizačních rozdílů. Zaměstnanci se tedy nesnaží skrývat, že některé položky chybí, pracují poctivě.

Konečný zůstatek účtu 123 je tedy tvořen ještě zůstatkem analytického účtu 123 20, který je tvořen hodnotou zásob v konsignačním skladu partnera RESCO. Fyzickou inventuru v tomto skladu neprovádí zaměstnanci KMP, ale zaměstnanci společnosti RESCO. Výsledky provedené inventury v tomto skladu se vždy plně shodovaly s údaji ve skladové evidenci, kterou dává KMP společnosti RESCO k dispozici pro vyčíslení inventarizačních rozdílů.

Auditor se této inventury nezúčastnil, ale získal důkazní informace o shodě fyzicky zjištěného množství s údaji ve skladové evidenci KMP, ovšem poskytnuté vedením společnosti RESCO formou konfirmačního dopisu. Nedošlo tedy k nezávislému ověření zůstatků zásob, přesto auditor provedl rozhodnutí o jejich správnosti. Důvodem byla skutečnost, že hodnota zásob u odběratele RESCO nedosáhla ani poloviny hodnoty významnosti, tudíž získané důkazní informace definoval jako dostačující. Současně, pokud by byly objeveny rozdíly v množství výrobků, vzniklé manko či přebytek by byl vykázán v účetních výkazech společnosti RESCO, neboť ta má za uskladněné výrobky odpovědnost, a KMP díky vedené skladové evidenci přesně ví, jaké množství výrobků by mělo na skladě být.

Poslední testovanou položkou zásob bylo **zboží**, které je uloženo také ve skladu I, s celkovým počtem položek 724. Zde auditor uplatnil test na 29 položek oběma směry, první směr tedy vybíral každou 24. položku, pro druhý směr opět využil náhodného výběru. Výsledky testů jsou uvedeny v příloze I a J. Také zde došlo k prokázání spolehlivé práce zaměstnanců, neboť auditorův přepočít se od přepočtu zaměstnanců lišil pouze ve dvou případech. Na základě této skutečnosti hodnotí auditor proces inventury za spolehlivý.

Po realizaci všech dílčích testů, resp. po přepočtení položek auditor zdokumentoval své vlastní posouzení efektivnosti postupů fyzické inventury, i ostatních procedur inventarizace, a to pro všechny sklady současně, neboť se postupy shodují.

Fyzický proces přepočítávání proběhl systematicky od prvního regálu, umístěného vždy na začátku skladu, a postupovalo se po jednotlivých regálech, umístěných za sebou. Tento postup je uplatňován automaticky, ovšem není uveden v metodickém postupu, stejně jako některé z dalších činností, které zaměstnanci provádějí na základě vlastních zkušeností z minulosti. Skutečnost, že byl regál překontrolován, byla zaznamenána do formuláře – zaměstnanec uváděl regály s odpovídajícím číslováním, k tomu vypsal, jaké položky zásob se zde nacházejí (typ zásoby, např. kazeta, obal, toner, barva apod.) a následně uvedl informaci, že došlo k přepočítání těchto položek. Současně druhý zaměstnanec zaznamenal zjištěnou hodnotu do účetního dokladu inventurní stav. Tímto způsobem došlo ke kontrole všech regálů. Po provedené kontrole došlo k porovnání, zda byly překontrolovány všechny regály se všemi položkami, a to vzhledem k soupisu regálů, který je v každém ze skladů uveden (při jakékoliv změně v umístění či obsahu regálu je soupis aktualizován). Tímto bylo také zamezeno duplicitnímu záznamu informací. Každý regál je tedy vhodně označen číslem a daným typem zásoby, ovšem regály nejsou seřazeny systematicky podle podobnosti typu zásoby, ale např. obaly jsou umístěny ve třech regálech, každý na jiné straně skladu. Tímto dochází ke zhoršené orientaci pro osoby nepracující ve skladu, tedy i pro auditora, vedení podniku a ostatní, nezainteresované pracovníky. I když používaná dokumentace zajišťuje přesnost inventury, určitá opatření by mohla přispět k jejímu snadnějšímu provedení. Auditor doporučil přemístění regálů dle podobnosti (např. podle určité značky položky) k sobě, a současně vyhotovení plánu, kde by byly jednotlivé regály zakresleny formou půdorysu, bylo by tedy jasné vidět jejich řazení.

Počítání bylo přesné, což vyplývá ze zjištění auditorovi kontroly. Minimum rozdílů, které bylo identifikováno, bylo ihned vysvětleno a současně opraveno.

Následně došlo k porovnání zjištěného stavu s konečnými hodnotami ve skladové evidenci, a identifikované rozdíly byly zaznamenány do účetních dokladů inventurní rozdíly, zvláště pro dílčí účty resp. pro daný typ zásoby v jednotlivých skladech. Auditor po zhotovení všech těchto dokladů požádal o jejich vytištění, čímž dosáhl jistoty, že výsledky inventury nebudou později zakresleny úmyslnou změnou či doplněním

soupisů. Auditor se také přesvědčil o neexistenci pomalu obrátkových a poškozených zásob (tyto jsou odepisovány v průběhu účetního období).

Ve skladech byly také nalezeny zásoby, které již nebyly majetkem společnosti, ale byly v držení třetích osob. O těchto zásobách byla vedena samostatná dokumentace, která byla v průběhu inventury k dispozici ve všech skladech. Jednalo se o položky výrobků a zboží. Auditor tyto položky zkontroloval nad rámec velikosti vzorku, aby se přesvědčil, že hodnota zásob nebyla nadhodnocena, z důvodu započtení těchto položek do konečné hodnoty zásob. Překontroloval tedy související důkazní informace, které dokládaly tuto skutečnost, tedy uzavřené smlouvy s dílčími odběrateli. Současně zkontroloval, zda i tržby, které plynou z úbytku těchto zásob, jsou ještě v tomto účetním období zaúčtovány, neboť mají přímou souvislost právě s tímto obdobím. Zásoby na cestě nebyly evidovány.

Pro všechny prováděné inventury lze zobecnit fakt, že při jejich realizaci se objevuje riziko způsobené tím, že inventuru provádí zainteresovaní pracovníci, dva skladníci v každém ze skladu + ve skladu I také jeho vedoucí (největší sklad z hlediska objemu zásob). Toto riziko bylo definováno již v úvodním seznámení s vnitřním kontrolním systémem, a následně bylo podrobněji analyzováno při jeho testování. Při realizaci inventury vyšlo najevo, že lze toto riziko považovat za nízké, protože dochází k pravidelným kontrolám náhodného typu vedoucím výroby, a to z iniciativy samotného vedení, nikoliv na dřívější doporučení auditora. Výsledky těchto kontrol vždy dosáhly uspokojivých výsledků. O tomto postupu se auditor znovu přesvědčil, tudíž považuje realizaci fyzických inventur z pohledu pracovního obsazení za účinnou. Ovšem tuto skutečnost by bylo žádoucí, i na základě výše uvedených tvrzení, změnit, resp. přidělit realizaci inventarizace zásob jiným, nezainteresovaným pracovníkům.

Na závěr bylo nutné posoudit původ a způsob vypořádání objevených inventarizačních rozdílů. Při inventuře materiálu byly zjištěny inventarizační rozdíly v podobě manka i přebytků, z čehož se u každého typu zásoby vypočetlo, o kolik se hodnota zásoby (v Kč) vzhledem k účetní evidenci změnila, tedy hodnota materiálu zjištěná inventurou poklesla o – 240,77, výrobky vzrostly o 1 280,32 Kč, a zboží pokleslo o – 731,91 Kč. Ve většině případů se rozdíly pohybovaly v počtu od jedné do deseti položek, výsledná hodnota rozdílů byla nízká. Auditor provedl kontrolu správnosti zaúčtování inventarizačních rozdílů, které shledal za odpovídající. Manko se účtuje na vrub účtu

549 – Provozní škody, přebytek ve prospěch účtu 648 – Jiné provozní výnosy. V podniku není určena norma přirozených úbytků zásob. Současně došlo ke kontrole zaúčtování konečných zůstatků zásob na vrub dílčích syntetických účtů zásob. Konkrétní hodnoty manka a přebytků, včetně celkových hodnot, které byly souhrnně účtovány, uvádí následující tabulka:

Tab. č. 10: Inventarizační rozdíly zásob (v Kč)

	Sklad	Manko	Přebytek
Materiál	Sklad II. inkoust. kazety	- 1 406,40	1 165,63
	Sklad III. tonery	-	-
	Sklad I. - pr. tonery	-	-
	Sklad I. obaly	-	-
Výrobky	Sklad I.	- 9 067,65	10 347,97
	RESCO	-	-
Zboží	Sklad I.	- 2 863,85	2 131,94
Celkem	-	13 337,9	13 645,54

Zdroj: Vlastní zpracování dle [6], 2014

Protože je hodnota inventarizačních rozdílů ve srovnání s hladinou významnosti, ale i s hodnotou dílčích zásob na skladě, velmi nízká, nejsou auditorem považovány za významné. Na základě tohoto zjištění i předchozích tvrzení o průběhu inventarizace, shledal auditor realizaci fyzické inventury, resp. inventarizaci zásob za účinnou a v souladu s pravidly účetního rámce. Vlivem zaúčtovaných zůstatků zásob nedochází ke zkreslení účetní závěrky. Nedostatek je definován v neexistenci vnitropodnikové směrnice, což se v průběhu realizace inventarizace za toto účetní období negativně neprojevovalo, je ovšem žádoucí se tomuto potencionálnímu negativnímu ovlivnění do budoucna vyvarovat.

Nyní je ještě nutné posoudit účetní zůstatky zásob z hlediska **správnosti ocenění**. Při účasti na fyzické inventuře auditor současně kontroloval, zda u kontrolovaných položek zásob došlo ke snížení jejich prodejní ceny a zásoby tedy nejsou oceněny vyšší cenou. U všech položek tato skutečnost nebyla objevena, tudíž lze usuzovat o správnosti ocenění jednotlivých položek. Následovala kontrola výpočtu celkové hodnoty dílčích zásob v Kč. Tato hodnota byla zjištěna vynásobením skutečného množství položek na skladě s jejich jednotkovou cenou, uvedenou ve skladové evidenci, auditor tedy hodnotil správnost tohoto výpočtu. U všech zkoumaných položek byl výpočet správný. Následně tedy došlo ke kontrole, jestli vypočtené hodnoty zásob odpovídají účetnímu

stavu, resp. hodnotě uvedené ve skladové evidenci, na dílčích skladových kartách. Stejný postup byl proveden také při kontrole správnosti určení inventarizačních rozdílů, kde díky změně množství docházelo k přepočtu ceny. U všech testovaných položek byly zjištěny kladné výsledky.

