

**ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI**

FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

**Finanční audit – metodika výběru vzorků**

Financial audit – methodology of sampling

Bc. Klára Matesová

Plzeň 2016

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI  
Fakulta ekonomická  
Akademický rok: 2015/2016

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Klára MATESOVÁ**  
Osobní číslo: **K15N0042K**  
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**  
Název tématu: **Finanční audit - metodika výběru vzorků**  
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 :

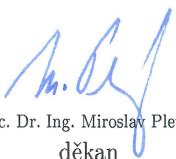
1. Definujte pojem audit a vymezte základní auditní postupy.
2. Specifikujte vybrané ISA standardy týkající se výběru vzorků a analyzujte možné metody výběru vzorků.
3. Zvolte nejvhodnější metodu výběru vzorků pro konkrétní auditorskou společnost.
4. Vytvořte metodický postup pro zvolenou metodu výběru vzorků.
5. Aplikujte a zhodnoťte navržený metodický postup na příkladu vybrané auditní zakázky.

Rozsah grafických prací: **neuveden**  
Rozsah kvalifikační práce: **60 - 80 stran**  
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**  
Seznam odborné literatury:


- **FLORIÁN, Zdeněk.** *Účetní auditing.* České Budějovice: Jihočeská Univerzita, 2001. 121 s. ISBN 80-7040-476-0
- **MADĚRA, František.** *Audit a audítorstvo (Regulácia profesie a výkonu jej činnosti).* Bratislava: Wolters Kluwer, 2014. 124 s. ISBN 978-80-8168-147-9
- **MÜLLEROVÁ, Libuše; KRÁLÍČEK, Vladimír a kol.** *Auditing.* Praha: Nakladatelství Oeconomika, 2014. 460 s. ISBN 978-80-245-2018-6
- **IFAC.** *Příručka k uplatňování mezinárodních auditorských standardů při auditu malých a středních účetních jednotek. Druhý díl Praktická část. Vydání 2010.* ISBN 978-80-86679-12-9

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Michaela Krechovská, Ph.D.**  
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **23. října 2015**  
Termín odevzdání diplomové práce: **25. dubna 2016**

  
Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný  
děkan




  
Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc.  
vedoucí katedry

V Plzni dne 23. října 2015

## Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma  
*„Finanční audit – metodika výběru vzorků“*  
vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí diplomové práce za použití  
pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne: 15.4.2016



.....  
podpis autora

**Poděkování:**

Za vynikající spolupráci a odborné vedení bych ráda poděkovala vedoucí této diplomové práce Ing. Michaele Krechovské, Ph.D. Dále patří moje poděkování kolegům ze společnosti PKM AUDIT Consulting s.r.o. za profesní rady a konzultace k tématu výběru vzorků v auditorské praxi. Ráda bych také zmínila cenné připomínky a odborné poradenství, které mi poskytl odborník v této oblasti finančního auditu, který si přeje zachovat anonymitu.

## Obsah

|  |           |
|--|-----------|
| ÚVOD.....  | 9         |
| Metodický postup.....  | 10        |
| <b>1. Audit – základní vymezení.....</b>   | <b>11</b> |
| 1.1 Právní úprava finančního auditu.....   | 11        |
| 1.2 Pojem audit a jeho podstata .....  | 11        |
| 1.2.1 Funkce auditu .....  | 12        |
| <b>2. Základní postupy auditu.....</b>   | <b>14</b> |
| 2.1 Procesy předcházející samotnému auditu.....  | 14        |
| 2.1.1 Smlouva.....   | 14        |
| 2.1.2 Strategie auditu.....  | 15        |
| 2.1.3 Předběžné plánovací procedury .....  | 15        |
| 2.1.4 Plán auditu .....  | 15        |
| 2.2 Audit.....   | 16        |
| 2.2.1 Testy spolehlivosti.....   | 16        |
| 2.2.2 Testy věcné správnosti .....   | 16        |
| 2.2.3 Posouzení účetní závěrky a výroční zprávy.....   | 18        |
| 2.3 Uzavření auditu a vydání zprávy auditora.....  | 19        |
| 2.3.1 Posouzení následných událostí .....  | 19        |
| 2.3.2 Předpoklad nepřetržitého trvání.....   | 19        |
| 2.3.3 Prohlášení vedení společnosti.....   | 20        |
| 2.3.4 Shrnutí závěrů auditu.....   | 21        |
| 2.3.5 Zpráva auditora .....  | 21        |
| 2.3.6 Dopis vedení společnosti .....   | 22        |
| <b>3. Mezinárodní auditorské standardy obecně.....</b>   | <b>23</b> |
| 3.1 Standardy dle IFAC - ČÁST I. ....  | 23        |
| 3.2 Vybrané ISA standardy.....   | 24        |
| 3.3 ISA 230 – Dokumentace auditu.....  | 25        |
| 3.3.1 Úvod - ISA 230.....  | 25        |
| 3.3.2 Cíl – ISA 230.....   | 25        |
| 3.3.3 Požadavky – ISA 230.....   | 26        |
| 3.3.4 Aplikační a vysvětlující část – ISA 230 .....  | 26        |
| 3.4 ISA 315 – Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí ..... | 28        |

|           |   |           |
|-----------|---|-----------|
| 3.4.1     | Úvod – ISA 315 .....  | 28        |
| 3.4.2     | Cíl – ISA 315.....  | 28        |
| 3.4.3     | Definice – ISA 315 .....  | 29        |
| 3.4.4     | Požadavky – ISA 315.....  | 29        |
| 3.4.5     | Aplikační a vysvětlující část – ISA 315 .....                             | 29        |
| 3.5       | Auditorské riziko .....   | 30        |
| 3.5.1     | Kvantifikace auditorského rizika.....                                     | 32        |
| 3.5.2     | Příklad kvantifikace auditorského rizika.....                             | 32        |
| 3.5.3     | Výhody využití faktoru spolehlivosti .....                                | 35        |
| 3.6       | ISA 320 – Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu ..... | 36        |
| 3.6.1     | Úvod – ISA 320 .....  | 36        |
| 3.6.2     | Cíl – ISA 320.....  | 36        |
| 3.6.3     | Definice – ISA 320 .....  | 36        |
| 3.6.4     | Požadavky – ISA 320.....  | 36        |
| 3.6.5     | Aplikační a vysvětlující část – ISA 320 .....                             | 37        |
| 3.7       | ISA 500 – Důkazní informace.....  | 37        |
| 3.7.1     | Úvod – ISA 500 .....  | 38        |
| 3.7.2     | Cíl – ISA 500.....  | 38        |
| 3.7.3     | Definice – ISA 500 .....  | 38        |
| 3.7.4     | Požadavky – ISA 500.....  | 38        |
| 3.7.5     | Aplikační a vysvětlující část – ISA 500 .....                             | 38        |
| <b>4.</b> | <b>Výběr vzorků.....</b>  | <b>40</b> |
| 4.1       | ISA 530 – Výběr vzorků.....   | 40        |
| 4.1.1     | Úvod – ISA 530 .....  | 41        |
| 4.1.2     | Cíl – ISA 530.....  | 41        |
| 4.1.3     | Definice – ISA 530 .....  | 41        |
| 4.1.4     | Požadavky – ISA 530 .....   | 42        |
| 4.1.5     | Aplikační a vysvětlující část – ISA 530.....                              | 42        |
| 4.2       | Koncepce výběru vzorků .....  | 42        |
| 4.2.1     | Cíle při výběru vzorků.....   | 43        |
| 4.2.2     | Pravděpodobnostní a nepravděpodobnostní výběr vzorků .....                | 43        |
| 4.2.3     | Velikost vzorku .....   | 45        |
| 4.2.4     | Využití faktoru spolehlivosti při výpočtu velikosti vzorku.....           | 45        |
| 4.2.5     | Zhodnocení výsledků výběru vzorků.....                                    | 46        |

|           |   |           |
|-----------|---|-----------|
| 4.3       | Metody výběru vzorků - obecně .....   | 47        |
| 4.4       | Pravděpodobnostní metody výběru vzorků.....   | 48        |
| 4.4.1     | Náhodný výběr .....   | 48        |
| 4.4.2     | Stratifikace .....  | 48        |
| 4.4.3     | Systematický výběr .....  | 49        |
| 4.4.4     | Vícestupňový výběr (sekvenční) .....  | 49        |
| 4.4.5     | Oblastní výběr (blokový) .....  | 49        |
| 4.5       | Nepravděpodobnostní metody výběru.....  | 50        |
| 4.5.1     | Typický výběr .....   | 50        |
| 4.5.2     | Náhodný výběr .....   | 50        |
| 4.5.3     | Systematický výběr na základě odborného úsudku .....  | 50        |
| <b>5.</b> | <b>Představení společnosti PKM AUDIT Consulting s.r.o. ....</b>   | <b>51</b> |
| 5.1       | Základní údaje o společnosti PKM AUDIT Consulting s.r.o. ....   | 51        |
| 5.2       | Hlavní činnost společnosti PKM AUDIT Consulting s.r.o.....  | 52        |
| 5.2.1     | Portfolio klientů společnosti PKM AUDIT Consulting s.r.o.....   | 53        |
| 5.2.2     | Postavení na trhu .....   | 54        |
| <b>6.</b> | <b>Současné vnitřní postupy společnosti PKM AUDIT Consulting s.r.o.....</b>   | <b>55</b> |
| 6.1       | Směrnice ke stanovení plánované hladiny významnosti .....   | 56        |
| 6.1.1     | Stanovení plánované hladiny významnosti pro účetní závěrku jako celek.....  | 57        |
| 6.1.2     | Stanovení hladiny významnosti pro transakce, zůstatky a informace v příloze.....                                    | 58        |
| 6.1.3     | Hladina významnosti pro testy spolehlivosti s návazností na výběr vzorků pro testy spolehlivosti.....               | 58        |
| 6.1.4     | Hladina významnosti pro předběžné analytické testy s návazností na výběr vzorků pro předběžné analytické testy..... | 59        |
| 6.1.5     | Hladina významnosti při stanovení účasti na inventurách.....  | 59        |
| 6.1.6     | Hladina významnosti pro jednotlivé testy věcné správnosti s návazností na výběr vzorků .....                        | 60        |
| 6.1.7     | Hladina významnosti pro reálné ocenění dlouhodobého hmotného majetku.....   | 61        |
| 6.1.8     | Hladina významnosti pro dokumentaci dokladových inventur.....   | 61        |
| 6.1.9     | Hladina významnosti pro confirmace pohledávek a závazků .....   | 62        |
| 6.2       | Faktory ovlivňující přístup k výběru vzorků ve společnosti PKM AUDIT Consulting s.r.o.                              | 63        |
| <b>7.</b> | <b>Praktické problémy s dokumentací a volbou metody výběru vzorků.....</b>  | <b>66</b> |
| 7.1       | Praktické problémy při výběru vzorků a související dokumentace vymezené Dozorčí komisí KAČR.....                    | 66        |
| 7.1.1     | Zjištění kontroly kvality za rok 2010 .....   | 66        |



|  |           |
|--|-----------|
| 7.1.2 Zjištění kontroly kvality za rok 2011 .....  | 67        |
| 7.1.3 Zjištění kontroly kvality za roky 2012, 2013 .....   | 68        |
| 7.1.4 Zjištění kontroly kvality za rok 2014 .....  | 69        |
| 7.2 Praktické problémy při výběru vzorků a související dokumentace vymezené auditory<br>69                           |           |
| 7.2.1 Expertní pohovor s odborníkem z praxe.....   | 70        |
| 7.2.2 Poznatky získané z expertního pohovoru – praktická hlediska .....  | 70        |
| 7.2.3 Závěry a zhodnocení dovozené z expertního pohovoru .....   | 73        |
| <b>8. Volba vhodné metody výběru vzorků pro společnost PKM AUDIT Consulting s.r.o. ...</b>                           | <b>74</b> |
| 8.1 Zvolené konkrétní metody výběru vzorků.....  | 74        |
| 8.1.1 Metoda výběru peněžní jednotkou .....  | 74        |
| 8.1.2 Metoda stratifikovaného výběru.....  | 77        |
| 8.2 Výpočet velikosti vzorku .....   | 80        |
| 8.2.1 Současný postup při výběru vzorků a výpočtu velikost vzorku ve společnosti PKM<br>AUDIT Consulting s.r.o. .... | 80        |
| 8.2.2 Nové postupy při výpočtu vzorků .....  | 82        |
| <b>9. Aplikace stanovených postupů k výběru vzorků na konkrétní auditní zakázku.....</b>                             | <b>83</b> |
| 9.1 Auditní zakázka – společnost MINIB a.s.....  | 83        |
| 9.1.1 Stanovení rizika zakázky MINIB a.s. pro audit roku 2015 .....  | 84        |
| 9.1.2 Stanovení hladiny významnosti zakázky MINIB a.s. pro audit roku 2015 .....                                     | 85        |
| 9.1.3 Výpočet velikosti vzorků pro vybrané účty v rámci testů spolehlivosti.....                                     | 86        |
| 9.1.4 Samotný výběr vzorků dle stanovené metodiky ve společnosti MINIB a.s.....                                      | 86        |
| 9.2 Shrnutí poznatků z aplikace zvolených metod na konkrétní auditní zakázku.....                                    | 89        |
| 9.3 Doporučení reálného využití analyzovaných metod výběru vzorků pro společnost PKM<br>AUDIT Consulting s.r.o. .... | 90        |
| <b>Závěr .....</b>   | <b>92</b> |
| <b>Seznam tabulek.....</b>   | <b>94</b> |
| <b>Seznam obrázků .....</b>  | <b>94</b> |
| <b>Seznam použitých zkratk.....</b>  | <b>95</b> |
| <b>Seznam použitých zdrojů .....</b>   | <b>96</b> |
| <b>Seznam příloh.....</b>  | <b>98</b> |

## ÚVOD

Hlavním účelem klasicky vymezeného finančního auditu je ověřování účetních operací a dalších vybraných skutečností z hlediska věcné správnosti, věrného a poctivého zobrazení. Toto ověření však není ve své podstatě zcela komplexní kontrolou všech položek, které byly v průběhu roku zaúčtovány. Audit je ověřením jistého výběru položek či operací, které časově a věcně náleží do konkrétního auditovaného účetního období. Jak je jistě patrné, výběr těchto operací je velmi zásadní a má významný vliv a dopad na následné stanovení výroku auditora.

Pro výběr zmíněných operací jsou stanoveny postupy, které je nutné dodržovat a řídit se jimi. Jde o Mezinárodní auditorské standardy (ISA).

V praxi se mnoho menších a středních auditorských společností, a také auditorů jakožto fyzických osob, potýká se správnou metodikou výše zmíněného výběru relevantních operací, položek či vzorků.

**Cílem práce je zvolit vhodnou metodu výběru vzorků pro konkrétní auditorskou společnost, ověřit funkčnost a efektivitu této metody na konkrétní auditní zakázce a na tomto základě vytvořit metodický postup v podobě vnitřní směrnice.**

Tato diplomová práce se zaměřuje právě na problematiku související s metodami, které Mezinárodní účetní standardy připouštějí jako varianty respektované pro požadovaný výběr vzorků. Výběr vzorků tematicky i věcně souvisí s několika Mezinárodními auditorskými standardy. Ty jsou v této práci postupně analyzovány a pozornost je zaměřena především na skutečnosti týkající se právě výběru vzorků a provázanost mezi analyzovanými standardy. Dále jsou představeny konkrétní přípustné metody výběru vzorků.

Praktická část práce představí konkrétní auditorskou společnost, pro kterou je vybrána vhodná metoda pro výběr vzorků. Následně je zvolená metoda aplikována do vnitřní směrnice této auditorské společnosti.

Ověřením navržené metodiky, dle příslušné vytvořené směrnice, je závěrečné zjištění, zda bylo v průběhu celé práce postupováno správně a funkčně. Ověření je provedeno aplikací zvolené metodiky na konkrétní auditní zakázce. Jsou provedeny potřebné výpočty a následný výběr vzorků. Závěrečným vyústěním celé problematiky je zhodnocení zvolených metod výběru vzorků a doporučení auditorské společnosti, zda jsou vybrané metody vhodné k zavedení do praxe.

## **Metodický postup**

Práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. Teoretická část je v první řadě zaměřena na objasnění podstaty finančního auditu a stručně analyzuje základní postupy.

V návaznosti na základní charakteristiku auditu se práce již specializuje na konkrétní téma, kterým je výběr vzorků. Jsou objasněny vybrané Mezinárodní auditorské standardy a zdůrazněna provázanost těchto ISA na výběr vzorků.

Jádrem práce je specifikace konkrétních metod popsanych v ISA 530.

V praktické části je představena auditorská společnost PKM AUDIT Consulting s.r.o., pro kterou je analyzován a navržen konkrétní postup při výběru vzorků, následně je ověřen v praxi a interpretován v podobě vnitřní směrnice společnosti.

V praktické části jsou dále vymezeny problémy s metodami výběru vzorků a jejich dokumentací z pohledu Komory auditorů České republiky v podobě přehledu ze Souhrnné zprávy kontroly kvality za roky 2010 – 2013. Tato problematika je konzultována s odborníkem, auditorem, externím spolupracovníkem Komory auditorů a metodikem, který se již mnoho let věnuje školením na téma metodiky výběru vzorků a pro účely této práce je ochoten poskytnout podnětné připomínky z auditorské praxe. Konzultace je řešena formou expertního pohovoru.

V závěru práce je zvolená metoda ověřena na příkladu auditní zakázky. Je prezentován konkrétní výpočet vzorku a následný výběr. Zhodnocením aplikovaných postupů jsou auditorské společnosti následně poskytnuta doporučení, zda je vhodné zvolené metody zavést do praxe.

Přínosem této práce je prokazatelné zdokonalení metody výběru vzorků u vybrané auditorské společnosti, nově vytvořená směrnice a ověření její funkčnosti v praxi.

## 1. Audit – základní vymezení

Základní vymezení auditu v této práci se týká finančního auditu ve své základní podobě, kterou je převážně ověření účetní závěrky.

### 1.1 Právní úprava finančního auditu

Finanční audit a jeho provozování v rámci podnikatelské činnosti v České republice upravuje **Úplné znění zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále ZoA)**. Tento zákon upravuje postavení a činnost statutárních auditorů, auditorských společností, asistentů auditora a dále také působnost Komory auditorů České republiky (dále KAČR) a Rady pro veřejný dohled nad auditem. (Králíček, 2009; Zákon č. 93/2009 Sb.)

V tomto zákonu najdeme vymezení základních pojmů, podmínky pro vydání auditorského oprávnění, zásady týkající se auditorských zkoušek a následného průběžného vzdělávání, úpravu seznamu auditorů, práva a povinnosti auditora, zprávu auditora, kárná opatření a kárná řízení, pojem asistent auditora a Komoru auditorů (Zákon č. 93/2009 Sb.).

Činnost auditorů a základní postupy jsou stanoveny Mezinárodními auditorskými standardy (ISA), Mezinárodními standardy pro prověrky (ISRE), Mezinárodními standardy pro ověřovací zakázky (ISAE) a Mezinárodními standardy pro související služby (ISRS). Tyto standardy jsou společně označovány jako **zakázkové standardy IAASB**. Jde o profesní předpisy (Kareš, 2014).

Profesní etiku auditorů upravuje **Etický kodex**, v němž se stanoví zejména zásady bezúhonnosti, nezávislosti, nestrannosti, odborné způsobilosti a další související požadavky respektující mezinárodní etické požadavky. (IFAC, 2012)

### 1.2 Pojem audit a jeho podstata

*„Předmětem auditingu je systematický proces objektivního získávání a vyhodnocování důkazů týkajících se informací o ekonomických činnostech a událostech, s cílem zjistit míru souladu mezi těmito informacemi a stanovenými kritérii a sdělit výsledky zainteresovaným zájemcům.“*  
(Ricchiute, 1994, s. 26)

V obecné rovině lze audit chápat jako ujištění se o kvalitách, podmínkách či stavu určité skutečnosti. Jde tedy v podstatě o ověření skutečnosti jinou, nezávislou osobou, která disponuje profesními předpoklady (Sedláček, 2006).

Dle Raffegeau (1996) lze audit chápat v nejširším smyslu slova jako synonymum objektivitu, účinnosti a také jako nástroj vhodný pro zkvalitňování řízení.

V užším, konkrétnějším pojetí auditu lze tento pojem vymežit tak, jak je v obecném povědomí. Tedy jako ověření účetnictví, účetní závěrky a případně výroční zprávy (Sedláček, 2006).

Jako podstatu finančního auditu lze vymežit zkoumání účetní závěrky nezávislým odborníkem, auditorem. Výsledkem činnosti tohoto ověřování je pak vyjádření názoru na skutečnost, zda zkoumaná účetní závěrka podává **věrný a poctivý obraz** majetkové a finanční situace účetní jednotky. Tento názor auditora je prezentován ve formě **výroku auditora** (Müllerová, Králíček a kol., 2014).

Nezanedbatelná je také role auditu pro potvrzení pravdivosti a spolehlivosti údajů, které jsou nutné pro rozhodování stávajících i potenciálních investorů. Dále lze zmínit také výchovnou roli, která je nezanedbatelná. Audit se v tomto případě považuje za preventivní nástroj proti vzniku chyb a podvodů (Müllerová, 2013).

### 1.2.1 Funkce auditu

Z výše zmíněných skutečností a z dostupných zdrojů tedy lze dovodit tyto základní funkce auditu (Sedláček, 2006):

- potvrzení správnosti účetnictví,
- zjišťování eventuálních podvodů,
- potvrzování dodržování právních norem účetní jednotkou,
- potvrzování správnosti daňového přiznání,
- hodnocení, zda je podnik efektivně a řádně řízen,
- potvrzování předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky.

Funkce auditu se v průběhu vývoje měnila. Na počátku měl auditor potvrzovat, že účetní informace obsažené v závěrce jsou **pravdivé a bezchybné**. Hlavní důraz byl kladen na odhalení chyb a nesprávností. Tato priorita postupně ustupovala a byla akcentována spolehlivost vykazovaných informací, která je vyjádřena výrokem „**věrný a poctivý obraz**“. Auditor zároveň ověřuje, že bylo postupováno dle platné národní legislativy (Müllerová, 2013).

Funkce auditu lze vymežit také jako vyhodnocování a následné vypracování závěrů o kvalitě, podmínkách a stavu zkoumané skutečnosti a oznámení těchto skutečností třetím stranám.

Potřeba auditu vyplývá z nejistoty těchto třetích stran a zájmu o zmíněné informace. Audit s ohledem na tuto skutečnost vznikl z objektivní potřeby odstranit asymetrické informace. Základním posláním auditu je zvyšovat věrohodnost účetních a ekonomických informací konkrétního subjektu (Maděra, 2014).

Auditoři mohou také poskytovat další, svojí povahou neauditní, služby, které však předpokládají odbornou způsobilost, kterou auditoři veskrze disponují.

Lze jmenovat následující:

- vedení účetnictví a účetního poradenství – přičemž je nutné zmínit, že by bylo v rozporu s Etickým kodexem zároveň auditovat klienta, jemuž je vedeno účetnictví,
- daňové poradenství,
- finanční poradenství,
- služby účetního znalectví,
- poradenství v oblasti oceňování, přeměn společností atd.

Především je velmi podstatné si uvědomit, že auditor není odpovědný za účetní závěrku. Tato odpovědnost nadále zůstává na statutárním orgánu auditované společnosti. Auditor je odpovědný za vyřčení výroku.

Významným aspektem auditingu je také skutečnost, že auditorův výrok není potvrzením naprosté bezchybnosti a správnosti účetnictví. Je nemožné ověřit veškeré účetní operace, které se během účetního období uskutečnily. Auditor by se měl soustředit a zaměřit na odhalení **významných nesprávností**. V důsledku tohoto omezení auditora existuje riziko, že i přes ověření auditorem může obsahovat účetní závěrka jisté nesprávnosti. Cílem auditu je tedy snížení významnosti těchto nesprávností oproti situaci, kdy by účetní závěrka auditována nebyla (Müllerová, 2013; Maděra, 2014).

## **2. Základní postupy auditu**

Cílem této práce není podrobný rozbor veškerých auditních postupů, proto bude tato kapitola pojata stručně, aby objasnila základní etapy a procesy. Detailní analýza se bude vztahovat jen k tématu týkajícího se výběru vzorků, a to v následujících kapitolách.

### **2.1 Procesy předcházející samotnému auditu**

Před samotným zahájením auditu předcházejí tyto činnosti (Kareš, 2014):

- posouzení rizika zakázky,
- stanovení podmínek zakázky,
- uzavření smlouvy.

Audit představuje pro každého auditora určitou míru rizika. Z pohledu auditora je důležité posoudit možná rizika ještě před samotným přijetím zakázky. V případě opětovného uzavření smlouvy může auditor využít informací, které získal již v minulých obdobích, vždy je však musí patřičně aktualizovat a znovu přehodnotit (Kareš, 2014).

#### **2.1.1 Smlouva**

Dle zákona č. 93/2009 Sb. Je nutné, aby auditora schválila valná hromada společnosti a tento fakt zanesla do zápisu z valné hromady. Pouze tento postup je možné respektovat a následně uzavřít smlouvu o auditu. Valná hromada by měla proběhnout do 30.6.201X (při běžném účetním období) a je tedy patrné, že jednání s potencionálním auditorem by se měla uskutečnit se značným předstihem před účetní závěrkou daného roku.

Smlouva o provedení auditu by měla obsahovat přinejmenším následující body (Kareš, Křišková, Kňázková, 2014):

- smluvní strany (objednatel, auditor),
- účel a předmět smlouvy,
- podmínky realizace smlouvy,
- místo a doba plnění předmětu smlouvy,
- ujednání o ceně, případně platební podmínky,
- práva a povinnosti obou smluvních stran,
- podmínky zániku smlouvy,
- vymezení odpovědnosti za škodu.

### 2.1.2 Strategie auditu

Po uzavření smlouvy o auditu s klientem je povinností auditora vyhotovit harmonogram auditu, který obsahuje stanovenou strategii a podrobně vyvedený plán auditu. Tento harmonogram je odsouhlasen s auditovanou účetní jednotkou a práce na auditu jsou díky tomuto dokumentu sladěny v společné spolupráci.

### 2.1.3 Předběžné plánovací procedury

Pod tímto označením se skrývá poznání klientovi podnikatelské činnosti. Pro auditora je podstatné, aby měl přehled, v jakém prostředí klient podniká, co toto podnikání ovlivňuje.

Do této oblasti spadají následující procesy (Müllerová, 2013; Maděra, 2014):

- porozumění činnosti a účetnímu systému klienta,
- porozumění vnitřnímu kontrolnímu systému klienta,
- provedení předběžných analytických postupů,
- stanovení hladiny významnosti.

Významným procesem v této fázi je **provádění předběžných analytických postupů a stanovení hladiny významnosti**.

U předběžných analytických postupů jde prioritně o identifikaci neobvyklých či neočekávaných účetních zůstatků a případně další zmapování jejich vzájemných vztahů. Tato fakta mohou signalizovat významné nesprávnosti v účetnictví klienta.

Jak již bylo řečeno v bodě 1.2.1, není v auditorově moci, aby odhalil veškeré nesprávnosti, protože není předmětem auditu zkontrolovat účetní operace položku po položce. Při stanovování plánované hladiny významnosti si tedy auditor v podstatě naplňuje **předpokládanou výši nesprávností**. V zásadě se stanoví jedna částka za celý audit a ta se považuje za významnou ve vztahu k účetní závěrce. Položky, které jsou pod hladinou plánované významnosti, se pro účely auditu považují za nevýznamné (Florián, 2001).

### 2.1.4 Plán auditu

Plán auditu je předpokladem pro efektivní provedení auditu, ke kterému se auditor smluvně zavazuje.

V této fázi již má auditor předběžně zmapovány rizikové oblasti zakázky a je tedy možné kalkulovat s plánem z hlediska času i pracnosti a náročnosti.



Plánování auditu sestává z těchto bodů (Florián, 2001; Müllerová, 2013):

- posouzení rizika,
- plánování postupu auditu,
- plán testů vnitřních kontrol,
- plán testů věcné správnosti,
- shrnutí plánu auditu, projednání a odsouhlasení plánu s auditorským týmem.

## **2.2 Audit**

Samotný audit je samozřejmě těžištěm auditních činností a je vlastní realizací procesů. Spočívá zejména v (Sedláček, 2006):

- provedení testů spolehlivosti,
- realizaci testů věcné správnosti,
- výběru vzorků,
- posouzení účetní závěrky.

### **2.2.1 Testy spolehlivosti**

Testy spolehlivosti by auditorovi měly poskytnout informaci, do jaké míry se může spolehnout na vnitřní kontrolní systém v auditovaném podniku (Müllerová, 2013). Cílem těchto testů je tedy získání důkazu o tom, že vnitřní kontroly účetní jednotky pracují účinně a spolehlivě po celé účetní období. Předmětem těchto testů může být např. autorizace a schvalování při vzniku účetních operací, kontroly neoprávněného přístupu, kontrola odsouhlasení aktiv se záznamy, atd. (Sedláček, 2006). Běžné je také zaměření se na kontroly spolehlivosti výpočetní techniky a účetního softwaru, který je běžnou součástí řídicích systémů účetní jednotky.

Testy spolehlivosti provádí auditor obvykle formou ověřovacího šetření, které bývá založené převážně na diskuzi s pracovníky provádějícími kontrolu. Dále prohlížením dokumentace o průbězích kontrol a zjišťováním, zda se pracovníci řídí vnitřními pravidly a směrnicemi.

Dle výsledků z testů spolehlivosti se dále zpřesňuje plánovaný rozsah testů věcné správnosti (Hakalová, 2010).

### **2.2.2 Testy věcné správnosti**

Testy věcné správnosti se týkají těch zůstatků, které auditor zahrnul do plánu z důvodu snížení zjišťovacího rizika (Sedláček, 2006).

Jsou v podstatě dvě možnosti, jak lze testy věcné správnosti provést, a to:

- analytické postupy u testů věcné správnosti,
- detailní údaje<sup>1</sup>.

**Analytické testy věcné správnosti** – provedení závěrečného testování – analytických postupů, jehož cílem je ujištění, že u jednotlivých vykazovaných položek neexistuje významná nesprávnost. Předmětem analytických testů věcné správnosti bývá zkoumání relací mezi souvisejícími hodnotami. Jako příklad lze uvést vazby mezi mzdovými náklady a počtem zaměstnanců, mezi tržbami a vyskladněným zbožím či provedenými službami. Častému zaměření také podléhá srovnání zůstatků běžného a minulého období, kdy je případně nutné komentovat a zdůvodnit výrazné vykázané odchylky (Kareš, 2014).

**Test detailních údajů** – při tomto druhu testování je potřebné stanovit, u kterých zůstatků se budou testovat všechny položky, vybrané položky nebo se použije výběr položek pomocí vzorku.<sup>2</sup>

Také tyto testy slouží k ověřování věcné správnosti zůstatků vykazovaných v účetní závěrce. Auditor by měl stanovit, zda testuje konkrétní zůstatek na nadhodnocení či podhodnocení. S tím pak souvisí i „směr“ testování.

Při ověřování, zda není zůstatek nadhodnocen, se postupuje od vybrané položky v hlavní knize a získávají se důkazy potvrzující, že jsou záznamy platné. Naopak při testu na podhodnocení zůstatku se auditor ujišťuje, zda byly všechny operace zaneseny do účetních knih (Sedláček, 2006).

Dalším krokem je **vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti**. Auditor identifikuje na základě provedených detailních testů druh nesprávnosti jako:

- známé nesprávnosti,
- pravděpodobné nesprávnosti,
- neznámé nesprávnosti.

Následuje rozhodnutí, založené na povaze nesprávností, o tom, zda byl rozsah testů (Müllerová, 2013):

- dostatečný,

---

<sup>1</sup> V některých pramenech je možné najít také pojem: Detailní testy věcné správnosti (např. Florián, 2001).

<sup>2</sup> K této metodě bude v práci dále uveden podrobný postup a možnosti využití.

- nebyl dostatečný a auditor není schopen učinit přiměřené závěry, na kterých by mohl založit svůj výrok – jsou nutné dodatečné auditorské postupy,
- dostatečný k tomu, aby auditor usoudil, že závěrka je významným způsobem zkreslena a auditor bude požadovat opravu zjištěných nesprávností.

### 2.2.3 Posouzení účetní závěrky a výroční zprávy

Etapu samotného auditu uzavírá proces posouzení účetní závěrky. Postupy, které probíhaly doposud, testovaly vždy buď jednotlivé zůstatky, nebo detailněji přímo jednotlivé položky. Nyní je na místě posoudit účetní závěrku jako celek – komplexně.

Auditor se zaměřuje převážně na tyto skutečnosti (Sedláček, 2006; Kareš, Krišková, Kňazková, 2014):

- účetní výkazy – srovnání jednotlivých položek běžného a minulého období a kontrola jejich správného vykázání,
- příloha k účetní závěrce – pravdivost údajů, ověření správnosti použitých metod, úplnost informací, oceňování jednotlivých rozvahových položek, kontrola uvedení informací, které nejsou uvedeny v příloze k účetní závěrce, atd.
- výkaz o peněžních tocích – správný obsah položek a vzájemná vazba na položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty.

Další skutečnosti, které je nutné posoudit (Müllerová, 2013):

- skutečnost, zda byla účetní závěrka sestavena za předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky,
- správnost sestavení závěrky na základě vyhovujících profesních standardů a platných právních předpisů,
- vypovídací schopnost účetní závěrky pro externí uživatele,
- **výroční zpráva** – pokud má účetní jednotka povinnost auditu, má také povinnost zpracovat výroční zprávu a tu následně nechat ověřit auditorem.

Ověření výroční zprávy podléhá auditu dle zákona o účetnictví, konkrétně dle §21 zákona č. 563/1991 Sb. Auditor je povinen ověřit, zda jsou informace obsažené ve výroční zprávě pravdivé, přesné a úplné a srozumitelně prezentované (Müllerová, 2013).

## 2.3 Uzavření auditu a vydání zprávy auditora

Před konečným vydáním výroku musí auditor ještě provést posouzení následných událostí a časově neomezeného trvání podniku.

### 2.3.1 Posouzení následných událostí

V účetní jednotce se mohou vyskytnout případy účetních operací, které nastanou až po datu sestavení závěrky, a přesto mají tyto operace významný vliv na účetní závěrku. Takovéto operace se označují jako **následné události**.

Důvod vzniku následných událostí je ten, že ověření účetní závěrky auditorem probíhá s jistým časovým odstupem od samotného sestavení závěrky. Délka intervalu mezi sestavením a následným ověřením závěrky samozřejmě přímo úměrně zvyšuje pravděpodobnost vzniku následných událostí (Müllerová, 2013; Florián, 2001).

Následné události lze rozdělit dle následujících kritérií (Kareš, 2014; Maděra, 2014):

- Události, které se z hlediska věrného obrazu řadí do sledovaného období, přestože se objevily až po datu sestavené účetní závěrky. Tyto události musí být ještě zahrnuty do výkazů. Jako příklad je možné uvést významně nesprávný odhad a nutnost upravit dohadné položky.
- Události, které nastaly po datu závěrky, věcně již s uzavřeným obdobím nesouvisí, ale přesto jsou natolik významné pro uživatele účetní závěrky, že musí být uvedeny v příloze účetní závěrky. K tomuto druhu následných událostí lze uvést následující praktický příklady: prodej části podniku, vstup společnosti do insolvence, fúze, ale také změna obchodního jména společnosti či změna sídla (Müllerová, 2013).
- Události, které byly zjištěné až po zveřejnění účetní závěrky (či předložení valné hromadě společnosti). V tomto případě již auditor není povinen získávat žádné informace k dané události. Pokud však auditor takové skutečnosti zjistí, jistě by měl zvážit projednání s vedením a případná opatření pro následující ověřované období (Sedláček, 2006). Tyto události se promítnou do účetnictví následujícího účetního období a účetní jednotka je musí komentovat v příloze k účetní závěrce (Müllerová, 2013).

### 2.3.2 Předpoklad nepřetržitého trvání

Sledování předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky (tzv. going concern) je jedním ze základních principů při sestavování účetní závěrky. Během posuzování going concern je třeba zvážit následující (Müllerová, Králíček a kol., 2014; Sedláček, 2006):

- zda bude subjekt v dohledné budoucnosti pokračovat ve své podnikatelské činnosti,
- zda nebude nucen v souladu s příslušnými právními předpisy vstoupit do likvidace,
- zda nebude nucen hledat ochranu před věřiteli,
- zda není v subjektu příliš nízký ukazatel likvidity,
- prověření platební schopnosti podniku,
- sledovat ztráty z provozní činnosti v průběhu několika let, tedy jejich vývoj,
- zda subjekt neztratil důležitý trh, dodavatele, klienty či zaměstnance, atd.

Pokud by auditor nabyl pochybnosti o nepřetržitém trvání společnosti je povinen provést další auditorské postupy (dle ISA 570). „*Mimo jiné musí posoudit, zda existují nějaké faktory, které snižují související riziko. Na základě těchto postupů pak rozhodne, zda je s tímto předpokladem v případě účetní jednotky spojena významná (materiální) nejistota.*“ (Müllerová, Králíček a kol., 2014, s. 307)

Zjištění o předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky by se mělo promítnout do výroku auditora.<sup>3</sup>

### 2.3.3 Prohlášení vedení společnosti

Dle ISA 580 je jednou z povinností účetní jednotky poskytnout auditorovi prohlášení, které potvrzuje určité skutečnosti týkající se auditu, a to v písemné podobě. V tomto prohlášení vedení společnosti v podstatě prohlašuje, že uznává svoji odpovědnost na sestavení účetní závěrky. Toto prohlášení se datuje co nejbližší k datu zprávy auditora o ověření účetní závěrky (Müllerová, Králíček a kol., 2014).

Je možné uvést některá z povinných prohlášení účetní jednotkou – ÚJ prohlašuje, že (Deloitte, KAČR, 2012):

- splnila své povinnosti uvedené v podmínkách auditní zakázky,
- zohlednila veškeré transakce v účetních záznamech,
- účetní odhady a ocenění reálnou hodnotou jsou přiměřené,
- sdělili identitu spřízněných stran ÚJ,
- si ÚJ není vědoma žádných okolností, které by zpochybňovaly schopnost pokračovat ve své činnosti, atd.

---

<sup>3</sup> V případě pochybností a významné nejistoty by byl výrok doplněn o zdůraznění skutečnosti, v případě že předpoklad nepřetržitého trvání je nesprávný, vydá auditor záporný výrok.

### 2.3.4 Shrnutí závěrů auditu

Posledním krokem před vydáním zprávy auditora je konečné shrnutí. Auditor toto závěrečné shrnutí připravuje z toho důvodu, aby zdokumentoval celý proces auditu, přiměřenost své práce a vhodnost přijatých závěrů.

Obsahem tohoto shrnutí by mělo být následující (Deloitte, KAČR, 2012):

- získané informace o účetní jednotce v rozsahu celého auditního procesu, tedy od etapy plánování, přes provedení auditu, až po kontrolní systém a jeho spolehlivost,
- zhodnocení účetního systému,
- významná rizika a reakce na ně,
- posouzení rizika podvodu,
- posouzení následných událostí a schopnosti ÚJ pokračovat ve svých aktivitách,
- závěrečné posouzení účetní závěrky,
- provedené úpravy a neopravené správnosti,
- oblasti s nedostatečnými důkazními informacemi včetně komentáře,
- přijatelnost ÚJ pro následující účetní období.

Shrnutí závěrů se nepředkládá klientovi, ale tvoří součást spisu auditora a jeho týmu.

### 2.3.5 Zpráva auditora

„Cílem auditu účetní závěrky je umožnit auditorovi vyjádřit názor na tuto závěrku“ (Florián, 2001). Zpráva auditora je výsledkem procesu auditu, obsahuje výrok a sděluje svůj názor na účetní závěrku. Primárně je určena vlastníkům auditované společnosti, ale běžně ji využívají i další stakeholderi z okolí podniku (nejčastěji např. banky, obchodní partneři, potenciální investoři, leasingové společnosti, atd.). Ověřená účetní závěrka je podložena výrokem auditora a měla by všem uživatelům poskytnout dostatečné ujištění o tom, že se na informace prezentované v účetní závěrce mohou spolehnout<sup>4</sup> (Hakalová, 2010; Müllerová, Králíček a kol., 2014).

**Základní body zprávy auditora (zákon č. 93/2009 Sb.):**

- název zprávy<sup>5</sup> - příjemce zprávy,

---

<sup>4</sup> Vzhledem k „výběrovosti auditu“ a možných nesprávnostech vzhledem k hladině významnosti je vhodné prezentovat toto ujištění tak, že závěrka neobsahuje významné nesprávnosti a tudíž splňuje podmínku věrného zobrazení.

<sup>5</sup> Z tohoto názvu musí být patrné, že jde o zprávu, kterou vyhotovil **nezávislý auditor** (Müllerová, 2013).

- úvodní odstavec, ve kterém je vymezena identifikace ÚJ, rozvahový den, dále odpovědnost auditora a prohlášení o odpovědnosti vedení ÚJ,
- rozsah provedení auditu včetně odkazu na auditorské standardy dle § 18 zákona č. 93/2009 Sb. o auditorech,
- „výrok auditora, který musí jasně vyjádřit stanovisko auditora, zda účetní závěrka nebo konsolidovaná účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví v souladu s použitými právními předpisy a účetními standardy; výrok auditora je buď bez výhrad, s výhradou, záporný, nebo je vyjádření výroku odmítnuto, jestliže auditor není schopný výrok auditora vyjádřit“ (§ 20, odst. 1 c) zákon č. 93/2009 Sb.),
- podpis auditora včetně čísla auditorské licence,
- datum vyhotovení zprávy,
- součástí je rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha (případně výkaz cash flow, výroční zpráva, zpráva o vztazích mezi propojenými osobami).

Typů zpráv je vícero druhů a každý konkrétní druh zprávy auditora se řídí příslušnými standardy.

### 2.3.6 Dopis vedení společnosti

Dopis pro vedení společnosti je doporučenou formou (písemnou), jak sdělit klientovi zjištěné nedostatky, navrhovaná opatření ke zlepšení účetního a kontrolního prostředí. Tyto skutečnosti se neuvádí do zprávy auditora, ale právě do zmíněného dopisu vedení společnosti.

V případě realizace navrhovaných opatření, lze očekávat díky tomuto dokumentu (Sedláček, 2006):

- zvýšení efektivnosti auditu<sup>6</sup>,
- zvýšení účinnosti auditu,
- snížení rozsahu a pracnosti auditu.

---

<sup>6</sup> Díky zlepšení efektivity a reakce vedení na doporučení auditora se celkově zlepšuje možnost dosažení cílů auditu pro příští období a také se významně zvyšuje spolehlivost systémů ÚJ pro následující období.

### 3. Mezinárodní auditorské standardy obecně

Mezinárodní auditorské standardy (dále jen ISA standardy) vydává Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy (IAASB). Tyto standardy jsou mezinárodně uznávané a jsou tedy přijímány po celém světě. Jde o předpisy normativní, které procházejí schvalovacím a připomínkovým řízením. Příslušné ISA upravují podmínky pro provádění auditu, prověrek a jiných ověřovacích zakázek a také zakázek na zajištění souvisejících služeb. Standardy ISA jsou nadřazeny platným domácím právním předpisům jednotlivých zemí. Česká republika přijala mezinárodní auditorské standardy v roce 2005 a pro české auditory je jejich používání závazné (Müllerová, Králíček a kol., 2014).

V rámci **Clarity Project** (IFAC [online]) z roku 2009, jehož cílem bylo posílit srozumitelnost a přesnost standardů ISA, došlo k sjednocení úpravy každého ISA Standardu.

**Struktura ISA standardů** je tedy od roku 2009 následující (IFAC - ČÁST I., 2010):

- **úvod**, kde je uveden předmět standardu a datum účinnosti,
- **cíle auditora**, v kterých je vymezeno, čeho by měl dosáhnout, pokud budou splněny požadavky standardu,
- **definice** termínů, které jsou pro účely standardu relevantní,
- **požadavky**, které upravují povinnosti auditora k příslušné oblasti,
- **aplikační a vysvětlující část**, ve které jsou podrobněji vysvětleny požadavky příslušného standardu – součástí této části standardů bývají také **přílohy**.

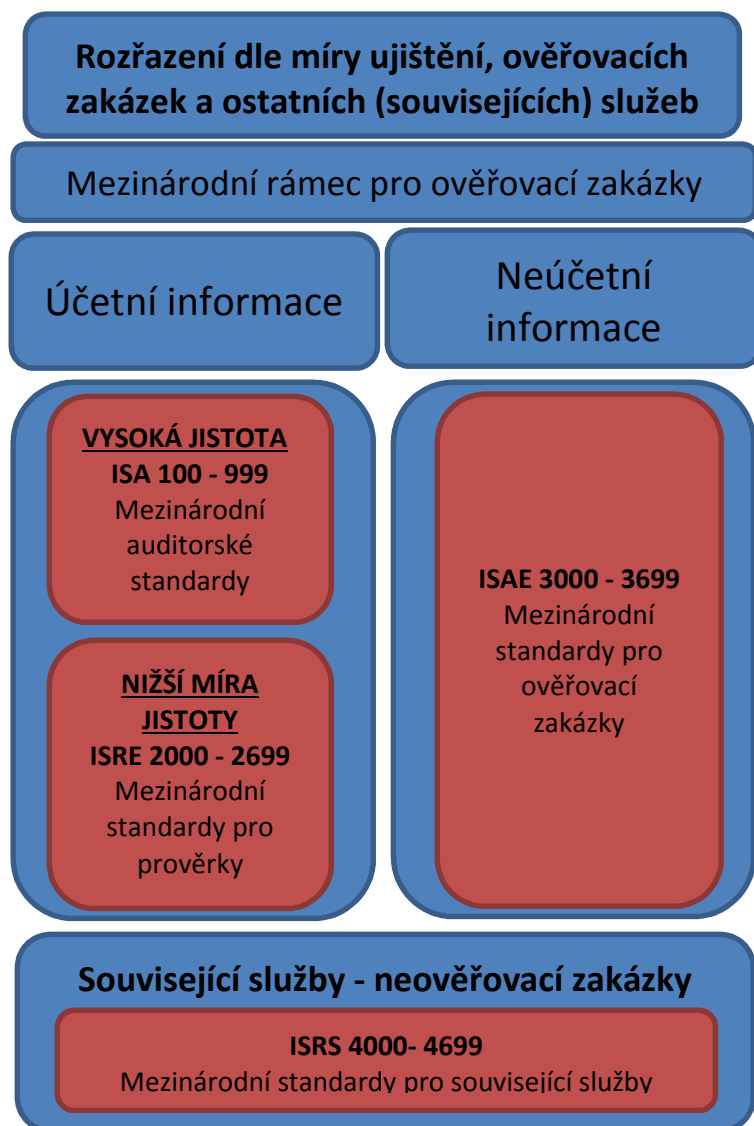
#### 3.1 Standardy dle IFAC - ČÁST I.

Standardy ISQC se vztahují na všechny auditorské společnosti, které provádějí služby spadající do působnosti zakázkových standardů IAASB.

Strukturu ISQC standardů ukazuje následující obrázek.



Obrázek 1 - Seskupení standardů ISQC



Zdroj: vlastní zpracování dle vlastních poznámek ze školení KAČR konaného dne 13. 3. 2015 pod názvem Zakázky jiné než audit

### 3.2 Vybrané ISA standardy

V následující části budou pojmově i obsahově vymezeny vybrané ISA, které se týkají hlavního tématu této diplomové práce, a to výběru vzorků, dokumentace a zdůvodnění příslušného výběru. Tento postup je pro dobré pochopení všech souvislostí a problematik kolem daného tématu nezbytný.

Jako relevantní byly shledány následující ISA:

- ISA 230 – Dokumentace auditu,

- ISA 315 – Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí,
- ISA 320 – Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu,
- ISA 500 – Důkazní informace,
- ISA 530 – Výběr vzorků.

### 3.3 ISA 230 – Dokumentace auditu

Dokumentace auditora tvoří jeho spis (jak písemná, tak elektronická podoba je možná) a v plánování i provedení auditu hraje nezastupitelnou roli.

Pojem auditorské dokumentace je možné chápat jako (Kareš, Krišková, Kňázková, 2014):

- činnost, která je spojená s fixací určitých jevů, které jsou pro audit relevantní,
- formalizovaný výsledek auditorské činnosti,
- použití těchto výsledků k různým účelům a pro rozličné potřeby.

