

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

Audit dlouhodobého majetku

Audit of Fixed Assets

Bc. Lucie Nepodalová

Plzeň 2014

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2013/2014

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Lucie NEPODALOVÁ**
Osobní číslo: **K11N0136P**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**
Název tématu: **Audit dlouhodobého majetku**
Zadávající katedra: **Katedra financí a účetnictví**

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

1. Zpracujte teoretický základ auditu a auditorských postupů.
2. Charakterizujte auditorské postupy se zaměřením na audit dlouhodobého majetku.
3. Představte společnost ELITEX Nepomuk, a. s.
4. Proveďte audit dlouhodobého majetku ve společnosti ELITEX Nepomuk, a. s.
5. Vyhodnoťte výsledek auditu a stanovte případná doporučení.



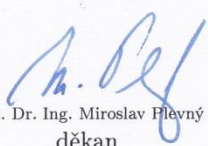
Rozsah grafických prací: **neuveden**
Rozsah pracovní zprávy: **60 - 80 stran**
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:


- **HAKALOVÁ, Jana.** *Účetní závěrka a auditing.* Brno: Tribun EU, 2010. ISBN 978-80-7399-144-9
- **KRÁLÍČEK, Vladimír.** *Zákon o auditorech: komentář.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. ISBN 978-80-7357-464-2
- **MÜLLEROVÁ, Libuše.** *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka.* 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7357-988-3
- **RICCHIUTE, David N.** *Audit.* Praha: Victoria Publishing, 1994. ISBN 80-85605-86-4

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Michaela Krechovská, 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

„Audit dlouhodobého majetku“

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

V Plzni, dne ...

.....
podpis autora

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala Ing. Michaele Krechovské, Ph.D. za vedení mé práce, dále především společnosti ELITEX Nepomuk, a. s., jmenovitě pak paní Ing. Šárce Kotrbové, Blance Lávičkové a Barboře Tůmové, za obrovskou ochotu a spolupráci. Velké díky patří také celé mé rodině za veškerou podporu v průběhu celého studia.

Obsah

ÚVOD.....	8
1 CHARAKTERISTIKA AUDITU	10
1.1 Legislativa v auditorské profesi a její vývoj	10
1.2 Zákonná povinnost auditu v České republice a její vývoj	12
1.3 Organizace působící na poli účetnictví a auditu	14
1.4 Audit a druhy auditu.....	16
1.5 Audit účetní závěrky, auditor a požadavky na něj kladené.....	18
1.5.1 Auditorská profese a požadavky na ni kladené	19
1.5.2 Auditorská zkouška a průběžné vzdělávání.....	19
1.5.3 Etický kodex	20
2 CHARAKTERISTIKA AUDITORSKÝCH POSTUPŮ	23
2.1 Příprava auditora a klienta na audit.....	24
2.1.1 Uzavření smlouvy o provedení auditu	24
2.1.2 Dokumenty a důkazní materiály pro audit účetní závěrky	26
2.1.3 Procesy poznání klienta	28
2.2 Stanovení strategie a sestavení plánu auditu	33
2.2.1 Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků.....	33
2.2.2 Plán auditorského přístupu.....	35
2.2.3 Plán testů spolehlivosti vnitřních kontrol	36
2.2.4 Plán testů věcné správnosti	36
2.2.5 Shrnutí plánu auditu.....	37
2.3 Provedení auditu.....	38
2.3.1 Provedení testů spolehlivosti vnitřních kontrol	38
2.3.2 Provedení testů věcné správnosti.....	38
2.3.3 Posouzení účetní závěrky, výroční zprávy a zprávy o vztazích mezi propojenými osobami	40
2.4 Ukončení auditu a vydání zpráv auditora.....	41
2.4.1 Posouzení následných událostí	41
2.4.2 Prohlášení vedení auditované společnosti	41
2.4.3 Shrnutí závěrů auditu a revize spisu auditora	42
2.4.4 Vydání zprávy auditora.....	42
3 AUDIT DLOUHODOBÉHO MAJETKU	45
3.1 Základní charakteristika dlouhodobého majetku	45

3.2	Auditorské postupy v oblasti dlouhodobého majetku.....	47
3.2.1	Vyhodnocování rizik v oblasti dlouhodobého majetku	47
3.2.2	Účetní systém a kontrolní prostředí účetních jednotek v oblasti dlouhodobého majetku	48
3.2.3	Analytické postupy u dlouhodobého majetku	49
3.2.4	Testy spolehlivosti vnitřních kontrol u dlouhodobého majetku	49
3.2.5	Testy věcné správnosti u dlouhodobého majetku	50
3.2.6	Nejčastěji zjišťované nesprávnosti u dlouhodobého majetku.....	53
4	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI ELITEX NEPOMUK, a. s.	54
4.1	Poznání klienta – společnosti ELITEX Nepomuk, a. s.	56
4.1.1	Činnost a oblast podnikání společnosti ELITEX Nepomuk.....	56
4.1.2	Účetní a informační systém společnosti ELITEX Nepomuk.....	66
4.1.3	Kontrolní prostředí společnosti ELITEX Nepomuk.....	71
4.1.4	Předběžné analytické postupy.....	74
4.1.5	Stanovení plánovací hladiny významnosti	77
5	AUDIT DLOUHODOBÉHO MAJETKU VE SPOLEČNOSTI ELITEX NEPOMUK, a. s.	79
5.1	Strategie a plán auditu dlouhodobého majetku	79
5.1.1	Přirozené, kontrolní a zjišťovací riziko	79
5.1.2	Plán auditorského přístupu.....	80
5.1.3	Plán testů spolehlivosti vnitřních kontrol	81
5.1.4	Plán testů věcné správnosti	81
5.2	Provedení auditu dlouhodobého majetku ve společnosti	82
5.2.1	Testy vnitřních kontrol u dlouhodobého majetku.....	82
5.2.2	Testy věcné správnosti.....	86
6	SHRNUTÍ A VYHODNOCENÍ VÝSLEDKŮ AUDITU	94
	ZÁVĚR	98
	Seznam tabulek:.....	99
	Seznam obrázků:.....	100
	Seznam použitých zkratk:	101
	Seznam použité literatury:	102
	Seznam příloh:	106

ÚVOD

Audit účetní závěrky představuje v dnešní době již nezbytný proces, neboť jeho role, a to zejména u společností, které jsou veřejně obchodované na burzách, neustále roste [5]. Toto téma bylo vybráno především z důvodu, že audit a obecně i tematika účetnictví je velice zajímavá a aktuální. Porozumět zmíněným oblastem by měli nejen účetní znalci či auditoři, kteří audity účetních závěrek ve společnostech provádějí, ale také samotné společnosti, aby se předem vyvarovaly zbytečným chybám. Auditor by ve společnosti neměl být brán jako nepřítel, ale naopak jako přítel a poradce. Vždyť, jak mnoho literatur též uvádí, je cílem auditu zabezpečení věrohodnosti účetních informací společnosti obsažených ve zveřejněné účetní závěrce a výroční zprávě [5]. Právě věrohodnost takových informací je velice podstatná pro řadu zainteresovaných subjektů.

Cílem této práce je provést audit dlouhodobého majetku ve vybrané společnosti, jíž je ELITEX Nepomuk, a. s. se sídlem ve Dvorci u Nepomuka, a to za rok 2013.

Práce bude obsahovat nejprve část teoretickou, která je nezbytná pro uvedení čtenáře do této problematiky, a následně část praktickou, jež je aplikací uvedených teoretických postupů na zvolené společnosti s využitím poznatků a informací poskytnutých společností samotnou. Mezi metody použité pro zpracování diplomové práce patří explanace čili vysvětlení základních pojmů, a to z hlediska obou částí práce. Dále bude využito vlastního pozorování, dotazování a následného popisu situace a činností ve společnosti, jejich analýzy včetně analýzy poskytnutých dat, a neposledně komparace dat, ať už se skutečností či očekáváním. V průběhu testování a především na závěr práce bude následovat určitá syntéza zjištěných poznatků a výsledků.

Obsahem první kapitoly bude charakteristika auditu. Její součástí je vývoj legislativy v auditorské profesi a zákonné povinnosti auditu v České republice, a současné platné zákony, normy a jiné předpisy. Dále tato kapitola obsahuje důležité organizace, které na poli auditu, převážně v České republice, v dnešní době působí. Následovat bude samotná charakteristika pojmu audit včetně výčtu nejčastěji prováděných druhů auditu. Další podkapitola se již zaměří na externí audit účetní závěrky, jeho cíle, a zákonné i etické požadavky na auditory provádějící takový audit.

Druhá kapitola je již zaměřena na samotný proces auditu účetní závěrky. Obsahuje činnosti, které auditoři provádějí před uzavřením zakázky, dokumenty nezbytné pro

provedení auditu, dále několik oblastí, na které by měly být zaměřeny procesy poznání klienta, včetně provedení předběžných analytických postupů a stanovení hladiny významnosti. Další části se týkají sestavení plánu auditu včetně jeho strategie a plánovaných testů, a provedení auditu samotného. Poslední podkapitola se zabývá ukončením auditu a vydáním zprávy auditora.

Dlouhodobý majetek, na který bude praktická část práce zaměřena, je stručně definován v kapitole třetí. Obsahem kapitoly jsou též některé specifické auditorské činnosti a postupy týkající se auditu dlouhodobého majetku. Kapitola se zabývá blíže pouze dlouhodobým hmotným a nehmotným majetkem, z důvodu neexistence dlouhodobého finančního majetku v analyzované společnosti.

Praktická část je uvedena kapitolou čtvrtou, která obsahuje představení společnosti ELITEX Nepomuk, a. s. Následné podkapitoly jsou již aplikací teoretického podkladu na tuto společnost a obsahují v teorii zmiňované procesy poznání několika oblastí, které předchází plánování a samotnému provedení auditu. Právě v této části dojde nejdříve k seznámení se s předmětem činnosti společnosti, jejími vlastníky a organizační strukturou, rozebrán bude krátce její majetek včetně hlavních zdrojů financování, a dále významné a ostatní investice do dlouhodobého majetku, především v roce 2013. Obsahem jsou též další faktory působící na společnost včetně legislativních požadavků určujících povinnost ověření účetní závěrky auditorem. Dále dojde k poznání účetního a informačního systému společnosti, jejího vnitřního kontrolního prostředí, budou provedeny předběžné analytické postupy a stanovena hladina významnosti. Tyto činnosti jsou primárně soustředěny především na dlouhodobý majetek.

Pátá kapitola je pak zaměřena na samotný audit dlouhodobého majetku ve společnosti ELITEX Nepomuk, a. s. V první podkapitole dojde ke stanovení strategie a plánu auditu dlouhodobého majetku. Jsou zde stanoveny součásti auditorského rizika, plán auditorského postupu, včetně plánu testů spolehlivosti vnitřních kontrol a plánu testů věcné správnosti týkajících se dlouhodobého majetku. Následuje provedení naplánovaných testů.

Závěrečná kapitola, šestá, obsahuje vyhodnocení provedených analýz a testů. Budou zde také stanoveny důležité závěry a výsledky auditu dlouhodobého majetku včetně některých doporučení.

1 CHARAKTERISTIKA AUDITU

1.1 Legislativa v auditorské profesi a její vývoj

V České republice je pojem audit spojen až s koncem 80. a začátkem 90. let 20. století, tedy s transformací ekonomiky. V české legislativě se poprvé objevuje pojem auditor se zákonem č. 173/1988 Sb., o podniku se zahraniční majetkovou účastí a následně s Vyhláškou č. 63/1989 Sb., o ověřovateli (auditorech) a jejich činnosti, vydanou tehdejším Ministerstvem financí. V těchto letech byla založena Unie auditorů, jež byla první profesní organizací. Později byl vydán zákon č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky. Mimo to, že tento zákon stanovil pravidla při vykonávání auditorské profese a vymezil základní pojmy, a další práva a povinnosti auditorů, postavení asistenta auditora, upravil též například postavení a orgány Komory Auditorů ČR (původně Unie auditorů). V období plánování vstupu ČR do EU byl vydán nový zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech, který platil do roku 2009, a tento zákon byl navíc novelou č. 169/2004 Sb. doplněn o některé požadavky a usnesení vyplývající právě ze vstupu ČR do EU [5], [7]. V současné době je v platnosti Zákon o auditorech č. 93/2009 Sb., jehož předmětem úpravy je „postavení a činnost statutárních auditorů, auditorských společností a asistentů auditora, postavení a působnost Komory auditorů České republiky a Rady pro veřejný dohled nad auditem“ [3, §1].

Zákon o auditorech č. 93/2009 Sb., dále upravuje například [3]:

- vydávání auditorského oprávnění (jak fyzickým osobám, tak obchodním společnostem),
- dočasný a trvalý zákaz výkonu auditorské činnosti a odebrání oprávnění,
- auditorskou zkoušku a oblasti jejího zaměření, průběžné vzdělávání auditora,
- nezávislost auditora, mlčenlivost auditora, zprávu auditora, atd.

Další zákonné normy, standardy a jiné předpisy pojednávající o auditu jsou:

- **Auditorské standardy [8]:**
 - Mezinárodní standardy pro audit (ISA), např.:
 - Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy (ISA 200),
 - Sjednávání podmínek auditních zakázek (ISA 210),

- Plánování auditu účetní závěrky (ISA 300),
 - Významnost při plánování a provádění auditu (ISA 320), aj.
- Mezinárodní standardy pro řízení kvality (ISQC),
- Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky (ISAE),
- Mezinárodní standardy pro související služby (ISRS),
- další auditorské standardy.
- **Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví** [41, § 20 a 21]:
 - § 20 pojednává o účetních jednotkách, jež mají povinnost ověření účetní závěrky auditorem na základě splnění daných kritérií a o specifických případech, kdy tyto účetní jednotky tuto povinnost nemají.
 - § 21 se týká výroční zprávy.
- **Metodická podpora KA ČR** [26]:
 - Příručka k řízení kvality pro malé a střední účetní a auditorské praxe,
 - Příručka k uplatňování ISA při auditu účetních závěrek malých a středních podniků,
 - Příručka pro provádění auditu.
- **Etický kodex KA ČR**
- **Do konce roku 2013 sem patřil i Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (§ 39)** [5]. K 1.1 2014 došlo však k jeho zrušení a byl nahrazen Zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích.

1.2 Zákonná povinnost auditu v České republice a její vývoj

Vývoj zákonné povinnosti auditu v České republice prošel několika etapami:

Tabulka 1: Vývoj zákonné povinnosti auditu v ČR (I. etapa)

I. etapa (1992-2001)		
	První účetní období	Druhé účetní období
Akciové společnosti	Audit všechny a.s. bez výjimky	
Kapitálové obchodní společnosti a družstva	čisté obchodní jmění > 20 mil. Kč	Povinnost ověření účetní závěrky
	nebo	
	čistý obrat > 40 mil. Kč	

Pozn.: Čisté obchodní jmění = obchodní majetek – závazky vzniklé v souvislosti s podnikáním. Čistý obrat = všechny výnosy [5, s. 27].

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013 podle [5, s. 27]

Dle tabulky č. 1 je zřejmé, že v první etapě (1992-2001) měly povinnost ověření účetní závěrky všechny akciové společnosti. Kapitálové obchodní společnosti a družstva měly tuto povinnost pouze v případě, že v roce předchozímu roku, kdy k ověření závěrky dochází, překročily alespoň jedno z uvedených kritérií [5].

Tabulka 2: Vývoj zákonné povinnosti auditu v ČR (II. etapa)

II. etapa (2002-2003)		
	První účetní období	Druhé účetní období
Akciové společnosti	Audit všechny a.s. bez výjimky	
Kapitálové obchodní společnosti a družstva	Úhrn rozvahy brutto > 40 mil. Kč	V případě překročení alespoň 2 z 3 podmínek: Povinnost ověření účetní závěrky
	a/nebo	
	Čistý obrat > 80 mil. Kč	
	a/nebo	
	Průměrný přepočtený stav zaměstnanců > 50	

Pozn.: Úhrn rozvahy brutto = bez snížení o oprávký či opravné položky. Čistý obrat = výnosy – prodejní slevy – DPH – ost. daně spojené s obratem [5, s. 28].

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013 podle [5, s. 28]

Tabulka č. 2 znázorňuje fakt, že v druhé etapě (2002-2003) na základě novely zákona o účetnictví č. 353/2001 Sb. měly opět povinnost ověření účetní závěrky všechny akciové společnosti bez jakékoliv výjimky. Změna nastala však pro kapitálové obchodní společnosti a družstva, jež nyní již měly tuto povinnost pouze v situaci, kdy překročily (dosáhly) alespoň 2 z 3 kritérií, a to jednak za běžné účetní období i období jemu předcházející [5].

Tabulka 3: Vývoj zákonné povinnosti auditu v ČR (III. etapa)

III. etapa (2004-dosud)		
	První účetní období	Druhé účetní období
Akciové společnosti	Úhrn rozvahy brutto > 40 mil. Kč	V případě překročení alespoň 1 z 3 podmínek: Povinnost ověření účetní závěrky
	nebo	
	Čistý obrat > 80 mil. Kč	
	nebo	
	Průměrný přepočtený stav zaměstnanců > 50	
Ostatní účetní jednotky	Úhrn rozvahy brutto > 40 mil. Kč	V případě překročení alespoň 2 z 3 podmínek: Povinnost ověření účetní závěrky
	a/nebo	
	Čistý obrat > 80 mil. Kč	
	a/nebo	
	Průměrný přepočtený stav zaměstnanců > 50	

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013 podle [5, s. 29]

Tabulka č. 3 ukazuje další změny, jež nastaly na základě novely zákona o účetnictví č. 437/2003 Sb. Akciové společnosti mají povinnost ověření účetní závěrky za předpokladu překročení (dosažení) alespoň 1 z uvedených kritérií (stejných jako v druhé etapě), a to jednak v běžném účetním období i v období jemu předcházejícímu. Za stejných podmínek a při překročení (dosažení) alespoň 2 z 3 kritérií mají povinnost ověření účetní závěrky všechny ostatní účetní jednotky (kapitálové společnosti, družstva, osobní společnosti, podnikatelé) [5].

1.3 Organizace působící na poli účetnictví a auditu

Komora auditorů České republiky

Komora auditorů České republiky neboli KA ČR je „samosprávná profesní organizace zřízená zákonem o auditorech za účelem správy auditorské profese v České republice,“ jež vznikla v roce 1993 [27]. Mezi její funkce mimo jiné patří [27]:

- vedení seznamu auditorů, auditorských společností a asistentů auditorů,
- organizace auditorských a rozdílových zkoušek,
- udělování auditorského oprávnění, rozhodování o dočasném či trvalém zákazu auditorské činnosti včetně kárných opatření,
- kontrola provádění auditorské činnosti,
- vydávání národních auditorských směrnic „v souladu s obecně závaznými právními předpisy a mezinárodními auditorskými standardy“,
- či například vydávání metodických pokynů a příručky pro auditory.

Orgány Komory auditorů ČR dle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, § 32 jsou **sněm**, **výkonný výbor** a prezident Komory, **dozorčí komise** a **kárná komise** [3, § 32].

Sněm je nejvyšší orgán Komory a účastnit se jej mají právo všichni auditoři, jež jsou zapsaní v seznamu auditorů. Svolávání sněmu probíhá nejméně jedenkrát za dva roky výkonným výborem. Sněm volí a odvolává členy orgánů Komory, volí auditora, jenž ověří účetní závěrku Komory, aj. [3, § 33], [27].

Výkonný výbor je výkonný orgán Komory auditorů, který má 14 členů a 6 náhradníků, a v jehož čele stojí prezident Komory (statutární orgán Komory). Prezident a viceprezidenti Komory jsou voleni a zároveň odvoláváni samotným výborem. Schůze výkonného výboru probíhají zpravidla jednou za 2 měsíce [3, § 34], [27].

Dozorčí komise je kontrolní orgán Komory. Informuje minimálně každých 6 měsíců Komoru a Radu o výsledcích jejích činností. Má celkem 11 členů [3, § 35], [27]. Dozorčí komise „kontroluje kvalitu činnosti auditorů, dodržování zákona o auditorech, dalších právních předpisů, vnitřních předpisů Komory a plnění usnesení sněmu“ [27].

Kárná komise provádí kárná řízení, přičemž se řídí kárným řádem a zákonem o auditorech. Má celkem 7 členů. „Rozhoduje o tom, zda auditor porušil povinnosti stanovené zákonem, auditorskými směrnicemi a vnitřními předpisy Komory“ [27].

Rada pro veřejný dohled nad auditem

„Rada je orgánem veřejného dohledu nad výkonem auditorské činnosti vzniklá ze zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech., jež je pověřena i dohledem nad činností Komory auditorů České republiky a je nezávislá na auditorské profesi“ [30]. O Radě pro veřejný dohled nad auditem hovoří též zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, v § 37 – 40. Rada vykonává dohled nad [3, § 38]:

- kontrolou dodržování ustanovení zákona o auditorech, auditorských standardů, etického kodexu a vnitřních předpisů KA ČR jejími orgány a auditory,
- organizací, řízením a provozováním systému kontroly kvality činnosti auditorů prováděného KA ČR,
- organizací a provozováním systému průběžného vzdělávání statutárních auditorů prováděného KA ČR,
- uplatňováním disciplinárních a sankčních opatření dle Zákona o auditorech KA ČR při řízení proti auditorům, případně auditorům ze třetích zemí.

IFAC a IAASB

The International Federation of Accountants (IFAC) - neboli Mezinárodní federace účetních - je globální organizací pro účetnictví, audit a účetní profesi vůbec. Mezi členy IFAC a další spolupracující organizace patří profesní účetní organizace (PAO) ze 129 zemí světa. IFAC mimo jiné také úzce spolupracuje s regionálními organizacemi a různými účetními seskupeními [36]. „IFAC představuje přibližně 2,5 milionu účetních ve veřejné praxi, vzdělávání, veřejných službách, průmyslu a obchodu“ [36, s. 2]. IFAC podporuje rozvoj vysoce kvalitních mezinárodních standardů v oblasti auditu, kontroly kvality, účetnictví či etiky a prostřednictvím členských organizací vydává různé pokyny a jiné nástroje k usnadnění přijetí a implementaci těchto standardů. IFAC poskytuje podporu čtyřem takovým nezávislým orgánům, které vydávají standardy, mezi něž patří International Accounting Education Standards Board (IAESB), International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) a International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) [36]. Na webových stránkách IFAC (www.ifac.org) je zveřejněn seznam jejích současných členů [35]. IAASB neboli Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy vydává mimo jiné Mezinárodní auditorské standardy (ISA) [36].

1.4 Audit a druhy auditu

Auditing představuje „vědeckou disciplínu, jejímž předmětem je pozorování a poznávání určitých skutečností, shromažďování relevantních údajů, jejich vyhodnocení a vypracování závěrů a jejich sdělení zainteresovaným zájemcům“ [5, s. 11].

Audit je „prostředek, kterým se jedna osoba ujišťuje druhou o kvalitě, podmínkách nebo stavu určité skutečnosti, kterou druhá osoba zkoumala“ [7, s. 18].

Audit lze také chápat jako „systematický proces objektivního získávání a vyhodnocování důkazů, týkajících se informací o ekonomických činnostech a událostech, s cílem zjistit míru souladu mezi těmito informacemi a stanovými kritérii a sdělit výsledky zainteresovaným zájemcům“ [6, s. 26], [37]. Poslední ze tří definic již představuje spíše pojetí auditu z hlediska účetního, tedy auditu účetnictví, účetní závěrky a výroční zprávy [7].

Jiná literatura uvádí **audit** jako „prošetřování či hledání důkazů k získání přiměřené jistoty o pravdivosti a věrnosti finančních a dalších informací, prováděné osobou či osobami nezávislými na osobě připravující či poskytující tyto informace, a na osobách těžících z užití těchto informací, a na závěr vydání zprávy o zkoumaných informacích se záměrem zvýšit jejich důvěryhodnost a tím i jejich užitečnost“ [1, s. 23].

Nejčastější prováděné druhy auditu [5]:

- **Externí audit účetní závěrky**, jak již název napovídá, je prováděn externím auditorem a zaměřuje se na audit účetní závěrky. Auditorem je buď fyzická osoba, nebo auditorská společnost zastoupená svými auditory a jejich asistenty. Cílem takového auditu je zvýšení věrohodnosti podnikem zveřejněných účetních závěrek [5].
- „**Forenzní audit** je zaměřen proti hospodářské kriminalitě“ [5, s. 13]. Cílem je odhalení nezákonných jednání jednotlivců nebo skupin, či získání důkazů pro soudní řízení. Kromě auditorských firem forenzní audit vykonávají také například detektivní a advokátní kanceláře. Tento typ auditu se dále soustřeďuje nejen na vyšetření možné zpronevěry, včetně viníků a hledání samotného majetku, ale také na velice důležitou prevenci a opatření, jež by těmto podvodům v budoucnu zabránily [5].

- **Interní audit** je dle názvu prováděn interním auditorem a zkoumá ekonomické procesy a jevy uvnitř podniku. Auditorem je většinou pracovník podniku či u větších společností jsou za tímto účelem tvořeny celé útvary s několika zaměstnanci. Takový auditor pak musí být nezávislý na managementu podniku. Důležitá je poté i spolupráce interního auditora s externím, kterému tato spolupráce dokáže přinést značnou úsporu jak nákladů, tak především času pro výkon auditorských prací, a dále též snížení auditorského rizika [5].
- **Audit jakosti** je zaměřen na ověření kvality podnikem poskytovaných výkonů. Je zaměřen buď přímo na finální výrobky a služby podniku nebo na audit celého systému řízení v podniku, organizace práce až po kontrolu pracovní náplně všech pracovních míst. V prvním případě je poté výsledkem, na základě splnění podmínek, udělení certifikátu kvality, či v druhém případě udělení certifikátu v rámci norem ISO. Audit jakosti provádí specializované instituce [5].
- „**Ekologický audit** představuje soustavné, dokumentované a objektivní vyhodnocování řídicího systému podniku a kontrolu procesů, které mohou mít dopad na životní prostředí“ [5, s. 14]. Například se provádí sledování způsobu těžby, podmínek skladování ropy či chemických látek, technologických postupů u výroby energie, atd. Ekologický audit je nejvýznamnější v oblasti chemického průmyslu a provozu jaderných elektráren [5].
- Počítačový audit neboli častěji **audit podnikových informačních systémů** se zabývá jejich kontrolou, a to jak použitými programy neboli softwarem, ale také samotnou použitou výpočetní technikou neboli hardwarem. Dále se samozřejmě týká možností zabezpečení dat včetně existence záložních zdrojů, ukládání, evidence a archivace dat [5].

1.5 Audit účetní závěrky, auditor a požadavky na něj kladené

Externí audit účetní závěrky, jak již bylo zmíněno výše, je prováděn nezávislým externím auditorem [5],[6]. Auditorem může být jak fyzická osoba (statutární auditor) tak právnická osoba (auditorská společnost), jimž Komora auditorů vydala auditorské oprávnění [3, § 2].

Výsledkem auditu účetní závěrky je „výrok auditora (vyjádřený názor), zda zkoumaná účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz majetkové a finanční situace účetní jednotky k datu, k němuž je závěrka sestavena“ [5, s. 15]. Přičemž dostatečně velkou vypovídací schopnost může mít názor auditora jen v případě získání úplné účetní závěrky, kterou ověřuje [2].

Audit hraje klíčovou roli pro udržení důvěryhodnosti veřejnosti ve společnost samotnou a finanční a ekonomický systém obecně. Audit pomáhá auditovaným účetním jednotkám zajistit shodu jejich zveřejňovaných závěrek s všeobecně použitelnými standardy a normami, ale například také identifikovat všemožné problémy vnitřního řízení společnosti [17].

Cílem auditu je tedy zabezpečení věrohodnosti účetních informací společnosti obsažených ve zveřejněné závěrce a výroční zprávě [5]. Mezi uživatele a základní zájemce o zprávu auditora patří akcionáři a vlastníci podniku, dále také investoři, věřitelé (banky a dodavatelé), stát a burzy, a další [6].

Za ověřované výkazy je vždy zodpovědný pouze a jen management podniku, nikoliv auditor. Auditor je zodpovědný za zprávu o auditu [6].

Auditorské společnosti, kromě provádění auditů pro své klienty, mohou poskytovat celou řadu služeb, např. finanční poradenství, daňové poradenství, přípravu účetních závěrek, dále vydávají různé publikace, aj. [4, s. 4].

Největšími auditorskými společnostmi v současnosti, jež poskytují své služby po celém světě, jsou společnosti Deloitte, Ernst & Young, KPMG a PricewaterhouseCoopers (PWC). Těmto společnostem se dnes neřekne jinak než Velká čtyřka [2]. Například PWC má v současné době po celém světě více než 74 tisíc auditorů [17].

1.5.1 Auditorská profese a požadavky na ni kladené

Základními kritérii pro vydání auditorského oprávnění a následný výkon auditorské profese u fyzických osob, jež upravuje zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, jsou [5, s. 37-38], [3, § 4]:

- vysokoškolské vzdělání získané v rámci akreditovaného bakalářského či magisterského studijního programu, nebo dokončené studium uznané příslušným členským státem za součást jeho vysokoškolského systému, jehož dokončení poskytuje studentovi vysokoškolskou kvalifikaci,
- způsobilost k právním úkonům doložená občanským průkazem, pasem, atd.,
- bezúhonnost doložená čistým trestním rejstříkem,
- absolvovaná tříletá odborná praxe jako asistent auditora nebo odborná praxe v podobné pracovní pozici v jiném členském státě alespoň 35 hodin týdně nebo 3 roky,
- fyzická osoba nevykonává další podnikatelskou činnost s výjimkami dle § 23, tj. například činnost znalce, správa vlastního majetku, atd.,
- fyzická osoba nebyla v posledních 10 letech vyškrtnuta ze seznamu auditorů, aj.,
- složení všech částí auditorské zkoušky a uhrazení poplatků za ně,
- neexistence nedoplatků na daních, pojistném, atd.,
- složení slibu auditora do 30 dnů od splnění všech podmínek, jeho zápis KA ČR do seznamu auditorů a vydání auditorského oprávnění.