Zbývá posoudit správnost výpočtu hodnoty položek zásob při jejich vyskladnění. KMP při vyskladnění oceňuje zásoby váženým aritmetickým průměrem z pořizovacích cen nebo vlastních nákladů. Auditor z testovaných položek náhodně vybral tři, u kterých provedl kontrolní přepočet. Zásoby jsou přijímány na sklad v pořizovací ceně nebo vlastních nákladech, měsíčně je pak vypočítána cena, kterou je daný úbytek oceněn. Kontrolou došlo ke zjištění, že KMP oceňuje úbytek zásob při vyskladnění adekvátním způsobem, ani zde tedy nebyla objevena žádná chyba či nepřesnost a hodnota zásob je správná. Kontrolní výpočet je uveden v příloze K.

Konečným krokem detailního testování je zjištění správnosti ocenění zásob při jejich pořízení. Zásoby pořizované nákupem jsou oceňovány pořizovací cenou, která zahrnuje vedlejší pořizovací náklady typu přepravu, pojistné, clo, provizi a skonto. V účetnictví jsou tedy zaznamenány v této ceně. Pokud se jedná o materiál dodávaný mateřskou společností, je pořizovací cena přepočítávána pracovníky skladu dle pevného kurzu CZK/EUR. V této souvislosti nebyla nalezena žádná nesrovnalost, KMP postupuje dle platných předpisů. Stejně tak je tomu u zásob vytvořených vlastní činností. Každý nový výrobek je oceněn přímými náklady na materiál, které zahrnují pouze materiál skutečně vynaložený na výrobu daného produktu. Do ocenění dále vstupují přímé mzdy, tedy čas v minutách potřebný k výrobě produktu, přičemž jednatelka, která kalkulace vytváří, od vedoucího výroby ví, kolik stojí minuta práce. Do vlastních nákladů vstupují ještě správní náklady, které činí pro každý výrobek 28%. Postup oceňování výrobků vlastní výroby je shledán za vyhovující. Kalkulace jsou vždy jedenkrát ročně aktualizovány. Ani v této oblasti auditor neshledal nesrovnalosti či nesoulad s účetními předpisy. Již na tomto místě lze tedy říci, že KMP poctivě zobrazuje podnikatelské operace.

5.5 Vyhodnocení výsledků auditu zásob

Po dokončení všech auditorských procedur dochází k ucelení dokumentace auditora a vyjádření jeho názoru na auditovanou účetní závěrku, sestavovanou za rok 2012.

Při realizaci auditu nedošlo ke shledání žádných významných nesprávností, tedy ani ke zjištění zkreslení účtů souvisejících se zásobami. Nepřesnosti zjištěné při fyzické inventuře byly ihned opraveny. KMP ve všech významných oblastech majících přímou souvislost se zásobami postupuje dle stanovených pravidel, resp. všechny používané postupy evidence, účtování, oceňování a inventarizace zásob odpovídají pravidlům definovaným v zákoně o účetnictví, prováděcí vyhlášce a v českých účetních standardech, tedy jsou v souladu s účetními předpisy. Rovněž jsou používané účetní postupy vzhledem k charakteru podnikatelské činnosti považovány za vhodné, není nezbytné některé postupy měnit. Provedením všech auditorských procedur tedy došlo ke zjištění, že účetní závěrka společnosti KMP za období 1.1. - 31.12.2012 podává ve všech významných ohledech týkajících se zásob věrný a poctivý obraz skutečnosti.

Autorem práce byly objeveny nedostatky, které ovšem nezpůsobily žádné odchylky používaných postupů od stanovených pravidel, tedy ani objevení některé z potencionálních nesprávností. Jejich odstranění je ale pro další činnost podniku žádoucí, neboť tím dojde k omezení možnosti splést se či způsobit chybu při provádění některých činností. Jedná se o aktualizaci vnitropodnikové směrnice Zásoby a jejich evidence a vytvoření samostatné směrnice pro inventarizaci zásob. Tato skutečnost byla nejdříve diskutována s vedoucí účetní, po té se statutárním orgánem společnosti, a následně také s auditorkou Ing. Karbanovou, neboť ona tyto nedostatky neidentifikovala, tudíž se v podniku vyskytovaly i v roce 2013 a 2014. Po dohodě s ní tedy došlo k rozhodnutí, že návrhy těchto směrnic vytvoří autor práce a předloží je ke schválení statutárnímu orgánu společnosti. Pokud bude souhlasit s podobou směrnic, stanou se řádným vnitropodnikovým předpisem společnosti.

Jelikož došlo k rozhodnutí o způsobu nápravy zjištěných nedostatků, je o účetní závěrce z pohledu zásob, sestavované za rok 2012, vydán výrok bez výhrad. Originální výrok k účetní závěrce za rok 2012 vydaný auditorkou p. Karbanovou je uveden v příloze L, která obsahuje originální zprávu auditorky.

5.6 Návrh na řešení zjištěných nedostatků

Nyní jsou blíže rozebrána doporučení autora na řešení objevených nedostatků ve zpracování vnitropodnikových směrnic. Je v posouzení statutárního orgánu společnosti, zda tyto návrhy směrnic zařadí do vnitropodnikových předpisů společnosti, nebo jejich sestavení, resp. obnovu nařídí odpovědnému pracovníkovi, tedy vedoucí účetní.

5.6.1 Aktualizace vnitropodnikové směrnice Zásoby a jejich evidence

KMP má sestavenou vnitropodnikovou směrnici o zásobách, ovšem ve dvou protichůdných verzích. Směrnice obsahuje základní náležitosti, datum vydání je ale k 1.1.2006. Od tohoto roku došlo k mnoha změnám a úpravám účetních předpisů, z tohoto důvodu měla být směrnice aktualizována, aby používaná pravidla evidence, účtování, oceňování a dalších specifických operací se zásobami odpovídala pravidlům definovaným v účetních předpisech. Používané účetní postupy těmto pravidlům odpovídají, poněvadž vedoucí účetní pravidelně sledovala aktuální změny v účetních předpisech, a na základě těchto změn upravovala stávající účetní postupy tak, aby vyhovovaly podmínkám KMP i souvisejícím předpisům, a ty pak sdělovala všem zainteresovaným pracovníkům. Většinou uvedla, kde danou úpravu najdou, čímž pojistila správný postup provádění dané operace. V základních oblastech problematiky zásob nenastaly výrazné změny, v těchto aspektech tedy směrnice odpovídá, ovšem dané postupy nejsou podrobněji specifikovány pro potřeby KMP. Zásadní chybou je existence dvou směrnic o zásobách, kdy v každé z nich je definován jiný způsob účtování pořízení a úbytku zásob, a nezainteresovaným stranám není jasné, kterou směrnicí se mají řídit. Tato skutečnost by zajisté způsobila komplikace při nástupu nového pracovníka, nebo by díky tomu došlo ke zjištění této nesrovnalosti a následně k její nápravě.

Aktualizovaná směrnice tedy obsahuje jeden způsob účtování, který je v podniku uplatňován po celou dobu jeho existence. Dále jsou podrobněji rozepsány některé postupy oceňování zásob, které v nynější směrnici obsahují pouze konkrétní odkaz do účetních předpisů. Určení normy přirozených úbytků a souvisejících aspektů si vyžádala pouze malé úpravy. Na závěr je nově uvedeno analytické členění položek zásob, resp. produktů, pro snazší orientaci v evidenci souvisejících nákladů a výnosů.

5.6.2 Návrh na aktualizaci směrnice Zásoby a jejich evidence

Zásoby a jejich evidence

KMP Bürotechnik, spol. s r.o.

Zpracoval/a: Hana Doulová

Aktualizoval/a: Iveta Narovcová

Kontroloval/a: Ing. Petra Turková

Datum vydání: 1.1.2006

Datum revize: 1.4.2014

Platnost: do obměny

1) Vymezení zásob

Zásobami jsou:

1. skladovaný materiál
 - a. suroviny,
 - b. pomocné a provozovací látky,
 - c. drobný hmotný majetek, který z rozhodnutí firmy není investiční,
 - d. movité věci s dobou použitelnosti 1 rok a kratší bez ohledu na pořizovací cenu,
2. skladované zboží
 - a. vše, co firma nakupuje za účelem prodeje,
3. výrobky
 - a. zásoby určené k dalšímu prodeji, vzniklé vlastní činností.

2) Účtování pořízení a úbytku zásob

O pořízení a úbytku zásob je účtováno způsobem B. Zásoby pořizované nákupem se účtují rovnou do nákladů, na vrub účtů 501 Spotřeba materiálu a 504 Prodané zboží se souvztažným zápisem na příslušných účtech druhé nebo třetí účtové třídy.

U zásob vytvořených vlastní činností se v průběhu účetního období účtují vynaložené náklady na výrobu na příslušných účtech účtové třídy 5. Na účty účtových skupin 11, 12 a 13 je účtováno pouze na začátku a konci účetního období, nikoliv během něho. A to se souvztažným zápisem na příslušný účet účtové skupiny 50-Spotřebované nákupy u zásob pořizovaných nákupem a se souvztažným zápisem na příslušný účet účtové skupiny 61-Změny stavu zásob vlastní činnosti.

Účetní jednotka vede skladovou evidenci zásob, aby bylo možno ke konci každého měsíce zjistit a prokázat stav zásob v průběhu účetního období a složky pořizovací ceny zásob. Skladová evidence se vede v datových souborech počítače. Na konci účetního období slouží jako podklad pro porovnání údajů zjištěných fyzickou inventurou zásob.

Další pravidla jsou podrobně popsána v účetních předpisech a je povinností společnosti se jimi řídit.

Přímo do spotřeby (bez vedení skladové evidence) je účtován materiál typu:

- kancelářské potřeby,
- pohonné hmoty,
- režijní materiál.

3) Oceňování zásob

Ocenění zásob při pořízení:

1. Zásoby pořízené nákupem se oceňují pořizovacími cenami

- pořizovací cena je složena z ceny pořízení (cena, za kterou byly zásoby pořízeny) a vedlejších pořizovacích nákladů (náklady, které přímo souvisejí s pořízením zásoby) - přeprava, provize, clo, pojistné, skonto,

2. Zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují vlastními náklady

- vlastními náklady jsou přímé náklady vynaložené na výrobu, případně i část nepřímých nákladů, která se k výrobě vztahuje:

- a. přímé náklady – přímý materiál, přímé mzdy,
- b. nepřímé náklady - % správní režie.

Zásoby pořízené bezplatně, nalezené, odpad a zbytkové produkty vrácené z výroby se oceňují reprodukční pořizovací cenou.

Ocenění zásob při vyskladnění:

Zásoby stejného druhu se vedou na skladě v ocenění cenou, která je zjištěna váženým aritmetickým průměrem z pořizovacích cen nebo vlastních nákladů. Výpočet váženého aritmetického průměru je zajišťován v rámci používaného software s každým příjmem zásob na sklad.