Dokumentace poskytuje záznamy o fakticky zrealizované práci a tvoří základ pro zprávu auditora. Dále plní svoje funkce při kontrolách řízení kvality, monitorování zakázky a případně při kontrole třetí stranou<sup>7</sup> (Müllerová, Králíček a kol., 2014).

#### 3.3.1 Úvod - ISA 230

V úvodu k ISA 230 je popsán předmět tohoto standardu. Předmětem je úprava povinností auditora ve vztahu k vypracování dokumentace auditu pro potřeby auditu účetní závěrky.

Dále se hovoří o povaze a účelu dokumentace auditu. Správně provedená dokumentace auditora poskytuje důkazní materiál o tom, že auditor postupoval správně a vyvodil správné závěry. Dokumentace auditora slouží celému týmu a umožňuje nést odpovědnost. Dále uchovává záznamy, které jsou potřebné pro budoucí audity.

Datum účinnosti je od 15. prosince 2009 (IFAC - ČÁST I., 2010).

#### 3.3.2 Cíl – ISA 230

Cílem auditora je, dle tohoto standardu, **vypracovat dokumentaci auditu, která musí obsahovat dostatečné a přiměřené záznamy o skutečnostech**, které ve finále tvoří východisko pro konečnou zprávu auditora a dále **musí poskytovat důkazy**, že byl audit

---

<sup>7</sup> Při kontrole třetí stranou jde nejčastěji o Dozorčí komisi z Komory auditorů, ale velice často se také spis auditora využívá při soudních sporech. Auditor bývá vyzván ke svědectví a jeho spis je pak pro něj v podstatě jedinou oporou.

naplánován a proveden v souladu s mezinárodními standardy a příslušnými požadavky právních předpisů (IFAC - ČÁST I., 2010).

### 3.3.3 Požadavky - ISA 230

Mezi požadavky na dokumentaci auditora patří následující (IFAC - ČÁST I., 2010):

- včasné vypracování dokumentace – termín ukončení spisu je datum předání zprávy auditora + 60 dní,
- povinnost vypracovat dokumentaci tak, aby zkušený auditor, který se předtím danou zakázkou nezabýval, byl schopen pochopit povahu a rozsah prací, naplánování auditu, výsledky auditorských postupů a významné záležitosti, které z auditu vyplynuly,
- body, které je do dokumentace nutné zaznamenat (identifikační znaky, osoby, data),
- povinnosti pro kompletnost finálního spisu.

Obsah ani forma spisu není nikde konkrétně stanovena předpisy jako povinně daná. Běžně je využívána jak písemná tak i elektronická podoba dokumentace, a to v závislosti na povaze konkrétního dokumentu. V případě účetního deníku lze využít elektronickou verzi z důvodu značné obsažnosti a v případě smluv, potvrzení a dalších dokumentů je vhodné využít papírovou podobu. Velmi často se však v moderní době využívá scanu a převodu do elektronické podoby i u těchto podkladů.

### 3.3.4 Aplikační a vysvětlující část - ISA 230

Právě v aplikační části je zmíněno, že forma, obsah a rozsah dokumentace jsou závislé na různých faktorech. Mezi určující faktory patří například tyto (IFAC - ČÁST I., 2010):

- velikost a složitost ÚJ,
- povaha auditorských postupů,
- identifikovaná rizika,
- důležitost získaných důkazních informací,
- použitá metodologie, atd.

Důležitá je informace, že **ústní vysvětlení auditora nestačí samo o sobě ke zdůvodnění provedené práce ani k osvětlení závěrů**, lze jej však využít k objasnění informací obsažených v dokumentaci.

Aplikační část zmiňuje také příklady významných záležitostí a souvisejících významných odborných úsudků, které je velmi vhodné doložit relevantní dokumentací.

Tématu této práce se konkrétně týkají tyto sdělení (IFAC - ČÁST I., 2010, s. 141 – 142):

- *„u postupu, který vyžaduje výběr nebo kontrolu všech položek z určité populace, které překročily konkrétní částku, může auditor zaznamenat rozsah příslušného postupu a identifikovat danou populaci (např. všechny účetní zápisy nad konkrétní danou částku v deníku);*
- *u postupu, který vyžaduje systematické vzorky z populace dokumentů, může auditor identifikovat vybrané dokumenty tak, že zaznamená jejich zdroj, počátek a interval výběru (např. systematický vzorek dodacích listů vybraných z knihy dodacích listů za období od 1. dubna do 30. září počínaje listem č. 12345 a s výběrem každého 125. listu).“*

V tomto standardu je tedy již zmíněn stručný návod, jak v některých příkladech provést a hlavně zdokumentovat příslušný výběr vzorků.

Dále je v této části zmíněno, jak postupovat v případě dokumentování auditu u menších účetních jednotek, dokumentace událostí, které byly zjištěny po datu zprávy auditora a informace o termínech dokončení kompletace finálního spisu.

V praxi bývá dokumentace spisu obvykle rozdělena dle logického členění postupů při auditu. Jedna ze společností „velké auditorské čtyřky“, konkrétně společnost Deloitte, zpracovala ve spolupráci s KAČR Příručku pro provádění auditu (Deloitte, KAČR, 2012), ve které jsou obsaženy návrhy a příklady, jakou by měly konkrétní dokumenty do spisu auditora mít podobu. Lze tedy tyto návrhy doporučit k dotvoření vlastní dokumentace a metodiky.

Pokud auditor audituje společnost po více účetních obdobích, vede ve své dokumentaci často stálou a běžnou složku. Stálá složka je souborem dokumentů, které svojí platností přecházejí mezi účetními obdobími (společenská smlouva, stanovy, výpis z OR, organizační struktura, atd.). V běžné složce pak auditor dokumentuje jednotlivé fáze auditu a všechny své postupy (Müllerová, Králíček a kol., 2014).

Ze shrnutí tohoto standardu vyplývá, že na dokumentaci auditu je brán velký zřetel a spis auditora slouží v mnoha případech nejen k potřebám auditora<sup>8</sup>, ale také jako auditorův důkazní materiál, kterým se v některých případech musí obhajovat, že postupoval správně, nezaujatě, relevantně a v souladu jak s právními předpisy, tak v souladu s Etickým kodexem.

---

<sup>8</sup> Myšleno pro jeho tým asistentů, jako připomenutí si některých skutečností v navazujícím účetním období, atd.

Z důvodu nepřesného vymezení obsahu a formy dokumentace je zde v praxi velmi častá kolize právě mezi obsahem a formou. Postupy a testy mohou být prováděny pouze formálně, aby byla zachována forma dokumentace, a tato skutečnost může pak být na úkor obsahu.

### **3.4 ISA 315 – Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí**

Tento mezinárodní auditorský standard je nutné zmínit podrobněji, protože hlavního tématu výběru vzorků se velmi bezprostředně týká. Na velikosti rizika je totiž přímo úměrně závislá následná velikost vybraných vzorků.

#### **3.4.1 Úvod – ISA 315**

Předmět standardu upravuje povinnost auditora identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí včetně vnitřního kontrolního systému (IFAC - ČÁST I., 2010).

Obecně je s ověřením závěrky vždy spojené riziko a mezinárodní auditorské standardy věnují značnou pozornost identifikaci rizikových faktorů již před přijetím zakázky. Auditor by měl posoudit, zda jde o riziko „obvyklé“ či riziko „vyšší než obvyklé“ (Müllerová, Králíček a kol., 2014). V kapitole 2.1 této práce již k tomuto tématu bylo podáno vysvětlení.<sup>9</sup>

#### **3.4.2 Cíl – ISA 315**

Pro auditora je povinností a cílem identifikovat rizika významné (materiální) nesprávnosti na úrovni účetní závěrky (IFAC - ČÁST I., 2010).

Je velmi důležité, aby auditor identifikoval všechna rizika, která jsou pro danou účetní jednotku relevantní. Jde převážně o **podnikatelská rizika a rizika možného podvodu**. Tato rizika by měla být dále vyhodnocena a vhodným způsobem zdokumentována. Podstatná je samozřejmě adekvátní reakce na identifikovaná rizika.

V průběhu auditu pak auditor posuzuje **přírozené a kontrolní riziko**, a to na úrovni účetní závěrky jako celku a na úrovni tvrzení. Tím je myšleno riziko týkající se jednotlivých skupin transakcí, zůstatků účtů, atd.<sup>10</sup> (Müllerová, Králíček a kol., 2014).

---

<sup>9</sup> Stručně jde tedy o procesy před samotným auditem, týkají se poznání účetní jednotky a rizik spojených s činností této ÚJ.

<sup>10</sup> Vymezení pojmu auditorské riziko bude následovat po nastínění obsahu ISA 315.

### 3.4.3 Definice – ISA 315

V definiční části ISA 315 je vymezeno několik základních pojmů relevantních pro tento standard (tvrzení, podnikatelské riziko, vnitřní kontrolní systém, postupy vyhodnocení rizik a významné riziko). Za definici podstatnou pro tuto práci je považováno **významné riziko**.

*„Významné riziko je identifikované a vyhodnocené riziko významné (materiální) nesprávnosti, které dle úsudku auditora vyžaduje zvláštní pozornost“ (IFAC - ČÁST I., 2010, s. 242).*

### 3.4.4 Požadavky – ISA 315

V této části standardu je řečeno, jaké postupy jsou nezbytné pro vyhodnocení rizik. Zmíněny jsou následující (IFAC - ČÁST I., 2010):

- dotazování u vedení ÚJ a dalších pracovníků,
- analytické postupy,
- pozorování a inspekce.

Opět je na místě podotknout, že všechny tyto postupy musí být náležitě zdokumentovány dle ISA 230.

Pro téma výběru vzorků jsou relevantní v první řadě **analytické postupy**, které jsou blíže specifikovány v aplikační a vysvětlující části.

V požadavcích ISA 315 je dále vymezeno na co konkrétního se zaměřit při mapování rizik u vnitřního kontrolního systému, přičemž tomuto tématu je věnován relativně větší prostor.

Následuje identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti. Specifikace se týká povinnosti identifikovat zmíněná rizika na úrovni účetní závěrky a na úrovni tvrzení u skupin transakcí, zůstatků účtu a zveřejněných údajů (IFAC - ČÁST I., 2010). V aplikační části jsou k těmto informacím bližší vysvětlení.

Standardně je zde také vymezeno, jaké skutečnosti je nutné povinně zdokumentovat.

### 3.4.5 Aplikační a vysvětlující část – ISA 315

Aplikační část tohoto standardu je značně obsáhlá, protože jak již bylo řečeno, identifikaci a vyhodnocení rizik je při auditu věnována značná pozornost. Do této práce budou vybrány jen části, které se obsahově dotýkají hlavního tématu.

V bodě A1. aplikační části je vymezeno, v jakých situacích by měl auditor uplatnit odborný úsudek, a zmíněny jsou např. tyto (IFAC - ČÁST I., 2010):

- identifikace oblastí, kterým je třeba věnovat zvláštní pozornost, např. transakce se spřízněnými stranami,
- stanovení předpokladů, na základě kterých budou provedeny analytické postupy,
- reakce na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti, což je spojené s návrhy dalších auditorských postupů pro získání vhodných důkazních materiálů.

Na výše zmíněné body by bylo adekvátní reakcí, při zjištění rizika, mimo jiné přehodnocení výběru vzorků a dostatečnost již vybraných vzorků.

Bod A7. se blíže vyjadřuje k analytickým postupům. Analytické postupy prováděné za účelem vyhodnocení rizik mohou odhalit existenci informací o potenciálních rizicích, které auditorovi předtím nemusely být známy. Analytické postupy je možné zaměřit jak na finanční, tak na nefinanční informace. Dále mohou odhalit existenci neobvyklých transakcí, událostí či trendů, a tyto je nutné dále zdokladovat pro snížení míry rizika (IFAC - ČÁST I., 2010).

Bod A106. říká, že rizika na úrovni účetní závěrky mohou pramenit převážně z nedostatečné kontroly vnitřního prostředí, přičemž může jít dokonce i o nekompetentnost vedení ÚJ. Tyto nedostatky pak mohou mít podstatně rozsáhlejší charakter a auditor na ně musí vhodně reagovat (IFAC - ČÁST I., 2010).

A119. – A122. vymezuje identifikaci významných rizik. Z textu aplikační a vysvětlující části je patrné, že je třeba se zaměřit právě na nerutinní záležitosti, které jsou neobvyklé buď vzhledem ke své velikosti, nebo vzhledem ke své povaze. Dále je třeba prověřit skutečnosti, které závisí na úsudku. Tím je myšleno zacílení na účetní odhady, jejichž ocenění vykazuje značnou nejistotu. Za prověření také stojí složité výpočty, výraznější změny ve způsobech účtování a výraznější manuální zásahy v oblasti sběru a zpracování dat. Důležitý je odkaz na **ISA 330 – Reakce auditora na vyhodnocená rizika, kde popsán dopad identifikovaného rizika na další auditorské postupy.**

### 3.5 Auditorské riziko

Je na místě vysvětlit pojem **auditorské riziko**, jeho součásti a vliv na výběr vzorků. Pojem auditorské riziko se objevuje v **ISA 200 – Obecné cíle auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy.**

V části „definice“ je jako **auditorské riziko** vymezeno toto: „riziko, že auditor vydá k účetní závěrce, která je významně (materiálně) zkreslená, nesprávný výrok. Auditorské riziko je

*funkcí rizika významné (materiální) nesprávnosti a zjišťovacího rizika“ (IFAC - ČÁST I., 2010, s. 79).*

Dále je v té samé části specifikováno **zjišťovací riziko**, a to jako: „*riziko, že postupy, které auditor provede s cílem snížit auditorské riziko na přijatelnou úroveň, neodhalí existující nesprávnost, jež by mohla být významná (materiální), ať už jednotlivě, nebo v souhrnu s jinými nesprávnostmi“ (IFAC - ČÁST I., 2010, s. 80).*

Jako poslední je v definiční části vymezeno **riziko významné (materiální) nesprávnosti**. V tomto případě je pojem definován jako: „*riziko, že již před zahájením auditu je účetní závěrka významně (materiálně) zkreslená“ (IFAC - ČÁST I., 2010, s. 81).*

Riziko významné (materiální) nesprávnosti je dále rozlišeno na dva druhy (IFAC - ČÁST I., 2010):

- **přirozené riziko** – definované jako náchylnost určitého tvrzení, které se týká skupiny transakcí zůstatků nebo zveřejněného údaje, k nesprávnosti, která by mohla být významná (materiální),
- **kontrolní riziko** – což je riziko, že vnitřní kontrolní systém ÚJ nezabrání včas nesprávnosti, která by mohla být významná (materiální), resp. že vnitřní kontrolní systém zmíněnou nesprávnost neodhalí a neopraví.

V aplikační a vysvětlující části jsou jednotlivé typy rizik blíže specifikovány v bodech A32. – A44.

ISA 200 také stanoví termíny jako je **přiměřená jistota**. Jde o požadavek na auditora, aby získal přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti, ať již z důvodu podvodu nebo vzniklé chyby. Pro auditora není možné dosáhnout absolutní jistoty, a proto tato specifikace. Auditor musí audit naplánovat takovým způsobem, aby snížil auditorské riziko na přijatelně nízkou úroveň.

Úroveň zjišťovacího rizika může auditor, na rozdíl od přirozeného a kontrolního rizika, ovlivnit volbou vhodných auditorských postupů. Audit musí být proveden tak, aby celkové auditorské riziko odpovídalo určenému procentu nesprávností, které bude auditor při provádění auditu tolerovat. Auditorské riziko jako celek lze ovlivnit právě jen zjišťovacím rizikem, přirozené a kontrolní riziko je dané. Mezi výše uvedenými druhy rizik existuje nepřímý úměrný vztah, a to (Florián, 2001):

- čím je nižší přirozené a kontrolní riziko, tím vyšší je úroveň zjišťovacího rizika,



- čím je posuzované přirozené a kontrolní riziko vyšší, tím nižší musí být úroveň zjišťovacího rizika, a tudíž je audit pracnější v souvislosti s tím, že auditor musí neopravené nesprávnosti dostat na takovou výši, aby účetnictví poskytovalo „pravdivý a věrný obraz“.

### 3.5.1 Kvantifikace auditorského rizika

Ke kvantifikaci auditorského rizika slouží následující vzorec:

$$\mathbf{AR = PR * KR * ZR}$$

kde:

**AR** – auditorské riziko,

**PR** – přirozené riziko,

**KR** – kontrolní riziko,

**ZR** – zjišťovací riziko.

Hodnota přirozeného rizika je dána z etapy vyhodnocení rizik. Kontrolní riziko udává hodnotu, kterou auditor odhaluje při analytických testech. Jak bylo již výše zmíněno, jediná složka, která je ovlivnitelná auditorem, je zjišťovací riziko.

V kvantitativním vyjádření auditorského rizika se obvykle toto riziko plánuje na 5%, méně často na 10%. Pokud tedy z vyhodnocení rizik a analytických testů známe přirozené a kontrolní riziko, je dopočet následující:

$$\mathbf{ZR = AR / (PR * KR)}$$

### 3.5.2 Příklad kvantifikace auditorského rizika

Pro lepší názornost bude uvedeno několik typových příkladů, jak pracovat při kvantifikaci auditorského rizika.

#### **Extrémní scénář – vysoké riziko:**

- přirozené riziko bylo stanoveno jako vysoké, ujištění z postupů vyhodnocení rizik je značně omezené,
- kontrolní riziko taktéž stanoveno jako vysoké, testy kontrol se neprováděly,
- auditorské riziko stanoveno na 5%.

**Tabulka 1 – Vysoké riziko**

| Scénář č. 1       | Faktor     | Ujištění   | Riziko    |
|-------------------|------------|------------|-----------|
| Přirozené riziko  | x          | 0%         | 100%      |
| Kontrolní riziko  | x          | 0%         | 100%      |
| Zjišťovací riziko | 3,0        | 95%        | 5%        |
| Celkem            | <b>3,0</b> | <b>95%</b> | <b>5%</b> |
|                   | součet     |            | násobek   |

Zdroj: vlastní zpracování dle vlastních poznámek ze školení KAČR konaného dne 13. 1. 2015 pod názvem Výběr vzorků

#### **Postup výpočtu:**

- při výpočtu tabulky je postup zprava doleva, při vyhodnocení rizik auditor zjistí, že ujištění je téměř nulové, a tudíž riziko velmi vysoké – doplňujeme přirozené riziko = 100%,
- testy kontrol nebyly prováděny (viz. scénář) – opět vysoké riziko = 100%,
- auditorské riziko bylo stanoveno na 5% (modrý řádek, poslední sloupec), a tudíž dopočet zjišťovacího rizika:  $ZR = 0,05 / (1,0 * 1,0)$ ,
- ujištění = dopočet do 100% k riziku,
- faktor (**faktor spolehlivosti**)<sup>11</sup> – tento faktor je velice vhodné použít, jde o dosažení reálného čísla za procentní vyjádření hodnoty ujištění dle tabulky, která následuje za textem; celkový součet bude vždy 3,0 protože ujištění má hodnotu 95% v případě, že auditorské riziko je stanoveno na 5%.

Výsledek výpočtu při následujícím extrémním scénáři je **VYSOKÉ RIZIKO**, a v tomto případě by bylo vhodné zvážit, zda se zakázka nejeví natolik riziková, že by bylo výhodnější ji odmítnout.

---

<sup>11</sup> Výhody použití faktoru spolehlivosti budou vysvětleny v dalším textu.

**Tabulka 2 - Faktor spolehlivosti**

| Faktor spolehlivosti |            | Riziko        |
|----------------------|------------|---------------|
| 20%                  | 0,2        |               |
| 25%                  | 0,3        |               |
| 33%                  | 0,4        |               |
| 50%                  | 0,7        |               |
| 55%                  | 0,8        |               |
| 60%                  | 0,9        |               |
| 65%                  | 1,1        | nízké         |
| 70%                  | 1,2        |               |
| 75%                  | 1,4        |               |
| 80%                  | 1,6        | střední       |
| 85%                  | 1,9        |               |
| 90%                  | 2,3        |               |
| <b>95%</b>           | <b>3,0</b> | <b>vysoké</b> |
| 98%                  | 3,7        |               |
| 99%                  | 4,6        |               |

Zdroj: vlastní zpracování dle materiálů poskytnutých na školení KAČR konaného dne 13. 1. 2015 pod názvem Výběr vzorků

**Nejčastější scénář – střední riziko:**

- přirozené riziko stanoveno při vyhodnocení rizik jako částečné ujištění – riziko tedy stanoveno na 50%,
- testy kontrol neprovedeny – kontrolní riziko stanoveno na 100%,
- auditorské riziko stanoveno klasicky na 5%.

**Tabulka 3 - Střední riziko**

| Scénář č.2        | Faktor     | Ujištění   | Riziko     |
|-------------------|------------|------------|------------|
| Přirozené riziko  | 0,7        | 50%        | 50%        |
| Kontrolní riziko  | x          | 0%         | 100%       |
| Zjišťovací riziko | 2,3        | 90%        | <b>10%</b> |
| Celkem            | <b>3,0</b> | <b>95%</b> | <b>5%</b>  |
|                   | součet     |            | násobek    |

Zdroj: vlastní zpracování dle vlastních poznámek ze školení KAČR konaného dne 13. 1. 2015 pod názvem Výběr vzorků

Při tomto scénáři by bylo stanoveno riziko jako **STŘEDNÍ**.

### Scénář – nízké riziko:

- díky rozsáhlému ujištění z vyhodnocení rizik bylo přirozené riziko stanoveno na 75%,
- testy kontrol se opět neprovádí – kontrolní riziko je 100%,
- auditorské riziko – 5%.

Tabulka 4 - Nízké riziko

| Scénář č.3        | Faktor     | Ujištění   | Riziko     |
|-------------------|------------|------------|------------|
| Přirozené riziko  | 1,4        | 75%        | 25%        |
| Kontrolní riziko  | x          | 0%         | 100%       |
| Zjišťovací riziko | 1,6        | 80%        | <b>20%</b> |
| Celkem            | <b>3,0</b> | <b>95%</b> | <b>5%</b>  |
|                   | součet     |            | násobek    |

Zdroj: vlastní zpracování dle vlastních poznámek ze školení KAČR konaného dne 13. 1. 2015 pod názvem Výběr vzorků

Scénář by byl hodnocen jako **NÍZKÉ RIZIKO**.

#### 3.5.3 Výhody využití faktoru spolehlivosti

Předchozí scénáře pro tři typy rizik (vysoké, střední a nízké) byly předloženy záměrně, protože faktor spolehlivosti poskytuje velmi výhodné zjednodušení využití při postupu vyhodnocování rizik auditu.

Faktor spolehlivosti lze také využít jako logický ukazatel síly testů věcné správnosti, kterými auditor reaguje na hodnotu zjišťovacího rizika. Faktory spolehlivosti byly pro uvedené scénáře tyto:

- Vysoké riziko = 3,0
- Střední riziko = 2,3
- Nízké riziko = 1,6

Zcela logicky lze tedy z faktoru spolehlivosti vyčíst, že testy věcné správnosti by měly být 3 krát silnější, aby auditor snížil riziko na přijatelnou úroveň, která byla stanovena na 5%.

Pro auditora je tedy výhodné stanovit do metodických pokynů či směrnic tyto tři scénáře a posléze jen dosazovat hodnoty faktorů spolehlivosti.

Další výhodou poskytuje možnost výpočtu velikosti vybraného vzorku s využitím hodnoty faktoru spolehlivosti, jak bude vysvětleno dále.

### 3.6 ISA 320 – Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu

Plánovaná významnost má vliv v první řadě na rozsah auditu, který je nutné určit a naplánovat dopředu. Auditor je povinen předem určit mezní hodnotu nesprávností, která bude následně pro audit považována za významnou. Tato mezní hodnota bývá označována jako **hladina významnosti**. Hladina významnosti je vztahována na účetní závěrku jako celek (Sedláček, 2006).

#### 3.6.1 Úvod – ISA 320

V předmětu standardu je stanovena povinnost auditora použít koncept významnosti (materiality) při plánování a provádění auditu. Jako významnost je vymezena (IFAC – ČÁST I., 2010):

- nesprávnost nebo opomenutí, které je považováno za významné, pokud by jednotlivě nebo v součtu ovlivnilo ekonomická rozhodnutí uživatelů účetní závěrky.

Určení významnosti je pro auditora záležitostí jeho **odborného úsudku**.

#### 3.6.2 Cíl – ISA 320

*„Cílem auditora je vhodně uplatnit koncept významnosti (materiality) při plánování a provádění auditu“* (IFAC - ČÁST I., 2010, s. 285).

#### 3.6.3 Definice – ISA 320

V definiční části je vysvětlen relevantní pojem pro téma diplomové práce, a to prováděcí významnost. **Prováděcí významnost** je stanovení částky na nižší úrovni, než je významnost pro účetní závěrku jako celek. Důvodem je snížení pravděpodobnosti, že úhrn nesprávností překročí významnost stanovenou pro celkovou účetní závěrku. Prováděcí významnost může být také stanovena pro jednotlivé skupiny transakcí, zůstatků účtů a zveřejněné údaje (IFAC - ČÁST I., 2010).

#### 3.6.4 Požadavky – ISA 320

Kromě povinnosti auditora stanovit významnost pro účetní závěrku jako celek je dále stanoveno, že významnost je nutné v průběhu auditu přehodnotit.

V požadavcích je dále vymezena povinnost podkladů, které je třeba zahrnout do dokumentace. Patří sem (IFAC - ČÁST I., 2010):

- významnost pro účetní závěrku jako celek,
- případná úroveň významnosti pro určité skupiny transakcí, atd.,

- prováděcí významnost,
- jakékoli přehodnocení významnosti v průběhu auditu.

### 3.6.5 Aplikační a vysvětlující část – ISA 320

V aplikační části se uvádí, že stanovení významnosti je založeno na odborném úsudku auditora a většinou se jako výchozí bod používá procento aplikované na vybranou veličinu. Mezi faktory, které ovlivňují vhodné zvolení veličiny, jsou řazeny následující položky (IFAC - ČÁST I., 2010):

- prvky účetní závěrky – např. aktiva, závazky, výnosy, atd.,
- položky, které u uživatelů účetní závěrky vzbuzují pozornost – např. zisk, čistá aktiva,
- povaha ÚJ, odvětví, ekonomické prostředí, atd.,
- vlastnická struktura a způsob financování.

Tato metoda je dle literatury (Florián, 2001) označena jako **identifikace kritického komponentu účetní závěrky**. Doporučeno je v téže literatuře stanovení plánovací hladiny významnosti pomocí jednoho z následujících stanovení (Florián, 2001):

- 0,5 – 1,5% celkových aktiv,
- 0,5 – 1,5% z tržeb,
- 5 -10% zisku před zdaněním z běžné činnosti ověřované společnosti.

Dle doporučení KAČR a jedné z auditorských společností „velké čtyřky“, tedy společnosti Deloitte, lze postupovat podle následujících kritérií (Deloitte, KAČR, 2012):

- 3 – 7% z hospodářského výsledku před zdaněním,
- 1 – 3% z výnosů,
- 1 – 3% z celkových aktiv,
- 3 – 5% z vlastního kapitálu.

### 3.7 ISA 500 – Důkazní informace

Důkazní informace jsou zcela zásadním obsahem finálního spisu auditora. Právě důkazními informacemi je podložen výrok auditora a zpráva auditora. Primárně zahrnují informace získané během různorodých auditorských postupů, ale mohou obsahovat další informace z jiných zdrojů.

### **3.7.1 Úvod – ISA 500**

Úvod standardu obsahuje sdělení, že ISA 500 vysvětluje pojem důkazní informace a že dále stanoví odpovědnost auditora za získání důkazních informací. Také je určeno, že důkazní informace osvětlené v tomto standardu se vztahují na všechny auditorské postupy. Jednotlivé ISA se zabývají konkrétními aspekty, ale důkazní informace nashromážděné během těchto postupů, podléhají podmínkám a specifikacím v ISA 500 (IFAC - ČÁST I., 2010).

### **3.7.2 Cíl – ISA 500**

Cílem auditora je, dle ISA 500, aby navrhnul a provedl postupy takovým způsobem, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace, které mu následně umožní dospět k přiměřeným závěrům, na nichž bude založen výrok auditora (IFAC - ČÁST I., 2010).

### **3.7.3 Definice – ISA 500**

Vhodnost důkazních informací je vymezena jako měřítko kvality důkazních informací, jinak řečeno relevantnost a spolehlivost důkazních informací. Důkazní informace jsou definovány jako takové informace, které auditor použije, aby dospěl k závěrům, na nichž je založen výrok. Důkazní informace jsou obsaženy v účetních záznamech, ale také další informace (IFAC - ČÁST I., 2010).

### **3.7.4 Požadavky – ISA 500**

V požadavcích ISA 500 je zakotvena povinnost auditora posoudit relevantnost a spolehlivost informací, které se stanou informacemi důkazními. V případě, že informace byly vyhotoveny externím expertem, je požadováno, aby byla přezkoumána způsobilost a objektivita tohoto experta.

Důležitým požadavkem pro účely této práce je požadavek na výběr položek pro testování s cílem získat důkazní informace. Zde je následující specifikace:

*„ Při navrhování testů kontrol a testů detailních údajů je auditor povinen určit takové způsoby výběru položek pro testování, které budou účinné pro účely auditorského postupu“* (IFAC – ČÁST I., 2010, s. 340).

### **3.7.5 Aplikační a vysvětlující část – ISA 500**

V této části lze najít vysvětlení, že převážnou část práce auditora při utváření výroku, tvoří získávání a hodnocení důkazních informací. Auditorské postupy k získání důkazních informací mohou zahrnovat tyto (IFAC – ČÁST I., 2010, s. 340):

- dotazování,
- inspekci,

- *pozorování,*
- *konfirmace,*
- *propočty,*
- *analytické postupy a vzájemné kombinace zmíněných možností.*

Pro účely této práce jsou velmi podstatné **body A49. – A56.**, které se konkrétně vyjadřují k výběru vzorků a specifikuje jak postupovat, aby plnily funkci důkazních informací.

Výběrem tedy (IFAC – ČÁST I., 2010):

- informace generované ÚJ by měly být dostatečně úplné a přesné, protože pokud by byly použity neúplné soubory k výběru určité charakteristiky, budou výsledky testů méně spolehlivé než vzorek vybraný z úplného souboru,
- auditor může vybírat položky k testování těmito postupy – výběrem všech položek, výběrem specifických položek a výběrem vzorků pro účely auditu, přičemž kombinace jsou možné,
- **výběr vzorků by měl umožňovat učinit závěr o celém souboru na základě testování položek souboru.**



## 4. Výběr vzorků

Audit účetní závěrky je charakteristický také svými **přirozenými omezeními**.<sup>12</sup> Přirozené omezení auditu je důsledkem několika skutečností (Müllerová, Králíček a kol., 2014):

- charakter rámce účetního výkaznictví vychází při sestavování účetní závěrky mimo jiné z předpokladu, že vedení ÚJ používá svůj úsudek, přičemž je použito subjektivní posouzení; chápání účetních postupů však nemusí být vždy jednoznačné,
- charakter auditorských postupů předpokládá, že ani při sebelepším plánování nelze odhalit každou nesprávnost; je třeba vzít na zřetel, že každý vzorek představuje méně než 100% základního souboru a je tedy vždy zdrojem určitého rizika, že nesprávnost nemusí být odhalena,
- dále je nutné kalkulovat s přiměřenými náklady auditora na auditní zakázku a s přiměřeným časem; z praktického hlediska by nebylo efektivní, aby se auditor zabýval veškerými informacemi.

Obecně lze při jakékoli kontrolní činnosti předpokládat, že nebude možné prověřit všechny položky, které se v souboru vyskytují. Důvodem pro tento předpoklad je nejčastěji značné množství položek v souboru. V tomto případě je nutné provést za předem definovaných podmínek výběr položek a kontrolovat právě jen je (Müllerová, Králíček a kol., 2014).

Jako pomoc v této situaci lze využít výběrová šetření a induktivní statistické metody. Díky nim je poté možné výsledky kontrol provedené na náhodně vybraném vzorku zobecnit na celý soubor konkrétních položek (Florián, 2001).

*„Základní schéma výběrového postupu vypadá tedy takto: ze základního souboru o rozsahu  $N$  položek (např. všech vydaných nebo přijatých faktur či jiných účetních dokladů) provedeme výběr  $n$  položek (sestavíme výběrový soubor, neboli vzorek) a z **hodnot těchto vybraných položek usuzujeme na vlastnosti základního souboru** (tedy zobecňujeme, čili provádíme induktivní úsudek pomocí statistických metod, tj. úsudek pomocí metod statistické indukce)“* (Müllerová, Králíček a kol., 2014, s. 325).

### 4.1 ISA 530 – Výběr vzorků

Popisem problematiky výběru vzorků se podrobně zabývá ISA 530, který bude v dalším textu stručně představen. Dále bude následovat detailní charakteristika možných a vhodných metod.

---

<sup>12</sup> Přirozená omezení auditu jsou blíže specifikována v ISA 240 a ISA 315.

#### 4.1.1 Úvod – ISA 530

Úvod říká, že tento standard se použije pro případy, kdy se auditor rozhodl v rámci auditorských postupů použít výběr vzorků. Dále se standard zmiňuje, že ISA 530 je doplňkem k ISA 500 (IFAC – ČÁST I., 2010).

#### 4.1.2 Cíl – ISA 530

„Cílem výběru vzorků pro účely auditu je vytvořit přiměřený základ, z něhož auditor bude moci vyvodit závěry platné pro základní soubor, ze kterého byl vzorek vybrán“ (IFAC – ČÁST I., 2010, s. 393).

#### 4.1.3 Definice – ISA 530

Definice vymezují následující pojmy (IFAC – ČÁST I., 2010):

- výběr vzorků pro účely auditu<sup>13</sup>,
- základní soubor – jako soubor všech údajů, z kterých bude auditor vybírat vzorek,
- **výběrové riziko** – jde o riziko, že auditor vyvodí na základě vzorku závěr, který se může lišit od závěru, který by auditor vyvodil v případě, že by stejné auditorské postupy aplikoval na celý soubor,
- **neobvyklá chyba** – nesprávnost, která není prokazatelně pro daný soubor reprezentativní,
- **jednotka vzorku** – jednotlivá položka základního souboru,
- **statistický výběr** – metoda, která se vyznačuje buď náhodným výběrem položek, nebo se uplatňuje teorie pravděpodobnosti pro hodnocení výsledku vzorku, a to včetně stanovení výběrového rizika (všechny metody, které nevykazují alespoň jeden z těchto bodů, jsou považovány za nestatistické),
- **stratifikace** – proces, kdy se základní soubor rozděluje dle určité charakteristiky na podsoubory<sup>14</sup>,
- **přípustná nesprávnost** – peněžní částka, kterou stanoví auditor a snaží se získat přiměřenou jistotu, že skutečná nesprávnost v daném souboru není vyšší než stanovená částka,
- **přípustná odchylka** – míra odchylky od předepsaných postupů vnitřní kontroly stanovená auditorem, u které se auditor opět snaží získat přiměřenou jistotu, že skutečná míra odchylky ze základního souboru není větší než odchylka stanovená.

---

<sup>13</sup> Tento pojem byl vymezen výše v textu.

<sup>14</sup> Zmíněnou charakteristikou bývá pro účely auditu často peněžní částka.

#### **4.1.4 Požadavky – ISA 530**

V části, která specifikuje požadavky na výběr vzorků, je zakotvena povinnost, že auditor musí zohlednit účel auditorského postupu a charakteristiky základního souboru. Dále je auditor povinen vybrat vzorek tak velký, aby tím snížil výběrové riziko na přijatelnou míru. Důležitou povinností při výběru vzorků je podmínka, že každá položka ze základního souboru musí mít šanci na to, aby byla vybrána. Tedy žádná položka nesmí být diskriminována. Pokud auditor zjistí, že vybraná položka není vhodná, musí auditorské postupy provést na náhradní položce. Auditor je povinen posoudit a vyhodnotit zjištěné odchylky a nesprávnosti. Auditor má povinnost provést projekci zjištěných nesprávností ve vzorku na celý soubor (IFAC – ČÁST I., 2010).

#### **4.1.5 Aplikační a vysvětlující část – ISA 530**

Aplikační část ISA 530 bude představena jen v bodech, podrobný rozbor bude následovat dále při detailní analýze metod a postupů při výběru vzorků. Vysvětleny jsou v této části následující problematiky (IFAC – ČÁST I., 2010):

- struktura a velikost vzorku,
- výběr položek pro testování,
- charakter a příčiny odchylek a nesprávností,
- projekce nesprávností,
- hodnocení výsledků výběru vzorků.

#### **4.2 Koncepce výběru vzorků**

Před procesem výběru vzorků by měl být promyšlen a stanoven závazný postup, dle kterého by auditor, případně jeho tým, měl postupovat. Do procesu by měly být zahrnuty následující kroky (KAČR, PHARE 1996):

- stanovení cílů,
- určení metody výběru vzorků,
- definování základního souboru,
- kvantitativní vyčíslení velikosti vzorku,
- realizace plánu výběru,
- vyhodnocení výsledků výběru,
- zdokumentování celého průběhu výběru vzorků.

#### 4.2.1 Cíle při výběru vzorků

Výběrové metody auditorských postupů slouží vždy k získání důkazních informací.

Cílem při výběru vzorků by mělo být vymezení faktorů, které auditor následně bude brát v úvahu při sestavování a samotném výběru vzorku (Florián, 2001).

Metody výběru vzorků lze uplatnit při prověřování spolehlivosti vnitřních kontrol a při ověřování věcné správnosti zůstatků účtů a operací. Jakou auditor zvolí metodu výběru, by mělo korespondovat s cílem použitého testu (KAČR, PHARE 1996).

U testu, zvoleného na základě cíle a účelu testování se může projevit výběrové riziko, a to (Sedláček, 2006; Kareš, 2014):

- u testů spolehlivosti jako:
  - **riziko zdánlivě nízké spolehlivosti** – vyjádřením tohoto rizika je, že přestože se stupeň nespolehlivosti získaný vzorkem jeví jako vysoký, stupeň nespolehlivosti základního souboru, z kterého byl výběr pořízen, může být podstatně nižší,
  - **riziko zdánlivě vysoké spolehlivosti** – opačným případem je, když se stupeň nespolehlivosti získaný vzorkem jeví jako nízký, ale stupeň nespolehlivosti základního souboru může ve skutečnosti být podstatně vyšší.
- u testů věcné správnosti jako:
  - **riziko nesprávného odmítnutí** – problém, že přestože výsledek testu provedeného na vybraném vzorku potvrzuje závěr, že zůstatek účtu je podstatným způsobem nesprávný, ve skutečnosti tomu tak není,
  - **riziko nesprávného přijetí** – kdy výsledek testu provedeném na vzorku potvrzuje, že zůstatek na účtu není podstatným způsobem nesprávný, ale ve skutečnosti tomu tak je.

#### 4.2.2 Pravděpodobnostní a nepravděpodobnostní výběr vzorků

Auditor se při plánování výběru vzorků může rozhodnout, zda použije pravděpodobnostní nebo nepravděpodobnostní metody. Obě metody však spojují některé základní požadavky:

- uplatnění profesionálního úsudku auditora,
- plánování, provedení a konečné zhodnocení výběru.

Oba typy výběrových metod jsou založeny na předpokladu, že vybraný vzorek poskytne auditorovi uspokojivé informace o daném souboru, a tudíž budou tyto informace využity jako

informace důkazní. Tento předpoklad splňuje vzorek, který lze označit jako **reprezentativní** (Kareš, 2014; Maděra, 2014).

Riziko nejistoty se bude při výběru vzorků vyskytovat v každém případě, pravděpodobnostní výběrové metody však poskytují objektivnější pohled s možností měření a kontroly rizika (KAČR, PHARE 1996; Kryštůfek, 2011).

Statistické metody výběru vzorku poskytují statistické závěry, zatímco nestatistické vyvozují závěry založené převážně na odborném úsudku. „*Nestatistické vzorky se často používají v kombinaci s jinými auditorskými postupy zaměřenými na totéž tvrzení*“ (IFAC – DRUHÝ DÍL, 2010).

Pravděpodobnostní metody se z hlediska auditu rozdělují do dvou základních skupin (KAČR, PHARE 1996):

- **metody výběru charakteristik** – používány ke zjišťování míry výskytu, nebo naopak absence určitého případu či vlastnosti v daném základním souboru; nejčastěji se touto metodou testují kontrolní postupy; metoda odpovídá v uvozovkách na otázku „jak často“,
- **hodnotový výběr** – metoda, pomocí níž se zjišťují a kontrolují peněžní částky; tato metoda odpovídá v uvozovkách na otázku „kolik“; hlavní využití hodnotových výběrů je u testů věcné správnosti.

Nestatistické metody využívají matematické postupy, přičemž převážně jde o aproximace.

**Výhody pravděpodobnostních metod** (KAČR, PHARE 1996):

- kvantifikace spolehlivosti vzorku a rizika spojeného s použitím výběrové metody,
- větší důraz na plánování,
- lepší optimalizace velikosti vzorku,
- objektivní závěr – stabilnější základna pro formování výroku.

**Výhody nepravděpodobnostních metod** (KAČR, PHARE 1996):

- nižší nákladovost a časová náročnost při možné stejné efektivitě,
- jednoduchost použití,
- navrhované úpravy jsou často založeny na kvantitativní analýze.

### 4.2.3 Velikost vzorku

Volba velikosti vzorku je závislá na úrovni výběrového rizika, které je auditor schopen akceptovat. Čím nižší riziko je auditor ochoten akceptovat, tím větší musí být vzorek. Velikost se stanoví buď na základě použití statistického vzorce, nebo na základě odborného úsudku auditora. Při rozhodování o velikosti vzorku je třeba zvážit některé faktory, které jsou s velikostí vzorku v příčinném vztahu.

- Pokud se auditor chce spoléhat na vnitřní kontroly ve větší míře, aby snížil riziko významné nesprávnosti, musí zvolit větší velikost vzorku.
- Při zvýšení přípustné odchylky se velikost vzorku zmenšuje.
- Pokud se v základním souboru očekává vyšší četnost odchylek, je nutné zvětšit velikost vzorku, aby byl auditor schopen provést přiměřený odhad skutečné četnosti odchylek.
- V případě, že auditor požaduje zvýšenou míru jistoty, že skutečná odchylka základního souboru není větší než přípustná odchylka, musí velikost vzorku rozšířit.
- Pokud byla úroveň rizika významné nesprávnosti vyhodnocena jako vyšší, je potřebné zajistit větší velikost vzorku, aby auditor co nejvíce snížil zjišťovací riziko.<sup>15</sup>
- Při větším spoléhání na jiné testy věcné správnosti<sup>16</sup> ke snížení zjišťovacího rizika u základního souboru není nutný takový rozsah vzorků (stačí menší míra ujištění).
- Čím vyšší je požadovaná míra jistoty, tím větší musí být vzorek.
- Při vhodnosti stratifikace je obvykle velikost vzorku menší (IFAC – ČÁST I., 2010).

### 4.2.4 Využití faktoru spolehlivosti při výpočtu velikosti vzorku

Velmi výhodné při výpočtu velikosti vzorku je využití faktoru spolehlivosti. Faktor spolehlivosti a práce s ním byly vysvětleny v bode 3.5.3 této práce.

Při plánování a navrhování testu spolehlivosti bude auditor pracovat se třemi úrovněmi snížení rizika, a to s velkým, středním a malým snížením. Rozdíl těchto úrovní vychází právě z faktoru spolehlivosti použitého pro výběr vzorků. Čím vyšší bude faktor spolehlivosti, tím větší bude velikost vzorku a zároveň dosažená úroveň snížení rizika (IFAC – DRUHÝ DÍL, 2010).

Postupuje se dle následujícího vzorce:

---

<sup>15</sup> Důkazní informace pak auditor získává prostřednictvím testů věcné správnosti, a čím více těchto informací nasbírání, tím nižší je zjišťovací riziko.

<sup>16</sup> Myšleno na testy detailních údajů či na analytické testy věcné správnosti.

$$VV = HS * FS / V - ON$$

kde:

VV – velikost vzorku,

HS – hodnota souboru,

FS – faktor spolehlivosti,

V – významnost,

ON – očekávaná nesprávnost.

Vyjádření výrazu  $V - ON$ , tedy jmenovatele zlomku, je vlastně **prováděcí významnost**.

**Pro větší názornost je uveden následující příklad:**

Testovány jsou náklady na služby ve výši např. 25 milionů Kč. Zůstatek je srovnatelný s předchozím rokem, v němž v minulosti nebyly zjištěny žádné nesprávnosti. Test provozní účinnosti kontrol nebyl prováděn. Prováděcí významnost je stanovena na 2 miliony Kč.

**Tabulka 5 - Příklad pro výpočet velikosti vzorku**

| Ukázkový příklad  | Faktor     | Ujištění   | Riziko     |
|-------------------|------------|------------|------------|
| Přirozené riziko  | 1,4        | 75%        | 25%        |
| Kontrolní riziko  | x          | 0%         | 100%       |
| Zjišťovací riziko | <b>1,6</b> | 80%        | <b>20%</b> |
| Celkem            | <b>3,0</b> | <b>95%</b> | <b>5%</b>  |
|                   | součet     |            | násobek    |

Zdroj: vlastní zpracování dle vlastních poznámek ze školení KAČR konaného dne 13. 1. 2015 pod názvem Výběr vzorků

$$VV = 25 * 1,6 / 2$$

$$VV = 20$$

Velikost vzorku byla stanovena na 20 položek.

#### 4.2.5 Zhodnocení výsledků výběru vzorků

Po prozkoumání vybraných položek je auditor povinen zobecnit výsledky vzorku na celý základní soubor. Tímto krokem by auditor měl dospět k závěru, že buď dosáhl požadované úrovně spolehlivosti provedených testů, nebo naopak usoudí, že kritérium spolehlivosti nebylo splněno a je třeba provést dodatečné detailní testy. Chyby, které byly během výběrového šetření zjištěny, je nutné zhodnotit (Florián, 2001).

Auditor by měl zvážit všechny možné příčiny a důsledky odchylek, a to i v situaci, kdy se výsledky jeví jako přijatelné. Pokud se některá z odchylek jeví jako možná podvodná operace, je povinností auditora ohlásit tuto skutečnost vedení společnosti (KAČR, PHARE 1996).

Pro zachování objektivity je vhodné provést výpočet míry odchylek. K tomu slouží různé matematické vzorce, tabulky či počítačové programy. S pomocí těchto pomocných metod se stanoví horní hranice odchylek pro konkrétně stanovenou úroveň spolehlivosti (KAČR, PHARE 1996).

Ze strany auditorů bývají tendence posoudit některé nesprávnosti či odchylky jako neobvyklou chybu<sup>17</sup> a při následné extrapolaci zjištěných nesprávností na celý soubor, se tyto snaží vyřadit. Je však třeba získat vysoký stupeň jistoty, že tato neobvyklá chyba (anomálie) není pro základní soubor reprezentativní. Tuto jistotu musí auditor získat z dalších auditorských postupů. Je však třeba mít na paměti, že dle ISA 530.13 se neobvyklé chyby vyskytují jen ve výjimečných případech (IFAC – DRUHÝ DÍL, 2010).

#### **4.3 Metody výběru vzorků - obecně**

Metod výběru vzorků je relativně velké množství. V aplikační části ISA 530 A13 je psáno, že mezi hlavní metody výběru patří tyto (IFAC – ČÁST I., 2010; Kareš, 2014):

- náhodný výběr,
- systematický výběr,
- namátkový výběr.

Pokud jde o zařazení do pravděpodobnostních či nepravděpodobnostních metod, je rozdělení následující (KAČR, PHARE 1996; Kryštůfek, 2011):

##### **Nejčastěji využívané pravděpodobnostní metody:**

- náhodný výběr,
- systematický výběr,
- vícestupňový výběr,
- oblastní výběr.

##### **Nejčastěji využívané nepravděpodobnostní metody:**

- typický výběr,
- náhodný výběr,

---

<sup>17</sup> Neobvyklá chyba není pro daný základní soubor reprezentativní.



- systematický výběr na základě úsudku.

#### 4.4 Pravděpodobnostní metody výběru vzorků

Pravděpodobnostní metoda výběru vzorků zajistí auditorovi, že každá výběrová jednotka základního souboru má známou pravděpodobnost. Není však podmínkou, že tato známá pravděpodobnost musí mít stejnou procentní hodnotu.

##### 4.4.1 Náhodný výběr

Při metodě náhodného výběru je právě díky zajištění podmínky, že každá položka má stanovenou jistou pravděpodobnost dostat se do výběru, splněn předpoklad reprezentativnosti vzorku. Náhodný výběr samozřejmě neukáže strukturu základního souboru dokonale. V případě, že soubor čítá jen několik málo položek, může být výsledný vzorek nejistý. Lépe se tato metoda aplikuje na větší základní soubor (Wonnacot, 1993).