Zákon o auditorech také upravuje vydávání auditorského oprávnění obchodním společností (budoucím auditorským společností) a též, jako u fyzických osob, uvádí řadu kritérií [3, § 5].

1.5.2 Auditorská zkouška a průběžné vzdělávání

Auditorskou zkouškou, jež je jednou z podmínek pro získání auditorského oprávnění, se blíže zabývá § 8 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech. Pravidla složení zkoušek uvádí zkušební řád, jenž je vnitřním předpisem Komory auditorů [5]. Zkušební řád stanovuje mimo jiné například počet dílčích zkoušek, obsah těchto zkoušek, včetně poplatku za přihlášku k dílčím nebo rozdílovým zkouškám [3, § 8, odst. 8]. „Auditorskou zkouškou se ověřuje odborná úroveň teoretických znalostí uchazeče a schopnost jejich využití v praxi“ [2, s. 88].

Oblasti, na které se zkouška zaměřuje, jsou vymezeny Zákonem o auditorech v § 8. Auditorská zkouška je samozřejmě poté vykonána až splněním všech zkoušek dílčích (musí být vykonána do 3 let od vykonání první zkoušky dílčí). Dílčí zkoušky hodnotí nejméně tříčlenná zkušební komise skládající se ze statutárních auditorů a jiných odborníků jmenovaných Radou pro veřejný dohled. Od zkoušky uchazeč odchází buď, s verdiktem vyhověl nebo nevyhověl [3, § 8], [5]. Veškeré praktické informace k auditorské zkoušce nalezne uchazeč na webových stránkách Komory auditorů České republiky, mimo jiné i termíny auditorských zkoušek a jejich výsledky [9].

Velmi důležité je, kromě vykonání auditorské zkoušky, i průběžné vzdělávání auditorů, uvedené v § 9 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, podle něhož jsou statutární auditoři povinni se průběžně vzdělávat, aby zvyšovaly své teoretické a profesní znalosti, a program je stanoven maximálně na 60 hodin ročně [3, § 9].

1.5.3 Etický kodex

Etické požadavky na auditory stanovuje *Etický kodex pro auditory a účetní znalce*. Auditor by měl jednat ve veřejném zájmu a dodržovat Etický kodex, jenž má 3 části [18]:

- A – základní principy etického chování pro auditory a účetní znalce + koncepční rámec, jenž musí tyto osoby dodržovat při [18, s. 5, čl. 100.2]:
 - identifikaci hrozeb ohrožujících dodržování základních principů,
 - vyhodnocování významnosti takových hrozeb,
 - a přijímání zabezpečovacích prvků nezbytných k eliminaci nebo snížení těchto hrozeb na přijatelnou úroveň.
- B a C – způsob použití koncepčního rámce již v konkrétních situacích (B – pro auditory, C – pro účetní znalce.) [18].

Etický kodex je vydáván KA ČR jako její vnitřní předpis, jenž respektuje mezinárodní etické požadavky, zejména etický kodex Mezinárodní federace účetních (IFAC) [2].

Etický kodex uvádí základní principy, jež je auditor povinný dodržovat [18, s. 6, čl. 100.5]:

- **Integrita** neboli být vždy upřímný a čestný ve všech odborných či obchodních vztazích.
- **Objektivita** čili nedovolit, aby zaujatost, střet různých zájmů nebo nepřípustný vliv ostatních stran převážily nad profesní a odbornou úvahou auditora.
- **Odborná způsobilost a řádná péče** představuje povinnost udržovat odborné znalosti a dovednosti na takové úrovni, aby auditor klientovi nebo svému zaměstnavateli poskytoval kvalifikované odborné služby dle nejnovějších poznatků a vývoje v účetnictví, legislativě, aj. Auditor musí postupovat odpovědně a v souladu s příslušnými odbornými a profesními standardy.
- **Důvěrný charakter informací** neboli zachování mlčenlivosti o informacích získaných právě při poskytování odborných služeb, a jejich nesdělování třetím stranám bez náležitého a konkrétního oprávnění (existují výjimky), atd.
- **Profesionální jednání** znamená dodržovat příslušné zákony a vyhlášky a vyhýbat se jakémukoliv profesi diskreditujícímu jednání.

Hrozby ohrožující dodržování těchto principů dle Etického kodexu [18, s. 8, čl. 100.12]:

- **Hrozba vlastní zainteresovanosti** neboli hrozba, že finanční nebo jiný podíl u klienta může ovlivnit úsudek a chování auditora/účetního znalce.
- **Hrozba prověrky po sobě samém** představuje nebezpečí, že auditor nesprávně vyhodnotí předchozí závěr či službu poskytnutou auditorem/účetním znalcem či jinou osobou ze stejné firmy/organizace a tento závěr bude dále použit při poskytování nynějších služeb.
- **Hrozba protekčního vztahu** je hrozba, že auditor/účetní znalec bude podporovat stanovisko klienta/ zaměstnavatele tak, že dojde ke zpochybnění jeho objektivit.
- **Hrozba spřízněnosti** čili hrozba, že auditor/účetní znalec může být důsledkem dlouhodobého či blízkého vztahu s klientem/zaměstnavatelem příliš nakloněn jeho zájmům a výsledkům práce.
- **Hrozba vydíratelnosti** je hrozbou, že auditor/účetní znalec bude díky nátlaku či hrozbám odrazen od objektivního jednání.

Nezávislost auditora též patří k základním etickým požadavkům, a dává pak nejen auditorovi ale celému vlastnímu auditu větší důvěryhodnost [5]. Nezávislost se v tomto kontextu myslí „nezávislost ve vztahu ke zkoumaným a ověřovaným skutečnostem (účetní závěrce) a nezávislost k těm, kteří tyto informace připravují“ [5, s. 36]. Nezávislost se pak týká všech členů auditorského týmu [18].

Nezávislost auditora je definována v zákoně č. 93/2009 Sb., o auditorech [3, § 14]:

- Auditor musí být při provádění auditorské činnosti nezávislý na auditované osobě a nesmí se ani podílet na rozhodování této osoby.
- Auditor nesmí provádět auditorskou činnost v účetní jednotce, pokud je dlouhodobě závislý na příjmech za poskytování služeb této jednotce.
- Jestliže statutární auditor provádí auditorskou činnost jménem auditorské společnosti, nesmějí společníci či vedoucí zaměstnanci této auditorské společnosti, členové jejích statutárních, řídicích a dozorčích orgánů nebo propojených osob zasahovat do provádění této činnosti, a to tak, aby nebyla ohrožena nezávislost a nestrannost statutárního auditora při poskytování takového auditu.
- Dále je v tomto paragrafu uvedeno například, že auditor je povinen uvést ve spisu auditora všechna významná ohrožení své nezávislosti, stejně tak i opatření, jež přijal k jejich zmírnění.

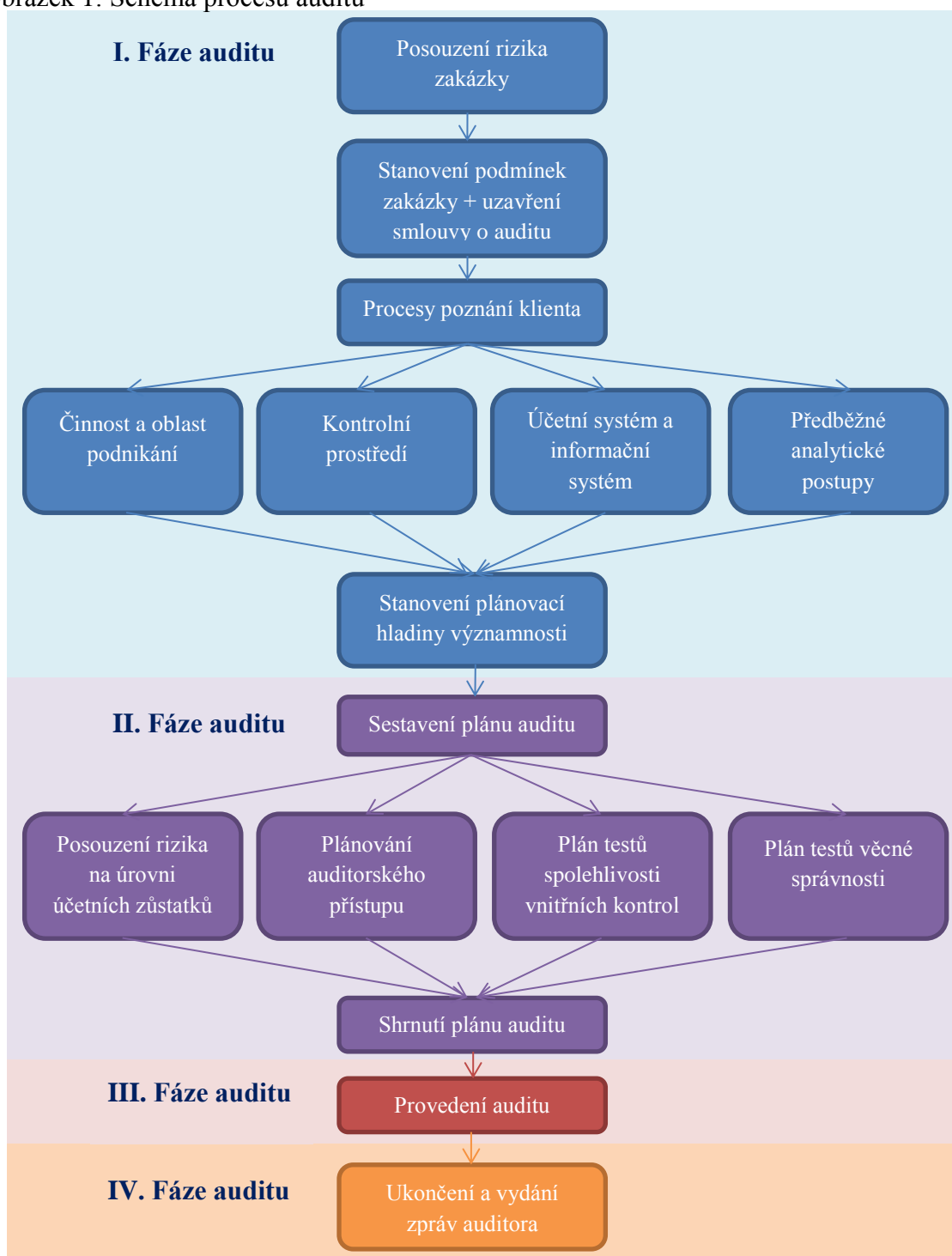
Je logické, že auditor nemůže vyslovit objektivní názor a zároveň být na auditované jednotce nějakým způsobem závislý. Avšak absolutní nezávislost je prakticky vyloučená, jelikož klient auditorovi za jeho práci poskytuje platbu [4, s. 4].

Dalším důležitým etickým požadavkem na auditora je **mlčenlivost auditora**, definovaná v zákoně č. 93/2009 Sb., o auditorech § 15. Mlčenlivostí auditora se myslí zákaz zveřejnění informací o účetní jednotce, jež získá při provádění auditu, a které nejsou veřejně známy [5], [3, § 15].

2 CHARAKTERISTIKA AUDITORSKÝCH POSTUPŮ

Proces auditu se skládá celkem ze 4 fází: I. příprava auditora a klienta na audit, uzavření smlouvy o auditu a proces poznání klienta; II. sestavení plánu auditu, III. provedení auditu, IV. ukončení auditu a vydání auditorské zprávy [7].

Obrázek 1: Schéma procesu auditu



Zdroj: Upraveno dle [7], [7, s. 48], [5]

2.1 Příprava auditora a klienta na audit

Tato fáze, jejímž cílem je uzavření smlouvy o provedení auditu a poznání klienta, je úplně první fází v procesu auditu. Obsahuje posouzení rizika zakázky, stanovení podmínek zakázky včetně uzavření smlouvy o auditu, procesy poznání klienta, předběžné analytické postupy a stanovení plánovací hladiny významnosti [7].

2.1.1 Uzavření smlouvy o provedení auditu

Pro auditora i budoucí auditovanou společnost je velice důležité navázat první kontakt ještě před zahájením účetní závěrky, a to především jedná-li se o první audit. Nežli auditor smlouvu se společností uzavře, je důležité hlavně **posouzení rizika** dané **zakázky** a jím **stanovení podmínek zakázky**, za kterých je ochoten tuto zakázku přijmout [5].

Posouzení rizika zakázky

Při auditu auditor vždy podstupuje určité riziko, že jej například vlastníci auditované účetní jednotky obviní, že neprovedl audit řádně či že utrpí jeho dobrá pověst [7]. Auditor mimo jiné zvažuje [7, s. 50 - 51]:

- důvěryhodnost vedení společnosti (př.: Nepodílí se na pochybných činnostech?)
- odpovědnost vedení za správné sestavení účetních výkazů (př.: Nepoužívá účetní jednotka sporné účetní metody?)
- organizaci a strukturu vedení (př.: Není organizační struktura moc složitá?)
- vnitřní kontrolní systém (př.: Není špatně vyřešeno rozdělení odpovědností?)
- povahu zakázky (př.: Jak probíhala spolupráce s auditory v minulosti?)
- finanční výsledky a schopnost pokračovat v činnosti (př.: Nejde firma do konkurzu?)

Na základě velikosti rizika se následně auditor rozhodne, zda zakázku přijme nebo odmítne. Problémem je, kdy se rozhodnout, neboť odkládání rozhodnutí zvyšuje náklady na zakázku a hrozí, že si mezitím klient najde jiného auditora. Na druhé straně příliš rychlé rozhodnutí je dosti rizikové, a hrozí nedostatečně posouzení okolností [7].

Auditor tedy posuzuje, zda riziko spojené se zakázkou je obvyklé či vyšší než obvyklé. Jestliže danou zakázku přijme, musí počítat s tím, že riziko bude mít vliv na plán auditu

a jeho auditorské postupy. Je-li riziko posouzeno jako obvyklé, může být zakázka jednoduše přijata. Riziko zakázky je však i zde potřeba během zakázky průběžně přehodnocovat na základě nových informací. Rozhodne-li se auditor zakázku přijmout i je-li riziko vyšší než obvyklé, musí se to promítnout do plánování auditu (zvýšení profesní skepse, menší spolehnutí na vnitřní kontrolní systém, atd.) [5]. V případě, že se jeví riziko zakázky jako vyšší než obvyklé, auditor případně navrhne opatření v podobě nižší hladiny významnosti [7].

Obrázek 2: Riziko zakázky a auditorské riziko



Zdroj: [7, s. 51]

Auditor se též musí ujistit, že je na auditované společnosti nezávislý (není na společnosti finančně zainteresovaný, žádný z členů vedení společnosti není v rodinném či jakémkoliv osobním vztahu s auditorem, atd.) [5].

Stanovení podmínek zakázky

Před uzavřením smlouvy o auditu projednává auditor spolu s vedením společnosti (případně s osobami pověřenými správou a řízením) podmínky auditu [5], [32]. Základem takové smlouvy je jasné vymezení práv, povinností a odpovědnosti jak auditora, tak auditované účetní jednotky [5].

Základními náležitostmi smlouvy by měly být mimo jiné [2, s. 104-105]:

- cíl, předmět a rozsah auditu, včetně odkazů na příslušné zákony a předpisy,
- prohlášení o odpovědnosti vedení účetní jednotky za vedení účetnictví, sestavení účetní závěrky a výroční zprávy a za udržování vnitřního kontrolního systému,
- zdůraznění faktu, že důsledkem průvodních omezení auditu a vnitřního kontrolního systému je možnost, že nebudou zjištěny významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou (výběrový přístup k účetním informacím – výběrový vzorek),

- povinnost vedení účetní jednotky zajistit auditorovi přístup k veškerým záznamům a jiným informacím, nezbytných pro výkon jeho činnosti,
- právo auditora zúčastnit se inventarizace (či si ji vyžádat u kritických oblastí),
- uvedení odpovědných osob za audit,
- harmonogram auditorských prací včetně schváleného data dokončení auditu,
- odměna za provedený audit,
- účast jiných auditorů či specialistů při auditu, účast interních auditorů či ostatních zaměstnanců auditované účetní jednotky, aj.

Jedná-li se o opakovaný audit, je nutné posoudit, zda je potřeba upravit podmínky auditní zakázky [32] např. z důvodu závažných změn v situaci klienta jako jsou závažné změny v oblasti vlastnických vztahů klienta, významné změny charakteru či rozsahu činnosti klienta, změna nejvyššího vedení společnosti, atd. [5]. „Auditor nesmí souhlasit se změnou podmínek auditní zakázky, jestliže tato změna není přiměřeně odůvodněná“ [32, s. 4].

2.1.2 Dokumenty a důkazní materiály pro audit účetní závěrky

„Aby auditor mohl získat přiměřenou jistotu, je povinen shromáždit dostatečné a vhodné důkazní informace, jejichž prostřednictvím sníží auditorské riziko na přijatelnou úroveň“ [31, s. 7]. Mezi základními dokumenty, jež jsou samotným předmětem auditu či důkazními materiály pro audit účetní závěrky, jsou účetní závěrka, výroční zpráva, právní dokumenty, daňové dokumenty, účetní dokumenty, a ostatní [5].

Účetní závěrka

Účetní závěrka je v české legislativě vymezena v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dále ve vyhlášce ministerstva financí č. 500/2002 Sb., a Českých účetních standardech pro podnikatele [2],[5]. Účetní závěrku lze sestavit buď ve zjednodušeném (účetní jednotky bez povinnosti ověření účetní závěrky auditorem, s výjimkou akciových společností) či plném rozsahu [5]. Jejím cílem je „poskytnout k určitému datu informace o stavu majetku, závazků a kapitálu, o nákladech a výnosech a výsledcích hospodaření za jednotlivé činnosti společnosti a o celkovém výsledku hospodaření. Dále o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici účetní jednotky, o schopnosti účetní jednotky pokračovat ve své činnosti a o dalších důležitých skutečnostech, které jsou

užitečné širokému okruhu uživatelů při tvorbě ekonomických rozhodnutí“ [2, s. 8] nejen auditorovi. Účetní závěrka se povinně skládá z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy. Její součástí může být i přehled o peněženích tocích (cash-flow) a přehled o změnách vlastního kapitálu [41, § 18].

Výroční zpráva

Výroční zprávu povinně vyhotovují ty účetní jednotky, jež mají povinnost auditu [5], [41, § 20 a 21]. Jejím cílem je „uceleně, vyváženě a komplexně informovat o vývoji jejich výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení“ [41, § 21].

Výroční zpráva dále obsahuje finanční a nefinanční informace [41, § 21, čl. 2]:

- o skutečnostech, které nastaly až po rozvahovém dni a jsou významné pro účel této zprávy,
- o předpokládaném vývoji činnosti účetní jednotky,
- o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje, ochrany životního prostředí a pracovněprávních vztazích,
- o faktu, zda účetní jednotka má organizační složku podniku v zahraničí,
- další požadované informace podle zvláštních právních předpisů.

Výroční zpráva také obsahuje ověřenou účetní závěrku, zprávu o auditu a zprávu o vztazích mezi propojenými osobami (pokud má účetní jednotka povinnost ji sestavit). Výroční zpráva i zpráva o vztazích mezi propojenými osobami jsou též ověřeny auditorem [5].

Právní dokumenty

Další dokumenty, jež pomohou auditorovi poznat klienta a jeho předmět činnosti nebo ověřit vlastnictví, jsou právní dokumenty: společenská smlouva či stanovy, výpis z obchodního rejstříku, zápisy z valné hromady za ověřované účetní období, výpisy listu vlastnictví z katastru nemovitostí, a dále například smlouvy kupní, leasingové, nájemní, pojistné, úvěrové [5].

Daňové dokumenty

Důležité jsou též daňové dokumenty, jako daňová registrace u příslušného finančního úřadu, jež umožní auditorovi zjistit nejen, kdo je správcem daně účetní jednotky, ale

také jaké daně odvádí a zda plní své daňové povinnosti. Dále si může auditor vyžádat i daňová přiznání a výsledky daňových kontrol [5].

Účetní dokumenty

Vnitřní směrnice společnosti jsou plně v kompetenci účetní jednotky a upravují pravidla účtování, metodické postupy účetní jednotky, aj. Mezi směrnice, jež auditora zajímají, běžně patří: Oběh účetních dokladů, Účtový rozvrh, Harmonogram účetní závěrky, Pokyny k inventarizaci, Dlouhodobý majetek a odpisový plán, Zásoby, způsob jejich evidence a oceňování, aj. Seznam účetních knih používaných účetní jednotkou je pro auditora podstatný k zorientování se v účetním systému jednotky [5].

Další dokumenty

Dalšími dokumenty, které budou auditora zajímat, jsou například Inventarizační zápisy, pro provedení analytických testů věcné správnosti. K porozumění účetnímu systému jsou nezbytné informace o počítačovém a softwarovém vybavení [5].

2.1.3 Procesy poznání klienta

Porozumění a seznámení se s různými oblastmi souvisejícími s klientem je velice důležité ještě před sestavením plánu auditu. Mezi tyto procesy patří porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta, kontrolnímu prostředí klienta, seznámení se s informačním a účetním systémem této účetní jednotky, provedení předběžných analytických postupů a na závěr stanovení plánovací hladiny významnosti [5], [7].

Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta

Podstatou správnému porozumění klientovi a jeho podnikání je především získání dostatečných informací, ať už z vnitřního či vnějšího prostředí [5], [7]. Základními zdroji těchto informací a poznání jsou [5], [7]:

- vedoucí pracovníci (management podniku),
- ostatní útvary podniku a další zaměstnanci,
- vlastní pozorování klienta auditorem,
- dokumenty a informace externího (tisk, média, aj.) či interního charakteru (vnitropodnikové směrnice, výroční zprávy, aj.).

Auditorovi k porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta velice pomůže provedení určité externí a interní analýzy faktorů, jež klienta při jeho podnikání ovlivňují [5], [7].

- a) **Externí faktory** představuje konkurence, dále dodavatelé, používané technologie, dále také výše úrokové míry, směnný kurz zahraničních měn (v případě obchodování se zahraničím), daňové sazby, zákonná legislativa mající dopad na podnikání klienta, a další faktory závisející na odvětví a podnikatelském prostředí [5], [7].
- b) Do **interních faktorů** řadíme vlastnickou strukturu, propojené osoby, rozhodující akcionáře a společníky, cíle a plánované investice, personální politiku (růst kvalifikace zaměstnanců, jejich odpovědnost a pravomoci, aj.), zdroje financování, účetní metody používané jednotkou (včetně podstatných změn, problematických oblastí a zvláštních metod), případné hrozící soudní spory, platební neschopnost, aj. [5], [24]. Tyto faktory se logicky budou velice odlišovat podle velikosti daného podniku, oblasti podnikání či organizační struktury [7].

Pomoci auditorovi v této činnosti může metodická podpora KA ČR a její vzorové formuláře, zde formulář č. 140 – Porozumění činnosti účetní jednotky či i formulář 141 – Porozumění procesu [24]. Výsledkem je také seznam případných identifikovaných rizik, např. u dlouhodobého majetku zjištěné zastaralé výrobní zařízení [7].

Seznámení se s účetním a informačním systémem

Pro vyslovení názoru o správnosti informací v účetní závěrce je nutné se ujistit, že je správný také i proces, jenž sestavení účetní závěrky bezprostředně předchází. Důležité je tedy porozumění účetnímu systému klienta. S tím souvisí i poznání hlavních transakčních cyklů podniku, např. účtování dlouhodobého majetku, zásob, objednávek, příjem a zpracování nákupů, zpracování pohledávek a závazků včetně úhrad, aj. [5].

Výsledkem cyklů jsou určité zůstatky účtů. Zkoumá se objem operací a mimo to také způsob jejich zpracování počítačovým systémem. Usoudí-li auditor nespolehlivost určitého transakčního cyklu, posuzuje zde možnost vzniku rizika nesprávného účetního zůstatku a přizpůsobuje tomu plán auditu. Porozumět je třeba také výpočetní technice používané pro zpracování účetnictví a zvážit možné nedostatky počítačových kontrol, jež mohou mít za následek nesprávně zpracované informace [5].

Porozumění kontrolnímu prostředí

Fungování vnitřního kontrolního systému podniku a jeho porozumění auditorem je nezbytné pro rozhodnutí, do jaké míry se při auditu lze na tento systém vnitřní kontroly spoléhat [5]. Cílem auditora je tedy dostatečně poznat vnitřní kontrolní systém podniku, jež mu umožňuje identifikovat druhy závažných chyb, jež se mohou následně ve výkazech vyskytnout, a zhodnocení úrovně kontrolního rizika. Kontrolní riziko je riziko vzniku závažných chyb informací ve finančních výkazech, které neodhalí nebo jim nezabrání vnitřní kontrolní systém podniku. Jestliže je toto riziko nízké, auditor může předpokládat, že samotný kontrolní systém dokáže zabránit významným chybám klienta [6].

„Kontrolní prostředí charakterizuje celkový postoj, informovanost a činnost statutárních orgánů a vedení společnosti“ [5, s. 76]. Faktory ovlivňující kvalitu kontrolního prostředí jsou mimo jiné [5]:

- filozofie a styl řízení vedení firmy (např. zda dochází k účelnému delegování pravomocí a odpovídající odpovědnosti na podřízené pracovníky),
- existence kontroly delegovaných pravomocí,
- rozsah zájmu vedení firmy na vnitřní kontrole (např. i existence interního auditu),
- personální politika a jasnost stanovených pravidel,
- schopnost vedení a nadřízených vykonávat dohled a kontrolu, aj.

Účinné metody kontroly jsou: „systém plánování, kalkulací a rozpočtů v návaznosti na finanční a vnitropodnikové výkaznictví a porovnávání skutečných výkonů s plánovanými na příslušné úrovni odpovědnosti, prověřování odchylek a včasné provádění náprav“ [5, s. 77].

Firmy k řízení a kontrole podnikatelské činnosti velice často využívají a také spoléhají na informační systém. Auditor by měl vyhodnotit spolehlivost a bezpečnost těchto systémů [5]. K porozumění vnitřní kontrole slouží formulář č. 150 vydaný KA ČR [24].

Provedení předběžných analytických postupů

Auditor provede předběžné analytické postupy za účelem seznámení se s obsahem účetní závěrky klienta a dalšími důležitými provozními či účetními změnami, které mohli nastat v průběhu účetního období oproti minulému [2]. K provedení předběžných analytických postupů je třeba získat účetní výkazy či aktuální obratovou předvahu a spolu s tím srovnatelné informace z období předchozího [24]. V této etapě tedy dochází především k [5]:

- srovnávání zůstatků běžného a minulého účetního období, v případě zjištění významných rozdílů jsou tyto rozdíly blíže analyzovány,
- kontrole existence vnitropodnikových směrnic, jejich dodržování a sledování účetních metod používaných účetní jednotkou,
- zjišťování existence změn v účetních metodách a postupech oproti předchozímu účetnímu období,
- kontrole neobvyklých transakcí včetně s propojenými osobami,
- diskuzi významných zjištění s vedením firmy a dalšími osobami.

Podstatné je pro auditora také zjištění, zda bude firma schopna v budoucnu pokračovat ve své činnosti, zda nesignalizuje platební neschopnost či rizika ukončení podnikání. Auditor může pro identifikaci dalších závažných změn a rizik použít také finanční analýzy [5]. Pro předběžné analytické postupy existuje formulář KA ČR č. 160 [24].

Stanovení plánovací hladiny významnosti

Audit nemůže dát záruku o naprosté bezchybnosti informací v účetní závěrce, a ani není v silách auditora se o této skutečnosti úplně přesvědčit. Ověřená účetní závěrka by však neměla obsahovat významné chyby, které by mohly uživatele a jejich rozhodování významně ovlivnit. Auditor si tedy v této fázi stanoví hladinu významnosti (materiality) [5]. Významnost definuje standard ISA 320 následovně: „nesprávnosti včetně opomenutí jsou považovány za významné, jestliže je možné přiměřeně očekávat, že jednotlivě nebo v součtu ovlivní ekonomická rozhodnutí uživatelů přijatá na základě účetní závěrky“ [33, s. 2].

Určení významnosti (materiality) je vyloženě závislé na odborném úsudku auditora. Významnost je použita jednak při plánování, ale později také při provádění samotného auditu, při hodnocení dopadu nesprávností na audit a na formulaci výroku auditora [33].

Auditor hladinu stanovuje v závislosti na auditorském riziku či spolehlivosti vnitřního kontrolního systému [5]:

- nižší auditorské riziko → možná vyšší hladina významnosti,
- vyšší spolehlivost kontrolního systému → možná vyšší hladina významnosti.

Pro stanovení hladiny významnosti existuje řada rad, např. stanovit přiměřenou základnu a k ní přiměřené procento či procentní rozpětí (viz. Tabulka 4) [5].

Tabulka 4: Stanovení významnosti (materiality)

Možné kritérium	Možné %	Hodnota základny (v tis. Kč)	Použité %	Významnost (v tis. Kč)
HV před zdaněním	3-7 %			
Výnosy	1-3 %			
Celková aktiva	1-3 %			
Vlastní kapitál	3-5 %			

Významnost (materialita)

Zdroj: [24, formulář 170]

Prováděcí významnost je částka nižší, než je významnost pro účetní závěrku jako celek (cílem je snížení pravděpodobnosti, že souhrn všech neopravených nesprávností by mohl překročit právě významnost pro závěrku jako celek) [33]. Prováděcí významnost obvykle představuje 60-90% významnosti. Lze stanovit také specifickou významnost a to pro účty či transakce, u nichž předpokládáme, že i menší nesprávnost by případně ovlivnila ekonomická rozhodnutí uživatelů [24].