Ocenění zásob na konci účetního období

Pokud je cena, kterou jsou zásoby vedeny ve skladové evidenci, při inventarizaci zásob vyšší než jejich prodejní cena (snížená o náklady související s prodejem zásoby), je nutné tvořit opravnou položku k zásobám. Tvorbu opravných položek upravuje směrnice Zásady pro tvorbu a čerpání opravných položek.

3) Inventarizace zásob

Je řešena v samostatné směrnici Inventarizace zásob.

4) Normy přirozených úbytků zásob (ztratné)

Norma přirozených úbytků zásob není stanovena, zjištěné inventarizační rozdíly jsou účtovány jako:

- Manko – stav zjištěný fyzickou inventurou je nižší než stav ve skladové evidenci
 - o Účtování: na vrub účtu 549 Provozní škody, a ve prospěch příslušného účtu zásob, u zásob nakupovaných i u zásob vytvořených vlastní činností.
- Přebytek - stav zjištěný fyzickou inventurou je vyšší než stav ve skladové evidenci
 - o Účtování: ve prospěch účtu 648 Jiné provozní výnosy, a na vrub příslušného účtu zásob.

Pokud došlo k přebytku nakupovaných zásob v důsledku chybného zaúčtování při vyskladnění, účtuje se ve prospěch účtů 501 Spotřeba materiálu a 504 Prodané zboží; přebytek zásob vlastní výroby na vrub účtu 613 Změna stavu zásob vlastní výroby.

Manka a přebytky nelze vzájemně vyrovnávat. Výjimkou je zaúčtování manka a přebytku zásob ve stejném účetním období, pokud došlo k prokazatelně neúmyslné záměně jednotlivých druhů zásob.

Náklady na vnitřní zmetky (prošlá lhůta, poškození) jsou součástí nákladů na výrobu (aniž by se promítaly do ocenění zásob vlastní výroby).

5) Členění zásob pro potřeby analytické evidence

Náklady

SPOTŘEBA MATERIÁLU (veškerý přímý)	501 – 10
SPOTŘEBA REŽIJNÍHO MATERIÁLU	501 – 20
SPOTŘEBA REŽ. MAT. PRO VÝROBU	501 – 21
SPOTŘEBA NÁHR. DÍLU	501 – 30
SPOTŘEBA POHON. HMOT	501 – 50
SPOTŘEBA DROBNÉHO MAJETKU	501 – 60
STOLNÍ VODA – AUTOMAT	501 – 70
SPOTŘEBA OBALU	501 – 90
PRODANÉ ZBOŽÍ	504 – 10

Výnosy

Členění dle typů výrobků, v dílčích specifikacích:

PÁSKY PRO PSACÍ STROJE NYLON	601 – 01 / 604 – 01
PÁSKY PRO PSACÍ STROJE CARBON	601 – 02 / 604 – 02
OPRAVNÉ PÁSKY PRO PSACÍ STROJE	601 – 04 / 604 – 04
PAN-CAKES	601 – 05
PÁSKY PRO TISKÁRNÍ POČÍTAČŮ	601 – 06 / 604 – 06
BARVÍČÍ PÁSKY A VÁLEČKY PRO KALKUL.	601 – 07 / 604 – 07

BARV.PÁSKY PRO POKL.SYSTÉMY	601 – 08 / 604 – 08
BARV. PÁSKY PRO ŘETĚZ. TISKÁRNÝ	601 – 09
TONERY PRO LASER.TISK. A KOPIRKY	601 – 10 / 604 – 10
CARTRIDGE A NÁPLNĚ DO INKOUST.	601 – 11 / 604 – 11
BARV.PLÁTNA PRO TERMOTRANSFER	601 – 12 / 604 – 12
ETIKETY XEROX	601 – 13
NYLON KOTOUČE	601 – 22 / 604 – 22
PAPÍRY PRO INKOUST. TISKÁRNÝ	604 – 13
FÓLIE PRO ZPĚTNOU PROJEKCI	604 – 14
FAXOVÝ PAPIR	604 – 15
KANCEL.A POČÍT. PŘÍSLUŠENSTVÍ	604 – 16
ČISTICÍ PROSTŘEDKY PRO KANCEL.	604 – 17
FILTRY K MONITORŮM POČÍTAČŮ	604 – 18
VISITKY	604 – 19
SAMOLEPÍCÍ ŠTÍTKY	604 – 20
OBALY	604 – 23
HEDVÁBÍ	604 – 24
TRŽBY SRN – CARBON	601 – 90
TRŽBY SRN – NYLON	601 – 91
TRŽBY SRN – CÍVKY	601 – 92
TRŽBY SRN – TONERY	601 – 93
TRŽBY SRN – CARBON	601 – 94
PRÁCE SRN – TTR	601 – 95
PRÁCE SRN – INKOUSTY MONTÁŽ	601 – 96
PRÁCE SRN – TISK. PRÁCE XEROX	601 – 97

V případě změny (ukončení/zahájení výroby produktu) nutnost aktualizovat členění.

5.6.3 Vytvoření vnitropodnikové směrnice Inventarizace zásob

V auditovaném roce 2012 probíhá inventarizace zásob dle pravidel definovaných v souhrnném metodickém postupu, upravující inventarizaci veškerého majetku a závazků. Postup nemá charakter vnitropodnikové směrnice, ale zaměstnanci by se stanovenými postupy měli řídit. Protože zásoby tvoří nejdůležitější část podnikatelské činnosti KMP, je potřeba věnovat jim důslednou pozornost. Jelikož podnik disponuje velkým množstvím položek jednotlivých druhů zásob, je průběh jejich inventarizace stěžejním krokem pro správné provedení účetní závěrky. Je tedy vhodné sestavit vnitropodnikovou směrnici o inventarizaci zásob odděleně od směrníc, upravující postupy inventarizací pro ostatní druhy majetku a závazků. Tato směrnice by ovšem mohla být součástí předchozí směrnice Zásoby a jejich evidence, problematika zásob by tedy byla definována v jednom dokumentu. Pro přehlednost je směrnice upravující inventarizaci v této práci uvedena jako samostatný dokument, a bude v moci statutárního orgánu společnosti rozhodnout ve sjednocení či oddělení těchto směrnic.

V metodickém postupu je stručně charakterizován postup všech inventarizací, které se ve společnosti provádějí na základě požadavků stanovených zákonem. U inventarizace zásob jsou pouze uvedeny činnosti, které mají být provedeny, není však podrobněji specifikován konkrétní postup. Současně není určen požadavek na sestavování harmonogramů pro provádění inventarizací, ani určena přesná podoba potřebných formulářů. Odpovědnost za provedení inventarizace zásob náleží vedoucí účetní, ovšem odpovědnost za provedení fyzické inventury zásob je přidělena pracovníkům skladu a vedoucí skladu, tedy zainteresovaným pracovníkům. I když při účasti na provádění fyzické inventury bylo zjištěno, že tito zaměstnanci pracují poctivě, prvek nezávislosti při fyzické inventuře by neměl být opomíjen. Z tohoto důvodu je tedy autorem práce navrženo nové obsazení tohoto procesu – přenesení odpovědnosti na přední pracovníky jednotlivých výrobních jednotek, protože sami mají dobrý přehled o skladovaných zásobách, a jsou nezávislí, resp. nemají hmotnou odpovědnost za zásoby. Spolu s nimi by se inventury účastnil vedoucí výroby, jako předseda inventarizační komise. Při zahájení procesu inventury v každém skladu by byla přítomna i vedoucí skladu, pro seznámení se strukturou skladu, aby se inventarizační komise hned od začátku ve skladu snadněji orientovala.

Vnitropodniková směrnice Inventarizace zásob tedy definuje jasný postup provádění inventarizace, včetně určení odpovědností, data konání a postupu fyzické inventury. Jako součást směrnice je vhodné uvést předlohu formulářů používaných při fyzické inventuře a následném zúčtování inventarizačních rozdílů, tedy inventurní stav a inventurní rozdíly. Formuláře jsou uvedeny v příloze M a N.

5.6.4 Návrh směrnice upravující inventarizaci zásob

Inventarizace zásob

KMP Bürotechnik, spol. s r.o.

Zpracoval/a: Iveta Narovcová

Kontroloval/a: Ing. Petra Turková

Datum vydání: 1.4.2014

Platnost: do obměny

1) Úvodní ustanovení

Povinnost inventarizace zásob je zakotvena v zákoně o účetnictví č. 563/1991 Sb., v platném znění (§29 a § 30). Při inventarizaci dochází k porovnání stavu zásob a jejich ocenění vedených v účetnictví se skutečností.

Primárním nástrojem inventarizace je fyzická inventura, která spočívá ve fyzickém přepočtu a vážení položek zásob, aby byl zjištěn skutečný stav zásob ve společnosti na konci účetního období. Inventarizace zásob je tedy prováděna k okamžiku sestavení účetní závěrky, fyzická inventura je v dílčích skladech prováděna ve dnech 27. – 31.12. příslušného roku, dle aktuálního harmonogramu. Inventurní soupisy musí být vyhotovené 2.1. následujícího roku, výsledky inventur však musí být zpracovány k 31.12. příslušného roku, aby byly zabezpečeny a zúčtovány případné inventarizační rozdíly.

2) Stanovení odpovědnosti

Za řádné a průkazné provedení inventarizace nese odpovědnost statutární orgán podniku, který rozděluje odpovědnost za provedení dílčích činností:

- příprava zásob k provedení inventur, uzavření skladových karet a zjištění účetního stavu realizují pracovníci skladu,
- fyzickou inventuru v dílčích skladech provádí dva přední pracovníci, každý z jednoho pracoviště, a vedoucí výroby,
- zúčtování inventarizačních rozdílů je v kompetenci vedoucí účetní.

Odpovědnost zaměstnanců za dílčí činnosti je stvrzena podpisy, jejichž vzory, včetně popisu konkrétní odpovědnosti, jsou uvedeny ve vnitropodnikové směrnici Podpisové vzory.

3) Inventarizační činnosti

a. Zjistit účetní stav a ocenění zásob

Pracovníci skladu, včetně vedoucí skladu, ověří správné ocenění zásob a vytvoří konečné stavy na dílčích skladových kartách, které jsou k dispozici v podnikovém informačním systému. Jsou odpovědní za předložení všech dokladů týkajících se stavu a pohybu zásob pracovníkům provádějícím inventuru zásob.

Vedoucí skladu ke dni zahájení fyzické inventury sestaví dokumentaci o zásobách, jejichž úbytek či přírůstek není zaznamenán v konečném zůstatku skladové karty, neboť došlo k jejich nákupu či prodeji až po okamžiku uzavření skladových karet. Dokumentaci předá pracovníkům realizující inventuru a seznámí je se strukturou skladu.

b. Zjistit skutečný stav, tj. provést fyzickou inventuru

Fyzická inventura začíná 27.12. příslušného roku, a provádí se fyzickým přepočtem či vážením všech položek zásob ve skladech. K tomuto dni je uzavřena výroba, zjištěný stav je tedy konečný stav k 31.12.