Často je využívána metoda **výběru pomocí náhodných čísel**. Tato metoda je vhodná jak pro testování výběru charakteristik, tak také pro hodnotový výběr.

Auditor při metodě výběru pomocí náhodných čísel musí uskutečnit následující kroky (KAČR, PHARE 1996):

- zadat požadovanou velikost vzorku,
- vytvořit dostatek náhodných čísel z řady nejméně tolika čísel, kolik činí počet výběrových jednotek základního souboru,
- vztáhnout náhodná čísla k výběrovým jednotkám v souboru.

K usnadnění metody výběru pomocí náhodných čísel se často používá generátor náhodných čísel. Lze také použít tabulky náhodných čísel, z kterých se pak položky odečítají, ale tento způsob je velmi náročný z časového hlediska.

Základní soubor je také možné stratifikovat, anebo použít metodu výběru peněžní jednotky (angl. Monetary Unit Sampling – MUS).<sup>18</sup>

##### 4.4.2 Stratifikace

Na základě odborného úsudku může auditor rozhodnout o vhodnosti stratifikace. **Stratifikace znamená rozdělení základního souboru na samostatné podsoubory (straty), které se mohou vyznačovat určitými charakteristickými znaky.**

---

<sup>18</sup> Metoda výběru peněžní jednotky bude blíže specifikována v dalším textu.

Pokud např. základní soubor obsahuje vyšší počet operací s vysokými hodnotami, je vhodné tento soubor rozdělit dle peněžní hodnoty (za účelem testů detailních údajů). Pro auditora je v tomto případě možné zaměřit se na položky s vyšší hodnotou, které jsou náchylnější na riziko nadhodnocení. Jako další typ charakteristického znaku, podle něž lze stratifikovat, je stáří jednotlivých zůstatků pohledávek (IFAC – ČÁST I., 2010; IFAC – DRUHÝ DÍL, 2010).

Výsledky postupů provedených na stratifikovaném podsouboru je možné převést jen na položky daného podsouboru, nelze zobecňovat na celý základní soubor.

Extrapolované nesprávnosti každého souboru se pro zůstatek účtu budou posuzovat v souhrnu (IFAC – DRUHÝ DÍL, 2010).

#### **4.4.3 Systematický výběr**

Pravděpodobnostní metoda systematického výběru je založena na jednom či více jednotných intervalech. **Jednotný interval** se získá vydělením počtu položek základního souboru požadovanou velikostí vzorku. Následně je zvolen náhodný počáteční bod, který musí být nižší, než je vypočítaný jednotný výběrový interval. První zvolenou položkou bude ta, která je vybrána na základě náhodného počátečního bodu a následovat budou položky dle zvoleného intervalu (KAČR, PHARE 1996; IFAC – ČÁST I., 2010).

#### **4.4.4 Vícestupňový výběr (sekvenční)**

Metoda je založena na souslednosti několika jednotlivých výběru na několika krocích. Vhodným příkladem může být výběr, který v prvním kroku vybere vzorek zůstatků odběratelů a v druhém kroku výběr faktur z každého vybraného zůstatku (KAČR, PHARE 1996).

Tato metoda je volena spíše pro systémy vnitřní kontroly, při nichž auditor neočekává nijak vysoké odchylky.

#### **4.4.5 Oblastní výběr (blokový)**

Podstatou této metody je rozdělení základního souboru na několik oblastí (bloků), které se tvoří tak, aby jejich položky obsahovaly pokud možno stejné vlastnosti. Díky tomu má každá vytvořená oblast vyšší stejnorodost než počáteční základní soubor. Tím je dále zajištěna nižší variabilita zjišťovaného znaku a auditorovi plyne výhoda v podobě vyšší spolehlivosti odhadu. V každé zvolené oblasti se následně provede prostý náhodný výběr (KAČR, PHARE 1996; IFAC – ČÁST I., 2010).

## **4.5 Nepravděpodobnostní metody výběru**

Hlavním rozdílem oproti pravděpodobnostním metodám je, že nejsou známé ani nijak určitelné pravděpodobnosti (šance) na začlenění jakékoli položky do výběru. Jde tedy o nestatistickou metodu, která ani nemůže být statisticky hodnocena (KAČR, PHARE 1996).

Touto skutečností může být hlavně ovlivněna reprezentativnost vybraného vzorku, která je ale značně žádoucí. Pro auditora je prvořadým úkolem, aby se zdržel jakékoli předpojatosti.

### **4.5.1 Typický výběr**

Tato metoda bývá také označována jako namátkový výběr (IFAC – ČÁST I., 2010).

Jde o metodu, kdy se auditor spoléhá na svůj odborný úsudek a neřídí se přitom žádným systematickým postupem. Je tedy na místě obezřetnost před předpojatostí. Auditor by měl být dobře seznámen s různými typy položek, které tvoří základní soubor, aby byl schopen zajistit reprezentativnost vzorku.

Dále je nutné zajistit, aby nebyly opomíjeny položky, které jdou obtížně vyhledat, aby nebyly vybírány vždy první a poslední položky na stránce, atd. Zkrátka musí být zajištěna reprezentativnost vzorku, aby mohl být použit jako důkazní informace (KAČR, PHARE 1996; IFAC – ČÁST I., 2010).

### **4.5.2 Náhodný výběr**

Jde o napodobení výběru pomocí náhodných čísel. Tato metoda se snaží zajistit výběr položek ze souboru bez ohledu na velikost, zdroj či jiné vlastnosti. Opět je třeba zabránit předpojatosti.

### **4.5.3 Systematický výběr na základě odborného úsudku**

Metoda má stejný základ jako pravděpodobnostní metoda systematického výběru. Rozdíl je v tom, že není použit náhodný výchozí bod.

## 5. Představení společnosti PKM AUDIT Consulting s.r.o.

K implementaci popsaných teoretických poznatků byla zvolena auditorská společnost PKM AUDIT Consulting s.r.o.

### 5.1 Základní údaje o společnosti PKM AUDIT Consulting s.r.o.

Společnost PKM AUDIT Consulting s.r.o. vznikla rozdělením původní auditorské společnosti PKM AUDIT s.r.o., jejímiž společníky byli v té době Ing. Luboš Marek - auditor, Ing. Václava Pekařová - auditorka, Ing. Dagmar Kosová - daňový poradce. Tato společnost se rozdělila na dvě nové společnosti, z nichž jednou je právě PKM AUDIT Consulting s.r.o. K tomuto rozdělení, a tedy i vzniku nových společností, došlo 5. října 2005 v návaznosti na původní firmu, působí společnost na trhu již 18 let s velmi dobrými výsledky a zaběhlou klientelou.

Společnost PKM AUDIT Consulting s.r.o. založil Ing. Luboš Marek – auditor a jediný vlastník společnosti. Jako jednatelé působí ve společnosti Ing. Luboš Marek a Ing. Kateřina Jůnová, která také působí jako auditor. Sídlo společnosti je Národní třída, Praha 1 a provozovna společnosti je situována ve městě Rakovník, Kuštova 447. Základní kapitál společnosti je 2 300 000,- Kč. Ve společnosti působí 6 stálých zaměstnanců a cca 10 externích spolupracovníků, kteří pro společnost pracují pravidelně na základě živnostenského oprávnění a svoje služby fakturují. Společnost PKM vykazovala ve své účetní závěrce k 31.12.2014 9 713 tis. Kč NETTO aktiv a vlastní kapitál ve výši 4 641 tis. Kč.

**Tabulka 6 - Základní údaje společnosti PKM AUDIT Consulting s.r.o.**

|  |   |
|--|---|
| Firma (název):   | PKM AUDIT Consulting s.r.o.                                       |
| IČ:  | 27377555  |
| Datum vzniku či datum zahájení činnosti:                     | 5. 10. 2005   |
| Sídlo:   | Národní třída 43/365, 110 00 Praha 1                              |
| Místo podnikání, liší-li se od sídla účetní jednotky         | -   |
| Právní forma:  | Společnost s ručením omezeným                                     |
| Společnost vedena u soudu, oddíl, vložka:                    | Městským soudem v Praze, spisová značka C 109482                  |
| Účetní období:   | Běžný účetní rok  |
| Předmět podnikání dle OR (jen hlavní, realizované činnosti): | Auditorská činnost<br>Činnost účetních poradců, vedení účetnictví |
| Základní kapitál:  | 2 300 000,- Kč  |

*Zdroj: zpracováno dle Obchodního rejstříku <sup>19</sup>*

<sup>19</sup> Dostupné na: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=304254&typ=PLATNY> (29. 7. 2015)

Působnost společnosti je po celé České republice. Společnost obsluhuje cca 200 klientů z hlediska auditu. Společnost je ekonomicky stabilní, dlouhodobě vykazuje pozitivní výsledky hospodaření a zvyšuje svoji tržní hodnotu. Společnost se snaží udržet svoji pozici na trhu investicemi do technického zařízení a především do znalostí pracovníků, kteří vytvářejí hlavní hodnotu společnosti.

## **5.2 Hlavní činnost společnosti PKM AUDIT Consulting s.r.o.**

Ryze česká společnost je v první řadě spolehlivou a žádanou společností zajišťující auditorské služby po celé České republice. Tyto auditorské služby poskytuje společností, které mají audit povinný ze zákona o účetnictví, stejně jako společností, které vyžadují audit dobrovolný. Výsledkem auditorské činnosti prováděné u klientských společností je zpráva auditora, v které je obsažen výrok auditora.

Společnost je schopna zajistit tyto druhy ověřujících zpráv:

- ověření účetní závěrky,
- ověření výroční zprávy,
- ověření zprávy o propojených osobách,
- ověření mimořádné závěrky,
- ověření konsolidované závěrky,
- přezkoumání hospodaření ÚSC,
- ověření dotací (EU, MPO, atd.),
- ověření závěrek sestavovaných pro zvláštní účely (ověření tržeb, kapitalizace závazku, existence pohledávek, ztráty z minulých let, čerpání nadačního příspěvku, existence vybraného movitého majetku, atd.),
- ověření mezitímní závěrky,
- prověrka účetní závěrky,
- prověrka účetnictví,
- due-dilligence audit.

Jde tedy o poměrně pestré portfolio výsledných zpráv, stejně jako požadovaných činností a znalostí vzhledem k zaměstnancům a spolupracovníkům firmy.

Mezi další činnosti a aktivity společnosti lze zařadit tyto:

- vedení účetnictví a zpracování konsolidované účetní závěrky,

- ekonomické a účetní poradenství,
- daňové poradenství a daňové plánování,
- zpracování finančních a jiných specializovaných analýz,
- poradenství v oblasti vnitropodnikového účetnictví,
- zpracování účetních směrnic,
- inventarizační práce,
- poradenská činnost při akvizicích,
- realizace podnikových kombinací (fúze, přeměny, rozdělení apod.) vč. souvisejícího poradenství při fúzích a transformacích,
- znalecké služby v oboru oceňování podniků a účetní evidence.

Většina těchto činností je klientům nabízena jako doplňkové činnosti společnosti PKM AUDIT. V některých vybraných situacích jsou poradenské služby poskytovány formou bonusu k prováděnému auditu a klient má tedy v osobě auditora zároveň i svého partnera, se kterým je možno současně konzultovat a poradit se. Tyto nabízené přidané služby klienti velmi vítají a rádi využívají.

Společnost se řídí platnými auditorskými postupy a ustanoveními Komory auditorů České republiky. Společnost vlastní licence a auditorská oprávnění, která jsou nutnou podmínkou pro provádění auditorských služeb.

### **5.2.1 Portfolio klientů společnosti PKM AUDIT Consulting s.r.o.**

Portfolio klientů společnosti PKM AUDIT je velice pestré a zahrnuje jak podnikatelské subjekty, tak také organizace působící v neziskové sféře.

Příkladem je možné uvést alespoň následující klienty:

- Lázně Františkovy Lázně a.s.
- Společnosti ve skupině AGROFERT Group a.s.
- Adast Systems, a.s.
- Český porcelán, akciová společnost
- ELITEX Machinery, s.r.o.
- KANZELSBERGER a.s.
- POMPO spol. s.r.o.
- invelt – s.r.o.
- STROM PRAHA a.s.

- TUKAS a.s.
- Letiště Vodochody a.s.
- Dětské domovy, základní umělecké školy, domovy seniorů, atd.

### **5.2.2 Postavení na trhu**

Na českém trhu působí cca 400 auditorských společností a kolem 2500 auditorů. Společnost PKM AUDIT působí na trhu již 18 let, má vybudovanou svoji stálou klientelu, o kterou se v rámci svých možností a schopností snaží neustále pečovat a na trhu si stojí velmi dobře ve srovnání s přibližně stejně velkými auditorskými společnostmi. Tržní podíl na tuzemském trhu je tedy celkem stabilizovaný, nicméně v této sféře podnikání působí velké množství ekonomických faktorů, které ovlivňují ekonomický rozvoj společností a tím je nepřímo ovlivněna činnost společnosti PKM AUDIT. Firmy z důvodu snižování počtu zaměstnanců nebo redukce svých činností ztrácejí povinnost auditu a ruší smlouvy na provedení auditu. Je tedy nutné postavení na trhu neustále udržovat, aktivovat a získávat stále nové klienty.

## **6. Současné vnitřní postupy společnosti PKM AUDIT Consulting s.r.o.**

Společnost PKM AUDIT aplikuje svoje auditorské postupy v souladu s mezinárodními auditorskými standardy, dle etického kodexu a samozřejmě také v souladu se zákonem o auditorech. Dále má společnost pro své vnitřní potřeby zpracovány směrnice, které vymezují některé důležité okruhy činností zajišťujících běžný provoz auditorské společnosti. Tyto směrnice jsou průběžně aktualizovány, ale ne všechny mají již konečnou podobu, některé jsou ve stavu rozpracovanosti a jsou dále zpřesňovány.

**Tabulka 7 - Přehled vnitřních směrnic společnosti PKM AUDIT Consulting s.r.o.**

| <b>Název směrnice, metodického pokynu</b>                                       | <b>Vazba na standard</b>              |
|---|---------------------------------------|
| Systém evidence registru odvětví  |                                       |
| Řízení společnosti  |                                       |
| Evidence zakázek auditu   |                                       |
| Řízení praxe asistentů  |                                       |
| Zásady školení a vzdělávání   |                                       |
| Směrnice k vedení účetnictví  |                                       |
| Odpovědnostní řád   |                                       |
| Oběh účetních dokladů   |                                       |
| Informační systém - využití   |                                       |
| Etický kodex  |                                       |
| Proces rozborové činnosti hospodaření a controllingu                            |                                       |
| Řízení kontroly kvality auditu  |                                       |
| Proces aktualizace zakázek  |                                       |
| Vyhodnocení rizika podvodů  |                                       |
| Stanovení plánované hladiny významnosti   | Mezinárodní standard ISA 320          |
| Směrnice k identifikaci rizik u zakázky a práce s riziky                        | Mezinárodní standard ISA 315, ISA 200 |
| Metodika řízení zakázky auditu  |                                       |
| Inventarizace   |                                       |
| Zásady a postupy k dodržování Mezinárodního standardu pro řízení kvality ISQC 1 | Mezinárodní standard ISQC 1           |
| Postup při uplatňování Mezinárodního standardu-prověrka účetní závěrky          | Mezinárodní standard 2400             |
| Prověrka mezitímních účetních informací   | Mezinárodní standard ISRE 2410        |
| Zásady a postupy - ověřovací zakázky  | Mezinárodní standard ISAE 3000        |
| Mezinárodní standard-související služby   | ISRS 4400                             |
| Výstupní list pro zakázky společnosti   |                                       |
| Sledování odborných článků  |                                       |
| Využívání portálu CESR  |                                       |
| Metodika - posudky  |                                       |

Zdroj: vlastní zpracování dle informací společnosti PKM AUDIT Consulting s.r.o.



Směrnice jsou zpracovány dle příslušných standardů, ale jsou zaměřeny konkrétněji v tom smyslu, aby bylo možné podle nich postupovat s větší přehledností a zároveň efektivitou.

### **6.1 Směrnice ke stanovení plánované hladiny významnosti**

Úvod směrnice stanovuje účel stanovování plánované hladiny významnosti, definice základních pojmů dle relevantního standardu ISA 320 a vliv dalších plánovacích aktivit na proces auditu.

Druhá část směrnice se zaměřuje na činnosti v procesu plánování hladiny významnosti. Zmínit lze konkrétní příklady kvalitativních i kvantitativních aspektů. Problém kvantitativních aspektů spočívá v tom, že kromě určené úrovně významnosti (jedním číslem) mohou existovat i malé částky, které mají na účetní závěrku významný vliv. Plánovací hladinu významnosti lze zvolit i na základě kvalitativních faktorů; tato hodnota může být potom i nižší, než jakou by indikovala kvantitativní úroveň.

Konkrétní příklady pro kvantitativní aspekty jsou např. tyto (směrnice Stanovení plánované hladiny významnosti, 2009):

- *protiprávní úpravy – nedodržení legislativy vede k možnosti vzniku významného závazku, majetkové ztráty, úbytku výnosů, apod.,*
- *existující úvěrová smlouva s podmínkou dodržení poměru mezi dlouhodobými a krátkodobými závazky – i malá chyba v klasifikaci mezi oběma druhy závazků zapříčiňuje růst poměru nad standardní úroveň.*

V dalším bodě stanovuje směrnice příklady kvalitativních aspektů (směrnice Stanovení plánované hladiny významnosti, 2009):

- *ohled na potřeby uživatelů účetní závěrky – zvážit jaké oblasti účetní závěrky je zajímaví nejvíce,*
- *trend v ziskovosti,*
- *nesprávnosti, které jsou důsledkem porušení úvěrových podmínek, smluvních ujednání, legislativních předpisů a nedodržení požadavků statutárního či regulatorního výkaznictví,*
- *východiska pro výpočet odměn managementu (prémii apod.),*
- *náchylnost položek daného účtu vůči ztrátám způsobeným chybami a podvody,*

- významné podmíněné závazky,
- *objem, složitost a stejnorodost transakcí zachycených na daném účtu,*
- *transakce mezi propojenými osobami,*
- *potenciální případy protiprávního jednání, porušování smluv a střety zájmů,*
- *významnost, charakter, složitost a obsah položek účetní závěrky,*
- *odhady, alokace nebo posouzení nejistoty, které jsou spojeny s větší mírou subjektivity,*
- *předpojatost vedení – zvážit, zda je vedení motivováno, aby maximalizovalo příjmy,*
- *trvalá neochota vedení odstranit nedostatky ve vnitřních kontrolách v oblasti účetního výkaznictví, i když na ně bylo vedení upozorněno,*
- *složitě účtování a účetní výkaznictví u daného účtu,*
- *změny, které u daného účtu nastaly oproti předchozímu účetnímu období (např. složitější účtování, posílení subjektivnosti nebo nové typy transakcí),*
- *situace, kdy se dvě různé nesprávnosti, které jsou významné, vzájemně kompenzují.*

#### **6.1.1 Stanovení plánované hladiny významnosti pro účetní závěrku jako celek**

Směrnice dále vymezuje postup pro stanovení úrovně významnosti pro účetní závěrku jako celek. S použitím odborného úsudku auditora je jako první krok stanoven **výběr kritéria**, z něhož se **odvodí procentuální hranice pro stanovení významnosti**. Zohledňují se přitom následující faktory, které doporučuje zohlednit i ISA 320:

- prvky účetní závěrky (aktiva, pasiva, výnosy, náklady, vlastní kapitál apod.),
- existence prvků - položek, na které se obvykle soustředí zájem uživatelů účetní závěrky (výsledek hospodaření, výnosy, čistá aktiva apod.),
- charakter účetní jednotky, v jaké fázi ekonomického cyklu se nachází a v jakém odvětví a ekonomickém prostředí působí,
- vlastnická struktura účetní jednotky a způsob financování (cizí - vlastní zdroje, aktiva-pohledávky, výnosy, ...),
- relativní míra proměnlivosti kritéria.

V dalším bodu směrnice je popsán výběr **kritického komponentu**. Doporučení pro procentní sazby je dle směrnice následující (směrnice Stanovení plánované hladiny významnosti, 2009):

- 0,5 – 1,5 % z celkových aktiv,
- 10 % zisku před zdaněním z běžné činnosti společnosti,
- 0,5 – 1,5 % tržeb.

Závěr směrnice klade důraz na opětovné posouzení hladiny významnosti a hodnocení dopadu nesprávností.

#### **6.1.2 Stanovení hladiny významnosti pro transakce, zůstatky a informace v příloze**

Pro stanovení plánované hladiny významnosti pro transakce, zůstatky a informace v příloze je směrnice rozdělena do následujících částí (směrnice Stanovení plánované hladiny významnosti, 2009):

- významnost pro testy spolehlivosti,
- významnost při předběžných analytických testech,
- významnost při stanovení účasti na inventurách,
- významnost pro jednotlivé testy věcné správnosti,
- významnost pro reálné ocenění dlouhodobého hmotného majetku – vyhodnocení testů,
- významnost pro dokumentaci dokladových inventur,
- významnost pro konfirmace pohledávek a závazků.

V této části směrnice ke stanovování plánované hladiny významnosti je také vymezen dosavadní přístup společnosti PKM AUDIT k výběru vzorků.

#### **6.1.3 Hladina významnosti pro testy spolehlivosti s návazností na výběr vzorků pro testy spolehlivosti**

Pro **testy spolehlivosti** je za potřebí provést výběr vzorků, pomocí kterého je následně možné učinit vyhodnocení testu a jeho zdokumentování. Při výběru vzorků postupuje společnost PKM AUDIT tak, že se ze souboru určeného k testování, stanoví hladina významnosti (pokud je určeno využití významnosti v plánech testů) následujícím způsobem:

- Zpravidla je využívána minimální hranice k stanovené hranici významnosti.
- Soubor se setřídí od největších položek po nejmenší, je-li to možné (tzn. pokud je soubor ve formátu Excel nebo v jiném formátu umožňujícím setřídění), pokud nelze soubor setřídít elektronicky, je nutno provést odborný odhad tohoto vytrídění ručně porovnáním položek a vyznačením 20 největších položek.

- **PODMÍNKA** - Je-li součet prvních 10 největších položek hodnota větší než 40 % hodnoty celého souboru, potom je dostačující otestování 10 největších položek.
- **PODMÍNKA** - Je-li součet prvních 10 největších položek hodnota větší než je 20% (a zároveň méně než 40%) hodnoty celého souboru, potom je dostačující otestování 20 největších položek.
- **PODMÍNKA** - Je-li součet prvních 10 největších položek hodnota menší než je 20% hodnoty celého souboru, potom je dostačující otestování 25 největších položek.
- Současně může být do významných vzorků doplněn výběr dalších položek účelově zaměřených.
- Z prověřovaných významných položek vzorku, je vždy nutno alespoň jeden vzorek uložit v písemné podobě do dokumentace příslušné zakázky. U ostatních položek prověřených vzorků je povinnost označit otestování prokazatelným způsobem.
- Pokud nelze provést výběr žádným z výše uvedených způsobů, provede asistent auditora výběr odborným odhadem v duchu těchto zásad.

V případě mimořádně rizikových oblastí lze hladinu významnosti snížit o 50 až 100% nebo úměrně zvýšit počet vzorků. Mimořádně rizikové oblasti posuzuje auditor společnosti a asistent auditora s ním tyto oblasti následně konzultuje.

#### **6.1.4 Hladina významnosti pro předběžné analytické testy s návazností na výběr vzorků pro předběžné analytické testy**

Předmětem testování jsou v tomto případě položky, které vykazují nad 50% rozdíl oproti předchozímu období. Ze souboru, který podléhá testování, se vybere minimálně 5 vzorků největších položek, pokud je v souboru v celkovém počtu minimálně 50 položek. Pokud je soubor menší než 50 položek, stačí k prověření rozdílu u daného účtu či položky výkazu minimálně 3 vzorky.

#### **6.1.5 Hladina významnosti při stanovení účasti na inventurách**

Pro účast společnosti PKM AUDIT na inventurách klienta je také stanovována plánovaná hladina významnosti, která však nemá návaznost na výběr vzorků.

Účast na fyzických inventurách auditované společnosti je odvozena od hladiny významnosti stavu položek aktiv, a to podle následujících zásad:

- Účast na fyzických inventurách dlouhodobého hmotného majetku (dále jen DHM) je odvozena od podmínky, zda hodnota DHM je větší než 20 % celkové hodnoty aktiv. Pokud je větší, potom je třeba setřídít jednotlivé položky skupiny DHM podle procent z celkové hodnoty DHM a účast na fyzických inventurách bude provedena u každé položky, která je větší než 20% z celkové hodnoty DHM.
- Účast na fyzických inventurách zásob je odvozena od podmínky, zda hodnota zásob je větší než 20 % celkové hodnoty aktiv. Pokud tuto hranici překračuje, potom je třeba opět setřídít jednotlivé položky skupiny zásob dle procent z celkové hodnoty zásob a účast na fyzických inventurách bude provedena u každé položky, která je větší než 20% z celkové hodnoty zásob.
- Pokud podmínka dle prvních dvou bodů není splněna a hodnota jedné (každé) položky DHM nebo zásob je větší než 30 % hladiny významnosti určené pro účetní závěrku, potom u této položky je také povinnost zabezpečit účast na fyzické inventuře.

#### **6.1.6 Hladina významnosti pro jednotlivé testy věcné správnosti s návazností na výběr vzorků**

Testy věcné správnosti mají také důležitou návaznost na výběr vzorků. Stejně jako v případě testů spolehlivosti je výběr vzorků podstatnou součástí tohoto testování a vzorky zajišťují jak potřebu dokumentace tak samozřejmě také kontrolu daného souboru. Přístup k výběru vzorků v tomto případě koresponduje s metodami výběru vzorků pro testy spolehlivosti:

- Zpravidla je využívána minimální hranice k stanovené hranici významnosti.
- Soubor se setřídí od největších položek po nejmenší, je-li to možné (tzn. pokud je soubor ve formátu Excel nebo v jiném formátu umožňujícím setřídění), pokud nelze soubor setřídít elektronicky, je nutno provést odborný odhad tohoto vytřídění ručně porovnáním položek a vyznačením 20 největších položek.
- **PODMÍNKA** - Je-li součet prvních 10 největších položek hodnota větší než 40 % hodnoty celého souboru, potom je dostačující otestování 10 největších položek.
- **PODMÍNKA** - Je-li součet prvních 10 největších položek hodnota větší než je 20% (a zároveň méně než 40%) hodnoty celého souboru, potom je dostačující otestování 20 největších položek.
- **PODMÍNKA** - Je-li součet prvních 10 největších položek hodnota menší než je 20% hodnoty celého souboru, potom je dostačující otestování 25 největších položek.

- Současně může být do významných vzorků doplněn výběr dalších položek účelově zaměřených.
- Z prověřovaných významných položek vzorku, je vždy nutno alespoň jeden vzorek uložit v písemné podobě do dokumentace příslušné zakázky. U ostatních položek prověřených vzorků je povinnost označit otestování prokazatelným způsobem.
- Pokud nelze provést výběr žádným z výše uvedených způsobů, provede asistent auditora výběr odborným odhadem v duchu těchto zásad.

V případě mimořádně rizikových oblastí lze hladinu významnosti snížit o 50 až 100% nebo úměrně zvýšit počet vzorků.

#### **6.1.7 Hladina významnosti pro reálné ocenění dlouhodobého hmotného majetku**

Hladina významnosti je v tomto případě stanovena pro testování provedení zjištění reálné hodnoty DHM. Hladina významnosti představuje hodnotu pořizovací ceny jedné položky DHM a prověření, zda všechny položky nad tuto hranici jsou oceněny reálnou hodnotou pro účely tvorby opravné položky v případě, že reálná hodnota je menší než zůstatková účetní hodnota daného předmětu. Společnost PKM AUDIT postupuje následovně:

- Pokud hodnota DHM je menší než 10 milionů Kč, potom je hladina významnosti pro jednu položku DHM stanovena na 100 tisíc Kč.
- Pokud hodnota DHM je větší než 10 milionů Kč a menší než 50 milionů Kč, potom je hladina významnosti pro jednu položku DHM 300 tisíc Kč.
- Pokud je hodnota DHM větší než 50 milionů Kč a menší než 100 milionů Kč, potom je hladina významnosti pro jednu položku DHM 500 tisíc Kč.
- Pokud je hodnota DHM v pořizovací ceně větší než 100 milionů Kč, potom je hladina významnosti pro jednu položku DHM 800 tisíc Kč.

Přestože hladina významnosti pro reálné ocenění nemá přímou návaznost na výběr vzorků, tak její hodnota stanovuje hranici, od které je případná nesprávnost významná pro vyhodnocení auditu a zjištěná nesprávnost bude muset být samozřejmě zdokladována, a to v podobě vzorku.

#### **6.1.8 Hladina významnosti pro dokumentaci dokladových inventur**

Společnost PKM AUDIT stanovuje plánovanou hladinu významnosti také pro dokladové inventury. Ty, které jsou nad stanovenou hladinu významnosti včetně, poté zakládá do spisu

auditora. Jedná se tedy o hranici, kdy auditorská společnost PKM AUDIT, při hodnotě syntetického účtu přesahujícího tuto hranici vyžaduje kopie dokumentu dokladových inventur a fyzických inventur pro zdokumentování auditu ve spisu zakázky.

Pro určení této hranice je ve společnosti PKM AUDIT postup následující:

- Pokud je hodnota celkových aktiv (ke konci účetního období) menší než 50 milionů Kč, hranice pro převzetí dokumentace inventur je na jeden syntetický účet ve výši 100 tisíc Kč.
- Pokud je hodnota celkových aktiv (ke konci účetního období) větší než 50 milionů Kč a menší než 100 milionů Kč, hranice pro převzetí dokumentace inventur je na jeden syntetický účet ve výši 250 tisíc Kč.
- Pokud je hodnota celkových aktiv (ke konci účetního období) větší než 100 milionů Kč, hranice pro převzetí dokumentace inventur je na jeden syntetický účet ve výši 500 tisíc Kč.

#### **6.1.9 Hladina významnosti pro konfirmace pohledávek a závazků**

Jde o situaci v průběhu auditu, kdy je prověřováno provedení konfirmací pohledávek (závazků) a auditor vyhodnocuje pohledávky (závazky), které jsou významné (suma za jednoho partnera – odběratele, dodavatele).

Podmínky pro stanovení hladiny významnosti jsou následující:

- Pokud činí hodnota obchodních pohledávek (závazků) hodnotu menší než 10 milionů Kč, činí hranice pro ověření u jednoho partnera částku 50 tisíc Kč.
- Pokud činí hodnota obchodních pohledávek (závazků) hodnotu větší než 10 milionů Kč a menší než 50 milionů Kč, činí hranice pro ověření u jednoho partnera částku 100 tisíc Kč.
- Pokud činí hodnota obchodních pohledávek (závazků) hodnotu větší než 50 milionů Kč a menší než 100 milionů Kč, činí hranice pro ověření u jednoho partnera částku 250 tisíc Kč.
- Pokud činí hodnota obchodních pohledávek (závazků) hodnotu větší než 100 milionů Kč, činí hranice pro ověření u jednoho partnera částku 500 tisíc Kč.

## **6.2 Faktory ovlivňující přístup k výběru vzorků ve společnosti PKM AUDIT Consulting s.r.o.**

Auditor společnosti PKM AUDIT posuzuje každou zakázku individuálně s ohledem na velikost auditovaného klienta, rizika zakázky a zohledňuje mnoho dalších kritérií. Přístup k zakázce je následně konzultován v auditorském týmu, který je na zakázku vyčleněn. V průběhu auditu se postupně zpřesňují a vyladují všechny auditorské postupy s přihlédnutím k vývoji auditu a zjištěním, která již byla učiněna.

Přístup k výběru vzorků je z pohledu společnosti PKM AUDIT ovlivňován několika faktory. Při konzultaci s auditory společnosti PKM AUDIT, Ing. Lubošem Markem a Ing. Kateřinou Jůnovou, byly vymezeny následující faktory, ke kterým se při volbě metody výběru vzorků přihlíží:

- zkušenosti hlavního asistenta a dalších asistentů v auditorském týmu,
- znalost metod výběru vzorků a praktické zkušenosti s metodami,
- vhodná výpočetní technika (software),
- možnost přenosu dat,
- software a možnosti softwaru klienta,
- úroveň klienta z hlediska zajišťování podkladů,
- kalkulace ceny auditní zakázky,
- termíny dohodnuté dle harmonogramu auditu.

**Zkušenosti asistentů v auditorském týmu** by byly pro výběr metody pro výběr vzorků podstatným problémem, pokud by většina asistentů v týmu nebyla dostatečně kvalifikovaná. PKM AUDIT sestavuje auditorské týmy vždy s ohledem na náročnost auditní zakázky. Nejčastější sestava týmů je v rozmezí od 5 do 2 osob v auditorském týmu. Jeden, zpravidla nejzkušenější, asistent je stanoven jako asistent hlavní, ostatní jsou označováni jako asistenti vedlejší. Hlavní asistent dohlíží na dodržení postupů a metodik, které jsou v průběhu prací na auditu aplikovány. Přesto však znalost, převážně statistických (pravděpodobnostních) metod, není na takové úrovni, aby mohly tyto metody být pro zakázku doporučovány. Doposud byly voleny spíše metody, které preferují profesní úsudek hlavního asistenta.

**Znalost metod výběru vzorků** a praktické zkušenosti s nimi výrazně souvisí s předchozím bodem a víceméně lze vyvodit stejné předpoklady pro volbu metody vzorků. Pravděpodobnostní metody nejsou doposud do postupů zařazovány, protože zkušenosti s nimi nejsou zatím tak rozsáhlé. Není pro ně zpracována samostatná metodika, která by objasňovala



jednotlivé kroky postupu. Tento prozatímní přístup by měl být po vypracování nové směrnice, metodického postupu a proškolení pracovníků v PKM AUDIT změněn.

Faktor výpočetní techniky nebo spíše **softwaru** je pro efektivní přístup k výběru vzorků podstatnou proměnnou. Bez vhodného softwaru jsou pravděpodobnostní metody sice možné, ale časově velmi náročné na provedení. Tím jsou tedy současné metody PKM AUDIT značně omezeny, protože auditorská společnost žádný speciální software nevlastní. Součástí nového metodického postupu by měl být i přednastavený vzorový soubor v programu excel, kde budou zakomponovány relevantní vzorce ke konkrétní zvolené metodě výběru vzorků. Tím by měl být odstraněn problém se softwarovým vybavením společnosti PKM AUDIT.

**Možnost přenosu dat** může být v některých případech problémem zejména směrem od klienta k auditorské společnosti. Nejlépe se pracuje s daty, které klient poskytne ve formátu xls. Další bod, který je vymezen ve výčtu faktorů ovlivňujících výběr metody výběru vzorků, tedy značně souvisí s bodem předchozím, a tím je **software a možnosti softwaru klienta**. Některé účetní softwary klientů však bohužel neumožňují transport dat do tohoto formátu. Tito klienti pak poskytují data především ve formátu pdf nebo v nejhorším případě také ve formátu docx. Tyto formáty pak nelze třídit ani nahrávat do jiných softwarů. Některé menší, většinou neziskové organizace, dokonce poskytují svoje data psaná ručně. S takovými účetními daty se další práce pro potřeby výběru vzorků značně komplikuje. Nová směrnice by měla proto vymezit základní přístupy ke všem výše uvedeným schémátům, aby bylo zcela zřejmé, jak v jednotlivých případech postupovat.

**Úroveň klienta z hlediska zajišťování podkladů** je myšlen fakt, jak konkrétní klient přistupuje k auditu jako takovému. V praxi se zřejmě každá auditorská společnost setkává s různými stupni ochoty v poskytování dat a celkovým přístupem k auditu. S tím samozřejmě úzce souvisí problematika výběru vzorků. V extrémním případě nastávají i situace, kdy klient není ochoten poskytnout patřičnou dokumentaci a výběr vzorků nenaplňuje svůj účel. Takový případ auditor může řešit zdůrazněním skutečnosti ve zprávě auditora, popřípadě až odmítnutím výroku.

**Kalkulace ceny auditní zakázky** je stanovena na základě pracnosti, časové náročnosti, velikosti auditovaného klienta a na dalších aspektech ovlivňujících výsledek. V kalkulaci ceny je patrná přímá úměra, čím větší časová náročnost, pracnost, atd., tím se samozřejmě navyšuje cena. Na druhou stranu je nutné zmínit fakt, že i auditorská profese je ovlivněna tržní ekonomikou, která je založena na platformě nabídky a poptávky. Pokud klient vnímá

cenu jako příliš vysokou, přičemž ale nedokáže rozpoznat, jaké faktory do výše ceny vstupují, může se rozhodnout pro změnu auditora. Auditorská společnost tak o klienta nechtěně přichází. Volba metody výběru vzorků přímo ovlivňuje pracnost i časovou náročnost auditní zakázky a je třeba kalkulovat tak, aby byly splněny zákonné požadavky na auditorské postupy a zároveň, aby klient akceptoval stanovenou cenu.

**Harmonogram auditu** je stanoven v přímé součinnosti auditora a klienta. Termíny jsou ovlivněny požadavkem klienta, protože mnohdy musí zprávu auditora postoupit dále (bankovním institucím, mateřské společnosti, atd.). Termíny bývají v některých případech napjaté a tomu je také potřeba uzpůsobit vhodné auditorské postupy. Zároveň musí být opět dodrženy podmínky stanovené auditorskými standardy a dalšími předpisy.

Z tohoto výčtu je patrné, že volba metody výběru vzorku je ovlivněna mnoha skutečnostmi a není snadné vždy naprosto efektivně sladit veškeré požadavky. Prvořadý důraz je kladen na to, aby auditor dostál svým zákonným povinnostem.

## **7. Praktické problémy s dokumentací a volbou metody výběru vzorků**

V praxi je volba metody pro výběr vzorku a následná dokumentace poněkud problematická, a to převážně pro menší auditorské společnosti a auditory působící jako osoby samostatně výdělečně činné. Pravděpodobnostní metody, které jsou z hlediska požadované reprezentativnosti vzorku nejvhodnější, jsou složité k běžnému užití bez patřičného softwaru a hlubších znalostí statistických metod.

V této části práce budou nastíněny problematické oblasti z hlediska praxe. Problematika bude představena z pohledu Komory auditorů, konkrétně jejího orgánu zabývajícího se kontrolou kvality. Tímto orgánem je Dozorčí komise KAČR. Druhým pohledem na problematiku budou názory oslovených auditorů (výsledky budou prezentovány anonymně).

### **7.1 Praktické problémy při výběru vzorků a související dokumentace vymezené Dozorčí komisí KAČR**

Dozorčí komise KAČR zabezpečuje dohled nad činností auditorů z hlediska kontroly kvality jejich práce. Každý rok jsou touto dozorčí komisí prováděny kontroly u auditorů, které musí být nejdéle po šesti letech opakovány. Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZoA) definuje v § 24 - § 24b systém kontroly kvality a stanovuje podmínky, které mají zajistit nestrannost a odbornou kvalitu osob provádějících kontroly kvality. Pro účely kontroly kvality mají kontrolori kvality, dle §20a ZoA, spolu s členy Dozorčí komise KAČR právo nahlížet do spisu auditora.

#### **7.1.1 Zjištění kontroly kvality za rok 2010**

V roce 2010 proběhla kontrola kvality u 213 auditorů a auditorských společností.

U devatenácti zkontrolovaných subjektů se, dle Souhrnné zprávy, předpokládá opakování kontroly po období stanoveném zákonem (tzn. po 6, resp. 3 letech). Z celkového počtu uskutečněných kontrol za rok 2010 podala Dozorčí komise v 26-ti případech návrh na zahájení kárného řízení s auditory. Opakované kontroly, tedy v kontroly uskutečněné v kratším časovém období než 6 let, jsou doporučeny u 194 auditorských subjektů.

Kontrola kvality odhalila hlavní nedostatky v těchto bodech relevantních pro téma výběru vzorků (KAČR, 2011):

- Nedostatečná dokumentace ve spisu auditora dle ISA 230 – nedostatečné východisko pro zprávu auditora, nedostatečně průkazný důkazní materiál.

- Hladina významnosti dle ISA 320 – v menší míře nestanovená vůbec, v mnoha případech však nebylo jasné, jak auditor s hladinou významnosti pracoval a zda nebylo zapotřebí pro určité skupiny transakcí, zůstatky účtů (nebo zveřejněné údaje) stanovit materialitu nižší, dále ve spisech auditora nebyla většinou dokumentována provázanost stanovené hladiny významnosti na výběry vzorků (ISA 530) pro testování, většinou nebyly uváděny jak závěry jednotlivých testů, tak vyhodnocení případného dopadu na účetní závěrku.
- ISA 530 - nesprávnosti zjištěné na vzorku transakcí nebo zůstatků nebyly dále posuzovány z hlediska vlivu na celou populaci (extrapolovány).
- Nedostatečné nebo úplně chybějící dokladování provedených auditorských postupů, kterými se ověřuje správnost a úplnost těch informací informačního systému, které auditor využívá k získání důkazních informací k prováděným auditorským postupům (ISA 530, ISA 500).

### **7.1.2 Zjištění kontroly kvality za rok 2011**

V roce 2011 bylo Dozorčí komisí prověřeno 248 auditorských subjektů, přičemž 151 z nich bylo OSVČ a 97 z výše uvedeného celkového počtu bylo auditorských společností. Výsledek byl tento: u 23 kontrolovaných subjektů bude kontrola provedena v zákonem stanovené lhůtě (6 let, resp. 3 u subjektů veřejného zájmu – dále jen SVZ) a u 102 subjektů bylo pro drobné nedostatky stanoveno zákonné období na mírně zkrácené (tedy 5 let, resp. 2 roky u SVZ). 123 subjektů bude zkontrolováno Dozorčí komisí ve zkrácené lhůtě, a to 1-2 roky.

Oproti roku byla zjištěna procentuálně vyšší nedostatečnost zjišťována u ISA 240 a ISA 580. Jako nijak se nezlepšující a stále velmi palčivý nedostatek spatřuje Dozorčí komise v nedostatečné dokumentaci.

Relevantní zjištění Dozorčí komise za rok 2011 (KAČR, 2012):

- ISA 230 – nedostatečná dokumentace spisu, auditorských postupů, neprůkaznost.
- ISA 320 – nepostačující práce s materialitou, v ojedinělých případech opět nestanovená vůbec, není prokazatelně zdokumentována návaznost hladiny významnosti na výběry vzorků.
- ISA 530 – nedostatečné důkazní informace prokazující provádění auditorských postupů.

### 7.1.3 Zjištění kontroly kvality za roky 2012, 2013

V roce 2012 provedlo oddělení kontroly kvality spolu s Dozorčí komisí celkem 256 kontrol kvality u 76 OSVČ a 180 auditorských společností. Analýzy provedené KAČR ukazují, že 95 % auditorů bylo v roce 2012 hodnoceno pozitivními známkami A nebo B. Je tedy možné konstatovat, že proti předchozím letům je patrný posun k celkovému zlepšení kvality vykonávané auditorské činnosti. Pouze 1 % kontrolovaných auditorů bylo hodnoceno známkou D, u nich byl ve většině případů podán návrh na zahájení kárného řízení. V roce 2011 bylo negativně hodnoceno téměř 7 % kontrolovaných auditorů (KAČR, 2013).

Hodnocení známkami A, B, C, D bylo Dozorčí komisí zavedeno právě v Souhrnné zprávě kontroly kvality za rok 2012 poprvé.

Tabulka 8 - Hodnocení auditorů při kontrole kvality

|                     | Hodnocení | Popis   |
|---------------------|-----------|---|
| Pozitivní hodnocení | A         | Značí auditora, u kterého nebyly shledány žádné nebo jen drobné či méně závažné nedostatky.   |
|                     | B         | Byly shledány méně závažné nedostatky, které nezpochybňují výrok auditora.  |
| Negativní hodnocení | C         | Při kontrole byly zjištěny závažnější nedostatky. Je nutný opakovaný dohled v kratším časovém intervalu.  |
|                     | D         | Auditorské úkony byly shledány jako zcela nedostatečné, výrok nebyl podložen dostatečnými auditorskými postupy a důkazními prostředky. Může se jednat také o významné nedostatky, které sice nezpochybňují výrok, ale jde o nedostatky opakované, zjištěné při minulé kontrole. V případě zjištění velmi vážných nedostatků může být zahájeno s auditorem kárné řízení. |

Zdroj: vlastní zpracování dle KAČR: *Souhrnná zpráva kontroly kvality za rok 2012*

V roce 2013 byly kontroly kvality provedeny u 237 subjektů, z toho 134 OSVČ a 103 auditorských společností, z čehož je patrný nárůst kontrol u samostatně podnikajících auditorů. V roce 2013 bylo 95,6 % auditorů hodnoceno známkou A nebo B, pouze 0,5 % auditorů vyhodnotila komise jako tak závažné nedostatky, že byli ohodnoceni známkou D. Oproti roku 2012 je tedy patrné jasné zlepšení v kvalitě vedení auditorského spisu. (KAČR, 2014).

Relevantní zjištění Dozorčí komise jsou v Souhrnných zprávách za roky 2012 a 2013 uvedeny naprosto shodná jako v roce 2011. Zde tedy již nebudou opakovány (blíže viz bod. 7.1.2 této práce).

#### **7.1.4 Zjištění kontroly kvality za rok 2014**

Z celkového počtu 193 kontrol kvality ukončených v roce 2014 jich bylo 15 ukončeno podáním návrhu na zahájení kárného řízení. Pouze 0,85 % kontrolovaných auditorů bylo hodnoceno známkou D. U těchto případů byl podán návrh na zahájení kárného řízení Kárné komisi KAČR. (KAČR, 2015).

Ve zprávě za rok 2014 je obsažena sumarizační informace k nejvíce se opakujícím nedostatkům, které byly při kontrolách kvality zaznamenány. ISA 530 v této sumarizaci obsadily 3. místo, z čehož plyne dlouholetý, trvalý a podložený problém okolo této tematiky.

Vybrané body zjištění Dozorčí komise za rok 2014 (KAČR, 2014):

- ISA 530 - metoda výběru vzorku, jeho struktura a rozsah je na odborném úsudku auditora, nebyl však zohledňován účel auditorského postupu a charakteristiky základního souboru, z něhož bude následně vzorek vybrán, auditori nevybírali vzorek tak velký, aby bylo sníženo výběrové riziko na přijatelnou úroveň, dále je velmi častým nedostatkem chybějící dokumentace metody výběru vzorků, stejně jako jeho rozsah a návaznost na zvolenou výši rizika, v dokumentaci dále chybí zhodnocení výsledku vzorku a základ pro závěr o základním souboru.
- ISA 320 – materialita bývá stanovena pouze formálně a bez uvedení vlivů zvažovaných při jejím určení, v auditorských spisech není zdokumentována provázanost na výběr vzorků, často chybí stanovení prováděcí významnosti.
- ISA 230 – také v roce 2014 byly nejzávažnější nedostatky shledány v dokumentaci auditora, s vazbou na nedostatečně zdokumentovanou metodu výběru vzorků nebývají uvedeny charakteristické identifikační znaky testovaných položek nebo záležitostí.

#### **7.2 Praktické problémy při výběru vzorků a související dokumentace vymezené auditory**

Ze zjištění Dozorčí komise vyplývá, že mnoho auditorů nemá úplně vyjasněn přístup k metodám výběru vzorků a následnému zdokumentování celého postupu. Samozřejmě jde spíše o menší auditorské společnosti a auditory působící jako OSVČ. Zmíněné subjekty nemají kapacitu na to, aby byly schopny pokrýt všechny požadované postupy jak z hlediska času, tak také z pohledu personálního zajištění.

Jak je téma výběru vzorků v auditorské praxi problematické se autorka snaží rovněž analyzovat na základě expertního pohovoru s odborníkem, auditorem, externím spolupracovníkem Komory auditorů a metodikem.

### **7.2.1 Expertní pohovor s odborníkem z praxe**

Na základě absolvovaného školení ze dne 13.1.2015 pod názvem Výběr vzorků, které pořádala KAČR ve spolupráci s auditorskou společností Deloitte Advisory, s.r.o., byl osloven odborník zabývající se touto problematikou po řadu let v praxi. Dotyčná osoba působí jako auditor a metodik externě spolupracující s KAČR. Školení na toto téma pořádá KAČR již osm let, což je dostatečně vypovídajícím faktem o stále přetrvávajících problémech této oblasti auditorských postupů. Právě dlouhodobé působení a následné poznatky tohoto odborníka v specifické oblasti výběru vzorků jsou pro tuto práci velkým přínosem, z kterého lze následně čerpat.