2.2 Stanovení strategie a sestavení plánu auditu

Po uzavření smlouvy o auditu si auditor sestaví plán auditu, jenž je součástí strategie auditu. Plán auditu mimo jiné obsahuje též časový harmonogram prací. Tato, již druhá, fáze se skládá z etap posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků, plánování auditorského přístupu, plánování testů spolehlivosti vnitřních kontrol a plánování testů věcné správnosti [5], [7].

2.2.1 Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků

Ačkoliv se účetní jednotky řídí během zpracování účetnictví příslušnou legislativou jako je Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, může vznikat řada potenciálních nesprávností [5]:

- účetnictví není správné (špatně zaúčtované částky, účtované na nesprávné účty, aj.),
- účetnictví není úplné (některé operace nejsou zaúčtovány, aj.),
- účetnictví není průkazné (neexistují k daným operacím příslušné doklady nebo jsou falešné – riziko podvodu, aj.),
- bylo účtováno do nesprávného účetního období.

Nesprávné účetní metody mohou mít v závěru vliv i na samotnou účetní závěrku, jako je nesprávně použité ocenění určitých položek (informace v závěrečce jsou pak nadhodnocené/podhodnocené). [5] Auditor by měl při posuzování rizik na úrovni účetních zůstatků uvážit alespoň tyto skutečnosti, jež mohou být za vznikem potenciálních nesprávností [5]:

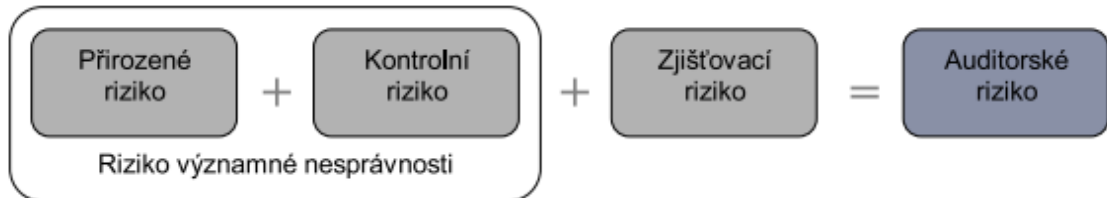
- neobvyklé transakce nesouvisející s předmětem podnikání (možnost podvodu),
- neobvyklé transakce s propojenými osobami nepodložené smlouvami,
- opravy účtování koncem roku (signalizace nespolehlivosti účetního systému), aj.

Auditorské riziko představuje riziko vydání neodpovídajícího výroku o závěrečce auditorem, která by mohla obsahovat významné nesprávnosti. Auditorské riziko je spojené s rizikem zakázky, tedy je-li riziko zakázky vyšší, nižší bude auditorské riziko, které by byl auditor ochoten přijmout [7].

Komora auditorů České republiky ve své příručce pro provádění auditu uvádí, že „auditorské riziko se skládá z přirozeného rizika (pravděpodobnost, že nesprávnost

vznikne), kontrolního rizika (pravděpodobnost, že nesprávnost nebude odhalena kontrolním systémem) a zjišťovacího rizika (pravděpodobnost, že nesprávnost nebude odhalena auditorskými postupy)“ [23, s. 8].

Obrázek 3: Auditorské riziko



Zdroj: [23, s. 8]

$$AR = (PR \times KR) \times ZR$$

*kde: AR ... auditorské riziko
 PR ... přirozené riziko
 KR ... kontrolní riziko
 ZR ... zjišťovací riziko
 [7, s. 62]*

„Auditorské riziko je riziko, že auditor vydá k účetní závěrce, která je významně zkreslená, nesprávný výrok“ [31, s. 5, čl. c].

- Riziko významné nesprávnosti (PR + KR) je „riziko, že již před zahájením auditu je účetní závěrka významně zkreslená“ [31, s. 6, čl. n].
 - PR představuje „náchyllost určitého tvrzení týkajícího se skupiny transakcí, zůstatku účtu nebo zveřejněného údaje k nesprávnosti, která by při nezohlednění souvisejících kontrol mohla být buď sama o sobě, nebo spolu s jinými nesprávnostmi významná“ [31. s. 6, čl. n]. Jedná se o riziko vzniku významné nesprávnosti (neexistuje-li např. vhodná vnitřní kontrola, pak může vzniknout nesprávnost) [7]. Toto riziko je na auditorovi nezávislé [23].
 - KR je „riziko, že vnitřní kontrolní systém účetní jednotky včas nezabrání nesprávnosti, která by se mohla vyskytnout u tvrzení týkajícího se skupiny transakcí, zůstatku účtu nebo zveřejněného údaje a která by mohla být buď sama o sobě, nebo spolu s jinými nesprávnostmi významná, resp. že vnitřní kontrolní systém takovou nesprávnost včas neodhalí a neopraví“ [31, s. 6-7, čl. n]. Existuje vždy nějaké kontrolní

riziko, kontrolní systém není ideální [7]. Toto riziko je na auditorovi nezávislé [23].

- ZR značí „riziko, že postupy, které auditor provede s cílem snížit auditorské riziko na přijatelnou úroveň, neodhalí existující nesprávnost, jež by mohla být významná“ [31, s. 5, čl. e]. Jednoduše riziko, že významná nesprávnost nebude odhalena ani samotným auditorem [7]. K určení ZR lze použít matici [7]:

Tabulka 5: Matice přípustného zjišťovacího rizika

Posouzení PR je:	Posouzení KR je:		
	vysoké	střední	nízké
vysoké	nízké	nízké	střední
střední	nízké	střední	vysoké
nízké	střední	vysoké	vysoké

Zdroj: [7, s. 63]

Například: Je-li PR a KR vysoké, pak ZR by mělo být z důvodů snížení auditorského rizika na přijatelnou úroveň nízké [7].

2.2.2 Plán auditorského přístupu

Správné a efektivní naplánování auditu je důležité pro obě zúčastněné strany. Na základě předchozích etap již auditor zná rizika, spolehlivost vnitřního kontrolního systému, a ví, jak rozsáhlé testy musí provádět, aby mohl v závěru vydat odpovídající výrok [5], [7]. Plán, jenž obsahuje také strategii auditu, bude obsahovat [5], [7]:

- popis auditované účetní jednotky,
- časový harmonogram auditu včetně termínu pro vydání zprávy o auditu,
- problémové oblasti (vedení si žádá pomoci s řešením těchto oblastí),
- specifické auditorské postupy v případě rizika zakázky vyššího než obvyklého,
- plánované testy věcné správnosti a testy vnitřních kontrol (závislé na případných nedostatcích kontrolního systému jednotky), aj.

Metodická příručka KA ČR vydala pomocný formulář č. 130 – Strategie auditu [24].

2.2.3 Plán testů spolehlivosti vnitřních kontrol

„Vnitřní kontrolní systém představuje metody a postupy, které jsou vykonávány nebo řízeny vedením společnosti a zabraňují vzniku nesprávností nebo identifikují nesprávnosti v účetnictví a návazně v účetní závěrce a současně zajišťují ochranu aktiv společnosti“ [5, s. 83]. Auditor posuzuje, zda vnitřní kontrolní systém dokáže zabránit nebo odhalit významné nesprávnosti, a v případě, že se rozhodne spoléhat na tento systém, plánuje testy vnitřního kontrolního systému, aby se přesvědčil, že tyto kontroly správně fungovaly po celé účetní období. Kontroly jsou manuální nebo programové [5], [7].

2.2.4 Plán testů věcné správnosti

Testy věcné správnosti jsou prováděny za účelem určení významné nesprávnosti, jež by se mohla vyskytnout v účetní závěrce a nebyla by opravena vnitřním kontrolním systémem [5]. Úroveň testů zobrazuje následující tabulka [5]:

Tabulka 6: Úroveň testů věcné správnosti

Nízká	Neidentifikováno riziko vzniku nesprávnosti + lze se spolehnout na vnitřní kontrolu
Střední	Neidentifikováno riziko vzniku nesprávnosti + nedůvěra ve vnitřní kontrolu
Vysoká	Identifikováno vysoké riziko vzniku nesprávnosti

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013 dle [5]

Testy věcné správnosti dělíme [5]:

- **Analytické testy věcné správnosti** se použijí u oblastí auditu charakteristických kumulací opakujících se podobných operací. Jsou vytipovány příslušné položky účetní závěrky, stanoví se očekávané hodnoty, určí se mezní hodnoty rozdílu, jež je tolerován ve spojitosti s hladinou významnosti, určí se významné rozdíly a provede jejich prověření, a nakonec se zhodnotí výsledky [5].
- U **Detailních testů věcné správnosti** dochází k ověření zůstatků již konkrétních účtů. Auditor naplánuje **testy všech položek** na daném účtu (u malých společností, či jedná-li se o soubor významný, nebo tvořený málo položkami např. dlouhodobý majetek), **vybraných položek** (vybrány na základě profesionálního úsudku použitého při určení velikosti položky v porovnání se stanovenou hladinou významnosti, aj.) nebo pouze **vzorku** (určení statistickou

metodou x nestatistickou metodou). Opět po vytipování účtů, jež budou testovány, stanovení zmíněného rozsahu testů, jsou určeny mezní hodnoty rozdílů, jež je tolerován ve spojitosti s hladinou významnosti, určeny významné rozdílů a provedeno jejich prověření, a nakonec zhodnoceny výsledky [5].

- **Kombinace obou přístupů**

2.2.5 Shrnutí plánu auditu

Na závěr dochází ke konečnému shrnutí plánu auditu, projednání plánu s auditorským týmem (hlavně u auditů velkých společností, kde se účastní větší tým auditorů) a projednání plánu s klientem (seznámení klienta se strategií auditu včetně časového harmonogramu prací). Dokument **shrnutí plánu auditu** slouží pro vnitřní potřebu auditora (součást spisu auditora) [5]. Formulář vydaný KA ČR č. 190 – Shrnutí plánu auditu obsahuje například: předmět podnikání účetní jednotky, riziko zakázky, riziko výskytu podvodu, změny ve významných účetních metodách, popis účetního systému, informačních technologií a vnitřní kontroly, stanovenou hladinu významnosti, časový harmonogram prací, cenu auditu, aj. [24].

2.3 Provedení auditu

V této, již třetí, fázi dochází k provedení auditu. V této chvíli auditor provede naplánované testy spolehlivosti vnitřních kontrol, analytické testy věcné správnosti a detailní testy. Poté výsledky těchto testů vyhodnotí a přikročí k samotnému posouzení účetní závěrky, výroční zprávy a zprávy o vztazích mezi propojenými osobami [5].

2.3.1 Provedení testů spolehlivosti vnitřních kontrol

Tyto testy lze provádět přímo nebo nepřímo:

- **Přímé testy** jsou založené na pozorování (např. účast auditora na inventuře majetku; šetření, zda se zaměstnanci řídí při kontrolních činnostech vnitropodnikovými směrnicemi, aj.) [5], [7].
- **Nepřímé testy** se provádějí prostřednictvím diskuze se zaměstnanci provádějícími kontroly či dohlížejícími nad kontrolami (dotaz auditora: Jak zaměstnanec pozná, že jsou kontroly spolehlivé?) [5].

Auditor může použít k testování i dokumentaci a jiné výstupy (záznamy z kontrol, výsledky o případných zjištěných chybách a jejich vyřešení, změny v provádění kontrol včetně důvodů, aj.). Většina větších firem používá již moderní výpočetní techniku a automatizované systémy k provádění kontrol, auditor se musí ujistit o spolehlivosti takového systému [5].

„Předmětem testů může být např. kontrola odsouhlasení aktiv se záznamy, autorizace a schvalování při vzniku operací, posouzení operací a změn v počítačových i manuálních souborech, kontroly neoprávněného přístupu, obecné počítačové kontroly, aj.“ [7, s. 68]. Cílem auditora je ujistit se, do jaké míry se lze na vnitřní kontrolní systém klienta spolehnout [5].

2.3.2 Provedení testů věcné správnosti

Analytické testy věcné správnosti

Při provádění předběžných analytických postupů došlo ke stanovení očekávaných hodnot zůstatků vytipovaných položek účetní závěrky, určení mezní hodnoty rozdílu, jež je tolerován ve spojitosti s hladinou významnosti, srovnání skutečnosti a očekávání, určení významných rozdílů a jejich zhodnocení [5]. V této fázi dochází, za účelem

ujištění se o neexistenci významných nesprávností u vykazovaných položek, k provedení závěrečných analytických postupů [5]:

- porovnání skutečných zůstatků s plánem (rozpočtem),
- zkoumání relací mezi souvisejícími hodnotami (např. mezi tržbami z prodeje majetku a úbytkem majetku),
- porovnání údajů běžného a minulého účetního období, aj.

Mezní hodnota tolerovaných rozdílů představuje „maximální rozdíl mezi očekávanou a skutečnou hodnotou, který je možno tolerovat bez vysvětlení“ [5, s. 91]. Překročení této hodnoty u některé položky nemusí být okamžitě bráno jako existence nesprávnosti, avšak snižuje tak jistotu auditora o správnosti této položky. Významné rozdíly by měly být však vysvětleny. Výše této hodnoty je na auditorově odborném úsudku, míře ujištění, jež požaduje, a stanovené hladině významnosti (vyšší požadované ujištění = nižší mezní tolerovaná hodnota rozdílů) [5].

Testy detailních údajů

Zde dochází k ověření zůstatků již konkrétních účtů. Auditor naplánoval **testy všech položek** na daném účtu, **vybraných položek**, nebo pouze **vzorku**. Auditor se rozhodne, zda bude položky testovat na [5]:

- **nadhodnocení**, kde mezi potenciální chybou patří neplatnost účetní operace, zaúčtování operace ve vyšší částce, zaúčtování operace do špatného období.
- **podhodnocení**, kde mezi potenciální chybou patří nezaúčtování některé účetní operace, zaúčtování operace v nižší částce, zaúčtování operace do špatného období.

Výše přijatelného zjišťovacího rizika pak ovlivňuje rozsah těchto testů [5]. Tyto testy se provádí, aby auditor získal dostatečnou jistotu o tom, že jednotlivé položky účetní závěrky nevykazují významné nesprávnosti [7].

Po provedení všech těchto testů provede auditor zhodnocení jejich výsledků, dle nichž dokáže určit známé, pravděpodobné a neznámé nesprávnosti. Pak se rozhodne o tom, zda rozsah uskutečněného auditu byl [5]:

- dostatečný k učinění přiměřených závěrů auditorem, dle nichž lze vyslovit výrok a účetní závěrka není významným způsobem zkreslena,

- nedostatečný k učinění přiměřených závěrů auditorem, dle nichž lze vyslovit výrok a není přesvědčen o neexistenci významných nesprávností v účetní závěrce (třeba provést dodatečné auditorské procedury),
- dostatečný k učinění závěrů o významném zkreslení účetní závěrky (třeba požádat klienta o opravení nesprávností).

2.3.3 Posouzení účetní závěrky, výroční zprávy a zprávy o vztazích mezi propojenými osobami

Na závěr auditor posuzuje **účetní závěrku** jako celek. Prvním krokem je „srovnání položek v účetních výkazech běžného účetního období se stejnými položkami minulého účetního období“ [5, s. 94]. Identifikuje-li auditor významné rozdíly či změny oproti minulému období, zjistí, jestli je důvodem změna v používání účetních metod (tato změna způsobuje nesrovnatelnost údajů ve výkazech), nebo zda je srovnatelnost údajů zachována. Dalším krokem je posouzení, zda účetní závěrka vyhovuje profesním standardům a současným právním předpisům (ze závěrky musí být zřejmé, jaký koncepční rámec byl použit pro její sestavení), zda používala po celé účetní období účetní metody, které odpovídají těmto pravidlům (měly by být popsány v příloze) [5].

Auditor též posuzuje, zda byla „účetní závěrka sestavena na základě předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky v dohledné budoucnosti“ [5, s. 95]. (Plánuje-li vedení likvidaci podniku či ukončení činnosti, uvede to v příloze). K posouzení účetní závěrky může auditor použít alespoň základní finanční analýzy (ukazatelů likvidity, rentability, zadluženosti, aktivity, aj.) [5]. Cílem je zjištění, zda „účetní závěrka podává věrný obraz o stavu majetku klienta, zdrojích jeho financování a o jeho hospodaření za auditované období“ [7, s. 75]. V příloze tedy dochází například k ověření pravdivosti v ní zveřejněných údajů o účetních metodách, o zvolených způsobech oceňování, ověření pravdivosti a úplnosti doplňujících údajů k rozvaze či uvedení majetku nevykazovaného v rozvaze [7].

Auditor ověřuje i **výroční zprávu** (v případě povinnosti jejího sestavení ověřuje, zda účetní informace zde uvedené se shodují s těmi v auditované účetní závěrce) a ověřená účetní závěrka je poté její součástí. Posouzená auditorem je také **zpráva o vztazích mezi propojenými osobami**, i ta je povinnou součástí výroční zprávy. Pro ověření výroční zprávy byl vydán standard ISA 720 [5], [7].

2.4 Ukončení auditu a vydání zpráv auditora

Čtvrtou, závěrečnou fází procesu auditu účetní závěrky je celý audit ukončen a vydán výrok auditora. Před vydáním zpráv auditora je nutné ještě posoudit následné události, získat prohlášení vedení auditované společnosti a shrnout závěr auditu [5].

2.4.1 Posouzení následných událostí

Jelikož účetní závěrka obsahuje pouze účetní informace k rozvahovému dni a protože k jejímu sestavení a ověření auditorem dochází později, je nutné posoudit navíc události, jež nastanou mezi těmito daty [5]. O událostech po datu účetní závěrky pojednává mezinárodní auditorský standard ISA 560 [7]. Tyto události by totiž mohly významně ovlivnit informace vykazované v účetní závěrce. Události patřící do sledovaného účetního období objevené po účetní závěrce se zahrnou do účetních výkazů, a události sice věcně nepatřící do sledovaného účetního období objevené po účetní závěrce, ale dostatečně významné pro uživatele závěrky, se uvedou v příloze. Auditor posoudí tyto události a zjistí, zda byly skutečně zahrnuty do výkazů či zveřejněny v příloze [5]. Rozlišují se události [5]:

- **do vydání výroku**, u nichž budou provedeny dodatečně auditorské procedury (za účelem ujištění se o zjištění všech významných událostí auditorem a o jejich zahrnutí do výkazů či přílohy) a následně je vydán výrok [5],
- **po vydání výroku a před schválením účetní závěrky vedením**, kdy auditor není odpovědný za události, které nastaly až po vydání jeho zprávy, ale může je v případě jejich významnosti projednat s vedením účetní jednotky a dojde-li k úpravě výkazů či přílohy, vydá nový výrok. Odmítne-li klient závěrku opravit, může auditor výrok změnit na výrok s výhradou či záporný výrok [5], [7],
- **po schválení účetní závěrky vedením**, kdy auditor není odpovědný za tyto události a rozhodně nemusí o takové závěrce získávat informace [5].

2.4.2 Prohlášení vedení auditované společnosti

Jak již bylo řečeno, za ověřované výkazy je vždy zodpovědný pouze a jen management podniku, nikoliv auditor. Auditor je zodpovědný za zprávu o auditu [6]. K uznání odpovědnosti vedení společnosti k účetní závěrce a dalším faktům je třeba získat prohlášení vedení společnosti [5]. Obsahem prohlášení by měly být takové informace,

jež jsou významné pro účetní závěrku či jsou důkazními informacemi [7]. Vedení zde potvrzuje vědomost o odpovědnosti za účetní závěrku, zahrnutí všech relevantních transakcí do účetní závěrky, odpovědnost za vnitřní kontrolní systém, aj. [5].

2.4.3 Shrnutí závěrů auditu a revize spisu auditora

Před tím, než auditor vydá zprávy o auditu, shrne veškeré své závěry z tohoto procesu za účelem jeho zdokumentování a zdokumentování provedených závěrů [5]. KA ČR vydala vzorový formulář č. 290 – Shrnutí závěrů auditu [24]. Cílem je tedy hlavně provést dokumentaci přiměřenosti auditorské práce a vhodnosti přijatých závěrů, dále minimalizovat riziko vzniku možného opomenutí nějaké dokumentace zjištěných problémů [7].

Po celou dobu auditu si vede auditor spis, v němž zaznamenává veškeré významné skutečnosti, které zjistí při provádění auditu. Tento spis vede jak v písemné tak i elektronické podobě. Jeho součástí bývá smlouva o auditu, plán auditu a jeho program, účetní závěrka a výroční zpráva, zpráva o auditu, celá řada dalších dokumentů včetně těch, které dokumentují průběh auditu [2]. Do spisu auditora smí nahlížet pouze: „auditor skupiny, dozorčí a kárná komise Komory, členové prezidia a jimi pověřené osoby, soud, a dále orgány v trestním řízení“ [2, s. 107]. V případě, že se auditu účastní více auditorů, je provedena na závěr auditu kontrola spisu auditora [5].

2.4.4 Vydání zprávy auditora

Výsledným okamžikem celého procesu auditu je vydání zprávy auditora [2]. O vydávání zprávy auditora pojednává § 20 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech [3]. Zpráva pak slouží k podání informací řadě uživatelů, např. dodavatelům, odběratelům, akcionářům firmy, bankám, zaměstnancům, státním a finančním orgánům [2]. Obsah a forma zprávy k účetní závěrce jsou upraveny mezinárodním auditorským standardem ISA 700 – Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce [2], [34].

„Význam a podstata zprávy auditora spočívá tedy v tom, že poskytuje určité ujištění interním a externím uživatelům účetních výkazů, že informace v nich obsažené nejsou významným způsobem zkresleny a že poskytují pravdivou a věrnou informaci o finanční a majetkové situaci společnosti“ [2, s. 116].

Auditor vydává zprávu a vyslovuje výrok o zmíněné účetní závěrce, dále o výroční zprávě a o zprávě o vztazích mezi propojenými osobami [5].

Důležité je dodat, že auditoři vyjadřují názor, nedávají záruku. Příprava na audit a audit samotný není nějakým pouhým mechanickým cvičením, ale tento proces vyžaduje použití určitého úsudku a kritické hodnocení vhodnosti zpracování účetnictví. Dát záruku však znamená, že by byli auditoři neomylní a neudělali žádnou chybu v jejich úsudku [1, s. 619].

V aplikační doložce vydané Komorou auditorů České republiky ke standardu ISA 720 („odpovědnost auditora ve vztahu k ostatním informacím v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku), v němž jsou uvedeny postupy při ověřování těchto dokumentů, KA ČR mimo jiné uvádí příklad souhrnné zprávy o auditu účetní závěrky, ověření zprávy o vztazích a ověření souladu výroční zprávy s účetní závěrkou, a dále způsoby vydání zpráv [5], [21, s. 7]:

- a) **vydání 3 samostatných zpráv**, a to zprávu o auditu účetní závěrky, zprávu o ověření zprávy o vztazích a zprávu o ověření souladu výroční zprávy s účetní závěrkou,
- b) **vydání jedné souhrnné zprávy**, účelně rozčleněné jako při vydání 3 samostatných zpráv.

Základními náležitostmi zprávy auditora jsou název zprávy (př. zpráva nezávislého auditora), příjemce (př. vlastníci společnosti), předmět auditu (vymezení účetní závěrky s rozvahovým dnem), vymezení odpovědnosti vedení auditované jednotky a taktéž vymezení odpovědnosti auditora, rozsah auditu a výrok auditora [2]. Výrok představuje názor auditora na auditovanou účetní závěrku [5].

Auditor může vydat výrok:

- **bez výhrad**, jestliže nezjistil významné nesprávnosti a vykazované skutečnosti jsou v souladu s realitou [2], [5],
- **s výhradou**, pokud zjistil jisté nesprávnosti v závěrce [2]. Sice nelze vyjádřit výrok bez výhrad, ale tyto nesprávnosti nejsou tak závažné k vydání záporného či odmítnutí výroku. (např. auditor se nemohl zúčastnit inventury majetku a ujistit se tak o jistých skutečnostech, vyjádří výhradu k této skutečnosti) [5],

- **záporný výrok**, v případě že posoudil, že celá účetní závěrka je zavádějící [2]. Výrok s výhradou není v tomto rozsahu nedostatků a chyb dostačující [5],
- dále může **odmítnout vydat výrok**, za okolností, kdy nebyl schopen ověřit závěrku tak, aby byl schopen vydat výrok [2]. Neznamená však, že žádný výrok nevydá, odmítnutí je také výrok [5].

V případě posledních tří typů výroku musí auditor uvést důvody vydání takového výroku. [5].

V praxi se navíc využívá ke komunikaci auditora s vedením auditované jednotky tzv. management letter, neboli **dopis pro vedení účetní jednotky**. Nenahrazuje zprávu, ale auditoři jej používají k sdělování jimi zjištěných nedostatků vnitřního kontrolního systému, účetního systému, k upozorňování na nevhodné účetní postupy či způsob oceňování, aj. [5].

3 AUDIT DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Dříve než bude přikročeno k praktické části, která bude zaměřena pouze na audit dlouhodobého majetku, je třeba tento majetek nejprve krátce vymezit, stejně tak i některé specifické auditorské postupy týkající se právě tohoto majetku. V této kapitole nebude rozebírán dlouhodobý finanční majetek, který společnost, na kterou je praktická část aplikovaná, nevlastní.

3.1 Základní charakteristika dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek je v účtové osnově zařazen do účtové třídy 0 a lze jej rozdělit na dlouhodobý nehmotný, hmotný a finanční majetek [28].

- **Dlouhodobý nehmotný majetek** představuje majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok v hodnotě ocenění dle účetní jednotky, avšak vyšší než 60 000 Kč [29]. Dlouhodobým nehmotným majetkem je například software, ocenitelná práva, goodwill, nedokončený nehmotný majetek neboli účty pořízení tohoto majetku, zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, aj. [28],[5].
- Do **dlouhodobého hmotného majetku patří** [29], [5]:
 - pozemky, budovy a stavby (bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti),
 - samostatné movité věci a soubory movitých věcí (s dobou použitelnosti delší než 1 rok a v hodnotě ocenění dle účetní jednotky, avšak vyšší než 40 000 Kč dle Zákona o daních z příjmů), např. stroje a zařízení, dopravní prostředky, aj.,
 - pěstitelské celky trvalých porostů (doba plodnosti delší než 3 roky),
 - základní stádo a tažná zvířata, otvírky nových lomů, aj.
- Mezi **dlouhodobý finanční majetek** se řadí půjčky poskytnuté účetní jednotkou podnikům ve skupině, a ostatní půjčky (splatnost delší než 1 rok), cenné papíry a podíly, pronajatý majetek, aj. [29], [28].

Dlouhodobý majetek je v účtové osnově ve třídě 0 obecně rozdělován na [28]:

- 01 dlouhodobý nehmotný majetek,
- 02 dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný,
- 03 dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný,

- 04 pořízení dlouhodobého majetku,
- 05 poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek,
- 06 dlouhodobý finanční majetek,
- 07 oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku,
- 08 oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku,
- a 09 opravné položky k dlouhodobému majetku.

O dlouhodobém hmotném a nehmotném majetku více pojednávají zákony a normy, mezi něž patří Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, Vyhláška ministerstva financí č. 500/1992 Sb., České účetní standardy (č. 005, 013 a 019), či Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů [5].

Kromě majetku samotného by měl auditor sledovat i související náklady a výnosy [5]. Mezi takové položky se řadí [5, s. 109-110]:

- odpisy,
- inventarizační rozdíly,
- výnosy z prodeje majetku,
- zůstatková cena prodaného majetku,
- aktivace majetku pořízeného vlastní reží,
- náklady na opravy a udržování,
- opravné položky při přechodném snížení hodnoty majetku,
- pojištění majetku,
- a nájemné z leasingu.

3.2 Auditorské postupy v oblasti dlouhodobého majetku

Tato kapitola obsahuje některá specifika auditorských postupů, zpracovaných v kapitole 2, v oblasti dlouhodobého majetku, která by mohla být důležitá pro praktickou část této práce. V dalších částech bude finanční majetek vynechán, z důvodu jeho neexistence ve vybrané společnosti, a práce bude zaměřena pouze na operace týkající se dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

3.2.1 Vyhodnocování rizik v oblasti dlouhodobého majetku

Při vyhodnocování rizik u dlouhodobého majetku je především nutné se seznámit s vnitropodnikovými směrnicemi k dlouhodobému majetku a s odpisovým plánem. Je třeba se také přesvědčit o splnění požadavků položek pro zařazení do dlouhodobého hmotného nebo nehmotného majetku. Problematickou oblastí bývá ocenění dlouhodobého nehmotného majetku. U majetku hmotné povahy může být problémem neschopnost klienta doložit veškerou dokumentaci o jeho pořízení z důvodů nabytí tohoto majetku před velice dlouhou dobou. Dalším rizikem může být riziko plynoucí z nesprávného určení majetku, například možnosti záměny dvou stejných strojů na základě jejich nejednoznačného popisu. Rizikem je i nemožnost se fyzicky přesvědčit o skutečné existenci daného majetku [22].

Metodický postup KA ČR uvádí několik oblastí, které je možné vzít při posuzování rizika u dlouhodobého majetku v úvahu [22, s. 92 a 98]:

- Jakým způsobem si auditovaná účetní jednotka stanovuje dobu odepisování dlouhodobého majetku? Je účetní jednotkou zvolená metoda odepisování správná?
- Je možné a snadné se přesvědčit o existenci, vlastnictví a praktickém využití dlouhodobého majetku této účetní jednotky?
- Dochází k vytváření dlouhodobého majetku vlastní činností účetní jednotky?
- Účtuje tato účetní jednotka o zařazení a následném vyřazení dlouhodobého majetku do správného účetního období?
- Dochází často k nahrazování starého dlouhodobého majetku novým? Jak často?
- Disponuje účetní jednotka dostatečnými zdroji, umožňujícími obnovu nebo rozšíření dlouhodobého majetku? Je financován hlavně vlastními zdroji či cizími zdroji?

