

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

Finanční audit účetní závěrky v podnikatelském subjektu

Financial audit of the financial statements in the business entity

Bc. Kateřina Matoušková

Plzeň 2019

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2018/2019

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Kateřina MATOUŠKOVÁ**
Osobní číslo: **K17N0047P**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**
Název tématu: **Finanční audit účetní závěrky v podnikatelském subjektu**
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 teoretický rámec finančního auditu účetní závěrky.
2. Charakterizujte základní auditorské postupy při realizaci finančního auditu.
3. Představte vybraný podnikatelský subjekt.
4. Proveďte auditní testy vybraných oblastí účetní závěrky.
5. Proveďte vyhodnocení finančního auditu včetně nápravných opatření pro podnikatelský subjekt.

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


- **HAKALOVÁ, Jana.** *Účetní závěrka a auditing.* Brno: Tribun EU, 2010. ISBN: 978-80-7399-144-9
- **Mezinárodní federace účetních (IFAC).** *Příručka k uplatňování mezinárodních auditorských standardů při auditu malých a středních účetních jednotek.* Praha: Komora auditorů České republiky, 2010. ISBN 978-80-86679-12-9.
- **MÜLLEROVÁ, Libuše; KRÁLÍČEK, Vladimír.** *Auditing.* Praha: Oeconomica, 2014. ISBN 978-80-245-2018-6.
- **MÜLLEROVÁ, Libuše; KRÁLÍČEK, Vladimír.** *Auditing pro manažery, aneb, Jak porozumět ověřování účetní závěrky statutárním auditorem.* Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-768-4.
- **RICCHIUTE, David N.** *Audit.* Praha: Victoria Publishing, 1994. ISBN 80-85605-86-4.

Vedoucí diplomové práce: **Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc.**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **23. října 2018**
Termín odevzdání diplomové práce: **23. dubna 2019**


Doc. Ing. Michaela Krechovská, Ph.D.
děkanka




Ing. Pavlína Hejduková, Ph.D.
vedoucí katedry

V Plzni dne 23. října 2018

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Finanční audit účetní závěrky v podnikatelském subjektu“

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

Plzeň, dne

.....

podpis autora

Bc. Kateřina Matoušková

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala prof. Ing. Lilie Dvořákové, CSc., za odborné vedení diplomové práce, za její věnovaný čas a cenné rady a připomínky, které jsem při řešení dané problematiky využila.

Obsah

Úvod	10
1 Cíl práce a metodika	11
2 Obecná charakteristika finančního auditu	12
2.1 Definice auditu a jeho cíle.....	12
2.1.1 Podvodné jednání.....	15
2.2 Vznik auditu	16
2.3 Právní úprava auditu v České republice.....	17
2.3.1 Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech	17
2.3.2 Mezinárodní auditorské standardy	18
2.3.3 Kontrola kvality	18
2.3.4 Komora auditorů České republiky	19
2.3.5 Předpoklady výkonu auditorské profese.....	20
2.4 Shrnutí.....	20
3 Základní auditorské postupy	22
3.1 Činnosti před uzavřením smlouvy o provedení auditu	24
3.1.1 Posouzení rizika zakázky.....	25
3.1.2 Stanovení podmínek zakázky	26
3.2 Předběžné plánovací postupy	27
3.2.1 Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta	27
3.2.2 Porozumění kontrolnímu prostředí	28
3.2.3 Porozumění účetním systémům	30
3.2.4 Provádění předběžných analytických postupů.....	31
3.3 Sestavení plánu auditu.....	32
3.3.1 Sestavení plánovací významnosti	33
3.3.2 Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků.....	34
3.4 Provedení auditu.....	34

3.4.1	Provedení testů kontrol	35
3.4.2	Provedení testů věcné správnosti	36
3.4.3	Vyhodnocení výsledků testů	38
3.4.4	Posouzení účetní závěrky a výroční zprávy	38
3.5	Závěr auditu a vydání zprávy	39
3.5.1	Posouzení následných událostí	39
3.5.2	Získání prohlášení vedení společnosti	40
3.5.3	Shrnutí závěru auditu	40
3.5.4	Revize a kontrola spisu auditora	40
3.5.5	Vydání zprávy auditorem	41
3.5.6	Dopis vedení společnosti	42
3.6	Shrnutí	42
4	Představení zvoleného podnikatelského subjektu a jeho porozumění	43
4.1	Představení auditorské kanceláře	44
4.2	Posouzení nezávislosti a rizika zakázky	45
4.2.1	Stanovení podmínek zakázky a uzavření smlouvy	48
4.3	Předběžné plánovací postupy	49
4.3.1	Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta	49
4.3.2	Porozumění kontrolnímu prostředí a účetním systémům	51
4.3.3	Provádění předběžných analytických postupů	53
4.4	Sestavení plánu auditu	54
4.4.1	Stanovení významnosti	54
4.4.2	Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků	55
4.5	Shrnutí	56
5	Provedení auditních testů ve vybraném podniku	57
5.1	Provedení testů kontrol	57
5.1.1	Předložení smluv, nahlédnutí do procesu	58

5.1.2	Předložení inventur	58
5.1.3	Test procesu transakčních cyklů	59
5.2	Provedení testů věcné správnosti	61
5.2.1	Analytické testy věcné správnosti.....	61
5.2.2	Detailní testy věcné správnosti	67
5.3	Shrnutí.....	78
6	Vyhodnocení finančního auditu	79
6.1	Posouzení účetní závěrky a výroční zprávy	79
6.1.1	Posouzení účetní závěrky.....	79
6.1.2	Posouzení výroční zprávy	81
6.2	Posouzení následných událostí a získání prohlášení vedení	83
6.3	Shrnutí závěru auditu	84
6.4	Revize a kontrola spisu auditora	86
6.5	Vydání zprávy auditora	86
6.6	Shrnutí.....	86
7	Návrh nápravných opatření pro auditovanou společnost	87
7.1	Ohrožení going-concern.....	87
7.2	Překapitalizace podniku	87
7.3	Vysoký podíl nakoupených služeb.....	88
7.4	Velké množství vlastního kapitálu	89
7.5	Příčiny poklesu tržeb	89
7.6	Vylepšení testu tržeb	89
7.7	Shrnutí.....	89
	Závěr	91
	Seznam použité literatury a dalších zdrojů	93
	Seznam tabulek	97

Seznam obrázků.....	98
Seznam použitých zkratek	99
Seznam příloh.....	100

Úvod

Význam finančního auditu účetní závěrky se neustále zvyšuje, především na základě tlaku mezinárodních trhů na srovnatelnost a spolehlivost účetních informací. Zejména pak u propojených osob ovládaných zahraničním podnikem, či u akciových společností s obchodovatelnými cennými papíry na finančních trzích.

Autorka práce si dané téma zvolila z důvodu, že pracuje jako asistentka auditora v auditorské kanceláři, a je jí tak vybrané téma blízké. U čtenářů se předpokládá základní znalost účetnictví.

Diplomová práce „Finanční audit účetní závěrky v podnikatelském subjektu“ je rozdělena do 6 kapitol, které charakterizují a vysvětlují problematiku celého procesu finančního auditu účetní závěrky podle zákona o auditorech, vycházejícího z Mezinárodních auditorských standardů (ISA) až do jeho úplného závěru – vydání auditorské zprávy. Přidanou hodnotou práce jsou navíc návrhy nápravných opatření v provedeném auditu.

První část práce (druhá a třetí kapitola) je věnována teoretické oblasti auditu. Druhá kapitola popisuje definice auditu, jeho cíle, historii, právní předpisy, ze kterých vychází a podmínky pro vstup do auditorské profese. Třetí kapitola vystihuje základní auditorské postupy od činností před uzavřením smlouvy o auditu, přes provedení testů, až po vydání auditorské zprávy. Celý tento postup je následně překlopen do praktické části práce.

Druhá část práce (čtvrtá až šestá kapitola) představuje provedení finančního auditu v praxi. Čtvrtá kapitola obsahuje představení zvoleného podniku, kterým je společnost DELTA s.r.o. zabývající se skladováním, zasilatelstvím a pronájmem skladovacích ploch. Dále je představena auditorská kancelář, která audit provádí, a následuje samotné provádění auditorských činností před uzavřením smlouvy o auditu. Nejrozsáhlejší částí práce je pátá kapitola, která je celá věnována provedení auditních testů – testů kontrol, analytických testů věcné správnosti a detailních testů věcné správnosti. Poslední kapitola shrnuje vyhodnocení finančního auditu v podniku DELTA s.r.o. včetně vydání zprávy auditora a návrhu nápravných opatření pro vedení firmy.

1 Cíl práce a metodika

Hlavním cílem diplomové práce je provedení auditních testů v podniku DELTA s.r.o., a na základě nich vyhodnocení finančního auditu završeného vydáním auditorské zprávy a navrnutí nápravných opatření pro podnik. Dílčími cíli práce k naplnění hlavního cíle jsou vymezení:

- finančního auditu,
- auditorské profese a souvisejících legislativních předpisů,
- auditorských postupů dle Mezinárodních auditorských standardů (ISA).

Pro potřeby vytvoření diplomové práce byla realizována rešerše odborné literatury. Hlavními literárními zdroji byly odborná česká knižní literatura, zahraniční publikace, odborné časopisy AUDITOR, internetové zdroje, platná legislativa České republiky a profesní auditorské předpisy. K vypracování praktické části práce posloužily rozhovory s auditory a pomocné softwary při provádění auditorských postupů. Při provádění analytických testů byla využita finanční analýza.

2 Obecná charakteristika finančního auditu

V druhé kapitole práce je specifikován význam auditu, jeho definice a cíle. Následuje stručný popis vývoje auditu ve světě. Nejrozsáhlejší částí kapitoly je legislativní úprava auditu v České republice a podmínky pro vstup do auditorské profese neboli Komory auditorů České republiky.

2.1 Definice auditu a jeho cíle

V dnešní době je možné se setkat s různými přívlastky auditů. **Druhy auditů** se od sebe liší zejména svým účelem, metodou provádění, uživateli, požadavky a legislativní úpravou. Dle Müllerové a Králíčka (2014) jsou nejznámějšími druhy auditu:

- audit účetní závěrky¹ (neboli finanční či externí audit),
- interní audit,
- forenzní audit,
- audit jakosti,
- ekologický audit,
- výkonnostní audit,
- počítačový audit,
- personální audit.

Práce je zaměřena na první zmíněný **audit účetní závěrky**, proto ostatní druhy auditu nejsou blíže specifikovány.

Finanční či externí audit je možné dále rozdělit na:

- zákonný audit,
- dobrovolný audit (Finanční řízení, 2018).

Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví (dále jen „ZoÚ“), § 20 **vymezuje subjekty povinné k finančnímu auditu** v České republice. Zákonnému auditu podléhají:

- **velké účetní jednotky**, s výjimkou vybraných účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu,
- **střední účetní jednotky**,

¹ Ve spojení „audit účetní závěrky“ je myšleno také „audit konsolidované účetní závěrky“. Konsolidovaná účetní závěrka je účetní závěrka skupiny podniků (slučuje hospodářské výsledky, majetek apod. mateřského podniku s dceřinými).

- **malé účetní jednotky**, pokud jsou akciovými společnostmi nebo svěřeneckými fondy a k rozvahovému dni účetního období, za které se účetní závěrka (dále také jen „ÚZ“) ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo dosáhly alespoň jedné hodnoty z:
 - aktiva (netto) celkem 40 mil. Kč,
 - roční úhrn čistého obratu 80 mil. Kč,
 - průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50,
- **ostatní malé účetní jednotky**, pokud k rozvahovému dni účetního období, za které se ÚZ ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo dosáhly alespoň dvou hodnot z výše uvedených (Koch, 2017; ZoA; Müllerová & Králíček, 2014).

Dále § 22 odst. 1 ZoÚ stanovuje **povinnost ověření** všech **konsolidovaných** účetních závěrek (Koch, 2017; ZoA).

Finanční audit může být sjednán účetní jednotkou i na základě vlastního rozhodnutí. K **dobrovolnému auditu** dochází z důvodu zájmu o nezávislou kontrolu účetnictví jednotky či zvýšení věrohodnosti podnikatelského subjektu pro stávající a potenciální stakeholdery (Koch, 2017, Müllerová & Králíček, 2014).

V literatuře je možné nalézt různé **definice auditu**. Ricchiute (1994) uvádí, že *„Audit 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.“*

Zákon č. 93/2009 Sb. o auditorech (dále jen „ZoA“) vymezuje audit takto: *„Povinným auditem se rozumí ověření účetní závěrky, zda podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví v souladu s právními předpisy a příslušným rámcem účetního výkaznictví, na jehož základě je účetní závěrka sestavena, a dále ověření výroční zprávy, zda údaje v ní obsažené, které popisují skutečnosti, jež jsou též předmětem zobrazení v účetní závěrce, jsou ve všech významných ohledech v souladu s příslušnou účetní závěrkou.“*

Jak je zmíněno v definici ZoA, finanční audit se orientuje na **ověření účetní závěrky a výroční zprávy** podniku (Kubátová, 2018).

Povinnými částmi účetní závěrky jsou:

- rozvaha,
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha v účetní závěrce (Kubátová, 2018; Kadlec, 2014).

Další částí účetní závěrky může být:

- **výroční zpráva** – povinnost sestavení mají entity podléhající zákonnému auditu,
- **zpráva o vztazích** – povinnost sestavení mají ovládané osoby², obvykle je pak součástí výroční zprávy,
- **přehled o peněžních tocích** (cashflow) – povinnost sestavení mají jen střední a velké účetní jednotky,
- **přehled o změnách vlastního kapitálu** – povinnost sestavení mají jen střední a velké účetní jednotky (Kubátová, 2018; Kadlec, 2014).

Výstupem ověřené účetní závěrky auditorem je **auditorský výrok**. Výrok auditora může mít několik podob:

- **bez výhrad** – dle názoru auditora podává ÚZ ve všech významných ohledech věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví,
- **s výhradou** – dle názoru auditora podává ÚZ věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví s výjimkou skutečností, které popisuje,
- **záporný výrok** – dle názoru auditora nepodává ÚZ věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví,
- **odmítnutí výroku** – auditor konstatuje, že byl ve své činnosti omezen tak, že nebyl schopen výrok vydat (KAČR, 2018a).

Cílem finančního auditu je **zvýšení věrohodnosti účetních informací** společnosti podléhající auditu. Audit je prováděn nezávislou osobou, která zkoumá, zda výkazy odpovídají skutečnosti. Zároveň vyhodnocuje úroveň vnitřní kontroly podniku a napomáhá proti vzniku či odhalení chyb a podvodů (Finanční řízení, 2018; Millichamp, 2002; Müllerová & Králíček, 2014; Králíček & Molín, 2014).

² Zákon o obchodních korporacích, §74 a 79 definuje ovládanou osobu takto: „Ovládanou osobou je obchodní korporace ovládaná ovládající osobou. Je-li ovládající osobou obchodní korporace, je mateřskou obchodní korporací, a je-li ovládanou osobou obchodní korporace, je dceřinou obchodní korporací.“

2.1.1 Podvodné jednání

Jak již bylo zmíněno v předchozí kapitole, záměrem auditu je kromě hlavního cíle – zvýšení věrohodnosti účetních informací, i **napomáhání proti vzniku či odhalení podvodů**. Standard *ISA 240 – Postup auditorů při posuzování možných podvodů při auditu účetní závěrky* definuje podvod jako „Záměrné jednání jedné nebo více osob pověřených řízením, zaměstnanců nebo třetích stran, který má formu klamu za účelem získání neoprávněné nebo protiprávní výhody.“ Standard uvádí upozornění a příklady možných podvodů a poskytuje návod, jak se při nich zachovat. Odhalení podvodu není lehké, může být pácháno z různých důvodů. Nejvíce však hrozí tam, kde se objevuje tzv. **trojúhelník podvodu** – motiv, příležitost a ospravedlnění. Rozlišují se dva druhy podvodného jednání:

- **manažerský podvod** – podvodné účetní výkaznictví,
- **zaměstnanecký podvod** – rozkrádání, zpronevěra majetku (odcizení), (Štěpán, 2017a; Müllerová & Králíček, 2017; IFAC, 2010).

V případě **manažerského podvodu** se může jednat o:

- maximalizaci odměn při zainteresovanosti vedení na finančních výsledcích,
- falšování účetních zápisů,
- záměrné vynechání údajů v ÚZ a tím klamání externích uživatelů,
- podvodné smlouvy s obchodníky atd. (Štěpán, 2017a; Müllerová & Králíček, 2017; IFAC, 2010).

Indikátory podvodu mohou být: neetické firemní prostředí, absence vnitropodnikových směrnic, nedostatečné delegování pravomocí, nedostatečný vnitřní kontrolní systém (Štěpán, 2017a; Müllerová & Králíček, 2017; IFAC, 2010).

Zaměstnanecký podvod může mít různé podoby, například se jedná o:

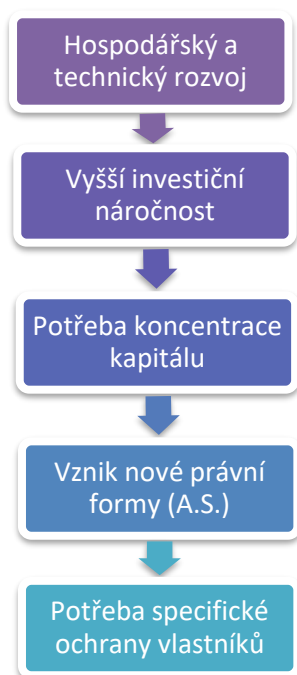
- falšování výdajových dokladů (při vyúčtování služební cesty vlastním automobilem zaměstnanec uvede více kilometrů, než skutečně ujel),
- krádež předmětů (kancelářské potřeby, drobné nářadí) apod. (Štěpán, 2017a; Müllerová & Králíček, 2017; IFAC, 2010).

Indikátory k těmto podvodům bývají příležitosti k zpronevěře majetku, nedostatečná vnitřní kontrola, nepřátelský vztah mezi nadřízeným a podřízeným aj. (Štěpán, 2017a; Müllerová & Králíček, 2017; IFAC, 2010).

2.2 Vznik auditu

Pojem „*audit*“ pochází zřejmě z latinského pojmu „*audire*“, neboli „*naslouchat*“. První zmínky o auditu sahají až do starého Říma, kdy ve 3. století před našim letopočtem byli římskými císaři jmenováni tzv. „*kvestoři*“, kteří měli za úkol kontrolovat evidenci hospodaření v provinciích a účtovat o zjištěních před shromážděním občanů. Dnešní pojetí auditu si je možné spojit ale spíše až s počátkem 19. století, kdy díky průmyslové revoluci došlo k postupným technickým, ekonomickým a společenským změnám. Obrázek 1 vyobrazuje faktory přispívající ke vzniku současné auditorské profese (Králíček & Molín, 2014; Sedláček, 2001; Müllerová & Králíček, 2014).

Obrázek 1 - Faktory přispívající ke vzniku současné auditorské profese



Zdroj: vlastní zpracování, 2018, dle Králíček & Molín, 2014 a Sedláček, 2001

Hospodářský rozvoj vedl k růstu investiční náročnosti výroby. K tomu bylo potřeba kumulovat velké množství kapitálu na jednom místě. Proto vznikla nová právní forma – akciová společnost, která upravuje soustředění velkého množství kapitálu a vlastnických vztahů. Akciová společnost však odděluje vlastníky od manažerů, a tím nastal problém

tzv. informační asymetrie. Cestou k omezení informační asymetrie bylo zavedení externího auditu, který zvyšuje důvěru akcionářů (Králíček & Molín, 2014; Sedláček, 2001).

2.3 Právní úprava auditu v České republice

Audit v České republice je poměrně mladou vědní disciplínou. Jeho počátek je možné datovat od roku 1989, kdy vznikla vyhláška č. 63/1989 Sb., o ověřovateli Federálního ministerstva financí, která upravovala, kdo je oprávněn ověřovat účetní závěrky společností se zahraniční majetkovou účastí. V roce 1992 byla tato vyhláška nahrazena zákonem č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky (dále jen „KAČR“). Tento zákon definoval pravidla auditu a určil postavení KAČR a její poslání. V roce 2000 byl zákon znovu zaktualizován, avšak v současné době je účinný zákon z roku 2009, a to **zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech**. Zákon vznikl na základě potřeby implementovat do českého právního řádu Směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek (Králíček & Molín, 2014; Müllerová & Králíček, 2017; Müllerová & Králíček, 2014; Králíček, 2009; Sedláček, 2001).

Právě roku 2009 vznikl ze zákona o auditorech nový orgán – **Rada pro veřejný dohled nad výkonem auditorské činnosti**. Rada je mimo jiné pověřena dohledem nad činností KAČR a je nezávislá na auditorské profesi. Vznikla z důvodu požadavku na sjednocení evropské právní úpravy, protože většina členských států používá dvoustupňový systém regulace činnosti auditorů. Rada dbá na ochranu veřejného zájmu, dále plní funkci odvolacího orgánu proti rozhodnutí KAČR, a neposlední povinností je spolupráce s Ministerstvem financí, Českou národní bankou a s příslušnými orgány členských států. Činnost rady by měla vést ke zvýšení důvěryhodnosti auditorské profese a účetních závěrek ověřenými auditorem, pro domácí i zahraniční investory a širokou veřejnost (Hakalová, 2010; Králíček & Molín, 2014; Müllerová & Králíček, 2014).

2.3.1 Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech

Zákon o auditorech vychází z ustanovení a **pravidel evropské směrnice**. V souladu s evropskými normami vymezuje základní pojmy z oblasti auditu. Nejnovější částí zákona je oblast **kontroly kvality** provádění auditorské činnosti. Podrobně je kontrola kvality upravena v samostatném Mezinárodním auditorském standardu řízení kvality

ISQC³, ze kterého ustanovení zákona vycházejí (Müllerová & Králíček, 2017; Hakalová, 2010; Králíček & Molín, 2014).

2.3.2 Mezinárodní auditorské standardy

Postupy, kterými se musí každý auditor řídit, se nazývají Mezinárodní auditorské standardy neboli ISA⁴. V posledních desetiletích došlo k posunu od národních auditorských standardů ke zmíněným Mezinárodním auditorským standardům, konkrétně v České republice se používají od roku 2005. Tyto standardy jsou využívány auditory po celém světě. Auditor je mimo dodržování ISA povinen zároveň dodržovat etický kodex. ISA i etický kodex jsou vydávány Mezinárodním výborem účetních a auditorů, zkráceně IFAC⁵ (Müllerová & Králíček, 2014; Králíček & Molín, 2014).

Obecné cíle auditora upravuje standard ISA 200, a zároveň je tento standard zastřešujícím standardem pro všechny ostatní ISA. Každý standard ISA má své číslo a název podle toho, kterou oblast upravuje. Například *ISA 320 – Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu* upravuje povinnost auditora použít koncept významnosti při provádění auditu účetní závěrky. V kapitole 3 jsou u jednotlivých postupů uvedeny čísla ISA, ze kterých postupy vycházejí (Müllerová & Králíček, 2014; Králíček & Molín, 2014).

2.3.3 Kontrola kvality

Úkolem Mezinárodního standardu pro řízení kvality (ISQC) je provádění kontroly, zda auditoři postupují při auditorské činnosti podle Mezinárodních auditorských standardů (ISA) a zároveň respektují etický kodex. Osoba provádějící kontrolu kvality vyhotoví zprávu, ve které uvede případné zjištěné nedostatky a stanoví lhůtu pro jejich odstranění. Neučiní-li tak auditor v doporučené lhůtě, je s ním zahájeno kárné řízení (Müllerová & Králíček, 2017; Müllerová & Králíček, 2014).

KAČR, stejně jako další členské země, přijala etický kodex zahrnující **konkrétní pravidla a normy chování auditorů** při své činnosti. Mezi základní pravidla patří například:

- mlčenlivost,

³ International Standard on Quality Control

⁴ International Standards on Auditing

⁵ International Federation of Accountants

- předem smluvená odměna za práci auditora,
- nezávislost a objektivita při auditorské činnosti,
- odborná kvalifikace a její udržování,
- vedení auditorské dokumentace,
- způsob propagace a získávání klientů,
- zachování etických pravidel (Müllerová & Králíček, 2017; Sedláček, 2001).