### **7.2.2 Poznatky získané z expertního pohovoru – praktická hlediska**

V následující kapitole jsou v bodech uvedeny poznatky, které vyplynuly ze zmíněného pohovoru:

- Faktory ovlivňující výběr metody pro výběr vzorků jsou, kromě formátu poskytnutých dat, také homogenita souboru, na kterou je kladen při určitých metodách kladen důraz. Při výběru metody stratifikovaného výběru je sice požadavek na možnost rozdělit soubor do strat, ale přílišná diverzifikace souboru neumožňuje efektivní rozdělení a tuto metodu značně znesnadňuje. Dalším faktorem je velikost vzorku. Při malém výsledném počtu je vzhledem k efektivnosti práce možno využít naprosto oprávněně i metodu prostého výběru. Metodu prostého výběru lze použít také v případě malého souboru, který byl vybrán např. vzhledem k významné celkové hodnotě s ohledem na materialitu. Při méně objemném souboru, který lze díky požadované homogenitě stratifikovat, je také možné využít tuto metodu za jistých zjednodušujících podmínek. Konkrétně je možné postupovat způsobem, při kterém je soubor rozdělen do jednotlivých strat, ale od dalších propočtů je upuštěno a konkrétní výběr je již proveden pouze „okem“. Samozřejmě je důležité vyhnout se subjektivnímu ovlivnění vzorku, což právě zajišťuje stratifikace do jednotlivých podsouborů, z nichž je výběr prováděn. Tím je také splněna podmínka reprezentativnosti vzorku. S ohledem na velikost souboru je dále možné postupovat po syntetických skupinách účtů a vyhnout se tak příliš velkému objemu vybraných analytických účtů. Jde pak o testování „napříč účty“. Tento postup je vhodné zvolit při stejné zvolené materialitě pro jednotlivé účty, tedy v případě, kdy se nestanoví specifická významnost.

- Mezi nejčastější metody využívané v praxi mezi auditory patří metoda prostého výběru, výběr peněžní jednotkou a stratifikovaný výběr. Použití jednotlivých metod je přímo odvislé od faktorů, které na výběr metody působí a které byly výše zmíněny.
- Jako jeden z největších problémů se v praxi jeví právě výběr metody, zdůvodnění tohoto výběru a dále dokumentace k zajištění prokázání správného přístupu. Výběr metody musí brát ohled na výše zmíněné faktory a je v podstatě nutné individuálně přistupovat k jednotlivým výběrům dle účelu, který mají zajišťovat. V tomto ohledu hraje také podstatnou roli, zda auditor pracuje sám nebo má k dispozici tým asistentů. V případě, že určité postupy a metody analyzuje tým asistentů auditora, je třeba zajistit jejich vhodnou kvalifikaci a s výběrem metod a následně vzorků asistenty dobře seznámit a proškolit. Nutnost analytického a logického myšlení je zde podmínkou pro správné posouzení souboru a následného výběru vhodné metody. Při zdůvodnění výběru vhodné metody je potřebné uvést stručnou úvahovou složku, z jakých analytických dedukcí vyplynul výběr konkrétní metody. Praxe se v tomto bodě střetává patrně s největším problémem. Naprostá většina auditorů, která se byla k této problematice na školení v průběhu let ochotna vyjádřit, projevila nejasnosti, jak správně postupovat. Navíc lze konstatovat, že podstatná část auditorů toto zdůvodnění neuvádí ve svém spisu vůbec. Doporučujícím závěrem je v podstatě uvést na základě faktorů ovlivňujících výběr metody velice stručné zhodnocení situace. V dokumentaci je doporučeno vhodně označit vzorky, které byly analyzovány. Není třeba rozšiřovat spis auditora kopírováním všech vybraných vzorků, tento postup není žádným předpisem vyžadován. Možné a velice efektivní je např. označení vybraných vzorků různě zvolenými znaky. Tyto znaky je nutné předem nadefinovat. V praxi se velice často využívá znaků latinské abecedy (znak A, znak B, atd.) a ke každému znaku definovat, co bylo v tom konkrétním případě analyzováno a prověřeno. Znaky se většinou rozlišují dle typu dokladu (např. vydaná faktura – specifikace na nutnost prověření: objednávka, výdejka, samotná vydaná faktura, dodejka a následná platba). Tímto způsobem lze jednotně vykázat, jaká důkazní informace byla prověřena. Velice vhodné je však pořídit do spisu auditora kopii v případě zjištěných nedostatků vzorku z jakýchkoli příčin (chybné účtování, chybějící schválení dokladu, atd.). V tomto případě kopie dokladu (vzorku) vhodně podchycuje vznik možného rizika (případně podvodu) a v dalším testování v rámci auditorských postupů je možné se na tento vzorek odkázat.



- Jako jedna z nejefektivnějších metod je v praxi uváděna metoda výběru peněžní jednotkou. Auditóři, kteří do svých postupů tuto metodu začlenili, se jednoznačně shodují na efektivitě této metody, a to díky statusu statistické metody výběru a tím zajištění požadované reprezentativnosti vzorku, dále díky menšímu počtu výsledných vybraných vzorků a snadné aplikovatelnosti této metody.
- Častým nedostatkem spisů auditora je dále chybějící zhodnocení výsledku výběru vzorků, kde by se dle požadavků ISA mělo zhodnotit riziko a zobecnit výsledky vzorku na celý soubor. Zde je třeba zdůraznit, že v situaci, kdy jsou vzorky bez zjištěných nedostatků, stačí velice stručně konstatovat, že **vzhledem k materialitě** a zjištěným skutečnostem je celý testovaný soubor bez zjištěných nedostatků. Vhodné je také uvést, že stále zde figuruje výběrové riziko. V případě, že se zjištěné nedostatky blíží hodnotě stanovené materiality, je samozřejmě nutné uvést podrobněji následné detailní postupy.
- Dalším doporučením, které z praxe vyplývá, je zařazení výběru vzorků na testování možného podhodnocení. V tomto případě se postupuje opačným způsobem, než je běžné. Běžným postupem při výběru vzorků je vycházet z účetních dat (podkladů). Při testování vzorků na možné podhodnocení se však vzorky vybírají z podkladů jiných (neúčetních). Jde např. o soupis přijatých objednávek. Na tento soupis se následně aplikuje metoda výběru vzorků a je prověřováno, zda byly všechny objednávky správně vybaveny, tedy včetně vystavení správné faktury. Tento test a výběr vzorků je vhodný také pro zjišťování rizika podvodu.
- Doporučení ryze profesionální je také zařazení vícenásobných výběrů. Do těchto výběrů je vhodné různě kombinovat kritéria určující výběr vzorků. Jako příklad je možné zmínit tato kritéria a jejich různá prolnutí v praxi:
  - jednotlivá střediska,
  - různé položky,
  - analytiky,
  - časové linie,
  - kalkulace.

Nad možnými kombinacemi je nutné se zamyslet a zohlednit konkrétní účetní jednotku a její hodnototvorné řetězce.

### **7.2.3 Závěry a zhodnocení odvozené z expertního pohovoru**

Z expertního pohovoru se zmíněným specialistou vyplynulo potvrzení problematičnosti této specifické oblasti auditorských postupů. Pohovor přinesl nová zjištění, která zatím nebyla popsána v rámci kapitoly 7.1 týkající se zjištění Dozorčí komisí KAČR. Tato nová zjištění jsou velice cenná, protože vyplynula z názorů samotných uživatelů auditorských postupů během několika let. Na jejich základě je školení pořádané KAČR každoročně aktualizováno a je velkým přínosem se ho zúčastnit.

Dalším cenným faktem je konzultace metodického postupu této diplomové práce a projednání navrhovaných metod výběru, auditorských postupů a samotné směrnice. Všechny tyto jednotlivé složky byly shledány jako velmi vyhovující a je doporučeno je následně v praxi uplatnit.

## **8. Volba vhodné metody výběru vzorků pro společnost PKM AUDIT Consulting s.r.o.**

Společnost PKM AUDIT chce vhodnou volbou metody výběru vzorků předejít většině problémů, které zmiňuje kapitola sedmá této práce. Následnou tvorbou směrnice a vypracováním vhodného vzoru chce společnost PKM AUDIT zajistit efektivní aplikaci metody do běžných postupů společnosti a dostat tak povinnostem, které stanovují mezinárodní auditorské standardy.

### **8.1 Zvolené konkrétní metody výběru vzorků**

Společnost PKM AUDIT se po vzájemné konzultaci obou auditorů společnosti a auditního týmu rozhodla pro následující metody výběru vzorků:

- **pravděpodobnostní metoda náhodného výběru – konkrétně výběr peněžní jednotkou,**
- **pravděpodobnostní metoda – stratifikovaný výběr pomocí „Two – strata“ metody,**
- **odborný úsudek auditora.**

Volba konkrétní metody bude převážně závislá na možnostech, v jaké formě lze pořídit data od klienta. Metody se v rámci auditorských postupů a testování mohou vzájemně prolínat a doplňovat. Zvolené metody budou následně zakomponovány do nové směrnice společnosti PKM AUDIT Consulting s.r.o. (viz. Příloha A).

#### **8.1.1 Metoda výběru peněžní jednotkou**

Společnost PKM AUDIT zvolila pravděpodobnostní metodu náhodného výběru (konkrétně výběr peněžní jednotkou) jako hlavní metodu, kterou aplikovat v rámci auditorských postupů při testech, kde se uplatňuje výběr vzorků. Tuto metodu zvolila společnost PKM AUDIT pro následující pozitiva:

- statistická metoda zajišťující prokazatelně reprezentativnost vzorku,
- poměrně jednoduchá aplikace bez nutnosti instalace nového softwaru,
- výhoda menšího výsledného počtu vzorků<sup>20</sup>,
- aplikovatelnost metody na formát dat xls, který je většinou klientů preferován a podporován.

---

<sup>20</sup> Tato výhoda bude dále vysvětlena v popisu aplikace metody výběru peněžní jednotkou.

Definici statistické jednotky souboru v tomto případě přebírá **peněžní jednotka** (tj. jedna koruna). Znamená to, že jedna koruna je statistickou jednotkou souboru, která na základě náhodného výběru může být s danou pravděpodobností vybrána. Vybraná vzorek se tedy skládá z náhodně vybraných peněžních jednotek. Vybraná peněžní jednotka je obsažena v konkrétní účetní operaci, ta je pak jako celek (položka) předmětem auditorova testování. Jinak řečeno, každá peněžní statistická jednotka je vztahována ke konkrétní operaci nebo zůstatku, které právě tuto peněžní jednotku obsahují. V souboru je testována každá operace či zůstatek a u každé operace je tedy známa pravděpodobnost s jakou se může do výběru dostat.<sup>21</sup> V důsledku tohoto faktu má větší peněžní hodnota konkrétní operace také větší pravděpodobnost dostat se do výběru a být prověřena. Z hlediska auditu je to podstatný fakt, že položky náchylnější k možnosti podvodu budou prověřeny. Položky s nižší peněžní hodnotou mají pravděpodobnost dostat se do výběru nižší, ale stále je tam prokazatelně spočítatelná pravděpodobnost, čímž je splněn požadavek, že žádná položka základního souboru nesmí být diskvalifikována.

### **Postup práce při metodě výběru peněžní jednotkou.**

Předpokladem výběru vzorků peněžní jednotkou je základní soubor a velikost vzorku. Velikost vzorku bude počítána pomocí metody pracující s faktorem spolehlivosti, jehož postup byl vysvětlen v bodě 4.2.4 této práce. Pro následný příklad předpokládejme velikost vzorku 5 položek. Položky mají v celkovém součtu hodnotu 15 000 Kč. Dále musí být stanovena délka kroku, která vlastně určuje, na kolikátou peněžní jednotku bude základní soubor testován. V následujícím ilustrativním příkladu bude výpočet následující:

Celkový součet položek souboru / počet vzorků = délka jednotlivých kroků

Tedy:  $15\ 000 / 5 = 3\ 000$

V dalším kroku musí být zvolen náhodný start. V tomto ilustrativním příkladu bude zvolen v peněžní jednotce 1 000 Kč, přičemž tato volba je zcela náhodná.

Následuje tabulka, která detailně dokladuje metodu výběru vzorků peněžní jednotkou. Tabulka byla nastavena v programu excel, data jsou fiktivní, zvolená pouze pro ilustraci práce s touto metodou.

---

<sup>21</sup> Tento aspekt je důležitým požadovaným předpokladem reprezentativnosti vzorku.

Tabulka 9 - Ilustrativní příklad metody výběru peněžní jednotkou

| Číslo         | Položka (Kč)  | Kumulativní součet | Násobek | Celočíslo | Rozdíl   | Výběr            |
|---------------|---------------|--------------------|---------|-----------|----------|------------------|
| 0             | 2 000         | 2 000              | 0,67    | 0,00      |          |                  |
| 1             | 900           | 2 900              | 0,97    | 0,00      | 0        |                  |
| 2             | 1 000         | 3 900              | 1,30    | 1,00      | 1        | X                |
| 3             | 300           | 4 200              | 1,40    | 1,00      | 0        |                  |
| 4             | 1 700         | 5 900              | 1,97    | 1,00      | 0        |                  |
| 5             | 200           | 6 100              | 2,03    | 2,00      | 1        | X                |
| 6             | 500           | 6 600              | 2,20    | 2,00      | 0        |                  |
| 7             | 5 700         | 12 300             | 4,10    | 4,00      | 2        | XX               |
| 8             | 200           | 12 500             | 4,17    | 4,00      | 0        |                  |
| 9             | 100           | 12 600             | 4,20    | 4,00      | 0        |                  |
| 10            | 2 900         | 15 500             | 5,17    | 5,00      | 1        | X                |
| 11            | 600           | 16 100             | 5,37    | 5,00      | 0        |                  |
| 12            | 900           | 17 000             | 5,67    | 5,00      | 0        |                  |
| <b>Celkem</b> | <b>15 000</b> |                    |         |           | <b>5</b> | <b>4 položky</b> |

|               |       |
|---------------|-------|
| Počet položek | 5     |
| Krok          | 3 000 |
| Start         | 1 000 |
| Položka 0     | 2 000 |

Zdroj: vlastní zpracování dle vlastních poznámek ze školení KAČR konaného dne 13. 1. 2015 pod názvem Výběr vzorků

Sloupec „výběr“ názorně ukazuje, že přestože byla velikost vzorku stanovena na 5 položek, výsledkem jsou pouze 4 položky. Toto je důsledek použití právě výběru peněžní jednotkou. Jednoduše řečeno se délka kroku v této položce promítla dvakrát. To zajišťuje, že tak významná položka (v tomto souboru nejvýznamnější) se do výběru dostane s velkou pravděpodobností a zároveň je vedlejším produktem menší velikost vzorku za současného splnění všech kladených požadavků. Toto tvrzení dokazuje sloupec „rozdíl“, který v celkovém součtu vykazuje hodnotu 5 (stanovená velikost vzorku).

V následující tabulce je znázorněna volba využitých vzorců<sup>22</sup>:

**Tabulka 10 - Použité vzorce**

| Kumulativní součet | Násobek     | Celočíslo         | Rozdíl | Výběr   |
|--------------------|-------------|-------------------|--------|---|
| =B4+C3             | =C2/\$C\$18 | =USEKN<br>OUT(D2) | =E3-E2 | =KDYŽ(F2="";"";KDYŽ(F2=0;"";KDYŽ(F2=1;"X";KDYŽ(F2>1;CONCATENATE(F2;" ";"X"))))) |

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Tento postup bude následně zanalyzován v nově navržené směrnici pro společnost PKM AUDIT Consulting s.r.o., metoda bude ověřena z hlediska funkčnosti na konkrétní auditní zakázce a v nejbližší vhodné době budou zaměstnanci společnosti na tento postup proškoleni.

### 8.1.2 Metoda stratifikovaného výběru

Variantskou volbou společnosti PKM AUDIT je metoda stratifikovaného výběru, konkrétně pomocí metody „Two – strata“. Tato metoda bude využita v případě, že klient nebude schopen poskytnout účetní data ve formátu xls. Náhradním řešením pak často bývají data ve formátu pdf. V tomto formátu bohužel nelze nastavit vzorce potřebné pro vygenerování vzorků dle metody výběru peněžní jednotkou a musí být tedy zvolena náhradní varianta postupu. Metoda stratifikace byla zvolena pro následující předpoklady:

- statistická metoda zajišťující reprezentativnost vzorku,
- využití v případě, kdy data nelze získat v programu excel.

Společnost PKM AUDIT vychází z předpokladu, že tato metoda bude využívána v podstatně menší míře než metoda výběru peněžní jednotkou. Stratifikovaný výběr je již poměrně časově náročná metoda, která předpokládá určité personální zajištění a volnější časový harmonogram.

Stratifikace základního souboru je vhodnou metodou pro zajištění objektivitu při výběru vzorků a tím docílení požadované reprezentativnosti vzorku.

Soubor je nutné rozdělit na oblasti (straty) dle předem stanovených kritérií. Tímto rozdělením se zajistí požadavek, že z každé oblasti bude s danou pravděpodobností vybrána položka a zamezí se diskvalifikaci některého typu položek. Při využití stratifikace pro auditorské postupy a druhy testování je vhodné rozdělit soubor na straty určitých intervalů dle výše

<sup>22</sup> Tabulka je v programu Excel nasazena levým horním rohem do buňky A1, sloupec „Kumulativní součet“ je počítán kumulativně od buňky C4, pro výpočet sloupce „Násobek“ je využita buňka C18 se zadanou délkou kroku (zde 3 000), která je zafixována.

hodnoty položek. Položky s hodnotou vyšší se do výběru zařazují ve větším zastoupení než položky s hodnotou nižší. Přesto je dodržena zásada, že žádná položka nesmí být diskvalifikována.

### Postup práce při stratifikován výběru metodou „Two – strata“.

Předpokladem následujícího ilustrativního příkladu je soubor účetních dat, které poskytl klient ve formátu s příponou pdf. Tento soubor nelze setřídít ani zkopírovat do programu Excel. Postup při výběru vzorků musí tedy korespondovat s těmito fakty.

**Tabulka 11 - Ilustrativní příklad stratifikovaného výběru pomocí metody "Two - strata"**

| Číslo         | Kč             | Top položky    | Horní strata  | Dolní strata  |
|---------------|----------------|----------------|---------------|---------------|
| 1             | 2 153          |                |               | 2 153         |
| 2             | 120 000        | 120 000        |               |               |
| 3             | 5 752          |                |               | 5 752         |
| 4             | 98 000         | 98 000         |               |               |
| 5             | 15 264         |                |               | 15 264        |
| 6             | 564            |                |               | 564           |
| 7             | 86 000         | 86 000         |               |               |
| 8             | 7 000          |                |               | 7 000         |
| 9             | 36 458         |                | 36 458        |               |
| 10            | 2 872          |                |               | 2 872         |
| 11            | 1 198          |                |               | 1 198         |
| 12            | 900            |                |               | 900           |
| 13            | 42 666         |                | 42 666        |               |
| 14            | 891            |                |               | 891           |
| 15            | 7 171          |                |               | 7 171         |
| 16            | 9 376          |                |               | 9 376         |
| 17            | 182            |                |               | 182           |
| 18            | 6 100          |                |               | 6 100         |
| 19            | 3 775          |                |               | 3 775         |
| 20            | 3 678          |                |               | 3 678         |
| <b>Celkem</b> | <b>450 000</b> | <b>304 000</b> | <b>79 124</b> | <b>66 876</b> |
| Vybráno       | 398 388        | 304 000        | 79 124        | 15 264        |
| Pokrytí       | 88,53%         | 100,00%        | 100,00%       | 22,82%        |
| Počet         | 6              | 3              | 2             | 1             |

Zdroj: vlastní zpracování dle vlastních poznámek ze školení KAČR konaného dne 13. 1. 2015 pod názvem Výběr vzorků

**Tabulka 12 - Vysvětlení postupu při metodě "Two - strata"**

| <b>Popis</b>                                  | <b>Vypočtená hodnota</b> | <b>Popis výpočtu</b>                 |
|---|--------------------------|--------------------------------------|
| velikost vzorku                               | 6                        | zde stanoveno                        |
| selekční interval                             | 75 000                   | 450 000 / 6                          |
| hodnota zbylého vzorku                        | 146 000                  | 450 000 - 304 000                    |
| počet položek zbylého souboru                 | 17                       | 20 položek - 3 vybrané Top položky   |
| průměrná hodnota zbytku                       | 17 882,35                | 304 000 / 17                         |
| hranice horní straty                          | 35 764,71                | průměrná hodnota zbytku * 2          |
| zbývající počet položek k výběru              | 4,05                     | 304 000 / 75 000 (selekční interval) |
| zbývající počet položek k výběru (zaokrouhlo) | 4                        | přechází výpočet (zaokrouhlo)        |
| počet položek z horní straty (75%)            | 3                        | 75% ze 4 položek                     |
| počet položek z dolní straty (25%)            | 1                        | 25% ze 4 položek                     |

Zdroj: vlastní zpracování dle vlastních poznámek ze školení KAČR konaného dne 13. 1. 2015 pod názvem Výběr vzorků

V druhém sloupci souboru jsou položky, které byly zaúčtovány na vybraný účet. Třetí sloupec, označený jako „Top položky“, už je výběrem. Největší položky na účtu byly zvoleny všechny, protože z pohledu auditora je nutné je prověřit z hlediska nejvyšší pravděpodobnosti na možnost podvodu či nadhodnocení. Selekční interval byl výpočtem (viz. tabulka č. 12) stanoven na 75 000 Kč. Top položky jsou v tomto případě tedy všechny položky přesahující tuto hodnotu. Jako „top položky“ byly k následné kontrole vybrány tři konkrétní vzorky. Velikost vzorku byla stanovena na 6 položek. Dalším krokem je rozdělení souboru (zbývajících položek) na dvě oblasti (straty). Z výše uvedené tabulky je patrný postup výpočtu „horní straty“. Hranice horní straty je v tomto ilustrativním případě stanovena na hodnotu 35 765 Kč (zaokrouhlo). Dalším výpočtem, patrným z tabulky, je analyzován potřebný počet zbývajících vzorků, který byl stanoven na 4 další položky. Následně je proveden výpočet, který stanoví počet položek vybraných z každé straty. V tomto výpočtu je zohledněn fakt, že každá položka musí mít šanci být vybrána, ale zároveň tato pravděpodobnost nemusí být na stejné úrovni. V „dolní stratě“ je tedy tato pravděpodobnost snížena na 25 %, aby byla zajištěna větší pravděpodobnost výběru vzorků s vyšší hodnotou. Posledním krokem je již konkrétní výběr položek dle zmíněných kritérií. Vybrané položky jsou označeny žlutě a pro lepší názornost je ještě provedeno vyhodnocení v procentech (viz. tabulka č. 11 – pokrytí).



## 8.2 Výpočet velikosti vzorku

Pro výpočet velikosti vzorku chce společnost PKM AUDIT využít výpočtu dle klasického vzorce, který je analyzován v bodě 4.2.4 této práce a dále chce společnost využít pro výpočet velikosti vzorku metodiku založenou na využití faktoru spolehlivosti. Faktor spolehlivosti a analýza postupu bude zařazena jako jeden z bodů nově vytvořené směrnice, která je součástí práce jako Příloha A.

Postup výpočtu velikosti vzorku byl rozpracován v bodě 4.2.4 této práce. Pro lepší přehlednost však bude připomenut i v této kapitole.

### 8.2.1 Současný postup při výběru vzorků a výpočtu velikost vzorku ve společnosti PKM AUDIT Consulting s.r.o.

Současný postup při výběru vzorků a výpočtu velikosti vzorku v PKM AUDIT je následující:

- Hlavní asistent zakázky provede výběr jednotlivých analytických účtů v rámci přípravy na první návštěvu u auditovaného klienta. Podklady k tomuto výběru si asistent vyžádá ihned po zahájení auditu auditorem. Jako podklad slouží nejčastěji obratová předvaha nebo účetní deník.
- Analytické účty jsou vybírány převážně dle výše obratu na obou stranách konkrétního účtu, v této fázi se příliš nehledí na konečný zůstatek, protože se jedná o první etapu auditu a zůstatky na účtech nejsou konečné. Dále se analytiky vybírají s ohledem na charakter účtu, tzn. že se prioritně vybírají účty zobrazující časová rozlišení, dohadné položky, účty ostatních pohledávek a závazků, nákladové a výnosové účty.
- Výpočet velikosti vzorku probíhal až do chvíle, kdy byla do postupů zapracována metodika vyvinutá v této diplomové práci, pouze odborným úsudkem asistentů auditora, kteří v konkrétní zakázce působili jako „hlavní asistenti“. Většinou se počet prověřovaných vzorků vybíral s ohledem na velikost analytické účtu a jeho charakter vzhledem k rizikovosti. Nejčastěji vybral hlavní asistent od 5 do 20 vzorků s přihlédnutím k výše zmíněným faktorům.
- Vybrané vzorky jsou prověřeny z hlediska věcné správnosti při první návštěvě u klienta. Do spisu auditora se při současných postupech kopíruje jeden významnější vzorek ke každému analytickému účtu. Současně se zpracovává dokument označený č. 161 – E Předběžné analytické postupy. Tento dokument souhrnně vyhodnocuje, jaké analytické účty byly vybrány, kolik vzorků bylo ke konkrétnímu účtu prověřeno a jaké byly výsledné závěry.

Postupy popsané v rámci tohoto dokumentu jsou následující:

**Tabulka 13 - Činnosti pro výběr vzorků**

| <b>Popis činnosti</b>   | <b>Zdroj – původ - zajistí</b>  |
|---|---|
| Výběr účtů z obrátové předvahy  | Asistent po zahájení auditorem  |
| Položkový rozpis vybraných účtů dle předchozího bodu s označením vybraných položek k doložení-kopie – vyžádat na klientovi  | AUDITOR při zahájení, klient HA – 1-2 položky (kontrola-el. poštou, na místě) |
| Podle úvahy a setřídění dalších vybraných účtů vyžádat dodatečný rozpis účtů a rovněž označit položky k doložení  | HA, případně po konzultaci s AUDITOREM  |
| Setřídít vybrané účty v určeném rozsahu položek ke kontrole konkrétních dokladů – testy správnosti – vybrat k doložení další kopie dokladů – doložení nesprávností; typy hodnocení a nesprávností označit přímo v tabulce | ASISTENTI na místě - kontrola   |
| Závěr – vyhodnocení - viz níže uvedená tabulka  | ASISTENTI   |
| Doložená dokumentace  | HA, ASISTENTI   |

Zdroj: dokument č. 161 – E společnosti PKM AUDIT Consulting s.r.o., 2015

- Závěry z dokumentu č. 161 – E jsou vyhodnocovány následujícím způsobem:

**Tabulka 14 - Vyhodnocení vybraných vzorků - legenda**

| <b>Symbol</b>               | <b>Popis</b>                               | <b>Počet položek</b> |
|-----------------------------|--|----------------------|
| K                           | Všechny kontrolované náležitosti v pořádku | 0                    |
| 1                           | Neúplný doklad                             | 0                    |
| 2                           | Neplatný doklad                            | 0                    |
| 3                           | Nesprávné zaúčtování                       | 0                    |
| 4                           | Zaúčtováno v nesprávném období             | 0                    |
| 5                           | Nesprávné ocenění                          | 0                    |
| 6                           | Ostatní                                    | 0                    |
| <b>POČET POLOŽEK CELKEM</b> |  | <b>0</b>             |

Zdroj: dokument č. 161 - E společnosti PKM AUDIT Consulting s.r.o., 2015

### 8.2.2 Nové postupy při výpočtu vzorků

V průběhu auditorského postupu k vyhodnocení rizik auditní zakázky stanoví auditor výši rizika. K tomuto postupu má již společnost PKM AUDIT zpracovánu směrnici, a to konkrétně: „Směrnice k identifikaci rizik u zakázky a práce s riziky“.

Nově bude označení výše rizika zjednodušeno následujícím označením, které koresponduje s hodnotami faktoru spolehlivosti:

- Vysoké riziko = 3,0
- Střední riziko = 2,3
- Nízké riziko = 1,6

S těmito hodnotami bude následně prováděn výpočet velikosti dle následujícího, již dříve uvedeného vzorce<sup>23</sup>:

$$VV = HS * FS / V - ON$$

kde:

VV – velikost vzorku

HS – hodnota souboru

FS – faktor spolehlivosti

V – významnost

ON – očekávaná nesprávnost

Vyjádření výrazu V – ON, tedy jmenovatele zlomku, je vlastně **prováděcí významností (PV)**.

Také tento postup bude uveden a detailně popsán v nově vytvořené směrnici pro výběr vzorků, které je součástí této práce pod označením „Příloha A“.

---

<sup>23</sup> Konkrétní ilustrativní příklad pro výpočet velikosti vzorku je uveden na str. 45 této práce.

## **9. Aplikace stanovených postupů k výběru vzorků na konkrétní auditní zakázku**

Pro ověření funkčnosti zvolených a popsaných postupů, kterými by se v následujícím období měla společnost PKM AUDIT řídit, byla náhodně vybrána konkrétní auditní zakázka. Na zmíněné auditní zakázce bude proveden výběr vzorků dle vytvořené metodiky popsané v nové směrnici k výběru vzorků. V závěru práce pak bude provedeno zhodnocení, zda jsou postupy plně funkční a vyhovující reálným situacím a podmínkám ve společnosti PKM AUDIT.

Z důvodu doporučeného rozsahu diplomové práce je zvolen následující postup:

- velice stručný popis vybrané auditní zakázky,
- aplikace stanovených postupů k výběru vzorků na auditorské postupy v rámci testů spolehlivosti,
- aplikace stanovených postupů k výběru vzorků na vybrané dva účty,
- podklady vybrané auditní zakázky budou zařazeny jako přílohy této práce,
- zhodnocení funkčnosti a efektivnosti aplikovaných metod.

### **9.1 Auditní zakázka – společnost MINIB a.s.**

Společnost MINIB, a.s. vznikla v roce 1999, kdy byla založena Ing. Milošem Novákem a pí. Zuzanou Novákovou jako společnost s ručením omezeným (původně tedy MINIB, s.r.o.). Společnost vznikla jako rodinná firma. V roce 2013 se původní společnost MINIB, s.r.o. transformovala v novou právní formu, a to na akciovou společnost. Této formě přeměny přizpůsobila společnost své orgány a samozřejmě i organizační strukturu. Základní kapitál byl navýšen na 20 000 000,- Kč a akcie jsou vydány na majitele. Sídlo společnosti je V Praze 6 – Veleslavín a výroba probíhá v provozovně v Býčkví u Mělníka. Podnik měl v roce 2013 46 zaměstnanců. Společnost vykazovala v roce 2013 304 274 tis. Kč NETTO aktiv a vlastní kapitál ve výši 280 424 tis. Kč. Společnost splňuje podmínky povinného auditu.

Ryze česká společnost je předním výrobcem konvektorů v ČR. Konvektor je otopné těleso, vyznačující se svojí úsporností a velmi efektivním a účinným způsobem ohřevu. Pracují na principu nasávání chladného vzduchu do výměníku a opětovného vracení teplého vzduchu zpět. To samé lze provést i opačně na dochlazovacím principu.

Výrobní portfolio společnosti zahrnuje okolo 70 typů konvektorů. Výroba probíhá ve výrobní hale v Býčkví u Mělníka, kde je celý výrobní areál výborně logisticky dostupný. Výrobní operace probíhají na CNC strojích, které umožňují uspokojit i velmi náročná individuální

přání zákazníků a jejich specifických potřeb. K výrobě jsou používány jen vysokojakostní materiály a díky tomu může společnost nabízet desetiletou záruku svým zákazníkům.

Výroba není sériová, ale probíhá zakázkově. Konvektory jsou využívány v administrativních budovách, v nákupních centrech, v hotelech a restauracích, v bazénech, bankách, na zámcích ale také v rodinných domech.

„MINIB je držitelem certifikátu ISO 9001:2009 a mnoha užitečných vzorů a patentů. Kompletní sortiment testuje v nezávisle, akreditované zkušební komoře, podle evropské normy EN 442-2, což umožňuje garantovat deklarované topné a chladicí výkony.“

Společnost MINIB a.s. je společností PKM AUDIT auditována již od roku 2007.

#### **9.1.1 Stanovení rizika zakázky MINIB a.s. pro audit roku 2015**

Auditor společnosti PKM AUDIT mohl využít poznatky z auditů této společnosti za roky 2007 – 2014. Dále při své návštěvě před zahájením auditu 2015 aktualizoval své poznatky následujícími zjištěními:

- cílem společnosti MINIB a.s. bylo v předchozích letech otevřít a rozšířit trh v Rusku, s vazbou na tento fakt je nutné zvážit riziko zakázek, které jsou v realizaci pro tento segment trhu s ohledem na současnou politickou situaci,
- v oblasti finanční, personální, majetkové a hospodářské nejsou žádné významné změny,
- ve společnosti chybí odborníci a kvalitní pracovníci, vedoucí pracovníci nejsou zatím dostatečně samostatní ve své funkci (byli přijati v průběhu roku 2014),
- část pohledávek ze zahraničních trhů je značně riziková (určeno k dalšímu prověření a posouzení situace),
- ke konci roku 2014 byl zaznamenán mírný vzestup zakázek, očekává se růst tržeb,
- soudní spory nejsou.

V předchozích letech bylo riziko stanoveno vždy jako střední. Příloha B – Dokument 185A – vyhodnocení rizik společnosti MINIB a.s. uvádí shrnutí zjištěných rizik a jejich ohodnocení za rok 2014.

Se zvážením rizik zakázky z minulých let a zohledněním aktuální situace stanovil auditor společnosti celkové riziko opět jako střední.

Dle nové metodiky je střední riziko zakázky MINIB a.s. hodnoceno hodnotou faktoru spolehlivosti.

Střední riziko zakázky MINIB a.s. je hodnoceno faktorem spolehlivosti hodnoty 2,3. S touto číselnou hodnotou bude následně proveden výpočet velikosti vzorku na vybraných položkových rozpisech účtů v rámci testů spolehlivosti.

### 9.1.2 Stanovení hladiny významnosti zakázky MINIB a.s. pro audit roku 2015

Plánovaná hladina významnosti byla stanovena v souladu se směrnicí PKM AUDIT pro stanovení plánované hladiny významnosti a odpovídá standardnímu průběhu stanovování plánované hladiny významnosti ve společnosti PKM AUDIT.

Plánovaná hladina významnosti byla stanovena na základě posouzení kritického komponentu. Za kritický komponent byly zvoleny celkové výnosy společnosti MINIB a.s. Kritérium celkových výnosů nejlépe kopíruje vývoj společnosti MINIB a.s. a celkové výnosy této společnosti jsou v dlouhodobém horizontu relativně stálé. Pro stanovení plánované hladiny významnosti byly poskytnuty data k 31. 8. 2015.

**Tabulka 15 - Plánovaná hladiny významnosti pro rok 2015 ve společnosti MINIB a.s.**

| KRITICKÝ KOMPONENT - UKAZATEL   | řádek výkazů   | Ukazatel v tis. Kč |              |              | Plánovaná hladina významnosti |     |                  |
|---------------------------------|----------------|--------------------|--------------|--------------|-------------------------------|-----|------------------|
|                                 |                | 2014               | 2 013        | 2015 k 31.8. | tis. Kč                       | %   | hladina v Kč     |
| a                               | b              | c                  | d            | e            | f                             | g   | h                |
| Zisk před zdaněním              | VZZ 61         | 48 907             | 44 995       | 18 956       | 19 000                        | 5,0 | 950 000          |
| Výnosy                          | VZZ (I.-XIII.) | 167 541            | 164 781      | 88 751       | 88 800                        | 2,0 | 1 776 000        |
| Celková brutto aktiva           | ROZ 001        | 343 140            | 274 146      | 366 330      | 366 300                       | 2,0 | 7 326 000        |
| Vlastní kapitál                 | ROZ 068        | 280 424            | 241111       | 299 380      | 299 400                       | 4,0 | 11 976 000       |
| Daň z příjmu splatná            | VZZ 56         | 9 220              | 7335         |              |                               |     |                  |
| <b>VÝZNAMNOST (MATERIALITA)</b> |                | <b>3 350</b>       | <b>1 630</b> |              |                               |     | <b>1 776 000</b> |

Zdroj: Příloha C - dokument č. 170 – stanovení významnosti (materiality) společnosti PKM AUDIT Consulting s.r.o.

Z tabulky č. 13 je patrné, že hladiny významnosti byla stanovena na 1 776 000 Kč.

Dále byla stanovena prováděcí významnost (materialita). Z důvodu, že se na základě předchozích zjištění neočekávají významné neopravené nesprávnosti, byla stanovena prováděcí významnost na úrovni 80 % z plánované hladiny významnosti, tedy 1 420 000 Kč.

Dále byla stanovena hranice jednoznačně nepodstatných nesprávností. Z důvodu, že se opět neočekávají významné nesprávnosti, byla zvolena hranice na 40 % plánované hladiny významnosti. Výsledná hranice jednoznačně nepodstatných nesprávností byla v číselném vyjádření stanovena na 71 040 Kč. Tato hranice je významných kritériem právě pro výběr

vzorků, kdy se při případném zjištění nesprávnosti posuzuje, zda je tato nesprávnost významná vzhledem k stanovené hranici pro určení jednoznačně nepodstatné nesprávnosti.

### **9.1.3 Výpočet velikosti vzorků pro vybrané účty v rámci testů spolehlivosti**

Pro aplikaci analyzovaných a zavedených metodik byly v rámci této práce vybrány dva účty, na kterých bude prezentován zvolený postup.

Od společnosti MINIB a.s. byly vyžádány položkové rozpisy účtů, a to k 31. 8. 2015. Na těchto konkrétních vybraných účtech byly provedeny testy spolehlivosti. Účtů bylo zvoleno samozřejmě v rámci auditorských postupů více, prezentovány jsou však pouze dva, a to kvůli požadovanému rozsahu standardní diplomové práce. Účetní data jsou součástí Přílohy D.

První volbou je analytický účet 314 100 – poskytnuté provozní zálohy. Zůstatek na tomto účtu je 16 709 657,45 Kč, a to k 31. 8. 2015. Ve výpočtu velikosti vzorku je zohledněn výpočet auditorského rizika, které bylo stanoveno jako střední.

$$VV = HS * FS / PV$$

$$VV = 16\,709\,658 * 2,3 / 1\,420\,000$$

$$\underline{VV = 27 \text{ ks položek}}$$

Z analytického účtu 314 100 – poskytnuté provozní zálohy bude tedy vybráno 27 položek.

Dalším účtem, zvoleným k prezentaci postupu, je analytický účet 501 200 – spotřeba materiálu, kooperace. Zůstatek účtu byl k datu 31. srpna 3 000 793 Kč.

$$VV = HS * FS / PV$$

$$VV = 3\,000\,793 * 2,3 / 1\,420\,000$$

$$\underline{VV = 5 \text{ ks položek}}$$

### **9.1.4 Samotný výběr vzorků dle stanovené metodiky ve společnosti MINIB a.s.**

Účetní data poskytla společnost MINIB a.s. ve formátu excel. Data jsou tedy vhodná pro prezentaci výběru vzorků metodou výběr peněžní jednotkou. Tato metoda bude také aplikována. Z důvodu, aby byla prokázána funkčnost druhé zvolené metody, tedy stratifikovaného výběru, budou následně stejná data převedena do formátu pdf. Na účetní data převedená do pdf souboru bude aplikována metoda stratifikovaného výběru, konkrétně metoda „Two – strata“.

### **Metoda výběru peněžní jednotkou aplikovaná na účetní data společnosti MINIB a.s.**

Aplikace metody výběru peněžní jednotkou je součástí této práce pod názvem Příloha E. Postup aplikace zmíněné metody byl následující:

- V programu excel byly předem zadány vzorce a přednastavena hlavička tabulky, aby bylo patrné, do kterých sloupců se zkopírují požadovaná data.
- Do sloupce „*Položka číslo 1*“ byly překopírovány částky zaúčtované na analytický účet 314 100 a následně byl stejný postup proveden také s analytickým účtem 501 200.
- Konec tabulky byl oproti ilustrativnímu příkladu rozšířen o sloupce „*datum zaúčtování a číslo dokladu*“, aby byl soubor uživatelsky příjemnější a výběr vzorků snazší.
- Veškeré vzorce byly nastaveny předem, výpočty se tedy provedly okamžitě po zadání položek do souboru.
- Vybrané účetní doklady byly označeny žlutou výplní, aby na první pohled bylo patrné, které doklady je nutné od účetní společnosti MINIB a.s. vyžádat.
- Tyto doklady byly poté skutečně vyžádány na společnosti MINIB a.s. a připraveny ke kontrole při první etapě auditu návštěvy u klienta.

Aplikací metody výběru peněžní jednotkou na konkrétní účetní data poskytnutá společností MINIB a.s. bylo prokázáno, že tato metoda je plně funkční.

### **Metoda stratifikovaného výběru „Two – strata“ aplikovaná na účetní data společnosti MINIB a.s.**

Aplikace metody „Two – strata“ je součástí této práce pod názvem Příloha F.

Postup aplikace byl následující:

- data totožná z předchozího případu byla převedena do formátu pdf, vtištěna a postup byl aplikován ručním výběrem,
- potřebné výpočty byly provedeny dle ilustrativního příkladu v programu excel,
- výpočty musely být pro reálná data upraveny kvůli velikosti hodnot jednotlivých položek, v případě, že by výpočet kopíroval postup v ilustrativním příkladu, nemohly



by být vybrány žádné „Top položky“ a „Horní strata“ vycházela dle výpočtu také příliš vysoká, výpočty jsou patrné z tabulky č. 14, která následuje pod tímto textem<sup>24</sup>,

- dle výpočtů selekčního intervalu, horní straty a počtu vzorků byl proveden ruční výběr položek a tyto položky byly v textu označeny,
- pro potřeby této práce byl výběr položek stratifikací následně přenesen do přehledné tabulky, která byla zpracována pro ilustrativní příklad.

**Tabulka 16 - Výpočty pro aplikaci metody "Two - strata" - účet 314 100**

| Popis   | Vypočtená hodnota | Popis výpočtu                                  |
|---|-------------------|--|
| velikost vzorku                                 | 27*2              | viz. kapitola 9.1.3                            |
| selekční interval                               | 309 438,11        | 16 709 658 / 54                                |
| hodnota zbylého vzorku                          | 11 780<br>464,66  | 16 709 658 - 4 929 193,34                      |
| počet položek zbylého souboru                   | 327               | 337 položek - 10 vybraných Top položek         |
| průměrná hodnota zbytku                         | 36 025,89         | 11 780 464,66 / 327                            |
| hranice horní straty                            | 72 051,77         | průměrná hodnota zbytku *2                     |
| zbývající počet položek k výběru                | 38,07             | 11 780 464,66 / 309 438,11 (selekční interval) |
| zbývající počet položek k výběru (zaokrouhleno) | 19,04             | přechozí výpočet / 2 (zaokrouhleno)            |
| počet položek z horní straty (75%)              | 13,00             | 70% z 19 položek                               |
| počet položek z dolní straty (25%)              | 6,00              | 30% z 19 položek                               |

Zdroj: vlastní zpracování dle vlastních poznámek ze školení KAČR konaného dne 13. 1. 2015 pod názvem Výběr vzorků a dále účetní data společnosti MINIB a.s.

<sup>24</sup> Konkrétně byl u výběru z účtu 314 100 navýšen počet vzorků z 27 na 54 (tedy \* 2), ale jen pro potřeby výpočtu kvůli snížení hodnoty selekčního intervalu a následně byl zbývající počet položek k výběru opět vydělen 2, aby se zpětně vyrovnal počet požadovaných vzorků. U účtu 501 200 bylo provedeno vše výše popsané, jen s násobkem číslo 8, tedy počet vzorků \* 8 a následně zbývající počet položek k výběru / 8.

**Tabulka 17 – Výpočet pro aplikaci metody „Two – strata“ – účet 501 200**

| Popis   | Vypočtená hodnota | Popis výpočtu                                  |
|---|-------------------|--|
| velikost vzorku                                 | 5*8               | viz. kapitola 9.1.3                            |
| selekční interval                               | 75 019,83         | 3 000 793 / 40                                 |
| hodnota zbylého vzorku                          | 2 747<br>151,97   | 3 000 793 - 253 641,4                          |
| počet položek zbylého souboru                   | 94                | 97 položek - 3 vybrané Top položky             |
| průměrná hodnota zbytku                         | 31 923,33         | 3 000 793,37 / 94                              |
| hranice horní straty                            | 31 923,33         | zvolena stejně jako průměrná hodnota zbytku    |
| zbývající počet položek k výběru                | 36,62             | 11 780 646,66 / 309 438,11 (selekční interval) |
| zbývající počet položek k výběru (zaokrouhleno) | 5,00              | přečozí výpočet / 8 (zaokrouhleno)             |
| počet položek z horní straty (75%)              | 3,00              | 70% z 19 položek                               |
| počet položek z dolní straty (25%)              | 2,00              | 30% z 19 položek                               |

Zdroj: vlastní zpracování dle vlastních poznámek ze školení KAČR konaného dne 13. 1. 2015 pod názvem Výběr vzorků a dále účetní data společnosti MINIB a.s.

Metoda výběru pomocí „Two – strata“ byla touto aplikací shledána jako funkční, nicméně z reálné situace vyplynula nutnost využití profesního úsudku k úpravě výpočtů pro selekční interval a hranici horní straty. Metoda stratifikace je také podstatně náročnější z časového hlediska, kdy je nejprve nutné provést samostatně potřebné výpočty a následně je aplikovat na zvolený soubor. Výsledný výběr je pak nutné provést ručně dle vypočtených kritérií.

## **9.2 Shrnutí poznatků z aplikace zvolených metod na konkrétní auditní zakázku**

Aplikace zvolených metod na konkrétní auditní zakázku, a to společnost MINIB a.s., byla provedena především kvůli závěrečným zjištěním, zda jsou analyzované metody zcela funkční a také efektivní. Záměrem tedy je, aby zhodnocením výsledku aplikace byl poznatek, zda jsou zvolené metody skutečně vhodné k využití při reálných auditorských postupech ve společnosti PKM AUDIT Consulting s.r.o. s ohledem na faktory, které společnost zvažuje při výběru metod pro výběr vzorků.

Výsledkem aplikace zvolených metod na reálná účetní data společnosti MINIB a.s. jsou následující poznatky:

- Aplikace metody výběr peněžní jednotkou je plně funkční, efektivní z časového hlediska a díky vzoru, ve kterém jsou nastaveny všechny vzorce, je její využití velmi snadné a rychlé.
- Metodu výběru peněžní jednotkou lze jednoznačně doporučit k využití společností PKM AUDIT.
- Aplikace metody „Two – strata“ byla poněkud komplikovanější, účetní data poskytnutá v souboru pdf jsou vždy trochu problematičtější k následnému použití, nicméně metoda stratifikace souboru se prokázala také jako funkční.
- Komplikace nastala při výpočtech potřebných parametrů (selekční interval a horní strata) a tyto výpočty musely být s využitím profesního úsudku upraveny tak, aby vystihovaly skutečnosti na zvoleném analytickém účtu.
- Z hlediska funkčnosti je metoda stratifikace plnohodnotná a lze ji využít pro společnost PKM AUDIT jako alternativu k výběru peněžní jednotkou v případech, kdy nelze získat účetní data v souboru excel, ale klient je schopen poskytnout data v souboru pdf.
- Z hlediska časové náročnosti a také s přihlédnutím k náročnosti výpočtu, kdy musí být vždy zohledněn charakter a hodnoty účetních dat, je metoda stratifikace podstatně náročnější na využití v praxi, tato metoda bude tedy skutečně vnímána jen jako alternativa a podle toho využívána jen v krajních případech, kdy nelze využít data ve formátu excel.

### **9.3 Doporučení reálného využití analyzovaných metod výběru vzorků pro společnost PKM AUDIT Consulting s.r.o.**

Všechny výše uvedené poznatky jsou zohledněny v nově vytvořené směrnici pro výběr vzorků, metody jsou detailně popsány, byly vytvořeny vzorové soubory s již nastavenými vzorci pro snadné využití a všechny aspekty a faktory byly následně prodiskutovány s vedením společnosti PKM AUDIT, konkrétně s Ing. Lubošem Markem a Ing. Kateřinou Jůnovou.

Doporučení pro společnost PKM AUDIT jsou následující:

- Zařadit nově vytvořenou směrnici pro výběr vzorků do uceleného souboru vnitřních směrnic společnosti PKM AUDIT Consulting s.r.o.