Pro vyhodnocení rizik u dlouhodobého majetku jsou potřebné dokumenty [22]:

- firemní postupy schvalování a účtování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku (vnitropodnikové směrnice k dlouhodobému majetku),
- odpisový plán (součást vnitropodnikových směrnic dlouhodobého majetku),
- zápisy z porad a valných hromad, a informace o projednaných investicích do dlouhodobého majetku včetně schválených plánů takových investic,
- znalecké posudky sloužící k ocenění dlouhodobého majetku,
- směrnice k inventarizaci dlouhodobého majetku, aj.

3.2.2 Účetní systém a kontrolní prostředí účetních jednotek v oblasti dlouhodobého majetku

U dlouhodobého majetku, ať už se jedná o pozemky, budovy, stroje a zařízení, by účetní jednotka měla provádět dokumentaci v podobě podrobné evidence včetně uvedení dat nákupu, pořizovací ceny, použitých odpisů, předpokládané životnosti, aj. Tato evidence by měla být vedena osobami, jež nemají zároveň odpovědnost za fyzickou kontrolu tohoto majetku (tedy inventuru) – tuto kontrolu by měli pravidelně provádět pomocí porovnávání identifikačních čísel a popisu ti zaměstnanci, jež nepřichází do kontaktu s evidencí majetku [6]. Pravidelně prováděná inventarizace dlouhodobého majetku je nezbytná [5].

Přírůstky, úbytky a vyřazování majetku jsou většinou významné a tudíž by měly projít určitým schvalovacím procesem, aby nebylo možné nakoupit či vyřadit stroj bez vědomí vedení společnosti. Management by měl vypracovat písemné postupy pro tyto operace [6].

Dále je nutné schválit a zavést postupy k provozování a užívání majetku, aby nedocházelo ke zneužívání majetku či jeho zcizení. Management by měl také provádět kontrolu evidence majetku a zavést postupy účtování a evidenci všech účetních operací spojených s dlouhodobým majetkem [6].

Také odpisy jsou velice důležité, jelikož mají velký vliv na čistý zisk, a firma by měla mít stanovenou strategii odepisování, určování doby životnosti majetku, a tuto strategii pravidelně posuzovat a měnit (př. může existovat stroj, jenž se odepíše za 5 let, ale je používán 10 let → nutnost přehodnocení životnosti stroje) [6].

3.2.3 Analytické postupy u dlouhodobého majetku

U dlouhodobého majetku je možné použít následující analytické postupy [22]:

- provést meziroční srovnání výše dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku,
- vypočítat podíl dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku na celkových aktivech a jejich změnu oproti předchozímu období či vývoj v čase,
- analyzovat vztahy mezi náklady a výnosy souvisejícími s prodejem dlouhodobého hmotného majetku, aj.

3.2.4 Testy spolehlivosti vnitřních kontrol u dlouhodobého majetku

U dlouhodobého nehmotného majetku př. softwaru se provádí monitoring toho, zda jsou firemní kontroly zaměřeny na jeho legální používání, dále zda probíhá pravidelná kontrola, údržba a aktualizace programů, atd. [5].

U dlouhodobého hmotného majetku se většinou provádějí kontroly typu [5]:

- Jsou prováděny pravidelné inventury majetku? (Auditor může navíc využít přímého testování spolehlivosti vnitřních kontrol například pozorováním právě probíhající inventury majetku v podniku, ale problémem je, že pracovníci provádějící inventuru mohou před auditorem být pečlivější než za normálních okolností.)
- Jsou nákupy majetku schváleny odpovědnou osobou, jsou pořízeny za obvyklé ceny?
- Je prováděna kontrola dodržování a aktuálnosti vnitropodnikových směrnic pro dlouhodobý hmotný majetek a souvisejícího odpisového plánu?
- Jsou likvidace a následné prodeje majetku schváleny odpovědnou osobou, jsou doloženy příslušnými doklady?
- Dochází pravidelně ke kontrole využitelnosti a předpokládané životnosti majetku ve spojení s účetními odpisy?

V příloze C je uveden dotazník o vnitřním kontrolním systému, jež může pomoci auditorovi zjistit jeho nedostatky [6].

3.2.5 Testy věcné správnosti u dlouhodobého majetku

Testy věcné správnosti obecně dělíme na analytické a detailní testy věcné správnosti. [5] V oblasti dlouhodobého majetku se tyto testy většinou uplatňují v následujících oblastech:

- **Analytické testy věcné správnosti**, které se používají u oblastí auditu charakteristických kumulací opakujících se podobných operací [5], se u dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku uplatní hlavně u odpisů (lze předvídat jejich celkovou výši) [22].
- U **detailních testů věcné správnosti**, kde dochází k ověření zůstatků již konkrétních účtů [5], se aplikují nejčastěji tyto postupy:
 - V případě **dlouhodobého nehmotného majetku** to bývá například kontrola existence majetku pomocí dokumentace, jež potvrdí jeho existenci a vlastnictví [22]. Kontrola existence fyzickou cestou je u tohoto majetku většinou těžko proveditelná, kromě softwaru [5].
 - U **dlouhodobého hmotného majetku** se provádí testování existence majetku (přímé nebo nepřímé pozorování), přírůstků a úbytků, ocenění, leasingu, aj. [22].

Operací vztahujícím se k **dlouhodobému majetku** bývá podstatně méně, než například u zásob, zato ve větších částkách. Pro dlouhodobý majetek se tyto testy tedy realizují pro testování existence a zaúčtování majetku, jeho přírůstků a úbytků a odpisové politiky [6]. V příloze D jsou uvedeny příklady testů pro tento majetek.

Testování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se zaměřuje na odhalení nepřesností a chyb, které mohou způsobit nadhodnocení tohoto majetku. Mezi takové chyby patří [7, s. 98]:

a) nadhodnocení přírůstků

- **platnost** – přestože pořízení majetku bylo zaúčtováno, fyzicky nebylo uskutečněno,
- **zaúčtování** – částka pořízení je zaúčtována v nesprávné, tj. vyšší hodnotě,
- **zaúčtování do správného účetního období** – majetek bude přijatý v následujícím účetním období, nákup je již však zaúčtován.

b) podhodnocení úbytků

- **úplnost** – majetek byl prodán či zlikvidován, ale tento prodej či likvidace nebyly zaúčtovány,
- **zaúčtování** – prodej byl zaúčtován v nesprávné, tj. nižší hodnotě,
- **zaúčtování do správného účetního období** – majetek byl prodán v běžném účetním období, ale prodej byl chybně zaúčtován v následujícím období.

c) podhodnocení odpisů

- **úplnost** – odpisy, které patří do běžného období, nebyly zaúčtovány do nákladů,
- **zaúčtování** – odpisy byly zaúčtovány v nesprávné, tj. nižší hodnotě,
- **zaúčtování do správného účetního období** – majetek byl uvedený do užívání v běžném období, odpisy však zaúčtovány až v následujícím období.

d) ocenění

- zůstatková účetní hodnota dlouhodobého majetku byla nesprávně stanovena.

Potencionální chyby, jejichž důsledkem by mohlo být nadhodnocení odpisů tohoto majetku [7, s. 98-99]:

- **platnost** – odpisy, které patří do následujícího účetního období, byly zaúčtovány do nákladů běžného účetního období,
- **zaúčtování** – odpisy byly zaúčtovány v nesprávné, tj. vyšší hodnotě,
- **zaúčtování do správného účetního období** – majetek byl uvedený do užívání v následujícím období, odpisy však byly zaúčtovány v účetním období běžném.

Potencionální chyby, jejichž důsledkem by mohlo být nadhodnocení zůstatkové ceny prodávaného dlouhodobého hmotného či nehmotného majetku [7, s. 98]:

- **platnost** – zůstatková cena byla při prodeji zaúčtována, ale prodej neuskutečněn,
- **zaúčtování** – zůstatková cena byla při prodeji zaúčtována v nesprávné, tj. vyšší hodnotě,
- **zaúčtování do správného účetního období** – majetek byl prodán v následujícím účetním období, ale zůstatková cena zaúčtována v účetním období běžném.

Potencionální chyby, které vedou k podhodnocení tržeb z prodeje majetku [7, s. 98]:

- **úplnost** – majetek byl prodán, ale tržba nezaúčtována,

- **zaúčtování** – prodej byl zaúčtován v nesprávné, tj. nižší hodnotě,
- **zaúčtování do správného účetního období** – majetek byl prodán v běžném účetním období, avšak prodej zaúčtován v účetním období následujícím.

Testování existence dlouhodobého majetku se provádí inventurou (fyzickou či dokladovou). **Testování vlastnictví** je provedeno prověřením dokumentů potvrzujících vlastnictví (např. u nemovitostí dle výpisu z katastru nemovitostí) [7].

Přírůstky dlouhodobého majetku se testují jejich porovnáním s údaji v hlavní knize a k odsouhlasení jejich platnosti a výše ocenění je potřeba podpůrné dokumentace, např. faktur přijatých. Kontrola je zaměřena také na správné zařazení položek do dlouhodobého majetku, na technické zhodnocení (vede ke změně ocenění majetku či doby životnosti), přijaté dotace (dotace snižují pořizovací cenu majetku), aj [7].

Úbytky dlouhodobého majetku mohou být testovány porovnáním s údaji v hlavní knize, dále jsou testovány na podhodnocení, na základě podpůrné dokumentace, např. faktur vydaných, příjmu hotovosti, likvidačních protokolů, atd. Je potřeba se přesvědčit o skutečném fyzickém vyřazení majetku a úměrnosti výnosů z prodeje k zůstatkové ceně majetku [7].

Ocenění - nakoupený dlouhodobý majetek se oceňuje pořizovací cenou (včetně vedlejších pořizovacích nákladů) či reprodukční pořizovací cenou. Dlouhodobý majetek vyrobený účetní jednotkou se oceňuje vlastními náklady. Efektivním způsobem přeceňování majetku je inventarizace [7].

U **odpisů** auditor testuje přiměřenost používaných odpisových sazeb dlouhodobého majetku podniku vzhledem k jeho skutečné životnosti a využitelnosti. Používají se jak analytická metoda testování (vyjde z odhadovaných odpisů za dané období) tak detailní testy (kontrola sazeb, výpočtů, zaúčtování, aj.) [7].

Finanční leasing také může být předmětem testování. Podkladem jsou smlouvy o leasingu, aj. [7].

3.2.6 Nejčastěji zjišťované nesprávnosti u dlouhodobého majetku

Mezi nejčastěji zjišťované nesprávnosti u dlouhodobého majetku patří [5]:

- auditovaná účetní jednotka nevytvořila vnitropodnikovou směrnici k dlouhodobému majetku (zde by měla mít stanoveny postupy účtování, oceňování, dolní limit pro uznání položky jako dlouhodobý majetek, aj.) ani odpisový plán (měla by mít stanoven způsob odepisování, zařazování majetku do odpisových skupin na základě jeho životnosti, aj.),
- účetní jednotka neprovedla pravidelnou inventarizaci dlouhodobého majetku (např. stále eviduje v účetnictví majetek, který již dávno nevlastní),
- příloha k účetní závěrce neobsahuje informaci o majetku nevykazovaném v rozvaze (např. leasing),
- účetní jednotka nevytvořila k majetku opravnou položku, například v případě poničení majetku požárem, povodněmi, aj.

4 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI ELITEX NEPOMUK, a. s.

Společnost vznikla dne 1.5.1992 zapsáním do obchodního rejstříku Krajského soudu v Plzni. ELITEX Nepomuk byl do roku 1995 součástí koncernu Elitex Liberec, přesněji závodem státního podniku Elitex Kdyně. Závod ELITEX Nepomuk v minulosti sloužil pro výrobu plechových a železných dílů pro textilní stroje. Elitex Liberec v té době patřil k největším výrobcům textilních strojů na světě. V roce 1995 došlo k rozpadu koncernu Elitex Liberec, s. p. a privatizaci jeho závodů, včetně ELITEX Nepomuk [16], [39].

ELITEX Nepomuk, a. s. následně vznikl v roce 1997 přeměnou firmy KOVEL spol. s r. o. Nepomuk bez likvidace a od tohoto roku má formu akciové společnosti. Do roku 2009 představoval podíl zakázek v oboru textilní stroje až 80% veškeré činnosti společnosti. V následujícím roce došlo k výpadku výroby v tomto oboru, z důvodu přesunu výroby hlavních odběratelů subdodávek pro textilní stroje do Číny. ELITEX plně nahradil tento výpadek změnou výrobního programu a zaměřil se kromě oboru textilní stroje též na obory dřevoobráběcí a stavební stroje. Tato diverzifikace výroby pomohla společnosti navíc udržet stávající zaměstnanost a plně využít její technologické vybavení [16], [39].

Tabulka 7: Základní charakteristiky společnosti Elitex Nepomuk, a. s.

Základní charakteristiky společnosti ELITEX Nepomuk, a. s.	
Datum zápisu do obchodního rejstříku:	1.8.1997
Obchodní firma:	ELITEX Nepomuk a. s.
Sídlo:	Železniční 339, Dvorec, 335 03 Nepomuk
Identifikační číslo (IČO):	252 12 567
Právní forma:	Akciová společnost
Základní kapitál:	2 200 000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování, 2014 dle [38]

Základní kapitál společnosti je tvořen 220 kusy kmenových akcií, které jsou ve jmenovité hodnotě 10 000 Kč. Základní kapitál je zcela splacen [38]. Základní kapitál byl na tuto částku z původního 1 milionu navýšen v roce 2012. Zisk společnosti je rozdělován na základě schválení valné hromady [13].

Příprava na audit a přijetí zakázky

Ve společnosti ELITEX Nepomuk a. s. probíhá povinný audit účetní závěrky již více než 10 let, prakticky od doby existence akciové společnosti.

Auditorskou společností, která v současné chvíli provádí audit účetní závěrky ELITEXU, je INEKS, spol. s r. o. ze Strakonice. Výrok tohoto auditora k účetní závěrce i výroční zprávě za rok 2012 je uveden v přílohách F a G. Audit účetní závěrky probíhá za pravidelné účetní období, jímž je kalendářní rok, tedy letos 1.1. - 31. 12. 2013. Na podzim ve společnosti proběhl předběžný audit, který autorka mohla sledovat, a být tak i prakticky uvedena do této problematiky.

V diplomové práci bude proveden pouze audit dlouhodobého majetku společnosti ELITEX Nepomuk, a. s. a to za účetní období 2013. Použitá účetní závěrka ještě není v konečné podobě sestavena, jelikož ELITEX, jako auditovaná účetní jednotka, má povinnost sestavení účetní závěrky až do data 30. 6. Tudiž údaje poskytnuté společností k roku 2013 pro provedení auditu v diplomové práci jsou prozatimní. Informace o dlouhodobém majetku, který je pro tuto práci podstatný, by však měly být kompletní.

Audit se bude týkat pouze dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného majetku, jelikož společnost žádný dlouhodobý finanční majetek nevlastní.

4.1 Poznání klienta – společnosti ELITEX Nepomuk, a. s.

Tato kapitola obsahuje nezbytné informace pro seznámení se samotnou společností ELITEX Nepomuk. Tyto informace budou získány na základě procesů poznání několika oblastí, které předchází samotnému procesu auditu, včetně jeho plánování.

Mezi ně, jak již bylo uvedeno v teoretické části práce, patří: porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta, kontrolnímu prostředí klienta, seznámení se s informačním a účetním systémem této účetní jednotky, provedení předběžných analytických postupů a na závěr stanovení plánovací hladiny významnosti [5], [7].

4.1.1 Činnost a oblast podnikání společnosti ELITEX Nepomuk

Hlavním předmětem činnosti společnosti ELITEX Nepomuk, a. s. je strojírenská výroba. Společnost diverzifikovala výrobu do 3 oborů [16]:

- dřevoobráběcí stroje,
- stavební stroje,
- textilní stroje.

Podnik se po roce 2010 soustředil na výrobu přesných lehkých svarků (70% dodávek) a dále na montážní sestavy (zhruba 30% dodávek) [16].

Dle výpisu z obchodního rejstříku je předmětem podnikání společnosti [38]:

- zámečnictví,
- koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej,
- stavba strojů s mechanickým pohonem,
- výroba, instalace a opravy elektrických strojů a přístrojů,
- kovoobráběčství, aj.

Výrobní program představují [39]:

- subdodávky kompletních montážních sestav pro textilní doprácací stroje,
- subdodávky dílů pro stavební a průmyslové stroje,
- výroba kompletního nažehlovacího stroje dle know-how zákazníka,
- subdodávky kompletních montážních sestav a dílů pro dřevoobráběcí stroje,
- vlastní vývoj a výroba ventilátorů na zakázku.

V roce 2013 nedošlo k žádným významným změnám v oboru podnikání.

Jak již bylo uvedeno výše, společnost vlastní závod ve Dvorci u Nepomuka, který se dále člení do několika výrobních hal, jimiž jsou například svařovna, obrobna, montáž a víceúčelová hala. Svařovna byla dokončena v roce 2012, v tomto roce došlo navíc k výstavbě nové vstupní recepcce (součástí haly Caterpillar) [16]. V roce 2012 byla zahájena stavba výrobní haly pro expedici [13], která byla v roce 2013 uvedena do užívání.

Organizační struktura a vlastníci společnosti

Nejvyšším orgánem společnosti je valná hromada, statutární orgánem představenstvo a kontrolním orgánem dozorčí rada.

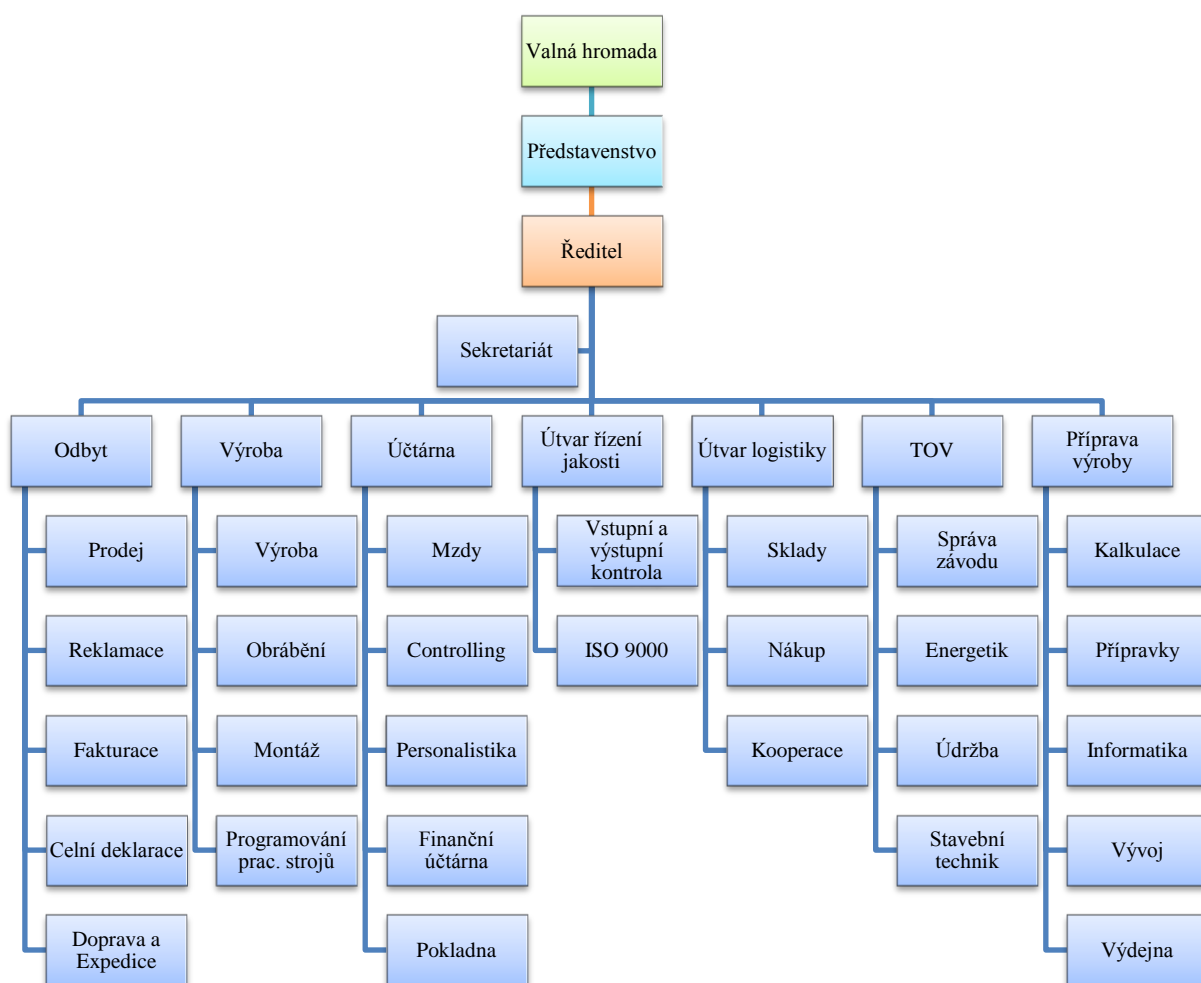
V roce 2013 byl jediným akcionářem společnosti Ing. Vladimír Kotrba, který vlastnil 100 % vydaných akcií. Členem představenstva byla Ing. Šárka Kotrbová, prokuristou byl Ing. Vladimír Kotrba. Mezi členy dozorčí rady patřili David Kotrba (předseda dozorčí rady), JUDr. Julie Šindelářová a Zdeněk Kořán [38], [16], [13]. Tato struktura byla stejná jako v předchozím roce. Na konci roku 2013 se většinou akcionářkou stala Ing. Šárka Kotrbová, která je od letošního roku navíc ředitelkou společnosti.

ELITEX v roce 2013, stejně jako v předchozím roce, nevlastnil žádný podíl v jiném podniku a zároveň nebyl ovládán jiným. Společnost také neměla žádné smlouvy o podílu rozhodovacích práv mezi společníky ani mezi členy představenstva a dozorčí rady [13].

V roce 2012 společnost zaměstnávala celkem 148 zaměstnanců, včetně řídicích pracovníků [16], v roce 2013 ELITEX rozšířil své řady a počet zaměstnanců vzrostl na 179.

Následující obrázek č. 4 znázorňuje organizační strukturu společnosti ELITEX Nepomuk a. s. Ředitelem společnosti byl v roce 2013 Ing. Vladimír Kotrba. Mezi útvary společnosti dle obrázku patří odbyt, výroba, účtárna, útvar řízení jakosti, útvar logistiky, TOV (technická obsluha výroby) a příprava výroby.

Obrázek 4: Organizační struktura ELITEX Nepomuk, a. s.



Zdroj: Vlastní zpracování, 2014 dle [16]

Majetek společnosti a hlavní zdroje financování

Pro pochopení oblasti podnikání a poznání společnosti obecně je potřeba se seznámit s její minulou i současnou strukturou majetku či hlavními zdroji financování, což tvoří základní prvek interních faktorů, které jistě mají na existenci a podnikání společnosti vliv. Následující obrázky a tabulka znázorňují vývoj položek aktiv a pasiv za roky 2008-2013 a vychází z rozvah a dalších údajů poskytnutých společností ELITEX Nepomuk, a. s. Údaje pro rok 2013 jsou prozatimní, použitá účetní závěrka ještě není v konečné podobě sestavena. Informace o dlouhodobém majetku by však měly být kompletní. Rozdíly dlouhodobého majetku mezi těmito lety budou blíže analyzovány v kapitole předběžné analytické postupy. Absolutní a procentní meziroční rozdíly jednotlivých položek jsou vypočteny v příloze A.

Tabulka 8: Aktiva a pasiva společnosti k 31. 12. 2008-2013 v tis. Kč

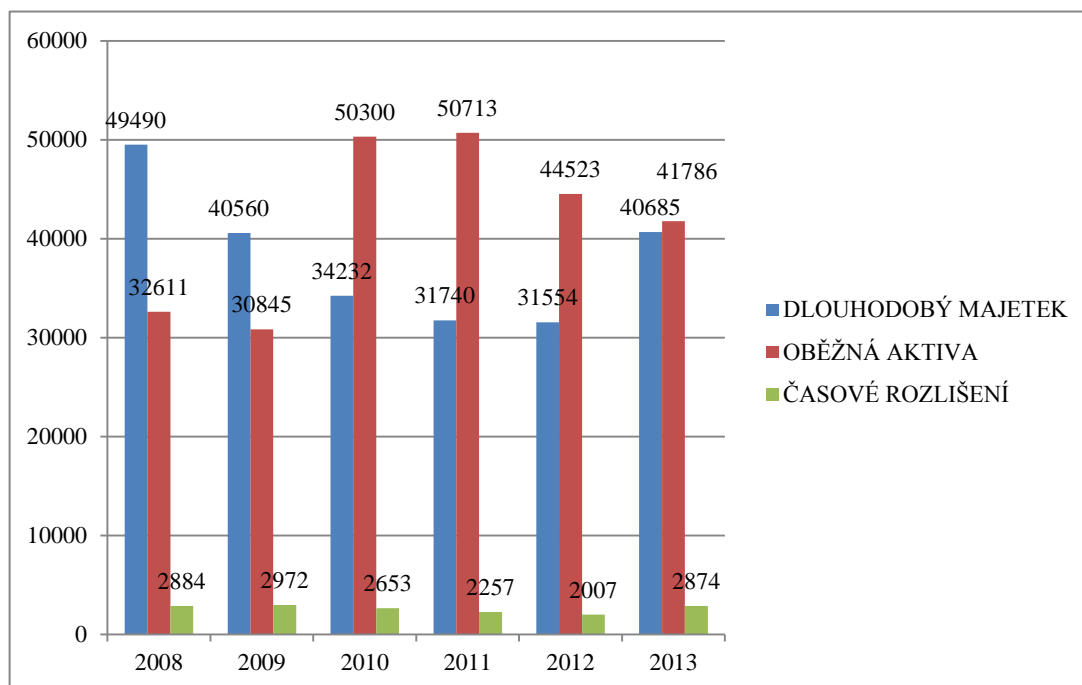
Položky v tis. Kč	2008	2009	2010	2011	2012	2013
AKTIVA CELKEM	84 985	74 377	87 185	84 710	78 084	85 345
DLOUHODOBÝ MAJETEK	49 490	40 560	34 232	31 740	31 554	40 685
Dlouhodobý nehmotný majetek	1 037	546	360	175	0	60
Dlouhodobý hmotný majetek	48 453	40 014	33 872	31 565	31 554	40 625
Dlouhodobý finanční majetek	0	0	0	0	0	0
OBĚŽNÁ AKTIVA	32 611	30 845	50 300	50 713	44 523	41 786
Zásoby	13 456	11 683	23 036	21 203	20 779	12 385
Dlouhodobé pohledávky	0	0	0	0	0	0
Krátkodobé pohledávky	14 849	18 068	26 191	26 069	19 774	28 951
Krátkodobý finanční majetek	4 306	1 094	1 073	3 441	3 970	450
ČASOVÉ ROZLIŠENÍ	2 884	2 972	2 653	2 257	2 007	2 874
PASIVA CELKEM	84 985	74 377	87 185	84 710	78 084	85 345
VLASTNÍ KAPITÁL	12 725	-6 018	1 733	4 071	8 633	13 441
Základní kapitál	1 000	1 000	1 000	1 000	2 200	2 200
Kapitálové fondy	0	0	0	0	252	252
Rezervní fondy a fondy ze zisku	300	300	300	300	300	440
VH minulých let	14 280	11 480	-7 318	433	471	4 741
VH běžného účetního období	-2 855	-18 798	7 751	2 338	5 410	5 808
CIZÍ ZDROJE	72 260	80 395	85 452	80 611	69 286	71 764
Rezervy	0	0	0	0	0	0
Dlouhodobé závazky	1 094	1 022	0	0	0	0
Krátkodobé závazky	15 850	20 593	35 611	27 342	22 355	26 645
Bankovní úvěry a výpomoci	55 316	58 780	49 841	53 269	46 931	45 119
ČASOVÉ ROZLIŠENÍ	0	0	0	28	165	140

Zdroj: Vlastní zpracování, 2014 dle [14] a [12]

Pozn.: údaje pro rok 2013 jsou prozatimní, účetní závěrka není zatím plně sestavena.

Tabulka 8 a následující obrázky 5 a 6 zobrazují vývoj, respektive stavy aktiv společnosti a zdrojů jejího krytí k rozvahovému dni za posledních 6 let.