2.3.4 Komora auditorů České republiky

Audit je velice specializovanou činností, která slouží především veřejnému zájmu. Z toho důvodu je třeba, aby byla činnost regulována. Státní regulace však v takovém případě není úplně šťastným řešením, protože stát často vystupuje jako jeden z uživatelů auditorských služeb a není tak nestranným orgánem. Auditorskou profesi proto **reguluje samosprávná profesní organizace** – Komora auditorů České republiky se sídlem v Praze. Jejím posláním je zajišťovat odbornost na vstupu do profese, kontrolovat auditorskou činnost a dodržování etických pravidel, sdružovat všechny auditory a asistenty auditorů, regulovat a hájit jejich zájmy. Orgány KAČR jsou:

- **sněm** – nejvyšší orgán, svoláván jednou za dva roky, tvoří jej auditori zapsaní v seznamu KAČR, volí členy do následujících orgánů,
- **výkonný výbor** – zastupován prezidentem a viceprezidentem, rozhoduje o záležitostech, které jí ukládá zákon, sněm a ostatní předpisy,
- **dozorčí komise** – kontrolní orgán, kontroluje sněm, auditory, auditorské společnosti,
- **kárná komise** – rozhoduje o porušení auditorského zákona a profesních předpisů KAČR, ukládá kárná opatření (Mikyna, 2018; Králíček & Molín, 2014; Sedláček, 2001; Hakalová, 2010; Müllerová & Králíček, 2014).

Členové dozorčí komise spolu s kontrolory kvality provádí u auditorů **kontrolu kvality** jejich činnosti, a to minimálně jednou za 6 let. Dle §24 ZoA se „kontrolou kvality u auditora zjišťuje, zda auditor postupuje při provádění činnosti v souladu s tímto zákonem, ISA, ISQC a vnitřními předpisy KAČR.“ V případě, že kontrola zjistí méně závažné nedostatky, může opakování kontroly naplánovat ve zkrácené lhůtě o 2 až 3 roky. Pokud se kontrolou kvality u auditora zjistí **vážné nedostatky**, a tím porušení ZoA, je podán návrh kárné komisi na kárné opatření (ZoA; Fridrichová, 2017).

Kárným opatřením může být napomenutí, pokuta do výše 1 000 000 Kč, zákaz výkonu auditorské činnosti na dobu nejdéle 5 let, či vyloučení z výkonu funkce člena řídicího orgánu auditorské společnosti na dobu nejdéle 3 roky (ZoA; Fridrichová, 2017).

2.3.5 Předpoklady výkonu auditorské profese

Podmínky pro získání kvalifikace auditora a následného zápisu do seznamu auditorů u KAČR vychází ze směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU, v České republice jsou souhrnně definovány ZoA. Předpoklady pro výkon auditorské profese dle §4 ZoA jsou následující:

- **vzdělání** – vysokoškolské, alespoň bakalářské,
- **způsobilost k právním úkonům**,
- **bezúhonnost** – čistý rejstřík trestů,
- **požadovaná odborná praxe** – alespoň 3 roky v pracovní pozici asistenta auditora v rozsahu nejméně 35 hodin týdně po dobu 3 let,
- **profesní zkouška** – úspěšné složení všech dílčích částí auditorské zkoušky (popřípadě osvobození od zkoušky, pokud uchazeč složil srovnatelnou vysokoškolskou státní zkoušku nejvýše 5 let zpětně),
- **zápis do seznamu auditorů** – složením slibu auditora do 30 dnů od splnění výše uvedených podmínek,
- **průběžné vzdělávání** – povinná účast na programu průběžného vzdělávání v rozsahu nejvýše 60 hodin ročně, který stanoví vnitřní předpis KAČR,
- **členství v KAČR** – členové jsou vedení v seznamu auditorů KAČR (Müllerová & Králíček, 2017; ZoA; Sedláček, 2001, Hakalová, 2010; Müllerová & Králíček, 2014).

Z výše uvedených podmínek vyplývá, že u auditorské profese se **předpokládá znalost účetnictví**. Z důvodu omezeného rozsahu práce se v některých částech předpokládá znalost účetnictví i u uživatelů tohoto obsahu, například při výpočtu poměrových ukazatelů ve finanční analýze.

2.4 Shrnutí

V druhé kapitole je uvedena charakteristika auditu, definice auditu, druhy auditorských výroků, cíle finančního auditu, vysvětlení podvodného jednání, historie auditu a právní úprava auditu v České republice. Dále jsou zde uvedeny podmínky pro povinné ověření

účetní závěrky auditorem. Cílem finančního auditu je zvýšení věrohodnosti prezentovaných informací a napomáhání při vzniku a odhalení chyb a podvodů. Podvodné jednání blíže upravuje ISA 240 a může být jak zaměstnaneckého, tak i manažerského původu.

Právní úprava stanovuje, že auditor se při své profesi musí řídit zákonem č. 93/2009 Sb. o auditorech, který vychází ze standardů ISA a ISQC. Standardy ISA jsou používány po celém světě a ucelují tak mezinárodní obraz auditorské i účetní činnosti. Organizací, dohlížející na auditní činnost je Komora auditorů České republiky, a jejím dohlížejícím orgánem je Rada pro veřejný dohled nad výkonem auditorské činnosti. Pro vstup do auditorské profese musí uchazeč splnit řadu požadavků, od příslušného vzdělání, přes praxi a složení profesní zkoušky, až po průběžné vzdělávání během své profese.

3 Základní auditorské postupy

Jak již bylo zmiňováno v předchozí kapitole, auditorské postupy v dnešní době vycházejí z Mezinárodních účetních standardů. Proto jsou v následujícím textu u jednotlivých postupů zmíněny **konkrétní ISA**, ze kterých je vycházeno.

Všechny auditorské postupy by měly být vedeny v písemné či elektronické podobě. V současné době převažuje vedení **elektronických spisů**, jelikož většina auditních testů a dokumentů je vypracována ve Wordu či Excelu. I přesto, že dokumenty v papírové formě je snadné do spisu naskenovat, je vždy nezbytné vedení alespoň útlého papírového spisu, a to z důvodu důležitých originálů jako např. smlouvy o provedení auditu, bankovních konfirmací, či samotné auditorské zprávy, která je vyhotovena právě v písemné formě.

Dokumenty auditorských postupů jsou náplní **auditorského spisu**. Obsahová podoba každého auditorského spisu pro samostatný audit je demonstrována v obrázku 2 níže (Hakalová, 2010).

Obrázek 2 - Obsahová náplň spisu auditora

Data od klienta
<ul style="list-style-type: none">• hlavní kniha• smlouvy• interní směrnice• ostatní dokumenty vyžádané auditorem (obratová předvaha, konfirmační dopisy, přehledy majetku,)
Komunikace s klientem
<ul style="list-style-type: none">• e-mailová dokumentace• zápisy z jednání s klientem
Auditorské postupy
<ul style="list-style-type: none">• poznání účetní jednotky• posouzení rizika zakázky• stanovení podmínek zakázky• strategie auditu• porozumění činnosti a oblasti podnikání• posouzení nezávislosti• porozumění kontrolnímu prostředí• analytické testy• vyhodnocení rizik• stanovení hladiny významnosti• posouzení následných událostí• posouzení ÚZ (vč. výroční zprávy)• závěrečné shrnutí
Testy věcné správnosti
<ul style="list-style-type: none">• majetek, zásoby, inventury• krátkodobý finanční majetek• úvěry• časové rozlišení• DPH, odložená daň• pohledávky (existence, věková struktura, přepočty cizí měny)• závazky (existence, věková struktura, přepočty cizí měny)• vlastní kapitál• náklady• výnosy
Konečné výkazy ÚZ
<ul style="list-style-type: none">• výroční zpráva• zpráva o vztazích• rozvaha• výkaz zisku a ztráty• příloha v ÚZ• přehled o peněžních tocích• přehled o změnách VK
Zpráva auditora
<ul style="list-style-type: none">• výrok auditora• schválená ÚZ

Zdroj: vlastní zpracování, 2018, dle a.t.c., 2018

Každý auditorský spis je **individuální**, záleží především na velikosti auditované jednotky a na vyhodnoceném riziku. Konkrétně rozsah testů věcné správnosti (dále také jen „testy VS“) se **odvíjí od rizikových oblastí**, které se auditor rozhodne zkoumat, a proto může složka testů VS obsahovat jen některé testy z výše vyjmenovaných. Z toho vyplývá, že u jednotek, které například nemají zásoby, či úvěry by byl test takové oblasti irelevantní. Auditor spis uchovává **nejméně po dobu 10 let** ode dne vyhotovení zprávy auditora. Auditorské spisy slouží k zaznamenávání procesu auditu, a jsou **důkazním materiálem** při kontrolách kvality auditorů vykonávaných KAČR (a.t.c., 2018; Hakalová, 2010).

Pro lepší orientaci v auditorském spisu a snazší vypracování auditorských postupů existují vzorové dokumenty vycházející z ISA, které jsou k dispozici na webových stránkách KAČR⁶. Tyto vzory si auditoři mohou stáhnout a využívat je ke své práci, či je použít jako předlohu pro tvorbu svých (například stručnějších) dokumentů. V současné době používá většina auditorských kanceláří **specializované softwary** k provádění auditorských testů, které generují své dokumenty k auditorským postupům a ulehčují tak auditorům práci. Například software DATEV-AUDIT obsahuje předlohy dokumentů, které jsou kompatibilní s požadavky na auditorskou dokumentaci KAČR a ISA. Předlohy jsou navíc průběžně aktualizovány, dle nových legislativních změn. DATEV-AUDIT umožňuje zpracování jednotlivých kroků zakázky, od analýzy rizik, přes provedení testů až po vydání závěrečné zprávy. Software nabízí i další řadu funkcí, jako podrobná práce s účetními deníky, využívání statistických metod a technik při výběru vzorků. Každý klient softwaru si při jeho nákupu může zvolit rozsah modulů dle jeho konkrétních potřeb (Pospíchal, 2018; Hakalová, 2010).

3.1 Činnosti před uzavřením smlouvy o provedení auditu

Před samotným zahájením procesu auditu musí auditor posoudit svou **nezávislost** k potenciálnímu auditovanému subjektu, tzn., zda není v blízkém příbuzenském vztahu s osobou význačnou⁷ pro potřeby auditu, či se sám nepodílí na řízení nebo vlastnictví daného subjektu. Posouzení nezávislosti platí pro všechny členy auditorského týmu.

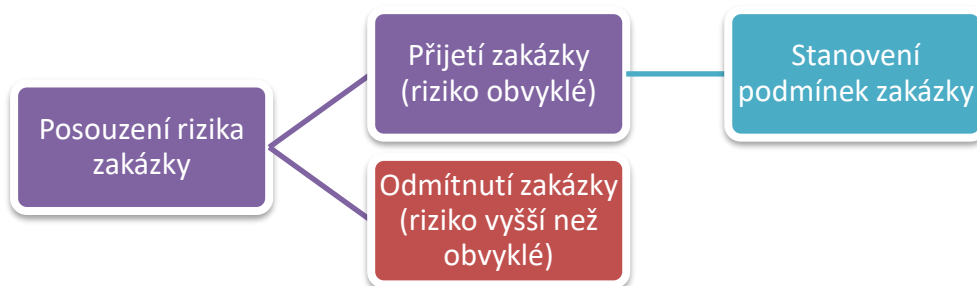
⁶ Vzorové dokumenty dostupné na webových stránkách:

https://www.kacr.cz/file/956/Cást%201_Vzorové%20formuláře_souvislý%20text.pdf

⁷ Osobou význačnou pro potřeby auditu je myšleno vlastník společnosti, člen představenstva, finanční ředitel, účetní apod.

Bezprostřední činností před uzavřením smlouvy o provedení auditu je **posouzení rizika** samotné zakázky, posouzení subjektu a možných rizik s ním spojených. Na základě provedeného posouzení následují dva možné postupy; odmítnutí zakázky či přijetí zakázky a následné stanovení jejích podmínek (viz obrázek 3).

Obrázek 3 - Činnosti před uzavřením smlouvy



Zdroj: vlastní zpracování, 2018, dle IFAC, 2010

3.1.1 Posouzení rizika zakázky (ISA 240)

Posouzení rizika zakázky je rozhodujícím bodem v procesu auditu. Z obrázku 3 je patrné, že auditor může zakázku odmítnout (riziko posouzení zakázky je vyšší než obvyklé riziko) nebo přijmout (obvyklé riziko). Auditorské riziko posouzení zakázky obsahuje:

- **riziko spjaté s účetní závěrkou** (účetní závěrka může obsahovat závažné chyby a v důsledku toho bude vydán chybný výrok auditora),
- **riziko spjaté s konkrétním klientem** (např. nezaplacení odměny, nepříznivá publicita, případný soudní spor), (IFAC, 2010; Koch, 2017).

K vyhodnocení rizika zakázky je potřeba si zodpovědět několik otázek. Rozsah i obsah otázek není pevně stanoven, avšak mezi ty nejpodstatnější patří:

- Byly splněny předpoklady auditu? (sestavení ÚZ dle platných předpisů, vedení podepsalo smluvní dopis, zpřístupnění požadovaných informací potřebných k auditu).
- Existuje ohrožení nezávislosti spolupracujících stran? (obchodní vztahy, osobní či rodinné vazby).

- Jsou známé skutečnosti, které by mohly zpochybnit integritu klienta⁸? (negativní publicita, vyšetřování, soudní řízení, podezření z provádění nezákonné činnosti či podvodu).
- Vyskytují se v účetní jednotce oblasti vyžadující odborníky? (informační technologie apod.).
- Je bonita klienta dostačující k uhrazení odměny auditora?
- Jsou kompetence auditorské společnosti dostatečné pro provedení konkrétního auditu? (časová kapacita, odborné znalosti), (IFAC, 2010; DATEV-AUDIT, 2018).

Na otázky je odpovídáno „Ano“ / „Ne“, a je možné doplnění o komentář. Hodnocení rizika je možné například použitím desetistupňové škály s rozsahem 0–99 %. Pro jednodušší zakázky je nabízena třístupňová škála, která nabízí hodnocení rizika na nízké, střední a vysoké. Každé odpovědi je přiřazen stupeň rizika; 33 nízké riziko, 66 střední riziko, 99 vysoké riziko. **Výsledné riziko zakázky** je udáno v procentech a je tvořeno součtem dílčích stupňů rizik vydělených počtem otázek. Velikost výsledného rizika nabývá následujících hodnot:

- 33,00 % - 45,00 % NÍZKÉ RIZIKO
- 45,01 % - 60,00 % STŘEDNÍ RIZIKO
- 60,01 % - 99,00 % VYSOKÉ RIZIKO

Rozřazení velikosti rizika dle vypočtených hodnot je spíše orientační, každý auditor může individuálně vyhodnotit velikost rizika na vyšší či nižší, než ukazuje konkrétní procentní škála, pokud k tomu má důvod. Škála pro vyhodnocení celkového rizika určité oblasti se netýká pouze posouzení rizika zakázky, ale i dalších auditorských postupů, které následují. Pro jeden audit je důležité vybrat jeden rozsah škály, který bude používán pro všechna vyhodnocení (DATEV-AUDIT, 2018).

3.1.2 Stanovení podmínek zakázky (ISA 210)

Auditor a klient si mezi sebou stanoví podmínky zakázky, nejčastěji na osobní schůzce. Podmínky jsou v písemné podobě a stávají se obsahem **auditorské smlouvy**, která je podepsána oběma stranami. Podmínky obsahují povinnosti auditora, povinnosti vedení

⁸ Klientem je v tomto případě myšlena účetní jednotka včetně svých vlastníků.

účetní jednotky, cíl a rozsah auditu, vymezení příslušného rámce účetního výkaznictví, termín pro předložení podkladů účetní jednotkou auditorovi, termín vydání auditorského výroku a výše odměny. V příloze A je smlouva pro zvolený podnikatelský subjekt, kterým se zabývá praktická část práce (IFAC, 2010; DATEV-AUDIT, 2018).

3.2 Předběžné plánovací postupy

Oblastí **plánování strategie** auditu se zabývá standard ISA 300, konkrétně odstavec č. 300.4 uvádí, že „*Cílem auditora je naplánovat audit tak, aby byl prováděn účinným způsobem.*“. Příručka k uplatňování mezinárodních auditorských standardů při auditu uvádí, že poctivě naplánovaný audit směřuje auditorský tým k prozkoumávání právě rizikových oblastí, místo zabývání se nepodstatnými oblastmi a plýtváním tak času. Jedna hodina věnovaná kvalitní strategii auditu může ušetřit i pět hodin při jeho provádění (IFAC, 2010).

Strategie auditu zahrnuje důkladné **poznání klienta**, tzn. porozumění činnosti a oblasti jeho podnikání, účetním systémům, vnitřním kontrolám, seznámení se s vnitřními směrnicimi účetní jednotky apod. Na základě tohoto poznání se provádí **předběžné analytické postupy** a stanoví se **plánovací hladiny významnosti**. Plán také zahrnuje výběr kvalitních **členů** auditorského týmu, za jejichž výběr je zodpovědný sám auditor. Pracovníci musí mít potřebné znalosti a kvalifikaci. U některých zakázek může být potřeba zahrnout do procesu auditu i externí pracovníky, např. v případě daňové problematiky, IT, aj. Auditor musí být schopen efektivně rozdělit úkoly a zvolit vhodné načasování jednotlivých aktivit. Audity malých a středních účetních jednotek jsou zpravidla prováděny malými auditorskými týmy o dvou až pěti členech. V tomto případě nemusí být strategie příliš složitá, výhodou malého týmu je snadná komunikace a koordinace mezi sebou (IFAC, 2010; Hakalová, 2010; Ricchiute, 1994).

3.2.1 Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta (ISA 240, 315)

Prvním postupem, který auditor vykoná po podepsání smlouvy, je porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta zahrnující zjištění všech událostí, které by mohly mít podstatný vliv na účetní závěrku a následný výrok auditora. Prostředí klienta je možné rozdělit do dvou částí; vnitřní a vnější. Auditor si ve **vnitřním prostředí** všímá zejména faktorů jako:

- vlastnická struktura, vedení společnosti, spřízněné strany,
- obchodní cíle, seznam provozoven, počet zaměstnanců, investiční plány,

- hlavní odběratelé a dodavatelé,
- zdroje financování,
- kvalifikace a odpovědnost vedení účetní jednotky a klíčových zaměstnanců,
- používané účetní metody,
- používaný informační (účetní) systém,
- daňové problémy, soudní spory a jiné významné údaje (Müllerová & Králíček, 2014; DATEV-AUDIT, 2018; Hakalová, 2010; Sedláček, 2001).

Potřebné informace auditor čerpá ze zveřejněných údajů (výpis z obchodního rejstříku), pomocí rozhovorů s vedením společnosti nebo s příslušnými pracovníky (např. účetní, finanční ředitel), z vyžádaných dokumentů od společnosti a vlastním pozorováním (Müllerová & Králíček, 2014; Koch, 2017; DATEV-AUDIT, 2018; Sedláček, 2001).

Vnější prostředí jednotky, kterému je důležité porozumět, zahrnuje:

- typ odvětví, ve kterém jednotka působí (používané technologie, dodavatelské zdroje, klimatické podmínky),
- obecné podnikatelské podmínky (například u jednotek obchodujících v zahraničí se jedná o pohyblivost směnného kurzu cizích měn, daňové sazby a ceny komodit v zahraničí),
- citlivost na legislativní, ekonomické změny (zákony, vyhlášky), (Müllerová & Králíček, 2014; DATEV-AUDIT, 2018; Hakalová, 2010; Sedláček, 2001).

Jednotlivým faktorům se přiřazují stupně rizika stejně jako u posouzení rizika zakázky (viz kapitola 3.1.1), a výstupem porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta je výsledné přirozené riziko. **Přirozené riziko je pravděpodobnost, že vznikne nesprávnost** (DATEV-AUDIT, 2018).

3.2.2 Porozumění kontrolnímu prostředí (ISA 240, 315)

Müllerová a Králíček (2014) definují kontrolní prostředí jako celkový postoj, činnost a informovanost statutárních orgánů a vedení účetní jednotky a návazně i jejich zaměstnanců.

Zájem vedení společnosti o systém vnitřní kontroly a úroveň účetního systému je důležitý pro **kvalitní kontrolní prostředí** celé společnosti. Zároveň špatná personální politika může vést k nezájmu ze strany zaměstnanců o dodržování nejasně stanovených pravidel,

a dokonce zneužívání nedostatků vnitřních kontrol. Silné kontrolní prostředí může auditorům ulehčit konkrétní kontrolní postupy, ale nemůže být bráno jako záruka efektivnosti systému vnitřní kontroly jako celku. Auditor by se měl zaměřit na faktory, mezi které patří především:

- zainteresovanost osob pověřených správou a řízením,
- filosofie a styl práce vedení (zájem či nezájem managementu o nedostatky v účetním či kontrolním systému),
- organizační struktura (transparentní vymezení pravomocí a odpovědnosti),
- zásady a postupy v oblasti lidských zdrojů (hodnocení a motivace zaměstnanců), (Müllerová & Králíček, 2014; Sedláček, 2001; Hakalová, 2010; Ricchiute, 1994).

Rozhodujícími zdroji těchto informací jsou pro auditora **vnitropodnikové směrnice**.

ISA 315 rozděluje vnitřní kontrolu do pěti složek, které poskytují auditorovi užitečný rámec oblastí vnitřního kontrolního systému, kterým se má věnovat. Rozsah zkoumaných aspektů u jednotlivých složek se bude významně lišit podle velikosti auditované jednotky. Jednotlivé složky pro porozumění vnitřním kontrolám jsou následující (u každé složky jsou navíc uvedeny příklady otázek, pomocí kterých auditor danou oblast hodnotí):

1. Kontrolní prostředí

- *Jsou rozhodovací pravomoci uvnitř jednotky dostatečně delegovány?*
- *Je vedení ovládáno jednou osobou nebo malou skupinou osob bez účinného dohledu představenstva nebo dozorčí rady?*
- *Chová se vedení při jednání s námi (auditory) nadřazeně?*

2. Proces vyhodnocení rizik účetní jednotkou

- *Zavedla společnost nový sortiment, výrobky nebo činnosti ve významném rozsahu?*
- *Nastaly prudké změny v odvětví, např. výrazný pokles poptávky od odběratelů, vysoká citlivost rychle se měnící technologie nebo rychlé zastarávání výrobků?*
- *Vznikly významné transakce se spřízněnými stranami, které vybočují z běžného rámce činnosti, nebo s propojenými subjekty, které nejsou auditovány nebo které jsou auditovány jinou společností?*

3. Informační systém

- *Je výpočetní technika pro vykonávání podnikatelské činnosti jednotky významná?*
4. Kontrolní činnost relevantní pro audit
- *Provádí vedení dostatečné plány v systému plánování, vykazování a sledování skutečné výkonnosti (obchodní plány, rozpočty, prognózy zisku)?*
 - *Mají pracovníci v účetním oddělení nebo v oddělení informačních technologií dostatečnou praxi a výkonnost, neprobíhá na těchto odděleních příliš vysoká fluktuace?*
 - *Účetní systém se zdá být přehledný a dostačující potřebám činnosti účetní jednotky?*
5. Monitorování kontrol
- *Jsou brána v úvahu doporučení interních a/nebo externích auditorů ohledně kontrolních mechanismů?*
 - *Existuje velké množství stížností ze strany zákazníků (zejména pokud vedení okamžitě neodstraní jejich příčinu)? (DATEV-AUDIT, 2018; Müllerová & Králíček, 2014; Sedláček, 2001; Ricchiute, 1994).*

Každé složce jsou na základě odpovědi a subjektivního názoru auditora uděleny stupně rizika a výstupem této oblasti je určení výsledného kontrolního rizika (v případě použití třístupňové škály: nízké/střední/vysoké). **Kontrolní riziko je pravděpodobnost, že nesprávnost nebude odhalena kontrolním systémem účetní jednotky** (DATEV-AUDIT, 2018).

3.2.3 Porozumění účetním systémům (ISA 240, 315)

Jak již bylo zmíněno, cílem auditu je ověření účetní závěrky. Ta je součástí a zároveň výstupem jednotky za celé účetní období. K tomu, aby auditor mohl vyjádřit svůj názor, zda údaje v účetní závěrce věrně a poctivě zobrazují realitu, musí mít jistotu, že všechny postupy, které k sestavení účetní závěrky předcházejí, odpovídají požadavkům. Z toho vyplývá, že pro auditora je důležité seznámit se s účetním systémem auditované společnosti (Müllerová & Králíček, 2014; Hakalová, 2010; Sedláček, 2001; Ricchiute, 1994).