- Detailně seznámit všechny pracovníky s touto směrnicí.
- Naplánovat školení pro všechny pracovníky společnosti PKM AUDIT Consulting s.r.o. a analyzovat zvolené postupy při výběru vzorků na reálných případech s praxe.
- Seznámit všechny pracovníky společnosti PKM AUDIT Consulting s.r.o. se vzorovými dokumenty a s prací se vzorci, které jsou součástí vzorů.
- Při prvních auditních zakázkách, na které budou metody popsané v této práci aplikovány, raději provést kontrolu práce asistentů auditora se vzorovými dokumenty, aby se předešlo možným chybám.
- Po skončení etapy prvních návštěv u klienta a po dokončení testů spolehlivosti provést vyhodnocení efektivnosti zvolených metod a přehodnotit případné připomínky a náměty, které mohou případně z praktických situací vyplynout.

## **Závěr**

Tato diplomová práce vznikla v reakci na vzniklou situaci ve společnosti PKM AUDIT Consulting s.r.o. a reflektuje potřebu, která byla ve společnosti již delší dobu patrná. Tou potřebou bylo zefektivnění metod výběru vzorků, zlepšení stávajících metod za současného dostání zákonným požadavkům a především vytvoření aktuálního metodického postupu v podobě směrnice k výběru vzorků.

Předmětem této práce nebylo soustředit se na všechny techniky auditorských postupů, ale cíleně se zaměřit na metody výběru vzorků, provést jejich komparaci a následně, zohledněním konkrétní situace ve společnosti PKM AUDIT Consulting s.r.o., přednést návrhy nejvhodnějších metod, které by bylo možné využít pro praxi.

Zohledněny byly také poznatky z praxe, které byly konzultovány formou expertního pohovoru s odborníkem zabývajícím se touto tematikou profesně již řadu let.

Díky spolupráci s auditory společnosti PKM AUDIT Consulting s.r.o. se podařilo vymezit jednotlivé faktory, které mají na výběr metodiky pro výběr vzorků ve společnosti značný vliv a následně byly vytipovány dvě metody výběru vzorků, které byly detailně rozpracovány a analyzovány z hlediska postupu na vybrané konkrétní auditní zakázce. Jedná se o tyto metody:

- výběr peněžní jednotkou,
- stratifikovaný výběr pomocí metody „two strata“.

Aplikací zvolených metod výběru vzorků bylo zjištěno, že jsou plně funkční. Zohledněním faktoru časové náročnosti je doporučeno pracovat ve větší míře s metodou výběru peněžní jednotkou, protože metoda stratifikace je sice také plnohodnotnou metodou, je však časově náročnější.

Na základě těchto zjištění byl společnosti doporučen postup zavedení metodiky do praxe a vypracována směrnice pro výběr vzorků.

Lze tedy konstatovat, že tato práce naplnila cíl, který byl v úvodu stanoven.

Společnost PKM AUDIT Consulting s.r.o. díky této diplomové práci mohla znatelně zlepšit svoje metody a zefektivnit přístup k auditu. Nároky kladené na menší a střední auditorské společnosti jsou stejně velké jako na ty nejvýznamnější a největší. Pro auditory je tato situace poněkud komplikovaná a musí se potýkat s personálním zajištěním, časovými požadavky, nákladovými složkami, a to vše za současného dodržení všech zákonných ustanovení,

předpisů a standardů. Každých minimálně šest let je práce auditora podrobena detailní kontrole a rozborům Dozorčí komise Komory auditorů České republiky v podobě kontroly kvality. Tyto pravidelné kontroly odhalují, že právě metodika výběru vzorků působí auditorům značné problémy a oblast výběru vzorků není velmi často vhodně zdokumentována a popsána. Zpracováním této diplomové práce by se do budoucna mělo u zvolené auditorské společnosti z valné části zamezit a předejít problémům, které v této oblasti Dozorčí komise zjišťuje.

Auditoři společnosti PKM AUDIT Consulting s.r.o. spatřují v této práci a výstupech z diplomové práce v podobě detailně zpracovaných metodik značný přínos pro praxi a jsou připraveni zavést výše zmíněné postupy do svých interních předpisů a postupů.

## Seznam tabulek

|  |    |
|--|----|
| Tabulka 1 – Vysoké riziko.....   | 33 |
| Tabulka 2 - Faktor spolehlivosti .....   | 34 |
| Tabulka 3 - Střední riziko .....   | 34 |
| Tabulka 4 - Nízké riziko.....  | 35 |
| Tabulka 5 - Příklad pro výpočet velikosti vzorku.....  | 46 |
| Tabulka 6 - Základní údaje společnosti PKM AUDIT Consulting s.r.o. ....                      | 51 |
| Tabulka 7 - Přehled vnitřních směrnic společnosti PKM AUDIT Consulting s.r.o.....            | 55 |
| Tabulka 8 - Hodnocení auditorů při kontrole kvality .....                                    | 68 |
| Tabulka 9 - Ilustrativní příklad metody výběru peněžní jednotkou.....                        | 76 |
| Tabulka 10 - Použité vzorce .....  | 77 |
| Tabulka 11 - Ilustrativní příklad stratifikovaného výběru pomocí metody "Two - strata" ..... | 78 |
| Tabulka 12 - Vysvětlení postupu při metodě "Two - strata" .....                              | 79 |
| Tabulka 13 - Činnosti pro výběr vzorků.....  | 81 |
| Tabulka 14 - Vyhodnocení vybraných vzorků - legenda .....                                    | 81 |
| Tabulka 15 - Plánovaná hladiny významnosti pro rok 2015 ve společnosti MINIB a.s.....        | 85 |
| Tabulka 16 - Výpočty pro aplikaci metody "Two - strata" – účet 314 100 .....                 | 88 |
| Tabulka 17 – Výpočet pro aplikaci metody „Two – strata“ – účet 501 200 .....                 | 89 |

## Seznam obrázků

|   |    |
|---|----|
| Obrázek 1 - Seskupení standardů ISQC..... | 24 |
|---|----|

## **Seznam použitých zkratk**

DHM – dlouhodobý hmotný majetek

EU – Evropská unie

IAASB – Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy

IFAC – Mezinárodní federace účetních

ISA – Mezinárodní auditorské standardy

ISAE – Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky

ISQC - Řízení kvality u společností provádějících auditu a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby

ISRE – Mezinárodní standardy pro prověrky

ISRS – Mezinárodní standardy pro související služby

KAČR – Komora auditorů České republiky

MPO – Ministerstva průmyslu a obchodu

OR – obchodní rejstřík

OSVČ – osoba samostatně výdělečně činná

SVZ – subjekt veřejného zájmu

ÚJ – účetní jednotka

ÚSC – územní samosprávný celek

ZoA – Zákon o auditorech



## Seznam použitých zdrojů

### Monografie:

- Deloitte, s.r.o., KAČR. *Příručka pro provádění auditu*. Praha: Komora auditorů České republiky, 2012, 227 s., ISBN 978-80-86679-18-1
- FLORIÁN, Zdeněk. *Účetní auditing*. České Budějovice: Jihočeská Univerzita, 2001, 121 s., ISBN 80-7040-476-0
- HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU s. r. o., 2010, 146 s., ISBN 978-80-7399-144-9
- KAČR, PHARE. *Příručka pro využití výběru vzorků pro auditory*. Praha: Komora auditorů České republiky, 1996, ISBN 80-901804-8-5
- KAREŠ, Ladislav. *Auditorské postupy*. Bratislava: Wolters Kluwer s.r.o., 2014, 131 s., ISBN 978-80-8168-061-8
- KAREŠ, Ladislav, KRIŠKOVÁ, Petra, KŇAŽKOVÁ, Veronika. *Auditorská dokumentácia*. Bratislava: Wolters Kluwer s.r.o., 2014, 264 s., ISBN 978-80-8168-145-5
- KRÁLÍČEK, Vladimír. *Zákon o auditorech. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009, 140 s., ISBN 978-80-7357-464-2
- MADĚRA, František. *Audit a auditorstvo (Regulácia profesie a výkonu jej činnosti)*. Bratislava: Wolters Kluwer s.r.o., 2014, 124 s., ISBN 978-80-8168-147-9
- MÜLLEROVÁ, Libuše. *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, 176 s., ISBN 978-80-7357-988-3
- MÜLLEROVÁ, Libuše, KRÁLÍČEK, Vladimír a kol. *Auditing*. Praha: Nakladatelství Oeconomika, 2014, 460 s., ISBN 978-80-245-2018-6
- RAFFEGEAU, Jean, de MÉNONVILLE, Pierre Dufils a Didier. *Finanční audit*. 1. vydání. Praha: HZ Praha, spol. s r. o., 1996, 119 s., ISBN 80-86009-02-5
- RICCHIUTE, David. N. *Audit*. Praha: VICTORIA PUBLISHING, a. s., 1994, 792 s., ISBN 80-85605-86-4
- SEDLÁČEK, Jaroslav. *Základy auditu*. 1. vydání. Brno, Masarykova univerzita, 2006, 169 s., ISBN 80-210-4168-4
- WONNACOTT, Ronald., WONNACOTT, Thomas. *Statistika pro obchod a hospodářství*. Praha: VICTORIA PUBLISHING a.s., 1993, 885 s., ISBN 80-85605-09-0

### Legislativa:

- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
- Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

## **Internetové zdroje:**

IFAC. Clarity center – Project overview. [online]. 2014 [cit. 2015-17-08] Dostupné z: <http://www.iaesb.org/clarity-center-project-overview>

KRYŠTŮFEK, Tomáš. *Teorie auditu účetní závěrky*, [online]. 2011 [cit. 2015-17-08] Dostupné z: <http://www.financni-rizeni.cz/>.

*Souhrnná zpráva kontroly kvality za rok 2010*. [online]. 2011 [cit. 2015-26-08]. KAČR. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/kontroly-kvality-dle--24--24b-zak-c932009-sb-o-auditorech>

*Souhrnná zpráva kontroly kvality za rok 2011*. [online]. 2012 [cit. 2015-26-08]. KAČR. Dostupné z:

<http://www.kacr.cz/file/894/Souhrnná%20zpráva%20o%20kontrole%20kvality%20za%20rok%202011.pdf>

*Souhrnná zpráva kontroly kvality za rok 2012*. [online]. 2013 [cit. 2015-26-08]. KAČR. Dostupné z:

[http://www.kacr.cz/file/1442/Souhrnná%20zpráva%20o%20kontrole%20kvality%20za%20rok%202012\\_Finální%20verze%20web%20KAČR.pdf](http://www.kacr.cz/file/1442/Souhrnná%20zpráva%20o%20kontrole%20kvality%20za%20rok%202012_Finální%20verze%20web%20KAČR.pdf)

*Souhrnná zpráva kontroly kvality za rok 2013*. [online]. 2014 [cit. 2015-26-08]. KAČR.

Dostupné z: <http://www.kacr.cz/file/1947/o-cj1107-2014-souhrnna-zprava-o-kontrole-kvality-za-rok-2013.pdf>

*Souhrnná zpráva kontroly kvality za rok 2014*. [online]. 2015 [cit. 2015-26-08]. KAČR.

Dostupné z: <http://www.kacr.cz/file/2285/souhrnna-zprava-komory-auditoru-cr-o-kontrole-kvality-za-rok-2014.pdf>

## **Profesní předpisy**

IFAC. *Etický kodex pro auditory a účetní znalce*. Vydání 2012, ISBN 978-80-86679-06-8

IFAC. *Příručka k uplatňování mezinárodních auditorských standardů při auditu malých a středních účetních jednotek. Druhý díl – Praktická část*. Vydání 2010, ISBN 978-80-86679-12-9

IFAC. *Mezinárodní předpisy v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb. Část I*, Vydání 2010, ISBN 978-1-60815-152-3

## **Interní zdroje:**

směrnice Stanovení plánované hladiny významnosti, 2009

## **Seznam příloh**

Příloha A: Směrnice pro výběr vzorků

Příloha B: Dokument 185A – vyhodnocení rizik společnosti MINIB a.s.

Příloha C: Dokument 170 – stanovení hladiny významnosti pro společnost MINIB a.s.

Příloha D: Účetní data poskytnutá společností MINIB a.s., účet 314 100, účet 501 200

Příloha E: Aplikace výběru peněžní jednotkou – účet 314 100, účet 501 200

Příloha F: Aplikace metody „Two – strata“ – účet 314 100, účet 501 200

## Příloha A: Směrnice pro výběr vzorků



# PKM AUDIT Consulting s.r.o.

## SMĚRNICE Č. 28 - 2015

### Výběr vzorků

PLATNOST OD: 1.10.2015

ZPRACOVAL: Bc. Matesová

SCHVÁLIL: ING. MAREK

## Obsah

|  |    |
|--|----|
| 1. ÚVOD.....   | 6  |
| 2. Relevantní standardy a směrnice/pravidla.....   | 6  |
| 3. Výběr vzorků.....   | 6  |
| 3.1 Cíl, definice a požadavky na výběr vzorků .....  | 6  |
| 3.2 Definice relevantních pojmů .....  | 7  |
| 3.3 Koncepce výběru vzorků .....   | 7  |
| 3.4 Výpočet velikosti vzorku .....   | 8  |
| 3.5 Výběr peněžní jednotkou jako uplatňovaná metoda ve společnosti PKM AUDIT Consulting s.r.o..... | 9  |
| 3.6 Stratifikovaný výběr jako metoda uplatňovaná ve společnosti PKM AUDIT Consulting s.r.o. ....   | 10 |

# 1. ÚVOD

Tato směrnice vymezuje pravidla a postupy pro výběr vzorků v návaznosti na stanovení hladiny významnosti a vyhodnocení rizik ve společnosti PKM AUDIT Consulting s.r.o. Tato směrnice je v souladu s dalšími platnými směrnicemi, zejména zásadami a postupy při provádění auditu. Její uplatnění má za cíl zkvalitnění procesů provádění auditu, a to zejména ve fázi předaudit. Jedná se o nástroj, který využívají auditorské týmy v tomto procesu.

Do doby platnosti této směrnice byl uplatňován ve společnosti výběr vzorků nestatistickou metodou (náhodný výběr), a to kvalifikovaným odhadem, spočívajícím ve třídění údajů / hodnot (z obrátové předvahy a vybraných analytických účtů) podle velikosti – výběr největších položek a následně namátkově vybraných dle profesního úsudku auditora, případně hlavního asistenta.

## 2. Relevantní standardy a směrnice/pravidla

Pro tuto směrnici platí následující dokumentace:

- a) ISA 230 – Dokumentace auditu
- b) ISA 315 – Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí
- c) ISA 320 – Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu
- d) ISA 500 – Důkazní informace
- e) ISA 530 – Výběr vzorků
- f) Směrnice PKM AUDIT Consulting s.r.o. č. 17 – Metodika řízení zakázky auditu včetně příloh
- g) Směrnice PKM AUDIT Consulting s.r.o. č. 15 – Stanovení hladiny významnosti
- h) Směrnice PKM AUDIT Consulting s.r.o. č. 19 – Zásady a postupy k dodržování ISQC 1
- i) Diplomová práce Bc. Kláry Matesové – Metodika výběru vzorků

## 3. Výběr vzorků

### 3.1 Cíl, definice a požadavky na výběr vzorků

*„Cílem výběru vzorků pro účely auditu je vytvořit přiměřený základ, z něhož auditor bude moci vyvodit závěry platné pro základní soubor, ze kterého byl vzorek vybrán“ (IFAC – ČÁST I., 2011, s. 393).*

Auditor musí zohlednit účel auditorského postupu a charakteristiky základního souboru. Dále je auditor povinen vybrat vzorek tak velký, aby tím snížil výběrové riziko na přijatelnou míru.

Důležitou povinností při výběru vzorků je podmínka, že každá položka ze základního souboru musí mít šanci na to, aby byla vybrána. Tedy žádná položka nesmí být diskriminována. Pokud auditor zjistí, že vybraná položka není vhodná, musí auditorské postupy provést na náhradní položce. Auditor je povinen posoudit a vyhodnotit zjištěné odchylky a nesprávnosti. Auditor má povinnost provést projekci zjištěných nesprávností ve vzorku na celý soubor.

### 3.2 Definice relevantních pojmů

- **základní soubor** – jako soubor všech údajů, z kterých bude auditor vybírat vzorek,
- **výběrové riziko** – jde o riziko, že auditor vyvodí na základě vzorku závěr, který se může lišit od závěru, který by auditor vyvodil v případě, že by stejné auditorské postupy aplikoval na celý soubor,
- **neobvyklá chyba** – nesprávnost, která není prokazatelně pro daný soubor reprezentativní,
- **jednotka vzorku** – jednotlivá položka základního souboru,
- **statistický výběr** – metoda, která se vyznačuje buď náhodným výběrem položek, nebo se uplatňuje teorie pravděpodobnosti pro hodnocení výsledku vzorku, a to včetně stanovení výběrového rizika (všechny metody, které nevykazují alespoň jeden z těchto bodů, jsou považovány za nestatistické),
- **stratifikace** – proces, kdy se základní soubor rozděluje dle určité charakteristiky na podsoubory<sup>25</sup>,
- **přípustná nesprávnost** – peněžní částka, kterou stanoví auditor a snaží se získat přiměřenou jistotu, že skutečná nesprávnost v daném souboru není vyšší než stanovená částka,
- **přípustná odchylka** – míra odchylky od předepsaných postupů vnitřní kontroly stanovená auditorem, u které se auditor opět snaží získat přiměřenou jistotu, že skutečná míra odchylky ze základního souboru není větší než odchylka stanovená.

### 3.3 Koncepce výběru vzorků

Základní schéma výběrového postupu vypadá takto: ze základního souboru o rozsahu N položek (např. všech vydaných nebo přijatých faktur či jiných účetních dokladů) provedeme výběr n položek (sestavíme výběrový soubor, neboli **vzorek**) a **z hodnot těchto vybraných položek usuzujeme na vlastnosti základního souboru** (tedy zobecňujeme, čili provádíme induktivní úsudek pomocí statistických metod, tj. úsudek pomocí metod statistické indukce).

---

<sup>25</sup> Zmíněnou charakteristikou bývá pro účely auditu často peněžní částka.

### 3.4 Výpočet velikosti vzorku

Volba velikosti vzorku je závislá na úrovni výběrového rizika, které je auditor schopen akceptovat. Čím nižší riziko je auditor ochoten akceptovat, tím větší musí být vzorek. Velikost se stanoví buď na základě použití statistického vzorce, nebo na základě odborného úsudku auditora.

Při výpočtu velikosti vzorku vyjde asistent auditora z auditorského rizika zjištěného v rámci návštěvy auditora při zahájení auditu, konkrétně z dokumentu 102 – zápis auditora nebo 105 – karta klienta. Dále bude využit dokument 170 – stanovení hladiny významnosti.

Při výpočtu velikosti vzorku bude postupováno dle následujících předpokladů:

- práce s využitím zjištěných rizik, které budou použity jako stanovená číselná hodnota dle stanoveného faktoru spolehlivosti,
- výpočet dle vzorce určeného pro výpočet velikosti vzorků.

#### Hodnotové vyjádření rizika:

- Vysoké riziko = 3,0
- Střední riziko = 2,3
- Nízké riziko = 1,6

#### Výpočet velikosti vzorku:

$$VV = HS * FS / V - ON$$

kde:

**VV** – velikost vzorku

**HS** – hodnota souboru

**FS** – faktor spolehlivosti

**V** – významnost

**ON** – očekávaná nesprávnost

Vyjádření výrazu **V - ON**, tedy jmenovatele zlomku, je vlastně **prováděcí významností (PV)**.

### Pro názornost je uveden následující příklad:

Testovány jsou náklady na služby ve výši např. 25 milionů Kč. Prováděcí významnost je stanovena na 2 miliony Kč. Riziko stanoveno jako nízké, tedy hodnotově značeno jako 1,6.

$$VV = HS * FS / PV$$

$$VV = 25 * 1,6 / 2$$

$$VV = 20$$

Velikost vzorku byla stanovena na 20 položek.

### 3.5 Výběr peněžní jednotkou jako uplatňovaná metoda ve společnosti PKM AUDIT Consulting s.r.o.

Jde o statistickou metodu náhodného výběru s jistými specifiky. Definici statistické jednotky souboru v tomto případě přebírá **peněžní jednotka** (tj. jedna koruna). Znamená to, že jedna koruna je statistickou jednotkou souboru, která na základě náhodného výběru může být s danou pravděpodobností vybrána. Vybraná vzorek se tedy skládá z náhodně vybraných peněžních jednotek. Vybraná peněžní jednotka je obsažena v konkrétní účetní operaci, ta je pak jako celek (položka) předmětem auditorova testování. Jinak řečeno, každá peněžní statistická jednotka je vztahována ke konkrétní operaci nebo zůstatku, které právě tuto peněžní jednotku obsahují. V souboru je testována každá operace či zůstatek a u každé operace je tedy známa pravděpodobnost s jakou se může do výběru dostat. V důsledku tohoto faktu má větší peněžní hodnota konkrétní operace také větší pravděpodobnost dostat se do výběru a být prověřena. Z hlediska auditu je to podstatný fakt, že položky náchylnější k možnosti podvodu budou prověřeny. Položky s nižší peněžní hodnotou mají pravděpodobnost dostat se do výběru nižší, ale stále je tam prokazatelně spočitatelná pravděpodobnost, čímž je splněn požadavek, že žádná položka základního souboru nesmí být diskvalifikována.

Tato metoda bude využívána v případě, kdy klient poskytne účetní data v souboru excel.

| Číslo         | Položka (Kč)  | Kumulativní součet | Násobek | Celočíslo | Rozdíl   | Výběr            |
|---------------|---------------|--------------------|---------|-----------|----------|------------------|
| 0             | 2 000         | 2 000              | 0,67    | 0,00      |          |                  |
| 1             | 900           | 2 900              | 0,97    | 0,00      | 0        |                  |
| 2             | 1 000         | 3 900              | 1,30    | 1,00      | 1        | X                |
| 3             | 300           | 4 200              | 1,40    | 1,00      | 0        |                  |
| 4             | 1 700         | 5 900              | 1,97    | 1,00      | 0        |                  |
| 5             | 200           | 6 100              | 2,03    | 2,00      | 1        | X                |
| 6             | 500           | 6 600              | 2,20    | 2,00      | 0        |                  |
| 7             | 5 700         | 12 300             | 4,10    | 4,00      | 2        | XX               |
| 8             | 200           | 12 500             | 4,17    | 4,00      | 0        |                  |
| 9             | 100           | 12 600             | 4,20    | 4,00      | 0        |                  |
| 10            | 2 900         | 15 500             | 5,17    | 5,00      | 1        | X                |
| 11            | 600           | 16 100             | 5,37    | 5,00      | 0        |                  |
| 12            | 900           | 17 000             | 5,67    | 5,00      | 0        |                  |
| <b>Celkem</b> | <b>15 000</b> |                    |         |           | <b>5</b> | <b>4 položky</b> |



|                      |              |
|----------------------|--------------|
| <b>Počet položek</b> | <b>5</b>     |
| <b>Krok</b>          | <b>3 000</b> |
| <b>Start</b>         | <b>1 000</b> |
| <b>Položka 0</b>     | <b>2 000</b> |

Délka kroku = položky celkem / počet položek k výběru (velikost vzorku), tedy konkrétně: 15 000 / 5 = 3 000. Start je zvolen náhodně v hodnotě 1 000, položka 0 je nadefinována náhodně na 2 000.

| Kumulativní součet | Násobek     | Celočíslo         | Rozdíl     | Výběr   |
|--------------------|-------------|-------------------|------------|---|
| =B4+C3             | =C2/\$C\$18 | =USEKNO<br>UT(D2) | =E3-<br>E2 | =KDYŽ(F2="";"";KDYŽ(F2=0;"";KDYŽ(F2=1;"X";KDYŽ(F2>1;CON<br>CATENATE(F2;" ";"X"))))) |

Součástí směrnice je zhotovený vzor v souboru excel, kde jsou již potřebné vzorce nadefinovány.

### 3.6 Stratifikovaný výběr jako metoda uplatňovaná ve společnosti PKM AUDIT Consulting s.r.o.

Stratifikace základního souboru je vhodnou metodou pro zajištění objektivitu při výběru vzorků a tím docílení požadované reprezentativnosti vzorku.

Soubor je nutné rozdělit na oblasti (straty) dle předem stanovených kritérií. Tímto rozdělením se zajistí požadavek, že z každé oblasti bude s danou pravděpodobností vybrána položka a zamezí se diskvalifikaci některého typu položek. Při využití stratifikace pro auditorské postupy a druhy testování je vhodné rozdělit soubor na straty určitých intervalů dle výše hodnoty položek. Položky s hodnotou vyšší se do výběru zařazují ve větším zastoupení než položky s hodnotou nižší. Přesto je dodržena zásada, že žádná položka nesmí být diskvalifikována.

| Číslo | Kč      | Top položky | Horní strata | Dolní strata |
|-------|---------|-------------|--------------|--------------|
| 1     | 2 153   |             |              | 2 153        |
| 2     | 120 000 | 120 000     |              |              |
| 3     | 5 752   |             |              | 5 752        |
| 4     | 98 000  | 98 000      |              |              |
| 5     | 15 264  |             |              | 15 264       |
| 6     | 564     |             |              | 564          |
| 7     | 86 000  | 86 000      |              |              |
| 8     | 7 000   |             |              | 7 000        |
| 9     | 36 458  |             | 36 458       |              |
| 10    | 2 872   |             |              | 2 872        |
| 11    | 1 198   |             |              | 1 198        |
| 12    | 900     |             |              | 900          |
| 13    | 42 666  |             | 42 666       |              |
| 14    | 891     |             |              | 891          |
| 15    | 7 171   |             |              | 7 171        |
| 16    | 9 376   |             |              | 9 376        |

|               |                |                |               |               |
|---------------|----------------|----------------|---------------|---------------|
| 17            | 182            |                |               | 182           |
| 18            | 6 100          |                |               | 6 100         |
| 19            | 3 775          |                |               | 3 775         |
| 20            | 3 678          |                |               | 3 678         |
| <b>Celkem</b> | <b>450 000</b> | <b>304 000</b> | <b>79 124</b> | <b>66 876</b> |
| Vybráno       | 398 388        | 304 000        | 79 124        | 15 264        |
| Pokrytí       | 88,53%         | 100,00%        | 100,00%       | 22,82%        |
| Počet         | 6              | 3              | 2             | 1             |

| Popis   | Vypočtená hodnota | Popis výpočtu                        |
|---|-------------------|--------------------------------------|
| velikost vzorku                                 | 6                 | zde stanoveno                        |
| selekční interval                               | 75 000            | 450 000 / 6                          |
| hodnota zbylého vzorku                          | 146 000           | 450 000 - 304 000                    |
| počet položek zbylého souboru                   | 17                | 20 položek - 3 vybrané Top položky   |
| průměrná hodnota zbytku                         | 17 882,35         | 304 000 / 17                         |
| hranice horní straty                            | 35 764,71         | průměrná hodnota zbytku * 2          |
| zbývající počet položek k výběru                | 4,05              | 304 000 / 75 000 (selekční interval) |
| zbývající počet položek k výběru (zaokrouhleno) | 4                 | přechozí výpočet (zaokrouhleno)      |
| počet položek z horní straty (75%)              | 3                 | 75% ze 4 položek                     |
| počet položek z dolní straty (25%)              | 1                 | 25% ze 4 položek                     |

Metoda bude využívána v případě, kdy klient poskytne účetní data v souboru pdf. Jde o časově náročnější metodu, upřednostňována bude vždy metoda výběru peněžní jednotkou.

Příloha: soubor ve formátu excel s nadefinovanými vzorci pro aplikace metody výběru vzorků peněžní jednotkou

**Příloha B: Dokument 185A – vyhodnocení rizik společnosti MINIB a.s.****KLIENT: MINIB, a.s.****OBDOBÍ:2015**

Partner : **Ing. Luboš Marek**  
Odpovědný auditor: **Ing. Luboš Marek**  
Hlavní asistent : **Klára Matesová**

|           |            |       |            |
|-----------|------------|-------|------------|
| Připravil | Matesová   | Datum | 19.11.2014 |
| Revidoval | Ing. Marek | Datum | 20.11.2014 |

**INSTRUKCE**

Tento dokument shrnuje a vyhodnocuje rizika identifikovaná ve formulář 180 relevantní pro níže uvedenou oblast.

Je vhodné jej použít v případě komplexnějších auditů, zejména pokud se plánují testy kontrol a tudíž riziko významné nesprávnosti vzniká různými kombinacemi přirozeného rizika a kontrolního rizika – v takovém případě je vhodné vyhodnocovat rizika za pomoci tohoto formuláře (185A) pro každou oblast účetní závěrky zvlášť. Naopak v případě jednodušších auditů může být vhodnější provést vyhodnocení rizik pro celou účetní závěrku v jediném formuláři (185B).

**VYHODNOCENÍ RIZIK NA ÚROVNI ÚČETNÍ ZÁVĚRKY JAKO CELKU:**

| <b>Účetní položka</b><br>(např. Tržby,<br>Pohledávky, apod.)     | <b>Tvrzení</b> | <b>Přirozené<br/>riziko</b><br>(Nízké/Střední/<br>Vysoké) | <b>Kontrolní<br/>riziko*</b><br>(Nízké/Střední/<br>Vysoké) | <b>Riziko<br/>významné<br/>nesprávnosti</b><br>(Nízké/Střední/<br>Vysoké) | <b>Komentář</b> |
|--|----------------|---|--|---|-----------------|
| <i>Faktury od<br/>dodavatelů –<br/>chybně uvedeno<br/>s.r.o.</i> | A              | S   | S  | S   |                 |
| Pohledávky   | P              | S   | S  | S   |                 |
| <i>SW nedělá výstupní<br/>výkazy VZZ,<br/>Rozvahu a CF</i>       | P              | S   | S  | S   |                 |
| <i>Nestandardní<br/>vedení zásob</i>                             | A,E,C          | S   | S  | S   |                 |

**VYHODNOCENÍ RIZIK NA ÚROVNI JEDNOTLIVÝCH TVRZENÍ:**

| <b>Účetní položka</b><br>(např. Tržby,<br>Pohledávky, apod.)     | <b>Tvrzení</b> | <b>Přirozené<br/>riziko</b><br>(Nízké/Střední<br>/Vysoké) | <b>Kontrolní<br/>riziko*</b><br>(Nízké/Střední/<br>Vysoké) | <b>Riziko<br/>významné<br/>nesprávnosti</b><br>(Nízké/Střední/<br>Vysoké) | <b>Komentář</b> |
|--|----------------|---|--|---|-----------------|
| <i>Faktury od<br/>dodavatelů –<br/>chybně uvedeno<br/>s.r.o.</i> | A              | S   | S  | S   |                 |
| Pohledávky   | C              | S   | S  | S   |                 |
|  | E              | S   | S  | S   |                 |
|  | A              | S   | S  | S   |                 |
|  | E              |   |  |   |                 |
| <i>SW nedělá výstupní<br/>výkazy VZZ,<br/>Rozvahu a CF</i>       | P              | S   | S  | S   |                 |
| <i>Nestandardní<br/>vedení zásob</i>                             | E              | S   | S  | S   |                 |
|  | A              | S   | S  | S   |                 |
|  | C              | S   | S  | S   |                 |

*\*Pokud nejsou plánovány testy provozní účinnosti kontrol, je z pohledu auditora kontrolní riziko vždy vysoké. V takovém případě je riziko významné nesprávnosti rovno přirozenému riziku.*

*P = pervazivní (rozsáhlý). Týká se celé závěrky nebo jde napříč tvrzeními u konkrétního účtu.*

*C = úplnost, A = správnost (a správné období), E = existence, V - ocenění*

|   |                                  |
|---|----------------------------------|
| x | Tento dokument byl zpracován     |
|   | Doba zpracování dokumentu v hod. |

## Příloha C: Dokument 170 – stanovení hladiny významnosti pro společnost MINIB a.s.

### PKM AUDIT Consulting s.r.o. STANOVENÍ VÝZNAMNOSTI (MATERIALITY) 170

|               |                    |                    |                            |                  |
|---------------|--------------------|--------------------|----------------------------|------------------|
| <b>KLIENT</b> | <b>MINIB, a.s.</b> | <b>PŘIPRAVIL</b>   | <b>Mate<br/>sová</b>       | <b>ODKAZ 170</b> |
| <b>OBDOBÍ</b> | <b>2015</b>        | <b>KONTROLOVAL</b> | <b>Ing.<br/>Mare<br/>k</b> |                  |

#### 1. INSTRUKCE

- 1 Vybrat možný způsob výpočtu hladiny významnosti pro závěrku
- 2 U vybraných komponentů-ukazatelů určit způsob výběru a zvolit hladinu významnosti
- 3 Stanovit daňový efekt, tj. výpočet hladiny významnosti před zdaněním
- 4 Stanovi efektivní daňovou sazbu

Poznámka: existují určité možné způsoby výpočtu, např.:

- a) 3 - 7 % zisku před zdaněním
- b) 1 - 3 % z výnosů
- c) 1 - 3 % z celkových aktiv brutto
- d) 3 - 5 % z vlastního kapitálu

Tabulka č. 1

| KRITICKÝ KOMPONENT -<br>UKAZATEL | řádek<br>výkaz<br>ů   | Ukazatel v tis. Kč |              |                    | Plánovaná hladina významnosti |     |                      |
|----------------------------------|-----------------------|--------------------|--------------|--------------------|-------------------------------|-----|----------------------|
|                                  |                       | 2014               | 2 013        | 2015<br>k<br>31.8. | tis. Kč                       | %   | hladina v<br>Kč      |
| a                                | b                     | c                  | d            | e                  | f                             | g   | h                    |
| Zisk před zdaněním               | VZZ<br>61             | 48 907             | 44 995       | 18<br>956          | 19 000                        | 5,0 | 950 000              |
| Výnosy                           | VZZ<br>(I.-<br>XIII.) | 167 541            | 164 781      | 88<br>751          | 88 800                        | 2,0 | 1 776<br>000         |
| Celková brutto aktiva            | ROZ<br>001            | 343 140            | 274 146      | 366<br>330         | 366 300                       | 2,0 | 7 326<br>000         |
| Vlastní kapitál                  | ROZ<br>068            | 280 424            | 241 111      | 299<br>380         | 299 400                       | 4,0 | 11 976<br>000        |
| Daň z příjmu splatná             | VZZ<br>56             | 9 220              | 7 335        |                    |                               |     |                      |
| <b>VÝZNAMNOST (MATERIALITA)</b>  |                       | <b>3 350</b>       | <b>1 630</b> |                    |                               |     | <b>1 776<br/>000</b> |

#### 2. DŮVODY PRO VÝBĚR

##### a) kritického komponentu

|   |
|---|
| aa) celkové výnosy  |
| <i>hladina významnosti byla vypočtena na základě celkových výnosů - obdobně jako v loňském roce, protože toto kritérium nejlépe kopíruje vývoj společnosti - výnosy jsou v dlouhodobém horizontu relativně stálé apod. procento bylo stanoveno uprostřed vzhledem k tomu, že účetní systém je spolehlivý, vedení společnosti je odpovídající a kvalifikované a v minulosti nebyly nalezeny významnější chyby)</i> |
| — ab) zisk před zdaněním  |
| <i>(příklad: zisk je více ovlivněn i nestálými vlivy, např. mimořádné náklady-výnosy, výnosy z prodeje majetku-zásob apod., procento bylo stanoveno na spodní hranici) - nebo tento komponent není vhodný - společnost vykazuje v posledních letech ztrátu apod.)</i>   |
| — ac) celková aktiva brutto   |
| <i>(příklad: celková aktiva brutto jsou ovlivněna např. významným investováním-prodejem apod. - procento proto bylo nastaveno na spodní hranici) - nebo komponent není vhodný, společnost významně investovala apod.</i>  |
| — ad) vlastní kapitál   |
| <i>(příklad:</i>  |

**Poznámka: vybere se hladina významnosti toho komponentu, který je vhodný!!!**

### 3. EFEKTIVNÍ DAŇOVÁ SAZBA

Počítá se jako poměr celkové výše daně a zisku před zdaněním. Údaj se dopočítá z výše zadaných ukazatelů.

|                               |              |
|-------------------------------|--------------|
| Celková výše daně             | 9220         |
| Zisk před zdaněním            | 48 907       |
| <b>Efektivní daňová sazba</b> | <b>18,85</b> |

### 4. DAŇOVÝ EFEKT

Jedná se o výpočet hladiny významnosti před zdaněním a představuje poměr, kde v čitateli je zvolená hodnota hladiny významnosti a ve jmenovateli je efektivní daňová sazba odečtena od čísla 1. Hodnota se dopočítává z výše zadaných údajů.

|  |                  |
|--|------------------|
| Zvolená hladina významnosti (plán)           | 1 776 000        |
| Efektivní daňová sazba                       | 18,85            |
| <b>Daňový efekt-hladina význ. před zdan.</b> | <b>2 188 597</b> |

*Varianta: hladina významnosti nebyla upravena pro daňový efekt, protože společnost zaznamenala v posledních dvou letech ztrátu (účetní i daňovou)*

### 5. PROVÁDĚCÍ VÝZNAMNOST (MATERIALITA)

Zvolená prováděcí významnost (materialita) - (obvykle 60 - 90 % významnosti - ale může být vyžadována i nižší úroveň,

zejména pokud očekáváme, že na konci auditu zůstanou v účetní závěrce zjištěné a neopravené nesprávnosti).

|   |                  |
|---|------------------|
| <b>Prováděcí významnost (materialita)</b> | <b>1 420 800</b> |
|---|------------------|

*Důvody a stanovení prováděcí významnosti (materiality):*

**80 % - neočekávají se významné neopravené nesprávnosti**

### 6. JEDNOZNAČNĚ NEPODSTATNĚ NESPRÁVNOSTI

Hodnoty, do kterých budou nesprávnosti považovány za jednoznačně nepodstatné (obvykle 1 - 5 % významnosti), a tudíž

nebudou shromažďovány v přehledu nesprávností (formulář 230) ani dále vyhodnocovány.

|   |               |
|---|---------------|
| <b>Hranice jednoznačně nepodstatných nesprávností</b> | <b>71 040</b> |
|---|---------------|

*Důvody a stanovení hranice jednoznačně nepodstatných nesprávností:*

**4 % - neočekávají se významné nesprávnosti**

### 7. SPECIFICKÁ VÝZNAMNOST (MATERIALITA)

(Je-li relevantní.) Nastavení hranic specifické významnosti (materiality) - nižší než je celková úroveň významnosti - pro konkrétní skupiny transakcí, zůstatky účtů nebo zveřejněné údaje, u jichž lze reálně předpokládat, že i menší nesprávnost

(nižší, než je celková úroveň významnosti) by mohla ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů.

|  |  |  |
|--|--|--|
| <b>Oblast nastavení (skupiny transakcí, zůstatky účtů, zveřejněné údaje)</b> | <b>Specifická významnost (materialita) tis. Kč</b> | <b>Specifická prováděcí významnost (materialita) tis. Kč</b> |
|--|--|--|

|  |                           |              |
|--|---------------------------|--------------|
| výběr vzorků pro předběžné analytické testy    |                           | viz KOMENTÁŘ |
| výběr vzorků pro předběžné testy spolehlivosti |                           |              |
| výběr vzorků pro TVS                           |                           |              |
| výběr vzorků pro fyzické inventury             |                           |              |
| pohledávky, závazky                            |                           |              |
| ocenění majetku                                |                           |              |
| dokladové inventury - vzorky-kopie             | 4 500 (příp. dle ptořeby) |              |
| rozběr účetní závěrky                          |                           |              |
|  |                           |              |
|  |                           |              |
|  |                           |              |
|  |                           |              |

*Důvody a způsob stanovení specifické úrovně významnosti (materiality) pro určité oblasti*

Výběr vzorků pro vlastní proces testování se řídí vnitřní směrnici společnosti (Směrnice č. 17 a Metodika řada 100 - Příloha k dokumentům 170 a 170a a Výběr vzorků - komentář k dokumentu 170). Vlastní metoda výběru vzorků použitelná v této zakázce je vázána na podmínky, resp. charakter a dostupnost elektronických dat. Vzhledem k tomu, že byla zahájena rekonstrukce systému M-audit, probíhá proces získávání vhodných dat pro uplatňování všech existujících metod pro výběr vzorků. Protože současný charakter dat nevyhovuje požadavkům systému M-audit, je potřebné dočasně použít metodu jednoduššího typu, tj. v tomto případě výběr vzorku ze seříděného souboru s ohledem na významnost položky.

VLASTNÍ POSTUP: v případě výběru vzorků pro testy spolehlivosti byly vybrány významné a rizikové zůstatků dle profesního úsudku; tyto zůstatky byly doloženy položkovým rozpisem deníku vybraného účtu, který je seříděn a z hlediska významnosti je proveden výběr a označení konkrétních vzorků. Část těchto vzorků je vyžádána pro testy formou trasování a doložena kopií a další část těchto vybraných položek je prověřována na místě u klienta a otestované položky jsou označeny v pracovní sestavě.

V případě provádění testů věcné správnosti jsou v první fázi využity výsledky testu spolehlivosti a dále je proveden výběr dalších vzorků v návaznosti na metodiku řady 200 a 500 (k závěrce) a dle Požadavků na podklady k závěrce.

**Příloha: Komentář k posouzení významnosti 170A**

**SCHVÁLENÍ:**

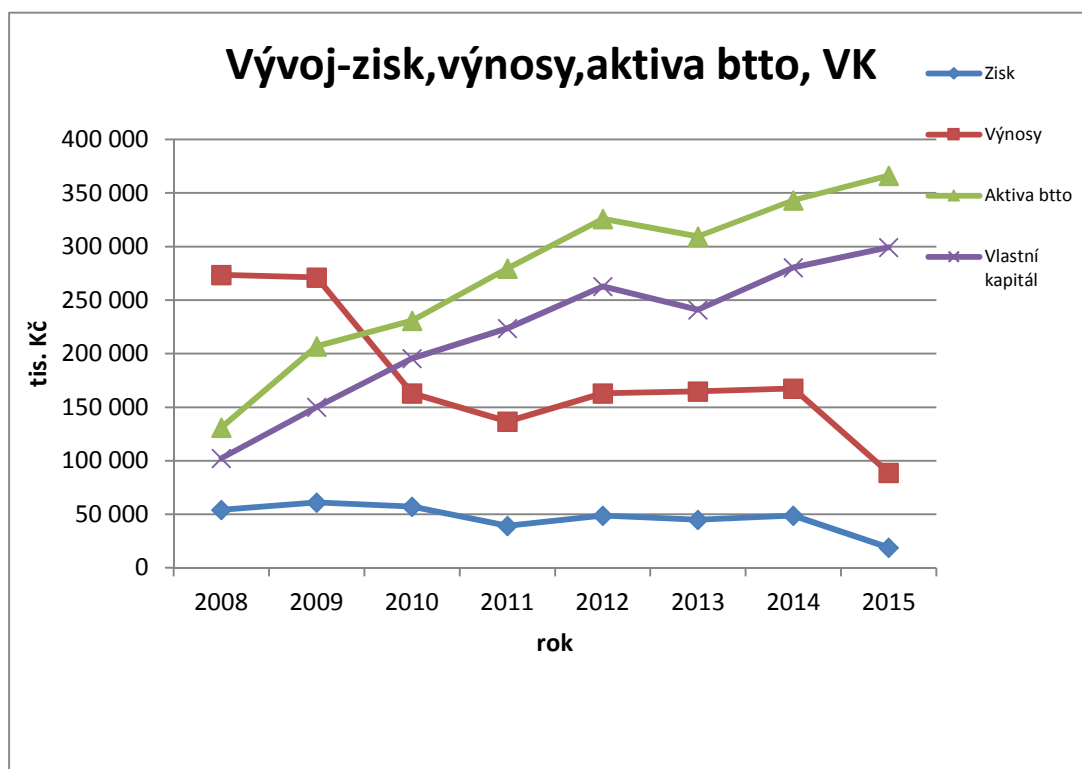
|         |            |       |           |
|---------|------------|-------|-----------|
| Auditor | ing. Marek | Datum | 20.1.2015 |
|---------|------------|-------|-----------|

|   |                                  |
|---|----------------------------------|
| X | Tento dokument byl zpracován     |
|   | Doba zpracování dokumentu v hod. |

## 8. ANALÝZA VYBRANÝCH UKAZATELŮ - VÝVOJ

Tabulka č. 2

|                        | 2008    | 2009    | 2010    | 2011    | 2012    | 2013    | 2014    | 2015<br>plán |
|------------------------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|--------------|
| <b>Zisk</b>            | 54 266  | 61 175  | 57 072  | 39 241  | 48 703  | 44 995  | 48 907  | 19 000       |
| <b>Výnosy</b>          | 273 720 | 271 181 | 163 079 | 136 757 | 163 005 | 164 781 | 167 541 | 88 800       |
| <b>Aktiva btto</b>     | 131 110 | 206 905 | 230 926 | 279 734 | 326 043 | 309 538 | 343 140 | 366 300      |
| <b>Vlastní kapitál</b> | 102 434 | 150 168 | 195 570 | 223 555 | 262 741 | 241 111 | 280 424 | 299 400      |