Začíná se inventurou materiálu postupně ve skladu hala II. inkoustové kazety, pokračuje se skladem hala III. tonery. Proces inventury je dokončen ve skladu hala I. inventurou výrobků a zboží.

Inventura probíhá systematicky tak, aby byl zajištěn přepočet všech položek, a to s možností pouze jednoho započtení. Skutečnost, že dané položky byly přepočteny, se uvede do příslušného formuláře. Zjištěné hodnoty se zaznamenávají do inventurního soupisu Inventurní stav, v elektronické podobě. Inventurní soupis musí obsahovat: číslo a označení dokladu, označení skladu a stránky dokladu, datum provedení inventury, číslo a název položky s uvedením jednotky, skutečného množství, hodnoty v českých korunách pro jednotlivé položky, včetně hodnoty souhrnné, a podpisy odpovědných pracovníků. Předloha formuláře je uvedena v příloze k této směrnici.

c. Vypracovat inventarizační zápis Inventarizační rozdíly pro každý typ zásoby v jednotlivých skladech

Po provedení fyzické inventury dochází k porovnání skutečného stavu se stavem účetním, který je uveden ve skladové evidenci. To se provede vytvořením formuláře inventarizační rozdíly pro každou skupinu zásob. V něm je nutné uvést hodnoty v množství i v českých korunách u těch položek, u kterých se hodnoty liší. U každé z položek se následně určí charakter inventarizačního rozdílu – manko či přebytek, v množství i v českých korunách. Vyčíslením všech inventarizačních rozdílů dojde k určení jejich konečné hodnoty, čímž se zjistí, o jakou hodnotu byla hodnota zásoby snížena, resp. zvýšena, a dojde již k vyčíslení celkové hodnoty zásoby, která je konečným zůstatkem příslušného účtu na konci roku. K formulářům

inventarizační rozdíly musí být uvedeny podpisy pracovníků odpovědných za realizaci fyzické inventury. Předloha formuláře je uvedena v příloze k této směrnici.

Současně musí dojít k vyjádření ke vzniku mank a přebytků pracovníky odpovědnými za zásoby. Rozhodnutí o vypořádání zjištěných rozdílů je v kompetenci statutárního orgánu. Pracovníci provádějící inventarizaci zásob by měli uvést vlastní hodnocení průběhu inventarizace a dílčích skutečností, pro jejich případné zlepšení.

Vysvětlení inventarizačních rozdílů je uvedeno ve směrnici Zásoby a jejich evidence.

d. Zúčtovat inventarizační rozdíly

Povinností vedoucí účetní je zabezpečit, resp. provést zúčtování inventarizačních rozdílů do účetního období, za které se inventarizace provádí, a správně (není možné provádět kompenzaci manka a přebytků na majetku a závazcích).

Manko se účtuje na vrub účtu 549 Provozní škody, a ve prospěch příslušného účtu zásob, přebytek ve prospěch účtu 648 Jiné provozní výnosy - ostatní, a na vrub příslušného účtu zásob

e. Ověřit, zda ocenění v účetnictví odpovídá tržním cenám

Při poklesu hodnoty jednotlivých složek majetku je nutno s vazbou na provedenou inventarizaci rozlišit, zda se jedná o trvalé nebo přechodné snížení ocenění majetku proti stavu zachycenému v účetnictví a provést buď příslušný odpis (při trvalém snížení) nebo opravnou položku (při přechodném snížení majetku).

f. Zabezpečit uložení provedených inventarizací

Povinnost prokázat provedení inventarizací u zásob je zákonem o účetnictví stanovena na dobu pěti let po jejím provedení. Inventurní soupisy se uchovávají v šanonech.

7 Závěr

Finanční audit je velice obsáhlou a náročnou disciplínou, neboť má za úkol zkontrolovat veškeré oblasti podnikání auditovaného podniku. Rozsah auditorem prováděných činností nabývá stále větší rozměr, neboť auditoři mohou mimo ověření účetní závěrky a výroční zprávy poskytovat ověření dalších skutečností, např. zprávy o vztazích s propojenými osobami či ověřování účetní závěrky sestavované dle jiných účetních předpisů apod. Z tohoto důvodu jsou na auditora kladeny vysoké nároky z hlediska znalostí, vzdělanosti, odbornosti, odpovědnosti, ale i pečlivosti a nutnosti dále se vzdělávat. Vývoj společnosti je spojen s vývojem nových skutečností a požadavků, kterým se auditoři musí neustále učit. Velice důležité postavení v této oblasti zaujímá Komora auditorů ČR, která kontroluje realizaci auditorské činnosti a poskytuje oprávnění k této činnosti na základě přísných nároků.

Požadavek na široký okruh znalostí, ale i velikost podniku bývá důvodem k realizaci auditu auditorskou společností, která využívá znalosti a schopnosti většího okruhu lidí, se specifickým zaměřením na konkrétní oblast. Tento způsob je uplatňován především u velkých podniků. Střední podniky zpravidla využívají služeb statutárních auditorů, konajících audit samostatně na základě oprávnění od KA ČR. Takto je tomu i u společnosti KMP Bürotechnik, s.r.o., která byla předmětem zkoumání v této diplomové práci, a je auditovaná Ing. Karbanovou.

V úvodní části této diplomové práce byly shrnuty základní teoretické poznatky finančního auditu, které se staly východiskem pro teoretickou analýzu auditorských postupů, uplatňovaných při auditu zásob. Tuto část práce doplnila samostatná kapitola o zásobách. Teoretický základ dané problematiky umožnil aplikovat jednotlivé auditorské postupy na oblast zásob ve společnosti KMP. Používané techniky se opíraly o doporučené postupy Příručky pro provádění auditu u podnikatelů vydané Komorou auditorů ČR a některých mezinárodních auditorských standardů, neboť přinesly hlubší vhled do dané problematiky. Audit byl totiž realizován zpětně za rok 2012, bez možnosti přímé účasti na jeho provádění, ani možnosti účastnit se auditu za rok 2013, neboť tento nebyl zahájen v průběhu zpracování práce, ale až při jejím dokončování. Poznatky uvedených děl, které obsahovaly ukázky praktické aplikace dílčích auditorských postupů, tedy nejvíce přispěly k realizaci auditu zásob ve zvoleném

podniku. Přínos měla i konzultace s auditorkou Ing. Karbanovou, která přiblížila některé postupy a poskytla několik informací ze svého auditorského spisu.

Realizace dílčích auditorských procedur a testů vedla ke zjištění poctivosti a věrnosti informací týkajících se zásob, neboť zjištěné nesrovnalosti či nepřesnosti nepřesahovaly stanovenou hladinu významnosti. O účetní závěrce z pohledu zásob lze tedy vyslovit výrok bez výhrad.

V průběhu auditorských prací ovšem byly autorem práce nalezeny nedostatky v podobě neadekvátnosti vnitropodnikových směrnic, majících přímou souvislost se zásobami, což nebylo shledáno Ing. Karbanovou. Směrnice Zásoby a jejich evidence vyžadovala aktualizaci, úpravu a doplnění některých skutečností, směrnice Inventarizace zásob vůbec nebyla zhotovena. I když tato fakta nevedla k použití nesprávných postupů v oblasti evidence, účtování, oceňování či inventarizace zásob, bylo žádoucí tyto skutečnosti napravit, aby se předešlo vytvoření potenciálních nesprávností vzniklých na základě nepřesně či nedostatečně stanoveného postupu daných činností. Došlo tedy k vytvoření nové podoby směrnic autorem práce, což by mělo přispět k používání jednotného postupu ve všech dílčích oblastech zásob. Pokud statutární orgán schválí podobu navržených směrnic, stanou se platným vnitropodnikovým předpisem společnosti.

Přínosem práce je tedy vytvoření návrhu nové podoby směrnic, jejichž zavedení je podstatné pro používání jednotného postupu ve všech operacích souvisejících se zásobami.

8 Seznam zkratk

ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
ČÚS	Český účetní standard
EU	Evropská unie
IAASB	Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy
IFAS	Mezinárodní federace účetních
ISA	Mezinárodní auditorský standard
KA ČR	Komora auditorů České republiky
KMP	KMP Bürotechnik, s.r.o.
VAP	Vážený aritmetický průměr
VH	Výsledek hospodaření před zdaněním

9 Seznam tabulek a obrázků

Tab. č. 1: Potencionální nesprávnosti na úrovni účetních zůstatků.....	30
Tab. č. 2 Matice vzájemných vztahů jednotlivých druhů rizik	32
Tab. č. 3 Auditorická testovací matice	36
Tab. č. 4: Změny účetních zůstatků v obdobích 2011 a 2012 (v celých tis. Kč).....	59
Tab. č. 5: Stanovení hladiny významnosti	63
Tab. č. 6: Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků účtů zásob	65
Tab. č. 7: Analytický test pro nákladové a výnosové účty související se zásobami (v Kč).....	72
Tab. č. 8: Počet položek tvořících zůstatky dílčích účtů zásob.....	77
Tab. č. 9: Tabulka pro určení faktoru spolehlivosti a rozšíření.....	78
Tab. č. 10: Inventarizační rozdíly zásob (v Kč)	83
Obr. č. 1: Logo společnosti KMP.....	42
Obr. č. 2: Vývoj počtu zaměstnanců v letech 1997 – 2012	44
Obr. č. 3: Vývoj roční hodnoty brutto aktiv v letech 1997 – 2012 (v Kč)	44
Obr. č. 4: Vývoj ročního úhrnu čistého obrátu v letech 1997 – 2012 (v Kč)	45
Obr. č. 5: Vývoj výsledku hospodaření před zdaněním v letech 1997 – 2012 (v Kč)	46

10 Seznam použité literatury

- [1] Český účetní standard pro podnikatele č. 005 Opravné položky
- [2] Český účetní standard pro podnikatele č. 015 Zásoby
- [3] ČESKÝ INSTITUT INTERNÍCH AUDITORŮ. *Etický kodex*. [online]. [cit. 1.3.2014]. Dostupné z: <http://www.interniaudit.cz/ciia/clenstvi/eticky-kodex.php>
- [4] DVOŘÁČEK, Jiří. *Interní audit a kontrola*. 2. Přepřacované a doplněné vydání, Praha: C.H.Beck, 2003, 201 s., ISBN 80-7179-805-3
- [5] HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. 1. vydání, Brno: Tribun EU, 2010, 146 s., ISBN 978-80-7399-144-9
- [6] Interní dokumentace společnosti KMP Bürotechnik, s.r.o
- [7] KADLEC, Jiří, PILÁTOVÁ, Jana. aj. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2013*. 11. vydání, Olomouc: ANAG, 2011, 424 s., ISBN 978-80-7263-771-3
- [8] KMP Bürotechnik, s.r.o. Výroční zpráva firmy KMP Bürotechnik, s.r.o. 2012
- [9] KMP. *Historie společnosti KMP*. [online]. [cit. 25.8.2013]. Dostupné z: <http://www.kmpshop.cz/#historie>
- [10] KMP PrintTechnik AG. *Forschung und Entwicklung*. [online]. [cit. 25.8.2013]. Dostupné z: <http://www.kmp.com/de/unternehmen/forschung-und-entwicklung.html>
- [11] KMP PrintTechnik AG. *Quality*. [online]. [cit. 25.8.2013]. Dostupné z: <http://www.kmp.com/en/quality.html>
- [12] KMP PrintTechnik AG. *Über uns*. [online]. [cit. 25.8.2013]. Dostupné z: <http://www.kmp.com/de/unternehmen/ueber-kmp.html>
- [13] KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Mezinárodní auditorský standard ISA 200: Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy*. [online]. [cit. 11.3.201]. Dostupné z: http://www.kacr.cz/file/1766/ISA%20200_HB%202013.pdf
- [14] KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Mezinárodní auditorský standard ISA 320: Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu*. [online]. [cit. 11.3.201]. Dostupné z: http://www.kacr.cz/data/Methodika/Auditing/Handbook%202010/17_ISA%20320.pdf