Pro auditora je důležité poznat obsahovou i formální stránku účetního systému. Auditor má právo na nahlédnutí do účetního systému v příslušném IT/účetním oddělení, aby mohl

popsat **funkčnost** či dostatečnou **odbornost programu** pro potřeby jednotky. Auditor se následně seznámí s účetními transakcemi, které jsou výstupem zůstatků účtů hlavní knihy. Každý transakční cyklus auditor prozkoumává, zjišťuje, jaké položky s ním souvisejí, jaké zůstatky účtů jsou jím ovlivněny a jaké toky informací s ním souvisejí. Důležitým zdrojem informací jsou také **vnitřní směrnice**, které objasňují používané účetní metody. Pokud auditor posoudí, že by mohl být transakční cyklus nespolehlivý, musí hlouběji prozkoumat, zda to nezakládá riziko nesprávnosti účetního zůstatku (Müllerová & Králíček, 2014; Hakalová, 2010; Sedláček, 2001; Ricchiute, 1994).

Struktura transakčních cyklů se odvíjí od velikosti a předmětu podnikání účetní jednotky. Obecně u obchodní či výrobní společnosti by auditor zkoumal tyto cykly:

- objednávání, příjem nákupů,
- zpracování objednávek, expedice a fakturace,
- zpracování závazků a jejich úhrad,
- zpracování pohledávek a přijatých plateb,
- účtování o majetku (pořízení, prodej, odpisy),
- účtování o zásobách (pořízení, prodej),
- personální a mzdovou agendu (Müllerová & Králíček; Hakalová, 2010; Sedláček, 2001; Ricchiute, 1994).

3.2.4 Provádění předběžných analytických postupů (ISA 520)

Předběžné analytické testy jsou zaměřeny na informace z rozpočtů, prognóz, účetních výkazů, dále jsou zkoumány zůstatky účtů hlavní knihy a vazby mezi nimi. Pro analytické testy se používá **finanční analýza**, která využívá:

- **poměrové ukazatele** (likvidita, aktivita, ziskovost, zadluženost apod.)
- **absolutní ukazatele** (horizontální a vertikální analýzy výkazů, vývoj počtu pracovníků, vývoj struktury zásob, provozních nákladů, tržeb apod.),
- **analýzu cash-flow** a další (Müllerová & Králíček, 2017; Hakalová, 2010; Sedláček, 2001).

V praxi se ukazatele, a z nich vyvozené analýzy, nevypočítávají ručně pomocí vzorečků, nýbrž existují programy⁹, které na základě vyplněných údajů vygenerují zvolené poměrové i absolutní ukazatele.

Aby mohl auditor provést tyto testy, musí mít k dispozici účetní informace alespoň za minulé období (pro efektivní výsledky finanční analýzy je dobré mít údaje za alespoň tři po sobě jdoucí období) a zároveň neuzavřená data z běžného období. Z toho vyplývá, že tyto testy jsou prováděny ještě **před sestavením účetní závěrky**. Auditor na základě těchto poskytnutých informací **stanovuje očekávané hodnoty** u zůstatků vybraných položek a následně porovnává skutečnost s očekáváním. Existuje zde určitá mezní hodnota tolerance rozdílu ve vazbě ke stanovené významnosti (Müllerová & Králíček, 2017; Hakalová, 2010; Sedláček, 2001).

Auditor díky předběžným postupům může identifikovat neočekávané nebo neobvyklé účetní zůstatky. Ty mohou naznačit existenci specifického rizika významné nesprávnosti a ohrožení tzv. going-concern¹⁰. Takový předpoklad je podstatný pro přípravu účetní závěrky (Müllerová & Králíček, 2017; Hakalová, 2010; Sedláček, 2001).

3.3 Sestavení plánu auditu

Auditor si stanoví pro každou auditní zakázku strategii a plán auditu, který zaručí oběma zúčastněným stranám jistotu, že je postupováno s náležitou péčí a efektivností. Obvykle auditor stanoví takovou strategii zakázky, která obsahuje načasování a rozsah plánovaných postupů, rizik, reakcí na rizika, a další postupy potřebné ke správnému provedení zakázky (Sedláček, 2001).

Dokument obsahující shrnutí plánu auditu je určený pro interní potřeby auditorské kanceláře a obsahuje shrnutí všech poznatků z oblasti *Činností před uzavřením smlouvy o provedení auditu*, z oblasti *Předběžných plánovacích postupů*, dále pak zvolenou plánovací významnost a výčet posouzených rizik na úrovni účetních zůstatků (DATEV-AUDIT, 2018; Müllerová & Králíček, 2017).

Auditor projednává plán auditu s

- auditorským týmem – rozdělení úkolů mezi dílčí pracovníky,

⁹ Počítačovým programem pro finanční analýzu pro potřeby (nejen) finančního auditu je například software FinAnalysis od Atlantis PC, s.r.o.

¹⁰ Going-concern princip neboli předpoklad budoucího trvání účetní jednotky.

- auditovanou společností – seznámení se s vedením a kontaktními osobami klienta, předložení požadavků na dokumenty a informace, které auditor ze strany klienta očekává (Müllerová & Králíček, 2017).

3.3.1 Sestavení plánovací významnosti (ISA 320, 330)

Úkolem finančního auditu není záruka, že všechny informace v účetní závěrce jsou naprosto bezchybné. Ověřená účetní závěrka auditorem by ale měla podat jejím uživatelům **ujištění, že chyba není významná** a nemá vliv na vykázané informace. Z toho důvodu si každý auditor před prováděním auditních testů stanoví tzv. významnost (nebo také materialitu), která tvoří pomyslnou hranici mezi významnými a nevýznamnými hodnotami pro tyto účely. Významnost se odvozuje od povahy nesprávnosti informace, u které je předpoklad, že by významně ovlivnila rozhodování externích uživatelů spoléhajících na správnost této informace. *Příručka pro provádění auditu u podnikatelů* vydávaná KAČR uvádí procentní rozmezí z hodnot položek výkazů, z kterého může auditor významnost zvolit:

- 3-7 % ze zisku před zdaněním,
- 1-3 % z celkových výnosů,
- 1-3 % z celkových aktiv,
- 3-5 % z vlastního kapitálu (Müllerová & Králíček, 2017; KAČR, 2018c).

Celková materialita je nejvyšší možnou sumou všech nesprávností, které neovlivní auditorský výrok. Z této celkové významnosti se dále určuje tzv. prováděcí významnost a hodnota jednoznačně nepodstatných nesprávností.

Prováděcí významnost slouží k identifikování významných položek z výkazů auditované společnosti, které bude třeba dále testovat. *Příručka pro provádění auditu u podnikatelů* uvádí hodnotu **60-90 % z celkové významnosti** (IFAC, 2010; KAČR, 2018c).

Posledním typem významnosti je **hodnota jednoznačně nepodstatných nesprávností**, která pomůže vybrat chyby v jednotlivých testech a podkladech (např. faktura). Procentní rozpětí pro tuto hodnotu je uváděno **mezi 1 a 5 % z celkové významnosti** (IFAC, 2010; KAČR, 2018c).

3.3.2 Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků (ISA 240, 315)

V této etapě auditor na základě prováděcí významnosti vybere z výkazů klienta **rizikové oblasti**, které budou podléhat dalšímu auditnímu zjištění. Na základě vyhodnocení základních rizik v předchozích etapách může auditor vyhodnotit tzv. **zjišťovací riziko**. To se skládá z:

- **přirozeného rizika** – pravděpodobnost, že vznikne nesprávnost (např. chybným zaúčtováním, nebo záměrným zaměstnaneckým či manažerským podvodem),
- **kontrolního rizika** – pravděpodobnost, že nesprávnost nebude odhalena kontrolním systémem účetní jednotky (např. z důvodu nízké úrovně kontrolního systému, nebo záměrným manažerským podvodem),
- **auditorského rizika** – pravděpodobnost, že auditor vydá neodpovídající výrok (IFAC, 2010; Sedláček, 2001).

Zjišťovací riziko je **pravděpodobnost, že nesprávnost nebude auditorem odhalena** a vypočítá se pomocí následujícího vzorce:

$$\mathbf{ZR = AR / (PR*KR)^{11}}$$

Zjišťovací riziko pomůže auditorovi se rozhodnout, jak velký rozsah testů věcné správnosti bude testovat. V případě nízkého zjišťovacího rizika musí auditor provést velký rozsah detailních testů věcné správnosti (IFAC, 2010; Sedláček, 2001).

Všechna rizika jsou uváděna v procentech. Auditorské riziko značí procentní výši rizika, které je auditor ochoten přijmout. Stanovení výše rizik záleží na úsudku auditora ke konkrétní zakázce. Například pokud je auditor ochoten přijmout 5 % auditorské riziko, znamená to, že chce mít 95 % jistotu, že jeho výrok k ÚZ bude správný (IFAC, 2010; Sedláček, 2001).

3.4 Provedení auditu

V předchozí kapitole by mohlo být zmíněné ještě **plánování auditních testů**, ale z důvodu, že ve skutečnosti se obtížně rozlišuje, kdy končí plánování testů a přechází se

¹¹ ZR = zjišťovací riziko, AR = auditorské riziko, PR = přirozené riziko, KR = kontrolní riziko

k jejich provedení, je zde přistoupeno rovnou k provádění těchto testů. Tyto kroky na sebe totiž přirozeně navazují.

3.4.1 Provedení testů kontrol (ISA 330)

Při odhadování možného rizika auditor zohledňuje různé oblasti, ve kterých se mohou vyskytnout chyby. Potencionální nesprávnosti musí být posuzovány z hlediska **účetního rámce české legislativy**. Podle §3 ZoÚ je vyžadováno, aby bylo účtováno do období, s nímž skutečnost věcně i časově souvisí, dále podle §8 ZoÚ, aby bylo vedení účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a byla zachována trvalost účetních záznamů. Na základě toho auditor posuzuje možné nesprávnosti, které se mohou vyskytnout při:

1. účtování

- *úplnost (zda jsou operace zaúčtovány),*
- *platnost (zda jsou operace platné),*
- *správnost (správná výše a správná předkontace),*
- *období (věcná a časová souvislost),*
- *průkaznost (podložení průkazným dokladem),*
- *srozumitelnost a přehlednost,*
- *trvalost účetních záznamů,*

2. sestavování ÚZ

- *správné ocenění majetku a závazků,*
- *prezentace (zůstatky účtů nejsou zkresleny), (Müllerová & Králíček, 2017; Sedláček, 2001; Müllerová & Králíček, 2014).*

Testy kontrol můžou být prováděny přímým nebo nepřímým testováním. **Přímé testování** vychází z pozorování a přímé účasti při některých procesech (např. nahlédnutí do účetního programu, účast při inventurách). **Nepřímé testování** zahrnuje diskuse s pracovníky, kteří jsou ve společnosti zodpovědní za provádění kontrol a také zkoumání dokumentace, kterou tito pracovníci vytvářejí. Zároveň se auditor snaží získat ubezpečení o spolehlivosti počítačového účetního systému. V dnešní době je účetní software běžnou součástí účetního systému a má v sobě zabudováno mnoho kontrolních postupů. Auditor například může ověřit, jak funguje **proces schvalování plateb**. Při kontrole si auditoři vyberou vzorek, ke kterému dostanou od klienta příslušné faktury a další související dokumenty. Ověří, je-li faktura schválená oprávněnou osobou a existují-li přidružené

doklady (objednávka, smlouva, ...). Pokud auditor vyhodnotí, že je vše správně, kontrola funguje a lze se na ni spoléhat (Müllerová & Králíček, 2017; Sedláček, 2001).

Na základě posouzení všech uvedených oblastí, auditor vyhodnotí, zda se může spoléhat na vnitřní kontrolní systém auditované společnosti a z jeho rozhodnutí pak vyplývají plány testů konkrétním účetních agend, případně souvisejících cyklů. Pokud auditor vyhodnotí vnitřní kontrolní systém klienta jako spolehlivý, může vycházet ve větší míře z výstupů klienta a nemusí provádět detailní testy věcné správnosti (IFAC, 2010).

3.4.2 Provedení testů věcné správnosti (ISA 330, 520, 530)

Auditor provádí testy VS u všech **významných účtů, transakcí a údajů**, které vyhodnotil za rizikové. Testování provádí buď analytickými testy, nebo testy detailních údajů.

Analytické testy zkoumají významné změny a stavy, které jsou neobvyklé (např. výrazná změna položky výkazu oproti minulému období). K testování je vhodné využít finanční analýzu výkazů, která zahrnuje horizontální a vertikální analýzu rozvahy i výkazu zisku a ztráty, poměrové ukazatele (likviditu, rentabilitu), bankrotní a bonitní modely, zlatá bilanční pravidla apod. (Sedláček, 2001; IFAC, 2010).

Auditor provádí **detailní testy** VS u těch zůstatků, u kterých uvážil za vhodné otestovat všechny zaúčtované položky nebo vzorek položek. Testování detailních údajů bývá časté například u testování:

- nákladových účtů,
- peněžních zůstatků přes bankovní confirmace,
- právních sporů přes právní confirmace,
- zůstatků pohledávek a závazků přes rozeslané confirmace.

Ve většině případů je časově nemožné (a zároveň i zbytečné) otestovat všechny položky souboru. Proto auditor může zvolit **vzorek položek**, které otestuje. Velikost vzorku může určit na základě svého **odborného úsudku** nebo přes **matematický vzorec**, který je závislý na velikosti prováděcí významnosti. Matematický vzorec pro výpočet velikosti vzorku, který je obrázkem 4, je běžně používán – například při testování nákladových účtů auditor zvolí vzorek faktur konkrétního analytického účtu, který si nechá předložit a otestuje tak jeho existenci, správnost a ocenění. Metoda výběru vzorku může použít

náhodný výběr, systematický výběr (každá n-tá položka), úsudek auditora či kumulovaný výběr (Sedláček, 2001; IFAC, 2010; a.t.c., 2018; Müllerová & Králíček, 2017; Ricchiute, 1992).

Obrázek 4 – Výpočet velikosti vzorku

$$VV = \frac{H * FS}{PV}$$

VV....velikost vzorku
H.....hodnota analytického účtu
FS.....faktor spolehlivost
(od 1,5 „nepočítuje se riziko“, až po 2,5 „očkává se riziko“)
PV....prováděcí významnost

Zdroj: vlastní zpracování, 2019, dle IFAC, 2010

Testování přes rozeslané **konfirmace** má velmi dobrou vypovídající schopnost, protože je do testování zapojena třetí strana. Navíc v bankovních konfirmacích nejsou uvedeny pouze zůstatky účtů, ale i jiné skutečnosti, které jsou důležité, a klient je mohl zapomenout zmínit v příloze v ÚZ (např. deriváty, zástavy, úvěry). V případě testování pohledávek/závazků rozešle auditovaný podnik vybraným obchodním partnerům konfirmační dopisy na odsouhlasení stavu pohledávek/závazků ke konci účetního období vůči jejich firmě. Vzor konfirmace pohledávek je přílohou B. V případě, že se výše sald obchodních partnerů liší, je auditor oprávněn požádat společnost o vysvětlení (Štěpán, 2017b).

Aby byla zachována **vysoká spolehlivost** získaných informací, je důležité, aby měl auditor přehled nad celým procesem konfirmací. V praxi to znamená, že klient na potvrzující dopis uvede, aby byla vyplněná konfirmace poslána přímo na adresu auditorské kanceláře. Tím bude eliminováno riziko úpravy konfirmace ze strany auditované společnosti (Štěpán, 2017b).

Všechny analytické i detailní testy VS slouží pro interní potřeby auditorů. V případě, že auditor učiní zjištění, které signalizuje významné nesprávnosti či možnost hrozby pro podnik, je auditor povinen informovat vedení a popřípadě požadovat vysvětlení. Veškeré výpočty, výsledky a komunikace s vedením jsou podstatnou součástí spisu auditora. Příklady jednotlivých testů VS aplikovaných na konkrétním podniku jsou samostatnou

kapitolou 5.2 praktické části práce (Müllerová & Králíček, 2017; Hakalová, 2010; Sedláček, 2001).

3.4.3 Vyhodnocení výsledků testů (ISA 530)

Na základě provedených testů věcné správnosti auditor vyhodnotí, zda rozsah auditních testů:

- **byl dostatečný**, a je možné sestavit výrok auditora o tom, že účetní závěrka **neobsahuje** významné nesprávnosti,
- **nebyl dostatečný**, a je potřeba vykonat dodatečné auditorské postupy (rozšíření testů),
- **byl dostatečný** k tomu, aby auditor zjistil, že účetní závěrka **obsahuje** významné nesprávnosti a sestavení výroku nebude možné, dokud klient nesprávnosti neopraví (Müllerová & Králíček, 2017; Sedláček, 2001).

3.4.4 Posouzení účetní závěrky a výroční zprávy (ISA 500, 560, 710, 720)

Do tohoto okamžiku se auditor zabýval testy jednotlivých položek výkazů. Nyní je zapotřebí zhodnotit účetní závěrku jako celek, tzn. zkontrolovat přílohu v účetní závěrce, výroční zprávu, popřípadě i zprávu o vztazích (Müllerová & Králíček, 2017).

Auditor zkontroluje, zda údaje v **příloze v účetní závěrce** korespondují s údaji ve výkazech a zda obsahuje všechny povinné náležitosti, kterými jsou údaje o:

- **společnosti** – název, předmět podnikání, jména a podíly společníků, likvidace, insolvence, konsolidace, změny v obchodním rejstříku, účetní rámec, ze kterého vychází,
- **účetních metodách** – oceňování a odpisování dlouhodobého majetku a tvoření opravných položek a oprávek, složení finančního majetku (krátkodobý, dlouhodobý), složení peněžních prostředků, oceňování zásob a tvorba opravných položek, složení a oceňování pohledávek, složení závazků (po splatnosti, úvěry,...), tvorba rezerv, osobní náklady, transakce se spřízněnými osobami, složení a oceňování derivátů, vlastní kapitál, cizí zdroje, leasing, devizové operace, používání odhadů, způsob účtování výnosů a nákladů, daň z příjmů, dotace, emisní povolenky, následné události, změny účetních metod, opravy chyb minulých let, předpoklad nepřetržitého trvání, přehled o peněžních tocích (KAČR, 2018d; Koch, 2017; Sedláček, 2001).

Společnosti ve své příloze v účetní závěrce uvádí jen ty informace, které jsou pro ni relevantní.

U společností s povinným auditem auditor kontroluje i údaje ve **výroční zprávě**. Ty by měly být srozumitelné, přesné, úplné, pravdivé a v souladu se zákonem. Forma výroční zprávy není předepsána, jsou definovány pouze požadavky v ZoÚ. Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, §21 uvádí, že obsah výroční zprávy má být ucelený, vyvážený a má informovat o budoucím vývoji výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodaření účetní jednotky. Je tedy na každé účetní jednotce, jak rozsáhlou a detailní, nebo naopak stručnou, zprávu vytvoří. Výroční zpráva však nejčastěji obsahuje informace o:

- událostech vzniklých po konci rozvahového dne (např. prodej majetku),
- předpokládaném budoucím vývoji,
- aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje,
- aktivitách v oblasti ochrany životního prostředí,
- nabytí vlastních akcií nebo podílů (Müllerová & Králíček, 2017).

Mezi ovládanými osobami je pak povinností sestavit navíc **zprávu o vztazích**, která bývá součástí výroční zprávy. Zprávu o vztazích sestavuje statutární orgán ovládané osoby a uvádí v ní strukturu vztahů mezi těmito osobami, úlohu ovládané osoby, způsob a prostředky ovládaní, přehled vzájemných smluv a přehled proběhlých jednání v posledním účetním období mezi těmito osobami (Müllerová & Králíček, 2017).

3.5 Závěr auditu a vydání zprávy

Po provedení a vyhodnocení všech testů následují závěrečné auditorské postupy, jako posouzení následných událostí, získání prohlášení vedení, závěrečné shrnutí závěrů auditu a konečně vydání auditorské zprávy.

3.5.1 Posouzení následných událostí (ISA 560)

Za následné události jsou považovány skutečnosti, jež nastaly v období **mezi rozvahovým dnem** (nejčastěji 31. 12.) **a dnem sestavení účetní závěrky**. ÚZ se považuje za sestavenou okamžikem jejího podepsání statutárním orgánem. Auditor posuzuje, zda nastaly následné události a pokud ano, zda jsou provedeny změny v účetních výkazech, či zda je změna popsána v příloze v ÚZ. Pokud jsou následné události správně interpretovány, je úkolem auditora zvážit, zda události neohrožují

předpoklad trvání společnosti. Jakékoli pochybnosti mohou ovlivnit auditorův výrok (Müllerová & Králíček, 2017; Sedláček, 2001; IFAC, 2010; Ricchiute, 1992).

Auditor si všímá událostí vzniklých po datu ÚZ ještě z jiného pohledu, a sice ve vztahu **k datu sestavení ÚZ a k datu vydání zprávy auditora** (Müllerová & Králíček, 2017; Sedláček, 2001; IFAC, 2010).

V praxi je proto dbáno na to, aby byl auditorský výrok k ÚZ vyhotoven v co nejbližším termínu od sestavení ÚZ a další posuzování událostí tak auditorovi odpadlo. Vzorový formulář otázek, na které si auditor při posuzování následných událostí musí odpovědět, je v obrázku 10, kapitola 6.2.

3.5.2 Získání prohlášení vedení společnosti (ISA 580)

Za **účetní závěrku** společnosti je **vždy odpovědné vedení společnosti**, nikoli auditor. Proto vedení uznává tuto odpovědnost spolu s dalšími skutečnostmi podepsáním písemného prohlášení. Vzorové prohlášení vedení účetní jednotky k auditu účetní závěrky je přílohou C a je sestaveno na základě vzorového formuláře standardu ISA 580. V případě, že by vedení účetní jednotky odmítlo podepsat toto prohlášení, je auditor oprávněn odmítnout vydání výroku (Müllerová & Králíček, 2017; Sedláček, 2001; IFAC, 2010).

3.5.3 Shrnutí závěru auditu (ISA 700, 705, 706)

Shrnutí závěru konkrétního auditu by mělo zdokumentovat auditorova hlavní zjištění týkající se účetnictví klienta, účetní závěrky, přípravy zprávy, závěrů vyvozených ze zjištěných rizik, vyhodnocení významných nesprávností a přiměřenosti provedené práce auditora. Dokument „Závěrečné shrnutí“, tak jako všechny zmíněné dokumenty, tvoří součást auditorova spisu a je demonstrován obrázkem 11 (Müllerová & Králíček, 2017; Sedláček, 2001).

3.5.4 Revize a kontrola spisu auditora (ISQC)

Problematikou revize a kontroly spisu auditora se zabývá již zmiňovaný standard řízení kvality – ISQC. Dle standardu je důležité, aby bylo možné prověřit, že všechny předepsané auditorské **postupy byly uskutečněny**. Z tohoto důvodu je důležité dbát po celou dobu provádění auditu na řádnou dokumentaci všech testů, zjištění, připomínek a postupů. Zejména u větších auditorských společností, kde se auditorský tým skládá z více auditorů a asistentů auditorů, je zapotřebí zajistit průběžné monitorování postupů a

kvality auditorské zakázky odpovědnou osobou – hlavním auditorem. Pro individuální auditory, kteří pracují sami bez dalších kolegů, vydala KAČR na základě ISQC příručku „*Manuál řízení kvality – samostatně činný auditor*“, která říká, že pokud v auditorské firmě není odborná osoba pro tyto účely, je auditor povinen požádat o revizi spisu nestranného kolegu – auditora (IFAC, 2010; Müllerová & Králíček, 2017; Sedláček, 2001).

3.5.5 Vydání zprávy auditorem (ISA 700)

Zpráva auditora k účetní závěrce je **výstupem procesu** auditu. Je složena z:

- výroku auditora,
- rozvahy,
- výkazu zisku a ztráty,
- přílohy v ÚZ,

a případně pak i z:

- výroční zprávy,
- zprávy o vztazích,
- přehledu o peněžních tocích,
- přehledu o změnách vlastního kapitálu (Sedláček, 2001; Müllerová & Králíček, 2017; IFAC, 2010).

Zpráva musí mít **písemnou formu** a informuje její uživatele o:

- předmětu provedeného auditu,
- odpovědnosti vedení,
- odpovědnosti auditora,
- názoru auditora na účetní závěrku (Sedláček, 2001; Müllerová & Králíček, 2017).