**Příloha D: Účetní data poskytnutá společnostmi MINIB a.s., účet 314 100, účet 501 200**

| 314 100    |               |                |     |               |         |         |        |
|------------|---------------|----------------|-----|---------------|---------|---------|--------|
| Datum účt. | Číslo dokladu | Částka (dokl.) |     | Částka (lok.) | Účet MD | Stř. MD | Účet D |
| 1.1.2014   | ZUZA-1/2014   | 5432           | CZK | 5432          | 395300  | 5000    | 314100 |
| 1.1.2014   | ZUZA-9/2014   | -2700          | CZK | -2700         | 314100  | 1100    | 331200 |
| 6.1.2014   | RBCZ-3/2014   | 10007          | CZK | 10007         | 314100  | 1100    | 221800 |
| 6.1.2014   | RBCZ-3/2014   | 5782           | CZK | 5782          | 314100  | 3000    | 221800 |
| 7.1.2014   | RBCZ-4/2014   | 4880           | CZK | 4880          | 314100  | 5000    | 221800 |
| 8.1.2014   | 4TO-8/2014    | 10860,28       | CZK | 10860,28      | 321100  | 3000    | 314100 |
| 9.1.2014   | 4TO-13/2014   | 5782           | CZK | 5782          | 321100  | 3000    | 314100 |
| 9.1.2014   | RBCZ-6/2014   | -64665,1       | CZK | -64665,1      | 314100  | 1100    | 221800 |
| 9.1.2014   | RBCZ-6/2014   | 31145,4        | CZK | 31145,4       | 314100  | 2100    | 221800 |
| 9.1.2014   | RBCZ-6/2014   | 49950          | CZK | 49950         | 314100  | 6000    | 221800 |
| 9.1.2014   | RBCZ-6/2014   | 31145,4        | CZK | 31145,4       | 314100  | 2100    | 221800 |
| 9.1.2014   | RBCZ-6/2014   | 121            | CZK | 121           | 314100  | 5000    | 221800 |
| 10.1.2014  | 4TO-74/2014   | 136300         | CZK | 136300        | 321100  | 3000    | 314100 |
| 10.1.2014  | VBEU-1/2014   | 18888,95       | EUR | 517368,34     | 314100  | 1100    | 221210 |
| 13.1.2014  | 4ZO-8/2014    | 25580          | USD | 496917,08     | 321200  | 2100    | 314100 |
| 13.1.2014  | RBCZ-8/2014   | 1249           | CZK | 1249          | 314100  | 6200    | 221800 |
| 13.1.2014  | RBCZ-8/2014   | 80170          | CZK | 80170         | 314100  | 2100    | 221800 |
| 15.1.2014  | 4ZO-3/2014    | 15600          | USD | 292032        | 321200  | 2100    | 314100 |
| 16.1.2014  | RBCZ-11/2014  | 41802          | CZK | 41802         | 314100  | 6000    | 221800 |
| 16.1.2014  | RBCZ-11/2014  | 151            | CZK | 151           | 314100  | 5000    | 221800 |
| 16.1.2014  | RBCZ-11/2014  | 18000          | CZK | 18000         | 314100  | 1100    | 221800 |
| 20.1.2014  | RBCZ-13/2014  | 12100          | CZK | 12100         | 314100  | 5000    | 221800 |
| 22.1.2014  | RBCZ-15/2014  | 18150          | CZK | 18150         | 314100  | 5000    | 221800 |
| 23.1.2014  | 4TO-80/2014   | 31145,4        | CZK | 31145,4       | 321100  | 2100    | 314100 |
| 23.1.2014  | 4TO-80/2014   | 13358,4        | CZK | 13358,4       | 321100  | 2100    | 314100 |
| 24.1.2014  | 4TO-83/2014   | 80170          | CZK | 80170         | 321100  | 2100    | 314100 |
| 27.1.2014  | RBCZ-18/2014  | 66323          | CZK | 66323         | 314100  | 1100    | 221800 |
| 27.1.2014  | RBCZ-18/2014  | 19663          | CZK | 19663         | 314100  | 2100    | 221800 |
| 28.1.2014  | 9SP-22/2014   | 60500          | CZK | 60500         | 321100  | 5000    | 314100 |
| 28.1.2014  | RBCZ-19/2014  | 60500          | CZK | 60500         | 314100  | 5000    | 221800 |
| 28.1.2014  | RBCZ-19/2014  | 60500          | CZK | 60500         | 314100  | 5000    | 221800 |
| 29.1.2014  | VBEU-1/2014   | 3712           | EUR | 102228,48     | 314100  | 2100    | 221210 |
| 30.1.2014  | RBCZ-21/2014  | -60500         | CZK | -60500        | 314100  | 5000    | 221800 |
| 30.1.2014  | VBEU-1/2014   | 6307,95        | EUR | 174036,34     | 314100  | 5000    | 221210 |
| 3.2.2014   | DZP-1/2014    | 12280          | CZK | 12280         | 395200  | 2100    | 314100 |
| 3.2.2014   | RBCZ-23/2014  | 12280          | CZK | 12280         | 314100  | 1100    | 221800 |
| 4.2.2014   | RBCZ-24/2014  | 250470         | CZK | 250470        | 314100  | 5000    | 221800 |
| 4.2.2014   | RBCZ-24/2014  | 127100         | CZK | 127100        | 314100  | 3000    | 221800 |
| 5.2.2014   | 4TO-95/2014   | 19663          | CZK | 19663         | 321100  | 2100    | 314100 |
| 6.2.2014   | RBCZ-26/2014  | 12100          | CZK | 12100         | 314100  | 5000    | 221800 |
| 7.2.2014   | 4TO-128/2014  | 66323,2        | CZK | 66323,2       | 321100  | 1100    | 314100 |
| 7.2.2014   | RBCZ-27/2014  | 12050          | CZK | 12050         | 314100  | 4200    | 221800 |
| 7.2.2014   | RBCZ-27/2014  | 490            | CZK | 490           | 314100  | 5000    | 221800 |
| 7.2.2014   | RBCZ-27/2014  | 15630          | CZK | 15630         | 314100  | 4100    | 221800 |
| 12.2.2014  | 4TO-142/2014  | 15630          | CZK | 15630         | 321100  | 4200    | 314100 |
| 12.2.2014  | 4TO-143/2014  | 12050          | CZK | 12050         | 321100  | 4200    | 314100 |
| 12.2.2014  | 4TO-171/2014  | 85200          | CZK | 85200         | 321100  | 3000    | 314100 |
| 12.2.2014  | 4TO-174/2014  | 253550         | CZK | 253550        | 321100  | 3000    | 314100 |

|           |              |          |     |           |        |      |        |
|-----------|--------------|----------|-----|-----------|--------|------|--------|
| 12.2.2014 | 4TO-174/2014 | 55925    | CZK | 55925     | 321100 | 3000 | 314100 |
| 12.2.2014 | 4TO-174/2014 | 253550   | CZK | 253550    | 321100 | 3000 | 314100 |
| 12.2.2014 | 4TO-174/2014 | 253550   | CZK | 253550    | 321100 | 3000 | 314100 |
| 12.2.2014 | 9SP-65/2014  | 490      | CZK | 490       | 321100 | 5000 | 314100 |
| 12.2.2014 | RBCZ-30/2014 | 121      | CZK | 121       | 314100 | 5000 | 221800 |
| 12.2.2014 | RBCZ-30/2014 | 6050     | CZK | 6050      | 314100 | 5000 | 221800 |
| 12.2.2014 | VBEU-2/2014  | 4676     | EUR | 128730,28 | 314100 | 5000 | 221210 |
| 13.2.2014 | CSCZ-2/2014  | -127100  | CZK | -127100   | 314100 | 3000 | 221500 |
| 14.2.2014 | RBCZ-32/2014 | 131800   | CZK | 131800    | 314100 | 3000 | 221800 |
| 20.2.2014 | RBCZ-36/2014 | 54450    | CZK | 54450     | 314100 | 5000 | 221800 |
| 20.2.2014 | RBCZ-36/2014 | 9045     | CZK | 9045      | 314100 | 3000 | 221800 |
| 21.2.2014 | RBCZ-37/2014 | 12100    | CZK | 12100     | 314100 | 5000 | 221800 |
| 25.2.2014 | 4TO-207/2014 | 250470   | CZK | 250470    | 321100 | 5000 | 314100 |
| 26.2.2014 | RBCZ-40/2014 | 18150    | CZK | 18150     | 314100 | 5000 | 221800 |
| 27.2.2014 | 9SP-90/2014  | 18150    | CZK | 18150     | 321100 | 5000 | 314100 |
| 27.2.2014 | RBCZ-41/2014 | 74613,6  | CZK | 74613,6   | 314100 | 1100 | 221800 |
| 27.2.2014 | RBCZ-41/2014 | 6050     | CZK | 6050      | 314100 | 5000 | 221800 |
| 28.2.2014 | RBCZ-42/2014 | 388      | CZK | 388       | 314100 | 1100 | 221800 |
| 28.2.2014 | RBCZ-42/2014 | 388      | CZK | 388       | 314100 | 1100 | 221800 |
| 28.2.2014 | RBCZ-42/2014 | 3697     | CZK | 3697      | 314100 | 1100 | 221800 |
| 28.2.2014 | RBCZ-42/2014 | 3697     | CZK | 3697      | 314100 | 1100 | 221800 |
| 3.3.2014  | 4TO-242/2014 | 74613,6  | CZK | 74613,6   | 321100 | 1100 | 314100 |
| 3.3.2014  | 4TO-286/2014 | 363      | CZK | 363       | 321100 | 3000 | 314100 |
| 3.3.2014  | RBCZ-43/2014 | -12280   | CZK | -12280    | 314100 | 1100 | 221800 |
| 3.3.2014  | RBCZ-43/2014 | 388      | CZK | 388       | 314100 | 1100 | 221800 |
| 3.3.2014  | RBCZ-43/2014 | 3697     | CZK | 3697      | 314100 | 1100 | 221800 |
| 3.3.2014  | RBCZ-43/2014 | 12280    | CZK | 12280     | 314100 | 1100 | 221800 |
| 3.3.2014  | RBCZ-43/2014 | 245630   | CZK | 245630    | 314100 | 5000 | 221800 |
| 7.3.2014  | 4TO-291/2014 | 9045     | CZK | 9045      | 321100 | 2100 | 314100 |
| 7.3.2014  | 4ZO-8/2014   | 26580    | USD | 522855,18 | 321200 | 2100 | 314100 |
| 7.3.2014  | KR-789/2014  | 11993,74 | CZK | 11993,74  | 563100 | 1100 | 314100 |
| 7.3.2014  | VBEU-3/2014  | 19193,05 | EUR | 524546,06 | 314100 | 3000 | 221210 |
| 7.3.2014  | VZ-63/2014   | -100     | USD | -1967,1   | 314100 | 1100 | 395300 |
| 12.3.2014 | RBCZ-50/2014 | 112600   | CZK | 112600    | 314100 | 3000 | 221800 |
| 12.3.2014 | RBCZ-50/2014 | 81675    | CZK | 81675     | 314100 | 4100 | 221800 |
| 13.3.2014 | RBCZ-51/2014 | 48400    | CZK | 48400     | 314100 | 4100 | 221800 |
| 13.3.2014 | RBCZ-51/2014 | 363      | CZK | 363       | 314100 | 4100 | 221800 |
| 14.3.2014 | 4TO-311/2014 | 131800   | CZK | 131800    | 321100 | 3000 | 314100 |
| 14.3.2014 | RBCZ-52/2014 | 14520    | CZK | 14520     | 314100 | 5000 | 221800 |
| 18.3.2014 | RBCZ-54/2014 | 32846,66 | CZK | 32846,66  | 314100 | 3000 | 221800 |
| 20.3.2014 | 4ZO-1/2014   | 6307,95  | EUR | 173216,31 | 321200 | 5000 | 314100 |
| 24.3.2014 | RBCZ-58/2014 | 59690,9  | CZK | 59690,9   | 314100 | 1100 | 221800 |
| 24.3.2014 | RBCZ-58/2014 | 17140    | CZK | 17140     | 314100 | 3000 | 221800 |
| 25.3.2014 | 4TO-288/2014 | 48400    | CZK | 48400     | 321100 | 3000 | 314100 |
| 25.3.2014 | RBCZ-59/2014 | 81675    | CZK | 81675     | 314100 | 4100 | 221800 |
| 28.3.2014 | RBCZ-62/2014 | 12100    | CZK | 12100     | 314100 | 5000 | 221800 |
| 31.3.2014 | 4TO-315/2014 | 59690,9  | CZK | 59690,9   | 321100 | 1100 | 314100 |
| 31.3.2014 | KR-4/2014    | 820,03   | CZK | 820,03    | 563100 | 5000 | 314100 |
| 7.4.2014  | 9SP-153/2014 | 218      | CZK | 218       | 321100 | 5000 | 314100 |
| 7.4.2014  | RBCZ-68/2014 | 121      | CZK | 121       | 314100 | 5000 | 221800 |
| 7.4.2014  | RBCZ-68/2014 | 218      | CZK | 218       | 314100 | 5000 | 221800 |
| 9.4.2014  | 4TO-349/2014 | 112600   | CZK | 112600    | 321100 | 3000 | 314100 |
| 9.4.2014  | 9SP-159/2014 | 121      | CZK | 121       | 321100 | 5000 | 314100 |
| 9.4.2014  | 9SP-160/2014 | 151      | CZK | 151       | 321100 | 5000 | 314100 |

|           |              |          |     |           |        |      |        |
|-----------|--------------|----------|-----|-----------|--------|------|--------|
| 9.4.2014  | 9SP-161/2014 | 133      | CZK | 133       | 321100 | 5000 | 314100 |
| 9.4.2014  | RBCZ-70/2014 | 151      | CZK | 151       | 314100 | 5000 | 221800 |
| 9.4.2014  | RBCZ-70/2014 | 133      | CZK | 133       | 314100 | 5000 | 221800 |
| 9.4.2014  | RBCZ-70/2014 | 121      | CZK | 121       | 314100 | 5000 | 221800 |
| 14.4.2014 | 4TO-352/2014 | 81675    | CZK | 81675     | 321100 | 4100 | 314100 |
| 14.4.2014 | 4TO-352/2014 | 81675    | CZK | 81675     | 321100 | 4100 | 314100 |
| 14.4.2014 | 9SP-168/2014 | 245630   | CZK | 245630    | 321100 | 5000 | 314100 |
| 14.4.2014 | 9SP-169/2014 | 121      | CZK | 121       | 321100 | 5000 | 314100 |
| 14.4.2014 | RBCZ-73/2014 | 7812     | CZK | 7812      | 314100 | 3000 | 221800 |
| 16.4.2014 | RBCZ-75/2014 | 2170     | CZK | 2170      | 314100 | 1100 | 221800 |
| 16.4.2014 | RBCZ-75/2014 | 78650    | CZK | 78650     | 314100 | 5000 | 221800 |
| 18.4.2014 | 4TO-378/2014 | 7812     | CZK | 7812      | 321100 | 3000 | 314100 |
| 22.4.2014 | RBCZ-78/2014 | 7320     | CZK | 7320      | 314100 | 2100 | 221800 |
| 23.4.2014 | 9SP-190/2014 | 121      | CZK | 121       | 321100 | 5000 | 314100 |
| 23.4.2014 | 9SP-191/2014 | 121      | CZK | 121       | 321100 | 5000 | 314100 |
| 23.4.2014 | 9SP-192/2014 | 121      | CZK | 121       | 321100 | 5000 | 314100 |
| 23.4.2014 | 9SP-193/2014 | 151      | CZK | 151       | 321100 | 5000 | 314100 |
| 23.4.2014 | 9SP-194/2014 | 121      | CZK | 121       | 321100 | 5000 | 314100 |
| 23.4.2014 | 9SP-195/2014 | 78650    | CZK | 78650     | 321100 | 5000 | 314100 |
| 23.4.2014 | RBCZ-79/2014 | 847      | CZK | 847       | 314100 | 5000 | 221800 |
| 23.4.2014 | RBCZ-79/2014 | 847      | CZK | 847       | 314100 | 5000 | 221800 |
| 23.4.2014 | RBCZ-79/2014 | 847      | CZK | 847       | 314100 | 5000 | 221800 |
| 23.4.2014 | RBCZ-79/2014 | 363      | CZK | 363       | 314100 | 5000 | 221800 |
| 23.4.2014 | RBCZ-79/2014 | 847      | CZK | 847       | 314100 | 5000 | 221800 |
| 23.4.2014 | RBCZ-79/2014 | 847      | CZK | 847       | 314100 | 5000 | 221800 |
| 23.4.2014 | RBCZ-79/2014 | 2783     | CZK | 2783      | 314100 | 5000 | 221800 |
| 24.4.2014 | 9SP-198/2014 | 847      | CZK | 847       | 321100 | 5000 | 314100 |
| 24.4.2014 | 9SP-199/2014 | 847      | CZK | 847       | 321100 | 5000 | 314100 |
| 24.4.2014 | 9SP-200/2014 | 847      | CZK | 847       | 321100 | 5000 | 314100 |
| 24.4.2014 | 9SP-201/2014 | 847      | CZK | 847       | 321100 | 5000 | 314100 |
| 24.4.2014 | 9SP-202/2014 | 363      | CZK | 363       | 321100 | 5000 | 314100 |
| 24.4.2014 | 9SP-203/2014 | 2783     | CZK | 2783      | 321100 | 5000 | 314100 |
| 24.4.2014 | 9SP-204/2014 | 847      | CZK | 847       | 321100 | 5000 | 314100 |
| 25.4.2014 | RBCZ-81/2014 | 72955,5  | CZK | 72955,5   | 314100 | 1100 | 221800 |
| 28.4.2014 | 4TO-399/2014 | 32846,66 | CZK | 32846,66  | 321100 | 3000 | 314100 |
| 28.4.2014 | 9SP-205/2014 | 18000    | CZK | 18000     | 321100 | 1100 | 314100 |
| 30.4.2014 | 4TO-423/2014 | 72955,5  | CZK | 72955,5   | 321100 | 1100 | 314100 |
| 30.4.2014 | RBCZ-84/2014 | 43560    | CZK | 43560     | 314100 | 6000 | 221800 |
| 30.4.2014 | VBEU-4/2014  | 19239    | EUR | 528206,75 | 314100 | 2200 | 221210 |
| 6.5.2014  | VBEU-5/2014  | 4501,09  | EUR | 123487,4  | 314100 | 1100 | 221210 |
| 9.5.2014  | 9SP-227/2014 | 3660     | CZK | 3660      | 321100 | 1100 | 314100 |
| 9.5.2014  | 9SP-227/2014 | 3660     | CZK | 3660      | 321100 | 1100 | 314100 |
| 9.5.2014  | 9SP-227/2014 | 3660     | CZK | 3660      | 321100 | 1100 | 314100 |
| 9.5.2014  | 9SP-227/2014 | 3660     | CZK | 3660      | 321100 | 1100 | 314100 |
| 9.5.2014  | 9SP-227/2014 | 3660     | CZK | 3660      | 321100 | 1100 | 314100 |
| 9.5.2014  | 9SP-227/2014 | 3660     | CZK | 3660      | 321100 | 1100 | 314100 |
| 9.5.2014  | 9SP-227/2014 | 3660     | CZK | 3660      | 321100 | 1100 | 314100 |
| 9.5.2014  | 9SP-227/2014 | 3697     | CZK | 3697      | 321100 | 1100 | 314100 |
| 9.5.2014  | 9SP-227/2014 | 3697     | CZK | 3697      | 321100 | 1100 | 314100 |
| 9.5.2014  | 9SP-227/2014 | 3697     | CZK | 3697      | 321100 | 1100 | 314100 |
| 9.5.2014  | 9SP-227/2014 | 3697     | CZK | 3697      | 321100 | 1100 | 314100 |
| 9.5.2014  | 9SP-227/2014 | 3697     | CZK | 3697      | 321100 | 1100 | 314100 |
| 9.5.2014  | 9SP-227/2014 | 3697     | CZK | 3697      | 321100 | 1100 | 314100 |
| 9.5.2014  | 9SP-229/2014 | 388      | CZK | 388       | 321100 | 1100 | 314100 |
| 9.5.2014  | 9SP-229/2014 | 388      | CZK | 388       | 321100 | 1100 | 314100 |

|           |               |          |     |           |        |      |        |
|-----------|---------------|----------|-----|-----------|--------|------|--------|
| 9.5.2014  | 9SP-229/2014  | 368      | CZK | 368       | 321100 | 1100 | 314100 |
| 9.5.2014  | 9SP-229/2014  | 368      | CZK | 368       | 321100 | 1100 | 314100 |
| 9.5.2014  | 9SP-229/2014  | 368      | CZK | 368       | 321100 | 1100 | 314100 |
| 9.5.2014  | 9SP-229/2014  | 368      | CZK | 368       | 321100 | 1100 | 314100 |
| 9.5.2014  | 9SP-229/2014  | 368      | CZK | 368       | 321100 | 1100 | 314100 |
| 9.5.2014  | 9SP-229/2014  | 368      | CZK | 368       | 321100 | 1100 | 314100 |
| 9.5.2014  | 9SP-229/2014  | 368      | CZK | 368       | 321100 | 1100 | 314100 |
| 9.5.2014  | 9SP-229/2014  | 388      | CZK | 388       | 321100 | 1100 | 314100 |
| 9.5.2014  | 9SP-229/2014  | 388      | CZK | 388       | 321100 | 1100 | 314100 |
| 9.5.2014  | 9SP-229/2014  | 388      | CZK | 388       | 321100 | 1100 | 314100 |
| 9.5.2014  | 9SP-230/2014  | 4880     | CZK | 4880      | 321100 | 5000 | 314100 |
| 9.5.2014  | 9SP-231/2014  | 43560    | CZK | 43560     | 321100 | 5000 | 314100 |
| 9.5.2014  | RBCZ-89/2014  | 18150    | CZK | 18150     | 314100 | 5000 | 221800 |
| 14.5.2014 | RBCZ-92/2014  | 12180    | CZK | 12180     | 314100 | 2100 | 221800 |
| 14.5.2014 | RBCZ-92/2014  | 182      | CZK | 182       | 314100 | 5000 | 221800 |
| 16.5.2014 | 9SP-252/2014  | 18150    | CZK | 18150     | 321100 | 5000 | 314100 |
| 16.5.2014 | 9SP-253/2014  | 12100    | CZK | 12100     | 321100 | 5000 | 314100 |
| 16.5.2014 | 9SP-254/2014  | 54450    | CZK | 54450     | 321100 | 5000 | 314100 |
| 16.5.2014 | 9SP-255/2014  | 14520    | CZK | 14520     | 321100 | 5000 | 314100 |
| 16.5.2014 | 9SP-256/2014  | 18150    | CZK | 18150     | 321100 | 5000 | 314100 |
| 16.5.2014 | 9SP-257/2014  | 182      | CZK | 182       | 321100 | 5000 | 314100 |
| 16.5.2014 | RBCZ-94/2014  | 21329    | CZK | 21329     | 314100 | 4200 | 221800 |
| 21.5.2014 | RBCZ-97/2014  | 2460     | CZK | 2460      | 314100 | 5000 | 221800 |
| 23.5.2014 | RBCZ-99/2014  | 71297,4  | CZK | 71297,4   | 314100 | 1100 | 221800 |
| 27.5.2014 | 4TO-556/2014  | 19239    | EUR | 528206,75 | 321100 | 2100 | 314100 |
| 27.5.2014 | 4TO-556/2014  | 14520    | EUR | 376503,6  | 321100 | 2100 | 314100 |
| 27.5.2014 | RBCZ-101/2014 | -48932,4 | CZK | -48932,4  | 314100 | 2100 | 221800 |
| 27.5.2014 | RBCZ-101/2014 | 545      | CZK | 545       | 314100 | 5000 | 221800 |
| 27.5.2014 | RBCZ-101/2014 | 43560    | CZK | 43560     | 314100 | 5000 | 221800 |
| 27.5.2014 | VBEU-5/2014   | 136,6    | EUR | 3746,26   | 314100 | 4200 | 221210 |
| 27.5.2014 | ZUZA-4/2014   | -12180   | CZK | -12180    | 314100 | 2100 | 379100 |
| 28.5.2014 | 9SP-264/2014  | 545      | CZK | 545       | 321100 | 5000 | 314100 |
| 29.5.2014 | RBCZ-103/2014 | 17794    | CZK | 17794     | 314100 | 6200 | 221800 |
| 30.5.2014 | 9SP-270/2014  | 17794    | CZK | 17794     | 321100 | 6200 | 314100 |
| 5.6.2014  | 4TO-522/2014  | 21329    | CZK | 21329     | 321100 | 4100 | 314100 |
| 5.6.2014  | RBCZ-108/2014 | 39098    | CZK | 39098     | 314100 | 6200 | 221800 |
| 6.6.2014  | 4TO-555/2014  | 71297,4  | CZK | 71297,4   | 321100 | 1100 | 314100 |
| 6.6.2014  | 9SP-291/2014  | 39098    | CZK | 39098     | 321100 | 6200 | 314100 |
| 13.6.2014 | RBCZ-114/2014 | 12180    | CZK | 12180     | 314100 | 2100 | 221800 |
| 16.6.2014 | CSCZ-6/2014   | 65700    | CZK | 65700     | 314100 | 3000 | 221500 |
| 17.6.2014 | RBCZ-116/2014 | 968      | CZK | 968       | 314100 | 5000 | 221800 |
| 17.6.2014 | RBCZ-116/2014 | 182      | CZK | 182       | 314100 | 5000 | 221800 |
| 18.6.2014 | 9SP-292/2014  | 182      | CZK | 182       | 321100 | 5000 | 314100 |
| 24.6.2014 | RBCZ-121/2014 | 60500    | CZK | 60500     | 314100 | 5000 | 221800 |
| 25.6.2014 | 9SP-297/2014  | 60500    | CZK | 60500     | 321100 | 5000 | 314100 |
| 25.6.2014 | RBCZ-122/2014 | 3630     | CZK | 3630      | 314100 | 5000 | 221800 |
| 25.6.2014 | RBCZ-122/2014 | 102850   | CZK | 102850    | 314100 | 5000 | 221800 |
| 1.7.2014  | RBCZ-126/2014 | 8743     | CZK | 8743      | 314100 | 3000 | 221800 |
| 2.7.2014  | 4TO-598/2014  | 8743     | CZK | 8743      | 321100 | 3000 | 314100 |
| 2.7.2014  | 9SP-307/2014  | 102850   | CZK | 102850    | 321100 | 5000 | 314100 |
| 2.7.2014  | RBCZ-127/2014 | 71297,4  | CZK | 71297,4   | 314100 | 1100 | 221800 |
| 2.7.2014  | RBCZ-127/2014 | 3697     | CZK | 3697      | 314100 | 1100 | 221800 |
| 2.7.2014  | RBCZ-127/2014 | 3697     | CZK | 3697      | 314100 | 1100 | 221800 |
| 2.7.2014  | RBCZ-127/2014 | 3697     | CZK | 3697      | 314100 | 1100 | 221800 |

|           |               |           |     |           |        |      |        |
|-----------|---------------|-----------|-----|-----------|--------|------|--------|
| 2.7.2014  | RBCZ-127/2014 | 3697      | CZK | 3697      | 314100 | 1100 | 221800 |
| 2.7.2014  | RBCZ-127/2014 | 388       | CZK | 388       | 314100 | 1100 | 221800 |
| 2.7.2014  | RBCZ-127/2014 | 388       | CZK | 388       | 314100 | 1100 | 221800 |
| 2.7.2014  | RBCZ-127/2014 | 388       | CZK | 388       | 314100 | 1100 | 221800 |
| 2.7.2014  | RBCZ-127/2014 | 388       | CZK | 388       | 314100 | 1100 | 221800 |
| 2.7.2014  | RBCZ-127/2014 | 36768     | CZK | 36768     | 314100 | 2100 | 221800 |
| 2.7.2014  | RBCZ-127/2014 | 69420     | CZK | 69420     | 314100 | 6200 | 221800 |
| 9.7.2014  | 4TO-631/2014  | 65700     | CZK | 65700     | 321100 | 3000 | 314100 |
| 10.7.2014 | 9SP-322/2014  | 968       | CZK | 968       | 321100 | 5000 | 314100 |
| 10.7.2014 | RBCZ-133/2014 | 12180     | CZK | 12180     | 314100 | 2100 | 221800 |
| 15.7.2014 | CSCZ-7/2014   | 65800     | CZK | 65800     | 314100 | 3000 | 221500 |
| 15.7.2014 | RBCZ-136/2014 | 182       | CZK | 182       | 314100 | 5000 | 221800 |
| 15.7.2014 | RBCZ-136/2014 | 8990      | CZK | 8990      | 314100 | 1100 | 221800 |
| 16.7.2014 | 9SP-327/2014  | 182       | CZK | 182       | 321100 | 5000 | 314100 |
| 17.7.2014 | 9SP-330/2014  | 3630      | CZK | 3630      | 321100 | 5000 | 314100 |
| 21.7.2014 | 4TO-654/2014  | 36768     | CZK | 36768     | 321100 | 3000 | 314100 |
| 24.7.2014 | RBEU-7/2014   | 7258      | EUR | 199449,84 | 314100 | 2200 | 221810 |
| 28.7.2014 | RBCZ-145/2014 | 6675      | CZK | 6675      | 314100 | 3000 | 221800 |
| 31.7.2014 | 9SP-345/2014  | 8990      | CZK | 8990      | 321100 | 1100 | 314100 |
| 1.8.2014  | 4TO-681/2014  | 6675      | CZK | 6675      | 321100 | 4200 | 314100 |
| 1.8.2014  | 9SP-347/2014  | 43560     | CZK | 43560     | 321100 | 5000 | 314100 |
| 6.8.2014  | RBCZ-152/2014 | 71297,4   | CZK | 71297,4   | 314100 | 1100 | 221800 |
| 7.8.2014  | RBCZ-153/2014 | 12180     | CZK | 12180     | 314100 | 2100 | 221800 |
| 11.8.2014 | 4TO-712/2014  | 65800     | CZK | 65800     | 321100 | 3000 | 314100 |
| 12.8.2014 | RBCZ-156/2014 | 58685     | CZK | 58685     | 314100 | 5000 | 221800 |
| 14.8.2014 | 9SP-368/2014  | 12100     | CZK | 12100     | 321100 | 5000 | 314100 |
| 14.8.2014 | 9SP-369/2014  | 41802     | CZK | 41802     | 321100 | 6200 | 314100 |
| 14.8.2014 | 9SP-370/2014  | 49950     | CZK | 49950     | 321100 | 6200 | 314100 |
| 14.8.2014 | 9SP-371/2014  | 18150     | CZK | 18150     | 321100 | 5000 | 314100 |
| 14.8.2014 | 9SP-372/2014  | 12100     | CZK | 12100     | 321100 | 5000 | 314100 |
| 14.8.2014 | 9SP-373/2014  | 12100     | CZK | 12100     | 321100 | 5000 | 314100 |
| 14.8.2014 | 9SP-374/2014  | 10007     | CZK | 10007     | 321100 | 1100 | 314100 |
| 14.8.2014 | 9SP-375/2014  | 72903     | CZK | 72903     | 321100 | 5000 | 314100 |
| 15.8.2014 | 9SP-376/2014  | 1249      | CZK | 1249      | 321100 | 1100 | 314100 |
| 15.8.2014 | CSCZ-8/2014   | 62600     | CZK | 62600     | 314100 | 3000 | 221500 |
| 15.8.2014 | RBCZ-159/2014 | -55       | CZK | -55       | 314100 | 1100 | 221800 |
| 19.8.2014 | RBCZ-161/2014 | 2660      | CZK | 2660      | 314100 | 5000 | 221800 |
| 19.8.2014 | RBCZ-161/2014 | 2420      | CZK | 2420      | 314100 | 5000 | 221800 |
| 19.8.2014 | RBCZ-161/2014 | 182       | CZK | 182       | 314100 | 5000 | 221800 |
| 19.8.2014 | RBCZ-161/2014 | 72600     | CZK | 72600     | 314100 | 5000 | 221800 |
| 20.8.2014 | 9SP-380/2014  | 182       | CZK | 182       | 321100 | 5000 | 314100 |
| 20.8.2014 | 9SP-381/2014  | 2660      | CZK | 2660      | 321100 | 5000 | 314100 |
| 26.8.2014 | 4ZO-38/2014   | 3712      | EUR | 102599,68 | 321200 | 2100 | 314100 |
| 26.8.2014 | RBCZ-166/2014 | 160000    | CZK | 160000    | 314100 | 1100 | 221800 |
| 26.8.2014 | RBCZ-166/2014 | 32355,4   | CZK | 32355,4   | 314100 | 3000 | 221800 |
| 26.8.2014 | RBEU-8/2014   | 4655      | EUR | 129548,65 | 314100 | 5000 | 221810 |
| 27.8.2014 | 9SP-386/2014  | 2420      | CZK | 2420      | 321100 | 5000 | 314100 |
| 27.8.2014 | RBEU-8/2014   | 19842,12  | EUR | 550618,83 | 314100 | 2100 | 221810 |
| 27.8.2014 | RBEU-8/2014   | 455       | EUR | 12626,25  | 314100 | 3000 | 221810 |
| 27.8.2014 | RBEU-8/2014   | 3712      | EUR | 103008    | 314100 | 2100 | 221810 |
| 28.8.2014 | RBCZ-168/2014 | 27225     | CZK | 27225     | 314100 | 2100 | 221800 |
| 28.8.2014 | RBCZ-168/2014 | 206462,18 | CZK | 206462,18 | 314100 | 2200 | 221800 |
| 28.8.2014 | RBCZ-168/2014 | 95768,2   | CZK | 95768,2   | 314100 | 2200 | 221800 |
| 28.8.2014 | RBEU-8/2014   | 8796,96   | EUR | 244335,56 | 314100 | 2100 | 221810 |

|           |               |         |     |           |        |      |        |
|-----------|---------------|---------|-----|-----------|--------|------|--------|
| 29.8.2014 | 4TO-768/2014  | 32355,4 | CZK | 32355,4   | 321100 | 2100 | 314100 |
| 29.8.2014 | 4TO-839/2014  | 1335    | CZK | 1335      | 321100 | 3000 | 314100 |
| 29.8.2014 | 4TO-840/2014  | 7812    | CZK | 7812      | 321100 | 3000 | 314100 |
| 29.8.2014 | 9SP-397/2014  | 2170    | CZK | 2170      | 321100 | 1100 | 314100 |
| 29.8.2014 | 9SP-407/2014  | 7800    | CZK | 7800      | 321100 | 5000 | 314100 |
| 29.8.2014 | 9SP-408/2014  | 6000    | CZK | 6000      | 321100 | 5000 | 314100 |
| 29.8.2014 | 9SP-409/2014  | 6050    | CZK | 6050      | 321100 | 5000 | 314100 |
| 29.8.2014 | 9SP-410/2014  | 6050    | CZK | 6050      | 321100 | 5000 | 314100 |
| 29.8.2014 | 9SP-411/2014  | 5445    | CZK | 5445      | 321100 | 5000 | 314100 |
| 29.8.2014 | 9SP-412/2014  | 6050    | CZK | 6050      | 321100 | 5000 | 314100 |
| 29.8.2014 | 9SP-413/2014  | 9680    | CZK | 9680      | 321100 | 5000 | 314100 |
| 29.8.2014 | 9SP-414/2014  | 6655    | CZK | 6655      | 321100 | 5000 | 314100 |
| 29.8.2014 | 9SP-415/2014  | 6050    | CZK | 6050      | 321100 | 5000 | 314100 |
| 29.8.2014 | 9SP-425/2014  | 5900    | CZK | 5900      | 321100 | 1100 | 314100 |
| 29.8.2014 | 9SP-426/2014  | 6360    | CZK | 6360      | 321100 | 1100 | 314100 |
| 29.8.2014 | 9SP-427/2014  | 7080    | CZK | 7080      | 321100 | 1100 | 314100 |
| 29.8.2014 | 9SP-428/2014  | 7080    | CZK | 7080      | 321100 | 1100 | 314100 |
| 29.8.2014 | 9SP-435/2014  | 1350    | CZK | 1350      | 321100 | 1100 | 314100 |
| 29.8.2014 | 9SP-436/2014  | 1350    | CZK | 1350      | 321100 | 1100 | 314100 |
| 29.8.2014 | 9SP-440/2014  | 22990   | CZK | 22990     | 321100 | 5000 | 314100 |
| 29.8.2014 | KR-717/2014   | 21707,4 | CZK | 21707,4   | 563100 | 2100 | 314100 |
| 29.8.2014 | KR-718/2014   | 18314,4 | CZK | 18314,4   | 563100 | 2100 | 314100 |
| 29.8.2014 | KR-719/2014   | 8479,82 | CZK | 8479,82   | 563100 | 1100 | 314100 |
| 29.8.2014 | KR-720/2014   | 1690,88 | CZK | 1690,88   | 563100 | 3000 | 314100 |
| 31.8.2014 | 4TO-785/2014  | 71297,4 | CZK | 71297,4   | 321100 | 1100 | 314100 |
| 31.8.2014 | 4TO-789/2014  | 71297,4 | CZK | 71297,4   | 321100 | 1100 | 314100 |
| 3.9.2014  | RBCZ-172/2014 | 71297,4 | CZK | 71297,4   | 314100 | 1100 | 221800 |
| 4.9.2014  | RBCZ-173/2014 | 12180   | CZK | 12180     | 314100 | 2100 | 221800 |
| 9.9.2014  | 4TO-807/2014  | 62600   | CZK | 62600     | 321100 | 3000 | 314100 |
| 11.9.2014 | 4TO-818/2014  | 71297,4 | CZK | 71297,4   | 321100 | 1100 | 314100 |
| 12.9.2014 | 4TO-826/2014  | 14516   | EUR | 402456,1  | 321100 | 2100 | 314100 |
| 15.9.2014 | CSCZ-9/2014   | 73600   | CZK | 73600     | 314100 | 3000 | 221500 |
| 16.9.2014 | RBCZ-181/2014 | 388     | CZK | 388       | 314100 | 1100 | 221800 |
| 16.9.2014 | RBCZ-181/2014 | 388     | CZK | 388       | 314100 | 1100 | 221800 |
| 16.9.2014 | RBCZ-181/2014 | 3697    | CZK | 3697      | 314100 | 1100 | 221800 |
| 16.9.2014 | RBCZ-181/2014 | 3697    | CZK | 3697      | 314100 | 1100 | 221800 |
| 17.9.2014 | 4TO-837/2014  | 91572   | CZK | 91572     | 321100 | 2100 | 314100 |
| 17.9.2014 | 9SP-429/2014  | 72600   | CZK | 72600     | 321100 | 5000 | 314100 |
| 17.9.2014 | RBEU-9/2014   | 1405,5  | EUR | 38700,44  | 314100 | 5000 | 221810 |
| 19.9.2014 | RBCZ-184/2014 | 182     | CZK | 182       | 314100 | 5000 | 221800 |
| 19.9.2014 | RBEU-9/2014   | 17462   | EUR | 481514,65 | 314100 | 5000 | 221810 |
| 23.9.2014 | RBCZ-186/2014 | 8349    | CZK | 8349      | 314100 | 5000 | 221800 |
| 23.9.2014 | VBEU-9/2014   | 3251    | EUR | 89451,27  | 314100 | 2100 | 221210 |
| 23.9.2014 | VBEU-9/2014   | 7937    | EUR | 218386,55 | 314100 | 2100 | 221210 |
| 24.9.2014 | VBEU-9/2014   | 2800    | EUR | 77000     | 314100 | 2100 | 221210 |
| 26.9.2014 | 9SP-454/2014  | 48400   | CZK | 48400     | 321100 | 5000 | 314100 |
| 26.9.2014 | 9SP-455/2014  | 102850  | CZK | 102850    | 321100 | 5000 | 314100 |
| 26.9.2014 | RBCZ-189/2014 | 102850  | CZK | 102850    | 314100 | 5000 | 221800 |
| 26.9.2014 | RBCZ-189/2014 | 48400   | CZK | 48400     | 314100 | 5000 | 221800 |
| 30.9.2014 | 9SP-450/2014  | 160000  | CZK | 160000    | 321100 | 1100 | 314100 |
| 30.9.2014 | RBCZ-191/2014 | 78758,8 | CZK | 78758,8   | 314100 | 1100 | 221800 |
| 1.10.2014 | VBEU-10/2014  | 3448    | EUR | 94802,76  | 314100 | 2200 | 221210 |
| 2.10.2014 | RBCZ-193/2014 | 6050    | CZK | 6050      | 314100 | 5000 | 221800 |
| 2.10.2014 | RBCZ-193/2014 | 5445    | CZK | 5445      | 314100 | 5000 | 221800 |

|            |               |         |     |           |        |      |        |
|------------|---------------|---------|-----|-----------|--------|------|--------|
| 8.10.2014  | 4TO-943/2014  | 73600   | CZK | 73600     | 321100 | 3000 | 314100 |
| 8.10.2014  | 9SP-460/2014  | 8349    | CZK | 8349      | 321100 | 5000 | 314100 |
| 15.10.2014 | 4TO-827/2014  | 455     | EUR | 12614,88  | 321100 | 2100 | 314100 |
| 15.10.2014 | CSCZ-10/2014  | 78300   | CZK | 78300     | 314100 | 3000 | 221500 |
| 15.10.2014 | KR-1229/2014  | 11,37   | CZK | 11,37     | 563100 | 3000 | 314100 |
| 15.10.2014 | KR-1230/2014  | 4137,06 | CZK | 4137,06   | 314100 | 2200 | 663100 |
| 15.10.2014 | RBCZ-202/2014 | 11970   | CZK | 11970     | 314100 | 2100 | 221800 |
| 17.10.2014 | 9SP-470/2014  | 58685   | CZK | 58685     | 321100 | 5000 | 314100 |
| 21.10.2014 | RBCZ-206/2014 | 47795   | CZK | 47795     | 314100 | 5000 | 221800 |
| 21.10.2014 | RBCZ-206/2014 | 5400    | CZK | 5400      | 314100 | 6000 | 221800 |
| 23.10.2014 | RBCZ-208/2014 | 36300   | CZK | 36300     | 314100 | 1100 | 221800 |
| 23.10.2014 | RBCZ-208/2014 | 1796    | CZK | 1796      | 314100 | 5000 | 221800 |
| 23.10.2014 | RBCZ-208/2014 | 182     | CZK | 182       | 314100 | 5000 | 221800 |
| 29.10.2014 | 9SP-480/2014  | 182     | CZK | 182       | 321100 | 5000 | 314100 |
| 29.10.2014 | 9SP-482/2014  | 182     | CZK | 182       | 321100 | 5000 | 314100 |
| 29.10.2014 | VBEU-10/2014  | 8833    | EUR | 245380,74 | 314100 | 2100 | 221210 |
| 29.10.2014 | VBEU-10/2014  | 7937    | EUR | 220489,86 | 314100 | 2100 | 221210 |
| 29.10.2014 | VBEU-10/2014  | 2057    | EUR | 57143,46  | 314100 | 2100 | 221210 |
| 31.10.2014 | 4ZO-46/2014   | 3140,04 | USD | 66088,42  | 321200 | 2100 | 314100 |

| 501 200    |               |                |     |               |         |         |        |
|------------|---------------|----------------|-----|---------------|---------|---------|--------|
| Datum účt. | Číslo dokladu | Částka (dokl.) |     | Částka (lok.) | Účet MD | Stř. MD | Účet D |
| 9.1.2014   | 4KO-1/2014    | 16656          | CZK | 16656         | 501200  | 3000    | 321100 |
| 9.1.2014   | 4KO-2/2014    | 58514          | CZK | 58514         | 501200  | 2100    | 321100 |
| 14.1.2014  | 4TO-35/2014   | 7236           | CZK | 7236          | 501200  | 2100    | 321100 |
| 16.1.2014  | 4KO-3/2014    | 14982          | CZK | 14982         | 501200  | 3000    | 321100 |
| 22.1.2014  | CZB-31/2014   | 471,87         | CZK | 471,87        | 501200  | 3000    | 211200 |
| 23.1.2014  | 4KO-4/2014    | 39085          | CZK | 39085         | 501200  | 2100    | 321100 |
| 23.1.2014  | 4KO-5/2014    | 38544          | CZK | 38544         | 501200  | 2100    | 321100 |
| 23.1.2014  | 4KO-6/2014    | 71131,5        | CZK | 71131,5       | 501200  | 3000    | 321100 |
| 23.1.2014  | 4TO-81/2014   | 13936,4        | CZK | 13936,4       | 501200  | 2100    | 321100 |
| 28.1.2014  | 4KO-7/2014    | 62351          | CZK | 62351         | 501200  | 2100    | 321100 |
| 28.1.2014  | 4TO-61/2014   | 5017           | CZK | 5017          | 501200  | 2100    | 321100 |
| 7.2.2014   | 4KO-13/2014   | 31739          | CZK | 31739         | 501200  | 2100    | 321100 |
| 7.2.2014   | 4TO-109/2014  | 18004          | CZK | 18004         | 501200  | 2100    | 321100 |
| 12.2.2014  | 4KO-15/2014   | 24062          | CZK | 24062         | 501200  | 3000    | 321100 |
| 12.2.2014  | 4KO-18/2014   | 11328          | CZK | 11328         | 501200  | 3000    | 321100 |
| 14.2.2014  | 4KO-16/2014   | 7445           | CZK | 7445          | 501200  | 2100    | 321100 |
| 14.2.2014  | 4TO-162/2014  | 16304          | CZK | 16304         | 501200  | 2100    | 321100 |
| 17.2.2014  | 4TO-173/2014  | 4010           | CZK | 4010          | 501200  | 2100    | 321100 |
| 19.2.2014  | 4TO-165/2014  | 12929          | CZK | 12929         | 501200  | 2100    | 321100 |
| 24.2.2014  | 4KO-19/2014   | 11635,3        | CZK | 11635,3       | 501200  | 2100    | 321100 |
| 25.2.2014  | 4KO-20/2014   | 59488          | CZK | 59488         | 501200  | 2100    | 321100 |
| 3.3.2014   | 4KO-24/2014   | 14351          | CZK | 14351         | 501200  | 2100    | 321100 |
| 3.3.2014   | 4KO-25/2014   | 52826          | CZK | 52826         | 501200  | 3000    | 321100 |
| 3.3.2014   | 4KO-26/2014   | 44295          | CZK | 44295         | 501200  | 3000    | 321100 |
| 3.3.2014   | 4TO-227/2014  | 22854          | CZK | 22854         | 501200  | 2100    | 321100 |
| 5.3.2014   | 4KO-27/2014   | 34749          | CZK | 34749         | 501200  | 2100    | 321100 |
| 10.3.2014  | 4KO-28/2014   | 17324          | CZK | 17324         | 501200  | 3000    | 321100 |
| 24.3.2014  | 4KO-31/2014   | 21668          | CZK | 21668         | 501200  | 2100    | 321100 |
| 24.3.2014  | 4TO-273/2014  | 4378           | CZK | 4378          | 501200  | 2100    | 321100 |
| 24.3.2014  | 4TO-274/2014  | 20942          | CZK | 20942         | 501200  | 2100    | 321100 |
| 4.4.2014   | 4KO-36/2014   | 43416          | CZK | 43416         | 501200  | 3000    | 321100 |

|           |              |         |     |          |        |      |        |
|-----------|--------------|---------|-----|----------|--------|------|--------|
| 8.4.2014  | 4KO-37/2014  | 27163   | CZK | 27163    | 501200 | 2100 | 321100 |
| 8.4.2014  | 4KO-38/2014  | 11661   | CZK | 11661    | 501200 | 2100 | 321100 |
| 9.4.2014  | 4KO-39/2014  | 6550    | CZK | 6550     | 501200 | 2100 | 321100 |
| 9.4.2014  | 4KO-40/2014  | 25045   | CZK | 25045    | 501200 | 3000 | 321100 |
| 14.4.2014 | 4KO-52/2014  | 11675   | CZK | 11675    | 501200 | 2100 | 321100 |
| 16.4.2014 | 4KO-51/2014  | 5400    | CZK | 5400     | 501200 | 3000 | 321100 |
| 22.4.2014 | 4KO-53/2014  | 28777   | CZK | 28777    | 501200 | 2100 | 321100 |
| 2.5.2014  | 4KO-59/2014  | 28595   | CZK | 28595    | 501200 | 2100 | 321100 |
| 5.5.2014  | 4KO-56/2014  | 1670    | CZK | 1670     | 501200 | 2100 | 321100 |
| 6.5.2014  | 4KO-62/2014  | 26847   | CZK | 26847    | 501200 | 2100 | 321100 |
| 7.5.2014  | 4KO-60/2014  | 13520   | CZK | 13520    | 501200 | 2100 | 321100 |
| 7.5.2014  | 4KO-61/2014  | 10650   | CZK | 10650    | 501200 | 2100 | 321100 |
| 9.5.2014  | 4KO-57/2014  | 12992   | CZK | 12992    | 501200 | 3000 | 321100 |
| 12.5.2014 | 4KO-63/2014  | 6623    | CZK | 6623     | 501200 | 2100 | 321100 |
| 19.5.2014 | 4KO-65/2014  | 26357   | CZK | 26357    | 501200 | 2100 | 321100 |
| 19.5.2014 | 4KO-66/2014  | 8310    | CZK | 8310     | 501200 | 2100 | 321100 |
| 26.5.2014 | 4KO-68/2014  | 24443,9 | CZK | 24443,9  | 501200 | 2100 | 321100 |
| 3.6.2014  | 4KO-73/2014  | 37440   | CZK | 37440    | 501200 | 2100 | 321100 |
| 3.6.2014  | 4KO-74/2014  | 16637,8 | CZK | 16637,8  | 501200 | 2100 | 321100 |
| 4.6.2014  | 4KO-75/2014  | 63562   | CZK | 63562    | 501200 | 2100 | 321100 |
| 5.6.2014  | 4KO-76/2014  | 19680   | CZK | 19680    | 501200 | 3000 | 321100 |
| 9.6.2014  | 4KO-77/2014  | 22426   | CZK | 22426    | 501200 | 2100 | 321100 |
| 12.6.2014 | 4KO-78/2014  | 11194   | CZK | 11194    | 501200 | 2100 | 321100 |
| 16.6.2014 | 4KO-80/2014  | 51186   | CZK | 51186    | 501200 | 2100 | 321100 |
| 23.6.2014 | 4KO-82/2014  | 35698,8 | CZK | 35698,8  | 501200 | 2100 | 321100 |
| 1.7.2014  | 4KO-86/2014  | 25033   | CZK | 25033    | 501200 | 2100 | 321100 |
| 2.7.2014  | 4KO-88/2014  | 12712   | CZK | 12712    | 501200 | 2100 | 321100 |
| 3.7.2014  | 4KO-87/2014  | 55274   | CZK | 55274    | 501200 | 2100 | 321100 |
| 7.7.2014  | 4KO-89/2014  | 10430,6 | CZK | 10430,58 | 501200 | 2100 | 321100 |
| 7.7.2014  | 4KO-91/2014  | 59023   | CZK | 59023    | 501200 | 2100 | 321100 |
| 7.7.2014  | 4TO-614/2014 | 9190    | CZK | 9190     | 501200 | 2100 | 321100 |
| 9.7.2014  | 4KO-90/2014  | 32762   | CZK | 32762    | 501200 | 3000 | 321100 |
| 14.7.2014 | 4KO-92/2014  | 41072,8 | CZK | 41072,8  | 501200 | 2100 | 321100 |
| 17.7.2014 | 4KO-93/2014  | 31695   | CZK | 31695    | 501200 | 2100 | 321100 |
| 17.7.2014 | 4TO-647/2014 | 8090    | CZK | 8090     | 501200 | 2100 | 321100 |
| 28.7.2014 | 4KO-95/2014  | 48753,2 | CZK | 48753,2  | 501200 | 2100 | 321100 |
| 29.7.2014 | 4KO-96/2014  | 61210,9 | CZK | 61210,9  | 501200 | 2100 | 321100 |
| 5.8.2014  | 4KO-99/2014  | 19363,6 | CZK | 19363,6  | 501200 | 2100 | 321100 |
| 6.8.2014  | 4KO-97/2014  | 6430    | CZK | 6430     | 501200 | 3000 | 321100 |
| 7.8.2014  | 4KO-100/2014 | 16869   | CZK | 16869    | 501200 | 2100 | 321100 |
| 13.8.2014 | 4KO-103/2014 | 55636   | CZK | 55636    | 501200 | 2100 | 321100 |
| 19.8.2014 | 4KO-106/2014 | 35847   | CZK | 35847    | 501200 | 2100 | 321100 |
| 25.8.2014 | 4KO-107/2014 | 57027   | CZK | 57027    | 501200 | 2100 | 321100 |
| 26.8.2014 | 4KO-108/2014 | 85784   | CZK | 85784    | 501200 | 2100 | 321100 |
| 5.9.2014  | 4KO-109/2014 | 54118   | CZK | 54118    | 501200 | 3000 | 321100 |
| 5.9.2014  | 4KO-112/2014 | 67141   | CZK | 67141    | 501200 | 2100 | 321100 |
| 5.9.2014  | 4KO-113/2014 | 30489   | CZK | 30489    | 501200 | 2100 | 321100 |
| 8.9.2014  | 4KO-114/2014 | 73756,3 | CZK | 73756,3  | 501200 | 2100 | 321100 |
| 9.9.2014  | 4KO-110/2014 | 22500   | CZK | 22499,99 | 501200 | 2100 | 321100 |
| 15.9.2014 | 4KO-116/2014 | 57354,4 | CZK | 57354,4  | 501200 | 2100 | 321100 |
| 19.9.2014 | 4KO-115/2014 | 77772   | CZK | 77772    | 501200 | 2100 | 321100 |
| 22.9.2014 | 4KO-117/2014 | 53620   | CZK | 53620    | 501200 | 2100 | 321100 |
| 22.9.2014 | 4KO-118/2014 | 24628   | CZK | 24628    | 501200 | 2100 | 321100 |
| 29.9.2014 | 4KO-119/2014 | 57775,5 | CZK | 57775,5  | 501200 | 2100 | 321100 |



|            |              |         |     |          |        |      |        |
|------------|--------------|---------|-----|----------|--------|------|--------|
| 3.10.2014  | 4TO-895/2014 | 4275    | CZK | 4275     | 501200 | 2100 | 321100 |
| 6.10.2014  | 4KO-120/2014 | 50001,6 | CZK | 50001,6  | 501200 | 2100 | 321100 |
| 6.10.2014  | 4KO-121/2014 | 23904   | CZK | 23904    | 501200 | 2100 | 321100 |
| 9.10.2014  | 4KO-122/2014 | 31808   | CZK | 31808    | 501200 | 3000 | 321100 |
| 9.10.2014  | 4KO-123/2014 | 39541   | CZK | 39541    | 501200 | 2100 | 321100 |
| 14.10.2014 | 4KO-127/2014 | 56951,5 | CZK | 56951,5  | 501200 | 2100 | 321100 |
| 22.10.2014 | 4KO-124/2014 | 33566   | CZK | 33566    | 501200 | 2100 | 321100 |
| 22.10.2014 | 4KO-125/2014 | 57962   | CZK | 57962    | 501200 | 2100 | 321100 |
| 27.10.2014 | 4KO-126/2014 | 20855   | CZK | 20855    | 501200 | 2100 | 321100 |
| 27.10.2014 | 4TO-994/2014 | 2700    | CZK | 2700     | 501200 | 2100 | 321100 |
| 27.10.2014 | 4TO-995/2014 | 6000    | CZK | 6000     | 501200 | 2100 | 321100 |
| 29.10.2014 | 4KO-128/2014 | 90085,4 | CZK | 90085,4  | 501200 | 2100 | 321100 |
| 31.10.2014 | INT-69/2014  | 56011   | CZK | 56011,03 | 501200 | 3000 | 119100 |