Obrázek 5: Velikost jednotlivých položek aktiv k 31. 12. 2008-2013 v tis. Kč



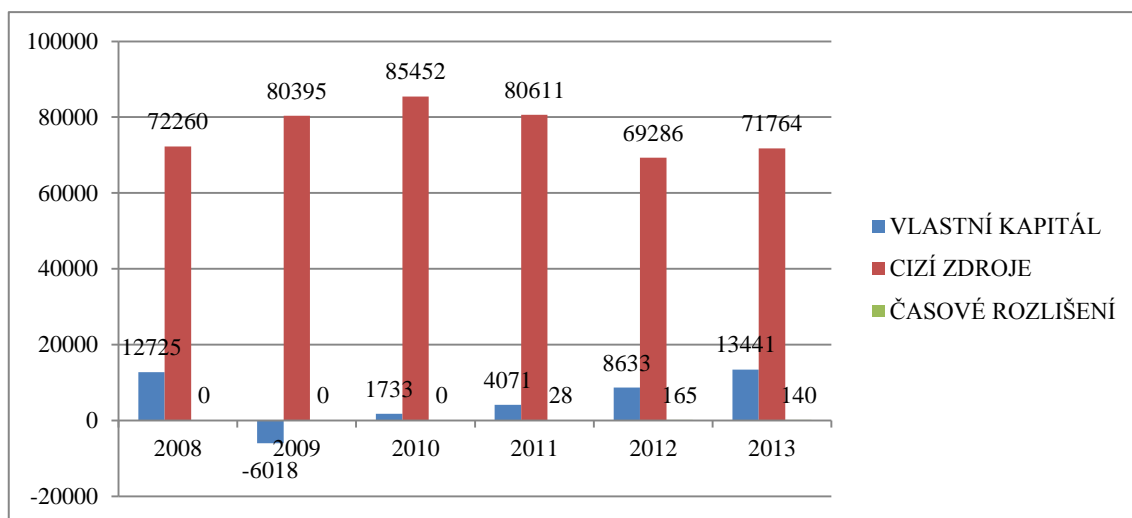
Zdroj: Vlastní zpracování, 2014 dle [14] a [12]

Obrázek 5 představuje velikost jednotlivých položek aktiv k rozvahovému dni za roky 2008-2013. Dlouhodobý majetek ukazuje z počátku sledovaného období výrazný pokles, který se od roku 2010 začíná zpomalovat, a v roce 2013 majetek opět roste. Dlouhodobý majetek je blíže rozebrán v tabulce 12 a obrázcích 8 a 9.

Naopak oběžná aktiva v roce 2010 oproti roku předchozímu znatelně vzrostla a to o 19 455 tis. Kč, tedy o 63 %. Tento nárůst je způsoben nárůstem zásob o 11 353 tis. Kč, tj. o 97 % oproti roku 2009, a taktéž nárůstem krátkodobých pohledávek o 8 123 tis. Kč, tj. o 45 % oproti roku 2009. Mezi lety 2010 a 2011 byla jejich hodnota víceméně konstantní, narostla totiž o pouhé 1 %, poté opět klesá.

Časové rozlišení obsahuje ve všech sledovaných letech položku rozvahy – Náklady příštích období. Tato položka v letech 2009-2012 postupně klesá, nejvyšší hodnoty dosahuje v roce 2009 (2 972 tis. Kč) a následně v roce 2013 (2 874 tis. Kč).

Obrázek 6: Velikost jednotlivých položek pasiv k 31. 12. 2008-2013 v tis. Kč



Zdroj: Vlastní zpracování, 2014 dle [14] a [12]

Ve všech sledovaných letech ve společnosti převažují dle obrázku 6 cizí zdroje nad vlastním kapitálem. Cizí zdroje mezi lety 2008 a 2010 rostly, a následně začaly klesat. Nejvyššího nárůstu dosáhly mezi lety 2008 a 2009 o 8 135 tis. Kč, tj. o 11 %. Naopak největší pokles byl zaznamenán mezi lety 2011 a 2012 o 11 325 tis. Kč, tj. o 14 %. V roce 2013 je dle prozatímních dat k 31. 12. poměr cizích zdrojů na celkových pasivech 84 %.

Vlastní kapitál dosáhl nejnižší hodnoty v roce 2009, kdy se dostal do záporné částky na hodnotu -6 018 tis. Kč. V tomto roce došlo k nejvyššímu nárůstu cizích zdrojů, a společnost dosáhla ztráty 18 798 tis. Kč.

Právě v roce 2009 ELITEX, tak jako celou ekonomiku, zasáhla finanční krize. Do té doby mezi hlavní odběratele společnosti patřily firmy Saurer (dnes Oerlikon) a Rieter, které v tomto krizovém období přesunuly výrobu textilních strojů do Číny. Společnost tak přišla o důležité odběratele subdodávek pro textilní stroje. ELITEX plně nahradil tento výpadek změnou výrobního programu [16].

Základní kapitál společnosti dosahoval do roku 2012 1 milionu Kč, kdy byl navýšen na hodnotu 2,2 milionu Kč. V roce 2012 došlo na základě rozhodnutí valné hromady společnosti k rozdělení zisku z roku 2011 (2 338 tis. Kč). Část tohoto zisku byla právě použita na zvýšení základního kapitálu o 1 200 tis. Kč. Částka 1 100 tis. Kč byla vyplacena na dividendy a zbytek (38 tis. Kč) dán do nerozděleného zisku [13]. V roce 2012 došlo ke zvýšení kapitálových fondů o 100 % oproti všem předchozím rokům na

hodnotu 252 tis. Kč. Rezervní fond zůstává neměnný na hodnotě 300 tis. Kč až do roku 2013, kdy je dle poskytnutých dat pro rok 2013 navýšen na částku 440 tis. Kč.

Výsledek hospodaření běžného účetního období v letech 2008 a 2009 představoval ztrátu, nejvyšší zmíněnou v roce 2009. Od tohoto roku společnost dosahuje opět zisku.

Časové rozlišení, představované výdaji příštího období, se v pasivech objevuje až v roce 2011-2013 a má minimální podíl na celkových pasivech.

Hlavní zdroje financování

Ve sledovaných letech 2008-2013 je společnost v převážné míře financována cizími zdroji. V roce 2013 je dle prozatímních dat k 31. 12. poměr cizích zdrojů na celkových pasivech (aktivech) 84 %, ačkoliv vlastní kapitál má od roku 2010 tendenci růst a společnost dosahuje v posledních 4 letech stále kladného výsledku hospodaření. Nejvyšší podíl na cizích zdrojích v roce 2013 měly bankovní úvěry a výpomoci, z nichž zhruba 2/3 byly bankovní úvěry krátkodobé a 1/3 bankovní úvěry dlouhodobého charakteru. Druhý nejvyšší podíl zaujímají krátkodobé závazky, do kterých se řadí, s nejvyšším podílem, hlavně závazky z obchodních vztahů.

Významné a ostatní investice do dlouhodobého majetku

ELITEX Nepomuk, a. s. vlastní závod ve Dvorci u Nepomuka, jež se dále člení do několika výrobních hal, například svařovny, obrobny, montáže a víceúčelové haly. Svařovna byla dokončena v roce 2012, v tomto roce došlo navíc k výstavbě nové vstupní recepcie [16]. V roce 2012 byla zahájena stavba výrobní haly pro expedici [13] v hodnotě 7 967 188 Kč, která byla v roce 2013 uvedena do užívání. Na tuto halu společnost obdržela dotaci v hodnotě 1 879 000 Kč. Jednalo se o operační program podnikání a inovace (OPPI) - projekt nemovitosti.

Následující tabulka zobrazuje přehled dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku (z obrátové předvahy) za rok 2013, včetně přírůstků a úbytků.

Tabulka 9: Dlouhodobý majetek společnosti ELITEX Nepomuk pro rok 2013 (v Kč)

Účet	Název	Počáteční stav	Obrat MD	Obrat Dal	Obrat celkem	Konečný stav
013	Software	130 667	67 250	-	67 250	197 917
0131	Software (dotace OPPI)	561 779	-	-	-	561 779
019	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	270 287	-	-	-	270 287
0211	Budovy	37 035 475	1 756 972	-	1 756 972	38 792 447
02111	Budovy (dotace OPPI)	-	7 967 188	1 879 000	6 088 188	6 088 188
0212	Stavby	2 111 204	38 369	-	38 369	2 149 573
0220	Energetické a hnací stroje	1 479 425	-	-	-	1 479 425
0224	Inventář nad 40 tis.	1 304 971	-	536 511	-536 511	768 460
02241	Inventář (dotace OPPI)	78 722	-	-	-	78 722
0229	Modely do 40 tis.	118 050	-	-	-	118 050
0222	Modely nad 40 tis.	111 200	286 100	-	286 100	397 300
0225	Nářadí	974 385	-	86 473	-86 473	887 912
0227	Hospodářský inventář	2 939 556	-	476 851	-476 851	2 462 706
02271	Hospodářský inventář (dotace OPPI)	219 458	-	-	-	219 458
0223	Dopravní prostředky	7 402 986	1 709 227	-	1 709 227	9 112 213
0221	Pracovní stroje	55 876 884	662 640	603 755	58 885	55 935 770
031	Pozemky	577 040	259 964	-	259 964	837 004
041	Účty pořízení DNHM	-	67 250	67 250	0	0
042	Účty pořízení DHM	2 286 931	13 909 623	12 680 460	1 229 163	3 516 094
	Celkem	113 479 020	26 724 583	16 330 300	10 394 283	123 873 305

Zdroj: Vlastní zpracování, 2014 dle [12]

Pozn.: Tabulka obsahuje částky z obrátové předvahy v pořizovacích cenách (brutto).

Do dlouhodobého nehmotného majetku společnost řadí především [12]:

- software např. software Helios Orange, licence,
- ostatní dlouhodobý nehmotný majetek např. programy, operační systémy.

Do dlouhodobého hmotného majetku společnosti patří [12]:

- budovy např. výrobní a expediční hala, skladovací prostory, lakovna, svařovna, administrativní budova,
- stavby např. přípoj pitné vody, elektrické vedení,
- energetické a hnací stroje např. kompresor, kotel, odsávací zařízení,
- inventář nad 40 tis. např. rýsovací deska, lisovací stroj, posuvné měřítko,

- modely do 40 tis. např. řemenice, stator,
- modely nad 40 tis. např. modelová zařízení,
- nářadí např. nářadí, brusky, měřicí přístroje,
- dopravní prostředky např. jeřábky, vysokozdvizné vozíky, zakladač, nákladní automobil,
- hospodářský inventář, tj. drobný hmotný majetek, např. počítače, monitory,
- pracovní stroje např. soustruhy, svářečky, frézky, vrtačky,
- a pozemky.

Kategorií, do které je, z hlediska vlastněného množství, nejvíce investováno, jsou pracovní stroje. Investice jsou financovány jak vlastními tak cizími zdroji.

Hlavní odběratelé a dodavatelé společnosti ELITEX Nepomuk, a. s.

ELITEX Nepomuk je dodavatelem především velkým zahraničním odběratelům ze zemí jako Německo, Francie, Švýcarsko či Belgie [16]. Společnost dodává své výrobky zákazníkům v oboru textilní, stavební a dřevoobráběcí stroje [39]. Důležití nejsou však jen odběratelé ale též její dodavatelé, díky nimž může vyrábět a dodávat ve stanoveném čase a požadované kvalitě.

Tabulka 10: Významní dodavatelé a odběratelé společnosti ELITEX Nepomuk, a. s.

Významní odběratelé 2013	Významní dodavatelé 2013
WEEKE (skupina HOMAG)	IT Bohemia
Caterpillar	Jepsen
HOMAG (skupina HOMAG)	Ferona
Hamm	Reca
HOLZMA (skupina HOMAG)	Bogner

Zdroj: Vlastní zpracování, 2014

Legislativní a právní normy mající vliv na společnost

Společnost se řídí řadou právních norem a předpisů, patří mezi ně například:

- Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce,
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- Vyhláška Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., pro podnikatele,
- daňové zákony, aj.

Nově od 1.1 2014 se společnost musí řídit Zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, který nahrazuje Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník. S tímto zákonem přichází celá řada změn.

Akciové společnosti, kterou ELITEX Nepomuk je, mají od 1.1 2014 povinnost si zřídit internetové stránky, na nichž musí uvést údaje požadované tímto zákonem (sídlo, IČ, zápis do obchodního rejstříku, informace o obchodní firmě, aj.). Dále musejí například do konce června 2014 přizpůsobit své zakládací dokumenty tak, aby neodporovaly donucujícím ustanovením tohoto zákona a následně je doručit do sbírky listin [10].

Důležitým je, vzhledem k tématu této práce, především Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který, mimo jiné, hovoří o povinnosti auditu účetní závěrky:

Tabulka 11: Povinnost auditu účetní závěrky společnosti ELITEX Nepomuk, a. s.

Kritéria	Hodnota kritéria pro povinný audit	ELITEX 2012	ELITEX 2013
Aktiva celkem	> 40 mil. Kč	171 875 tis. Kč	182 103 tis. Kč
Roční úhrn čistého obratu	> 80 mil. Kč	175 070 tis. Kč	183 076 tis. Kč
Průměrný přepočtený stav zaměstnanců	> 50	148,44	159,53
Překročení/dosažení alespoň 1 kritéria		ANO	ANO

Zdroj: Vlastní zpracování, 2014 dle [41, § 20], [13], [12]

Pozn.: některé údaje pro rok 2013 jsou prozatimní, účetní závěrka není zatím plně sestavena.

Dle zákona o účetnictví mají povinnost auditu účetní závěrky „akciové společnosti, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jedno ze tří uvedených kritérií“ [41, § 20]. Pro sledovaný rok 2013 ELITEX Nepomuk tuto povinnost opět splnil a překročil dokonce všechna kritéria, stejně jako v roce 2012.

Ostatní externí faktory působící na společnost

Již bylo zmíněno, že ELITEX Nepomuk je dodavatelem především velkým zahraničním odběratelům ze zemí, jako je Německo, Francie, Švýcarsko či Belgie [16]. Z důvodu obchodování se zahraničními zeměmi patří mezi další externí vlivy na společnost též velikost měnového kurzu.

Pro přepočítání částek v cizí měně na českou společnost používá čtvrtletní kurz, jenž je vyhlášen vždy k prvnímu pracovnímu dni ve čtvrtletí podle kurzovního listku České národní banky [13]. V listopadu roku 2013 Česká národní banka ohlásila intervence a oslabila korunu. Jejím cílem bylo udržovat kurz koruny vůči euru kolem 27 Kč. Koruna tak náhle oslabila až o celá 4 % [11].

Dalším faktorem je jistě změna úrokových sazeb, jelikož mezi zdroje financování společnosti patří též cizí zdroje a úvěry.

Elitex Nepomuk velice dbá na kvalitu svých výrobků, od roku 2007 vlastní certifikát ISO 9001:2000. Společnost též dodržuje veškeré ekologické normy a předpisy [39].

4.1.2 Účetní a informační systém společnosti ELITEX Nepomuk

V této části auditu je pro potřeby poznání podniku též třeba se seznámit s jeho účetním a informačním systémem. Tato kapitola bude v části o účetních metodách společnosti obsahovat především informace zaměřené na dlouhodobý majetek, který je předmětem zkoumání. Dále jejím obsahem jsou hlavní transakční cykly, včetně podrobného příkladu transakčního cyklu týkajícího se samotného dlouhodobého majetku, a samotný informační systém používaný pro účetní a další účely ve společnosti.

Společnost vede účetnictví a sestavuje účetní závěrku v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláškou č. 500/2002 Sb. a dalšími povinnými právními normami. ELITEX vypracovává pravidelně vnitropodnikové směrnice [13].

Účetní období společnosti je kalendářní rok, tedy 1. 1. – 31.12. Účetní závěrka se sestavuje, a rozvahový den je stanoven na 31. 12. [13]. V roce 2013 oproti roku předchozímu nedošlo k žádným výrazným změnám v účtování a použitých účetních metodách.

Společnost vypracovala pro rok 2013, taktéž jako pro předchozí roky, vnitropodnikovou směrnici *Zpracování účetnictví*, kterou je stanoven způsob oceňování majetku a zásob, dále odpisový plán, zásady pro uplatnění časového rozlišení nákladů a výnosů, zásady kalkulací, oběh účetních dokladů a jejich archivace [13].

Společnost v této směrnici rozděluje dlouhodobý majetek na [15]:

- a) hmotný dlouhodobý majetek,
- b) nehmotný dlouhodobý majetek,
- c) drobný nehmotný dlouhodobý majetek,
- d) drobný hmotný dlouhodobý majetek.

Dlouhodobým finančním majetkem společnost nedisponuje.

- a) Hmotný dlouhodobý majetek** je ve směrnici definován (dle § 26 Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů) jako „budovy, domy, stavby, samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena (§ 29 Zákona o daních z příjmů) je vyšší než 40 000 Kč a které mají provozně-technické funkce delší než jeden rok“ [15].

Hmotný dlouhodobý majetek společnost rozděluje do několika kategorií [15]:

- BUD budovy
- STA stavby
- POZ pozemky
- EHS energetické a hnací stroje
- PST pracovní stroje
- DOP dopravní prostředky
- INV inventář
- MO1 modelové zařízení

- b) Nehmotný dlouhodobý majetek** směrnice společnosti (dle §32a Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů) uvádí jako „software a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek, jehož vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a doba použitelnosti je delší než 1 rok“ [15].

Nehmotný dlouhodobý majetek obsahuje [15]:

- SOF software

Hmotný a nehmotný dlouhodobý majetek společnost účtuje v účtové skupině 02, podle analytického rozlišení dle druhu tohoto majetku [15].

c) **Drobný nehmotný dlouhodobý majetek** směrnice definuje jako „především počítačové programy, jejichž pořizovací cena je nižší než 60 000 Kč a doba použitelnosti je delší než 1 rok“ [15].

d) **Drobný hmotný dlouhodobý majetek** je „majetek, jehož pořizovací cena je nižší než 40 000 Kč a doba použitelnosti je delší než 1 rok“ [15].

Drobný nehmotný a hmotný dlouhodobý majetek společnost účtuje přímo do spotřeby na účty nákladů dle analytického rozlišení. Dále je pro tento majetek vedena operativní evidence [15].

Odpisy dlouhodobého majetku společnosti:

Pro každý odepisovaný hmotný a nehmotný dlouhodobý majetek je ve společnosti sestaven odpisový plán, s tím že [15]:

- hmotný dlouhodobý majetek je odepisován dle Zákona o daních z příjmů (§ 26-32), společnost používá rovnoměrný způsob odepisování a účetní odpisy se vypočtou podle doby odepisování daňových odpisů,
- nehmotný dlouhodobý majetek je odepisován dle Zákona o daních z příjmů (§ 32a), společnost používá rovnoměrný způsob odepisování a účetní odpisy se vypočtou podle doby odepisování daňových odpisů.

Vyřazování dlouhodobého majetku společnosti:

Pokyny pro vyřazení majetku dává vždy odpovědný pracovník společnosti. Hmotný a nehmotný dlouhodobý majetek se následně vyřadí a toto vyřazení se zaúčtuje na MD **07., 08. / D 01., 02.** Drobný hmotný a nehmotný dlouhodobý majetek se vyřazuje pouze evidenčně [15].

Oceňování dlouhodobého majetku společnosti:

Hmotný a nehmotný dlouhodobý majetek se oceňuje pořizovací cenou [13].

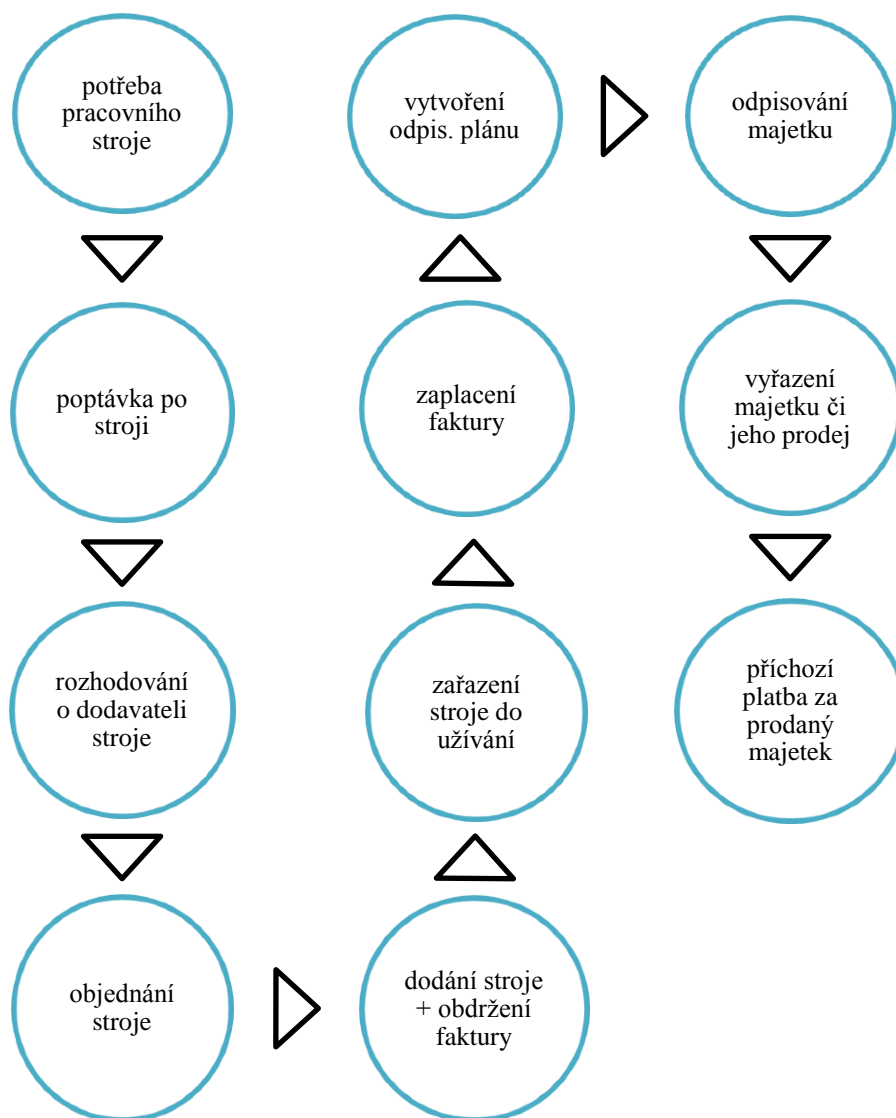
ELITEX účtuje o opravné položce k majetku (rozdíl mezi kupní a účetní cenou při privatizaci), která se odepisuje rovnoměrně 15 let. [13] Dále tato účetní jednotka účtuje i o majetku na leasing.

ELITEX Nepomuk používá k účtování informační a účetní systém Helios Orange. Tento informační systém byl pořízen v roce 2007, a společnost na něj obdržela dotaci. Helios je, kromě účetnictví a podrobné evidence veškerého majetku a závazků, taktéž používán pro plánování a technickou přípravu výroby, umožňuje sledovat zakázky, aj.

Helios Orange je podnikový informační a ekonomický systém určený pro řízení široké škály podnikových procesů. Nabízí funkcionality, jako jsou Controlling či Customer relationship management (CRM). Systém mimo jiné umožňuje tvorbu formulářů ve více jazycích, což je velice důležité, jelikož společnost dodává své výrobky zahraničním zákazníkům. Kladem tohoto systému je dále jednoduchá dostupnost a přehlednost informací [19].

V této části je také velice důležité se seznámit s hlavními transakčními cykly podniku. Mezi tyto cykly lze zařadit cykly nákupu materiálu a zásob, procesy jejich úhrad, dále samozřejmě procesy týkající se výběru, přijímání a uskutečňování zakázek, ale v oblasti dlouhodobého majetku jsou nejdůležitějšími transakčními cykly pořízení a vyřazení dlouhodobého majetku. Jako příklad je uveden na obrázku č. 7 cyklus pořízení – vyřazení pracovního stroje (zařízení).

Obrázek 7: Cyklus pořízení - vyřazení pracovního stroje ve společnosti



Zdroj: Vlastní zpracování, 2014

Celý cyklus začíná potřebou pracovního stroje ve společnosti ELITEX Nepomuk, po kterém následuje poptávka po konkrétním strojním zařízení. Firma si obvykle vybírá vhodného dodavatele z několika adeptů a poté stroj objedná (telefonicky, emailem, atd.). Po objednání je stroj dodán do prostor společnosti včetně veškeré potřebné dokumentace a příchozí faktury. Stroj je zaúčtován na účet pořízení (042) a účet závazků za dodavatele. (V některých případech však dochází k výběru stroje na místě dodavatele, jeho okamžitému zaplacení a odvezení). Následně je stroj zařazen do užívání, a přeúčtován z účtu pořízení na příslušný účet majetku (0221) a faktura (závazek) zaplacená dodavateli. V některých případech je potřeba montáže stroje před jeho zařazením do užívání. Po zařazení majetku do užívání se vytvoří pro tento majetek

odpisový plán a začne se odepisovat (551/0821). Na konci svého životního cyklu je stroj vyřazen z užívání (0821/0221). V případě, že dojde k jeho prodeji, následuje přijetí platby od jeho odběratele.

V účetní jednotce se používají takzvané protokoly zavedení majetku a protokoly vyřazení majetku. Protokol zavedení majetku obsahuje identifikaci příslušného majetku, jeho pořizovací cenu, datum pořízení, datum zavedení, odpisovou skupinu, do které byl daný majetek zařazen, včetně stanovení daňových a účetních odpisů, umístění majetku a podpis odpovědné osoby, případně číslo faktury přijaté, aj. Vyřazovací protokol pak především informuje, který majetek byl z aktiv společnosti vyřazen. V informačním systému HELIOS se majetek eviduje na kartě majetku.

4.1.3 Kontrolní prostředí společnosti ELITEX Nepomuk

Ve společnosti ELITEX Nepomuk existuje poměrně klasické vnitřní kontrolní prostředí, představované důležitými, ať už pravidelnými či mimořádnými, kontrolami a procesy schvalování operací. Společnost nemá zaveden systém interního auditu. Kontrolní prostředí společnosti je charakteristické především pravidelnými ročními inventarizacemi jednotlivých složek majetku a závazků. Součástí organizační struktury je též controllingový útvar, který slouží především útvaru výroba. V ostatních útvarech provádí kontrolní činnosti převážně vedoucí daného útvaru.

Důležité je rozdělení odpovědností a pravomocí ke konkrétním podnikovým operacím. Nejvyšší rozhodovací a schvalovací pravomoc má vedení společnosti v čele s ředitelem. O pořízení a dalších operacích týkajících se dlouhodobého majetku rozhoduje vedení a to hlavně v případě, že se jedná o majetek významné hodnoty. V ostatních případech, kdy se nejedná o významné položky majetku, je nutné nákup projednat alespoň na poradě s vedením a získat souhlas k jeho nákupu. Jednotlivý zaměstnanci úseků či útvarů jsou pak pod dohledem svých vedoucích.

Určitou kontrolní funkci jistě plní také podrobná evidence majetku. Již bylo řečeno, že se v podniku používají takzvané protokoly zavedení majetku či protokoly vyřazení, které jsou podepsány odpovědnou osobou. Společnost se tak snáze vyhne možnému zneužití či odcizení majetku.

Pro drobný majetek je navíc v systému Helios vedena podrobná evidence, kde, kromě veškerých důležitých údajů o tomto majetku, je možné nalézt i jeho umístění.

Ve společnosti ELITEX Nepomuk probíhá také audit kvality. Společnost vlastní certifikát ISO 9001:2000.

Inventarizace ve společnosti ELITEX Nepomuk:

Společnost vypracovala ve své vnitropodnikové směrnici *Zpracování účetnictví* taktéž směrnici k procesu inventarizace. Řádná inventarizace majetku a závazků společnosti je prováděna dle Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a dalších příslušných právních předpisů periodicky k 31. 12. daného účetního období [15].

Pro inventarizaci je na základě příkazu ředitele jmenována inventarizační komise, skládající se minimálně z 2 členů, přičemž je jeden z těchto členů jmenován samotným předsedou této komise. Tímto příkazem jsou též stanovena práva i povinnosti komise. Povinností komise je vyžádat si od odpovědných pracovníků prohlášení o provedených změnách v příslušné evidenci a předaných dokladech k zaúčtování, stejně jako o provedení kontroly označení [15].

Ve společnosti probíhá jak inventura fyzická, tak dokladová [15]:

- fyzická inventura se využívá právě pro dlouhodobý majetek či například u peněžních prostředků v hotovosti,
- dokladová inventura se běžně provádí u pohledávek, závazků a dalších položek majetku, u kterých je provedení fyzické inventury vyloučeno.

Po provedení inventarizace je vyhotoven inventarizační komisí zápis, ve kterém je mimo jiné uveden název společnosti či střediska, ve kterém byla inventarizace prováděna, datum provedení, číslo a název inventarizovaného účtu, přehled vyhotovených inventurních soupisů, zjištěné inventarizační rozdíly, aj. K tomuto zápisu jsou přiloženy inventurní soupisy dle jednotlivých druhů a analytických účtů, které obsahují inventární číslo, cenu v Kč za množství a údaje o množství dle účetního a skutečného stavu, rozdíl mezi skutečným a účetním stavem, podpisový záznam odpovědného pracovníka, a další náležitosti dle legislativních požadavků [15].

Případné zjištěné inventarizační rozdíly se zaúčtují na účet 582 – mimořádné náklady (manka) nebo účet 688 – mimořádné výnosy (přebytky). Výjimku tvoří schodky v pokladně a ceninách, které jsou účtovány jako pohledávka vůči hmotně odpovědné osobě [15].

Ve společnosti je součástí kontrolního prostředí také operativní evidence, která obsahuje například [15]:

- knihu návštěv,
- knihu jízd,
- úkolové lístky,
- evidenci o plnění výkonových norem,
- kontrolní lístky docházky (takzvané píchačky),
- evidenci náradí, aj.

4.1.4 Předběžné analytické postupy

Pro účely provedení předběžných analytických postupů, byly porovnány údaje o dlouhodobém majetku nejen za poslední dva roky, ale za období 2008-2013. Tyto meziroční rozdíly jsou znázorněny v tabulce č. 12 a obrázcích 8 a 9. Při analýze se vychází z rozvah společnosti ELITEX Nepomuk, a. s. Přestože mohou být celkové údaje pro rok 2013 prozatimní, jelikož použitá účetní závěrka ještě není v konečné podobě sestavena, informace a data o dlouhodobém majetku by však měly být kompletní.