Uživateli zprávy auditora jsou samotní vlastníci, banky, obchodní partneři, leasingové společnosti, potencionální investoři apod. Ověřená účetní závěrka auditorem by uživatelům měla dát ujištění, že se na prezentované informace mohou spolehnout. Struktura zprávy vychází z *ISA 700 – Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce*, a je přílohou D. Výrok auditora může mít několik podob (bez výhrady,

s výhradou, záporný výrok, odmítnutí výroku), podrobněji jsou popsány v kapitole 2.1 (Müllerová & Králíček, 2017).

3.5.6 Dopis vedení společnosti (ISA 580)

V případě, že chce auditor vedení společnosti **sdělit určité nedostatky** v účetním systému, upozornit na nesprávné oceňování či nevhodné účetní postupy, může využít tzv. dopisu vedení společnosti (taktéž management letter). Tuto formu auditor volí, pokud dle jeho úsudku zjištěné nedostatky nejsou významné pro účely auditu účetní závěrky, ale považuje za důležité, je vedení sdělit (IFAC, 2010; Müllerová & Králíček, 2017; Sedláček, 2001).

3.6 Shrnutí

Ve třetí kapitole je uveden postup auditora při provádění své činnosti, který zahrnuje činnosti před uzavřením smlouvy spojené s posouzením rizika zakázky a stanovení podmínek zakázky. Tento postup dále pojímá předběžné plánovací postupy a sestavení plánu auditu, při kterém se sestavuje plánovací významnost. Následuje postup při provedení auditu – testy kontrol, věcné správnosti, vyhodnocení testů a posouzení účetní závěrky. Dále jsou uvedeny skutečnosti týkající se závěru auditu, vypracování zprávy auditora a vydání výroku. U všech postupů (kapitoly 3.1–3.5) jsou uvedeny jednotlivé standardy ISA, ze kterých je vycházeno.

Všechny auditorské postupy vedou k vydání auditorské zprávy. Ta má předepsanou strukturu a auditor pomocí ní sděluje uživatelům svůj názor na účetní závěrku.

4 Představení zvoleného podnikatelského subjektu a jeho porozumění

Praktická aplikace procesu celého finančního auditu je demonstrována na reálné auditní zakázce společnosti **DELTA s.r.o. za účetní rok 2018**, kde s ohledem na důvěrnost informací byl změněn název obchodní firmy, identifikační údaje a další důležitá data.

Společnost DELTA s.r.o. funguje na českém trhu, se sídlem v Plzni, od roku 2005. Jejím zakladatelem a současným **statutárním orgánem je Ing. Karel Hodonín**. Hlavním předmětem činnosti společnosti DELTA s.r.o. je **skladování a manipulace s nákladem, zasilatelství a pronájem skladových prostor**.

Společnost DELTA s.r.o. podléhá povinnému auditu, jelikož je klasifikována mezi **malé účetní jednotky**, protože nepřekračuje alespoň dvě z uvedených kritérií pro malou účetní jednotku (viz tabulka 1) a zároveň překračuje dvě ze tří stanovených kritérií pro povinný audit (výši aktiv netto a výši čistého ročního obrátu).

Tabulka 1- Kritéria pro malou účetní jednotku

Kritérium	Hranice	k 31. 12. 2017	k 31. 12. 2018	Vyhodnocení
AKTIVA netto	100 mil. Kč	99 mil. Kč	98 mil. Kč	nepřekračuje
Čistý obrat	200 mil. Kč	292 mil. Kč	251 mil. Kč	překračuje
Počet zaměstnanců	50	47	45	nepřekračuje

Zdroj: vlastní zpracování, 2019, dle Koča, 2017

Jakožto malá účetní jednotka nemá firma povinnost sestavovat výkaz o peněžních tocích a výkaz o změnách vlastního kapitálu, ale z důvodu ověření ÚZ statutárním auditorem je povinna sestavit výroční zprávu. Výkazy účetní závěrky za rok 2018 jsou přílohami E (rozvaha) a F (výkaz zisku a ztráty). Přiložené výkazy neobsahují nulové řádky a vyjadřují pouze netto hodnoty. Pro srovnání (a výpočty ukazatelů finanční analýzy) navíc výkazy obsahují netto hodnoty dvou předchozích let.

Účetnictví včetně mezd je ve společnosti DELTA s.r.o. zpracovááno interně, v samostatném účetním oddělení. Především s paní **Hanou Modrou – hlavní účetní**, bude jednáno ve věci předkládání potřebných podkladů pro zpracování finančního auditu. Společnost využívá **informační systém HELIOS Orange**, který obsahuje moduly pro zpracování účetnictví, řízení skladové evidence, dopravy, obchodu a marketingu.

Hlavním obchodním partnerem společnosti je zákazník **METAL Czech s.r.o.**, který vyrábí klimatizační jednotky. Sídli nedaleko skladových prostor firmy DELTA s.r.o., a proto je ideálním adeptem pro skladování jeho výrobků. Partneři mezi sebou mají uzavřené dlouhodobé smlouvy o skladování a o zprostředkování dopravy výrobků konečným zákazníkům.

Finanční audit za účetní období 1. 1. 2018 – 31. 12. 2018 provede společnost **a.t.c. auditorská a daňová kancelář s.r.o.**, ve které je autorka práce zaměstnána.

4.1 Představení auditorské kanceláře



Společnost a.t.c. auditorská a daňová kancelář s.r.o. (dále jen „auditorská kancelář“ či „firma“) je českou firmou, poskytující služby v oblastech auditu, daní, účetnictví, mezd a podnikového poradenství od roku 1993. **Cílem** auditorské kanceláře je **spokojenost klienta**. Primárním úkolem při poskytování auditorských služeb je ověření účetní závěrky. Auditorská kancelář navíc klade **zvláštní důraz i na přidanou hodnotu** pro klienta. Tou se rozumí v rámci spolupráce s klientem upozorňovat vedení společnosti na skutečnosti, které se sice přímo nedotýkají názoru auditora na účetní závěrku, ale auditorská kancelář považuje za nutné je klientovi sdělit. Může se jednat o určité daňové, ekonomické či jiné riziko. Členem auditorského týmu je vždy daňový poradce. Služby auditu jsou nabízeny i klientům, kteří nemají povinnost ověření účetní závěrky auditorem. U takových klientů je kladen zvýšený důraz na metodickou pomoc při sestavení účetní závěrky a upozornění na případná rizika (a.t.c., 2008).

Auditorská kancelář vykonává finanční audit společnosti DELTA s.r.o. již třetím rokem. Jelikož se jedná se o **dlouholetého klienta**, tak některé auditorské postupy v oblastech, které se nemění, nebude nutné provádět tak důkladně jako u nových klientů (např. poznávání činnosti klienta a oblasti podnikání). K určení rizikových oblastí, které budou analyzovány, můžou posloužit data z minulých let, protože ve většině případů se účetní operace a zavedené postupy nemění. Úkolem auditora je však i zaměření se na případné změny a odchylky oproti minulým letům. Při provádění auditu využívá společnost a.t.c. počítačový software DATEV-AUDIT, který jí usnadňuje tvorbu jednotlivých dokumentů a práci s daty.

4.2 Posouzení nezávislosti a rizika zakázky

Auditor a všichni členové auditorského týmu jsou povinni odpovědět na otázky týkající se posouzení nezávislosti ke klientovi, viz tabulka 2 níže. V polích vyznačených červenou barvou se očekává odpověď NE, v zelených polích se očekává odpověď ANO.

Tabulka 2 - Posouzení nezávislosti auditorů

OBLAST		Ing. Pavel Holub	Kateřina Matoušková
1. Všeobecná nezávislost			
a)	finanční závislost na zakázce	Ne	Ne
b)	je nutné přijmout opatření na zajištění nezávislosti	Ne	Ne
c)	jakýkoliv konflikt zájmů	Ne	Ne
d)	nezávislost názorů ve smyslu etického kodexu	Ano	Ano
e)	nezávislost vystupování ve smyslu etického kodexu	Ano	Ano
2. Nezávislost na klientovi			
a)	vlastnický, spoluvlastnický nebo členský vztah k účetní jednotce nebo osobní zájem	Ne	Ne
b)	pracovníprávní vztah nebo vztah pracovně právnímu obdobný auditora nebo člena týmu v účetní jednotce	Ne	Ne
c)	bývalý pracovníprávní vztah nebo vztah pracovně právnímu obdobný auditora nebo člena týmu v účetní jednotce	Ne	Ne
d)	členství v statutárních orgánech, řídicích orgánech nebo dozorčích orgánech účetní jednotky	Ne	Ne
e)	je auditor nebo člen týmu osobou blízkou osobám, které mají k účetní jednotce vztah uvedený v písmenech a) až d)	Ne	Ne
f)	výkon funkce správce konkurzní podstaty, insolvenčního správce, likvidátora nebo nuceného správce v účetní jednotce	Ne	Ne
g)	účetní jednotka nezaplátila za provedení audit déle než jeden rok	Ne	Ne
h)	poskytování služeb soudního znalce účetní jednotce	Ne	Ne
i)	vztah podle písmen a) až d) mezi sítí a účetní jednotkou, včetně poskytování neauditorských služeb (definovaných v zákoně), z kterého by třetí strana mohla dojít k závěru, že nezávislost auditora nebo auditorské společnosti je zpochybněná	Ne	Ne
j)	vypracování podkladů a informací potřebných na rozhodnutí o uzavření smlouvy související s prodejem, sloučením nebo splynutím účetní jednotky v předcházejících dvou účetních obdobích	Ne	Ne
k)	jiné překážky v rozporu s etickým kodexem	Ne	Ne
l)	vedení účetnictví	Ne	Ne
m)	sestavení účetní závěrky	Ne	Ne
n)	sestavení daňového přiznání	Ne	Ne
o)	obdržení peněžních či jiných nepeněžních plnění od klienta	Ne	Ne
3. Nezávislost interní			
a)	sestavení účetní závěrky	Ne	Ne
b)	sestavení daňového přiznání	Ne	Ne
c)	obdržení peněžních či jiných nepeněžních plnění od klienta	Ne	Ne
<div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: center;"> <div style="text-align: center;">  <p>Ing. Pavel Holub</p> </div> <div style="text-align: center;">  <p>Kateřina Matoušková</p> </div> </div>			

Zdroj: vlastní zpracování, 2018, dle DATEV-AUDIT, 2018

Hodnotící stupnicí pro audit společnosti DELTA s.r.o. byla zvolena třístupňová škála. Ke stanovení velikosti **rizika zakázky** byly zodpovězeny následující otázky, viz obrázek 5.

Obrázek 5 - Posouzení rizika zakázky společnosti DELTA s.r.o.

DELTA, s. r. o.	Datum účetní závěrky:	31.12.2018												
Posouzení rizika zakázky														
<p>1. <u>Došlo u zakázky ke změně rozsahu požadovaných služeb nebo jiných podmínek?</u></p> <p>33 NE - nízké riziko</p> <p><i>Jsme auditorem společnosti DELTA s.r.o. třetím rokem.</i></p>														
<p>2. <u>Byly dodrženy všechny požadavky pro přijetí nové zakázky či pokračování smluvního vztahu, které jsou uvedeny ve vnitřních pravidlech auditorské společnosti, které souvisí s kontrolou kvality v souladu s ISQC 1 a zákonem č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu?</u></p> <p>33 ANO - nízké riziko</p>														
<p>3. <u>Existují skutečnosti ohrožující nezávislost? Zvážit rodinné/osobní vztahy s klíčovými pracovníky účetní jednotky, poskytnuté služby jiné než auditorské, finanční propojenost a jiné obchodní vztahy.</u></p> <p>33 NE - nízké riziko</p>														
<p>4. <u>Existují okolnosti, které by mohly zpochybnit integritu vlastníků či vedení účetní jednotky? Zvážit případně regulační řízení, pokuty a sankce, podezření nebo usvědčení z nezákonné činnosti nebo podvodu, policejní vyšetřování nebo negativní publicitu.</u></p> <p>33 NE - nízké riziko</p>														
<p>5. <u>Máme dostatečnou časovou kapacitu a jiné zdroje a znalosti, které umožňují realizovat zakázku v souladu s odbornými a firemními standardy?</u></p> <p>33 ANO - nízké riziko</p>														
<p>6. <u>Vyžaduje audit určité specializované znalosti, jež mohou vyžadovat zapojení specialistů?</u></p> <p>33 NE - nízké riziko</p>														
<p>7. <u>Existují nějaké záležitosti zjištěné při předchozích auditech nebo jiných zakázkách realizovaných pro tuto účetní jednotku, které je třeba zvážit před přijetím zakázky?</u></p> <p>66 ANO – střední riziko</p> <p><i>Portfolio odběratelů má nerovnoměrné rozložení – společnost METAL Czech s.r.o., zastupuje 60% odběratelský podíl, a v případě rozvázání obchodního vztahu by nastalo ohrožení going-concern.</i></p>														
<p>8. <u>Vyskytly se nějaké zvláštní či nové okolnosti, které zvyšují riziko zakázky?</u></p> <p>33 NE - nízké riziko</p>														
<p>9. <u>Bude si účetní jednotka moci dovolit platit naši odměnu?</u></p> <p>33 ANO - nízké riziko</p>														
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="4">Riziko zakázky</th> </tr> <tr> <th style="width: 60%;">Velikost rizika</th> <th style="width: 16.6%;">Nízké</th> <th style="width: 16.6%;">Střední</th> <th style="width: 6.2%;">Vysoké</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: center;">36,67 %</td> <td style="text-align: center;">X</td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>			Riziko zakázky				Velikost rizika	Nízké	Střední	Vysoké	36,67 %	X		
Riziko zakázky														
Velikost rizika	Nízké	Střední	Vysoké											
36,67 %	X													
<p>Subjektivní komentář auditora: Doporučení uzavření dlouhodobé smlouvy o odběratelském vztahu s hlavním odběratelem METAL Czech s.r.o., nebo diverzifikace portfolia odběratelů uzavřením smluv s novými zákazníky.</p>														

Zdroj: vlastní zpracování, 2018, dle DATEV-AUDIT, 2018

Výsledné riziko zakázky je stanovené jako **nízké**, zakázka je tedy přijata.

4.2.1 Stanovení podmínek zakázky a uzavření smlouvy

Podmínky zakázky byly stanoveny na osobní schůzce ve společnosti DELTA s.r.o. mezi auditorem Ing. Pavlem Holubem a statutárním orgánem společnosti Ing. Karlem Hodonínem. Při stanovení podmínek vycházeli ze smlouvy z minulého roku, požadavky a povinnosti zúčastněných stran zůstaly nepozměněny. Auditor provedl zápis ze schůzky, který je součástí auditorského spisu a slouží jako důkazní materiál, že schůzka skutečně proběhla a o čem se jednalo. Podoba konečné **auditorské smlouvy** obsahující důležité informace a milníky je přílohou A. Smlouva o provedení auditu obsahuje i způsob, kterým byl klientem auditor zvolen (konkrétně čl. IV Závěrečná ustanovení, odst. 4). Auditor musí být dle § 17 odst. 1 ZoA zvolen valnou hromadou. Záznam z této schůzky je jedním z důležitých dokumentů, který klient auditorovi předkládá a je součástí spisu. Podoba dokumentu **schválení auditora valnou hromadou** je v příloze G.

Auditor klientovi předložil **seznam základních dokumentů** potřebných při provádění ověření účetní závěrky. Společnost DELTA s.r.o. auditorské kanceláři poskytne tyto dokumenty:

- rozhodnutí valné hromady o schválení auditora,
- účetní závěrku k 31. 12. 2018,
- výroční zprávu za rok 2018,
- podklady k výpočtu zaúčtovaných daní,
- účtový rozvrh,
- obratovou předvahu nebo hlavní knihu,
- účetní deník se zaúčtováním všech účetních dokladů,
- interní směrnice a předpisy
- příkazy k provedení inventarizací majetku a závazků, zápisy z provedených inventarizací a informace ke způsobu vypořádání inventarizačních rozdílů,
- přehled smluv (o úvěrech, pojistném, leasingu, nájmech),
- karty majetku, odpisy majetku,
- bankovní zprávy pro účely auditu,
- konfirmace právního zástupce,
- přehled hlavních dodavatelů a odběratelů,

- konfirmace závazků od dodavatelů/pohledávek od odběratelů.

Pokud bude auditor potřebovat další dokumenty nad rámec poskytnutých, měla by auditovaná společnost vyhovět. Auditor se rozhodl, že spis bude veden především v elektronické formě.

4.3 Předběžné plánovací postupy

Smlouva o provedení auditu společnosti DELTA s.r.o. za rok 2018 byla uzavřena, a následuje proces poznání klienta. Auditor **se seznámí s činností a oblastí podnikání klienta**, kde na základě posouzení rizikových oblastí vyhodnotí **přirozené riziko**. Dále se auditor seznámí s **kontrolním prostředím a účetními systémy**, ze kterých vyhodnotí obecné **kontrolní riziko**. Auditor provede předběžné analytické postupy k identifikaci rizik a stanoví plánovací významnost, která je podkladem pro sestavení plánu a programu auditu.

4.3.1 Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta

Pro porozumění činnosti a oblasti podnikání společnosti DELTA s.r.o. je důležité znát následující informace, které jsou shrnuty v tabulce 3.

Tabulka 3 - Porozumění činnosti a oblasti podnikání společnosti DELTA s.r.o.

Právní forma účetní jednotky	<i>s.r.o.</i>	33 nízké riziko
Vlastnická struktura	<i>Ing. Karel Hodonín – podíl 100 %</i>	33 nízké riziko
Výpis z OR	<i>ano, samostatná příloha</i>	33 nízké riziko
Vedení společnosti ¹⁾	<i>Ing. Karel Hodonín – ředitel, Jan Klabach – vedoucí skladového hospodářství a logistiky Hana Modrá – hlavní účetní</i>	33 nízké riziko
Informace používané k řízení společnosti a kontrole systému	<i>přehledy pohledávek, peněžních prostředků, skladů, hospodaření</i>	33 nízké riziko
Periodicita vyhodnocování	<i>měsíční</i>	33 nízké riziko
Závislost odměny na VH	<i>přímo závisí</i>	66 střední riziko
Spřízněné strany	<i>nejsou</i>	33 nízké riziko
Předmět činnosti ²⁾	<i>skladování, zasilatelství, pronájem skladových prostor</i>	33 nízké riziko
Provozovna	<i>Nepomucká 999, Plzeň</i>	33 nízké riziko
Počet zaměstnanců	<i>45</i>	33 nízké riziko
Hlavní odběratelé ³⁾	<i>METAL Czech s.r.o. podíl 60 % ALPRO, a.s. podíl 22 % DTT Express s.r.o. podíl 8 % DK Třebíč s.r.o. podíl 3 %</i>	66 střední riziko
Hlavní dodavatelé	<i>V-sped s.r.o. podíl 11 % F-service s.r.o. podíl 10 % A.N.O. sped-service a.s. podíl 9 % Wings Worldwide Mail podíl 8 %</i>	33 nízké riziko
Transakční cykly ovlivňující ÚZ	<i>zpracování objednávek-expedice-fakturace; zpracování pohledávek, závazků a plateb; dlouhodobý majetek, zpracování mezd</i>	33 nízké riziko
Významné účetní zůstatky pro ÚZ	<i>dlouhodobý majetek; vlastní kapitál; cizí kapitál; krátkodobý finanční majetek; pohledávky; výnosy; náklady, závazky</i>	33 nízké riziko
Zdroje finančních prostředků	<i>vlastní zdroje</i>	33 nízké riziko
Personalistika	<i>nízká fluktuace, dostatečné odborné znalosti</i>	33 nízké riziko
Účetní metody	<i>oproti minulým obdobím nedošlo ke změnám účetních postupů</i>	33 nízké riziko
Významné vnitřní faktory ⁴⁾	<i>soudní spor</i>	66 střední riziko
Informační systém ⁵⁾	<i>HELIOS Orange</i>	33 nízké riziko

Zdroj: vlastní zpracování, 2019, dle DATEV-AUDIT, 2018

¹⁾ Organizační a řídicí struktura se zdá být přiměřená vzhledem k velikosti a charakteru podnikání klienta.

²⁾ Společnost podniká v oblasti, která není regulována zvláštními předpisy, neexistují tedy žádné specifické požadavky na předkládání informací. Činnost vykonává pro úzkou skupinu zákazníků, ve společnosti se vyskytují opakované procesy, které lze dobře otestovat testem transakčních cyklů.

³⁾ Existuje ohrožení going-concern, z důvodu velkého podílu (60 %) jednoho zákazníka na celkovém obratu. Náhlé ukončení odběru služeb DELTA s.r.o. ze strany METAL Czech s.r.o. by mohlo být pro společnost likvidační.

⁴⁾ Auditori si vyžádali od klienta konfirmační dopis od právního zástupce o sdělení informací o aktivních a pasivních soudních řízeních týkajících se společnosti DELTA s.r.o. V konfirmaci advokát Mgr. Edvard Koptík uvedl, že společnost DELTA s.r.o. vede soudní spor se společností ALPHA s.r.o. o náhradu škody ve výši 3 750 845 Kč. Společnost DELTA s.r.o. uzavřela se společností ALPHA s.r.o. zprostředkovatelskou smlouvu o přepravě věci dne 12. 08. 2018, kdy se ALPHA s.r.o. zavázala spol. DELTA s.r.o., že provede přepravu zásilky na trase Plzeň – Vídeň. Během přepravy došlo k úplné ztrátě zásilky. Škoda je předmětem soudního sporu vedeného Krajským soudem v Plzni, který ke dni 31. 12. 2018 ještě nebyl ukončen. Předpokládá se, že DELTA s.r.o. soudní spor vyhraje, ale přesto společnosti tak hrozí ztráta ve výši 3 750 845 Kč, pokud ji společnost ALPHA s.r.o. nebude schopna uhradit. Navíc společnost DELTA s.r.o. utrpěla negativním povědomím odběratele, se kterým byla smlouva uzavřena.

⁵⁾ Informační systém HELIOS Orange je běžně komerčně distribuován. IS má kvalitní systém podpory (telefonický i e-mailový hot-line, školení, web-semináře) a je průběžně aktualizován. Auditor je s IS osobně seznámen a využití odborného experta dle ISA 620 nepředpokládá.

Na základě porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta je obecné **přirozené riziko**¹² 38 %, tedy **nízké**.

4.3.2 Porozumění kontrolnímu prostředí a účetním systémům

Kontrolní prostředí je hodnoceno pomocí pěti složek, jak již bylo blíže popsáno v kapitole 3.2.2. Pro každou složku bylo dle předlohy ISA 315 položeno několik (až

¹² Přirozené riziko je pravděpodobnost, že vznikne nesprávnost.

desítky) otázek, a na základě odpovědí Ano/Ne se stanovila míra rizika. Vyhodnocení jednotlivých složek je souhrnně popsáno níže:

1. Kontrolní prostředí – **33 nízké riziko**

Vedení ovlivňuje kontrolní prostředí společnosti zaváděním etických standardů, svým chováním, účinným informováním o pravidlech a procedurách. Auditorský tým je celkově přesvědčen, že vedení vytvořilo prostředí zajišťující úspěch a není zde riziko podvodného jednání. Na základě tohoto prostředí vytvořilo vedení dostatečné kontrolní a dozorčí funkce, aby zabránilo podstatným nesprávnostem v účetní závěrce. Dle názorů auditorů vedení jedná eticky, je kvalifikované a je si plně vědomo všech možností vývoje podnikatelské činnosti. Dozorčí funkce ve společnosti byla také navržena tak, aby zabránila podstatným nesprávnostem v účetní závěrce. Poskytnuté informace dokazují, že dohled ze strany společníka zajišťuje dostatečnou kontrolu řízení, jakož i dostatečné vedení společnosti.

2. Proces vyhodnocení rizik účetní jednotkou - **33 nízké riziko**

Klientův postup posuzování rizik zahrnuje zhodnocení externích i interních faktorů a jejich vlivu na provoz, finanční výkaznictví a soulad s předpisy. Hodnocení rizik souvisejících s obchodními cíli probíhá na úrovni celé organizace i na úrovni jednotlivých aktivit. Klient používá techniku řízení podnikových rizik (ERM¹³).

3. Informační systém – **66 střední riziko**

Společnost je klasifikována z hlediska využívání výpočetní techniky jako významná, neboť je možné se domnívat, že v případě problému s počítačovým systémem nebude zcela schopna pokračovat v činnosti, tzn. zaznamenávat účetní operace ručně.

4. Kontrolní činnost relevantní pro audit – **33 nízké riziko**

Kontrolní činnost má svůj řád a systém. Kontrolní systém poskytuje přiměřené ujištění o spolehlivosti finančního výkaznictví v souladu s legislativou a ostatními platnými předpisy.