- [15] KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Předmluva k mezinárodním standardům pro řízení kvality, audit, prověrky, ostatní ověřovací zakázky a související služby*. [online]. [cit. 11.3.201]. Dostupné z: http://www.kacr.cz/file/1209/Predmluva%20ISA_final.pdf
- [16] KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Příručka k uplatňování ISA při auditu malých a středních účetních jednotek - První díl – Základní koncepty*. [online]. [cit. 13.3.201]. Dostupné z: http://www.kacr.cz/data/Methodika/Auditing/P%C5%99%C3%ADru%C4%8Dka%20k%20uplat%C5%88ov%C3%A1n%C3%AD%20ISA%20p%C5%99i%20audit%C5%99u%20SM%20E/Aktualizace_p%C5%99eklad%202011/ISA_Volume_1_CZ.pdf
- [17] KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Příručka pro provádění auditu u podnikatelů*, Praha: Komora auditorů České republiky, 2000.
- [18] LOUŠA, František. *Zásoby: komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 4. Vydání, Praha: Grada, 2005, 180 s., ISBN 80-247-1043-9
- [19] MÜLLEROVÁ, Libuše. *Auditing pro manažery, aneb, Proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. 2. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, 175 s., ISBN 978-80-7357-988-3
- [20] SCHIFFER, Vladimír. *Vnitřní kontrolní systém. Významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek*. 1. vydání, Praha: ASPI, 2009, 224 s., ISBN 978-80-7357-436-9
- [21] Veřejný rejstřík a sbírka listin. *Úplný výpis z obchodního rejstříku*. [online]. [cit. 25.2.2014]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-vypis?subjektId=isor%3a120440&typ=full&klic=7z5nk4>
- [22] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
- [23] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů. In: Sbíрка zákonů.
- [24] Zákon č. 93/2013 Sb., o auditorech a změně některých zákonů (zákon o auditorech)

11 Seznam příloh

Příloha A: Schéma auditorského postupu

Příloha B: Organigram společnosti KMP Bürotechnik, s.r.o.

Příloha C: Dotazník ke kontrole vnitřního kontrolního systému

Příloha D: Finanční plán společnosti KMP Bürotechnik, s.r.o. pro vybrané účty

Příloha E: Dokumentace kontroly inventury – materiál na skladě (1)

Příloha F: Dokumentace kontroly inventury – materiál na skladě (2)

Příloha G: Dokumentace kontroly inventury – výrobky (1)

Příloha H: Dokumentace kontroly inventury – výrobky (2)

Příloha I: Dokumentace kontroly inventury – zboží (1)

Příloha J: Dokumentace kontroly inventury – zboží (2)

Příloha K: Ověření správnosti výpočtu ocenění zásob při vyskladnění

Příloha L: Zpráva nezávislého auditora určená vedení společnosti KMP Bürotechnik, s.r.o. se sídlem ve Čkyni

Příloha M: Návrh formuláře inventurní stav

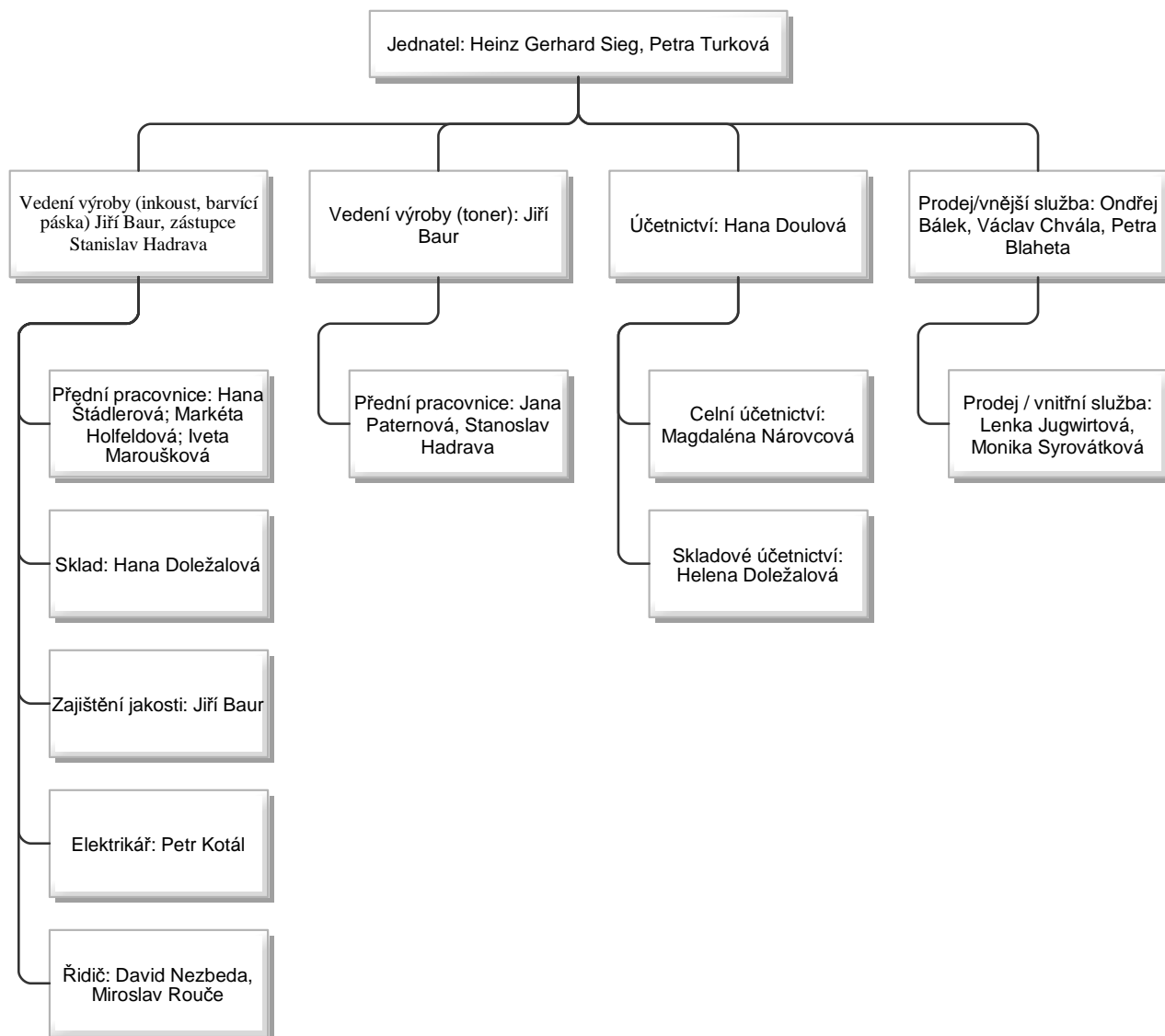
Příloha N: Návrh formuláře inventurní rozdílů

Příloha A: Schéma auditorského postupu

Činnosti před uzavřením smlouvy	1. Posouzení rizika zakázky a reakce na něj
	2. Stanovení podmínek zakázky
Předběžné plánovací procedury	3. Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta
	4. Porozumění kontrolnímu prostředí
	5. Porozumění účetnímu systému
	6. Provádění předběžných analytických procedur
	7. Stanovení plánovací hladiny významnosti
Vytvoření plánu auditu	8. Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a potencionálních nesprávností
	9. Plánování auditorského přístupu
	10. Plán testů vnitřních kontrol
	11. Plán testů věcné správnosti
	12. Shrnutí a projednání plánu auditu
Provedení auditu	13. Provádění testů spolehlivosti
	14. Provádění analytických testů věcné správnosti
	15. Provádění testů detailních údajů
	16. Vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti
	17. Posouzení účetní závěrky
Závěr a vydání zprávy	18. Posouzení následných událostí
	19. Získání prohlášení vedení společnosti
	20. Příprava shrnutí závěrů auditu
	21. Zprávy auditora

Zdroj: Vlastní zpracování dle [17], 2014

Příloha B: Organigram společnosti KMP Bürotechnik, s.r.o.



Zdroj: [6]

Příloha C: Dotazník ke kontrole vnitřního kontrolního systému

Definice kontrolní činnosti	Je kontrolní činnost prováděna?	Jak často je kontrola prováděna?	Jedná se o ruční či automatickou kontrolu?	Detailní popis činnosti	Závěrečné hodnocení
K objednávkám materiálu a zboží dochází na základě rozhodnutí vedoucího výroby.	ANO	D	RU	Objednávky vytváří a schvaluje vedoucí výroby, jsou realizovány dle potřeby, zpravidla několikrát do týdne, proto je uvedena četnost T/D.	Nebyly zjištěny nedostatky.
Příjemka materiálu a zboží je vystavena po odsouhlasení správnosti množství a ceny, uvedených v objednávce a dodacím listě.	ANO	D	RU	Pracovník ve skladu kontroluje, zda dodané množství odpovídá údajům v dodacím listě.	Nebyly zjištěny nedostatky.
Před zaúčtováním faktur do systému dochází k jejich schválení vedením společnosti.	ANO	D	RU	Účetní znovu kontroluje, zda se údaje na přijaté faktuře shodují s objednávkou a dodacím listem. Objednávka musí být schválena podpisem jednatelky.	Nebyly zjištěny nedostatky.
V účetním systému jsou zaúčtovány všechny faktury.	ANO	M	RU / A	Vedoucí účetní na konci měsíce kontroluje zaúčtování všech faktur, dle dodržení číselné řady.	Nebyly zjištěny nedostatky.
Výdej materiálu je realizován na základě žádanky.	ANO	D	RU	Vyskladnění materiálu probíhá pouze na základě žádanky, která je podepsána vedoucím výroby.	Nebyly zjištěny nedostatky.
Každý přírůstek či úbytek zásob je evidován na skladové kartě.	ANO	D	RU	Vedoucí skladu zadává veškeré pohyby skladové karty do skladové evidence.	Nebyly zjištěny nedostatky.
Úhrada závazků mateřské společnosti probíhá v rámci vzájemného započtení s pohledávkami.	ANO	D	RU	Vedoucí účetní provádí i kontroluje toto započtení.	Nebyly zjištěny nedostatky.
Platby dodavatelům za dodávky zboží musí projít schválením vedením společnosti.	ANO	T	RU	Týdně jsou vystavovány platební příkazy, po předchozím schválení jednatelkou společnosti.	Nebyly zjištěny nedostatky.