**Příloha E: Aplikace výběru peněžní jednotkou – účet 314 100, účet 501 200**

| Číslo | Položka (Kč) | Kumulativní součet | Násobek  | Celočíslo | Rozdíl | Výběr | datum zaúčtování | číslo dokladu |
|-------|--------------|--------------------|----------|-----------|--------|-------|------------------|---------------|
| 0     | 2 000,00     | 2 000,00           | 0,003232 | 0         |        |       |                  |               |
| 1     | 5 432,00     | 7 432,00           | 0,012009 | 0         | 0      |       | 1.1.2014         | ZUZA-1/2014   |
| 2     | -2 700,00    | 4 732,00           | 0,007646 | 0         | 0      |       | 1.1.2014         | ZUZA-9/2014   |
| 3     | 10 007,00    | 14 739,00          | 0,023816 | 0         | 0      |       | 6.1.2014         | RBCZ-3/2014   |
| 4     | 5 782,00     | 20 521,00          | 0,033158 | 0         | 0      |       | 6.1.2014         | RBCZ-3/2014   |
| 5     | 4 880,00     | 25 401,00          | 0,041044 | 0         | 0      |       | 7.1.2014         | RBCZ-4/2014   |
| 6     | 10 860,28    | 36 261,28          | 0,058592 | 0         | 0      |       | 8.1.2014         | 4TO-8/2014    |
| 7     | 5 782,00     | 42 043,28          | 0,067935 | 0         | 0      |       | 9.1.2014         | 4TO-13/2014   |
| 8     | -64 665,10   | -22 621,82         | -0,03655 | 0         | 0      |       | 9.1.2014         | RBCZ-6/2014   |
| 9     | 31 145,40    | 8 523,58           | 0,013773 | 0         | 0      |       | 9.1.2014         | RBCZ-6/2014   |
| 10    | 49 950,00    | 58 473,58          | 0,094483 | 0         | 0      |       | 9.1.2014         | RBCZ-6/2014   |
| 11    | 31 145,40    | 89 618,98          | 0,144809 | 0         | 0      |       | 9.1.2014         | RBCZ-6/2014   |
| 12    | 121,00       | 89 739,98          | 0,145005 | 0         | 0      |       | 9.1.2014         | RBCZ-6/2014   |
| 13    | 136 300,00   | 226 039,98         | 0,365243 | 0         | 0      |       | 10.1.2014        | 4TO-74/2014   |
| 14    | 517 368,34   | 743 408,32         | 1,201223 | 1         | 1      | x     | 10.1.2014        | VBEU-1/2014   |
| 15    | 496 917,08   | 1 240 325,40       | 2,004158 | 2         | 1      | x     | 13.1.2014        | 4ZO-8/2014    |
| 16    | 1 249,00     | 1 241 574,40       | 2,006176 | 2         | 0      |       | 13.1.2014        | RBCZ-8/2014   |
| 17    | 80 170,00    | 1 321 744,40       | 2,135717 | 2         | 0      |       | 13.1.2014        | RBCZ-8/2014   |
| 18    | 292 032,00   | 1 613 776,40       | 2,607592 | 2         | 0      |       | 15.1.2014        | 4ZO-3/2014    |
| 19    | 41 802,00    | 1 655 578,40       | 2,675137 | 2         | 0      |       | 16.1.2014        | RBCZ-11/2014  |
| 20    | 151,00       | 1 655 729,40       | 2,675381 | 2         | 0      |       | 16.1.2014        | RBCZ-11/2014  |
| 21    | 18 000,00    | 1 673 729,40       | 2,704466 | 2         | 0      |       | 16.1.2014        | RBCZ-11/2014  |
| 22    | 12 100,00    | 1 685 829,40       | 2,724017 | 2         | 0      |       | 20.1.2014        | RBCZ-13/2014  |
| 23    | 18 150,00    | 1 703 979,40       | 2,753345 | 2         | 0      |       | 22.1.2014        | RBCZ-15/2014  |
| 24    | 31 145,40    | 1 735 124,80       | 2,80367  | 2         | 0      |       | 23.1.2014        | 4TO-80/2014   |
| 25    | 13 358,40    | 1 748 483,20       | 2,825255 | 2         | 0      |       | 23.1.2014        | 4TO-80/2014   |
| 26    | 80 170,00    | 1 828 653,20       | 2,954796 | 2         | 0      |       | 24.1.2014        | 4TO-83/2014   |
| 27    | 66 323,00    | 1 894 976,20       | 3,061963 | 3         | 1      | x     | 27.1.2014        | RBCZ-18/2014  |
| 28    | 19 663,00    | 1 914 639,20       | 3,093735 | 3         | 0      |       | 27.1.2014        | RBCZ-18/2014  |
| 29    | 60 500,00    | 1 975 139,20       | 3,191493 | 3         | 0      |       | 28.1.2014        | 9SP-22/2014   |
| 30    | 60 500,00    | 2 035 639,20       | 3,289251 | 3         | 0      |       | 28.1.2014        | RBCZ-19/2014  |
| 31    | 60 500,00    | 2 096 139,20       | 3,387009 | 3         | 0      |       | 28.1.2014        | RBCZ-19/2014  |
| 32    | 102 228,48   | 2 198 367,68       | 3,552193 | 3         | 0      |       | 29.1.2014        | VBEU-1/2014   |
| 33    | -60 500,00   | 2 137 867,68       | 3,454435 | 3         | 0      |       | 30.1.2014        | RBCZ-21/2014  |
| 34    | 174 036,34   | 2 311 904,02       | 3,735649 | 3         | 0      |       | 30.1.2014        | VBEU-1/2014   |
| 35    | 12 280,00    | 2 324 184,02       | 3,755491 | 3         | 0      |       | 3.2.2014         | DZP-1/2014    |
| 36    | 12 280,00    | 2 336 464,02       | 3,775333 | 3         | 0      |       | 3.2.2014         | RBCZ-23/2014  |
| 37    | 250 470,00   | 2 586 934,02       | 4,180051 | 4         | 1      | x     | 4.2.2014         | RBCZ-24/2014  |
| 38    | 127 100,00   | 2 714 034,02       | 4,385423 | 4         | 0      |       | 4.2.2014         | RBCZ-24/2014  |
| 39    | 19 663,00    | 2 733 697,02       | 4,417195 | 4         | 0      |       | 5.2.2014         | 4TO-95/2014   |
| 40    | 12 100,00    | 2 745 797,02       | 4,436747 | 4         | 0      |       | 6.2.2014         | RBCZ-26/2014  |
| 41    | 66 323,20    | 2 812 120,22       | 4,543914 | 4         | 0      |       | 7.2.2014         | 4TO-128/2014  |
| 42    | 12 050,00    | 2 824 170,22       | 4,563385 | 4         | 0      |       | 7.2.2014         | RBCZ-27/2014  |
| 43    | 490,00       | 2 824 660,22       | 4,564177 | 4         | 0      |       | 7.2.2014         | RBCZ-27/2014  |
| 44    | 15 630,00    | 2 840 290,22       | 4,589432 | 4         | 0      |       | 7.2.2014         | RBCZ-27/2014  |
| 45    | 15 630,00    | 2 855 920,22       | 4,614687 | 4         | 0      |       | 12.2.2014        | 4TO-142/2014  |
| 46    | 12 050,00    | 2 867 970,22       | 4,634158 | 4         | 0      |       | 12.2.2014        | 4TO-143/2014  |
| 47    | 85 200,00    | 2 953 170,22       | 4,771827 | 4         | 0      |       | 12.2.2014        | 4TO-171/2014  |

|     |             |              |          |    |   |   |           |              |
|-----|-------------|--------------|----------|----|---|---|-----------|--------------|
| 48  | 253 550,00  | 3 206 720,22 | 5,181521 | 5  | 1 | x | 12.2.2014 | 4TO-174/2014 |
| 49  | 55 925,00   | 3 262 645,22 | 5,271887 | 5  | 0 |   | 12.2.2014 | 4TO-174/2014 |
| 50  | 253 550,00  | 3 516 195,22 | 5,681581 | 5  | 0 |   | 12.2.2014 | 4TO-174/2014 |
| 51  | 253 550,00  | 3 769 745,22 | 6,091275 | 6  | 1 | x | 12.2.2014 | 4TO-174/2014 |
| 52  | 490,00      | 3 770 235,22 | 6,092067 | 6  | 0 |   | 12.2.2014 | 9SP-65/2014  |
| 53  | 121,00      | 3 770 356,22 | 6,092262 | 6  | 0 |   | 12.2.2014 | RBCZ-30/2014 |
| 54  | 6 050,00    | 3 776 406,22 | 6,102038 | 6  | 0 |   | 12.2.2014 | RBCZ-30/2014 |
| 55  | 128 730,28  | 3 905 136,50 | 6,310045 | 6  | 0 |   | 12.2.2014 | VBEU-2/2014  |
| 56  | -127 100,00 | 3 778 036,50 | 6,104672 | 6  | 0 |   | 13.2.2014 | CSCZ-2/2014  |
| 57  | 131 800,00  | 3 909 836,50 | 6,317639 | 6  | 0 |   | 14.2.2014 | RBCZ-32/2014 |
| 58  | 54 450,00   | 3 964 286,50 | 6,405621 | 6  | 0 |   | 20.2.2014 | RBCZ-36/2014 |
| 59  | 9 045,00    | 3 973 331,50 | 6,420236 | 6  | 0 |   | 20.2.2014 | RBCZ-36/2014 |
| 60  | 12 100,00   | 3 985 431,50 | 6,439788 | 6  | 0 |   | 21.2.2014 | RBCZ-37/2014 |
| 61  | 250 470,00  | 4 235 901,50 | 6,844505 | 6  | 0 |   | 25.2.2014 | 4TO-207/2014 |
| 62  | 18 150,00   | 4 254 051,50 | 6,873833 | 6  | 0 |   | 26.2.2014 | RBCZ-40/2014 |
| 63  | 18 150,00   | 4 272 201,50 | 6,90316  | 6  | 0 |   | 27.2.2014 | 9SP-90/2014  |
| 64  | 74 613,60   | 4 346 815,10 | 7,023723 | 7  | 1 | x | 27.2.2014 | RBCZ-41/2014 |
| 65  | 6 050,00    | 4 352 865,10 | 7,033499 | 7  | 0 |   | 27.2.2014 | RBCZ-41/2014 |
| 66  | 388,00      | 4 353 253,10 | 7,034126 | 7  | 0 |   | 28.2.2014 | RBCZ-42/2014 |
| 67  | 388,00      | 4 353 641,10 | 7,034753 | 7  | 0 |   | 28.2.2014 | RBCZ-42/2014 |
| 68  | 3 697,00    | 4 357 338,10 | 7,040727 | 7  | 0 |   | 28.2.2014 | RBCZ-42/2014 |
| 69  | 3 697,00    | 4 361 035,10 | 7,0467   | 7  | 0 |   | 28.2.2014 | RBCZ-42/2014 |
| 70  | 74 613,60   | 4 435 648,70 | 7,167263 | 7  | 0 |   | 3.3.2014  | 4TO-242/2014 |
| 71  | 363,00      | 4 436 011,70 | 7,16785  | 7  | 0 |   | 3.3.2014  | 4TO-286/2014 |
| 72  | -12 280,00  | 4 423 731,70 | 7,148007 | 7  | 0 |   | 3.3.2014  | RBCZ-43/2014 |
| 73  | 388,00      | 4 424 119,70 | 7,148634 | 7  | 0 |   | 3.3.2014  | RBCZ-43/2014 |
| 74  | 3 697,00    | 4 427 816,70 | 7,154608 | 7  | 0 |   | 3.3.2014  | RBCZ-43/2014 |
| 75  | 12 280,00   | 4 440 096,70 | 7,174451 | 7  | 0 |   | 3.3.2014  | RBCZ-43/2014 |
| 76  | 245 630,00  | 4 685 726,70 | 7,571347 | 7  | 0 |   | 3.3.2014  | RBCZ-43/2014 |
| 77  | 9 045,00    | 4 694 771,70 | 7,585963 | 7  | 0 |   | 7.3.2014  | 4TO-291/2014 |
| 78  | 522 855,18  | 5 217 626,88 | 8,430809 | 8  | 1 | x | 7.3.2014  | 4ZO-8/2014   |
| 79  | 11 993,74   | 5 229 620,62 | 8,450189 | 8  | 0 |   | 7.3.2014  | KR-789/2014  |
| 80  | 524 546,06  | 5 754 166,68 | 9,297767 | 9  | 1 | x | 7.3.2014  | VBEU-3/2014  |
| 81  | -1 967,10   | 5 752 199,58 | 9,294588 | 9  | 0 |   | 7.3.2014  | VZ-63/2014   |
| 82  | 112 600,00  | 5 864 799,58 | 9,476531 | 9  | 0 |   | 12.3.2014 | RBCZ-50/2014 |
| 83  | 81 675,00   | 5 946 474,58 | 9,608504 | 9  | 0 |   | 12.3.2014 | RBCZ-50/2014 |
| 84  | 48 400,00   | 5 994 874,58 | 9,68671  | 9  | 0 |   | 13.3.2014 | RBCZ-51/2014 |
| 85  | 363,00      | 5 995 237,58 | 9,687297 | 9  | 0 |   | 13.3.2014 | RBCZ-51/2014 |
| 86  | 131 800,00  | 6 127 037,58 | 9,900264 | 9  | 0 |   | 14.3.2014 | 4TO-311/2014 |
| 87  | 14 520,00   | 6 141 557,58 | 9,923726 | 9  | 0 |   | 14.3.2014 | RBCZ-52/2014 |
| 88  | 32 846,66   | 6 174 404,24 | 9,9768   | 9  | 0 |   | 18.3.2014 | RBCZ-54/2014 |
| 89  | 173 216,31  | 6 347 620,55 | 10,25669 | 10 | 1 | x | 20.3.2014 | 4ZO-1/2014   |
| 90  | 59 690,90   | 6 407 311,45 | 10,35314 | 10 | 0 |   | 24.3.2014 | RBCZ-58/2014 |
| 91  | 17 140,00   | 6 424 451,45 | 10,38083 | 10 | 0 |   | 24.3.2014 | RBCZ-58/2014 |
| 92  | 48 400,00   | 6 472 851,45 | 10,45904 | 10 | 0 |   | 25.3.2014 | 4TO-288/2014 |
| 93  | 81 675,00   | 6 554 526,45 | 10,59101 | 10 | 0 |   | 25.3.2014 | RBCZ-59/2014 |
| 94  | 12 100,00   | 6 566 626,45 | 10,61057 | 10 | 0 |   | 28.3.2014 | RBCZ-62/2014 |
| 95  | 59 690,90   | 6 626 317,35 | 10,70702 | 10 | 0 |   | 31.3.2014 | 4TO-315/2014 |
| 96  | 820,03      | 6 627 137,38 | 10,70834 | 10 | 0 |   | 31.3.2014 | KR-4/2014    |
| 97  | 218,00      | 6 627 355,38 | 10,70869 | 10 | 0 |   | 7.4.2014  | 9SP-153/2014 |
| 98  | 121,00      | 6 627 476,38 | 10,70889 | 10 | 0 |   | 7.4.2014  | RBCZ-68/2014 |
| 99  | 218,00      | 6 627 694,38 | 10,70924 | 10 | 0 |   | 7.4.2014  | RBCZ-68/2014 |
| 100 | 112 600,00  | 6 740 294,38 | 10,89118 | 10 | 0 |   | 9.4.2014  | 4TO-349/2014 |
| 101 | 121,00      | 6 740 415,38 | 10,89138 | 10 | 0 |   | 9.4.2014  | 9SP-159/2014 |

|     |            |              |          |    |   |   |           |              |
|-----|------------|--------------|----------|----|---|---|-----------|--------------|
| 102 | 151,00     | 6 740 566,38 | 10,89162 | 10 | 0 |   | 9.4.2014  | 9SP-160/2014 |
| 103 | 133,00     | 6 740 699,38 | 10,89184 | 10 | 0 |   | 9.4.2014  | 9SP-161/2014 |
| 104 | 151,00     | 6 740 850,38 | 10,89208 | 10 | 0 |   | 9.4.2014  | RBCZ-70/2014 |
| 105 | 133,00     | 6 740 983,38 | 10,8923  | 10 | 0 |   | 9.4.2014  | RBCZ-70/2014 |
| 106 | 121,00     | 6 741 104,38 | 10,89249 | 10 | 0 |   | 9.4.2014  | RBCZ-70/2014 |
| 107 | 81 675,00  | 6 822 779,38 | 11,02447 | 11 | 1 | x | 14.4.2014 | 4TO-352/2014 |
| 108 | 81 675,00  | 6 904 454,38 | 11,15644 | 11 | 0 |   | 14.4.2014 | 4TO-352/2014 |
| 109 | 245 630,00 | 7 150 084,38 | 11,55334 | 11 | 0 |   | 14.4.2014 | 9SP-168/2014 |
| 110 | 121,00     | 7 150 205,38 | 11,55353 | 11 | 0 |   | 14.4.2014 | 9SP-169/2014 |
| 111 | 7 812,00   | 7 158 017,38 | 11,56615 | 11 | 0 |   | 14.4.2014 | RBCZ-73/2014 |
| 112 | 2 170,00   | 7 160 187,38 | 11,56966 | 11 | 0 |   | 16.4.2014 | RBCZ-75/2014 |
| 113 | 78 650,00  | 7 238 837,38 | 11,69675 | 11 | 0 |   | 16.4.2014 | RBCZ-75/2014 |
| 114 | 7 812,00   | 7 246 649,38 | 11,70937 | 11 | 0 |   | 18.4.2014 | 4TO-378/2014 |
| 115 | 7 320,00   | 7 253 969,38 | 11,7212  | 11 | 0 |   | 22.4.2014 | RBCZ-78/2014 |
| 116 | 121,00     | 7 254 090,38 | 11,72139 | 11 | 0 |   | 23.4.2014 | 9SP-190/2014 |
| 117 | 121,00     | 7 254 211,38 | 11,72159 | 11 | 0 |   | 23.4.2014 | 9SP-191/2014 |
| 118 | 121,00     | 7 254 332,38 | 11,72178 | 11 | 0 |   | 23.4.2014 | 9SP-192/2014 |
| 119 | 151,00     | 7 254 483,38 | 11,72203 | 11 | 0 |   | 23.4.2014 | 9SP-193/2014 |
| 120 | 121,00     | 7 254 604,38 | 11,72222 | 11 | 0 |   | 23.4.2014 | 9SP-194/2014 |
| 121 | 78 650,00  | 7 333 254,38 | 11,84931 | 11 | 0 |   | 23.4.2014 | 9SP-195/2014 |
| 122 | 847,00     | 7 334 101,38 | 11,85068 | 11 | 0 |   | 23.4.2014 | RBCZ-79/2014 |
| 123 | 847,00     | 7 334 948,38 | 11,85204 | 11 | 0 |   | 23.4.2014 | RBCZ-79/2014 |
| 124 | 847,00     | 7 335 795,38 | 11,85341 | 11 | 0 |   | 23.4.2014 | RBCZ-79/2014 |
| 125 | 363,00     | 7 336 158,38 | 11,854   | 11 | 0 |   | 23.4.2014 | RBCZ-79/2014 |
| 126 | 847,00     | 7 337 005,38 | 11,85537 | 11 | 0 |   | 23.4.2014 | RBCZ-79/2014 |
| 127 | 847,00     | 7 337 852,38 | 11,85674 | 11 | 0 |   | 23.4.2014 | RBCZ-79/2014 |
| 128 | 2 783,00   | 7 340 635,38 | 11,86123 | 11 | 0 |   | 23.4.2014 | RBCZ-79/2014 |
| 129 | 847,00     | 7 341 482,38 | 11,8626  | 11 | 0 |   | 24.4.2014 | 9SP-198/2014 |
| 130 | 847,00     | 7 342 329,38 | 11,86397 | 11 | 0 |   | 24.4.2014 | 9SP-199/2014 |
| 131 | 847,00     | 7 343 176,38 | 11,86534 | 11 | 0 |   | 24.4.2014 | 9SP-200/2014 |
| 132 | 847,00     | 7 344 023,38 | 11,86671 | 11 | 0 |   | 24.4.2014 | 9SP-201/2014 |
| 133 | 363,00     | 7 344 386,38 | 11,86729 | 11 | 0 |   | 24.4.2014 | 9SP-202/2014 |
| 134 | 2 783,00   | 7 347 169,38 | 11,87179 | 11 | 0 |   | 24.4.2014 | 9SP-203/2014 |
| 135 | 847,00     | 7 348 016,38 | 11,87316 | 11 | 0 |   | 24.4.2014 | 9SP-204/2014 |
| 136 | 72 955,50  | 7 420 971,88 | 11,99104 | 11 | 0 |   | 25.4.2014 | RBCZ-81/2014 |
| 137 | 32 846,66  | 7 453 818,54 | 12,04412 | 12 | 1 | x | 28.4.2014 | 4TO-399/2014 |
| 138 | 18 000,00  | 7 471 818,54 | 12,0732  | 12 | 0 |   | 28.4.2014 | 9SP-205/2014 |
| 139 | 72 955,50  | 7 544 774,04 | 12,19109 | 12 | 0 |   | 30.4.2014 | 4TO-423/2014 |
| 140 | 43 560,00  | 7 588 334,04 | 12,26147 | 12 | 0 |   | 30.4.2014 | RBCZ-84/2014 |
| 141 | 528 206,75 | 8 116 540,79 | 13,11497 | 13 | 1 | x | 30.4.2014 | VBEU-4/2014  |
| 142 | 123 487,40 | 8 240 028,19 | 13,3145  | 13 | 0 |   | 6.5.2014  | VBEU-5/2014  |
| 143 | 3 660,00   | 8 243 688,19 | 13,32042 | 13 | 0 |   | 9.5.2014  | 9SP-227/2014 |
| 144 | 3 660,00   | 8 247 348,19 | 13,32633 | 13 | 0 |   | 9.5.2014  | 9SP-227/2014 |
| 145 | 3 660,00   | 8 251 008,19 | 13,33224 | 13 | 0 |   | 9.5.2014  | 9SP-227/2014 |
| 146 | 3 660,00   | 8 254 668,19 | 13,33816 | 13 | 0 |   | 9.5.2014  | 9SP-227/2014 |
| 147 | 3 660,00   | 8 258 328,19 | 13,34407 | 13 | 0 |   | 9.5.2014  | 9SP-227/2014 |
| 148 | 3 660,00   | 8 261 988,19 | 13,34999 | 13 | 0 |   | 9.5.2014  | 9SP-227/2014 |
| 149 | 3 660,00   | 8 265 648,19 | 13,3559  | 13 | 0 |   | 9.5.2014  | 9SP-227/2014 |
| 150 | 3 697,00   | 8 269 345,19 | 13,36187 | 13 | 0 |   | 9.5.2014  | 9SP-227/2014 |
| 151 | 3 697,00   | 8 273 042,19 | 13,36785 | 13 | 0 |   | 9.5.2014  | 9SP-227/2014 |
| 152 | 3 697,00   | 8 276 739,19 | 13,37382 | 13 | 0 |   | 9.5.2014  | 9SP-227/2014 |
| 153 | 3 697,00   | 8 280 436,19 | 13,37979 | 13 | 0 |   | 9.5.2014  | 9SP-227/2014 |
| 154 | 3 697,00   | 8 284 133,19 | 13,38577 | 13 | 0 |   | 9.5.2014  | 9SP-227/2014 |
| 155 | 388,00     | 8 284 521,19 | 13,38639 | 13 | 0 |   | 9.5.2014  | 9SP-229/2014 |

|     |            |               |          |    |   |   |           |               |
|-----|------------|---------------|----------|----|---|---|-----------|---------------|
| 156 | 388,00     | 8 284 909,19  | 13,38702 | 13 | 0 |   | 9.5.2014  | 9SP-229/2014  |
| 157 | 368,00     | 8 285 277,19  | 13,38762 | 13 | 0 |   | 9.5.2014  | 9SP-229/2014  |
| 158 | 368,00     | 8 285 645,19  | 13,38821 | 13 | 0 |   | 9.5.2014  | 9SP-229/2014  |
| 159 | 368,00     | 8 286 013,19  | 13,38881 | 13 | 0 |   | 9.5.2014  | 9SP-229/2014  |
| 160 | 368,00     | 8 286 381,19  | 13,3894  | 13 | 0 |   | 9.5.2014  | 9SP-229/2014  |
| 161 | 368,00     | 8 286 749,19  | 13,38999 | 13 | 0 |   | 9.5.2014  | 9SP-229/2014  |
| 162 | 368,00     | 8 287 117,19  | 13,39059 | 13 | 0 |   | 9.5.2014  | 9SP-229/2014  |
| 163 | 368,00     | 8 287 485,19  | 13,39118 | 13 | 0 |   | 9.5.2014  | 9SP-229/2014  |
| 164 | 388,00     | 8 287 873,19  | 13,39181 | 13 | 0 |   | 9.5.2014  | 9SP-229/2014  |
| 165 | 388,00     | 8 288 261,19  | 13,39244 | 13 | 0 |   | 9.5.2014  | 9SP-229/2014  |
| 166 | 388,00     | 8 288 649,19  | 13,39307 | 13 | 0 |   | 9.5.2014  | 9SP-229/2014  |
| 167 | 4 880,00   | 8 293 529,19  | 13,40095 | 13 | 0 |   | 9.5.2014  | 9SP-230/2014  |
| 168 | 43 560,00  | 8 337 089,19  | 13,47134 | 13 | 0 |   | 9.5.2014  | 9SP-231/2014  |
| 169 | 18 150,00  | 8 355 239,19  | 13,50066 | 13 | 0 |   | 9.5.2014  | RBCZ-89/2014  |
| 170 | 12 180,00  | 8 367 419,19  | 13,52034 | 13 | 0 |   | 14.5.2014 | RBCZ-92/2014  |
| 171 | 182,00     | 8 367 601,19  | 13,52064 | 13 | 0 |   | 14.5.2014 | RBCZ-92/2014  |
| 172 | 18 150,00  | 8 385 751,19  | 13,54997 | 13 | 0 |   | 16.5.2014 | 9SP-252/2014  |
| 173 | 12 100,00  | 8 397 851,19  | 13,56952 | 13 | 0 |   | 16.5.2014 | 9SP-253/2014  |
| 174 | 54 450,00  | 8 452 301,19  | 13,6575  | 13 | 0 |   | 16.5.2014 | 9SP-254/2014  |
| 175 | 14 520,00  | 8 466 821,19  | 13,68096 | 13 | 0 |   | 16.5.2014 | 9SP-255/2014  |
| 176 | 18 150,00  | 8 484 971,19  | 13,71029 | 13 | 0 |   | 16.5.2014 | 9SP-256/2014  |
| 177 | 182,00     | 8 485 153,19  | 13,71058 | 13 | 0 |   | 16.5.2014 | 9SP-257/2014  |
| 178 | 21 329,00  | 8 506 482,19  | 13,74505 | 13 | 0 |   | 16.5.2014 | RBCZ-94/2014  |
| 179 | 2 460,00   | 8 508 942,19  | 13,74902 | 13 | 0 |   | 21.5.2014 | RBCZ-97/2014  |
| 180 | 71 297,40  | 8 580 239,59  | 13,86423 | 13 | 0 |   | 23.5.2014 | RBCZ-99/2014  |
| 181 | 528 206,75 | 9 108 446,34  | 14,71772 | 14 | 1 | x | 27.5.2014 | 4TO-556/2014  |
| 182 | 376 503,60 | 9 484 949,94  | 15,32609 | 15 | 1 | x | 27.5.2014 | 4TO-556/2014  |
| 183 | -48 932,40 | 9 436 017,54  | 15,24702 | 15 | 0 |   | 27.5.2014 | RBCZ-101/2014 |
| 184 | 545,00     | 9 436 562,54  | 15,2479  | 15 | 0 |   | 27.5.2014 | RBCZ-101/2014 |
| 185 | 43 560,00  | 9 480 122,54  | 15,31829 | 15 | 0 |   | 27.5.2014 | RBCZ-101/2014 |
| 186 | 3 746,26   | 9 483 868,80  | 15,32434 | 15 | 0 |   | 27.5.2014 | VBEU-5/2014   |
| 187 | -12 180,00 | 9 471 688,80  | 15,30466 | 15 | 0 |   | 27.5.2014 | ZUZA-4/2014   |
| 188 | 545,00     | 9 472 233,80  | 15,30554 | 15 | 0 |   | 28.5.2014 | 9SP-264/2014  |
| 189 | 17 794,00  | 9 490 027,80  | 15,33429 | 15 | 0 |   | 29.5.2014 | RBCZ-103/2014 |
| 190 | 17 794,00  | 9 507 821,80  | 15,36304 | 15 | 0 |   | 30.5.2014 | 9SP-270/2014  |
| 191 | 21 329,00  | 9 529 150,80  | 15,39751 | 15 | 0 |   | 5.6.2014  | 4TO-522/2014  |
| 192 | 39 098,00  | 9 568 248,80  | 15,46068 | 15 | 0 |   | 5.6.2014  | RBCZ-108/2014 |
| 193 | 71 297,40  | 9 639 546,20  | 15,57589 | 15 | 0 |   | 6.6.2014  | 4TO-555/2014  |
| 194 | 39 098,00  | 9 678 644,20  | 15,63906 | 15 | 0 |   | 6.6.2014  | 9SP-291/2014  |
| 195 | 12 180,00  | 9 690 824,20  | 15,65874 | 15 | 0 |   | 13.6.2014 | RBCZ-114/2014 |
| 196 | 65 700,00  | 9 756 524,20  | 15,7649  | 15 | 0 |   | 16.6.2014 | CSCZ-6/2014   |
| 197 | 968,00     | 9 757 492,20  | 15,76647 | 15 | 0 |   | 17.6.2014 | RBCZ-116/2014 |
| 198 | 182,00     | 9 757 674,20  | 15,76676 | 15 | 0 |   | 17.6.2014 | RBCZ-116/2014 |
| 199 | 182,00     | 9 757 856,20  | 15,76706 | 15 | 0 |   | 18.6.2014 | 9SP-292/2014  |
| 200 | 60 500,00  | 9 818 356,20  | 15,86481 | 15 | 0 |   | 24.6.2014 | RBCZ-121/2014 |
| 201 | 60 500,00  | 9 878 856,20  | 15,96257 | 15 | 0 |   | 25.6.2014 | 9SP-297/2014  |
| 202 | 3 630,00   | 9 882 486,20  | 15,96844 | 15 | 0 |   | 25.6.2014 | RBCZ-122/2014 |
| 203 | 102 850,00 | 9 985 336,20  | 16,13463 | 16 | 1 | x | 25.6.2014 | RBCZ-122/2014 |
| 204 | 8 743,00   | 9 994 079,20  | 16,14875 | 16 | 0 |   | 1.7.2014  | RBCZ-126/2014 |
| 205 | 8 743,00   | 10 002 822,20 | 16,16288 | 16 | 0 |   | 2.7.2014  | 4TO-598/2014  |
| 206 | 102 850,00 | 10 105 672,20 | 16,32907 | 16 | 0 |   | 2.7.2014  | 9SP-307/2014  |
| 207 | 71 297,40  | 10 176 969,60 | 16,44427 | 16 | 0 |   | 2.7.2014  | RBCZ-127/2014 |
| 208 | 3 697,00   | 10 180 666,60 | 16,45025 | 16 | 0 |   | 2.7.2014  | RBCZ-127/2014 |
| 209 | 3 697,00   | 10 184 363,60 | 16,45622 | 16 | 0 |   | 2.7.2014  | RBCZ-127/2014 |

|     |            |               |          |    |   |   |           |               |
|-----|------------|---------------|----------|----|---|---|-----------|---------------|
| 210 | 3 697,00   | 10 188 060,60 | 16,46219 | 16 | 0 |   | 2.7.2014  | RBCZ-127/2014 |
| 211 | 3 697,00   | 10 191 757,60 | 16,46817 | 16 | 0 |   | 2.7.2014  | RBCZ-127/2014 |
| 212 | 388,00     | 10 192 145,60 | 16,46888 | 16 | 0 |   | 2.7.2014  | RBCZ-127/2014 |
| 213 | 388,00     | 10 192 533,60 | 16,46942 | 16 | 0 |   | 2.7.2014  | RBCZ-127/2014 |
| 214 | 388,00     | 10 192 921,60 | 16,47005 | 16 | 0 |   | 2.7.2014  | RBCZ-127/2014 |
| 215 | 388,00     | 10 193 309,60 | 16,47068 | 16 | 0 |   | 2.7.2014  | RBCZ-127/2014 |
| 216 | 36 768,00  | 10 230 077,60 | 16,53009 | 16 | 0 |   | 2.7.2014  | RBCZ-127/2014 |
| 217 | 69 420,00  | 10 299 497,60 | 16,64226 | 16 | 0 |   | 2.7.2014  | RBCZ-127/2014 |
| 218 | 65 700,00  | 10 365 197,60 | 16,74842 | 16 | 0 |   | 9.7.2014  | 4TO-631/2014  |
| 219 | 968,00     | 10 366 165,60 | 16,74998 | 16 | 0 |   | 10.7.2014 | 9SP-322/2014  |
| 220 | 12 180,00  | 10 378 345,60 | 16,76966 | 16 | 0 |   | 10.7.2014 | RBCZ-133/2014 |
| 221 | 65 800,00  | 10 444 145,60 | 16,87599 | 16 | 0 |   | 15.7.2014 | CSCZ-7/2014   |
| 222 | 182,00     | 10 444 327,60 | 16,87628 | 16 | 0 |   | 15.7.2014 | RBCZ-136/2014 |
| 223 | 8 990,00   | 10 453 317,60 | 16,89081 | 16 | 0 |   | 15.7.2014 | RBCZ-136/2014 |
| 224 | 182,00     | 10 453 499,60 | 16,89111 | 16 | 0 |   | 16.7.2014 | 9SP-327/2014  |
| 225 | 3 630,00   | 10 457 129,60 | 16,89697 | 16 | 0 |   | 17.7.2014 | 9SP-330/2014  |
| 226 | 36 768,00  | 10 493 897,60 | 16,95638 | 16 | 0 |   | 21.7.2014 | 4TO-654/2014  |
| 227 | 199 449,84 | 10 693 347,44 | 17,27865 | 17 | 1 | x | 24.7.2014 | RBEU-7/2014   |
| 228 | 6 675,00   | 10 700 022,44 | 17,28944 | 17 | 0 |   | 28.7.2014 | RBCZ-145/2014 |
| 229 | 8 990,00   | 10 709 012,44 | 17,30397 | 17 | 0 |   | 31.7.2014 | 9SP-345/2014  |
| 230 | 6 675,00   | 10 715 687,44 | 17,31475 | 17 | 0 |   | 1.8.2014  | 4TO-681/2014  |
| 231 | 43 560,00  | 10 759 247,44 | 17,38514 | 17 | 0 |   | 1.8.2014  | 9SP-347/2014  |
| 232 | 71 297,40  | 10 830 544,84 | 17,50034 | 17 | 0 |   | 6.8.2014  | RBCZ-152/2014 |
| 233 | 12 180,00  | 10 842 724,84 | 17,52002 | 17 | 0 |   | 7.8.2014  | RBCZ-153/2014 |
| 234 | 65 800,00  | 10 908 524,84 | 17,62634 | 17 | 0 |   | 11.8.2014 | 4TO-712/2014  |
| 235 | 58 685,00  | 10 967 209,84 | 17,72117 | 17 | 0 |   | 12.8.2014 | RBCZ-156/2014 |
| 236 | 12 100,00  | 10 979 309,84 | 17,74072 | 17 | 0 |   | 14.8.2014 | 9SP-368/2014  |
| 237 | 41 802,00  | 11 021 111,84 | 17,80827 | 17 | 0 |   | 14.8.2014 | 9SP-369/2014  |
| 238 | 49 950,00  | 11 071 061,84 | 17,88898 | 17 | 0 |   | 14.8.2014 | 9SP-370/2014  |
| 239 | 18 150,00  | 11 089 211,84 | 17,9183  | 17 | 0 |   | 14.8.2014 | 9SP-371/2014  |
| 240 | 12 100,00  | 11 101 311,84 | 17,93786 | 17 | 0 |   | 14.8.2014 | 9SP-372/2014  |
| 241 | 12 100,00  | 11 113 411,84 | 17,95741 | 17 | 0 |   | 14.8.2014 | 9SP-373/2014  |
| 242 | 10 007,00  | 11 123 418,84 | 17,97358 | 17 | 0 |   | 14.8.2014 | 9SP-374/2014  |
| 243 | 72 903,00  | 11 196 321,84 | 18,09138 | 18 | 1 | x | 14.8.2014 | 9SP-375/2014  |
| 244 | 1 249,00   | 11 197 570,84 | 18,09339 | 18 | 0 |   | 15.8.2014 | 9SP-376/2014  |
| 245 | 62 600,00  | 11 260 170,84 | 18,19454 | 18 | 0 |   | 15.8.2014 | CSCZ-8/2014   |
| 246 | -55,00     | 11 260 115,84 | 18,19446 | 18 | 0 |   | 15.8.2014 | RBCZ-159/2014 |
| 247 | 2 660,00   | 11 262 775,84 | 18,19875 | 18 | 0 |   | 19.8.2014 | RBCZ-161/2014 |
| 248 | 2 420,00   | 11 265 195,84 | 18,20266 | 18 | 0 |   | 19.8.2014 | RBCZ-161/2014 |
| 249 | 182,00     | 11 265 377,84 | 18,20296 | 18 | 0 |   | 19.8.2014 | RBCZ-161/2014 |
| 250 | 72 600,00  | 11 337 977,84 | 18,32027 | 18 | 0 |   | 19.8.2014 | RBCZ-161/2014 |
| 251 | 182,00     | 11 338 159,84 | 18,32056 | 18 | 0 |   | 20.8.2014 | 9SP-380/2014  |
| 252 | 2 660,00   | 11 340 819,84 | 18,32486 | 18 | 0 |   | 20.8.2014 | 9SP-381/2014  |
| 253 | 102 599,68 | 11 443 419,52 | 18,49064 | 18 | 0 |   | 26.8.2014 | 4ZO-38/2014   |
| 254 | 160 000,00 | 11 603 419,52 | 18,74918 | 18 | 0 |   | 26.8.2014 | RBCZ-166/2014 |
| 255 | 32 355,40  | 11 635 774,92 | 18,80146 | 18 | 0 |   | 26.8.2014 | RBCZ-166/2014 |
| 256 | 129 548,65 | 11 765 323,57 | 19,01079 | 19 | 1 | x | 26.8.2014 | RBEU-8/2014   |
| 257 | 2 420,00   | 11 767 743,57 | 19,0147  | 19 | 0 |   | 27.8.2014 | 9SP-386/2014  |
| 258 | 550 618,83 | 12 318 362,40 | 19,9044  | 19 | 0 |   | 27.8.2014 | RBEU-8/2014   |
| 259 | 12 626,25  | 12 330 988,65 | 19,92481 | 19 | 0 |   | 27.8.2014 | RBEU-8/2014   |
| 260 | 103 008,00 | 12 433 996,65 | 20,09125 | 20 | 1 | x | 27.8.2014 | RBEU-8/2014   |
| 261 | 27 225,00  | 12 461 221,65 | 20,13524 | 20 | 0 |   | 28.8.2014 | RBCZ-168/2014 |
| 262 | 206 462,18 | 12 667 683,83 | 20,46885 | 20 | 0 |   | 28.8.2014 | RBCZ-168/2014 |
| 263 | 95 768,20  | 12 763 452,03 | 20,62359 | 20 | 0 |   | 28.8.2014 | RBCZ-168/2014 |

|     |            |               |          |    |   |   |           |               |
|-----|------------|---------------|----------|----|---|---|-----------|---------------|
| 264 | 244 335,56 | 13 007 787,59 | 21,0184  | 21 | 1 | x | 28.8.2014 | RBEU-8/2014   |
| 265 | 32 355,40  | 13 040 142,99 | 21,07068 | 21 | 0 |   | 29.8.2014 | 4TO-768/2014  |
| 266 | 1 335,00   | 13 041 477,99 | 21,07284 | 21 | 0 |   | 29.8.2014 | 4TO-839/2014  |
| 267 | 7 812,00   | 13 049 289,99 | 21,08546 | 21 | 0 |   | 29.8.2014 | 4TO-840/2014  |
| 268 | 2 170,00   | 13 051 459,99 | 21,08897 | 21 | 0 |   | 29.8.2014 | 9SP-397/2014  |
| 269 | 7 800,00   | 13 059 259,99 | 21,10157 | 21 | 0 |   | 29.8.2014 | 9SP-407/2014  |
| 270 | 6 000,00   | 13 065 259,99 | 21,11127 | 21 | 0 |   | 29.8.2014 | 9SP-408/2014  |
| 271 | 6 050,00   | 13 071 309,99 | 21,12104 | 21 | 0 |   | 29.8.2014 | 9SP-409/2014  |
| 272 | 6 050,00   | 13 077 359,99 | 21,13082 | 21 | 0 |   | 29.8.2014 | 9SP-410/2014  |
| 273 | 5 445,00   | 13 082 804,99 | 21,13962 | 21 | 0 |   | 29.8.2014 | 9SP-411/2014  |
| 274 | 6 050,00   | 13 088 854,99 | 21,14939 | 21 | 0 |   | 29.8.2014 | 9SP-412/2014  |
| 275 | 9 680,00   | 13 098 534,99 | 21,16503 | 21 | 0 |   | 29.8.2014 | 9SP-413/2014  |
| 276 | 6 655,00   | 13 105 189,99 | 21,17579 | 21 | 0 |   | 29.8.2014 | 9SP-414/2014  |
| 277 | 6 050,00   | 13 111 239,99 | 21,18556 | 21 | 0 |   | 29.8.2014 | 9SP-415/2014  |
| 278 | 5 900,00   | 13 117 139,99 | 21,1951  | 21 | 0 |   | 29.8.2014 | 9SP-425/2014  |
| 279 | 6 360,00   | 13 123 499,99 | 21,20537 | 21 | 0 |   | 29.8.2014 | 9SP-426/2014  |
| 280 | 7 080,00   | 13 130 579,99 | 21,21681 | 21 | 0 |   | 29.8.2014 | 9SP-427/2014  |
| 281 | 7 080,00   | 13 137 659,99 | 21,22825 | 21 | 0 |   | 29.8.2014 | 9SP-428/2014  |
| 282 | 1 350,00   | 13 139 009,99 | 21,23043 | 21 | 0 |   | 29.8.2014 | 9SP-435/2014  |
| 283 | 1 350,00   | 13 140 359,99 | 21,23261 | 21 | 0 |   | 29.8.2014 | 9SP-436/2014  |
| 284 | 22 990,00  | 13 163 349,99 | 21,26976 | 21 | 0 |   | 29.8.2014 | 9SP-440/2014  |
| 285 | 21 707,40  | 13 185 057,39 | 21,30484 | 21 | 0 |   | 29.8.2014 | KR-717/2014   |
| 286 | 18 314,40  | 13 203 371,79 | 21,33443 | 21 | 0 |   | 29.8.2014 | KR-718/2014   |
| 287 | 8 479,82   | 13 211 851,61 | 21,34813 | 21 | 0 |   | 29.8.2014 | KR-719/2014   |
| 288 | 1 690,88   | 13 213 542,49 | 21,35087 | 21 | 0 |   | 29.8.2014 | KR-720/2014   |
| 289 | 71 297,40  | 13 284 839,89 | 21,46607 | 21 | 0 |   | 31.8.2014 | 4TO-785/2014  |
| 290 | 71 297,40  | 13 356 137,29 | 21,58127 | 21 | 0 |   | 31.8.2014 | 4TO-789/2014  |
| 291 | 71 297,40  | 13 427 434,69 | 21,69648 | 21 | 0 |   | 3.9.2014  | RBCZ-172/2014 |
| 292 | 12 180,00  | 13 439 614,69 | 21,71616 | 21 | 0 |   | 4.9.2014  | RBCZ-173/2014 |
| 293 | 62 600,00  | 13 502 214,69 | 21,81731 | 21 | 0 |   | 9.9.2014  | 4TO-807/2014  |
| 294 | 71 297,40  | 13 573 512,09 | 21,93252 | 21 | 0 |   | 11.9.2014 | 4TO-818/2014  |
| 295 | 402 456,10 | 13 975 968,19 | 22,58282 | 22 | 1 | x | 12.9.2014 | 4TO-826/2014  |
| 296 | 73 600,00  | 14 049 568,19 | 22,70174 | 22 | 0 |   | 15.9.2014 | CSCZ-9/2014   |
| 297 | 388,00     | 14 049 956,19 | 22,70237 | 22 | 0 |   | 16.9.2014 | RBCZ-181/2014 |
| 298 | 388,00     | 14 050 344,19 | 22,703   | 22 | 0 |   | 16.9.2014 | RBCZ-181/2014 |
| 299 | 3 697,00   | 14 054 041,19 | 22,70897 | 22 | 0 |   | 16.9.2014 | RBCZ-181/2014 |
| 300 | 3 697,00   | 14 057 738,19 | 22,71494 | 22 | 0 |   | 16.9.2014 | RBCZ-181/2014 |
| 301 | 91 572,00  | 14 149 310,19 | 22,86291 | 22 | 0 |   | 17.9.2014 | 4TO-837/2014  |
| 302 | 72 600,00  | 14 221 910,19 | 22,98022 | 22 | 0 |   | 17.9.2014 | 9SP-429/2014  |
| 303 | 38 700,44  | 14 260 610,63 | 23,04275 | 23 | 1 | x | 17.9.2014 | RBEU-9/2014   |
| 304 | 182,00     | 14 260 792,63 | 23,04305 | 23 | 0 |   | 19.9.2014 | RBCZ-184/2014 |
| 305 | 481 514,65 | 14 742 307,28 | 23,82109 | 23 | 0 |   | 19.9.2014 | RBEU-9/2014   |
| 306 | 8 349,00   | 14 750 656,28 | 23,83458 | 23 | 0 |   | 23.9.2014 | RBCZ-186/2014 |
| 307 | 89 451,27  | 14 840 107,55 | 23,97912 | 23 | 0 |   | 23.9.2014 | VBEU-9/2014   |
| 308 | 218 386,55 | 15 058 494,10 | 24,332   | 24 | 1 | x | 23.9.2014 | VBEU-9/2014   |
| 309 | 77 000,00  | 15 135 494,10 | 24,45642 | 24 | 0 |   | 24.9.2014 | VBEU-9/2014   |
| 310 | 48 400,00  | 15 183 894,10 | 24,53462 | 24 | 0 |   | 26.9.2014 | 9SP-454/2014  |
| 311 | 102 850,00 | 15 286 744,10 | 24,70081 | 24 | 0 |   | 26.9.2014 | 9SP-455/2014  |
| 312 | 102 850,00 | 15 389 594,10 | 24,867   | 24 | 0 |   | 26.9.2014 | RBCZ-189/2014 |
| 313 | 48 400,00  | 15 437 994,10 | 24,94521 | 24 | 0 |   | 26.9.2014 | RBCZ-189/2014 |
| 314 | 160 000,00 | 15 597 994,10 | 25,20374 | 25 | 1 | x | 30.9.2014 | 9SP-450/2014  |
| 315 | 78 758,80  | 15 676 752,90 | 25,331   | 25 | 0 |   | 30.9.2014 | RBCZ-191/2014 |
| 316 | 94 802,76  | 15 771 555,66 | 25,48419 | 25 | 0 |   | 1.10.2014 | VBEU-10/2014  |
| 317 | 6 050,00   | 15 777 605,66 | 25,49396 | 25 | 0 |   | 2.10.2014 | RBCZ-193/2014 |