¹³ ERM = Enterprise Risk Management neboli Řízení podnikových rizik zahrnuje procesy a metody v podnikání, využívané pro řízení rizik a využití příležitostí souvisejících s dosahováním jejich cílů (Dvořáček, 2005).

5. Monitorování kontrol – **33 nízké riziko**

Účinnost vnitřního kontrolního systému je hodnocena průběžným monitorováním operací a samostatným periodickým hodnocením. Rozsah a frekvence monitorovacích činností závisí na významnosti kontrolovaných rizik a důležitosti kontrol při snižování rizik. Monitorovací činnosti jsou zabudovány do běžných opakujících se provozních činností organizace. U identifikovaných nedostatků jsou stanovena jasná nápravná opatření a zodpovědnost za jejich realizaci.

Při kontrole **účetních systémů** měli auditoři možnost nahlédnout do interních směrnic společnosti DELTA s.r.o., které obsahují obecné směrnice k vedení účetnictví pro rok 2018 včetně účtového rozvrhu, a dále samostatné podrobné interní směrnice pro cestovní náhrady, dlouhodobý majetek, inventarizaci, kurzy ČNB, pokladnu, zásoby, způsoby oceňování aj. Účetní systémy tak byly vyhodnoceny jako **nízko rizikové**.

Komentář auditora k porozumění účetním systémům je následující: Neexistuje žádný důvod pochybovat o přístupu vedení společnosti k vytváření a udržování spolehlivých účetních systémů.

Auditorský tým usoudil, že **vnitřní kontrolní** systém pracuje **spolehlivě** a může se tak o tento systém opřít. S ohledem na vyšší efektivnost auditu budou k testům kontrol navíc prováděny i testy věcné správnosti. Na základě porozumění vnitřnímu kontrolnímu prostředí a účetním systémům je obecné **kontrolní riziko**¹⁴ vyhodnoceno jako **nízké** (39,6 %).

4.3.3 Provádění předběžných analytických postupů

Auditoři obdrželi od společnosti DELTA s.r.o. předvahu obsahující aktuální údaje běžného roku, srovnatelné údaje předchozího období a další relevantní údaje. Podrobná předběžná finanční analýza (změny srovnatelných údajů v absolutní i relativní hodnotě, výpočet poměrových ukazatelů) je zpracována v samostatném souboru Excel.

Vyhodnocení předběžné analýzy je takové, že **finanční ukazatele jsou stabilní**, dokládají výbornou hospodářskou situaci klienta, výsledky odpovídají plánovaným údajům a očekáváním. Nejsou zaznamenány žádné významné odchylky, které by

¹⁴ Kontrolní riziko je pravděpodobnost, že nesprávnost nebude odhalena kontrolním systémem účetní jednotky.

vyžadovaly změnu způsobu testování oproti předešlým letům. Po uzavření běžného roku auditoři obdrží konečné výkazy, ze kterých si stanoví hodnoty jednotlivých významností a provedou ty samé analytické postupy, a navíc i detailní testy věcné správnosti pro rizikové oblasti.

4.4 Sestavení plánu auditu

Auditor na základě předchozích zkušeností s finančním auditem společnosti DELTA s.r.o. stanovil, že pro tento audit bude stačit dvoučlenný tým. Dále auditor sestavil časový **harmonogram** úkolů. Ten obsahuje, kdo a kdy (resp. do jakého termínu) musí vypracovat určité dokumenty či provést testy, aby bylo možné splnit termín vydání auditorské zprávy, který je součástí smlouvy. Variabilně se budou v průběhu auditu domlouvat schůzky u klienta, např. pokud auditoři budou potřebovat vysvětlit nejasné operace, či z důvodu účasti auditorů při inventurách. Auditorský tým se průběžně schází a informuje o provedených testech a poznatcích. V případě tak malého týmu není nutné sestavovat kalendář meetingů mezi auditory, ale je možné se nahodile domlouvat.

4.4.1 Stanovení významnosti

Pro stanovení významnosti při auditu společnosti DELTA s.r.o. bylo postupováno dle procentního rozmezí doporučeného Komorou auditorů (podrobněji viz kapitola 2.2.6).

Tabulka 4 - Stanovení významnosti

Hodnoty	Částka v Kč	Velikost kritéria	Výpočet významnosti v Kč
Zisk (před zdaněním)	20 985 399	5,00 %	1 049 270
Výnosy celkem	251 150 195	2,00 %	5 023 004
Aktiva (brutto)	139 181 369	2,00 %	2 783 627
Vlastní kapitál	72 967 377	4,00 %	2 918 695

Zdroj: vlastní zpracování, 2019, dle výkazů DELTA, s.r.o., 2018

Základnou pro stanovení významnosti jsou zvoleny „*Výnosy celkem*“, jelikož se jedná o největší položku a nejlépe zobrazují všechny změny v účetní jednotce v daném oboru podnikání.

Ze základny významnosti je dále stanovena **prováděcí významnost** a hodnota pro **jednoznačně nepodstatné nesprávnosti**.

Tabulka 5 - Stanovení prováděcí významnosti a hodnoty jednoznačně nepodstatných nesprávností

Zvolená hodnota	Vypočtené kritérium	Prováděcí významnost (70 %)	Jednoznačně nepodstatné nesprávnosti (5 %)
Výnosy celkem	5 023 004 Kč	3 517 000 Kč	251 200 Kč

Zdroj: vlastní zpracování, 2019, dle KAČR, 2018b

Prováděcí významnost o velikosti 3 517 000 Kč určuje úroveň, podle které budou vybírány jednotlivé oblasti z výkazů pro detailnější testy. Chyby v jednotlivých podkladech (např. ve fakturách) pod hranicí 251 200 Kč nebudou vyhodnoceny jako významné, jelikož by neměly ovlivnit účetnictví.

4.4.2 Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků

Na základě vyhodnocení základních rizik z předchozích přípravných etap je možné vyhodnotit zjišťovací riziko, viz tabulka 6. **Zjišťovací riziko je pravděpodobnost, že nesprávnost nebude odhalena auditorskými postupy.**

Tabulka 6 - Celkové vyhodnocení rizika

Přirozené riziko (PR)	38 %
Kontrolní riziko (KR)	39,6 %
Auditorské riziko (AR)	5 %*
Zjišťovací riziko (ZR)	33,2 %**

Zdroj: vlastní zpracování, 2019, dle DATEV-AUDIT, 2018

* Auditor je ochoten přijmout 5 % auditorské riziko, tzn., že chce mít 95% jistotu, že jeho výrok k ÚZ bude správný.

** $ZR = AR / (PR * KR) = 0,05 / (0,38 * 0,396) = 0,3322 \Rightarrow$ **33,2 % VYSOKÉ**

ZJIŠŤOVACÍ RIZIKO

Z výkazů společnosti DELTA s.r.o. auditor vyhodnotil na základě prováděcí významnosti tyto rizikové oblasti:

- **hmotné movité věci a jejich soubory** – auditor se zúčastní fyzické inventury majetku, a tím ověří jeho existenci,
- **pohledávky z obchodních vztahů** – auditor se zaměří na pohledávky po lhůtě splatnosti a ověří, zda jsou k nim tvořené opravné položky, existenci pohledávek ověří předložením konfirmačních dopisů,
- **závazky z obchodních vztahů** – auditora bude zajímat, zda jsou mezi nimi i závazky po lhůtě splatnosti a v jak významné výši, existenci závazků ověří

předložením konfirmačních dopisů, závazky v cizí měně přepočte kurzem dle vnitřní směrnice,

- **peněžní prostředky na bankovních účtech** – auditor si vyžádá bankovní konfirmace o zůstatcích, devizové platby přepočte kurzem dle vnitřní směrnice,
- **tržby** – automatické riziko podvodu¹⁵, auditor provede kombinaci testů,
- **vlastní kapitál** – auditor ověří, zda došlo k tvorbě či čerpání vlastního kapitálu,
- **spotřeba materiálu a energie** – auditor vytvoří detailní test věcné správnosti na ověření existence operací z 50. účtové skupiny,
- **nakoupené služby** – auditor vytvoří detailní test věcné správnosti na ověření existence operací z 51. účtové skupiny,
- **osobní náklady** – auditor prověří existenci a výši mzdových nákladů a zákonných nákladů na sociální a zdravotní pojištění.

4.5 Shrnutí

Ve čtvrté kapitole je představen zvolený podnikatelský subjekt a auditorská kancelář, provádějící audit společnosti. Následují činnosti před uzavřením auditorské smlouvy – posouzení nezávislosti a rizika zakázky, stanovení podmínek zakázky, předběžné plánovací postupy a sestavení plánu auditu.

Vybraným podnikatelským subjektem je malá účetní jednotka podléhající zákonnému auditu, zabývající se prodejem služeb – skladováním, zasilatelstvím a pronájmem skladovacích prostor. Z předběžných plánovacích postupů vyplynulo, že se pro auditorskou kancelář jedná o dlouholetého klienta, tedy obě strany už zhruba vědí, co se od nich očekává. Přirozené i kontrolní riziko bylo stanoveno jako nízké. Při plánování auditu byly stanoveny významnosti, na základě kterých auditor vybral rizikové položky z účetních výkazů k podrobnému testování.

¹⁵ Pro tržby platí tzv. automatické riziko podvodu. To znamená, že auditor je výslovně povinen předpokládat, že výnosy jsou spojeny s výskytem podvodu (Kulhavý, 2017).

5 Provedení auditních testů ve vybraném podniku

Na základě posouzených rizik a stanovené významnosti auditor provede testy kontrol a testy věcné správnosti. Testy kontrol auditorovi napomáhají ke zjištění, do jaké míry se může spoléhat na vnitřní kontrolní systém společnosti DELTA s.r.o. a na základě toho pak zvolí potřebnou hloubku analytických a detailních testů věcné správnosti.

5.1 Provedení testů kontrol

Prováděním těchto testů se auditor ujišťuje, do jaké míry se může spoléhat na vnitřní kontroly firmy DELTA s.r.o. Auditorský tým naplánoval schůzku u klienta, aby mohl provést obecné testování účetního systému společnosti DELTA s.r.o., a tím jest myšleno porozumění jak účetního softwarového systému, tak systému zpracování účetnictví ze strany pracovníků. Auditorský tým ověřil, že

- účetnictví je v souladu se zákonem, tzn. správné, úplné, srozumitelné a průkazné,
- účetní doklady obsahují všechny potřebné náležitosti,
- je zajištěna trvanlivost obsahu účetních dokladů (např. paragony na teplotním papíru mají svou kopii),
- všechny prověřené záznamy v účetních knihách byly podloženy účetními doklady,
- účetní software HELIOS Orange umožňuje přehledné vedení účetnictví a účetních sestav, jsou dodržovány časové řady faktur,
- účetní software HELIOS Orange obsahuje širokou škálu modulů, které jsou pro potřeby podniku dostačující, a jsou mezi sebou kooperovány.

Tým si dopředu vybral některé účetní agendy, které mohl fyzicky zkontrolovat při osobní schůzce, a na základě provedených kontrol následně vyhodnotí, do jaké míry se může spoléhat na vnitřní kontrolní systém účetní jednotky. Tabulka 7 odkazuje na jednotlivé účetní agendy společnosti DELTA s.r.o., na které se auditoři zaměřili.

Tabulka 7 – Fyzická kontrola účetních systémů

Účetní agenda	Obsah agendy	Kontrola	Způsob provedené kontroly
Dlouhodobý nehmotný majetek	Software	Legální používání	Předložení smlouvy/faktury
Dlouhodobý hmotný majetek	Sklady, automobily, VZV, HW vybavení	Provádění inventur	Účast auditora na inventurách
		Schválení nákupů odpovědnou osobou	Nahlédnutí do procesu schvalování, faktur
		Nákup/prodej za ceny obvyklé	
Peněžní prostředky	Pokladní hotovost	Výše peněz v pokladně odpovídá výši v účetnictví	Provedení inventury
		Smlouva o hmotné odpovědnosti s pracovníkem odpovědným za pokladní hotovost	Předložení smluv o hmotné odpovědnosti
	Bankovní účty	Příkazy k úhradě jsou schvalovány odpovědnými osobami	Nahlédnutí do procesu schvalování
Tržby	Tržby z prodeje služeb	Systém zpracování transakčních cyklů	Nahlédnutí do celého procesu fakturace

Zdroj: vlastní zpracování, 2019, dle výkazů DELTA s.r.o., 2019

5.1.1 Předložení smluv, nahlédnutí do procesu

Všechny uvedené kontroly prostřednictvím předložených smluv či nahlédnutí do procesu schvalování se podařilo provést. Klient dodržuje své vnitřní směrnice, má přehled ve svých dokumentech, a bez odkladu předložil vyžádané smlouvy či faktury. V případě schvalování plateb funguje pravidlo čtyř očí, které spočívá v tom, že všechny příkazy k platbě, které zaměstnanec v systému HELIOS zadá, musí autorizovat jeho nadřízený. V této oblasti nebyly shledány žádné nedostatky.

5.1.2 Předložení inventur

První schůzka se konala před plánovanými inventurami, a proto nemohly být předloženy inventarizační zápisy. Auditor si tedy naplánoval svou fyzickou účast na inventuře majetku dne 3. 1. 2019, a tím využil přímého testování. Inventury majetku probíhaly ve dnech 2. 1. 2019 až 4. 1. 2019. Auditor si po ukončení inventarizací nechal předložit

průvodní listy k inventarizacím a inventarizační soupisy jednotlivých majetků, aby zjistil, jaké vznikly při inventarizaci rozdíly a jak s nimi bylo naloženo. Z vlastního pozorování vytvořil inventurní zápis, který je přílohou H, a předložené dokumenty naskenoval a zařadil do spisu.

Na základě testování vnitřních kontrol klienta je auditor přesvědčen, že se na vnitřní kontrolní systém může spolehnout. Po ukončení inventarizací majetku, zásob a pokladny si auditor nechá předložit i ostatní inventarizační zápisy, které budou považovány za průkazné materiály.

5.1.3 Test procesu transakčních cyklů

Jelikož pro tržby platí automatické riziko podvodu, je potřeba jim věnovat obzvlášť pozornost. Jsou proto testovány jak testem kontrol, tak i dalšími analytickými testy. Test tržeb přes proces transakčních cyklů je považován za velmi silný test (Kulhavý, 2017).

Test obsahuje kontrolu systému zpracování celého koloběhu fakturace. Auditori si nechali od hlavní účetní paní Modré předvést celý cyklus tržeb v praxi na třech vzorcích. Obrázek 6 popisuje celý proces jednoho vzorku nejvýznamnějšího odběratele společnosti, a to METAL Czech s.r.o. Jelikož je mezi těmito obchodními partnery dlouholetá spolupráce, bylo auditorskému týmu, za účasti vedení společnosti DELTA s.r.o., umožněno nahlédnout do procesu vytváření objednávky už u samotného odběratele METAL Czech s.r.o. Společnosti sídlí nedaleko od sebe, proto bylo možné za krátký časový úsek (jeden den) navštívit obě společnosti.

Společnost METAL Czech s.r.o. vyrábí v Čechách klimatizační jednotky a rozesílá je svým zákazníkům do několika evropských států. Společnost má sesterské společnosti v Holandsku, Německu a Rakousku, a dopravu klimatizací do těchto zemí zajišťuje prostřednictvím DELTA s.r.o. Při přijetí objednávky klimatizací v některé z uvedených zemí, bývá uskutečněna objednávka sestrou pro METAL Czech s.r.o. Místem doručení zásilky je vždy hlavní sklad v konkrétní zemi. Přepravu koncovým zákazníkům si pak zajišťují jednotlivé sestry už samy. Na základě těchto domluv jsou s METAL Czech s.r.o. uzavřeny smlouvy o dopravě do sesterských skladů, které obsahují ceníky kyvadlové dopravy.

Barevné písmo v obrázku 6 rozlišuje procesy transakčních cyklů ve společnosti **METAL Czech s.r.o.** od procesů uvnitř firmy **DELTA s.r.o.**

Obrázek 6 - Ukázka transakčních cyklů fakturace na vzorku

Společnosti METAL Czech s.r.o. přijde pomocí webového formuláře objednávka konkrétního zboží → naskenování čárového kódu položky, která je umístěna ve skladových prostorech DELTA s.r.o. (označení položky „IN“) → párování v softwaru SAP u METAL Czech s.r.o. → přenos do softwarové aplikace HELIOS u DELTA s.r.o. včetně informace o cílové destinaci → generování objednávky s unikátním číslem → tvorba nákladů na přepravu → přenos do logistického modulu softwaru HELIOS, objednávka přepravy → pokyn skladníkům k přípravě zásilky → naskenování čárového kódu (označení položky „OUT“) → FAP¹⁶ od dopravce (včetně přílohy CMR¹⁷) → zaevidování FAP do systému HELIOS → párování s unikátním číslem objednávky → cenová a věcná kontrola odpovědným pracovníkem → svolení k platbě FAP → zakázka schválena k fakturaci → přenos do účtárny včetně identifikace FAP (předpis zakázky, kalkulace) → odpovědná osoba vystaví FAV¹⁸ odběrateli (METAL Czech s.r.o.) dle počtu transportů určených destinací na základě předem schválených ceníků → denní báze porovnávání FAP (zakázka exportovaná k fakturaci do účtárny) versus FAV → report → schválení X chyba → neprodleně k řešení

Zdroj: vlastní zpracování, 2019, dle a.t.c., 2018

Proces transakcí, jež vedou k vystavení faktury, se zdá být auditorům propracovaný a zajištěný kontrolními mechanismy hned na několika stranách. Přílohou k testu procesu transakčních cyklů na vzorku s obchodním partnerem METAL Czech s.r.o. je předem schválený ceník transportů podle destinace cílového zákazníka. Často se jedná o vývozy do zahraničí a DELTA s.r.o. má pro tyto účely předem smlouvené dopravce.

Auditoři si dopředu pročetli poskytnuté interní směrnice společnosti s cílem porovnat praxi v účetní jednotce s postupy definovanými směrnicemi. Dále byl zkoumán vzorek faktur vydaných, aby byla zjištěna stopa, ze které je zřejmé, že pověřenou osobou proběhla kontrola (formální i věcná). Při provádění testu kontrol auditoři prověřili evidenci účtování výnosů na zakázku a následně vyhodnotili, že systém kontroly funguje. Nebyly identifikovány významné nedostatky.

¹⁶ FAP.....faktura přijatá

¹⁷ CMR....Convention Marchandise Routière, neboli úmluva o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční dopravě, slangově „camrák“ (Veber, Srpová & kol., 2012)

¹⁸ FAV.....faktura vydaná

5.2 Provedení testů věcné správnosti

Tyto testy slouží pouze pro interní potřeby auditorského týmu. Auditor si na základě vyhodnocených testů nechává od klienta vysvětlit zjištěné nejasnosti či neobvyklé výkyvy v porovnání s minulým obdobím. V případě, že auditor z finanční analýzy zjistí možnost ohrožení budoucího fungování auditované firmy, neprodleně společnost o této skutečnosti informuje.

5.2.1 Analytické testy věcné správnosti

Analytické testy slouží k hodnocení celkové finanční situace účetní jednotky a plánování detailních testů VS. Pro finanční analýzu společnosti DELTA s.r.o. byly použity výkazy zisku a ztráty a rozvahy. Výkazy byly podrobeny vertikální a horizontální analýze, a z údajů z nich byly vypočteny ukazatele rentability, likvidity, bankrotní a bonitní modely, zlatá pravidla. Pro účely finanční analýzy byl využit program FinAnalysis.

Stanovená prováděcí významnost se pomáhá soustředit na významné položky, které jsou podstatné pro výrok auditora. Položky výkazů, které jsou pod prováděcí hladinou významnosti (3 517 tis. Kč) byly vyhodnoceny jako nevýznamné a nepodléhají šetření.

5.2.1.1 Vertikální analýza

Z provedené vertikální analýzy **rozvahy** (viz tabulka 8 níže) je zřejmé, že největší podíl na aktivech tvoří *oběžná aktiva* (95 %), a z oběžných aktiv jsou těmi největšími položkami *peněžní prostředky na účtech* (61 %). Pohledávky společnosti jsou reprezentovány z největší části *pohledávkami z obchodních vztahů* (26 %). Pohledávky budou testovány detailním testem ověření existence a testem věkové struktury, který ukáže, zda podnik vytváří opravné položky k pohledávkám. Také je důležité zmínit zastoupení *dlouhodobého majetku*, který sice tvoří jen necelých 5 % z celkové výše aktiv, ale v absolutní hodnotě převyšuje úroveň prováděcí významnosti pro výběr účtů z výkazů k dalšímu testování.

Pasiva jsou složena z 75 % *vlastním kapitálem* a z 25 % *cizími zdroji*. Nejpočetnější položkou vlastního kapitálu je *nerozdělený zisk minulých let* (40 %). Celých 20 % cizích zdrojů vytváří *závazky z obchodních vztahů*. Jelikož se jedná o krátkodobé závazky, tzn. se splatností do 1 roku, není potřeba testovat věkovou strukturu závazků. Podnik však obchoduje se zahraničními dodavateli, a eviduje tak některé závazky v cizí měně. Z toho důvodu proběhne v oblasti závazků test na přepočtení cizí měny.

Toto zastoupení aktiv i pasiv bylo v podstatě stejné i v předcházejících dvou letech.

Tabulka 8 - Vertikální analýza rozvahy

Označení	TEXT	řádek	index	index	index
a	b	c	2016	2017	2018
	AKTIVA CELKEM	1	100,0%	100,0%	100,0%
B.	Dlouhodobý majetek	3	2,8%	4,6%	4,4%
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	14	2,7%	4,3%	4,2%
2	Hmotné movité věci a jejich soubory	18	2,6%	4,0%	4,0%
C.	Oběžná aktiva	37	93,8%	95,3%	95,4%
C. II.	Pohledávky	46	31,7%	29,1%	33,6%
2.1	Pohledávky z obchodních vztahů	58	27,2%	25,3%	25,8%
C. IV.	Peněžní prostředky	71	61,9%	66,0%	61,4%
2	Peněžní prostředky na účtech	73	61,6%	65,7%	61,1%
	PASIVA CELKEM	78	100,0%	100,0%	100,0%
A.	Vlastní kapitál	79	73,3%	74,3%	74,8%
1	Základní kapitál	81	11,8%	14,5%	15,9%
A. IV. 1	Nerozdělený zisk minulých let	96	40,7%	27,1%	39,9%
A. V. 1	Výsledek hospodaření běžného účetního	99	19,6%	31,3%	17,4%
B. + C.	Cizí zdroje	101	26,7%	25,7%	25,2%
C.	Závazky	107	26,5%	25,4%	24,9%
C. II.	Krátkodobé závazky	123	26,5%	25,4%	24,9%
4	Závazky z obchodních vztahů	129	22,8%	18,7%	20,3%

Zdroj: vlastní zpracování, 2019, dle FinAnalysis, 2019

Základnou výkazu zisku a ztráty pro účely vertikální analýzy jsou zvoleny *tržby z prodeje výrobků a služeb*, jelikož společnost DELTA s.r.o. negeneruje tržby z prodaného zboží. Z tabulky 9 je zjevné, že na tomto celku zaujímají největší podíl nakoupené *služby*, a to ve výši 68 %. Těmito službami jsou především zprostředkované přepravy jiným dopravcem než zaměstnancem společnosti DELTA s.r.o. Využívání třetí strany v obchodním procesu v takto velké míře zakládá možnost rizika. Může se jednat o:

- **přepravní riziko**, kde během dopravy může dojít k poškození nebo zpronevření zboží,
- **komerční riziko**, kde protistrana nedodrží dohodnuté podmínky,
- **tržní neboli cenové riziko**, kde z důvodu tržních podmínek zprostředkovatel dopravy změní ceny (Machková & Černošlůvková, 2014).

Dalšími položkami vybranými k detailnímu testování z výkazu zisku a ztráty jsou: *mzdové náklady* (14 %), *náklady na sociální a zdravotní pojištění*¹⁹ (5 %) a *spotřeba materiálu a energie* (3 %).