Tabulka 12: Dlouhodobý majetek ELITEX Nepomuk k 31. 12. 2008-2013 v tis. Kč

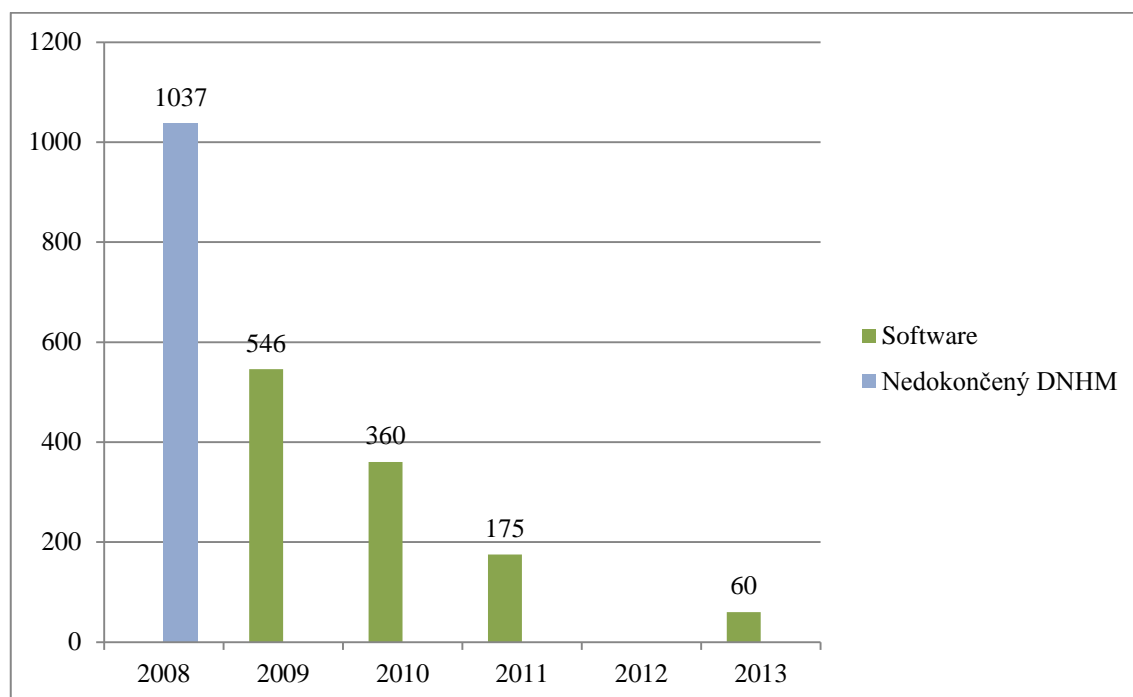
	2008	2009	2010	2011	2012	2013
DLOUHODOBÝ MAJETEK	49 490	40 560	34 232	31 740	31 554	40 685
Dlouhodobý nehmotný majetek (DNHM)	1 037	546	360	175	0	60
Zřizovací výdaje	0	0	0	0	0	0
Nehm. výsledky výzkumu a vývoje	0	0	0	0	0	0
Software	0	546	360	175	0	60
Ocenitelná práva	0	0	0	0	0	0
Goodwill	0	0	0	0	0	0
Jiný DNHM	0	0	0	0	0	0
Nedokončený DNHM	1 037	0	0	0	0	0
Poskytnuté zálohy na DNHM	0	0	0	0	0	0
Dlouhodobý hmotný majetek (DHM)	48 453	40 014	33 872	31 565	31 554	40 625
Pozemky	577	577	577	577	577	837
Stavby	24 365	23 408	22 289	21 251	24 956	31 466
SMV a soubory mov. Věcí	20 267	14 174	8 702	4 846	3 734	4 806
Pěstitelské celky trv. porostů	0	0	0	0	0	0
Základní stádo a tažná zvířata	0	0	0	0	0	0
Jiný DHM	0	0	0	0	0	0
Nedokončený DHM	2 354	1 756	2 304	4 891	2 287	3 516
Poskytnuté zálohy na DHM	0	0	0	0	0	0
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	890	99	0	0	0	0
Dlouhodobý finanční majetek (DFM)	0	0	0	0	0	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2014 dle [14] a [12]

Tabulka 12 a následující obrázky 8 a 9 zobrazují vývoj, respektive stavy jednotlivých položek dlouhodobého majetku společnosti k rozvahovému dni za posledních 6 let.

Většinový podíl na dlouhodobém majetku ve všech letech má dlouhodobý hmotný majetek, dlouhodobý nehmotný majetek představuje pouze menšinovou část. Dlouhodobým finančním majetkem společnost nedisponuje.

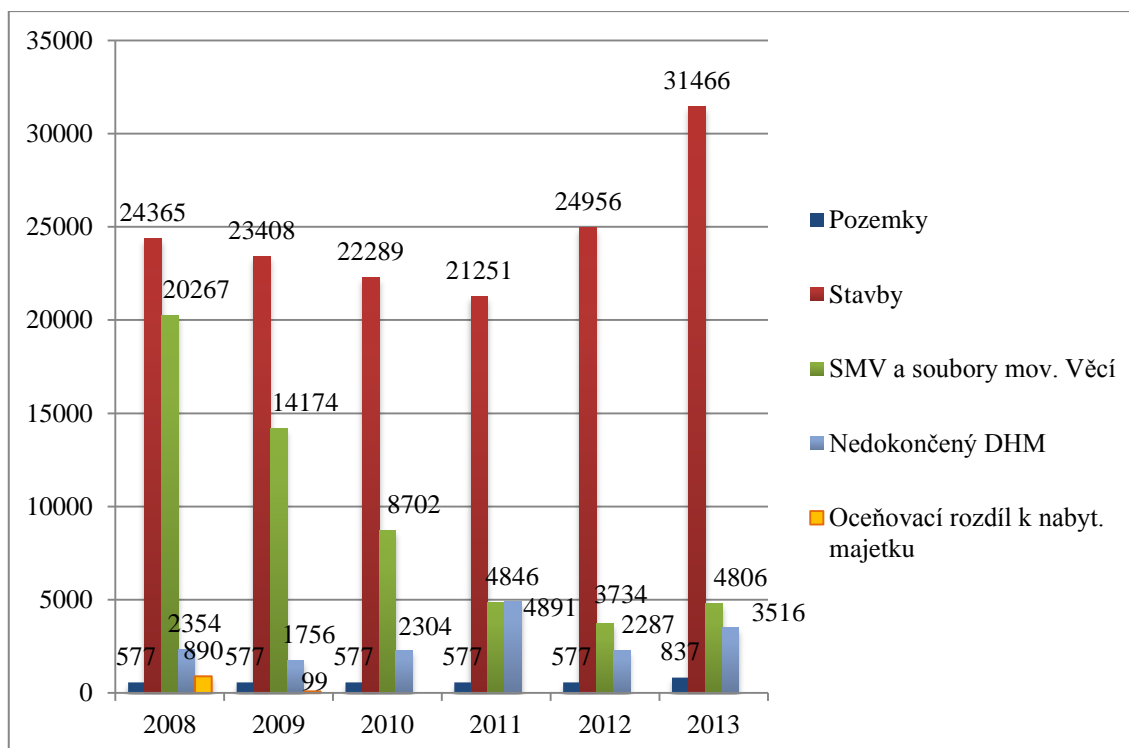
Obrázek 8: Položky dlouhodobého nehmotného majetku k 31. 12. 2008-2013 v tis. Kč



Zdroj: Vlastní zpracování, 2014 dle [14] a [12]

Obrázek 8 představuje vývoj jednotlivých položek dlouhodobého nehmotného majetku podílejících se na jeho celkové hodnotě k rozvahovému dni mezi lety 2008 a 2013 v tis. Kč. Ke konci roku 2008 představoval nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek 100% podíl na celkové částce majetku. Mezi lety 2009 a 2011, a následně v roce 2013 patří 100% podíl položce software, v roce 2013 společnost investovala do licence k softwaru. Obrázek v roce 2012 a taktéž tabulka 12 ukazují, že společnost k 31. 12. dosahovala nulové hodnoty dlouhodobého nehmotného majetku, který byl odepsán.

Obrázek 9: Položky dlouhodobého hmotného majetku k 31. 12. 2008-2013 v tis. Kč



Zdroj: Vlastní zpracování, 2014 dle [14] a [12]

Obrázek 9 znázorňuje vývoj položek dlouhodobého hmotného majetku podílejících se na jeho celkové hodnotě k rozvahovému dni v letech 2008-2013 v tis. Kč.

Dlouhodobý hmotný majetek v roce 2013 oproti roku 2012 vzrostl o celých 29 %, tj. o 9 071 tis. Kč. Tento nárůst byl způsoben zvýšením položky pozemky (o 45 %, tj. o 260 tis. Kč), stavby (o 26 %, tj. o 6 510 tis. Kč), samostatné movité věci a soubory movitých věcí (o 29 %, tj. o 1 072 tis. Kč) a nedokončený majetek (o 54 %, tj. o 1 229 tis. Kč).

Nejvyšší částky obecně ve všech letech dosahuje položka stavby, následně samostatné movité věci a soubory movitých věcí, které mají v analyzovaném období (kromě roku 2013) tendenci klesat. Pozemky jsou téměř ve všech sledovaných letech na stále stejné hodnotě 577 tis. Kč. Pozemky se dle Zákona o účetnictví § 28 neodepisují [41, § 28]. V roce 2013 však hodnota pozemků vzrostla na 837 tis. Kč (příbyla parcela spojená s odkoupenými stavebninami ve Dvorci). Společnost též ve všech letech disponuje nedokončeným dlouhodobým hmotným majetkem. Tabulka 12 a obrázek 9 ukazují, že rozvaha společnosti neobsahuje k 31.12. v žádném ze sledovaných let položky: pěstitelské celky trvalých porostů, základní stádo a tažná zvířata, poskytnuté zálohy na

dlouhodobý hmotný majetek a jiný dlouhodobý hmotný majetek. Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku v roce 2013 oproti roku 2012 mírně poklesly. Absolutní a procentní meziroční rozdíly jednotlivých položek jsou vypočteny v příloze B. Další informace znázorňující přírůstky a úbytky jednotlivých kategorií majetku byly zpracovány v podkapitole 4.1.1. (viz. Tabulka č. 9).

4.1.5 Stanovení plánovací hladiny významnosti

Pro stanovení hladiny významnosti bylo použito postupu dle formuláře 170 – Stanovení významnosti (materiality) uvedeného v Příručce pro provádění auditu vydané KA ČR.

Tabulka 13: Stanovení hladiny významnosti ve společnosti ELITEX Nepomuk 2013

Možné kritérium	Možné %	Hodnota základny (v tis. Kč)	Použité %	Významnost (v tis. Kč)
HV před zdaněním	3-7 %	5 808	7	407
Výnosy	1-3 %	183 076	2	3 662
Celková aktiva	1-3 %	85 345	2	1 707
Vlastní kapitál	3-5 %	13 441	5	672
Významnost (materialita)				1 707 tis. Kč

Zdroj: Vlastní zpracování, 2014 dle [24, formulář 170], [12]

Pozn.: údaje pro rok 2013 jsou prozatímní, účetní závěrka není zatím plně sestavena.

Jak uvádí samotný formulář 170, kritéria obsažená v tabulce jsou pouhou pomůckou, a stanovení hladiny významnosti je čistě na úsudku auditora [24]. Byla však vypočtena všechna navrhovaná kritéria:

- Hospodářský výsledek před zdaněním – z důvodu nízké hodnoty základny pro výpočet bylo stanoveno procento na hodnotě 7 %.
- Vlastní kapitál – opět z důvodu nízké hodnoty základny pro výpočet došlo ke stanovení procenta na nejvyšší doporučené hodnotě 5 %.

Dle předchozích analýz, které proběhly v kapitole týkající se poznání klienta, bylo zjištěno, že je společnost převážně financována cizími zdroji. Hodnota vlastního kapitálu a taktéž souvisejícího hospodářského výsledku před zdaněním, je ve vztahu k celkové hodnotě aktiv, poměrně nízká. Navrhovaná procenta k těmto základnám by bylo možné ještě zvýšit. Tyto základny nebudou vybrány pro stanovení plánovací hladiny významnosti.

- Výnosy – pro výnosy bylo pro výpočet stanoveno procento střední, tedy na hodnotě 2 %. U výnosů poté významnost činí 3 662 tis. Kč.

- Celková aktiva – taktéž pro celková aktiva bylo vybráno střední procento tedy 2 %. U celkových aktiv pak významnost činí 1 707 tis. Kč.

Výnosy či hlavně aktiva jsou poměrně stabilnějšími základnami než hospodářský výsledek a vlastní kapitál v případě ELITEXu, především v posledních letech.

Při stanovování hladiny významnosti je nutné vzít v úvahu mimo jiné i riziko zakázky a spolehlivost vnitřního kontrolního systému auditované účetní jednotky [5]. Již bylo zmíněno, že ve společnosti probíhá povinný audit účetní závěrky již více než 10 let. Společnost je již na tento proces zvyklá a spolupráce s auditory vždy probíhala bez větších obtíží. Přestože se v případě zpracovávání této diplomové práce jedná o prvorocní zakázku, riziko zakázky bylo možné na základě posouzení řady okolností stanovit jako obvyklé. Vnitřní kontrolní systém společnosti lze na základě analýzy posoudit jako poměrně spolehlivý. Ačkoliv není ve společnosti zaveden systém interního auditu, stále zde probíhá celá řada klasických a důležitých kontrolních a schvalovacích postupů. Koncem roku 2013 došlo ke změnám ve vedení společnosti. Změny ve vedení mohou dle teorie ovlivnit kontrolní riziko. Přestože lze říci, že kontrolní riziko je poměrně nízké, bude na základě uvážení okolností, a na základě toho, že se u diplomové práce jedná o první zakázku, stanoveno kontrolní riziko jako střední.

Těmto úvahám tedy odpovídá i výběr střední hodnoty procenta u aktiv a výnosů (doporučované hodnoty pro výpočet významnosti jsou 1-3 %) na 2 %. Hladina významnosti vypočítaná u výnosů je přesto u prvorocní zakázky poměrně vysoká, tudíž jako kritérium pro plánovací hladinu významnosti byla zvolena celková aktiva. Celková aktiva jsou navíc stabilnějším ukazatelem. Hladina významnosti je 1 707 tis. Kč.

V této práci však bude prováděn pouze audit dlouhodobého majetku, nikoliv audit celé účetní závěrky. Je tudíž potřeba si vypočítat i prováděcí hladinu významnosti. Doporučované hodnoty jsou obvykle 60-90 % významnosti [24]. Operací vztahujícím se k dlouhodobému majetku však bývá podstatně méně, než například u zásob, a tyto operace představují také většinou větší částky [6]. Prováděcí hladinu významnosti lze tedy zvolit na úrovni 90 % významnosti, tedy 1 536 tis. Kč.

Nyní už chybí jen vypočítat hodnotu, pro niž budou případné zjištěné nesprávnosti brány jako nepodstatné, a nebude potřeba se jimi tedy dále zabývat. Hodnota je obvykle stanovena na 1-5 % vypočtené hladiny významnosti [24]. Pro stanovené 1 % je tato hodnota 17 tis. Kč.

5 AUDIT DLOUHODOBÉHO MAJETKU VE SPOLEČNOSTI ELITEX NEPOMUK, a. s.

5.1 Strategie a plán auditu dlouhodobého majetku

V této kapitole bude blíže rozebráno auditorské, přirozené, kontrolní a stanovené zjišťovací riziko. Důležitou částí je navíc sestavení plánu samotného auditu dlouhodobého majetku, tedy naplánování testů spolehlivosti vnitřních kontrol v oblasti dlouhodobého majetku a až už analytické tak detailní testy věcné správnosti.

5.1.1 Přirozené, kontrolní a zjišťovací riziko

O účetnictví společnosti ELITEX Nepomuk, a. s. se stará zkušený tým účetních. Společnost navíc využívá poměrně kvalitního a přehledného účetního softwaru, který byl zmíněn v kapitole týkající se poznání klienta. Obecně problematickou částí účtování by mohlo být například účtování kurzových rozdílů, jelikož společnost je dodavatelem ve velké míře zahraničním subjektům. V oblasti dlouhodobého majetku, na kterou se tato práce zaměřuje, však nebyly v předběžné analýze identifikovány žádné významně neobvyklé transakce či problematické oblasti účtování.

Již bylo navíc párkrát zmíněno, že operací vztahujícím se k dlouhodobému majetku bývá podstatně méně, než například u zásob [6], přirozené riziko lze tudíž u účetních zůstatků těchto účtů stanovit o něco nižší, než například u zmíněných zásob, u kterých by toto riziko mohlo být vyšší. Přirozené riziko stanovíme tedy jako nízké. Kontrolní riziko bylo stanoveno v předchozí kapitole jako střední.

Tabulka 14: Přípustné zjišťovací riziko

Posouzení PR je:	Posouzení KR je:		
	vysoké	střední	nízké
vysoké	nízké	nízké	střední
střední	nízké	střední	vysoké
nízké	střední	vysoké	vysoké

Zdroj: Upraveno dle [7, s. 63]

Jestliže bylo zvoleno přirozené riziko jako nízké a kontrolní riziko jako střední, bude přípustné zjišťovací riziko vysoké, aby bylo udrženo auditorské riziko na přijatelné úrovni [7]. Bude se požadovat 95% ujištění, tedy 0,05% auditorské riziko. Přirozené riziko bude stanoveno 20 % a kontrolní riziko 50 %.

Výpočet přijatelného zjišťovacího rizika [7, s. 62]:

$$AR = (PR \times KR) \times ZR$$

$$\frac{AR}{PR \times KR} = ZR$$

$$\frac{0,05}{0,20 \times 0,50} = ZR$$

$$50 \% = ZR$$

Pravděpodobnost vzniku chyby či nesprávnosti, tedy přirozené riziko [7], bylo stanoveno na 20 %, to znamená, že přibližně v 20 % účetních operacích by se mohla vyskytnout chyba. Kontrolní riziko bylo stanoveno 50 %, to znamená, že 50 % z těchto chybných operací by nebylo opraveno a prošlo systémem dál. 50% zjišťovací riziko pak říká, že by auditor měl objevit 50 % z chybně zaúčtovaných operací, které nebyly objeveny vnitřním kontrolním systémem.

5.1.2 Plán auditorského přístupu

Ve společnosti ELITEX Nepomuk a. s. bude proveden audit dlouhodobého majetku, a to za účetní období 1.1. - 31. 12. 2013.

Ačkoliv použitá účetní závěrka ještě není v konečné podobě sestavena a údaje poskytnuté pro audit jsou prozatimní, informace o dlouhodobém majetku, který je pro práci podstatný, by však měly být kompletní. Audit se bude týkat pouze dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného majetku, protože společnost žádný dlouhodobý finanční majetek nevlastní.

Jelikož bylo riziko zakázky stanoveno jako obvyklé, není potřeba specifických auditorských postupů, či snížení hladiny významnosti.

5.1.3 Plán testů spolehlivosti vnitřních kontrol

Pro účely otestování spolehlivosti vnitřního kontrolního systému společnosti v oblasti dlouhodobého majetku, bude:

- vyplněn dotazník týkající se vnitřního kontrolního systému v oblasti evidence, přírůstků, úbytků a odpisové politiky u dlouhodobého majetku, na základě dotazování příslušných osob a vlastního pozorování,
- provedeno kontrolní srovnání náhodně vybraného majetku se záznamy, otestování existence všech příslušných dokladů, protokolů o zavedení majetku, schválení a podepsání odpovědnými osobami a provedena kontrola realizace inventarizace tohoto majetku,
- položeno několik dalších otázek a provedeny jiné dodatečné testy v oblasti kontrolního systému u dlouhodobého majetku.

Na závěr samotné práce bude rozhodnuto o spolehlivosti a dostatečnosti vnitřního kontrolního systému v oblasti dlouhodobého majetku.

5.1.4 Plán testů věcné správnosti

Testování věcné správnosti bude provedeno především prostřednictvím detailních testů. Již pro účely provedení předběžných analytických postupů byly vypočteny meziroční rozdíly stavů dlouhodobého majetku za posledních 6 let. Pomocí analytického testu věcné správnosti budou už jen pouze vysvětleny významné rozdíly mezi roky 2012 a 2013 v konečném stavu dlouhodobého majetku.

Detailní testy budou uplatněny prostřednictvím testování přírůstků, úbytků, existence a vlastnictví. Vybraná významná položka majetku bude otestována na správnost zařazení do odpisové skupiny, správné stanovení délky odepisování, správnost výpočtu a zaúčtování odpisů.

5.2 Provedení auditu dlouhodobého majetku ve společnosti

V této části již bude proveden samotný audit dlouhodobého majetku společnosti ELITEX Nepomuk, a. s. za rok 2013. Jeho součástí budou především naplánované testy spolehlivosti vnitřních kontrol a testy věcné správnosti.

5.2.1 Testy vnitřních kontrol u dlouhodobého majetku

Tabulka 15: Dotazník pro hodnocení vnitřního kontrolního systému u DM

Otázka	Ano/Ne	Poznámky a vysvětlivky
EVIDENCE DLOUHODOBÉHO MAJETKU:		
✓ Je ve společnosti vedena podrobná evidence každé třídy dlouhodobého majetku?	Ano	Evidence majetku je vedena v systému Helios na kartách majetku. Je možné například vyfiltrovat přehled každé třídy zvlášť.
✓ Je oddělena odpovědnost za evidenci DM od odpovědnosti za jeho fyzickou kontrolu (inventuru)?	Ano	Fyzickou inventuru provádí jmenovaná Inventarizační komise (více v kapitole 4.1.3.).
✓ Provádí se pravidelné srovnání zůstatků analytických účtů s příslušnými účty hlavní knihy?	Ano	Ano, provádí se v podstatě neustále. Analytické účty musí s účty hlavní knihy pořád sedět.
✓ Je prováděna pravidelná inventura (fyzická/dokladová) majetku za účelem zjištění skutečné existence DM?	Ano	Inventura majetku je prováděna pravidelně jednou za rok k 31. 12. daného období.
✓ Jsou přístup a možnost použití DM omezeny jen na pověřené zaměstnance?	Ano	Majetek je využíván zaměstnancem, který je na dané pracoviště přidělen. Nad danou výrobní halou má dohled mistr (vedoucí).
PŘÍRŮSTKY DLOUHODOBÉHO MAJETKU:		
✓ Vyžadují přírůstky DM schválení vedením podniku?	Ano	Majetek větší hodnoty musí být vždy schválen nejvyšším vedením. O pořízení ostatního majetku je nutné se minimálně poradit s vedením (na poradách).

✓ Jsou přírůstky DM okamžitě evidovány na účtech dlouhodobého majetku a hlášeny účtárně?	Ano	Jakmile společnost obdrží fakturu, je majetek zaevidován.
✓ Používají se pro přírůstky DM zaváděcí protokoly podepsané odpovědnou osobou?	Ano	(Již zmíněno dříve)
LIKVIDACE A VYŘAZOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU:		
✓ Vyžaduje likvidace/vyřazování DM schválení vedení podniku?	Ano	Taktéž jako u pořízení je potřeba minimálně ohlásit záměr o vyřazení majetku.
✓ Jsou likvidace/vyřazování DM okamžitě evidovány na účtech dlouhodobého majetku a hlášeny účtárně k evidenci výnosů/ztrát?	Ano	Majetek je jak účetně tak fyzicky vyřazen.
✓ Používají se pro likvidace/vyřazení DM likvidační/vyřazovací protokoly podepsané odpovědnou osobou?	Ano	Ke každé kategorii majetku je vytvořen protokol vyřazení majetku obsahující seznam vyřazovaného majetku.
ODPISY DLOUHODOBÉHO MAJETKU:		
✓ Jsou evidovány pouze odpisy DM, který je skutečně v daném období používán?	Ano	Majetek je plně vytěžován.
✓ Jsou zavedeny postupy určování odpisových metod, odhadování životnosti a zůstatkové hodnoty dlouhodobého majetku (odpisový plán)?	Ano	Společnost má vytvořenu metodiku pro odpisování, čili odpisový plán. Je součástí již zmíněné směrnice <i>Zpracování účetnictví</i> , která je pravidelně dle potřeb aktualizována.

Zdroj: Vlastní zpracování, 2014 dle ukázkového dotazníku [6, s. 597-598] a [7, s. 160]

Další otázky (testy), které byly v průběhu testů spolehlivosti vnitřních kontrol položeny (provedeny):

- Má společnost vypracovánu směrnici pro proces inventarizace, jiné kontrolní činnosti obecně a k dlouhodobému majetku?
 - Společnost vypracovala v rámci své vnitropodnikové směrnice Zpracování účetnictví též část věnující se Inventarizaci. Tato směrnice je každoročně kontrolována a případně aktualizována, stejně jako zbylé části této směrnice. Více o směrnici k inventarizaci bylo zmíněno v kapitole 4.1.3.
- Jaké další kontroly dlouhodobého majetku probíhají v průběhu roku (kromě inventury)? Kdo je jimi běžně pověřen? Probíhaly během účetního období kontroly týkající se dlouhodobého majetku manuálně (ručně)/programově?
 - V průběhu roku probíhají především programové kontroly, které provádí účetní. Neustále je prováděna kontrola, jestli sedí analytické účty s účty hlavní knihy, dále se minimálně jednou za měsíc provádí kontrola karet majetku, aj.
 - Dále dochází k pravidelné údržbě a kontrole strojů pověřenými pracovníky (mistři, vedoucí pracovišť), aj.
- Jak často je software Helios aktualizován? Jakým způsobem dochází k zálohování dat a jejich úschově?
 - Informační a účetní systém Helios je aktualizován prakticky denně. Data jsou zálohována a uschovávána na externím disku. Tuto činnost provádí IT specialista.
- Byly zjištěny nějaké inventarizační rozdíly v průběhu inventury dlouhodobého majetku (manka, přebytky)? Případně jak byly tyto rozdíly vypořádány?
 - Při inventuře za účetní období 2013 nebyly zjištěny žádné rozpory mezi účetním a skutečným stavem dlouhodobého majetku, tedy inventarizační rozdíly. V případě zjištění rozdílu, se postupuje dle uvedené směrnice.

Dále v průběhu testování spolehlivosti vnitřních kontrol bylo vybráno náhodně 5 položek majetku pořízeného v roce 2013 (majetek byl vybrán náhodně v různých cenových kategoriích, za účelem zjištění způsobů schvalování a přesnosti dokumentace u různě hodnotných a významných položek), u kterých bylo zjišťováno, zda jsou řádně zaevidovány v systému společnosti, zda existují veškeré příslušné doklady a záznamy, zda byl k danému majetku vytvořen protokol zavedení majetku a zda bylo přijetí majetku schváleno a podepsáno odpovědnou osobou. Mimo jiné bylo zjišťováno, jestli byl majetek při poslední inventuře řádně zinventarizován.

Tabulka 16: Odsouhlasení náhodně vybraného majetku s doklady a dalšími záznamy

Označení na kartě majetku	Název DM	Datum pořízení	PC (v Kč)	Doklad	Protokol zavedení (Ano/ne)	Schváleno a podepsáno (Ano/ne)	Inventura (Ano/ne)
DOP 00000205	Vysokozdvíž. vozík elektrický	16. 5. 2013	94 260	<ul style="list-style-type: none"> • FAP1255 • Průvodka k FAP 	Ano	Ano (vedoucí investic a údržby)	Ano
BUD 00000053	Skladovací prostory – stavebniny – zděná budova	9.8.2013	628 149	<ul style="list-style-type: none"> • FAP2451 • Průvodka k FAP • Kupní smlouva 	Ano	Ano (vedoucí investic a údržby)	Ano
SOF 00000004	Licence SQL serveru	26. 8. 2013	67 250	<ul style="list-style-type: none"> • FAP2197 • Průvodka k FAP 	Ano	Ano (IT pracovník)	Ano
MO1 00000177	Modelové zařízení Gehause	21. 8. 2013	146 000	<ul style="list-style-type: none"> • FAP2173 • Průvodka k FAP 	Ano	Ano (vedoucí investic a údržby)	Ano
PST 00000213	Svařovací stůl	17. 4. 2013	121 330	<ul style="list-style-type: none"> • FAP968 • Průvodka k FAP 	Ano	Ano (vedoucí investic a údržby)	Ano

Zdroj: Vlastní zpracování, 2014 dle [12]

Testovaný majetek byl náhodně vybrán z karet majetku. Ke všem náhodně zvoleným položkám majetku, pořízeným v roce 2013, byly nalezeny příslušné protokoly zavedení majetku. Všechny protokoly byly podepsány příslušným odpovědným pracovníkem. Nalezeny byly i faktury přijaté prokazující pořízení tohoto majetku (včetně data pořízení i jeho ceny) s průvodkami. K budově byla též nalezena kupní smlouva. U všech položek testovaného majetku byla provedena inventura. Všechny potřebné dokumenty byly řádně zaevidovány, archivovány a snadno nalezeny.

5.2.2 Testy věcné správnosti

Analytické testy věcné správnosti

Již pro účely provedení předběžných analytických postupů byly vypočteny meziroční rozdíly stavů dlouhodobého majetku za posledních 6 let. Absolutní a procentní rozdíly jsou vypočteny v příloze. Bylo uvedeno, že dlouhodobý hmotný majetek v roce 2013 oproti roku 2012 vzrostl o celých 29 %, tj. o 9 071 tis. Kč. Tento nárůst byl způsoben zvýšením položky pozemky (o 45 %, tj. o 260 tis. Kč), stavby (o 26 %, tj. o 6 510 tis. Kč), samostatné movité věci a soubory movitých věcí (o 29 %, tj. o 1 072 tis. Kč) a nedokončený majetek (o 54 %, tj. o 1 229 tis. Kč).

Přírůstek rozvahové položky stavby je významný, jelikož přesahuje stanovenou prováděcí hladinu významnosti 1 536 tis. Kč. Tento rozdíl byl již částečně vysvětlen v kapitole týkající se poznání podniku. Je způsoben zmíněným zavedením nové výrobní a expediční haly do užívání v roce 2013. Další příčinou tohoto značného přírůstku je zvýšení položky stavby a budovy, způsobené investicí do skladovacích prostor nedalekých stavebnin. Na přírůstek mělo vliv také technické zhodnocení, například výstavba jídelny a kuchyně, přístavba haly Caterpillar, aj. Suma všech těchto přírůstků souhlasí s obratovou předvahou a též se získaným seznamem přírůstků majetku za období 2013.