D – denně, T – týdně, M – měsíčně, R – ročně, RU – ručně, A - automaticky

Zdroj: Vlastní zpracování, 2014

Dotazník ke kontrole vnitřního kontrolního systému - pokračování

Definice kontrolní činnosti	Je kontrolní činnost prováděna?	Jak často je kontrola prováděna?	Jedná se o ruční či automatickou kontrolu?	Detailní popis činnosti	Závěrečné hodnocení
Vyskladnění výrobků k prodeji je realizováno na základě objednávky a je vytvořena odběratelská faktura.	ANO	D	RU	Provádí vedoucí skladu.	Nebyly zjištěny nedostatky.
Vystavená faktura je odsouhlasena fyzickou kontrolou množství, a dle úbytku na skladové kartě.	ANO	D	RU	Provádí vedoucí skladu.	Nebyly zjištěny nedostatky.
Za veškerou evidenci a manipulaci zásob jsou odpovědní pověřeni pracovníci.	ANO			Odpovědnost je rozdělena dle jednotlivých pracovních pozic a náplní práce.	Nebyly zjištěny nedostatky.
Pracovníky jsou uplatňovány související vnitropodnikové směrnice.	ANO				Nebyly zjištěny nedostatky.
Jednou ročně je odpovědnými pracovníky prováděna fyzická inventura zásob, zjištěný stav je porovnán s údaji ve skladové evidenci.	ANO	R	RU	Jsou vytvářeny inventurní soupisy. O dalším postupu rozhoduje jednatelka společnosti.	Není vytvořena směrnice.

D – denně, T – týdně, M – měsíčně, R – ročně, RU – ručně, A - automaticky

Zdroj: Vlastní zpracování, 2014

Příloha D: Finanční plán společnosti KMP Bürotechnik, s.r.o. pro vybrané účty

Název účtu	Č. účtu	Konečný zůstatek 31.12.11 (v Kč)	Očekávaná % změna	Očekávaný zůstatek 31.12.12 (v Kč)
Spotřeba materiálu	501 10	8 816 269,31	+ 15%	10 138 709,71
Spotřeba režijního materiálu pro výrobu	501 21	2 140 320,85	+ 15%	2 461 368,98
Spotřeba pohonných hmot	501 50	1 173 390,55	+ 25%	1 466 738,19
Prodané zboží	504 10	8 705 525,27	- 13%	7 573 806,99
Barvicí pásy pro pokladní systémy	601 08	1 461 753	+ 22%	1 783 338,66
Tonery do laser. tiskáren a kopírek	601 10	4 715 783,07	+ 25%	5 894 728,84
Cartridge a náplně do inkoust. tiskáren	601 11	11 757 025,90	+ 10%	12 932 728,49
Tržby SRN - nylon	601 91	3 218 552,11	- 14%	2 767 954,82
Tržby SRN - tonery	601 93	30 867 782,79	+ 23%	37 967 372,83
Práce SRN - inkousty	601 94	22 834 970,06	+ 8%	24 661 767,66
Práce SRN - inkousty montáž	601 96	5 643 038,32	+ 8%	6 094 481,39
Práce SRN - tiskové práce Xerox	601 97	1 423 382,11	+ 20%	1 708 058,53
Tonery do laser. tiskáren a kopírek	604 10	6 072 206,04	- 3%	5 890 039,86
Cartridge a náplně do inkoust. tiskáren	604 11	1 886 346,03	- 40%	1 131 807,62
Kancelářské a počítačové příslušenství	604 16	426 960	+ 10%	469 656,00

Zdroj: Vlastní zpracování dle [6], 2014

Příloha E: Dokumentace kontroly inventury – materiál na skladě (1)

Sklad II. inkoustové kazety - záznam dle skutečnosti						
Č. testu	Označení položky	Název položky	Jedn.	Množství dle inventury	Množství dle auditora	Objasnění rozdílu
1	1 - 0176	BROTHER BRS 402	ks	2	2	-
2	1 - 0251	957 SCHW	ks	130	130	-
3	1 - 0305	1607 D78 KAZETA	ks	2 130	2 135	Chybné sečtení - O
4	1 - 0333	1901 COLOR EMPTY VIRG.	ks	2 233	2 233	-
5	2 - 0134	INK 944 MAGENTA 209.M1	kg	10	10	-
6	2 - 0235	1503 SCHW SCHNAPPER	ks	147	147	-
7	2 - 0305	1712 LABEL SCHW	ks	7	7	-
8	2 - 0377	1705 SCHW LABEL	ks	211	211	-
9	2 - 0446	INK 1202.C2	kg	2	1,999	Zaokrouhlení - O
10	2 - 0528	1096 COLOR FOAM	ks	60	60	-

Sklad II. inkoustové kazety - skutečnost dle záznamu						
Č. testu	Označení položky	Název položky	Jedn.	Množství dle inventury	Množství dle auditora	Objasnění rozdílu
1	1 - 0130	IBM 2380	ks	720	720	-
2	1 - 0218	NIXDORF ND 77	ks	205	205	-
3	1 - 0264	960/965 COLOR	ks	177	177	-
4	1 - 0310	1712 schw kazeta	ks	14	14	-
5	2 - 0078	FOLIE 400	m	1 425,8	1 425,8	-
6	2 - 0268	INK 1510 MAG 903.M1	kg	10,448	10,448	-
7	2 - 0328	1603 LABEL SCHW	ks	3 540	3 540	-
8	2 - 0414	1706 BLACK LABEL	ks	296	269	-
9	2 - 0479	EINLEGER FÜR R.S. RU3	ks	747	747	-
10	2 - 0512	1017 FILTER RUND	ks	36	36	-

Sklad III. tonery - záznam dle skutečnosti						
Č. testu	Označení položky	Název položky	Jedn.	Množství dle inventury	Množství dle auditora	Objasnění rozdílu
1	0000008	TRANSPORT. HP 3800	ks	200	200	-
2	11280003	Toner 1320	kg	50	50	-
3	12030009	OPC HP 1600	ks	20	20	-
4	1218007	Etiketten HP 2025 cyan	ks	10	10	-
5	5611740	DIN T640	ks	36	36	-
6	5612530	din br. 2120	ks	14	14	-
7	81173003	Toner Optra T 630/640	kg	20	20	-
8	81213013	Doctor Blade HP 4014	ks	49	49	-
9	8803020	Bags LX	ks	882	882	-
10	8874009	OPC HP 2100	ks	28	28	-

Zdroj: Vlastní zpracování dle dokumentace auditorky a [6], 2014

Příloha F: Dokumentace kontroly inventury – materiál na skladě (2)

Sklad III. tonery - skutečnost dle záznamu						
Č. testu	Ozn. položky	Název položky	Jedn.	Množství dle inventury	Množství dle auditora	Objasnění rozdílu
1	08670001	Din HP 5L	Ks	20	20	-
2	1110003B	Toner HP4600 Black	Kg	20	20	-
3	12030036	Toner HP 1600 magenta	Ks	10	10	-
4	1205000B	Din HP 3800 black	Ks	32	32	-
5	5005200	Wepa 52	Ks	50	50	-
6	5612160Y	Din HP 1215 Yellow	Ks	8	8	-
7	81114007	Etiketten HP 1010	Ks	89	89	-
8	81213001	Kartusche HP 4014 A	Ks	67	65	Chybné sečtení - O
9	8800023T	Hinweiszettel ROT	Ks	2 000	2 000	-
10	8864016	Seal 5000	Ks	50	50	-

Sklad I. pr. tonery, obaly - záznam dle skutečnosti						
Č. testu	Ozn. položky	Název položky	Jedn.	Množství dle inventury	Množství dle auditora	Objasnění rozdílu
1	7 - 0020	Prázdná cartridge 927	ks	446	446	-
2	7 - 0073	Prázdný toner 1124	ks	82	82	-
3	7 - 0050	Prázdný toner Canoon E30	ks	210	210	-
4	7 - 0126	Prázdný toner 1205 černá	ks	76	76	-
5	7 - 0141	Prázdný toner 1251	ks	356	356	-
6	8 - 0186	OBAL 1700 černá H41	ks	4	4	-
7	8 - 0217	OBAL OTTO 1510 žlutá	ks	20	20	-
8	8 - 0260	OBAL1505 červ. bez čipuC55	ks	121	121	-
9	8 - 0378	OBAL 944 color	ks	303	303	-
10	8 - 1001	OBAL 668 N KMP	ks	75	75	-

Sklad I. pr. tonery, obaly - skutečnost dle záznamu						
Č. testu	Ozn. položky	Název položky	Jedn.	Množství dle inventury	Množství dle auditora	Objasnění rozdílu
1	7 - 0064	Prázdný toner 1111	ks	419	419	-
2	7 - 0095	Prázdný toner 1159 DRUM	ks	13	13	-
3	7 - 0151	Prázdná cartridge 1707color	ks	366	366	-
4	7 - 0162	Prázdný toner 2882	ks	57	57	-
5	7 - 0251	Prázdný toner 1216 červený	ks	205	205	-
6	8 - 0106	OBAL 978 černá	ks	47	47	-
7	8 - 0157	OBAL 1607 modrá E108	ks	277	280	Chybné sečtení - O
8	8 - 0287	OBAL 1521 Výhodné balení	ks	34	34	-
9	8 - 2002	OBAL 995 černá H11 NEU	ks	654	654	-
10	8 - 4014	OBAL WEPA 25 WURFEL	ks	205	205	-

Zdroj: Vlastní zpracování dle dokumentace auditorky a [6], 2014

Příloha G: Dokumentace kontroly inventury – výrobky (1)