Tabulka 9 - Vertikální analýza výkazu zisku a ztráty

Označení	TEXT	č. řádku	index	index	index
a	b	c	2016	2017	2018
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	1	100,0%	100,0%	100,0%
A.	Výkonová spotřeba	3	74,0%	70,3%	71,7%
2.	Spotřeba materiálu a energie	5	4,3%	3,7%	3,4%
3.	Služby	6	69,7%	66,6%	68,3%
D.	Osobní náklady	9	13,4%	14,7%	18,7%
1.	Mzdové náklady	10	9,8%	10,7%	13,5%
2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění	11	3,6%	4,0%	5,2%
L.	Daň z příjmů	50	2,3%	2,8%	1,6%
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	55	9,5%	11,5%	6,8%

Zdroj: vlastní zpracování, 2019, dle FinAnalysis, 2019

Pro všechny zmíněné položky z výkazů budou vytvořeny detailní testy věcné správnosti, viz kapitola 5.2.2. Pro *hmotné movité věci a jejich soubory* byl již proveden test ověření existence díky přímému testování vnitřních kontrol, kdy se auditoři fyzicky účastnili inventury majetku a provedli inventurní zápis, který je přílohou H. Pro tuto položku rozvahy tak není třeba dalšího testování.

5.2.1.2 Horizontální analýza

Při provádění postupů horizontální analýzy proběhl výpočet absolutních a relativních změn oproti minulému období (2017) na řádcích rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Oproti minulému roku byl zjištěn pokles *tržeb* o 15 % (v návaznosti na to i pokles *výkonové spotřeby* o stejný podíl). Na příčinu této skutečnosti bude dotazováno vedení společnosti. Ostatní pohyby v rámci jednotlivých řádku se daly vysvětlit pomocí údajů v příloze v účetní závěrce a ve výroční zprávě DELTA s.r.o. Horizontální analýza výkazů tak neprozradila žádné další položky, které by vykazovaly neznámý pohyb oproti minulému období.

5.2.1.3 Poměrové ukazatele

Při provádění analytických procedur zajímá auditora také efektivnost podnikání klienta, vývoj jeho ziskovosti, schopnost splácení svých závazků apod. Poměrové ukazatelé

¹⁹ dále jen „SP“ a „ZP“

mohou poukázat na slabé stránky v hospodaření, a tím předpovědět ohrožení going-concern. V následujících tabulkách je demonstrován vývoj ukazatelů rentability a likvidity v posledních třech letech.

Tabulka 10 - Ukazatelé rentability

Ukazatelé rentability	2016	2017	2018
Rentabilita aktiv (EBIT/AKTIVA)	19,57%	31,31%	17,36%
Rentabilita vlastního kapitálu (EAT/VK)	26,72%	42,15%	23,22%
Rentabilita tržeb (EAT/tržby)	9,53%	11,47%	6,78%

Zdroj: vlastní zpracování, 2019, dle FinAnalysis, 2019

Rentabilita společnosti DELTA s.r.o. se pohybuje ve všech letech ve vysoce kladných hodnotách, hospodaření společnosti je tedy **efektivní**. V právě auditovaném roce 2018 dosahovala společnost nejnižšího výsledku hospodaření, a proto jsou i ukazatelé rentability nižší.

Tabulka 11 - Ukazatelé likvidity

Ukazatelé likvidity	2016	2017	2018
Běžná (OA/KZ)	3,54	3,76	3,83
Pohotová (OA-zásoby/KZ)	3,53	3,74	3,82
Okamžitá (FM/KZ)	2,33	2,60	2,47

Zdroj: vlastní zpracování, 2019, dle FinAnalysis, 2019

Ukazatelé likvidity překračují optimální hodnoty²⁰ těchto ukazatelů, což je pro věřitele společnosti DELTA s.r.o. **příznivé**. Společnost je schopná uhradit své závazky včas, ale pro management podniku to značí, že výnosnost podnikání **není optimální**. Například při takto vysoké hodnotě pohotové likvidity to znamená, že společnost drží příliš velké množství volných peněžních prostředků, které nepřinášejí výnosy.

5.2.1.4 Bankrotní a bonitní modely

V rámci bankrotních a bonitních modelů bylo programem FinAnalysis spočítáno hned několik variant, např. Altmanův index Z-score, Index IN95, Tafflerův model, Beaverův model, Index bonity, Kralickův quick test, a další. Všechny modely vyhodnotily situaci podniku jako „dobrou“, či že je situace podniku dokonce „extrémně dobrá“ (záleží na hodnotící stupnici každého modelu). Pravděpodobnost bankrotu či ohrožení finančního zdraví společnosti DELTA s.r.o. nepřichází v úvahu. I přesto, že výsledek hospodaření

²⁰ Doporučené hodnoty: Běžná likvidita 1,5 - 2,5; Pohotová likvidita 0,7 – 1,2; Okamžitá likvidita 0,2 – 0,5

společnosti meziročně poklesl, je jeho ziskovost stále vysoká a neohrožuje činnost podnikání. Pro lepší představu výpočtu byl vybrán Index bonity (tabulka 12) a Tafflerův model (tabulka 13).

Tabulka 12 - Index bonity

Index bonity	2016	2017	2018
X1 (cash flow/cizí zdroje)	0,70	3,53	1,36
X2 (aktiva/cizí zdroje)	3,74	3,89	3,97
X3 (EBT/aktiva)	0,24	0,39	0,22
X4 (EBT/celkové výkony)	0,12	0,14	0,08
X5 (zásoby/celkové výkony)	0,00	0,00	0,00
X6 (celkové výkony/aktiva)	2,05	2,73	2,56
Výsledný index	4,57	10,48	5,19
$IB = 1,5 * X1 + 0,08 * X2 + 10 * X3 + 5 * X4 + 0,3 * X5 + 0,1 * X6$			
-3 < IB < -2	extrémně špatná		
-2 < IB < -1	velmi špatná		
-1 < IB < 0	špatná		
0 < IB < 1	určité problémy		
1 < IB < 2	dobrá		
2 < IB < 3	velmi dobrá		
3 < IB	extrémně dobrá		

Zdroj: vlastní zpracování, 2019, dle FinAnalysis, 2019

Tabulka 13 - Tafflerův model

Tafflerův model	2016	2017	2018
R1 (EBT/KZ)	0,91	1,53	0,86
R2 (OA/cizí kapitál)	3,51	3,71	3,79
R3 (KZ/aktiva)	0,27	0,25	0,25
R4 (tržby/aktiva)	2,05	2,73	2,56
Výsledný index TZ	1,32	1,78	1,41
$TZ = 0,53 * R1 + 0,13 * R2 + 0,18 * R3 + 0,16 * R4$			
TZ > 0,3	nízká pravděpodobnost bankrotu firmy		
0,2 < TZ < 0,3	šedá zóna nevyhraněných výsledků		
TZ < 0,2	zvýšená pravděpodobnost bankrotu firmy		

Zdroj: vlastní zpracování, 2019, dle FinAnalysis, 2019

5.2.1.5 Zlatá bilanční pravidla

Zlaté pravidlo financování dle Knápkové a Pavelkové (2010) říká, že dlouhodobá aktiva by měla být kryta dlouhodobými zdroji, a krátkodobý majetek krátkodobými. Z tabulky 14 je zřejmé, že první podmínku společnost DELTA s.r.o. splňuje, a to vypovídá o její **finanční stabilitě**. Důvodem bude i to, že se jedná o obchodní společnost, která vlastní velmi malé množství dlouhodobých aktiv. Krátkodobý majetek však z příliš velké části financuje drahými dlouhodobými zdroji – podnik je **překapitalizován**.

Tabulka 14 - Zlaté pravidlo financování

Zlaté pravidlo financování	2016	2017	2018
Dlouhodobý majetek	3 628	4 882	4 289
Dlouhodobá pasiva	96 249	79 912	73 229
Vlastní kapitál	96 028	79 568	72 967
Rezervy	221	344	262
Dlouhodobé závazky	0	0	0
Převaha zdrojů	92 621	75 030	68 940
Oběžná aktiva	123 020	102 129	93 063
Krátkodobá pasiva	34 837	27 209	24 345
Krátkodobé závazky	34 798	27 190	24 287
Časové rozlišení pasiv	39	19	58
Převaha zdrojů	-88 183	-74 920	-68 718

Zdroj: vlastní zpracování, 2019, dle FinAnalysis, 2019

Pravidlo vyrovnání rizika doporučuje, aby podnik využíval vlastní i cizí zdroje, přičemž by alespoň 50 % kapitálu mělo být vlastního (Scholleová, 2012).

Tabulka 15 - Pravidlo vyrovnání rizika

Pravidlo vyrovnání rizika	2016	2017	2018
Vlastní kapitál	96 028	79 568	72 967
Cizí zdroje	35 019	27 534	24 549
Převaha vlastních zdrojů	61 009	52 034	48 418
Stupeň zadlužení	36%	35%	34%

Zdroj: vlastní zpracování, 2019, dle FinAnalysis, 2019

Jak demonstruje tabulka 15 výše, společnost DELTA s.r.o. pravidlo vyrovnání rizika spolehlivě splňuje minimálně už po tři roky.

Dle Scholleové (2012) **pari pravidlo** doporučuje, aby podnik užíval nanejvýš tolik vlastního kapitálu, kolik může uložit do dlouhodobého majetku. V ideálním případě méně, aby byl prostor pro financování dlouhodobým cizím kapitálem.

Tabulka 16 - Pari pravidlo

Pari pravidlo	2016	2017	2018
Dlouhodobý majetek	3 628	4 882	4 289
Vlastní kapitál	96 028	79 568	72 967
Převaha vlastního kapitálu	92 400	74 686	68 678

Zdroj: vlastní zpracování, 2019, dle FinAnalysis, 2019

Z výše vytvořené tabulky 16 je evidentní, že toto pravidlo společnost DELTA s.r.o. nesplnila ani v jednom období.

Posledním z bilančních pravidel, je **poměrové pravidlo**. Toto pravidlo doporučuje, aby tempo růstu investic nepředbíhalo tempo růstu tržeb. Kapitál by měl být investován tak, aby přinášel tržby.

Tabulka 17 - Poměrové pravidlo

Poměrové pravidlo	2017	2018
Růst tržeb	23 302	-42 682
Růst investic	1 254	-593
Rozdíl růstu tržeb nad inv.	22 048	-42 089

Zdroj: vlastní zpracování, 2019, dle FinAnalysis, 2019

Když bude pominut fakt, že tržby i investice oproti minulému období poklesly – to značí záporné hodnoty v tabulce 17, tak bude objasněno, že v obou obdobích bylo poměrové pravidlo dodrženo.

5.2.2 Detailní testy věcné správnosti

Všechny následující provedené detailní testy VS jsou součástí auditorského spisu a mají podobu formuláře s hlavičkou auditorské kanceláře, údaji o tom, kdo dokument připravil a kdy, revidoval a kdy atd., stejně jako u zápisu z účasti na inventuře majetku (viz příloha H). Z důvodu úspory místa je každému testu této kapitoly přiložena pouze hlavní část testu, tzn. tabulka s komentářem.

5.2.2.1 Krátkodobý finanční majetek

Krátkodobý finanční majetek firmy DELTA s.r.o. se skládá z peněz v pokladně a na bankovních účtech, a to v českých korunách i eurech.

Tabulka 18 - Krátkodobý finanční majetek

Číslo účtu	Popis	Měna	Kurz ČNB	Částka v měně	Částka vypočtená v Kč	Částka dle obrátové předvahy	Rozdíl	
211 001	Pokladna CZK	CZK	1	255 682,65	255 682,65	255 682,65	0,00	T
211 002	Pokladna EUR	EUR	25,725	492,41	12 667,25	12 667,25	0,00	T
221 001	Bankovní účet KB CZK	CZK	1	10 816 906,90	10 816 906,90	10 816 906,90	0,00	T
221 002	Bankovní účet CITI CZK	CZK	1	42 107 786,92	42 107 786,92	42 107 786,92	0,00	T
221 005	Bankovní účet CITI EUR	EUR	25,725	261 436,74	6 725 460,14	6 725 460,14	0,00	T

Zdroj: vlastní zpracování 2019 dle a.t.c., 2018

Oranžová barva označených částek pokladní hotovosti znamená, že částky byly zkontrolovány předloženou fyzickou inventarizací (viz kapitola 5.1 *Provedení testů*)

kontrol). Zelená barva značí ověření částek pomocí konfirmačních bankovních zpráv pro účely auditu. Konfirmační zpráva od Citibank Europe plc. je přílohou I. Symbol „T“ na konci každého řádku značí, že celková suma byla přepočítána a odsouhlasena, tzn., že jednotlivé částky byly přepočítány kurzem České národní banky („ČNB“) k 31. 12. 2018 a porovnány s údaji v obrátové předvaze. Detailní test věcné správnosti vyhověl, neexistují významné rozdíly.

5.2.2.2 Pohledávky – ověření existence

Společnost DELTA s.r.o. byla vyzvána k zaslání **konfirmačních dopisů** (vzor viz příloha B) vybraným obchodním partnerům. Konkrétně se jedná se o **odběratele**, u nichž souhrnná výše neuhrazených pohledávek k 31. 12. 2018 přesáhne **0,03 % z netto sumy aktiv**.

Potvrzené konfirmační dopisy protistranou jsou rovnou odesílány na auditorskou kancelář, která si vytvořila tabulku s odběrateli a výší odsouhlasené částky. V případě, že protistrana na dopise uvedla, že s částkou nesouhlasí, požádal auditor společnost DELTA s.r.o. o vysvětlení. Na domluvené schůzce auditor předložil klientovi tabulku konfirmací, u kterých byl rozdíl v odsouhlasené částce protistranou. Klient v následujících dnech podal auditorům vysvětlení e-mailovou komunikací. Náhled části tabulky s poznamenaným vysvětlením ukazuje tabulka 19.

Tabulka 19 - Saldokonto odběratelů

Číslo účtu	Odběratel	Měna	Částka v měně	Částka v Kč	Částka odsouhlasená protistranou	Rozdíl	Komentář
311 001	DTT Express s.r.o.	CZK	235 600,00	235 600,00	235 600,00	0,00	o.k.
311 001	METAL Czech s.r.o.	CZK	6 441 187,52	6 441 187,52	6 441 187,52	0,00	o.k.
311 001	Kovo Modřany, a.s.	CZK	5 869 665,32	5 869 665,32	5 814 865,32	54 800,00	*
311 001	Ondřej Plachý	CZK	687 987,68	687 987,68	687 987,68	0,00	o.k.
311 001	⋮		⋮		⋮		
celkem účet 311 001 - vzorek konfirmací		CZK	xxx	13 234 440,52	ověřeno v % 52,51%	xxx	xxx
celkem účet 311 001 dle obrátové předvahy		CZK	xxx	25 202 548,36		xxx	xxx

Zdroj: vlastní zpracování, 2019, dle a.t.c., 2018

* Vysvětlení rozdílu: Odběratel Kovo Modřany, a.s. neodsouhlasil v saldě k 31. 12. 2018 fakturu č. FV2018/356 ve výši 54 800 Kč z důvodu, že ji do svého účetnictví zanesl až v lednu 2019. Jelikož faktura byla klientem vystavena dne 31. 12. 2018, je

pravděpodobné, že ji protistrana obdržela až v roce 2019. Nejedná se tedy o žádnou nesprávnost.

5.2.2.3 Pohledávky – věková struktura

Aby mohl auditor zkontrolovat, zda klient vytváří opravné položky a neporušuje tak zásadu opatrnosti²¹, vyžádal si od společnosti přehled odběratelů dle splatnosti. Potřebné údaje vyplnil do následující tabulky 20, a data porovnal s konečnými stavy v obrátové předvaze.

Tabulka 20 - Věková struktura pohledávek

Kategorie	Do splatnosti	Po splatnosti					Celkem
		0 - 30 dní	31-60 dní	60-90 dní	91-180 dní	1 rok a více	
Krátkodobé (účet 311)	22 854 393,43	670 976,14	1 195 271,91	292 820,00		189 086,85	25 202 548,33
Krátkodobé (účet 378)	64 000,00					274 089,05	338 089,05
Krátkodobé (účet 335)	39 661,50						39 661,50
Opravné položky:							0,00
- daňové (391xx) podle § 8							0,00
- daňové (391 001) podle § 8a						-177 135,02	-177 135,02
- daňové (391xx) podle § 8c							0,00
- ostatní (391 002)						-274 089,05	-274 089,05
Odpis pohledávek (546/311xxx)							0,00
Celkem	22 958 054,93	670 976,14	1 195 271,91	292 820,00	0,00	11 951,83	25 129 074,81

Zdroj: vlastní zpracování, 2019, dle a.t.c., 2018

Konečné stavy účtů zmíněných v tabulce 20 korespondují se stavy v obrátové předvaze klienta. Společnost DELTA s.r.o. vytváří opravné položky k pohledávkám dle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Test věcné správnosti vyhověl, neexistují významné rozdíly.

5.2.2.4 Závazky – ověření existence

Ověření existence závazků probíhá stejným způsobem jako ověření pohledávek. Klient dostal pokyn rozeslat **konfirmační dopisy** obchodním partnerům, u nichž objem přijatých faktur (závazků) v roce 2018 přesáhl **0,05 % z celkového obrátu dodavatelských faktur**, tzn., že dojde k ověření salda i s těmi dodavateli, kteří k 31. 12. 2018 měli nulové zůstatky. Test ověření existence závazků je demonstrován v tabulce 21.

²¹ Müllerová a Šindelář (2016) uvádějí, že zásada opatrnosti vyplývá z pravidla nenadhodnocovat aktiva a nepodhodnocovat závazky.

Tabulka 21 - Saldokonto dodavatelů

Číslo účtu	Dodavatel	Měna	Částka v měně	Částka v Kč	Částka odsouhlasená protistranou	Rozdíl	Komentář
321 001	V-spéd s.r.o.	CZK	2 119 105,50	2 119 105,50	2 119 105,50	0,00	o.k.
321 001	F-service s.r.o.	CZK	2 299 928,40	2 299 928,40	2 299 928,40	0,00	o.k.
321 001	A.N.O. sped-service a.s.	CZK	1 069 035,00	1 069 035,00	1 069 035,00	0,00	o.k.
321 001	DK Třebíč s.r.o.	CZK	845 756,08	845 756,08	845 756,08	0,00	o.k.
321 001	:	:	:	:	:	:	:
celkem účet 321 001 - vzorek konfirmací		CZK	xxx	6 333 824,98	<i>ověřeno v %</i>	xxx	xxx
celkem účet 321 001 - dle obrátové předvahy		CZK	xxx	18 558 539,49	<i>34,13%</i>	xxx	xxx
321 002	Comatos Ltd.	EUR	21 709,34 €	601 891,45	601 891,45	0,00	o.k.
321 002	Wings Worldwide Mail	EUR	524,60 €	14 544,54	14 544,54	0,00	o.k.
321 002	:	:	:	:	:	:	:
celkem účet 321 002 - vzorek konfirmací		CZK	xxx	616 435,99	<i>ověřeno v %</i>	<i>kurz k 31.12.2018</i>	
celkem účet 321 002 - dle obrátové předvahy		CZK	xxx	1 277 616,62	<i>48,25%</i>	<i>27,725</i>	

Zdroj: vlastní zpracování, 2019, dle a.t.c., 2018

Z tabulky 21 je zřejmé, že všechny rozeslané konfirmace byly protistranami odsouhlaseny. Detailní test věcné správnosti vyhověl, neexistují významné rozdíly.

5.2.2.5 Závazky – přepočítání cizí měny

Jelikož společnost DELTA s.r.o. účtuje o některých závazcích v cizí měně, konkrétně v eurech, je vhodné otestovat přepočítání těchto položek kurzem ČNB k 31. 12. 2018. Auditoři si nechali klientem předložit účetní saldo závazků rozčleněné dle druhu měny. Zásadní informace pro účely tohoto testu přepsali z účetního salda do připravené tabulky 22 a ověřili, zda společnost k rozvahovému dni přepočítala konečný stav účtu 321 002 – Závazky z obchodních vztahů EUR správným kurzem.

Tabulka 22 - Přepočítání cizí měny

Číslo účtu	Popis	Měna	Kurz ČNB	Částka v měně	Částka vypočtená v Kč	Částka dle účetního salda	Rozdíl
321 002	Wings Worldwide Mail	EUR	25,725	1 137,40	29 259,62	29 259,62	0,00
321 002	Comatos Ltd	EUR	25,725	103,79	2 670,00	2 670,00	0,00
321 002	GOLD compots	EUR	25,725	2 177,70	56 021,33	56 021,33	0,00
:	:	:	:	:	:	:	:

Zdroj: vlastní zpracování, 2019, dle a.t.c., 2018

Všechny závazky za zahraničními dodavateli jsou dle účetního salda přepočteny správným kurzem. Test vyhověl, neexistují významné nesprávnosti v této oblasti.

5.2.2.6 Vlastní kapitál

Jak demonstruje tabulka 23, změny ve složce vlastního kapitálu v roce 2018 proběhly na účtu 428 000 - *Nerozdělený zisk minulých let*. Klient předložil auditorům „*Rozhodnutí jediného společníka*“ o rozdělení dosud nerozděleného zisku ve výši 62 517 238,68 Kč, ve kterém schvaluje, aby se část ve výši 23 540 000 Kč vyplatila společníkovi na jeho bankovní účet a zbývajících 38 977 238,68 Kč zůstalo nadále nerozděleno.

Tabulka 23 - Přehled tvorby a čerpání fondů

Číslo účtu	Název	Počáteční stav		Tvorba	Čerpání	Konečný stav
411 000	Základní kapitál	15 500 000,00	/	0,00	0,00	15 500 000,00
421 000	Rezervní fond	1 550 000,00	/	0,00	0,00	1 550 000,00
428 000	Nerozdělený zisk min. let	28 977 658,32	/	33 539 580,36	23 540 000,00	38 977 238,68

Zdroj: vlastní zpracování, 2019, dle a.t.c., 2018

Výsledky všech auditorských postupů vztahujících se k účtům vlastního kapitálu byly uspokojivé a nebyly nalezeny žádné nesprávnosti. Všechny výše vybrané účty vlastního kapitálu byly porovnány a odsouhlaseny s obratovou předvahou a s účetními výkazy.

5.2.2.7 Náklady – ověření existence

Test nákladů souhrnně testuje dva řádky výkazu zisku a ztráty – řádek *spotřeba materiálu a energie* a řádek *služby*. Ověření existence nákladů proběhlo kontrolou předem vybraného **vzorku přijatých faktur**, které společnost předložila auditorům při osobní schůzce u klienta. Výběr vzorku probíhal následujícím způsobem. Auditor nejdříve vybral konkrétní analytické účty účtových skupin 50 a 51, jejichž stav k 31. 12. 2018 dle obratové předvahy činil stejnou nebo vyšší hodnotu jednoznačně nepodstatných nesprávností (251 200 Kč). Poté použil vzorec (viz obrázek 7) pro výpočet velikosti vzorku pro každý analytický účet zvlášť.

Obrázek 7 - Výpočet vzorku faktur

$$VV = \frac{H * FS}{PV}$$

VV....velikost vzorku
H.....hodnota analytického účtu
FS.....faktor spolehlivosti
(od 1,5 „nepocítuje se riziko“, až po 2,5 „očekává se riziko“)
PV....prováděcí významnost

Zdroj: vlastní zpracování, 2019, dle IFAC, 2010

Například pro analytický účet 518 001 - *Doprava*, vypadal výpočet velikosti vzorku následovně: $VV = (122\,378\,110,12 \cdot 1,5) / 3\,517\,000 = 52$ faktur.

Auditoři pak v účetním deníku (ve formátu Excel) náhodně vybrali 52 faktur a osobně přezkoumali, zda faktury **existují**, zda jsou správně **zaúčtovány**, a zda jsou zařazeny do správného účetního **období**.

Výsledkem auditorských postupů vztahujících se k nákladovým účtům je stanovisko, že nebyly nalezeny žádné nesprávnosti a všechny náklady v rámci významnosti byly klientem zaúčtovány do správného období.

5.2.2.8 Náklady – pronájem skladovacích prostor

Při provádění testu ověření existence nákladů auditor narazil na několik faktur od stejného dodavatele, jejichž textovým obsahem byla jen věta „*Fakturujeme Vám na základě smlouvy*“. Auditor si proto od klienta vyžádal **předložení** zmíněné **smlouvy**, na základě, které udělal detailní test účtu 518 013 - *Pronájem skladovacích ploch*, který je demonstrován v tabulce 24 níže.