Dále se práce zaměření na provedení některých detailních testů věcné správnosti.

Detailní testy věcné správnosti

Pro účely provedení detailních testů věcné správnosti bude testováno několik vzorků vybraných položek, ať už náhodně, či dle hladiny významnosti, a to na několik oblastí, kde by mohla vzniknout případná nesprávnost [7]. Testovány budou tedy přírůstky, úbytky, existence a vlastnictví. Testování tržeb z prodeje nebude realizováno, majetek je vyřazen likvidací nikoliv prodejem. Odpisy budou otestovány pouze na jednom vybraném vzorku.

Tabulka 17: Test vybraných položek přírůstků v roce 2013

Položka			PC (v Kč)	Datum pořízení	Platnost (P) / Zaúčtování: částka (ZČ) / Zaúčtování: období (ZO)
Označení	Název	Doklad			
PST209	Práškovací zařízení	<ul style="list-style-type: none"> • Protokol zavedení • FAP57 	101 473	31. 1. 2013	P / ZČ / ZO
PST210	Tlaková myčka Neptune	<ul style="list-style-type: none"> • Protokol zavedení • FAP717 	64 499	31. 3. 2013	P / ZČ / ZO
MO1176	Modelové zařízení Gehause	<ul style="list-style-type: none"> • Protokol zavedení • FAP1174 	76 600	3. 5. 2013	P / ZČ / ZO
PST217	Mikrouder. systém	<ul style="list-style-type: none"> • Protokol zavedení • FAP2879 	50 000	1. 11. 2013	P / ZČ / ZO
STA59	Skladovací prostory – Stavebniny - Panel. zpevn. plocha	<ul style="list-style-type: none"> • Protokol zavedení • FAP2451 • Kupní smlouva 	38 369	9. 8. 2013	P / ZČ / ZO

Zdroj: Vlastní zpracování, 2014 dle [12]

Pro testování přírůstků byl od společnosti obdržen soupis pořízeného majetku za účetní období 2013. Tento majetek byl pořízen většinou koupí, dále se jednalo o jednu stavbu a jinak o technické zhodnocení. Bylo vybráno náhodně 5 položek nově pořízeného majetku, který byl testován na platnost operace, zaúčtování ve správné částce a zaúčtování do správného účetního období [7]. Pořízení majetku včetně cen, dat pořízení a zavedení, aj. bylo odsouhlaseno na dohledaných protokolech zavedení majetku. Všechny protokoly byly podepsány odpovědným pracovníkem. Dohledány byly také příslušné faktury. Tyto přírůstky byly též potvrzeny dohledáním na samotných kartách majetku.

Všechny vybraný majetek byl shledán platným (majetek je zaúčtován i skutečně převzatý v podniku; doloženo podepsaným protokolem o zavedení vždy vedoucím investic a údržby), zaúčtovány ve správné částce a do správného účetního období 2013.

Testovaný majetek byl navíc správně zařazen do vybraných tříd a uznán jako dlouhodobý majetek přesahující minimální pořizovací cenu pro uznání do DM.

Celkový úhrn přírůstků byl odsouhlasen navíc s obratovou převahou. Další informace o přírůstcích (či úbytcích) jsou uvedeny v příloze E.

Tabulka 18: Test vybraných položek úbytků v roce 2013

Položka			PC (v Kč)	Oprávký Kč	Úplnost (Ú) / Zaučtování: částka (ZČ) / Zaučtování: období (ZO)
Označení	Název	doklad			
PST112	Pila pásová Bianco	<ul style="list-style-type: none"> • Protokol vyřazení • Karta inventura majetku 	108 601	108 601	Ú / ZČ / ZO
PST117	Soustruh	<ul style="list-style-type: none"> • Protokol vyřazení • Karta inventura majetku 	98 360	98 360	Ú / ZČ / ZO
INV205	Grafická tiskárna	<ul style="list-style-type: none"> • Protokol vyřazení • Karta inventura majetku 	75 088	75 088	Ú / ZČ / ZO
PST140	Svářečka	<ul style="list-style-type: none"> • Protokol vyřazení • Karta inventura majetku 	46 017	46 017	Ú / ZČ / ZO
INV209	Klim. zařízení	<ul style="list-style-type: none"> • Protokol vyřazení • Karta inventura majetku 	82 640	82 640	Ú / ZČ / ZO

Zdroj: Vlastní zpracování, 2014 dle [12]

Pro testování úbytků byl od společnosti obdržen soupis vyřazovaného majetku za účetní období 2013. Veškerý vyřazovaný majetek v roce 2013 byl vyřazen likvidací. Tak jako u přírůstků došlo k náhodnému vybrání 5 položek vyřazovaného majetku, který byl testován na úplnost operace, zaučtování ve správné částce a zaučtování do správného účetního období [7]. Byly taktéž dohledány příslušné dokumenty o vyřazení majetku. Veškerý majetek byl nalezen v protokolech vyřazení majetku, který potvrdil též částky majetku a potřebné podrobnosti, které byly též uvedeny v poskytnutém seznamu úbytků. Ke každé kategorii majetku je jako protokol o vyřazení vytvořen vždy seznam vyřazených položek – podepsán odpovědnou osobou.

Majetek lze shledat skutečně vyřazeným, což potvrdí i inventura, a toto vyřazení zaučtováno ve správné částce a do správného účetního období. Majetek byl úplně odepsán. Celkový úhrn úbytků byl taktéž odsouhlasen porovnáním s úbytky dle obrátové předvahy.

Tabulka 19: Test odpisů – výrobní a expediční hala

Test	Označení /Název	Datum zařazení do užívání	DO: Odpisová skupina	DO: Doba odepisování	Koeficient první rok	ÚO: Doba odepisování
Zákon o daních z příjmů	-	-	5	30 let	1,4	-
ELITEX	BUD52/ Výrobní a expediční hala	24. 4. 2013	5	30 let	1,4	360 měsíců

Zdroj: Vlastní zpracování dle [40] a [12]

Pozn.: DO ... daňové odpisování; ÚO ... účetní odpisování

Pro tento test byl získán od společnosti odpisový plán k výrobní a expediční hale, která byla uvedena do užívání v roce 2013. Pro otestování správnosti odpisování budou jako příklad propočteny příslušné odpisy (daňové i účetní), provedena kontrola zařazení majetku do správné odpisové skupiny, ve správné částce, a kontrola výběru správného koeficientu sazby pro odepisování dle zákona o daních z příjmů.

Dle účetních záznamů společnost použila rovnoměrný způsob odepisování. Doba účetního i daňového odepisování je shodná (použité způsoby odepisování včetně stanovení délky uvádí společnost ve své směrnici – odpisový plán). Pro účely daňových odpisů má být majetek zařazen do 5. odpisové skupiny. Takový majetek se pak dle zákona odepisuje minimálně 30 let. Společnost dle odpisového plánu majetek zařadila do odpisové skupiny správně, správně stanovená je i doba odepisování.

Sazba dle zákona o daních z příjmů je pro 1. rok daňových odpisů 1,40, 2. rok je 3,40. [40] I tyto sazby společnost pro výpočet odpisů použila správně.

Účetní odpisy jsou účtovány měsíčně (tedy 360 měsíců).

Tabulka 20: Kontrolní přepočtení odpisů u pořízené budovy

Daňové odpisy		
24.4 2013	Počáteční stav	7 955 113 Kč
7. 5. 2013	Změna ceny (snížení vstupní ceny dotací o 1 879 000 Kč)	6 076 113 Kč
31.12 2013	Roční odpis (1. rok)	$(6\,076\,113 \cdot 1,4) / 100 = 85\,066\text{ Kč}$
31.12 2014	Roční odpis (2. rok)	$(6\,076\,113 \cdot 3,4) / 100 = 206\,588\text{ Kč}$
.....	Zůstatková cena 31.12 2042	0 Kč
Účetní odpisy		
24.4 2013	Počáteční stav	7 967 188 Kč
30.4 2013	Měsíční odpis (duben 2013)	$7\,967\,188 / 360 = 22\,132\text{ Kč}$
7.5 2013	Změna ceny (snížení vstupní ceny dotací o 1 879 000 Kč)	6 088 188 Kč
31.5 2013	Měsíční odpis (květen 2013)	$6\,088\,188 / 360 = 16\,912\text{ Kč}$
.....	Zůstatková cena 31. 3. 2043	0 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování, 2014 dle [40] a [12]

Pozn.: Do pořizovací ceny vstoupila ZC zbourané závodní jídelny 323 722 Kč. Kolaudace budovy proběhla 24.4 2013. Daňová počáteční cena je nižší než účetní (byla snížena o 12 074 Kč – tedy rozdíl mezi ZC daňovou 311 648 Kč a ZC účetní 323 722 Kč)[12].

V květnu 2013 společnost obdržela přiznanou dotaci ve výši 1 879 000 Kč. O tuto sumu byla vstupní cena majetku následně snížena. Dle kontrolních propočtů proběhlo testování odpisů u haly v pořádku. Společnost správně účtuje odpisy tohoto majetku (ve výši 157 428 Kč za rok 2013) na účty 551 a 081, respektive její analytické účty jako 5511/08111.

Výpočet velikosti vzorku pro testování [25]:

$$n = \frac{PV \times R}{V - (ON \times FR)}$$

kde: n ... počet položek (velikost vzorku)

PV ... peněžní velikost souboru (celková hodnota dlouhodobého majetku)

R ... faktor spolehlivosti

V ... významnost

ON ... očekávaná nesprávnost v testovaném souboru

FR ... faktor rozšíření

Tabulka 21: Faktor spolehlivosti a faktor rozšíření při dané úrovni přijatelného zjišťovacího rizika

ZR	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	1,90	1,60	1,50	1,40	1,30	1,25	1,20	1,15	1,00

Zdroj: Upraveno dle [25], AICPA

Peněžní velikost souboru neboli hodnota dlouhodobého majetku je 40 685 tis. Kč (nezaokrouhleně na tisíce 40 685 440 Kč). Prováděcí významnost byla stanovena 1 536 tis. Kč. Očekávaná nesprávnost bude stanovena jako 10 % prováděcí významnosti, tedy 153 600 Kč. Faktor spolehlivosti pro padesáti procentní zjišťovací riziko je 0,70, faktor rozšíření je 1,00.

$$n = \frac{40\,685\,440 \times 0,70}{1\,536\,000 - (153\,600 \times 1,00)}$$

$$n = 20,6$$

Velikost vzorku bude tedy přibližně 20-21 položek dlouhodobého majetku.

Vypočítaný vzorek pro testování bude použit pro testování existence a vlastnictví. Otestováno bude celkem 20 položek. Existence bude potvrzena provedením fyzické inventury, kterou bude zároveň prokázáno skutečné zařazení 5 testovaných položek přírůstků a skutečné vyřazení 5 testovaných položek úbytků. Zbýlých 10 položek testovaných na existenci bude vybráno náhodně (položky s pořizovací cenou ve výši minimálně 80-100 % prováděcí hladiny významnosti 1 536 tis. Kč). Tyto položky včetně 5 přírůstků budou otestovány navíc na vlastnictví.

Tabulka 22: Testování existence a vlastnictví vybraného majetku

Označení na kartě majetku	Název DM	Účetní stav Kč (PC)	Skutečný stav (existence)	Doložení vlastnictví
Náhodný vzorek nově pořízeného majetku v roce 2013				
PST209	Práškovací zařízení	101 473	Potvrzeno inventurou	• Protokol zavedení • FAP57
PST210	Tlaková myčka Neptune	64 499	Potvrzeno inventurou	• Protokol zavedení • FAP717
MO1176	Modelové zařízení Gehause	76 600	Potvrzeno inventurou	• Protokol zavedení • FAP1174
PST217	Mikroúder. systém	50 000	Potvrzeno inventurou	• Protokol zavedení • FAP2879
STA59	Skladovací prostory – Stavebniny - Panel. zpevn. plocha	38 369	Potvrzeno inventurou	• Protokol zavedení • FAP2451 • Katastr nemovitostí
Náhodný vzorek vyřazeného majetku v roce 2013				
PST112	Pila pásová Bianco	108 601	Vyřazeno - protokol	-
PST117	Soustruh	98 360	Vyřazeno - protokol	-
INV205	Grafická tiskárna	75 088	Vyřazeno - protokol	-
PST140	Svářečka	46 017	Vyřazeno - protokol	-
INV209	Klim. zařízení	82 640	Vyřazeno - protokol	-
Náhodně vybraných 10 vzorků dle hladiny významnosti				
BUD52	Výrobní a exp. hala (24. 4. 2013)	6 088 188	Potvrzeno inventurou	FAP959 Výpis z katastru nemovitostí
PST187	Ohraňovací lis (26. 11. 2007)	3 113 590	Potvrzeno inventurou	Faktury přijaté (704146, 704028, 704493)
PST182	Tryskací box (19. 10. 2007)	1 950 000	Potvrzeno inventurou	Faktura přijatá (703545)
PST162	Pálicí stroj laser (20. 5. 2006)	7 620 122	Potvrzeno inventurou	Faktura přijatá
PST161	Vysekávací lis (31. 1. 2006)	8 070 075	Potvrzeno inventurou	Faktura přijatá
PST156	Ohraňovací lis (1. 12. 2005)	2 644 060	Potvrzeno inventurou	Faktura přijatá
PST106	Lis vysekávací (1. 3. 1995)	4 808 678	Potvrzeno inventurou	Faktura přijatá
BUD051	Přístavba výrobní haly (16. 5. 2012)	5 329 381	Potvrzeno inventurou	Výpis z katastru nemovitostí
BUD50	Výrobní hala Cat. (31. 12. 2007)	7 438 257	Potvrzeno inventurou	Výpis z katastru nemovitostí
BUD044	Svařovna (30. 9. 1998)	1 270 670	Potvrzeno inventurou	Výpis z katastru nemovitostí

Zdroj: Vlastní zpracování, 2014 dle [12]

Jak již bylo uvedeno, došlo k otestování celkem 20 položek na existenci a 15 položek na vlastnictví. Provedenou fyzickou inventurou byla prokázána existence 5 položek nově pořízeného, dříve testovaného, majetku a 10 dalších položek, které byly vybrány dle hladiny významnosti. Během inventury došlo k navštívení několika hal (lakovna, svařovna, výrobní haly, montáž, aj.) a dalších prostor. Veškeré stroje a ostatní vybraný inventarizovaný majetek byly nalezeny. Byly též identifikovány všechny inventarizované budovy a stavba (nachází se kousek od areálu Elitexu). Žádná ze zmíněných položek majetku tedy nechybí. Fyzická inventura byla navíc podpořena provedením inventury dokladové. Není možné dohledat pouze přesná čísla faktur u majetku staršího roku 2007, kdy došlo k přechodu na nový informační systém Helios. O tomto majetku byla uchována pouze nejdůležitější data. Majetek vykazovaný jako zlikvidovaný (vyřazený) byl skutečně, jak účetně tak fyzicky, vyřazen.

Všechny položky, kromě vyřazených, byly též testovány na vlastnictví. Vlastnictví bylo prokázáno u všech položek, většinou na základě faktur přijatých, několikrát zmiňovaných protokolů zavedení, a budovy a stavby byly nalezeny ve výpisu z katastru nemovitostí čili listu vlastnictví.

6 SHRNUTÍ A VYHODNOCENÍ VÝSLEDKŮ AUDITU

Závěrečnou částí diplomové práce je shrnutí a zhodnocení důležitých zjištěných výsledků z auditu dlouhodobého majetku společnosti ELITEX Nepomuk, a. s. za rok 2013. Byla provedena analýza určená k seznámení se se společností a různými oblastmi, které se jí týkají, dále sloužící k vyhodnocení rizik a tak stanovení i rozsahu testů. Následně byly tyto testy naplánovány a proveden samotný audit. Pro analýzy i testování byla poskytnuta data za rok 2013. Jak již bylo několikrát zmíněno, účetní závěrka nebyla v průběhu prací ještě v konečné podobě sestavena a data byla prozatimní. Avšak, co je důležité, kompletní by měly být zkoumané informace a účetní data o dlouhodobém majetku. Audit byl proveden pro dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek. V průběhu auditu byly provedeny všechny naplánované testy spolehlivosti vnitřních kontrol a testy věcné správnosti.

Testy vnitřních kontrol u dlouhodobého majetku:

Pro otestování vnitřního kontrolního systému v oblasti dlouhodobého majetku byl na základě dotazování příslušných osob (účetních, IT specialisty, aj.) a vlastního zkoumání a pozorování vyplněn kontrolní dotazník a zodpovězeny další otázky. Bylo mimo jiné zjištěno, že:

- ELITEX vede podrobnou evidenci dlouhodobého majetku v systému Helios v členění na zmiňované kategorie. Dle analýzy kontrolního prostředí bylo navíc zjištěno, že je v systému vedena velice podrobná evidence drobného majetku, kde kromě veškerých důležitých údajů o majetku, je možné nalézt i jeho umístění. Přestože jsou u dlouhodobého majetku využívány protokoly jeho zavedení, kde by mělo být uvedeno i jejich umístění, nebylo by na škodu **vytvořit podrobnější evidenci v systému u veškerého dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku** s uvedením jeho současného umístění, která by byla například jednou ročně (při inventuře) kontrolována a aktualizována v případě změny umístění některé položky majetku. Je jasné, že její vedení by vyžadovalo více času, avšak taková evidence by mohla usnadnit například provádění fyzické inventury a uspořit tak čas naopak inventarizační komisy i auditorům.
- Inventarizace a inventura dlouhodobého majetku je prováděna jednou ročně k 31.12. Dle výsledků inventarizace dlouhodobého majetku za rok 2013 nebyly

zjištěny žádné inventarizační rozdíly a kontrola jednou za rok by mohla být dle výsledků tedy dostačující. V průběhu roku navíc dochází k běžné údržbě a kontrole strojů a dalšího majetku, ať už programově nebo ručně. Na druhou stranu ELITEX vlastní větší množství dlouhodobého majetku, a tak by bylo teoreticky možné uvažovat o **provádění** jeho **inventury** například **jednou za půl roku**. Výhodou by byl větší přehled o stavu majetku v průběhu roku a další posílení důvěry auditorů ve vnitřní kontrolní systém společnosti. Provádění inventarizace dlouhodobého majetku dvakrát ročně by však přineslo další náklady v podobě peněz i času, a tak z praktického hlediska zavedení dvojnásobného auditu není v současné chvíli příliš reálné.

V předběžných analýzách kontrolního prostředí podniku bylo zjištěno mimo jiné, že společnost nemá zaveden interní audit. Společnost má ve své organizační struktuře controllingové oddělení, které však slouží především útvaru výroba. V ostatních útvarech provádí kontrolní činnosti převážně vedoucí daného útvaru a nejvyšším kontrolním orgánem je poté vedení společnosti. Je jasné, že **zavedení interního auditu** by přineslo další dodatečné náklady společnosti ve formě času i peněz, což navíc při současném stupni zadlužení společnosti není příliš reálné. Uvažovat o něm by bylo však možné do budoucna. Interní auditoři dnes jsou, především ve větších společnostech, poměrně častí, a jsou tvořeny i celé útvary pro interní audit. Jak již bylo navíc uvedeno v teoretické části, důležitá je pak spolupráce interního auditora s externím, kterému tato spolupráce dokáže přinést značnou úsporu jak nákladů, tak především času pro výkon auditorských prací, a dále též snížení auditorského rizika [5]. Existence interního auditu by logicky tedy mohla zvýšit důvěru auditorů ve vnitřní kontrolní systém společnosti.

Dále bylo provedeno kontrolní srovnání náhodně vybraného, nově pořízeného, majetku se záznamy a otestována existence všech příslušných dokladů a dokumentů. Testované položky byly vybrány v různých cenových kategoriích, a to za účelem ujištění se o stejném způsobu a přístupu k schvalování přírůstků, dále o stejné přesnosti dokumentace u různě hodnotného majetku. Byla též provedena kontrola realizace inventarizace majetku. Výsledek testu je následující:

- Otestování náhodně vybraných položek majetku proběhlo naprosto v pořádku. Byly nalezeny veškeré protokoly zavedení majetku, které byly podepsané

odpovědnou osobou, dále byly nalezeny faktury a průvodky, aj. Bylo též odsouhlaseno, že byla u tohoto majetku provedena inventura a celá inventarizace.

Dle testů a analýz lze říci, že ve společnosti skutečně existuje poměrně klasické vnitřní kontrolní prostředí, které je představované důležitými kontrolami a procesy schvalování operací. Na základě předběžného zhodnocení a samotného testování spolehlivosti vnitřního kontrolního systému lze, i přes některé návrhy, prohlásit vnitřní kontrolní systém společnosti v oblasti dlouhodobého majetku jako poměrně spolehlivý a dostačující.

Testy věcné správnosti:

Byly taktéž provedeny některé testy věcné správnosti. Analytické testy byly prakticky již aplikovány v části týkající se předběžných analytických postupů, a tak v této části práce došlo pouze k vysvětlení významného rozdílu majetku mezi lety 2012 a 2013, který se týkal nárůstu položky stavby. Dále byly provedeny detailní testy náhodně vybraných vzorků přírůstků a úbytků majetku:

- Pro přírůstky byl od společnosti obdržen seznam všech přírůstků dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku za rok 2013. Na náhodně vybraném vzorku došlo k otestování platnosti operace, zaúčtování ve správné částce a ve správném období. Byly dohledány protokoly zavedení majetku, příslušné faktury, majetek byl dohledán na kartách majetku v systému Helios. Všechny testovaný majetek byl shledán platným (tedy zaúčtovaný i skutečně převzatý v podniku; doloženo mimo jiné i protokolem zavedení), zaúčtovaným ve správné částce a do správného účetního období. Tento majetek byl navíc správně zařazen do vybraných tříd a také správně uznán za dlouhodobý majetek přesahující minimální pořizovací cenu pro uznání do tohoto majetku. Dále byl úhrn obdrženého seznamu přírůstků odsouhlasen s obrátovou předvahou.
- Pro úbytky byl taktéž od společnosti obdržen seznam všech úbytků (vyřazovaného majetku) za rok 2013. Opět na náhodně vybraném vzorku došlo k otestování úplnosti operace, zaúčtování ve správné částce a správném období. Testovaný majetek byl dohledán v protokolech vyřazení. Majetek byl skutečně vyřazen, vyřazení zaúčtováno ve správné částce a do správného účetního období. Celkový úhrn úbytků byl taktéž odsouhlasen porovnáním s úbytky dle obrátové předvahy.

Testy přírůstků a úbytků proběhly naprosto v pořádku a nebyly nalezeny nesrovnalosti.

Dále byl pro testy existence a vlastnictví majetku vypočítán vzorek. Bylo otestováno celkem 20 položek. Došlo k provedení fyzické inventury, kterou byla prokázána skutečná existence 5 položek přírůstků (dříve testovaných) a dalších 10 položek, které byly vybrány dle hladiny významnosti. Veškeré položky byly identifikovány a potvrzeny. Tímto testem bylo také potvrzeno vyřazení 5 položek úbytků (dříve testovaných). Tyto položky, kromě 5 vyřazených, byly otestovány na vlastnictví, které bylo též potvrzeno.

Výrobní a expediční hala, která byla v roce 2013 zařazena do užívání, a která byla jedním z hlavních důvodů zmíněného významného rozdílu majetku mezi lety 2012 a 2013, byla otestována na správnost zařazení do odpisové skupiny, správné stanovení délky odepisování, správnost výpočtů a záúčtování odpisů. Daňové i účetní odpisy byly zkušebně propočteny a porovnány se získaným odpisovým plánem tohoto majetku. Společnost též majetek zařadila do správné odpisové skupiny dle Zákona o daních z příjmů, zvolila správné koeficienty pro výpočet daňových odpisů a správnou minimální délku odepisování. Na tomto testu bylo též ověřeno, že společnost, tak jak uvádí ve vnitropodnikové směrnici, používá rovnoměrný způsob odepisování a doba účetních odpisů je stanovena na základě doby odepisování daňového. Tento způsob stanovování účetních odpisů používá dnes velká spousta účetních jednotek. Není chybný, avšak *v některých případech by bylo možná vhodnější stanovení účetních odpisů na základě skutečného předpokládaného opotřebení daného majetku*, ať už fyzického, tak morálního, a tuto délku u majetku posuzovat individuálně. Testování odpisů u vybraného majetku dopadlo jinak naprosto v pořádku a správně došlo i k jejich záúčtování (i ve správné výši za rok 2013).

Na základě analýzy, spolehlivosti kontrolního systému a dalších skutečností, lze prohlásit objem provedených testů věcné správnosti za dostačující.

Závěr auditu dlouhodobého majetku:

Byl proveden audit dlouhodobého majetku společnosti ELITEX Nepomuk, a. s. na základě několika testů. Výsledky všech provedených testů byly v pořádku a v průběhu testování nebyly shledány významné chyby či nesprávnosti. Poskytnuté údaje jsou věrným a poctivým obrazem dlouhodobého majetku společnosti.

ZÁVĚR

Audit účetní závěrky začíná mít s postupem času čím dál důležitější roli. Jeho úkolem je vyslovení názoru, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz majetkové či finanční situace auditované účetní jednotky. Cílem je tedy zvýšení důvěry zainteresovaných subjektů v účetní informace uvedené právě v těchto závěrkách [5].

Cílem diplomové práce bylo provést audit dlouhodobého majetku společnosti ELITEX Nepomuk, a. s. za účetní období 2013. V práci byla nejprve zpracována část teoretická obsahující především charakteristiku auditu a některých základních pojmů, včetně zákonné legislativy a orgánů působících na poli auditu, či zákonných a etických požadavků na auditory. Dále byl vysvětlen samotný proces auditu včetně všech činností předcházejících plánování, provedení a ukončení auditu účetní závěrky. Poslední z teoretických kapitol je pak zaměřena na definici dlouhodobého majetku a některé specifické auditorské činnosti a postupy právě v oblasti tohoto majetku.

Praktická část je aplikací uvedených teoretických podkladů na společnost ELITEX Nepomuk, a. s. Právě zde dochází k naplnění stanoveného cíle diplomové práce, kterým je provedení auditu dlouhodobého majetku společnosti, a to za účetní období 2013. Praktická část je uvedena představením společnosti. Dochází k seznámení se s několika oblastmi, jako je předmět činnosti, vlastníci a organizační struktura, majetek a hlavní zdroje financování, investice do dlouhodobého majetku, a dále ke stanovení dalších faktorů působících na společnost, včetně legislativních požadavků určujících povinnost ověření účetní závěrky auditorem. Důležitým okamžikem bylo poznání účetního a informačního systému a vnitřního kontrolního prostředí společnosti, provedení předběžných analytických postupů a stanovení hladiny významnosti, a to s primárním zaměřením právě na dlouhodobý majetek.

V předposlední kapitole byl následně naplánován a proveden audit dlouhodobého majetku ve společnosti. Byly uskutečněny všechny naplánované testy spolehlivosti vnitřních kontrol a testy věcné správnosti v oblasti dlouhodobého majetku. Závěrečná kapitola pak obsahuje souhrnné vyhodnocení provedených analýz a testů, a důležité výsledky a závěry, které vyplynuly z auditu dlouhodobého majetku, včetně některých doporučení. Výsledkem auditu je vydání závěrečného výroku, že poskytnuté údaje věrně a poctivě zobrazují dlouhodobý majetek společnosti.