|               |                      |               |          |    |           |   |            |               |
|---------------|----------------------|---------------|----------|----|-----------|---|------------|---------------|
| 318           | 5 445,00             | 15 783 050,66 | 25,50276 | 25 | 0         |   | 2.10.2014  | RBCZ-193/2014 |
| 319           | 73 600,00            | 15 856 650,66 | 25,62168 | 25 | 0         |   | 8.10.2014  | 4TO-943/2014  |
| 320           | 8 349,00             | 15 864 999,66 | 25,63517 | 25 | 0         |   | 8.10.2014  | 9SP-460/2014  |
| 321           | 12 614,88            | 15 877 614,54 | 25,65556 | 25 | 0         |   | 15.10.2014 | 4TO-827/2014  |
| 322           | 78 300,00            | 15 955 914,54 | 25,78208 | 25 | 0         |   | 15.10.2014 | CSCZ-10/2014  |
| 323           | 11,37                | 15 955 925,91 | 25,7821  | 25 | 0         |   | 15.10.2014 | KR-1229/2014  |
| 324           | 4 137,06             | 15 960 062,97 | 25,78878 | 25 | 0         |   | 15.10.2014 | KR-1230/2014  |
| 325           | 11 970,00            | 15 972 032,97 | 25,80812 | 25 | 0         |   | 15.10.2014 | RBCZ-202/2014 |
| 326           | 58 685,00            | 16 030 717,97 | 25,90295 | 25 | 0         |   | 17.10.2014 | 9SP-470/2014  |
| 327           | 47 795,00            | 16 078 512,97 | 25,98018 | 25 | 0         |   | 21.10.2014 | RBCZ-206/2014 |
| 328           | 5 400,00             | 16 083 912,97 | 25,9889  | 25 | 0         |   | 21.10.2014 | RBCZ-206/2014 |
| 329           | 36 300,00            | 16 120 212,97 | 26,04756 | 26 | 1         | x | 23.10.2014 | RBCZ-208/2014 |
| 330           | 1 796,00             | 16 122 008,97 | 26,05046 | 26 | 0         |   | 23.10.2014 | RBCZ-208/2014 |
| 331           | 182,00               | 16 122 190,97 | 26,05075 | 26 | 0         |   | 23.10.2014 | RBCZ-208/2014 |
| 332           | 182,00               | 16 122 372,97 | 26,05105 | 26 | 0         |   | 29.10.2014 | 9SP-480/2014  |
| 333           | 182,00               | 16 122 554,97 | 26,05134 | 26 | 0         |   | 29.10.2014 | 9SP-482/2014  |
| 334           | 245 380,74           | 16 367 935,71 | 26,44784 | 26 | 0         |   | 29.10.2014 | VBEU-10/2014  |
| 335           | 220 489,86           | 16 588 425,57 | 26,80411 | 26 | 0         |   | 29.10.2014 | VBEU-10/2014  |
| 336           | 57 143,46            | 16 645 569,03 | 26,89644 | 26 | 0         |   | 29.10.2014 | VBEU-10/2014  |
| 337           | 66 088,42            | 16 711 657,45 | 27,00323 | 27 | 1         | x | 31.10.2014 | 4ZO-46/2014   |
| <b>celkem</b> | <b>16 709 657,45</b> |               |          |    | <b>27</b> |   |            |               |

|               |            |
|---------------|------------|
| Počet položek | 27         |
| Krok          | 618 876,20 |
| Start         | 1 000,00   |
| Položka 0     | 2 000,00   |

| Číslo | Položka (Kč) | Kumulativní součet | Násobek   | Celočíslo | Rozdíl | Výběr | datum zaúčtování | číslo dokladu |
|-------|--------------|--------------------|-----------|-----------|--------|-------|------------------|---------------|
| 0     | 2 000,00     | 2 000,00           | 0,0033325 | 0         |        |       |                  |               |
| 1     | 16 656,00    | 18 656,00          | 0,0310851 | 0         | 0      |       | 9.1.2014         | 4KO-1/2014    |
| 2     | 58 514,00    | 77 170,00          | 0,1285827 | 0         | 0      |       | 9.1.2014         | 4KO-2/2014    |
| 3     | 7 236,00     | 84 406,00          | 0,1406395 | 0         | 0      |       | 14.1.2014        | 4TO-35/2014   |
| 4     | 14 982,00    | 99 388,00          | 0,1656029 | 0         | 0      |       | 16.1.2014        | 4KO-3/2014    |
| 5     | 471,87       | 99 859,87          | 0,1663891 | 0         | 0      |       | 22.1.2014        | CZB-31/2014   |
| 6     | 39 085,00    | 138 944,87         | 0,2315136 | 0         | 0      |       | 23.1.2014        | 4KO-4/2014    |
| 7     | 38 544,00    | 177 488,87         | 0,2957366 | 0         | 0      |       | 23.1.2014        | 4KO-5/2014    |
| 8     | 71 131,50    | 248 620,37         | 0,4142577 | 0         | 0      |       | 23.1.2014        | 4KO-6/2014    |
| 9     | 13 936,40    | 262 556,77         | 0,4374789 | 0         | 0      |       | 23.1.2014        | 4TO-81/2014   |
| 10    | 62 351,00    | 324 907,77         | 0,5413698 | 0         | 0      |       | 28.1.2014        | 4KO-7/2014    |
| 11    | 5 017,00     | 329 924,77         | 0,5497292 | 0         | 0      |       | 28.1.2014        | 4TO-61/2014   |
| 12    | 31 739,00    | 361 663,77         | 0,6026136 | 0         | 0      |       | 7.2.2014         | 4KO-13/2014   |
| 13    | 18 004,00    | 379 667,77         | 0,6326123 | 0         | 0      |       | 7.2.2014         | 4TO-109/2014  |
| 14    | 24 062,00    | 403 729,77         | 0,672705  | 0         | 0      |       | 12.2.2014        | 4KO-15/2014   |
| 15    | 11 328,00    | 415 057,77         | 0,6915801 | 0         | 0      |       | 12.2.2014        | 4KO-18/2014   |
| 16    | 7 445,00     | 422 502,77         | 0,7039851 | 0         | 0      |       | 14.2.2014        | 4KO-16/2014   |
| 17    | 16 304,00    | 438 806,77         | 0,7311513 | 0         | 0      |       | 14.2.2014        | 4TO-162/2014  |
| 18    | 4 010,00     | 442 816,77         | 0,7378328 | 0         | 0      |       | 17.2.2014        | 4TO-173/2014  |
| 19    | 12 929,00    | 455 745,77         | 0,7593755 | 0         | 0      |       | 19.2.2014        | 4TO-165/2014  |



|    |           |              |           |   |   |   |           |              |
|----|-----------|--------------|-----------|---|---|---|-----------|--------------|
| 20 | 11 635,30 | 467 381,07   | 0,7787625 | 0 | 0 |   | 24.2.2014 | 4KO-19/2014  |
| 21 | 59 488,00 | 526 869,07   | 0,877883  | 0 | 0 |   | 25.2.2014 | 4KO-20/2014  |
| 22 | 14 351,00 | 541 220,07   | 0,901795  | 0 | 0 |   | 3.3.2014  | 4KO-24/2014  |
| 23 | 52 826,00 | 594 046,07   | 0,989815  | 0 | 0 |   | 3.3.2014  | 4KO-25/2014  |
| 24 | 44 295,00 | 638 341,07   | 1,0636205 | 1 | 1 | X | 3.3.2014  | 4KO-26/2014  |
| 25 | 22 854,00 | 661 195,07   | 1,1017004 | 1 | 0 |   | 3.3.2014  | 4TO-227/2014 |
| 26 | 34 749,00 | 695 944,07   | 1,1596001 | 1 | 0 |   | 5.3.2014  | 4KO-27/2014  |
| 27 | 17 324,00 | 713 268,07   | 1,1884658 | 1 | 0 |   | 10.3.2014 | 4KO-28/2014  |
| 28 | 21 668,00 | 734 936,07   | 1,2245696 | 1 | 0 |   | 24.3.2014 | 4KO-31/2014  |
| 29 | 4 378,00  | 739 314,07   | 1,2318643 | 1 | 0 |   | 24.3.2014 | 4TO-273/2014 |
| 30 | 20 942,00 | 760 256,07   | 1,2667584 | 1 | 0 |   | 24.3.2014 | 4TO-274/2014 |
| 31 | 43 416,00 | 803 672,07   | 1,3390993 | 1 | 0 |   | 4.4.2014  | 4KO-36/2014  |
| 32 | 27 163,00 | 830 835,07   | 1,384359  | 1 | 0 |   | 8.4.2014  | 4KO-37/2014  |
| 33 | 11 661,00 | 842 496,07   | 1,4037889 | 1 | 0 |   | 8.4.2014  | 4KO-38/2014  |
| 34 | 6 550,00  | 849 046,07   | 1,4147027 | 1 | 0 |   | 9.4.2014  | 4KO-39/2014  |
| 35 | 25 045,00 | 874 091,07   | 1,4564333 | 1 | 0 |   | 9.4.2014  | 4KO-40/2014  |
| 36 | 11 675,00 | 885 766,07   | 1,4758865 | 1 | 0 |   | 14.4.2014 | 4KO-52/2014  |
| 37 | 5 400,00  | 891 166,07   | 1,4848841 | 1 | 0 |   | 16.4.2014 | 4KO-51/2014  |
| 38 | 28 777,00 | 919 943,07   | 1,5328331 | 1 | 0 |   | 22.4.2014 | 4KO-53/2014  |
| 39 | 28 595,00 | 948 538,07   | 1,5804788 | 1 | 0 |   | 2.5.2014  | 4KO-59/2014  |
| 40 | 1 670,00  | 950 208,07   | 1,5832614 | 1 | 0 |   | 5.5.2014  | 4KO-56/2014  |
| 41 | 26 847,00 | 977 055,07   | 1,6279946 | 1 | 0 |   | 6.5.2014  | 4KO-62/2014  |
| 42 | 13 520,00 | 990 575,07   | 1,650522  | 1 | 0 |   | 7.5.2014  | 4KO-60/2014  |
| 43 | 10 650,00 | 1 001 225,07 | 1,6682673 | 1 | 0 |   | 7.5.2014  | 4KO-61/2014  |
| 44 | 12 992,00 | 1 014 217,07 | 1,6899149 | 1 | 0 |   | 9.5.2014  | 4KO-57/2014  |
| 45 | 6 623,00  | 1 020 840,07 | 1,7009503 | 1 | 0 |   | 12.5.2014 | 4KO-63/2014  |
| 46 | 26 357,00 | 1 047 197,07 | 1,744867  | 1 | 0 |   | 19.5.2014 | 4KO-65/2014  |
| 47 | 8 310,00  | 1 055 507,07 | 1,7587133 | 1 | 0 |   | 19.5.2014 | 4KO-66/2014  |
| 48 | 24 443,90 | 1 079 950,97 | 1,7994424 | 1 | 0 |   | 26.5.2014 | 4KO-68/2014  |
| 49 | 37 440,00 | 1 117 390,97 | 1,8618259 | 1 | 0 |   | 3.6.2014  | 4KO-73/2014  |
| 50 | 16 637,80 | 1 134 028,77 | 1,8895482 | 1 | 0 |   | 3.6.2014  | 4KO-74/2014  |
| 51 | 63 562,00 | 1 197 590,77 | 1,9954569 | 1 | 0 |   | 4.6.2014  | 4KO-75/2014  |
| 52 | 19 680,00 | 1 217 270,77 | 2,0282482 | 2 | 1 | X | 5.6.2014  | 4KO-76/2014  |
| 53 | 22 426,00 | 1 239 696,77 | 2,065615  | 2 | 0 |   | 9.6.2014  | 4KO-77/2014  |
| 54 | 11 194,00 | 1 250 890,77 | 2,0842668 | 2 | 0 |   | 12.6.2014 | 4KO-78/2014  |
| 55 | 51 186,00 | 1 302 076,77 | 2,1695542 | 2 | 0 |   | 16.6.2014 | 4KO-80/2014  |
| 56 | 35 698,80 | 1 337 775,57 | 2,2290365 | 2 | 0 |   | 23.6.2014 | 4KO-82/2014  |
| 57 | 25 033,00 | 1 362 808,57 | 2,2707471 | 2 | 0 |   | 1.7.2014  | 4KO-86/2014  |
| 58 | 12 712,00 | 1 375 520,57 | 2,2919282 | 2 | 0 |   | 2.7.2014  | 4KO-88/2014  |
| 59 | 55 274,00 | 1 430 794,57 | 2,3840271 | 2 | 0 |   | 3.7.2014  | 4KO-87/2014  |
| 60 | 10 430,58 | 1 441 225,15 | 2,4014068 | 2 | 0 |   | 7.7.2014  | 4KO-89/2014  |
| 61 | 59 023,00 | 1 500 248,15 | 2,4997525 | 2 | 0 |   | 7.7.2014  | 4KO-91/2014  |
| 62 | 9 190,00  | 1 509 438,15 | 2,5150651 | 2 | 0 |   | 7.7.2014  | 4TO-614/2014 |
| 63 | 32 762,00 | 1 542 200,15 | 2,569654  | 2 | 0 |   | 9.7.2014  | 4KO-90/2014  |
| 64 | 41 072,80 | 1 583 272,95 | 2,6380906 | 2 | 0 |   | 14.7.2014 | 4KO-92/2014  |
| 65 | 31 695,00 | 1 614 967,95 | 2,6909016 | 2 | 0 |   | 17.7.2014 | 4KO-93/2014  |
| 66 | 8 090,00  | 1 623 057,95 | 2,7043814 | 2 | 0 |   | 17.7.2014 | 4TO-647/2014 |
| 67 | 48 753,20 | 1 671 811,15 | 2,7856152 | 2 | 0 |   | 28.7.2014 | 4KO-95/2014  |
| 68 | 61 210,90 | 1 733 022,05 | 2,8876064 | 2 | 0 |   | 29.7.2014 | 4KO-96/2014  |
| 69 | 19 363,60 | 1 752 385,65 | 2,9198706 | 2 | 0 |   | 5.8.2014  | 4KO-99/2014  |
| 70 | 6 430,00  | 1 758 815,65 | 2,9305844 | 2 | 0 |   | 6.8.2014  | 4KO-97/2014  |
| 71 | 16 869,00 | 1 775 684,65 | 2,958692  | 2 | 0 |   | 7.8.2014  | 4KO-100/2014 |
| 72 | 55 636,00 | 1 831 320,65 | 3,0513941 | 3 | 1 | X | 13.8.2014 | 4KO-103/2014 |
| 73 | 35 847,00 | 1 867 167,65 | 3,1111233 | 3 | 0 |   | 19.8.2014 | 4KO-106/2014 |

|        |                     |              |           |   |          |   |            |              |
|--------|---------------------|--------------|-----------|---|----------|---|------------|--------------|
| 74     | 57 027,00           | 1 924 194,65 | 3,2061432 | 3 | 0        |   | 25.8.2014  | 4KO-107/2014 |
| 75     | 85 784,00           | 2 009 978,65 | 3,3490787 | 3 | 0        |   | 26.8.2014  | 4KO-108/2014 |
| 76     | 54 118,00           | 2 064 096,65 | 3,4392516 | 3 | 0        |   | 5.9.2014   | 4KO-109/2014 |
| 77     | 67 141,00           | 2 131 237,65 | 3,5511236 | 3 | 0        |   | 5.9.2014   | 4KO-112/2014 |
| 78     | 30 489,00           | 2 161 726,65 | 3,6019252 | 3 | 0        |   | 5.9.2014   | 4KO-113/2014 |
| 79     | 73 756,30           | 2 235 482,95 | 3,7248199 | 3 | 0        |   | 8.9.2014   | 4KO-114/2014 |
| 80     | 22 499,99           | 2 257 982,94 | 3,7623099 | 3 | 0        |   | 9.9.2014   | 4KO-110/2014 |
| 81     | 57 354,40           | 2 315 337,34 | 3,8578753 | 3 | 0        |   | 15.9.2014  | 4KO-116/2014 |
| 82     | 77 772,00           | 2 393 109,34 | 3,9874611 | 3 | 0        |   | 19.9.2014  | 4KO-115/2014 |
| 83     | 53 620,00           | 2 446 729,34 | 4,0768041 | 4 | 1        | X | 22.9.2014  | 4KO-117/2014 |
| 84     | 24 628,00           | 2 471 357,34 | 4,1178399 | 4 | 0        |   | 22.9.2014  | 4KO-118/2014 |
| 85     | 57 775,50           | 2 529 132,84 | 4,214107  | 4 | 0        |   | 29.9.2014  | 4KO-119/2014 |
| 86     | 4 275,00            | 2 533 407,84 | 4,2212301 | 4 | 0        |   | 3.10.2014  | 4TO-895/2014 |
| 87     | 50 001,60           | 2 583 409,44 | 4,304544  | 4 | 0        |   | 6.10.2014  | 4KO-120/2014 |
| 88     | 23 904,00           | 2 607 313,44 | 4,3443735 | 4 | 0        |   | 6.10.2014  | 4KO-121/2014 |
| 89     | 31 808,00           | 2 639 121,44 | 4,3973728 | 4 | 0        |   | 9.10.2014  | 4KO-122/2014 |
| 90     | 39 541,00           | 2 678 662,44 | 4,4632571 | 4 | 0        |   | 9.10.2014  | 4KO-123/2014 |
| 91     | 56 951,50           | 2 735 613,94 | 4,5581511 | 4 | 0        |   | 14.10.2014 | 4KO-127/2014 |
| 92     | 33 566,00           | 2 769 179,94 | 4,6140797 | 4 | 0        |   | 22.10.2014 | 4KO-124/2014 |
| 93     | 57 962,00           | 2 827 141,94 | 4,7106575 | 4 | 0        |   | 22.10.2014 | 4KO-125/2014 |
| 94     | 20 855,00           | 2 847 996,94 | 4,7454066 | 4 | 0        |   | 27.10.2014 | 4KO-126/2014 |
| 95     | 2 700,00            | 2 850 696,94 | 4,7499054 | 4 | 0        |   | 27.10.2014 | 4TO-994/2014 |
| 96     | 6 000,00            | 2 856 696,94 | 4,7599028 | 4 | 0        |   | 27.10.2014 | 4TO-995/2014 |
| 97     | 90 085,40           | 2 946 782,34 | 4,9100054 | 4 | 0        |   | 29.10.2014 | 4KO-128/2014 |
| 98     | 56 011,03           | 3 002 793,37 | 5,0033325 | 5 | 1        | X | 31.10.2014 | INT-69/2014  |
| celkem | <b>3 000 793,37</b> |              |           |   | <b>5</b> |   |            |              |

|               |            |
|---------------|------------|
| Počet položek | 5          |
| Krok          | 600 158,67 |
| Start         | 1 000,00   |
| Položka 0     | 2 000,00   |

**Příloha F: Aplikace metody „Two – strata“ – účet 314 100, účet 501 200**

| Číslo | Kč         | Top položky | Horní strata | Dolní strata |
|-------|------------|-------------|--------------|--------------|
| 1     | 5 432,00   |             |              |              |
| 2     | -2 700,00  |             |              | -2 700,00    |
| 3     | 10 007,00  |             |              |              |
| 4     | 5 782,00   |             |              |              |
| 5     | 4 880,00   |             |              |              |
| 6     | 10 860,28  |             |              |              |
| 7     | 5 782,00   |             |              |              |
| 8     | -64 665,10 |             |              |              |
| 9     | 31 145,40  |             |              |              |
| 10    | 49 950,00  |             |              |              |
| 11    | 31 145,40  |             |              |              |
| 12    | 121,00     |             |              |              |
| 13    | 136 300,00 |             |              |              |
| 14    | 517 368,34 | 517 368,34  |              |              |
| 15    | 496 917,08 | 496 917,08  |              |              |
| 16    | 1 249,00   |             |              |              |
| 17    | 80 170,00  |             |              |              |
| 18    | 292 032,00 |             | 292 032,00   |              |
| 19    | 41 802,00  |             |              |              |
| 20    | 151,00     |             |              |              |
| 21    | 18 000,00  |             |              |              |
| 22    | 12 100,00  |             |              |              |
| 23    | 18 150,00  |             |              |              |
| 24    | 31 145,40  |             |              |              |
| 25    | 13 358,40  |             |              |              |
| 26    | 80 170,00  |             |              |              |
| 27    | 66 323,00  |             |              | 66 323,00    |
| 28    | 19 663,00  |             |              |              |
| 29    | 60 500,00  |             |              |              |
| 30    | 60 500,00  |             |              |              |
| 31    | 60 500,00  |             |              |              |
| 32    | 102 228,48 |             |              |              |
| 33    | -60 500,00 |             |              |              |
| 34    | 174 036,34 |             | 174 036,34   |              |
| 35    | 12 280,00  |             |              |              |
| 36    | 12 280,00  |             |              |              |
| 37    | 250 470,00 |             | 250 470,00   |              |
| 38    | 127 100,00 |             |              |              |
| 39    | 19 663,00  |             |              |              |
| 40    | 12 100,00  |             |              |              |
| 41    | 66 323,20  |             |              |              |
| 42    | 12 050,00  |             |              |              |
| 43    | 490,00     |             |              |              |
| 44    | 15 630,00  |             |              |              |
| 45    | 15 630,00  |             |              | 15 630,00    |
| 46    | 12 050,00  |             |              |              |
| 47    | 85 200,00  |             |              |              |
| 48    | 253 550,00 |             | 253 550,00   |              |
| 49    | 55 925,00  |             |              |              |
| 50    | 253 550,00 |             | 253 550,00   |              |

|     |             |            |            |           |
|-----|-------------|------------|------------|-----------|
| 51  | 253 550,00  |            |            |           |
| 52  | 490,00      |            |            |           |
| 53  | 121,00      |            |            |           |
| 54  | 6 050,00    |            |            |           |
| 55  | 128 730,28  |            |            |           |
| 56  | -127 100,00 |            |            |           |
| 57  | 131 800,00  |            |            |           |
| 58  | 54 450,00   |            |            |           |
| 59  | 9 045,00    |            |            |           |
| 60  | 12 100,00   |            |            |           |
| 61  | 250 470,00  |            | 250 470,00 |           |
| 62  | 18 150,00   |            |            |           |
| 63  | 18 150,00   |            |            |           |
| 64  | 74 613,60   |            |            |           |
| 65  | 6 050,00    |            |            |           |
| 66  | 388,00      |            |            |           |
| 67  | 388,00      |            |            |           |
| 68  | 3 697,00    |            |            |           |
| 69  | 3 697,00    |            |            |           |
| 70  | 74 613,60   |            |            |           |
| 71  | 363,00      |            |            |           |
| 72  | -12 280,00  |            |            |           |
| 73  | 388,00      |            |            |           |
| 74  | 3 697,00    |            |            |           |
| 75  | 12 280,00   |            |            | 12 280,00 |
| 76  | 245 630,00  |            | 245 630,00 |           |
| 77  | 9 045,00    |            |            |           |
| 78  | 522 855,18  | 522 855,18 |            |           |
| 79  | 11 993,74   |            |            |           |
| 80  | 524 546,06  | 524 546,06 |            |           |
| 81  | -1 967,10   |            |            |           |
| 82  | 112 600,00  |            |            |           |
| 83  | 81 675,00   |            |            |           |
| 84  | 48 400,00   |            |            |           |
| 85  | 363,00      |            |            |           |
| 86  | 131 800,00  |            |            |           |
| 87  | 14 520,00   |            |            |           |
| 88  | 32 846,66   |            |            |           |
| 89  | 173 216,31  |            | 173 216,31 |           |
| 90  | 59 690,90   |            |            |           |
| 91  | 17 140,00   |            |            |           |
| 92  | 48 400,00   |            |            |           |
| 93  | 81 675,00   |            |            |           |
| 94  | 12 100,00   |            |            |           |
| 95  | 59 690,90   |            |            |           |
| 96  | 820,03      |            |            |           |
| 97  | 218,00      |            |            |           |
| 98  | 121,00      |            |            |           |
| 99  | 218,00      |            |            |           |
| 100 | 112 600,00  |            |            |           |
| 101 | 121,00      |            |            |           |
| 102 | 151,00      |            |            |           |
| 103 | 133,00      |            |            |           |
| 104 | 151,00      |            |            |           |

|     |            |            |            |           |
|-----|------------|------------|------------|-----------|
| 105 | 133,00     |            |            |           |
| 106 | 121,00     |            |            |           |
| 107 | 81 675,00  |            |            |           |
| 108 | 81 675,00  |            |            |           |
| 109 | 245 630,00 |            | 245 630,00 |           |
| 110 | 121,00     |            |            |           |
| 111 | 7 812,00   |            |            |           |
| 112 | 2 170,00   |            |            |           |
| 113 | 78 650,00  |            |            |           |
| 114 | 7 812,00   |            |            |           |
| 115 | 7 320,00   |            |            |           |
| 116 | 121,00     |            |            |           |
| 117 | 121,00     |            |            |           |
| 118 | 121,00     |            |            |           |
| 119 | 151,00     |            |            |           |
| 120 | 121,00     |            |            |           |
| 121 | 78 650,00  |            |            |           |
| 122 | 847,00     |            |            |           |
| 123 | 847,00     |            |            |           |
| 124 | 847,00     |            |            |           |
| 125 | 363,00     |            |            |           |
| 126 | 847,00     |            |            |           |
| 127 | 847,00     |            |            |           |
| 128 | 2 783,00   |            |            |           |
| 129 | 847,00     |            |            |           |
| 130 | 847,00     |            |            |           |
| 131 | 847,00     |            |            |           |
| 132 | 847,00     |            |            |           |
| 133 | 363,00     |            |            |           |
| 134 | 2 783,00   |            |            |           |
| 135 | 847,00     |            |            |           |
| 136 | 72 955,50  |            |            |           |
| 137 | 32 846,66  |            |            | 32 846,66 |
| 138 | 18 000,00  |            |            |           |
| 139 | 72 955,50  |            |            |           |
| 140 | 43 560,00  |            |            | 43 560,00 |
| 141 | 528 206,75 | 528 206,75 |            |           |
| 142 | 123 487,40 |            |            |           |
| 143 | 3 660,00   |            |            |           |
| 144 | 3 660,00   |            |            |           |
| 145 | 3 660,00   |            |            |           |
| 146 | 3 660,00   |            |            |           |
| 147 | 3 660,00   |            |            |           |
| 148 | 3 660,00   |            |            |           |
| 149 | 3 660,00   |            |            |           |
| 150 | 3 697,00   |            |            |           |
| 151 | 3 697,00   |            |            |           |
| 152 | 3 697,00   |            |            |           |
| 153 | 3 697,00   |            |            |           |
| 154 | 3 697,00   |            |            |           |
| 155 | 388,00     |            |            |           |
| 156 | 388,00     |            |            |           |
| 157 | 368,00     |            |            |           |
| 158 | 368,00     |            |            |           |

|     |            |            |  |  |
|-----|------------|------------|--|--|
| 159 | 368,00     |            |  |  |
| 160 | 368,00     |            |  |  |
| 161 | 368,00     |            |  |  |
| 162 | 368,00     |            |  |  |
| 163 | 368,00     |            |  |  |
| 164 | 388,00     |            |  |  |
| 165 | 388,00     |            |  |  |
| 166 | 388,00     |            |  |  |
| 167 | 4 880,00   |            |  |  |
| 168 | 43 560,00  |            |  |  |
| 169 | 18 150,00  |            |  |  |
| 170 | 12 180,00  |            |  |  |
| 171 | 182,00     |            |  |  |
| 172 | 18 150,00  |            |  |  |
| 173 | 12 100,00  |            |  |  |
| 174 | 54 450,00  |            |  |  |
| 175 | 14 520,00  |            |  |  |
| 176 | 18 150,00  |            |  |  |
| 177 | 182,00     |            |  |  |
| 178 | 21 329,00  |            |  |  |
| 179 | 2 460,00   |            |  |  |
| 180 | 71 297,40  |            |  |  |
| 181 | 528 206,75 | 528 206,75 |  |  |
| 182 | 376 503,60 | 376 503,60 |  |  |
| 183 | -48 932,40 |            |  |  |
| 184 | 545,00     |            |  |  |
| 185 | 43 560,00  |            |  |  |
| 186 | 3 746,26   |            |  |  |
| 187 | -12 180,00 |            |  |  |
| 188 | 545,00     |            |  |  |
| 189 | 17 794,00  |            |  |  |
| 190 | 17 794,00  |            |  |  |
| 191 | 21 329,00  |            |  |  |
| 192 | 39 098,00  |            |  |  |
| 193 | 71 297,40  |            |  |  |
| 194 | 39 098,00  |            |  |  |
| 195 | 12 180,00  |            |  |  |
| 196 | 65 700,00  |            |  |  |
| 197 | 968,00     |            |  |  |
| 198 | 182,00     |            |  |  |
| 199 | 182,00     |            |  |  |
| 200 | 60 500,00  |            |  |  |
| 201 | 60 500,00  |            |  |  |
| 202 | 3 630,00   |            |  |  |
| 203 | 102 850,00 |            |  |  |
| 204 | 8 743,00   |            |  |  |
| 205 | 8 743,00   |            |  |  |
| 206 | 102 850,00 |            |  |  |
| 207 | 71 297,40  |            |  |  |
| 208 | 3 697,00   |            |  |  |
| 209 | 3 697,00   |            |  |  |
| 210 | 3 697,00   |            |  |  |
| 211 | 3 697,00   |            |  |  |
| 212 | 388,00     |            |  |  |

|     |            |            |  |
|-----|------------|------------|--|
| 213 | 388,00     |            |  |
| 214 | 388,00     |            |  |
| 215 | 388,00     |            |  |
| 216 | 36 768,00  |            |  |
| 217 | 69 420,00  |            |  |
| 218 | 65 700,00  |            |  |
| 219 | 968,00     |            |  |
| 220 | 12 180,00  |            |  |
| 221 | 65 800,00  |            |  |
| 222 | 182,00     |            |  |
| 223 | 8 990,00   |            |  |
| 224 | 182,00     |            |  |
| 225 | 3 630,00   |            |  |
| 226 | 36 768,00  |            |  |
| 227 | 199 449,84 | 199 449,84 |  |
| 228 | 6 675,00   |            |  |
| 229 | 8 990,00   |            |  |
| 230 | 6 675,00   |            |  |
| 231 | 43 560,00  |            |  |
| 232 | 71 297,40  |            |  |
| 233 | 12 180,00  |            |  |
| 234 | 65 800,00  |            |  |
| 235 | 58 685,00  |            |  |
| 236 | 12 100,00  |            |  |
| 237 | 41 802,00  |            |  |
| 238 | 49 950,00  |            |  |
| 239 | 18 150,00  |            |  |
| 240 | 12 100,00  |            |  |
| 241 | 12 100,00  |            |  |
| 242 | 10 007,00  |            |  |
| 243 | 72 903,00  |            |  |
| 244 | 1 249,00   |            |  |
| 245 | 62 600,00  |            |  |
| 246 | -55,00     |            |  |
| 247 | 2 660,00   |            |  |
| 248 | 2 420,00   |            |  |
| 249 | 182,00     |            |  |
| 250 | 72 600,00  |            |  |
| 251 | 182,00     |            |  |
| 252 | 2 660,00   |            |  |
| 253 | 102 599,68 |            |  |
| 254 | 160 000,00 |            |  |
| 255 | 32 355,40  |            |  |
| 256 | 129 548,65 |            |  |
| 257 | 2 420,00   |            |  |
| 258 | 550 618,83 | 550 618,83 |  |
| 259 | 12 626,25  |            |  |
| 260 | 103 008,00 |            |  |
| 261 | 27 225,00  |            |  |
| 262 | 206 462,18 | 206 462,18 |  |
| 263 | 95 768,20  |            |  |
| 264 | 244 335,56 | 244 335,56 |  |
| 265 | 32 355,40  |            |  |
| 266 | 1 335,00   |            |  |

|     |            |            |            |  |
|-----|------------|------------|------------|--|
| 267 | 7 812,00   |            |            |  |
| 268 | 2 170,00   |            |            |  |
| 269 | 7 800,00   |            |            |  |
| 270 | 6 000,00   |            |            |  |
| 271 | 6 050,00   |            |            |  |
| 272 | 6 050,00   |            |            |  |
| 273 | 5 445,00   |            |            |  |
| 274 | 6 050,00   |            |            |  |
| 275 | 9 680,00   |            |            |  |
| 276 | 6 655,00   |            |            |  |
| 277 | 6 050,00   |            |            |  |
| 278 | 5 900,00   |            |            |  |
| 279 | 6 360,00   |            |            |  |
| 280 | 7 080,00   |            |            |  |
| 281 | 7 080,00   |            |            |  |
| 282 | 1 350,00   |            |            |  |
| 283 | 1 350,00   |            |            |  |
| 284 | 22 990,00  |            |            |  |
| 285 | 21 707,40  |            |            |  |
| 286 | 18 314,40  |            |            |  |
| 287 | 8 479,82   |            |            |  |
| 288 | 1 690,88   |            |            |  |
| 289 | 71 297,40  |            |            |  |
| 290 | 71 297,40  |            |            |  |
| 291 | 71 297,40  |            |            |  |
| 292 | 12 180,00  |            |            |  |
| 293 | 62 600,00  |            |            |  |
| 294 | 71 297,40  |            |            |  |
| 295 | 402 456,10 | 402 456,10 |            |  |
| 296 | 73 600,00  |            |            |  |
| 297 | 388,00     |            |            |  |
| 298 | 388,00     |            |            |  |
| 299 | 3 697,00   |            |            |  |
| 300 | 3 697,00   |            |            |  |
| 301 | 91 572,00  |            |            |  |
| 302 | 72 600,00  |            |            |  |
| 303 | 38 700,44  |            |            |  |
| 304 | 182,00     |            |            |  |
| 305 | 481 514,65 | 481 514,65 |            |  |
| 306 | 8 349,00   |            |            |  |
| 307 | 89 451,27  |            |            |  |
| 308 | 218 386,55 |            | 218 386,55 |  |
| 309 | 77 000,00  |            |            |  |
| 310 | 48 400,00  |            |            |  |
| 311 | 102 850,00 |            |            |  |
| 312 | 102 850,00 |            |            |  |
| 313 | 48 400,00  |            |            |  |
| 314 | 160 000,00 |            |            |  |
| 315 | 78 758,80  |            |            |  |
| 316 | 94 802,76  |            |            |  |
| 317 | 6 050,00   |            |            |  |
| 318 | 5 445,00   |            |            |  |
| 319 | 73 600,00  |            |            |  |
| 320 | 8 349,00   |            |            |  |



|                |                     |                 |  |  |
|----------------|---------------------|-----------------|--|--|
| 321            | 12 614,88           |                 |  |  |
| 322            | 78 300,00           |                 |  |  |
| 323            | 11,37               |                 |  |  |
| 324            | 4 137,06            |                 |  |  |
| 325            | 11 970,00           |                 |  |  |
| 326            | 58 685,00           |                 |  |  |
| 327            | 47 795,00           |                 |  |  |
| 328            | 5 400,00            |                 |  |  |
| 329            | 36 300,00           |                 |  |  |
| 330            | 1 796,00            |                 |  |  |
| 331            | 182,00              |                 |  |  |
| 332            | 182,00              |                 |  |  |
| 333            | 182,00              |                 |  |  |
| 334            | 245 380,74          |                 |  |  |
| 335            | 220 489,86          |                 |  |  |
| 336            | 57 143,46           |                 |  |  |
| 337            | 66 088,42           |                 |  |  |
| celkem         | 16 709 657,45       | 4 929<br>193,34 |  |  |
| <b>Vybráno</b> | <b>8 104 351,78</b> |                 |  |  |
| <b>Pokrytí</b> | <b>48,50%</b>       |                 |  |  |
| <b>Počet</b>   | <b>29</b>           |                 |  |  |

| Popis   | Vypočtená hodnota | Popis výpočtu                                  |
|---|-------------------|--|
| velikost vzorku                                 | 27*2              | viz. kapitola 9.1.3                            |
| selekční interval                               | 309 438,11        | 16 709 658 / 54                                |
| hodnota zbylého vzorku                          | 11 780 464,66     | 16 709 658 - 4 929 193,34                      |
| počet položek zbylého souboru                   | 327               | 337 položek - 10 vybraných Top položek         |
| průměrná hodnota zbytku                         | 36 025,89         | 11 780 464,66 / 327                            |
| hranice horní straty                            | 72 051,77         | průměrná hodnota zbytku *2                     |
| zbývající počet položek k výběru                | 38,07             | 11 780 646,66 / 309 438,11 (selekční interval) |
| zbývající počet položek k výběru (zaokrouhлено) | 19,04             | přečozí výpočet / 2 (zaokrouhлено)             |
| počet položek z horní straty (75%)              | 13,00             | 70% z 19 položek                               |
| počet položek z dolní straty (25%)              | 6,00              | 30% z 19 položek                               |

| Číslo | Kč        | Top položky | Horní strata | Dolní strata |
|-------|-----------|-------------|--------------|--------------|
| 1     | 16 656,00 |             |              |              |
| 2     | 58 514,00 |             |              |              |
| 3     | 7 236,00  |             |              |              |
| 4     | 14 982,00 |             |              |              |
| 5     | 471,87    |             |              |              |
| 6     | 39 085,00 |             |              |              |
| 7     | 38 544,00 |             |              |              |
| 8     | 71 131,50 |             | 71 131,50    |              |
| 9     | 13 936,40 |             |              |              |
| 10    | 62 351,00 |             |              |              |
| 11    | 5 017,00  |             |              |              |
| 12    | 31 739,00 |             |              | 31 739,00    |
| 13    | 18 004,00 |             |              |              |
| 14    | 24 062,00 |             |              |              |

|    |           |  |           |  |
|----|-----------|--|-----------|--|
| 15 | 11 328,00 |  |           |  |
| 16 | 7 445,00  |  |           |  |
| 17 | 16 304,00 |  |           |  |
| 18 | 4 010,00  |  |           |  |
| 19 | 12 929,00 |  |           |  |
| 20 | 11 635,30 |  |           |  |
| 21 | 59 488,00 |  |           |  |
| 22 | 14 351,00 |  |           |  |
| 23 | 52 826,00 |  |           |  |
| 24 | 44 295,00 |  |           |  |
| 25 | 22 854,00 |  |           |  |
| 26 | 34 749,00 |  |           |  |
| 27 | 17 324,00 |  |           |  |
| 28 | 21 668,00 |  |           |  |
| 29 | 4 378,00  |  |           |  |
| 30 | 20 942,00 |  |           |  |
| 31 | 43 416,00 |  |           |  |
| 32 | 27 163,00 |  |           |  |
| 33 | 11 661,00 |  |           |  |
| 34 | 6 550,00  |  |           |  |
| 35 | 25 045,00 |  |           |  |
| 36 | 11 675,00 |  |           |  |
| 37 | 5 400,00  |  |           |  |
| 38 | 28 777,00 |  |           |  |
| 39 | 28 595,00 |  |           |  |
| 40 | 1 670,00  |  |           |  |
| 41 | 26 847,00 |  |           |  |
| 42 | 13 520,00 |  |           |  |
| 43 | 10 650,00 |  |           |  |
| 44 | 12 992,00 |  |           |  |
| 45 | 6 623,00  |  |           |  |
| 46 | 26 357,00 |  |           |  |
| 47 | 8 310,00  |  |           |  |
| 48 | 24 443,90 |  |           |  |
| 49 | 37 440,00 |  |           |  |
| 50 | 16 637,80 |  |           |  |
| 51 | 63 562,00 |  | 63 562,00 |  |
| 52 | 19 680,00 |  |           |  |
| 53 | 22 426,00 |  |           |  |
| 54 | 11 194,00 |  |           |  |
| 55 | 51 186,00 |  |           |  |
| 56 | 35 698,80 |  |           |  |
| 57 | 25 033,00 |  |           |  |
| 58 | 12 712,00 |  |           |  |
| 59 | 55 274,00 |  |           |  |
| 60 | 10 430,58 |  |           |  |
| 61 | 59 023,00 |  |           |  |
| 62 | 9 190,00  |  |           |  |
| 63 | 32 762,00 |  |           |  |
| 64 | 41 072,80 |  |           |  |
| 65 | 31 695,00 |  |           |  |
| 66 | 8 090,00  |  |           |  |
| 67 | 48 753,20 |  |           |  |
| 68 | 61 210,90 |  |           |  |

|                |                   |            |           |           |
|----------------|-------------------|------------|-----------|-----------|
| 69             | 19 363,60         |            |           | 19 363,60 |
| 70             | 6 430,00          |            |           |           |
| 71             | 16 869,00         |            |           |           |
| 72             | 55 636,00         |            |           |           |
| 73             | 35 847,00         |            |           |           |
| 74             | 57 027,00         |            |           |           |
| 75             | 85 784,00         | 85 784,00  |           |           |
| 76             | 54 118,00         |            |           |           |
| 77             | 67 141,00         |            | 67 141,00 |           |
| 78             | 30 489,00         |            |           |           |
| 79             | 73 756,30         |            |           |           |
| 80             | 22 499,99         |            |           |           |
| 81             | 57 354,40         |            |           |           |
| 82             | 77 772,00         | 77 772,00  |           |           |
| 83             | 53 620,00         |            |           |           |
| 84             | 24 628,00         |            |           |           |
| 85             | 57 775,50         |            |           |           |
| 86             | 4 275,00          |            |           |           |
| 87             | 50 001,60         |            |           |           |
| 88             | 23 904,00         |            |           |           |
| 89             | 31 808,00         |            |           |           |
| 90             | 39 541,00         |            |           |           |
| 91             | 56 951,50         |            |           |           |
| 92             | 33 566,00         |            |           |           |
| 93             | 57 962,00         |            |           |           |
| 94             | 20 855,00         |            |           |           |
| 95             | 2 700,00          |            |           |           |
| 96             | 6 000,00          |            |           |           |
| 97             | 90 085,40         | 90 085,40  |           |           |
| 98             | 56 011,03         |            |           |           |
| celkem         | 3 000 793,37      | 253 641,40 |           |           |
| <b>Vybráno</b> | <b>506 578,50</b> |            |           |           |
| <b>Pokrytí</b> | <b>16,88%</b>     |            |           |           |
| <b>Počet</b>   | <b>7</b>          |            |           |           |

| Popis   | Vypočtená hodnota | Popis výpočtu                                  |
|---|-------------------|--|
| velikost vzorku                                 | 5*8               | viz. kapitola 9.1.3                            |
| selekční interval                               | 75 019,83         | 3 000 793 / 40                                 |
| hodnota zbylého vzorku                          | 2 747 151,97      | 3 000 793 - 253 641,4                          |
| počet položek zbylého souboru                   | 94                | 97 položek - 3 vybrané Top položky             |
| průměrná hodnota zbytku                         | 31 923,33         | 3 000 793,37 / 94                              |
| hranice horní straty                            | 31 923,33         | zvolena stejně jako průměrná hodnota zbytku    |
| zbývající počet položek k výběru                | 36,62             | 11 780 646,66 / 309 438,11 (selekční interval) |
| zbývající počet položek k výběru (zaokrouhleno) | 5,00              | přečozí výpočet / 8 (zaokrouhleno)             |
| počet položek z horní straty (75%)              | 3,00              | 70% z 19 položek                               |
| počet položek z dolní straty (25%)              | 2,00              | 30% z 19 položek                               |

## **Abstrakt**

MATESOVÁ, Klára. *Finanční audit – metodika výběru vzorků*. Diplomová práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 98 s., 2016

**Klíčová slova:** finanční audit, auditorské postupy, výběr vzorků, metodika pro výběr vzorků.

Práce se zaměřuje na problematiku jednoho z podstatných auditorských procesů, a to konkrétně na metodiku výběru vzorků. Stručně vymezuje hlavní podstatu auditu a jednotlivých postupů, které audit definují. Komplexně jsou představeny Mezinárodní auditorské standardy vztahující se k postupům výběru vzorků. Jádrem teoretické části je analýza jednotlivých (pravděpodobnostních i nepravděpodobnostních) metod výběru vzorků. Práce navazuje praktickou částí, ve které je představena auditorská společnost, pro kterou je následně zvolena vhodná metodika výběru vzorků. Jsou nastíněny postupy dosavadní metody výběru vzorků. Práce následně vymezuje praktické problémy vyskytující se v této oblasti auditorských postupů, a to z pohledu Komory auditorů a následně také pohledem odborné veřejnosti. Následuje výběr vhodné metody výběru vzorků pro konkrétní auditorskou společnost včetně detailního popisu postupu a ověření funkčnosti této metody na konkrétní auditní zakázce. Metodika je zapracována do nově vzniklé směrnice, kterou je součástí práce. V závěru práce jsou shrnuta doporučení pro snadnější uvedení metodiky a směrnice do praxe auditorské společnosti.

## **Abstract**

MATESOVÁ, Klára. *Financial audit – methodology of sampling*. Diploma Work. Faculty of Economics at the University of West Bohemia, Pilsen, 98 p., 2016

**Key words:** financial audit, auditing procedures, sampling, methodology of sampling.

This Diploma Work focuses on the issue of one of the crucial auditing procedures, i.e. the methodology of sampling. It briefly defines the principle of an audit and particular procedures specifying it. The International auditing standards related to the sampling procedures are presented comprehensively. The core of the theoretical part makes an analysis of the individual (probabilistic as well as non-probabilistic) sampling methods. The Work continues with the practical part introducing the auditing company, for which is afterwards selected a suitable sampling method. There is an analysis of the existing sampling methods. The Work subsequently specifies practical problems which occur in this part of auditing procedures, from the point of view of both the Chamber of Auditors and the professional public. The selection of a suitable sampling method for the particular auditing company, including a detailed description of the procedure and verification of the functionality of this method on a particular auditing order, then follows. The methodology is incorporated in the newly created procedure, which is part of the Work. The conclusion of this Work summarizes some recommendations how to put methodology and procedure easier into practice in the auditing company.