Tabulka 24 - Test účtu 518 013 - Pronájem skladovacích ploch

Popis	Pronajímatel	Měsíční nájem	Počet měsíců	Roční nájem
měsíční nájem	dle smlouvy VZO Plzeň, a.s.	45 782,00 €	12	549 384,00 €
parkovací stání		270,00 €	12	3 240,00 €
služby (provozní náklady)		2 964,67 €	12	35 576,04 €
Celkem roční očekávaná hodnota v EUR				588 200,04 €
Kurz EUR - roční průměr dle ČNB				25,643
Celkem očekávané roční nájemné				15 083 213,63 Kč
Přijatelná odchylka (jednoznačně nepodstatné nesprávnosti):				251 200,00 Kč
Porovnání očekávání se skutečností, vyhodnocení testu:				
Očekávání				15 083 213,63 Kč
Zaúčtováno (518 013-Pronájem skladovacích ploch)				15 196 800,88 Kč
Rozdíl				113 587,25 Kč
				<i>test OK</i>

Zdroj: vlastní zpracování, 2019, dle a.t.c., 2018

Obsahem smlouvy bylo nájemné prostor, parkovací stání a balíček služeb (ostraha a osvětlení v areálu) na rok 2018. Měsíční částky byly účtovány v eurech. Testování proběhlo vypočtením **očekávané hodnoty** v uvedené měně, následně **přepočtením** průměrným ročním **kurzem** na české koruny, **porovnáním** očekávání se skutečně zaúčtovanou částkou na příslušném účtu a vyhodnocením vzniklého rozdílu. Mezi

očekávanou hodnotou a konečným stavem účtu 518 013 dle obrátové předvahy vznikl rozdíl ve výši 113 587,25 Kč. Přijatelná odchylka ve výši jednoznačně nepodstatných nesprávností je však vyšší, a proto je tento rozdíl vyhodnocen jako nevýznamný pro auditní účely.

5.2.2.9 Osobní náklady

Pro účely testování osobních nákladů klient poskytl **soupis hrubých mezd** rozčleněný po měsících a zaměstnancích za celý rok 2018. Z důvodu ochrany osobních údajů nevedl jména zaměstnanců. Tabulka 25 poskytuje náhled testu, ve kterém je vyfiltrován jen měsíc březen 2018. Testování proběhlo stejně pro všechny měsíce auditovaného období.

Tabulka 25 - Test osobních nákladů (vzorek březen)

Zaměstnanec		Březen
1	Hrubá mzda	31 432,00
2	Hrubá mzda	30 263,00
3	Hrubá mzda	28 570,00
4	Hrubá mzda	24 418,00
5	Hrubá mzda	30 918,00
6	Hrubá mzda	24 801,00
7	Hrubá mzda	19 709,00
.	.	.
.	.	.
.	.	.
47	Hrubá mzda	25 024,00
48	Hrubá mzda	24 333,00
49	Hrubá mzda	24 862,00
50	Hrubá mzda	34 266,00
Celkem		2 549 876,00
Dle účetnictví - účty 521 001 Mzdové náklady		2 440 323,00
Dle účetnictví - účet 523 001 Odměny členům orgánu společnosti		109 553,00
Rozdíl (Celkem-521001-523001)		0,00
Náhrady za nemoc zahrnuté do 521		5 544,00
Celkem bez náhrad za nemoc		2 434 779,00
Zákonné SP a ZP (2 434 779Kč*0,34)		827 824,86
% zákonné SP a ZP		34%
Dle účetnictví - účet 524 000		832 206,00
% dle účetnictví		34,18%

Zdroj: vlastní zpracování, 2019, dle a.t.c., 2018

Testem mezd bylo zjištěno, že celkový počet zaměstnanců a celkové vyplacené mzdy za rok 2018 jsou přiměřené, a zároveň se shodují s celkově zaúčtovanou částkou z obrátové předvahy. Na mzdových záznamech se neobjevuje jeden a týž zaměstnanec vícekrát v jednom období – ve firmě neexistují „mrtvé duše“. Auditoři v oblasti testování mezd využili i přímého testování, když při provádění auditu u klienta prověřili namátkově pracovní smlouvy.

Jak demonstruje tabulka 25, ze mzdových podkladů byly zároveň **otestovány i náklady na zákonné SP a ZP**. Testem se auditoři ujistili o přiměřenosti poměru mezi vypočítaným podílem celkové částky SP a ZP a celkovou částkou mzdových nákladů. Test věcné správnosti osobních nákladů vyhověl pro všechny měsíce, neexistují významné rozdíly.

5.2.2.10 Tržby

Jak již bylo zmíněno, pro tržby platí **automatické riziko podvodu**, a proto jsou testovány hned několika způsoby – testy kontrol, testy z pohledu poctivého odvodu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) finančnímu úřadu, z pohledu analytických účtů, podle typu činností, či z pohledu podstatných odběratelů. Nejvýznamnějšími analytickými účty společnosti DELTA s.r.o. v oblasti výnosů jsou účty:

- 602 001 - Skladování (podíl na tržbách 38 %),
- 602 002 - Pronájem skladovacích ploch (podíl na tržbách 6 %),
- 602 003 - Doprava (podíl na tržbách 56 %).

Tržby – odvod DPH

Test na daň z přidané hodnoty vyjádřený tabulkou 26 slouží k ověření, zda všechny tržby, které podnik vytvořil, přiznal finančnímu úřadu. Klient auditorům předložil všechna přiznání k dani z přidané hodnoty, příslušné řádky auditoři přepsali do svého vzorového formuláře v Excelu a vypočtený základ daně z přidané hodnoty za celé auditované období 2018 porovnali s údaji zaúčtovanými v obrátové předvaze.

Tabulka 26 - Kontrola odvodu DPH

Základ DPH na výstupu			
Řádek číslo	ř. 20+22	ř. 21,23,24,25,26	ř. 1
	do dání do EU	ost. osvobozené od DPH	tuzemské 21%
Leden	0,00	0,00	5 554 648,00
Únor	0,00	0,00	4 784 001,00
Březen	0,00	0,00	5 688 921,00
Duben	0,00	0,00	5 254 651,00
Květen	0,00	0,00	6 203 566,00
Červen	0,00	0,00	6 504 085,00
Červenec	0,00	0,00	6 119 970,00
Srpen	0,00	0,00	4 716 755,00
Září	0,00	0,00	6 292 057,00
Říjen	0,00	0,00	6 030 560,00
Listopad	0,00	0,00	5 811 171,00
Prosinec	0,00	0,00	4 209 689,00
Celkem	67 170 074,00		
Základ daně dle daňového přiznání			
			67 170 074,00
Základ daně dle účetnictví			
DAL 601	0,00		
DAL 602	66 844 606,83		
DAL 604	0,00		
DAL 641	290 909,09		
DAL 642	1 064,00		
DAL 648	33 492,33		
Celkem	67 170 072,25		
rozdíl	1,75		

Zdroj: vlastní zpracování, 2019, dle a.t.c., 2018

Rozdíl obou hodnot je zanedbatelný (1,75 Kč). Test odvodu DPH vyhověl, neexistují významné nesprávnosti.

Tržby ze skladování

Účet 602 001 - *Skladování* je v převážné míře zastoupen výnosy ze skladování klimatizačních jednotek pro společnost METAL Czech s.r.o. Na základě předložených **smluv o skladování** s METAL Czech s.r.o. byly otestovány tržby ze skladování. Smlouvy o skladování obsahují ceníky skladové manipulace a přepravy do zemí se spřízněnými stranami odběratele (Holandsko, Rakousko, Německo). Klient navíc předložil přehled uskutečněných skladovacích služeb pro svého hlavního odběratele v roce 2018, a z těchto údajů byl vytvořen test, zda zaúčtovaná hodnota přibližně odpovídá údajům ze smluv. Více o testu vypovídá tabulka 27.

Tabulka 27 - Test účtu 602 001 - Skladování

Období roku 2018	Položka	CZK/ks	ks	Celkem za položku
Skladová manipulace I. - VIII.	Manipulace uvnitř	5,57	197 739	1 101 406,23 Kč
	Manipulace venku	10,53	291 167	3 065 988,51 Kč
	Manipulace zevnitř ven	4,57	198 831	908 657,67 Kč
	Manipulace zvenku dovnitř	10,53	292 851	3 083 721,03 Kč
	Manipulace s náhradními díly	65,00	352	22 880,00 Kč
	Počet odpracovaných hodin skladníka	210,00	162	33 915,00 Kč
	Počet odpracovaných hodin IT pracovníka	350,00	53	18 375,00 Kč
	Počet odpracovaných hodin skladového mistra	550,00	19	10 450,00 Kč
Počet odpracovaných hodin manažera skladu	1500,00	20	30 000,00 Kč	
Skladová manipulace IV.-XII.	Manipulace uvnitř	6,00	724 421	4 346 526,00 Kč
	Manipulace venku	10,95	963 371	10 548 912,45 Kč
	Manipulace zevnitř ven	4,75	728 195	3 458 926,25 Kč
	Manipulace zvenku dovnitř	12,00	966 212	11 594 544,00 Kč
	Manipulace s náhradními díly	65,00	1 000	65 000,00 Kč
	Počet odpracovaných hodin skladníka	230,00	567	130 295,00 Kč
	Počet odpracovaných hodin IT pracovníka	403,00	185	74 353,50 Kč
	Počet odpracovaných hodin skladového mistra	575,00	62	35 650,00 Kč
Počet odpracovaných hodin manažera skladu	1725,00	10	16 387,50 Kč	
Smluvené přepravy mezi sklady I. - XII.	Přeprava základní 1 (kyvadlová doprava do skladu v Holandsku)	700 000,00	11	7 700 000,00 Kč
	Přeprava základní 2 (kyvadlová doprava do skladu v Německu)	319 000,00	13	4 147 000,00 Kč
	Přeprava základní 3 (kyvadlová doprava do skladu v Rakousku)	525 000,00	12	6 300 000,00 Kč
	Hodiny přepravy navíc	750,00	466	349 500,00 Kč
Celkem				57 042 488,14 Kč
	Jednoznačně nepodstatné nesprávnosti			251 200,00 Kč
Porovnání očekávání se skutečností, vyhodnocení testu				
	Očekávání			57 042 488,14 Kč
	Zaučtováno (602 001-Skladování)			95 000 000,00 Kč
	-z toho cca 60% zaujímá METAL Czech s.r.o.			57 000 000,00 Kč
	Rozdíl			42 488,14 Kč

Zdroj: vlastní zpracování, 2019, dle a.t.c., 2018

Očekávaná výše tržeb ze skladování u hlavního odběratele se od zaúčtované částky téměř neliší. Rozdíl je zanedbatelný, test VS vyhověl, neexistují významné nesprávnosti.

Tržby z pronájmu skladovacích ploch

Tržby z pronájmu skladovacích ploch jsou vázány na **dlouhodobé smlouvy** s odběrateli. Auditor si nechal předložit platné smlouvy pro rok 2018 a na základě nich otestoval výši očekávaných tržeb, jak je promítnuto v tabulce 28.

Tabulka 28 - Test účtu 602 002 - Pronájem skladovacích ploch

Popis	Doba trvání smlouvy	Předmět smlouvy	Měsíční nájem	Počet měsíců	Roční nájem
Smlouva o skladování 1	01.01.2015 - 31.12.2019	skladové prostory	-	12	3 200 000,00 Kč
Smlouva o skladování 2	01.01.2012 - 31.12.2018	skladové prostory, technické a hygienické příslušenství	1 022 500,00	12	12 270 000,00 Kč
Celkem očekávané roční nájemné					15 470 000,00 Kč
Přijatelná odchylka (jednoznačně nepodstatné nesprávnosti):					251 200,00 Kč
Porovnání očekávání se skutečností, vyhodnocení testu:					
Očekávání					15 470 000,00 Kč
Zaučtováno (602 002-Pronájem skladovacích ploch)					15 645 352,54 Kč
Rozdíl					175 352,54 Kč

Zdroj: vlastní zpracování, 2019, dle a.t.c., 2018

Očekávaná výše nájemného se oproti konečnému stavu účtu 602 002 - *Pronájem skladovacích ploch* téměř nelišila. Z tabulky 28 je zřejmé, že test nevykazuje žádné významné nesprávnosti. Vyšší zaučtovaná částka může být důsledkem mimořádné fakturace nad rámec smlouvy.

Tržby za dopravu

Tržby za dopravu byly testovány **testem transakčních cyklů** již v průběhu provádění testů kontrol (viz kapitola 5.1.3 *Test procesu transakčních cyklů*). Test byl proveden na vzorku **nejvýznamnějšího odběratele** – METAL Czech s.r.o. Tento odběratel zaujímá 60% podíl na celkových tržbách, a tím je řazen mezi rizikové faktory. Tržby za tímto odběratelem byly testovány zmíněným testem kontrol, dále předložením smluv o dlouhodobé spolupráci mezi obchodními stranami a dalším provedeným testem je **konfirmace všech vydaných faktur** za tímto odběratelem v celém auditovaném období.

Vzor konfirmace, který DELTA s.r.o. svému nejvýznamnějšímu odběrateli poslala je přílohou J. Součástí konfirmace výnosů byl přiložený seznam všech vystavených faktur společnosti DELTA s.r.o. pro společnost METAL Czech s.r.o., které vystavila v účetním období od 01. 01. 2018 do 31. 12. 2018. Výsledkem testu bylo zaslání odsouhlaseného salda faktur protistranou, ale s rozdílem 1 042 Kč. I přes to, že se jedná o chybu hluboko pod hladinou významnosti, auditoři rozdílnou hodnotu prověřili. Zjistilo se, že rozdíl je způsoben částkou u faktury č. FV2018/2589, kterou společnost DELTA s.r.o. evidovala ve výši 4 958 Kč, zatímco protistrana ve výši 6 000 Kč. Po prověření faktury bylo zjištěno, že odběratel fakturu omylem zaučtoval na analytický účet dodavatele včetně částky DPH, které činí právě 1 042 Kč – uvedený rozdíl salda. Nalezená chyba poukazuje na správnost provedení testu a zesiluje tak jeho vypovídací schopnost.

5.3 Shrnutí

V páté kapitole jsou provedeny auditní testy z účetních informací vybrané společnosti.

Nejprve byly provedeny testy kontrol, které auditora ujistily o kvalitě vnitřních kontrolních systémů společnosti. Testy kontrol obsahovaly předložení vybraných smluv, účast na inventuře majetku a nahlédnutí do procesu schvalování účetních operací a procesu transakčních cyklů fakturace.

Následovaly testy věcné správnosti. Analytickými testy VS auditor zkoumal významné změny oproti minulému období, finanční zdraví podniku a vývoj hospodaření pomocí poměrových ukazatelů a bilančních pravidel. Rozsah detailních testů VS vycházel ze stanovené prováděcí významnosti z předchozí kapitoly. Detailní testování se uskutečnilo na krátkodobém finančním majetku, pohledávkách, závazcích, vlastním kapitálu, nákladech, osobních nákladech a tržbách.

6 Vyhodnocení finančního auditu

Na základě provedených auditních postupů bylo usneseno, že rozsah auditu byl **dostatečný** a je možné sestavit výrok auditora o tom, že účetní závěrka společnosti DELTA s.r.o. **neobsahuje významné nesprávnosti**. Posledními kroky auditora před vydáním zprávy je posouzení účetní závěrky a výroční zprávy, posouzení následných událostí, získání prohlášení vedení a případná doporučení pro klienta.

6.1 Posouzení účetní závěrky a výroční zprávy

Posouzení účetní závěrky auditorem zahrnuje formální a obsahovou kontrolu rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přílohy v účetní závěrce a výroční zprávy. Společnost DELTA s.r.o. zaslala do auditorské kanceláře sestavenou účetní závěrku včetně výroční zprávy, zatím však neschválenou vedením, kdyby bylo potřeba provést některé změny. Samotné výkazy měla auditorská kancelář k dispozici už mnohem dříve, hned po uzavření účetních knih – používala je k vyhodnocení rizikových oblastí.

6.1.1 Posouzení účetní závěrky

Na základě standardu ISA 500 a 560 a za pomoci softwaru DATEV-AUDIT byl zpracován dokument pro posouzení účetní závěrky, a je obrázkem 8.

Obrázek 8 - Posouzení účetní závěrky

DELTA, s. r. o.	Datum účetní závěrky:	31. 12. 2018
-----------------	-----------------------	--------------

Posouzení účetní závěrky

1. Byly provedeny analytické procedury v rámci posouzení účetní závěrky spočívající v porovnání informací za běžný rok se srovnatelnými údaji?
Ano
2. Poukazují analytické procedury, které byly provedeny jako testy věcné správnosti nebo během celkového posouzení v rámci auditu, na dříve nejištěné riziko významné nesprávnosti vzniklé v důsledku podvodu?
Ne
3. Mohou informace získané během posouzení sloužit k vytvoření významných závěrů o stavu podnikání klienta?
Ano
4. Je účetní závěrka jako celek v souladu s našimi informacemi o společnosti, naším porozuměním o zůstatcích jednotlivých účtů a příslušných vztazích a s našimi důkazními informacemi?
Ano
5. Jsou účetní postupy použité při přípravě účetní závěrky přiměřené?
Ano
6. Jsou zůstatky účtů a s nimi spojená zveřejnění v účetní závěrce vykazovány v souladu s účetními postupy, profesními standardy a legislativními a regulatorními požadavky na rámec finančního výkaznictví?
Ano
7. Platí předpoklad o schopnosti účetní jednotky pokračovat ve svých aktivitách, který byl posuzován v předběžných postupech?
Ano
8. Byly posouzeny důkazní informace, které jsme získali v souvislosti s identifikací transakcí mezi propojenými osobami a jejich dopady na účetní závěrku?
Ano
Neexistují propojené osoby
9. Byla přečtena výroční zpráva a bylo získáno ujištění, že mezi účetní závěrkou a dalšími údaji obsaženými ve výroční zprávě nejsou významné nesrovnalosti?
Ano
10. Subjektivní komentář auditora
Podle našeho názoru účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv společnosti DELTA, s. r. o. k 31. 12. 2018 a nákladů a výnosů a výsledku jejího hospodaření za rok končící 31. 12. 2018 v souladu s českými účetními předpisy.

Zdroj: vlastní zpracování, 2018, dle DATEV-AUDIT, 2018

Auditoři nemají pochyb o údajích ve výkazech společnosti. V příloze v účetní závěrce jsou obsaženy všechny povinné údaje, které byly popsány v kapitole 3.4.4. K posouzení pravdivosti údajů v příloze auditorům napomohly například bankovní confirmace, ze kterých se auditoři dozvěděli, zda společnost nedisponuje finančními deriváty či úvěry, o kterých by se třeba jednotka zapomněla zmínit v příloze v ÚZ.

6.1.2 Posouzení výroční zprávy

Auditoři posoudili výroční zprávu, všechny aspekty, kterým se věnovali jsou popsány v obrázku 9. Dokument pro posouzení výroční zprávy byl zpracován podle standardu ISA 500, 560 a 720.

Obrázek 9 - Posouzení výroční zprávy

DELTA, s. r. o.	Datum účetní závěrky:	31. 12. 2018
Posouzení výroční zprávy		
1. <u>Pokrývá výroční zpráva všechny zákonem požadované oblasti?</u>		
Ano		
2. <u>Jsou informace obsažené ve výroční zprávě vzhledem k tomu, co jsme zjistili během auditu, přesné a úplné?</u>		
Ano		
3. <u>Jsou informace prezentovány srozumitelně a jednoznačně?</u>		
Ano		
4. <u>Informuje výroční zpráva uceleně, vyváženě a komplexně o vývoji výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení účetní jednotky?</u>		
Ano		
5. <u>Nevyskytují se ve výroční zprávě významné nesrovnalosti mezi účetní závěrkou a informacemi obsaženými ve výroční zprávě a nejsou informace uvedené ve výroční zprávě ve srovnání s účetní závěrkou zavádějící?</u>		
Ano		
6. <u>Obsahuje výroční zpráva informace o předpokládaném vývoji činnosti účetní jednotky?</u>		
Ano		
8. <u>Obsahuje výroční zpráva informace o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje?</u>		
Ano		
9. <u>Obsahuje výroční zpráva informace o aktivitách v oblasti ochrany životního prostředí a pracovních právních vztahů?</u>		
Ano		
10. <u>Obsahuje výroční zpráva informace o tom, zda účetní jednotka má organizační složku podniku v zahraničí?</u>		
Ano		
11. <u>Obsahuje výroční zpráva informace požadované podle zvláštních právních předpisů?</u>		
Ano		
12. <u>Subjektivní komentář auditora</u>		
<i>Na základě provedených postupů, do míry, již dokážeme posoudit, uvádíme, že zpráva pokrývá všechny zákonem požadované oblasti, informace obsažené ve zprávě jsou přesné a úplné, informace jsou prezentovány srozumitelně a jednoznačně, ostatní informace, které popisují skutečnosti, jež jsou též předmětem zobrazení v účetní závěrce, jsou ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s účetní závěrkou a byly vypracovány v souladu s právními předpisy.</i>		

Zdroj: vlastní zpracování, 2018, dle DATEV-AUDIT, 2018

6.2 Posouzení následných událostí a získání prohlášení vedení

Dle standardu ISA 500 a 560 byl zpracován dokument pro posouzení následných událostí, který slouží k zodpovězení základních otázek po uzavření auditu (viz obrázek 10).

Obrázek 10 - Posouzení následných událostí klienta

DELTA, s. r. o.	Datum účetní závěrky:	31.12.2018
-----------------	-----------------------	------------

Posouzení následných událostí

1. Bylo období pro posuzování následných událostí dostatečné (do okamžiku ukončení auditu)?
Ano
*Okamžik sestavení účetní závěrky: 21. 02. 2019
Datum vyhotovení výroku: 28. 02. 2019
Datum předání zprávy: 04.03.2019
Termíny vyplývají ze smlouvy o povinném auditu.*
2. Byly prověřeny mezitímní účetní výkazy, vysoké částky a neobvyklé položky v hlavní knize po datu účetní závěrky?
Ano
Auditoři měli možnost nahlédnout do hlavní knihy po 31. 12. 2018. Nebyli zjištěny skutečnosti, které by měly vliv na auditované období.
3. Byla provedena diskuse o následných událostech s vedením?
Ano
4. Byly zjištěny nějaké významné události po datu rozvahy?
Ne
5. Bylo získáno prohlášení vedení společnosti?
Ano
6. Byla identifikována zjištění, která mohou ovlivnit audit následujícího účetního období?
Ne
7. Subjektivní komentář auditora
Ano
Nebyly identifikovány žádné následné události, které by vyžadovaly úpravu účetní závěrky nebo by měly být uvedeny v příloze k účetní závěrce.

Zdroj: vlastní zpracování, 2018, dle DATEV-AUDIT, 2018

Podle standardu ISA 580 bylo vytvořeno **prohlášení vedení společnosti DELTA s.r.o.** k auditu účetní závěrky. Podepsáním prohlášení účetní jednotkou získal auditor důkazní informace o tom, že vedení uznává svou odpovědnost za schválení účetní závěrky dle platných účetních předpisů a za její správnou prezentaci. Prohlášení vedení je přílohou C a obsahuje jednotlivá tvrzení, pod kterými se statutární orgán, pan Ing. Hodonín podepisuje.

6.3 Shrnutí závěru auditu

Závěrečné shrnutí auditu shromažďuje všechny klíčové skutečnosti z jednotlivých dokumentů. Dokument obsahující kontrolní otázky se nazývá „*Závěrečné shrnutí*“ a je obrázkem 11.

Obrázek 11 - Závěrečné shrnutí auditu

DELTA s.r.o.	Datum účetní závěrky:	31. 12. 2018
Závěrečné shrnutí		
<hr/>		
1. <u>Bylo získáno prohlášení k auditu</u>		
Ano		
2. <u>Bylo riziko zakázky v předběžných postupech stanoveno správně?</u>		
Ano		
<i>Plán auditu obsáhl náležitě reakce na všechna identifikovaná rizika a byly provedeny všechny naplánované procedury.</i>		
3. <u>Byla prováděcí významnost (materialita) stanovena přijatelně?</u>		
Ano		
4. <u>Byly veškeré připomínky k účetní závěrce sděleny odpovědným osobám účetní jednotky?</u>		
Ano		
5. <u>Byly všechny problémové oblasti auditu (rizika) dostatečně zdokumentovány a zváženy?</u>		
Ano		
6. <u>Byla provedena závěrečná diskuse s vedením účetní jednotky?</u>		
Ano		
7. <u>Je vhodné přijmout zakázku od daného klienta i v následujícím období?</u>		
Ano		
8. <u>Existují nějaké nedořešené záležitosti?</u>		
Ne		
<i>Všechny vzešlé účetní a auditorské problémy byly náležitě vyřešeny, a to na základě konzultací a analýzou veškeré dostupné evidence.</i>		
9. <u>Jsou účetní výkazy připraveny v souladu se Zákonem o účetnictví a statutárními požadavky?</u>		
Ano		
10. <u>Je auditorská zpráva stylizována odpovídajícím způsobem?</u>		
Ano		
11. <u>Byla auditorem nebo odpovědnou osobou revidována veškerá auditorská dokumentace ve spisu auditora, včetně korespondence?</u>		
Ano		
12. <u>Byla zpráva auditora modifikována?</u>		
Ne		

Zdroj: vlastní zpracování, 2018, dle DATEV-AUDIT, 2018

6.4 Revize a kontrola spisu auditora

Revize a kontrola spisu auditora pro audit společnosti DELTA s.r.o. za rok 2018 probíhala průběžným monitorováním a kontrolou postupů řízení kvality auditorské zakázky ze strany odpovědného auditora – Ing. Pavla Holuba. Auditor kontroloval, zda spis obsahuje všechny podstatné podklady obdržené od klienta, provedené auditní testy a jejich vyhodnocení, zápisy z komunikace s vedením (e-mailové či písemné poznámky z osobních schůzek) apod. O svém šetření vytvořil auditor písemný zápis se svým podpisem, který se stává součástí spisu. Výstupem revize je stanovisko, že spis auditora obsahuje všechny požadované dokumenty.