Seznam tabulek:

Tabulka 1: Vývoj zákonné povinnosti auditu v ČR (I. etapa)	12
Tabulka 2: Vývoj zákonné povinnosti auditu v ČR (II. etapa).....	12
Tabulka 3: Vývoj zákonné povinnosti auditu v ČR (III. etapa).....	13
Tabulka 4: Stanovení významnosti (materiality).....	32
Tabulka 5: Matice přípustného zjišťovacího rizika	35
Tabulka 6: Úroveň testů věcné správnosti.....	36
Tabulka 7: Základní charakteristiky společnosti Elitex Nepomuk, a. s.....	54
Tabulka 8: Aktiva a pasiva společnosti k 31. 12. 2008-2013 v tis. Kč.....	59
Tabulka 9: Dlouhodobý majetek společnosti ELITEX Nepomuk pro rok 2013 (v Kč). 63	
Tabulka 10: Významní dodavatelé a odběratelé společnosti ELITEX Nepomuk, a. s... 64	
Tabulka 11: Povinnost auditu účetní závěrky společnosti ELITEX Nepomuk, a. s..... 65	
Tabulka 12: Dlouhodobý majetek ELITEX Nepomuk k 31. 12. 2008-2013 v tis. Kč... 74	
Tabulka 13: Stanovení hladiny významnosti ve společnosti ELITEX Nepomuk 2013 . 77	
Tabulka 14: Přípustné zjišťovací riziko	79
Tabulka 15: Dotazník pro hodnocení vnitřního kontrolního systému u DM..... 82	
Tabulka 16: Odsouhlasení náhodně vybraného majetku s doklady a dalšími záznamy. 85	
Tabulka 17: Test vybraných položek přírůstků v roce 2013	87
Tabulka 18: Test vybraných položek úbytků v roce 2013.....	88
Tabulka 19: Test odpisů – výrobní a expediční hala	89
Tabulka 20: Kontrolní přepočtení odpisů u pořízené budovy	90
Tabulka 21: Faktor spolehlivosti a faktor rozšíření při dané úrovni přijatelného zjišťovacího rizika	91
Tabulka 22: Testování existence a vlastnictví vybraného majetku	92

Seznam obrázků:

Obrázek 1: Schéma procesu auditu.....	23
Obrázek 2: Riziko zakázky a auditorské riziko	25
Obrázek 3: Auditorské riziko.....	34
Obrázek 4: Organizační struktura ELITEX Nepomuk, a. s.....	58
Obrázek 5: Velikost jednotlivých položek aktiv k 31. 12. 2008-2013 v tis. Kč.....	60
Obrázek 6: Velikost jednotlivých položek pasiv k 31. 12. 2008-2013 v tis. Kč	61
Obrázek 7: Cyklus pořízení - vyřazení pracovního stroje ve společnosti.....	70
Obrázek 8: Položky dlouhodobého nehmotného majetku k 31. 12. 2008-2013 v tis. Kč	75
Obrázek 9: Položky dlouhodobého hmotného majetku k 31. 12. 2008-2013 v tis. Kč ..	76

Seznam použitých zkratk:

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AR	Auditorské riziko
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
DFM	Dlouhodobý finanční majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DM	Dlouhodobý majetek
DNHM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DO	Daňové odpisy
DPH	Daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
IFAC	The International Federation of Accountants
ISA	Mezinárodní standardy pro audit (International Standards on Auditing)
KA ČR	Komora auditorů České republiky
KR	Kontrolní riziko
OPPI	Operační program podnikání a inovace
PC	Požizovací cena
PAO	Profesní účetní organizace
PR	Přirozené riziko
SMV	Samostatné movité věci
ÚO	Účetní odpisy
VH	Výsledek hospodaření
ZC	Zůstatková cena
ZR	Zjišťovací riziko

Seznam použité literatury:

Bibliografie:

- [1] GRAY, Iain., MANSON, Stuart. *The Audit Process. Principles, practise and cases.* 5. vyd., Andover, Hampshire, United Kingdom: Cengage Learning, 2011, 833 s., ISBN 978-1-4080-3049-3
- [2] HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing.* Brno: Tribun EU, 2010, 146 s., ISBN 978-80-7399-144-9
- [3] KRÁLÍČEK, Vladimír. *Zákon o auditorech: komentář.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009, 140 s., ISBN 978-80-7357-464-2
- [4] MILLICHAMP, Alan. *Auditing.* UK: TJ International, Padstow, Cornwall, 2002, 440 s., ISBN 978-0-82645-500-0
- [5] MÜLLEROVÁ, Libuše. *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka.* 2. vyd., Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, 176 s., ISBN 978-80-7357-988-3
- [6] RICCHIUTE, David N. *Audit.* Praha: Victoria Publishing, 1994, 792 s., ISBN 80-85605-86-4
- [7] SEDLÁČEK, Jaroslav. *Základy auditu.* Brno: Masarykova univerzita, 2006, 169 s., ISBN 80-210-4168-4

Elektronické a ostatní zdroje:

- [8] *Auditorské standardy 2013.* KA ČR [online] Praha: KA ČR, 2013 [cit. 18.02.2014] Dostupné z: <http://www.kacr.cz/auditorske-standardy-2013>
- [9] *Auditorské zkoušky.* KA ČR [online] Praha: KA ČR, 2013, [cit. 14. 11. 2013] Dostupné z: <http://www.kacr.cz/auditorske-zkousky>
- [10] ČINKOVÁ, Martina. *Deset nejdůležitějších změn při rekodifikaci práva od 1.1. 2014: Akciová společnost.* Business.center.cz [online] Praha: HAVIT, s. r. o., 2014, [cit. 19.2. 2014] Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/nove-obcanske-obchodni-rekodifikace-2014/akciová-spolecnost/>
- [11] *ČNB oznámila intervence a prudce srazila korunu.* patria.cz [online] Patria Online, a. s., 2013, Aktualizace 7.11.2013, [cit. 19.2. 2014] Dostupné z: <http://www.patria.cz/zpravodajstvi/2484961/cnb-oznamila-intervence-a-prudce-srazila-korunu-chce-ji-drzet-u-27-k-euru.html>

- [12] Elitex Nepomuk, a. s. *Účetní údaje a prozatimní závěrka k 31.12. 2013 společnosti Elitex Nepomuk, a. s.*
- [13] Elitex Nepomuk, a. s. *Účetní závěrka 2012 (včetně přílohy)*. Veřejný rejstřík a Sběrka listin. [online] Ministerstvo spravedlnosti České republiky, 2014, [cit. 11.2.2014] Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik>
- [14] Elitex Nepomuk, a. s. *Účetní závěrky 2008-2012*. Veřejný rejstřík a Sběrka listin. [online] Ministerstvo spravedlnosti České republiky, 2014, [cit. 21.1.2014] Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik>
- [15] Elitex Nepomuk, a. s. *Vnitropodniková směrnice: Zpracování účetnictví*. ELITEX Nepomuk, a. s., 2013
- [16] Elitex Nepomuk, a. s. *Výroční zpráva 2012 firmy Elitex Nepomuk, a. s.* Veřejný rejstřík a Sběrka listin. [online] Ministerstvo spravedlnosti České republiky, 2014, [cit. 11.2.2014] Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik>
- [17] *Financial statement audit*. PWC [online] PWC, 2013, [cit. 28.11. 2013], Dostupné z: <http://www.pwc.com/gx/en/audit-services/financial-statement-audit/index.jhtml>
- [18] IFAC. *Etický kodex pro auditory a účetní znalce*. [online] Praha: KA ČR, 2011, [cit. 14. 11. 2013] Dostupné z: [http://www.kacr.cz/file/43/02_-_eticky_kodex_2010___A4%20\(2\).pdf](http://www.kacr.cz/file/43/02_-_eticky_kodex_2010___A4%20(2).pdf)
- [19] *Informační systém HELIOS Orange*. [online] Asseco Solutions, a. s., 2014, [cit. 19.2. 2014] Dostupné z: <http://www.helios.eu/cz/produkty/helios-orange.html>
- [20] *Informace od zaměstnanců společnosti ELITEX Nepomuk, a.s.*
- [21] Komora auditorů České republiky. *Aplikační doložka KA ČR ke standardu ISA 720 o ověřování výroční zprávy*. [online] Praha: KA ČR, 2010, [cit. 15.11.2013] Dostupné z: http://www.kacr.cz/data/Methodika/Auditing/Sn%C4%9Bm%202010/10_-_isa_720_2010___A4.pdf
- [22] Komora auditorů České republiky. *Příručka pro provádění auditu: Auditorské postupy*. [online] Praha: KA ČR, 2012, ISBN 978-80-86679-18-1. [cit. 24.11.2013] Dostupné z: http://www.kacr.cz/file/957/C%C3%A1st%202_Auditorsk%C3%A9%20postupy_souvisl%C3%BD%20text.pdf

- [23] Komora auditorů České republiky. *Příručka pro provádění auditu: Úvod k příručce*. [online] Praha: KA ČR, 2012, ISBN 978-80-86679-18-1. [cit. 19.11.2013] Dostupné z: http://www.kacr.cz/file/955/0-00%20%C3%9A%20vod%20a%20%C4%8C%C3%A1st%20_souvisl%C3%BD%20text.pdf
- [24] Komora auditorů České republiky. *Příručka pro provádění auditu: Vzorové formuláře*. [online] Praha: KA ČR, 2012, ISBN 978-80-86679-18-1. [cit. 23.11.2013] Dostupné z: http://www.kacr.cz/file/956/C%C3%A1st%201_Vzorov%C3%A9%20formul%C3%A1re_souvisl%C3%BD%20text.pdf
- [25] KRECHOVSKÁ, Michaela. *Finanční audit: testování*. [online] FEK, KFU, ZČU Plzeň 2012, [cit. 1.3.2014] dostupné z: http://fek.zcu.cz/blob.php?table=internet_list&type=FileType&file=Data&name=FileName&idname=IDInternet&id=3068
- [26] *Metodická podpora*. KA ČR [online] Praha: KA ČR, 2013, [cit. 19.11.2013] Dostupné z: <http://www.kacr.cz/metodicka-podpora>
- [27] *O Komoře auditorů*. KA ČR [online] Praha: KA ČR, [cit. 19.11.2013] Dostupné z: <http://www.kacr.cz/o-komore-auditoru>
- [28] Opatření čj. 281/89 759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele. *Účtová osnova pro podnikatele*. Business.center.cz [online] Praha: HAVIT, s. r. o., [cit. 26.11.2013] Dostupné z: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/postupy/priloha1.aspx>
- [29] Opatření čj. 281/89 759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele. *Postupy účtování pro podnikatele k dlouhodobému majetku*. Business.center.cz [online] Praha: HAVIT, s. r. o., [cit. 26.11.2013] Dostupné z: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/postupy/priloha2t0.aspx>
- [30] *O Radě pro veřejný dohled nad auditem*. RVDA [online] Brno: webProgress [cit. 19.11.2013] Dostupné z: <http://www.rvda.cz/o-rade-pro-verejny-dohled-nad-auditem>
- [31] Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy IAASB. *Mezinárodní auditorský standard ISA 200: obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy*. [online] Praha: KA ČR, 2013 [cit.

19.11.2013] Dostupné z:

http://www.kacr.cz/data/Metodika/Auditing/Handbook%202010/17_ISA%20200.pdf

[32] Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy IAASB. *Mezinárodní auditorský standard ISA 210: sjednávání podmínek auditních zakázek*. [online] Praha: KA ČR, 2013 [cit. 19.11.2013] Dostupné z: http://www.kacr.cz/data/Metodika/Auditing/Handbook%202010/17_ISA%20210.pdf

[33] Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy IAASB. *Mezinárodní auditorský standard ISA 320: významnost (materialita) při plánování a provádění auditu*. [online] Praha: KA ČR, 2013 [cit. 23.11.2013] Dostupné z: http://www.kacr.cz/data/Metodika/Auditing/Handbook%202010/17_ISA%20320.pdf

[34] Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy IAASB. *Mezinárodní auditorský standard ISA 700: Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce*. [online] Praha: KA ČR, 2013 [cit. 26.11.2013] Dostupné z: http://www.kacr.cz/data/Metodika/Auditing/Handbook%202010/17_ISA%20700.pdf

[35] The International Federation of Accountants IFAC. *Členové IFAC*. [online] New York: IFAC, 2013, [cit. 28.11.2013], Dostupné z: <http://www.ifac.org/about-ifac/membership/members>

[36] *The International Federation of Accountants IFAC*. IFAC [online] New York: IFAC [cit. 28.11.2013], Dostupné z: <http://www.ifac.org/sites/default/files/callouts/IFAC%20Build%20Sustainable-Final%207-26-13.pdf>

[37] *Výbor americké účetní asociace*

[38] *Výpis z obchodního rejstříku společnosti Elitex Nepomuk, a. s.* Veřejný rejstřík a Sbírka listin. [online] Ministerstvo spravedlnosti České republiky, 2014, [cit. 7.1.2014] Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik>

[39] *Webové stránky Elitex Nepomuk, a. s.* [online] Dvorec: Elitex Nepomuk, a. s., 2014, [cit. 15.1.2014] Dostupné z: <http://www.elitexnepomuk.cz/cs>

[40] *Zákon č. 586/1992, o daních z příjmů*

[41] *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví*. podnikatel.cz [online] Praha: Internet Info, s.r.o., 2014, [cit. 18. 2. 2014] Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/zakony/zakon-c-563-1991-sb-o-ucetnictvi/zneni-20140101/uplne/#p20>

Seznam příloh:

Příloha A: Absolutní (v tis. Kč) a procentní meziroční rozdíly položek rozvah za roky 2008-2013 společnosti ELITEX Nepomuk, a. s.

Příloha B: Absolutní (v tis. Kč) a procentní meziroční rozdíly položek dlouhodobého majetku za roky 2008-2013 společnosti ELITEX Nepomuk, a. s.

Příloha C: Příklad dotazníku pro hodnocení vnitřního kontrolního systému v oblasti dlouhodobého majetku auditorem

Příloha D: Příklady testů dlouhodobého majetku

Příloha E: Souhrn přírůstků a úbytků DHM a DNHM za rok 2013 v Kč

Příloha F: Výrok auditora k výroční zprávě 2012

Příloha G: Zpráva nezávislého auditora k účetní závěrce 2012

Příloha A: Absolutní (v tis. Kč) a procentní meziroční rozdíly položek rozvah za roky 2008-2013 společnosti ELITEX Nepomuk, a. s.

Rozdíly absolutní a procentní	09/08		10/09		11/10		12/11		13/12	
	Abs.	%	Abs.	%	Abs.	%	Abs.	%	Abs.	%
AKTIVA	-10608	-12	12808	17	-2475	-3	-6626	-8	7261	9
DM	-8930	-18	-6328	-16	-2492	-7	-186	-1	9131	29
DNHM	-491	-47	-186	-34	-185	-51	-175	-100	60	100
DHM	-8439	-17	-6142	-15	-2307	-7	-11	0	9071	29
DFM	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
OBĚŽNÁ AKTIVA	-1766	-5	19455	63	413	1	-6190	-12	-2737	-6
Zásoby	-1773	-13	11353	97	-1833	-8	-424	-2	-8394	-40
Dlouhodobé pohledávky	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Krátkodobé pohledávky	3219	22	8123	45	-122	0	-6295	-24	9177	46
KFM	-3212	-75	-21	-2	2368	221	529	15	-3520	-89
ČASOVÉ ROZLIŠENÍ	88	3	-319	-11	-396	-15	-250	-11	867	43
PASIVA	-10608	-12	12808	17	-2475	-3	-6626	-8	7261	9
VLASTNÍ KAPITÁL	-18743	x	7751	x	2338	135	4562	112	4808	56
Základní kapitál	0	0	0	0	0	0	1200	120	0	0
Kapitálové fondy	0	0	0	0	0	0	252	100	0	0
RF a fondy ze zisku	0	0	0	0	0	0	0	0	140	47
VH minulých let	-2800	-20	-18798	X	7751	X	38	9	4270	907
VH běžného účetního období	-15943	X	26549	X	-5413	-70	3072	131	398	7
CIZÍ ZDROJE	8135	11	5057	6	-4841	-6	-11325	-14	2478	4
Rezervy	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Dlouhodobé závazky	-72	-7	-1022	-100	0	0	0	0	0	0
Krátkodobé závazky	4743	30	15018	73	-8269	-23	-4987	-18	4290	19
Bankovní úvěry a výpomoci	3464	6	-8939	-15	3428	7	-6338	-12	-1812	-4
ČASOVÉ ROZLIŠENÍ	0	0	0	0	28	100	137	489	-25	-15

Zdroj: Vlastní zpracování 2014 dle [14] a [12]

Pozn.: údaje pro rok 2013 jsou prozatímní, účetní závěrka není zatím plně sestavena.

Příloha B: Absolutní (v tis. Kč) a procentní meziroční rozdíly položek dlouhodobého majetku za roky 2008-2013 společnosti ELITEX Nepomuk, a. s.

Rozdíly absolutní a procentní	09/08		10/09		11/10		12/11		13/12	
	Abs.	%	Abs.	%	Abs.	%	Abs.	%	Abs.	%
DLOUHODOBÝ MAJETEK	-8930	-18	-6328	-16	-2492	-7	-186	-1	9131	29
DNHM	-491	-47	-186	-34	-185	-51	-175	-100	60	100
Zřizovací výdaje	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Nehm. výsledky výzkumu a vývoje	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Software	546	100	-186	-34	-185	-51	-175	-100	60	100
Ocenitelná práva	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Goodwill	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Jiný DNHM	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Nedokončený DNHM	-1037	-100	0	0	0	0	0	0	0	0
Poskytnuté zálohy na DNHM	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
DHM	-8439	-17	-6142	-15	-2307	-7	-11	0	9071	29
Pozemky	0	0	0	0	0	0	0	0	260	45
Stavby	-957	-4	-1119	-5	-1038	-5	3705	17	6510	26
SMV a soubory mov. Věcí	-6093	-30	-5472	-39	-3856	-44	-1112	-23	1072	29
Pěstitelské celky trv. porostů	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Základní stádo a tažná zvířata	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Jiný DHM	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Nedokončený DHM	-598	-25	548	31	2587	112	-2604	-53	1229	54
Poskytnuté zálohy na DHM	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Oceňovací rozdíl k nabyt. majetku	-791	-89	-99	-100	0	0	0	0	0	0
DFM	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Zdroj: Vlastní zpracování 2014 dle [14] a [12]

Příloha C: Příklad dotazníku pro hodnocení vnitřního kontrolního systému v oblasti dlouhodobého majetku auditorem

Provedl:

Datum:

Otázka	Ano / Ne / Nehodí se	Poznámky
<p>EVIDENCE MAJETKU:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Je vedena podrobná evidence každé třídy dlouhodobého majetku, (tj. pozemků, budov, strojů, zařízení)? 2. Je oddělena zodpovědnost za vedení evidence dlouhodobého majetku od zodpovědnosti za fyzickou kontrolu dlouhodobého majetku a všeobecného účetnictví? 3. Dochází k periodickému porovnávání podrobné (analytické) evidence s účty hlavní účetní knihy? 4. Jsou realizovány procedury potřebné k zjištění skutečné existence dlouhodobého majetku? 5. Jsou přístup k dlouhodobému majetku a jeho použití omezeny pouze na pověřený personál? 6. Je všechn dlouhodobý majetek stále pojištěn? 7. Je dlouhodobý majetek chráněn před znehodnocením nebo zcizením? 		
<p>PŘÍRŮSTKY MAJETKU:</p> <ol style="list-style-type: none"> 8. Vyžadují postupy, související s přírůstky dlouhodobého majetku, schválení správní radou nebo vyšším managementem? 9. Jsou skutečné výdaje na pořízení dlouhodobého majetku porovnávány se schválenými částkami? 10. Jsou zavedeny postupy, které zabezpečují, že je zakoupený dlouhodobý majetek dodáván podle objednávek? 11. Jsou přírůstky dlouhodobého majetku okamžitě evidovány na účtech dlouhodobého majetku? 12. Jsou přírůstky dlouhodobého majetku okamžitě hlášeny účtárně? 13. Jsou pojišťovací společnosti okamžitě upozorněny na přírůstky dlouhodobého 		

<p>majetku tak, aby bylo možno zvýšit pojistné?</p> <p>14. Je pořízení dlouhodobého majetku schváleno a periodicky kontrolováno?</p>	
<p>LIKVIDACE A VYŘAZOVÁNÍ:</p> <p>15. Vyžaduje likvidace nebo vyřazování dlouhodobého majetku schválení vyšším managementem?</p> <p>16. Jsou zavedeny postupy zajišťující řádnou evidenci výnosů z likvidace dlouhodobého majetku a uložení těchto výnosů?</p> <p>17. Jsou likvidace a vyřazování dlouhodobého majetku okamžitě evidovány na účtech dlouhodobého majetku?</p> <p>18. Jsou likvidace a vyřazování dlouhodobého majetku okamžitě hlášeny účtárně k evidenci výnosů a ztrát?</p> <p>19. Jsou pojišťovací společnosti upozorňovány tak, aby bylo možno odpovídajícím způsobem změnit pojistné?</p>	
<p>ODPISY MAJETKU:</p> <p>20. Jsou zavedeny postupy zabezpečující, že k oprávkovým účtům jsou připisovány přírůstky a že jsou odepisovány likvidace (vyřazování)?</p> <p>21. Je zabezpečeno evidování pouze odpisů z takového druhu dlouhodobého majetku, který je skutečně v daném období v provozu?</p> <p>22. Jsou zavedeny postupy pro určování odpisových metod, odhadování životnosti a zůstatkové hodnoty dlouhodobého majetku?</p>	

Zdroj: [6, s. 597-598, př. 16-7]

Příloha D: Příklady testů dlouhodobého majetku

Evidence DM	<ol style="list-style-type: none"> 1. Porovnat celkový stav dlouhodobého majetku, evidovaného pomocí analytických účtů, s účty, uváděnými v hlavní knize a zkoumat veškeré rozdíly. 2. Fyzicky zkontrolovat vybrané druhy dlouhodobého majetku (provést inventuru). 3. Provéřit přiměřenost pojistného u evidovaných aktiv.
Přírůstky DM	<ol style="list-style-type: none"> 1. Získat od účetních zaměstnanců souhrn přírůstků dlouhodobého majetku. 2. Sečíst tento souhrn a odsouhlasit celkový součet s celkovým součtem uvedeným v hlavní knize. 3. Namátkově vybrat vzorek z realizovaných přírůstků a u každého vybraného přírůstku: <ol style="list-style-type: none"> a. prověřit schválení, nákupní objednávku, zprávu o příjmu, faktury dodavatele a další pomocné dokumenty, b. prověřit evidenci hotovostních plateb (například zrušených šeků) a sledovat zápisy v pokladní knize, c. prověřit evidenci platebních závazků a sledovat je na analytických účtech a účtech hlavní knihy, d. zjistit, zda účetnímu systému odpovídá klasifikace daných přírůstků jako dlouhodobého majetku, to znamená, že nejsou evidovány jako náklady na opravu a údržbu.
Likvidace DM	<ol style="list-style-type: none"> 1. Získat od účetních zaměstnanců přehled o likvidaci a vyřazování dlouhodobého majetku. 2. Zpracovat součet a odsouhlasit celkový počet likvidovaného dlouhodobého majetku s počtem likvidovaného dlouhodobého majetku evidovaného v hlavní účetní knize. 3. Namátkově vybrat určitý druh likvidovaného dlouhodobého majetku a u každé vybrané likvidace: <ol style="list-style-type: none"> a. prověřit schválení smlouvy, vydané faktury a další pomocné doklady, b. prověřit zápisy v deníku pokladní hotovosti, c. prověřit aktivní směnky a sledovat je na analytických účtech a účtech hlavní knihy, d. přepočítat každý výnos nebo ztrátu a sledovat je v hlavní účetní knize.
Odpisy DM	<ol style="list-style-type: none"> 1. Provéřit odpisové metody podle tříd aktiv a zkoumat metody související s jejich dobou životnosti a zůstatkovou hodnotou. 2. Náhodně vybrat určitý druh dlouhodobého majetku a u každého vybraného aktiva: <ol style="list-style-type: none"> a. určit, zda doba životnosti a zůstatková hodnota odpovídá metodám, zvoleným v organizaci, b. ověřit výpočet nákladů na odpisy a akumulovaných odpisů.

Zdroj: [6, s. 599-601]

Příloha E: Souhrn přírůstků a úbytků DHM a DNHM za rok 2013 v Kč

Položka DHM	Počáteční stav	Přírůstek	Úbytek	Oprávky	Konečný stav
Stavby	39 146 679	9 762 529	1 879 000	15 563 736	31 466 471
Samostatné movité věci	66 064 266	2 371 867	1 140 266	62 745 089	4 550 779
• Stroje, přístr. a zařízení	57 356 309	662 640	603 755	55 874 865	1 540 330
• Dopravní prostředky	7 402 986	1 709 227		6 101 764	3 010 449
• Inventář	1 304 971		536 511	768 460	0
Ostatní DHM	4 441 372	286 100	563 324	3 908 906	255 242
Pozemky	577 040	259 964	0	0	837 004
Celkem DHM	110 229 357	12 680 460	3 582 590	82 217 731	37 109 496

Položka DNHM	Počáteční stav	Přírůstek	Úbytek	Oprávky	Konečný stav
Software	692 446	67 250	0	699 846	59 850
Ostatní DNHM	270 287	0	0	270 287	0
Celkem DNHM	962 733	67 250	0	970 133	59 850

Zdroj: Vlastní zpracování, 2014 dle [12]

Příloha F: Výrok auditora k výroční zprávě 2012

	INEKS, spol. s r.o. auditorská a účetní firma č. oprávnění KA ČR 81 napojena na BDO Audit s.r.o.	Povážská 358, 386 01 Strakonice Tel./fax: 383 324 373 E-mail: ineks@quick.cz
---	---	--


Výrok auditora

Ověřili jsme soulad výroční zprávy společnosti ELITEX Nepomuk a.s. s účetní závěrkou, která je obsažena v této výroční zprávě. Za správnost výroční zprávy je zodpovědný statutární orgán společnosti ELITEX Nepomuk a.s. Naším úkolem je vydat na základě provedeného ověření výrok o souladu výroční zprávy s účetní závěrkou k 31.12.2012.

Ověření jsme provedli v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy a souvisejícími aplikačními doložkami Komory auditorů České republiky. Tyto standardy vyžadují, abychom naplánovali a provedli ověření tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že informace obsažené ve výroční zprávě, které popisují skutečnosti, jež jsou též předmětem zobrazení v účetní závěrce, jsou ve všech významných ohledech v souladu s příslušnou účetní závěrkou. Jsme přesvědčeni, že provedené ověření poskytuje přiměřený podklad pro vyjádření výroku auditora.

Podle našeho názoru jsou informace uvedené ve výroční zprávě společnosti ELITEX Nepomuk a.s. ve všech významných ohledech v souladu s výše uvedenou účetní závěrkou.

Ve Strakonících dne 18. července 2013

INEKS, spol. s r.o. Povážská 358 386 01 Strakonice č. auditorského oprávnění 81		 Ing. Miloslav Hůlka č. auditorského oprávnění 304
--	---	--

Zdroj: Výroční zpráva 2012 [16]

Příloha G: Zpráva nezávislého auditora k účetní závěrce 2012



INEKS s.r.o.
auditorska a zveřejňovací
úpravná společnost
IČO: 252 54 81
napojena na EDO Aud. s. r. o.

Pověřská 556, 189 01 Strakonice
Tel./fax: 313 324 373
E-mail: ineks@edocok.cz

Zpráva nezávislého auditora

Provedli jsme audit přiložené účetní závěrky společnosti ELITEX Nepomuk a.s., která se skládá z rozvahy k 31. 12. 2012, výkazu zisku a ztráty za období 1.1. - 31. 12. 2012, a přílohy této účetní závěrky, která obsahuje popis použitých podstatných účetních metod a další vysvětlující informace. Údaje o společnosti ELITEX Nepomuk a.s. jsou uvedeny v příloze této účetní závěrky.

Odpovědnost statutárního orgánu účetní jednotky za účetní závěrku

Statutární orgán společnosti ELITEX Nepomuk a.s. je odpovědný za sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s českými účetními předpisy, a za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Odpovědnost auditora

Naš odpovědnost je vyjádřit na základě našeho auditu výrok k této účetní závěrce. Audit jsme provedli v souladu se zákonem o auditorech, mezinárodními auditorskými standardy a souvisejícími aplikačními doložkami Komory auditorů České republiky. V souladu s těmito předpisy jsme povinni dodržovat etické požadavky a naplánovat a provést audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v účetní závěrce. Výběr postupů závisí na usudku auditora, zahrnujícím i vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocování těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky podávající věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřního kontrolního systému účetní jednotky. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti použitých účetních metod.

INEKS

INEKS, spol. s r.o.
auditorská a účetní firma
č. oprávnění KA, ČR 81
rapojerova SOC Audit s.r.o.

Povážská 356, 356 01 Strakonice
Tel./fax: 389 524 573
E-mail: ineks@audic.cz

pliměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace účetní závěrky.

Jeme přesvědčeni, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

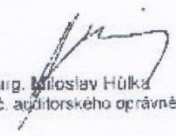
Výrok auditora

Podle našeho názoru účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv společnosti ELITEX Nepomuk a.s. k 31. 12. 2012 a nákladů a výnosů a výsledku jejího hospodaření za období 1.1. - 31. 12. 2012 v souladu s českými účetními předpisy.

Ve Strakonících dne 5. března 2013

INEKS, spol. s r.o.
Povážská 356
356 01 Strakonice
č. auditorského oprávnění 81




Ing. Miroslav Hůlka
č. auditorského oprávnění 304

Zdroj: Výroční zpráva 2012 [16]

Abstrakt

NEPODALOVÁ, Lucie. *Audit dlouhodobého majetku*. Diplomová práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 106 s., 2014

Klíčová slova: audit, externí audit, auditor, dlouhodobý majetek

Předložená diplomová práce je zaměřená na provedení auditu dlouhodobého majetku ve vybrané společnosti, kterou je ELITEX Nepomuk, a. s. Práce je rozdělena do dvou částí, a to teoretické a praktické. Nejdříve je zpracována část teoretická, která obsahuje charakteristiku auditu a některých základních pojmů, dále legislativu a jiné požadavky na audit či auditory. Tato část se též skládá z popisu celého procesu auditu a samostatné kapitoly, která je věnována stručné definici dlouhodobého majetku včetně některých specifických auditorských postupů v této oblasti. Druhou částí diplomové práce, je část praktická, která aplikuje teoretické poznatky na společnost ELITEX Nepomuk, a. s. Praktická část představí společnost, a je mimo jiné též věnována analýze určitých oblastí potřebných k poznání společnosti samotné. V dalších podkapitolách je stanoven plán auditu dlouhodobého majetku včetně plánu testů a nakonec jsou tyto testy provedeny. Poslední kapitola obsahuje shrnutí důležitých zjištění, výsledků a závěrů plynoucích z analýzy a testování dlouhodobého majetku, včetně některých doporučení.

Abstract

NEPODALOVÁ, Lucie. *Audit of Fixed Assets*. Diploma thesis. Pilsen: Faculty of Economics, University of West Bohemia, 106 p., 2014

Key words: audit, external audit, auditor, fixed assets

The diploma thesis is focused on an audit of fixed assets of ELITEX Nepomuk, a. s. The thesis is divided into two parts; a theoretical and a practical. The first theoretical part contains the characteristics of the audit and some basic terms, as well as legislation and other requirements for audit and auditors. This part also consists of a description of the entire audit process, and a separate chapter is devoted to a brief definition of fixed assets, including certain specific audit procedures in this area. The second part of the thesis is the practical part, which applies the theoretical basics to the company ELITEX Nepomuk, a. s. The practical part introduces the company, and is also devoted to the analysis of certain areas that are needed to get to know the company itself. The plan of the audit of fixed assets will be set up in the next subchapters, along with the plan of the tests that will be conducted afterwards. The final chapter is the summary of the important findings, results and conclusions gained from the analysis and testing of fixed assets, including some recommendations.