Sklad I. výrobky - záznam dle skutečnosti						
Č. testu	Ozn. položky	Název položky	Jedn.	Množství dle inventury	Množství dle auditora	Objasnění rozdílu
1	0 - 0039	Siemens Nixdorf Beetle 60 viol.	ks	108	108	-
2	0 - 0064	1029 žlutá renovace (HP 4838)	ks	32	32	-
3	0 - 0105	Výhodné balení (T1295) E125V	ks	674	674	-
4	0 - 0144	925 černá (HP 51629) BP H4	ks	200	200	-
5	0 - 0179	1124 HC - nebaleno	ks	8	8	-
6	0 - 0204	692 N (Star LC 10)	ks	15	15	-
7	0 - 0237	1026 photo ren. C9369 (348)	ks	2	2	-
8	0 - 0276	1712 černá s čipem (HP 364)	ks	7	7	-
9	0 - 0310	OKI ML 590/520 kazeta do tisk.	ks	88	88	-
10	0 - 0377	1314 OKI B 4400/4600 renovace	ks	3	3	-
11	0 - 0413	Epson ERC 32 černá	ks	4	4	-
12	0 - 0438	1097 černá light Epson SP 2100 E61	ks	11	11	-
13	0 - 0465	1017 Lexmark 16 černá renov. BP L1	ks	10	10	-
14	0 - 0491	927 černá renovace (HP51645) H7	ks	27	27	-
15	0 - 0515	1003černá Epson St.C64/C84 E70	ks	58	58	-
16	0 - 0579	1500 černá renov. (canon PG-40) C57	ks	4	4	-
17	0 - 0615	1035 žlutá Brother DCP-130C B12	ks	49	49	-
18	0 - 0664	TTR 85mm/450m W1	ks	22	22	-
19	0 - 0717	1505 červená light C64	ks	4	4	-
20	0 - 0748	907 color (Canon BC-05) BP C48	ks	6	6	-
21	0 - 0771	1710 color (HP300XL) BP H45	ks	31	31	-
22	0 - 0794	SIGMA CARTRIDGE CANON C16	ks	25	25	-
23	0 - 0811	SIGMA CARTRIDGE EPSON E35	ks	35	35	-
24	0 - 0828	SIGMA CARTRIDGE HP H19	ks	35	35	-
25	0 - 0966	Epson LQ 2170 kazeta do tisk.	ks	35	35	-
26	0 - 1029	1715 černá (HP 940XL) renov.	ks	13	13	-
27	0 - 2107	997 color renovace (HP 8728)	ks	44	44	-
28	0 - 6021	867 Toner ek.verze HPLJ5L	ks	1	1	-
29	0 - 6661	957/958 SPARPAKET (iP4000)	ks	2	2	-

Zdroj: Vlastní zpracování dle dokumentace auditorky a [6], 2014

Příloha H: Dokumentace kontroly inventury – výrobky (2)

Sklad I. výrobky - skutečnost dle záznamu						
Č. testu	Ozn. položky	Název položky	Jedn.	Množství dle inventury	Množství dle auditora	Objasnění rozdílu
1	0 - 0004	1 N černo-červená	ks	7	7	-
2	0 - 0130	1029 modrá (HP 4836) BP H20	ks	24	24	-
3	0 - 0158	1603 červená Epson Stylus D88	ks	36	36	-
4	0 - 0183	1505 modrá + čip (CLI-8C) C67	ks	70	70	-
5	0 - 0213	Plnicí sada RU5 černá + color	ks	497	497	-
6	0 - 0231	1505 modrá light + čip C70	ks	39	39	-
7	0 - 0253	1213 HP LJ 4014 renovace	ks	61	61	-
8	0 - 0294	1717 černá s čipem (HP 920XL)	ks	166	166	-
9	0 - 0346	51 S černo-červená	ks	8	8	-
10	0 - 0398	1508 černá Canon IP 3600 (PGI)	ks	153	153	-
11	0 - 0426	1510 červená Canon IP 3600 C75	ks	19	19	-
12	0 - 0449	1900 černá HP C9351A (21) BP H29	ks	4	4	-
13	0 - 0480	1504 černá Canon ip 4200 (PGI) C53	ks	97	97	-
14	0 - 0504	1096 černá Epson Stylus C42 E3	ks	11	11	-
15	0 - 0539	1607 modrá Epson Stylus D78 E108	ks	654	654	-
16	0 - 0600	1507 color renovace (CL-38) C62	ks	9	9	-
17	0 - 0653	1710 černá renovace (HP 300XL) H44	ks	70	70	-
18	0 - 0693	1512 color renovace (CL-511)	ks	11	11	-
19	0 - 0727	Nixdorf HP 4901 - MT 5200	ks	3	3	-
20	0 - 0766	1308 BO Kyocera FS-1300D	ks	10	10	-
21	0 - 0776	1523 žlutá Brother LC-985Y B36	ks	16	16	-
22	0 - 0801	SIGMA CARTRIDGE CANON C21	ks	26	26	-
23	0 - 0820	SIGMA CARTRIDGE HP H07	ks	35	35	-
24	0 - 0840	1714 žlutá s čipem (HP 364XL) H66	ks	9	9	-
25	0 - 1022	958 černá Canon i950/S800	ks	66	66	-
26	0 - 3020	Fujitsu DL 2400 u.a.	ks	34	34	-
27	0 - 6050	900 černá Canon BJC 2000/4000	ks	106	106	-
28	0 - 9060	976 Epson Stylus Ph. 900/1270	ks	12	12	-
29	0 - 9078	TTR 40mm/540m W1	ks	30	30	-

Zdroj: Vlastní zpracování dle dokumentace auditorky a [6], 2014

Příloha I: Dokumentace kontroly inventury – zboží (1)

Sklad I. zboží - záznam dle skutečnosti						
Č. testu	Ozn. položky	Název položky	Jedn.	Množství dle inventury	Množství dle auditora	Objasnění rozdílu
1	5 - 0047	Olivetti PR 50	ks	5	5	-
2	5 - 0087	1040 černá Eps. Ph. RX700 E101	ks	22	22	-
3	5 - 0149	968 černá Epson St. Color 900 E25	ks	3	3	-
4	5 - 0199	1157 DRUM Brother HL 5130	ks	3	3	-
5	5 - 0241	1256 HC Brother HL - 2240	ks	3	3	-
6	5 - 0307	651N - prázdné kazety (plast) 310x	ks	620	620	-
7	5 - 0353	720 černá (Seiko IR 72)	ks	3	3	-
8	5 - 0403	1700 černá - 6 ml. (C8721EE) H41	ks	14	14	-
9	5 - 0474	824 HP LJ 4 renov. (92298A)	ks	1	1	-
10	5 - 0522	SAGEM 300/400/2300/2400 Series	ks	2	2	-
11	5 - 0564	Telefax - Papier 210mm*15m	ks	29	29	-
12	5 - 0618	977 color Epson SC 480/580 E2	ks	12	12	-
13	5 - 0670	Plnicí sada RE1 černá	ks	59	57	Chybné sečtení - O
14	5 - 0729	746 černá (Canon P400)	ks	4	4	-
15	5 - 0780	OKI ML 5520/5521/5590/5591	ks	30	30	-
16	5 - 0840	Canon CLI - 526M červená orig.	ks	1	1	-
17	5 - 0910	1608 modrá Epson Stylus R265 E112	ks	5	5	-
18	5 - 0964	164 C kazeta do psacího stroje	ks	2	2	-
19	5 - 1095	HP C 8772EE (363) červená orig.	ks	2	2	-
20	5 - 1221	1118 Bo - HP LJ 2550 žlutá renov.	ks	13	13	-
21	5 - 1337	1960 černá Olivetti FJ 31 BP O2	ks	1	1	-
22	5 - 1442	Canon CLI - 526Y žlutá orig.	ks	2	2	-
23	5 - 1540	1254 Brother HL-2035 ren. (TN-2005)	ks	1	1	-
24	5 - 1619	Triumph-Adler TK-2028/4228 (130)	ks	1	1	-
25	5 - 1697	1253 DRUM Brother HL - 2140	ks	3	3	-
26	5 - 1841	OKI C 310 černá - neorig.	ks	1	1	-
27	5 - 5015	Epson LX 100 kazeta do tiskárny	ks	14	14	-
28	5 - 5333	1116 HP LJ 3500 žlutá renov.	ks	2	2	-
29	5 - 6085	Citizen IDP 460 (IR-41) černá	ks	12	12	-

Zdroj: Vlastní zpracování dle dokumentace auditorky a [6], 2014

Příloha J: Dokumentace kontroly inventury – zboží (2)

Sklad I. zboží - skutečnost dle záznamu						
Č. testu	Ozn. položky	Název položky	Jedn.	Množství dle inventury	Množství dle auditora	Objasnění rozdílu
1	5 - 0016	142/162 Cover-up-Tape	ks	130	130	-
2	5 - 0064	Canon NP 6012/6512 (NPG-11)	ks	2	2	-
3	5 - 0115	Ricoh MP 9000/1100 černý - orig.	ks	1	1	-
4	5 - 0174	909 barva černá (L) - 9502 RU1	ks	1	1	-
5	5 - 0212	Star SP 300 černá kazeta pokladní	ks	1	1	-
6	5 - 0261	Genicom 4470/4490	ks	4	4	-
7	5 - 0286	Citizen IDP 460)IR-41) č.č.	ks	6	6	-
8	5 - 0334	1003 modrá Epson T045240 8ml. E94	ks	10	10	-
9	5 - 0379	1400 DELL 3000/3100 žlutá renov.	ks	4	4	-
10	5 - 0437	Epson LQ 630	ks	20	20	-
11	5 - 0485	Olivetti DM 309/324 L	ks	20	20	-
12	5 - 0551	1207 HC HP LJ P2015 renov.(7553X)	ks	5	5	-
13	5 - 0598	HP CH 565A (82) černá - orig.	ks	4	4	-
14	5 - 0630	Genicom Serie 4000	ks	10	10	-
15	5 - 0653	745 č.č. (IR 40 T)	ks	127	127	-
16	5 - 0715	1010 Epson SP R800 magenta E84	ks	6	6	-
17	5 - 0761	1210 HP LJ P1005 renov. (CB435A)	ks	2	2	-
18	5 - 0800	Plnicí sada RL3 černá pigment	ks	3	3	-
19	5 - 0881	1304 Kyocera FE - 720/820 (TK-18)	ks	3	3	-
20	5 - 0927	1139 Konica Min. 2400W modrá renov.	ks	2	2	-
21	5 - 1032	Sharp FO 1460/1660	ks	2	2	-
22	5 - 1126	1126 HP CP 1025 černá renov.	ks	1	1	-
23	5 - 1244	1603/1607 barva červená (L) 703.M2	ks	1	1	-
24	5 - 1482	1243 Brother HL 4140 modrá	ks	1	1	-
25	5 - 1575	1353 Samsung CLP-600 černá renov.	ks	2	1	Chybné sečtení - O
26	5 - 5112	189 C kazeta do psacího stroje	ks	25	25	-
27	5 - 6064	1156 Kyocera-Mita FS-1000 (TK 17)	ks	10	10	-
28	5 - 8029	1096 color Epson Stylus C42 E4	ks	18	18	-
29	5 - 9063	Siemens Telfax 860/870/890	ks	11	11	-

Zdroj: Vlastní zpracování dle dokumentace auditorky a [6], 2014

Příloha K: Ověření správnosti výpočtu ocenění zásob při vyskladnění

0 - 0158 1603 červená Epson Stylus D88, Počáteční zásoba 12 ks / 33,5 Kč.

Datum	Č. dokladu	Obsah zápisu	Množství			Kč			Kč/ks
			Příjem	Výdej	Zásoba	Příjem	Výdej	Zásoba	
2.2.	30750	Výroba	15,00		27,00	510,00		912,00	34
15.2.	33520P	ABCOPY		10,00	17,00		337,80	574,20	33,78
27.2.	33574P	LIVA		5,00	12,00		168,90	405,30	33,78
5.3.	31011	Výroba	10,00		22,00	340,00		745,30	34,00
8.3.	967R	REALEX		2,00	20,00		67,76	677,54	33,88
18.3.	6121P	RAFO s.r.o.		3,00	17,00		101,64	575,90	33,88
28.3.	5059P	RESCO		5,00	12,00		169,40	406,50	33,88
5.4.	31163	Výroba	20,00		32,00	680,00		1086,50	34
5.5.	31164	Výroba	10,00		42,00	340,00		1426,50	34
15.9.	5643P	RESCO		6,00	36,00		203,76	1222,74	33,96

Konečná zásoba 36 ks / 33,96 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování, 2014

8 - 0287 OBAL 1521 Výhodné balení, Počáteční zásoba 24 ks / 3,32 Kč

Datum	Č. dokladu	Obsah zápisu	Množství			Kč			Kč/ks
			Příjem	Výdej	Zásoba	Příjem	Výdej	Zásoba	
6.3.	15756	OBALY	30,00		54,00	105,00		184,70	3,50
18.3.	16826	OBALY	30,00		84,00	105,00		289,70	3,50
30.3.	7459V	OSTATNÍ		50,00	34,00		172,55	117,15	3,451
11.12.	30436	OBALY	30,00		64,00	105,00		222,15	3,50
13.12	7557V	OSTATNÍ		30,00	34,00		104,13	118,02	3,471

Konečná zásoba 34 ks / 3,471 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování, 2014

5 - 0199 1157 DRUM Brother HL 5130, Počáteční zásoba 0/0

Datum	Č. dokladu	Obsah zápisu	Množství			Kč			Kč/ks
			Příjem	Výdej	Zásoba	Příjem	Výdej	Zásoba	
21.5.	30515	Parts	10,00		10,00	2801,10		2801,10	280,11
22.5.	32418P	KASRO	5,00		15,00	1397,50		4198,60	279,50
28.5.	30579	Toner1 s.r.o.		8,00	7,00		2239,28	1959,32	279,90
7.7.	31051	Parts	10,00		17,00	2801,10		4760,42	280,11
15.7.	32681P	KASRO	5,00		22,00	1397,50		6157,92	279,50
15.7.	30950	Pazdera T.		2,00	20,00		559,82	5598,10	279,91
29.7.	31174	NOVUM		3,00	17,00		839,73	4758,37	279,91
10.11.	34761P	KASRO	5,00		22,00	1397,50		6155,87	279,50
30.11.	40126	SPEKTRUM		19	3,00		5316,39	839,48	279,81

Konečná zásoba 3 ks / 279,81 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování, 2014

Příloha L: Zpráva nezávislého auditora určená vedení společnosti KMP Bürotechnik, s.r.o. se sídlem ve Čkyni

Zpráva nezávislého auditora určená vedení společnosti **KMP Bürotechnik s.r.o. se sídlem ve Čkyni**

Zpráva o účetní závěrce

Ověřila jsem příloženou účetní závěrku společnosti KMP Bürotechnik s.r.o., tj. rozvahu k 31.12.2012, výkaz zisku a ztráty za rok končící 31.12.2012 a přehled o peněžních tocích za rok končící 31.12.2012 a přílohu této účetní závěrky, včetně popisu použitých významných metod. Údaje o společnosti jsou uvedeny v bodě 1 přílohy této účetní závěrky.

Odpovědnost statutárního orgánu účetní jednotky za účetní závěrku

Za sestavení a věrné zobrazení účetní závěrky v souladu s českými účetními předpisy odpovídá statutární orgán společnosti KMP Bürotechnik s.r.o. Součástí této odpovědnosti je navrhnout, zavést a zajistit vnitřní kontroly nad sestavováním a věrným zobrazením účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou, zvolit a uplatňovat vhodné účetní metody a provádět dané situaci přiměřené účetní odhady.

Odpovědnost auditora

Mojí úlohou je vydat na základě provedeného auditu výrok k této účetní závěrce. Audit jsem provedla v souladu se Zákonem o auditorech č.93/2009 Sb. Ve znění pozdějších předpisů a Mezinárodními auditorskými standardy a souvisejícími aplikačními doložkami Komory auditorů České republiky (ISA 700- Zpráva auditora o ověření účetní závěrky) V souladu s těmito předpisy jsem povinna dodržovat etické normy a naplánovat a provést audit tak, abych získala přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti.

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů, jejichž cílem je získat důkazní informace o částkách a skutečnostech uvedených v účetní závěrce. Výběr auditorských postupů závisí na úsudku auditora, včetně posouzení rizik, že účetní závěrka obsahuje významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou. Při posuzování těchto rizik auditor přihledne k vnitřním kontrolám, které jsou relevantní pro sestavení a věrné zobrazení účetní závěrky. Cílem posouzení vnitřních kontrol je navrhnout vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřních kontrol. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti použitých účetních metod, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace účetní závěrky.

Domnívám se, že získané důkazní informace tvoří dostatečný a vhodný základ pro vyjádření mého výroku.

Výrok auditora

Podle mého názoru účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv, pasiv a finanční situace společnosti KMP Bürotechnik s.r.o. k 31.12.2012, a nákladů, výnosů a výsledku jejího hospodaření a jejich peněžních toků za rok končící 31.12.2012 v souladu s českými účetními předpisy.

Datum vypracování zprávy : 2013-06-07

Auditor:

Ing. Blanka Karbanová

Číslo osvědčení o zápisu do seznamu auditorů 1415



Zdroj: [8]

Zpráva nezávislého auditora určená vedení společnosti KMP Bürotechnik, s.r.o. se sídlem ve Čkyni – pokračování

Zpráva nezávislého auditora

určená vedení společnosti

KMP Bürotechnik s.r.o. se sídlem ve Čkyni

Zpráva o výroční zprávě

Ověřila jsem soulad výroční zprávy společnosti KMP Bürotechnik s.r.o. s účetní závěrkou, která je obsažena v této výroční zprávě. Za správnost výroční zprávy je zodpovědný statutární orgán společnosti KMP Bürotechnik s.r.o. Mým úkolem je vydat na základě provedeného ověření stanovisko o souladu výroční zprávy s účetní závěrkou.

Ověření jsem provedla v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy a souvisejícími aplikačními doložkami Komory auditorů České republiky (ISA 720 – Ověření výroční zprávy). Tyto standardy vyžadují, aby auditor naplánoval a provedl ověření tak, aby získal přiměřenou jistotu, že informace obsažené ve výroční zprávě, které popisují skutečnosti, jež jsou předmětem zobrazení v účetní závěrce, jsou ve všech významných ohledech v souladu s příslušnou účetní závěrkou. Jsem přesvědčena, že provedené ověření poskytuje přiměřený podklad pro vyjádření výroku auditora.

Podle mého názoru jsou informace uvedené ve výroční zprávě společnosti KMP Bürotechnik s.r.o. k 31.12.2012 ve všech významných ohledech v souladu s výše uvedenou účetní závěrkou.

Datum vypracování zprávy : 2013-06-07

Auditor:
Ing. Blanka Karbanová
Číslo osvědčení o zápisu do seznamu auditorů 1415



Zdroj: [8]

Příloha M: Návrh formuláře inventurní stav

KMP BÜROTECHNIK, S.R.O.

DNE:

Str.

IS 001 INVENTURNÍ STAV

Sklad: KMP - hala I. Výrobky

Typ
zásoby

Číslo a název položky

Jednotka

Množství

Hodnota
v Kč

0

0

0

0

0

0

0

0

0

0

0

0

0

0

0

0

0

0

0

0

0

0

0

0

0

0

0

0

0

0

0

0

0

0

0

0

0

0

0

0

0

Podpis odpovědné osoby:

Příloha N: Návrh formuláře inventurní rozdíly

KMP BÜROTECHNIK, S.R.O.

DNE:

Str.

IS 001/2 INVENTURNÍ ROZDÍLY

Sklad: KMP - hala I. Výrobky

Číslo
položky

Sklad. cena/jedn.

Název zboží

ÚČETNÍ

FYZICKÉ

MANKO

PŘEBYTEK

Množ.

Kč

Množ.

Kč

Množ.

Kč

Množ.

Kč

Podpis odpovědné osoby:

Abstrakt

NAROVCOVÁ, Iveta. *Analýza zásob v rámci finančního auditu ve vybraném podniku.*

Diplomová práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 101 s., 2014

Klíčová slova: finanční audit, zásoby, kontrolní prostředí, účetní systém, testy

Předložená diplomová práce je zaměřena na analýzu auditorských procedur v oblasti zásob realizovaných ve společnosti KMP Bürotechnik, s. r. o.

Cílem práce je na základě vytvořeného teoretického základu analyzovat tyto auditorské postupy, vyhodnotit je spolu s výsledky auditu, případně identifikovat nedostatky řešení zvolených vybranou společností a definovat vlastní doporučení pro zlepšení.

Práce je rozdělena na dvě části. První část, kde je vytvořen teoretický rámec pro praktickou aplikaci auditorských postupů v podniku, který se opírá o teoretické poznatky odborné literatury. Druhá část je již zaměřena prakticky. Začíná úvodní charakteristikou zkoumaného subjektu, pokračuje realizací dílčích auditorských procedur v rámci jednotlivých fází auditu, které v konečném důsledku vedou ke zhodnocení pravdivosti a poctivosti vedených účetních informací majících přímou souvislost se zásobami.

V závěru jsou zhodnoceny výsledky auditu, včetně vlastního posouzení možností pro zlepšení dílčích činností v podniku, a shrnuta problematika finančního auditu.

Abstract

NAROVCOVÁ, Iveta. *The Analysis of stocks within the financial audit in selected company*. Diploma thesis. Pilsen: The faculty of Economics University of West Bohemia, 101 p., 2014

Keyword: financial audit, supplies, control environment, accounting system, tests.

The presented dissertation is focused on the analysis of audit procedures in supplies area in KMP Bürotechnik, s. r. o.

The dissertation discusses the audit of supplies, component of the financial audit of the chosen company. The aim of the thesis is to analyze the audit procedures, evaluate together with the results of the audit and identify the company's shortcomings and define recommendations for improvement.

The dissertation is split into two parts. First part creates a theoretical framework for the practical application of audit procedures in the company. The second part is practically oriented. Starts initial characterization of the examined subject and proceeds realization of individual audit procedures within the stages of the audit, which ultimately leads to assess the veracity and integrity of accounting information having a direct correlation with supplies.

In conclusion are summarized the results of the audit, including own assessment options for improving the sub-activities in the company, and summarized the issues of the financial audit.