Zároveň podle příručky „*Manuál řízení kvality-samostatně činný auditor*“ vydanou KAČR v souladu s ISQC je jednou ročně prováděna kontrola namátkových spisů firmy a.t.c. auditorská a daňová kancelář, s.r.o. „nestranným kolegu“ - auditorem.

6.5 Vydání zprávy auditora

Zpráva auditora pro společnost DELTA s.r.o. je složena z výroku auditora, výroční zprávy, rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy v ÚZ. Přičemž nejdůležitější částí je výrok auditora, který představuje názor auditora na účetní závěrku.

Auditor došel k závěru, že všechny okolnosti nasvědčují tomu, aby výrok k účetní závěrce společnosti DELTA s.r.o. byl formulován jako **výrok bez výhrad**.

Na základě mezinárodního standardu ISA 700 byla sestavena zpráva auditora, která je k nahlédnutí v příloze D.

6.6 Shrnutí

Šestá kapitola je věnována vyhodnocení provedeného finančního auditu, které obsahlo vyhodnocení provedených auditních postupů (testů), posouzení účetní závěrky a výroční zprávy, posouzení následných událostí, získání prohlášení účetní jednotky, shrnutí závěru auditu, revize spisu auditora a vydání auditorské zprávy. Z vyhodnocených testů a posouzení ostatních skutečností bylo usneseno, že je možné vytvořit výrok auditora o tom, že účetní závěrka neobsahuje žádné významné nesprávnosti – tedy výrok bez výhrad.

7 Návrh nápravných opatření pro auditovanou společnost

V průběhu provádění auditu společnosti DELTA s.r.o. se objevilo několik oblastí, na které by si měla dát účetní jednotka pozor, či se pro příští léta snažit o jejich zlepšení. Následující podkapitoly se zabývají jednotlivými návrhy nápravných opatření a jejich výčet je následující:

- ohrožení going-concern,
- překapitalizace podniku,
- vysoký podíl nakoupených služeb,
- velké množství vlastního kapitálu,
- příčiny poklesu tržeb.

7.1 Ohrožení going-concern

V části porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta, bylo zjištěno ohrožení going-concern, z důvodu velkého podílu (60 %) jednoho zákazníka na celkovém obratu. Náhlé ukončení odběru služeb DELTA s.r.o. ze strany METAL Czech s.r.o. by mohlo být pro společnost **likvidační**. V průběhu auditu bylo ověřeno, že obchodní partneři mají mezi sebou uzavřeny dlouhodobé smlouvy o spolupráci, čímž je riziko oslabeno.

Návrhem nápravného opatření ze strany auditorů pro DELTU s.r.o. je **diverzifikace** portfolia odběratelů. Vedení firmy však artikuluje tím, že až 60 % skladů je plných právě zbožím společnosti METAL Czech s.r.o., a tak není místo pro získání nových odběratelů. V takovém případě auditorská kancelář doporučuje, aby klient v příštím roce **zainvestoval** do nákupu dalších skladovacích prostor. Peníze pro investici drží v podobě peněz na bankovních účtech, popřípadě by si statutární orgán nemusel vyplácet tak ohromný podíl na zisku z výsledku hospodaření, a použít jej právě pro investiční účely.

7.2 Překapitalizace podniku

Z provedené finanční analýzy, konkrétně pak ze zlatého pravidla financování by se obecně dalo říct, že společnost volí **konzervativní formu strategie**, když v podniku převažují dlouhodobá pasiva nad krátkodobými. Konzervativní strategie je sice bezpečná, ale drahá, a doporučením by tak pro podnik mohlo být financování krátkodobého majetku krátkodobými zdroji (více dlouhodobých zdrojů zainvestovat, a vzít si například krátkodobé úvěry). Důvodem překapitalizace podniku DELTA s.r.o. bude ale především to, že se jedná o obchodní společnost, u které je **velmi obtížné** zlaté pravidlo financování

dodržet. Obchodní společnosti totiž mají zpravidla relativně malé množství dlouhodobých aktiv, ale velké množství peněz na cestě (ve formě pohledávek).

7.3 Vysoký podíl nakoupených služeb

Největší část tržeb je zastoupena tržbami z prodeje služeb – dopravy. Společnost DELTA s.r.o. nedisponuje vlastními dopravci, a tak přepravu k zákazníkům **zprostředkovává pomocí třetí strany.** Z vertikální analýzy výkazu zisku a ztráty bylo zjištěno, že tyto nakoupené přímé služby činí více než 1/2 tržeb. Při využívání zprostředkovatelů je riziko vždy vyšší než při vlastní aktivaci služeb, viz zmíněná rizika v kapitole 5.2.1.1.

Společnosti DELTA s.r.o. bylo doporučeno několik opatření, jak se bránit takovým rizikům. Proti komerčnímu riziku, kde zprostředkovatel nedodrží dohodnuté podmínky, je možné se bránit především **důkladným výběrem** obchodního partnera. Při volbě obchodního partnera je vhodné zvážit právní a vlastnickou strukturu firmy, finanční situaci podniku a technické předpoklady pro splnění daného závazku apod. Dále je důležité **právní zajištění** daného závazkového vztahu, nejlépe uzavřením písemné smlouvy, ve které se stanoví konkrétní smluvní podmínky a vyjádří zájmy obchodních partnerů. Prevencí proti komerčnímu riziku je také následné získávání informací o účastnících trhu a **hodnocení** jejich **spolehlivosti** ze strany koncových zákazníků (Machková & Černošlávková, 2014).

Obranou proti cenovému riziku je sjednání **předem dohodnutých cen.** Společnost by měla dávat pozor na to, že někteří dopravci v kontraktu sjednávají cenu pohyblivou v závislosti na tržním vývoji, např. dle ceny ropy, vývoje inflace (Machková & Černošlávková, 2014).

S přepravním rizikem už má DELTA s.r.o. svou vlastní zkušenost (viz soudní spor s firmou ALPHA s.r.o., tabulka 3, když došlo ke ztrátě přepravovaného zboží u dopravce. Přechod rizika ztráty nebo poškození zásilky by měl být stanoven dodacími podmínkami ve smlouvě. Prevencí je jasné **vymezení okamžiku a místa přechodu rizika** z prodávajícího na zprostředkovaného dopravce či na kupujícího. Přepravní rizika je také vhodné **pojistit** (Machková & Černošlávková, 2014).

7.4 Velké množství vlastního kapitálu

Z provedeného pari pravidla v kapitole 5.2.1.5 vyplynulo zjištění, že podnik drží obrovské množství vlastních zdrojů oproti hodnotě dlouhodobého majetku. Doporučením pro podnik je tedy **plánování investice** do dlouhodobého majetku z vlastních zdrojů, v případě DELTA s.r.o. pak **použití nerozděleného zisku** na přikoupení dalších skladovacích ploch, které zároveň přispějí k diverzifikaci rizika going-concern, jak už je navrhováno v kapitole 6.3.1.

7.5 Příčiny poklesu tržeb

Vedení společnosti bylo dotazováno na příčiny poklesu tržeb v roce 2018 oproti roku 2017 o 15 %. Vedení konstatovalo, že tržby v roce 2018 byly v **běžné výši**, a naopak tržby v roce 2017 byly nezvykle vysoké. Důvodem vysokých tržeb v roce 2017 byly extrémně horké letní měsíce, díky kterým měla firma METAL Czech s.r.o. abnormálně velký prodej klimatizací.

7.6 Vylepšení testu tržeb

Jedním z testů tržeb společnosti DELTA s.r.o. bylo testování tržeb s největším obchodním partnerem METAL Czech s.r.o. formou odsouhlasení confirmace všech vydaných faktur za tímto odběratelem za celé auditované období. Součástí confirmace výnosů, kterou DELTA s.r.o. zaslala, byl přiložený seznam všech vystavených faktur společnosti DELTA s.r.o. pro společnost METAL Czech s.r.o.

Návrhem vylepšení tohoto testu pro jeho větší vypovídající schopnost by bylo poslání protistraně **slepu confirmaci**, tzn. bez přiloženého salda faktur, které protistrana může jen potvrdit. V takovém případě odběratel ke slepé confirmaci přiloží své saldo přijatých faktur od dodavatele, a zašle ho auditorské kanceláři. Ta si salda obchodních partnerů následně sama porovná.

7.7 Shrnutí

Poslední – sedmá kapitola práce obsahuje možné návrhy nápravných opatření, které vznikly na základě zjištění při průběhu celého auditu, především v oblasti provádění testů věcné správnosti. V průběhu auditu však nedošlo k žádným zásadním zjištěním, které by ovlivnily informace v účetní závěrce podniku, a tím i výrok auditora. Jedná se pouze o konstatování či doporučení pro vedení společnosti. Doporučení vyplývající z jednotlivých analyzovaných oblastí jsou pro lepší přehlednost promítnuta do

následujícího schématu (obrázek 12) a jsou členěna dle dlouhodobosti procesu na strategická a operativní.

Obrázek 12 - Doporučení pro podnik



Zdroj: vlastní zpracování, 2019

Závěr

Hlavním cílem této diplomové práce bylo vyhodnocení finančního auditu účetní závěrky na základě provedených auditních testů u společnosti DELTA s.r.o., a navržení nápravných opatření pro tuto společnost. K dosažení hlavního cíle přispěly dílčí cíle, kterými především byly vymezení finančního auditu, auditorské profese, legislativních předpisů a mezinárodních auditorských postupů dle Mezinárodních auditorských standardů (ISA).

Z teoretické části vyplynul počátek vzniku auditu, jeho poslání, podmínky pro vstup do auditorské profese a právní úprava auditu v České republice. Audit, jak je dnes známý v České republice, je poměrně mladou vědní disciplínou, a jeho posláním je zvýšení věrohodnosti účetních informací auditovaných společností. Právní úprava jednotlivých zemí je stále více sjednocována v ucelená pravidla, která zastřešují Mezinárodní auditorské standardy (ISA). Pro vstup do auditorské profese, a zároveň i do Komory auditorů ČR, je zapotřebí splnit nemálo podmínek. Poslední část teoretické práce vychází ze zmíněných ISA a popisuje jednotlivé auditorské postupy při výkonu auditorské činnosti.

V praktické části byl nejprve představen auditovaný podnik a auditorská kancelář, provádějící finanční audit v podniku. Auditovaným podnikem je společnost DELTA s.r.o. - malá účetní jednotka podnikající prodejem služeb, konkrétně skladováním, pronájmem a zasilatelstvím. Následně byl proveden celý proces auditu, pro který byly použity auditorské postupy z teoretické části práce. Proces auditu zahrnoval porozumění činnosti auditovaného podniku, jeho účetním a kontrolním systémům, sestavení plánu auditu a provedení auditních testů. Z provedených postupů vyplynuly závěrečné postupy směřující k naplnění hlavního cíle práce – vyhodnocení finančního auditu a navržení nápravných opatření pro auditovaný podnik.

Vyhodnocení finančního auditu zahrnovalo posouzení výsledků provedených auditních testů, účetní závěrky a následných událostí. Na základě toho byly shrnuty závěry auditu a vydání auditorského výroku. Závěrem provedeného auditu bylo stanovisko, že účetní závěrka společnosti neobsahuje žádné významné nesprávnosti, které by ovlivňovaly informace v ní uvedené či výrok auditora. Výrok byl vydán bez výhrad.

Auditorská zjištění sice neobsahují významné nesprávnosti, ale při provádění finančního auditu byly zjištěny určité nedostatky, které auditoři vedení sdělili. Ke zjištěním auditoři připojili i své návrhy nápravných opatření, které by mělo vedení společnosti alespoň zvážit. Doporučení pro podnik byly jak strategická – diverzifikace portfolia odběratelů, investice do DHM, důkladný výběr obchodních partnerů, tak i operativní – vylepšení testu tržeb pro příští audit, zajištění právní podpory při zprostředkování služeb třetí stranou, a tím tak zamezení přepravních rizik.

Věřím, že výsledky diplomové práce napomohou k rozvoji auditorské profese při provádění auditních testů a jejich vyhodnocení, především pak začínajícím asistentům auditora mohou posloužit jako praktická pomůcka při provádění finančního auditu. Provedené výstupy mohou též posloužit jako průvodce společností, připravujících se na externí audit účetní závěrky, objasňující, co provádění auditu účetní závěrky obnáší a jaké budou jejich povinnosti vůči auditorovi.

Seznam použité literatury a dalších zdrojů

Literatura

- Dvořáček, J. (2005). *Audit podniku a jeho operací*. Praha: C. H. Beck.
- Fridrichová, P. (2017). Kontrola kvality auditorské činnosti v druhé polovině roku 2016. *AUDITOR časopis Komory auditorů České republiky*, 2017(5), 6-8.
<https://www.kacr.cz/file/4407/casopis-auditor-c-5-2017.pdf>
- Hakalová, J. (2010). *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU.
- Hora, M., & Vašeková, M. (2016). *Účetnictví a auditing v procesu světové harmonizace: sborník z mezinárodní vědecké konference*. Vysoká škola ekonomická v Praze, Oeconomica.
- Knápková, A., & Pavelková, D. (2010). *Finanční analýza*. Grada Publishing, a.s.
- Koch, J. (2017). *Účetní závěrka podnikatelů za rok 2017*. Český Těšín: Poradce.
- Králíček, V. (2009). *Zákon o auditorech. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, a.s.
- Králíček, V., & Molín, J. (2014). *Vnější a vnitřní kontrola z pohledu managementu*. Praha: Wolters Kluwer, a.s.
- Kulhavý, P. (2017). Výnosy. *AUDITOR časopis Komory auditorů České republiky*, 2017(10), 12. <https://www.kacr.cz/file/5099/casopis-auditor-c10-2017.pdf>
- Machková, H., & Černošková E. (2014). *Mezinárodní obchodní operace*. Praha: Grada Publishing, a.s.
- Mikyna, J. (2018). Co obnáší práce v orgánech Komory auditorů ČR. *AUDITOR časopis Komory auditorů České republiky*, 2018(2), 3-5.
<https://www.kacr.cz/file/5335/2018-auditor-02.pdf>
- Millichamp, A. (2002). *Auditing*. UK: Thompson.
- Müllerová L., & Šindelář, M. (2016). *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada Publishing, a.s.

Müllerová, L., & Králíček, V. (2014). *Auditing*. Praha: Oeconomica, Vysokoškolská učebnice.

Müllerová, L., & Králíček, V. (2017). *Auditing pro manažery, aneb, Jak porozumět ověřování účetní závěrky statutárním auditorem*. Praha: Wolters Kluwer.

Pospíchal, R. (2018). Popis software Datev - Audit complet. *AUDITOR časopis Komory auditorů České republiky*, 2018(8), 22-23. <https://www.kacr.cz/file/5535/2018-auditor-08.pdf>

Ricchiute, D. N. (1994). *Audit*. Praha: Victoria Publishing.

Sedláček, J. (2001). *Auditing*. Brno: Masarykova univerzita.

Scholleová, H. (2012). *Ekonomické a finanční řízení pro neekonomy*. Grada Publishing, a.s.

Štěpán, M. (2017a). Hugo a Sally se baví o podvodu. *AUDITOR časopis Komory auditorů České republiky*, 2017(8), 7, 13, 16. <https://www.kacr.cz/file/4474/casopis-auditor-c-8-2017.pdf>

Štěpán, M. (2017b). Hugo a Sally se baví o konfirmacích. *AUDITOR časopis Komory auditorů České republiky*, 2017(10), 17,20. <https://www.kacr.cz/file/5099/casopis-auditor-c10-2017.pdf>

Veber, J., Srpová, J. & kol. (2012). *Podnikání malé a střední firmy*. Grada Publishing, a.s.

Internetové zdroje

a.t.c., (2008). *a.t.c. auditorská a daňová kancelář, s.r.o.* Cit. 06. 01. 2019, dostupné z: http://www.atc-audit.cz/sluzby_audit.htm

Finanční řízení, (2018). *Finanční řízení. Know-how, inspirace, služba*. Cit. 22. 08. 2018, dostupné z: <http://www.financni-rizeni.cz/content/uploaded/1296292768teorie%20auditu%20ucetni%20zaverky.pdf>

KAČR, (2018a). *Komora auditorů České republiky. Samosprávná profesní organizace zřízená zákonem za účelem správy auditorské profese v České republice*. Cit. 12. 03. 2019, dostupné z: <https://www.kacr.cz/poslani-a-smysl-auditů>

KAČR, (2018b). *Komora auditorů České republiky. Samosprávná profesní organizace zřízená zákonem za účelem správy auditorské profese v České republice*. Cit. 28. 01. 2019, dostupné z: <https://www.kacr.cz/auditorske-standardy-2018>

KAČR, (2018c). *Komora auditorů České republiky. Samosprávná profesní organizace zřízená zákonem za účelem správy auditorské profese v České republice*. Cit. 14. 03. 2019, dostupné z:
https://www.kacr.cz/data/Methodika/Auditing/Handbook%202010/17_ISA%20320.pdf

KAČR, (2018d). *Komora auditorů České republiky. Samosprávná profesní organizace zřízená zákonem za účelem správy auditorské profese v České republice*. Cit. 18. 03. 2019, dostupné z: <https://www.kacr.cz/ucetni-zaverka-cus-a-ifs>

Kadlec M. (2014). *Portál pohoda*. Cit. 12. 3. 2019, dostupné z:
<https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/kategorizace-ucetnich-jednotek-od-1-1-2016/>

Kubátová A. (2018). *Portál pohoda*. Cit. 12. 3. 2019, dostupné z:
<https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/vyrocní-zprava-a-zprava-o-vztazích/>

Legislativa

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů

Profesní předpisy

IFAC, (2010). Mezinárodní federace účetních (IFAC). *Průručka k uplatňování mezinárodních auditorských standardů při auditu malých a středních účetních jednotek: druhé vydání*. Praha: Komora auditorů České republiky.

Ostatní

a.t.c., (2018). Společnost a.t.c. auditorská a daňová kancelář, s.r.o., Luční 4, Plzeň.

Interní zdroje ze společnosti a.t.c. auditorská a daňová kancelář, s.r.o. a rozhovory s jednatelem, 2018 a 2019. Jednatel společnosti Ing. Pavel Holub.

DATEV-AUDIT, (2018). DATEV.cz s.r.o. *DATEV ONE V.9.0*, software. Přístup 17. 11. 2018, dostupné z: <https://www.datev.cz/102-datev-audit> [Požadavky na systém: procesor Dual Core 1,8 GHz, operační systém Microsoft Windows 7 SP1; Windows 8, 8.1, 10; Windows Server 2008, 2012, 2016, volné místo na disku 5 GB, operační paměť 2 GB RAM]

FinAnalysis, (2019). Atlantis PC s.r.o. *FinAnalysis aplikace*. Přístup 17. 01. 2019, dostupné z: <http://www.finanalysis.cz/>

Seznam tabulek

Tabulka 1- Kritéria pro malou účetní jednotku	43
Tabulka 2 - Posouzení nezávislosti auditorů	45
Tabulka 3 - Porozumění činnosti a oblasti podnikání společnosti DELTA s.r.o.....	50
Tabulka 4 - Stanovení významnosti.....	54
Tabulka 5 - Stanovení prováděcí významnosti a hodnoty jednoznačně nepodstatných nesprávností	55
Tabulka 6 - Celkové vyhodnocení rizika	55
Tabulka 7 – Fyzická kontrola účetních systémů.....	58
Tabulka 8 - Vertikální analýza rozvahy.....	62
Tabulka 9 - Vertikální analýza výkazu zisku a ztráty.....	63
Tabulka 10 - Ukazatelé rentability.....	64
Tabulka 11 - Ukazatelé likvidity	64
Tabulka 12 - Index bonity.....	65
Tabulka 13 - Tafflerův model.....	65
Tabulka 14 - Zlaté pravidlo financování.....	66
Tabulka 15 - Pravidlo vyrovnání rizika	66
Tabulka 16 - Pari pravidlo	66
Tabulka 17 - Poměrové pravidlo	67
Tabulka 18 - Krátkodobý finanční majetek	67
Tabulka 19 - Saldokonto odběratelů	68
Tabulka 20 - Věková struktura pohledávek	69
Tabulka 21 - Saldokonto dodavatelů	70
Tabulka 22 - Přepočet cizí měny	70
Tabulka 23 - Přehled tvorby a čerpání fondů	71
Tabulka 24 - Test účtu 518 013 - Pronájem skladovacích ploch.....	72
Tabulka 25 - Test osobních nákladů (vzorek březen).....	73
Tabulka 26 - Kontrola odvodu DPH.....	75
Tabulka 27 - Test účtu 602 001 - Skladování.....	76
Tabulka 28 - Test účtu 602 002 - Pronájem skladovacích ploch.....	77

Seznam obrázků

Obrázek 1 - Faktory přispívající ke vzniku současné auditorské profese.....	16
Obrázek 2 - Obsahová náplň spisu auditora	23
Obrázek 3 - Činnosti před uzavřením smlouvy	25
Obrázek 4 – Výpočet velikosti vzorku	37
Obrázek 5 - Posouzení rizika zakázky společnosti DELTA s.r.o.	47
Obrázek 6 - Ukázka transakčních cyklů fakturace na vzorku	60
Obrázek 7 - Výpočet vzorku faktur	71
Obrázek 8 - Posouzení účetní závěrky.....	80
Obrázek 9 - Posouzení výroční zprávy	82
Obrázek 10 - Posouzení následných událostí klienta.....	83
Obrázek 11 - Závěrečné shrnutí auditu.....	85
Obrázek 12 - Doporučení pro podnik	90

Seznam použitých zkratk

aj.	a jiné
apod.	a podobně
atd.	a tak dále
ČNB	Česká národní banka
DPH	daň z přidané hodnoty
HW	hardware
KAČR	Komora auditorů České republiky
např.	například
s.r.o.	s ručením omezeným
SP	sociální pojištění
spol.	společnost
testy VS	testy věcné správnosti
ÚZ	účetní závěrka
VZV	vysokozdvihný vozík
ZoA	zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech
ZoÚ	zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
ZP	zdravotní pojištění
ISQC	International Standard on Quality Control
ISA	International Standards of Auditing
IFAC	International Federation of Accountants

Seznam příloh

Příloha A: Smlouva o provedení auditu

Příloha B: Konfirmace pohledávek

Příloha C: Prohlášení účetní jednotky k auditu

Příloha D: Auditorská zpráva

Příloha E: Rozvaha firmy DELTA s.r.o.

Příloha F: Výkaz zisku a ztráty firmy DELTA s.r.o.

Příloha G: Schválení auditora valnou hromadou

Příloha H: Zápis z účasti při inventurách

Příloha I: Bankovní konfirmace

Příloha J: Konfirmace výnosů

Příloha A

SMLOUVA

o provedení auditu uzavřená podle §17 zákona č. 93/2009 Sb. o auditorech

mezi

DELTA, s.r.o., se sídlem Nepomucká 999, Plzeň, IČ 123 45 678, DIČ: CZ12345678, zastoupená jednatelem společnosti **Ing. Karlem Hodonínem** (dále jen „*klient*“, také „*účetní jednotka*“, „*objednavatel*“)

a

a.t.c.-auditorská a daňová kancelář, s.r.o., se sídlem **Luční 4, Plzeň, IČ 643 58 801**, DIČ: CZ64358801, zastoupená jednatelem **Ing. Pavlem Holubem** (dále jen „*vykonavatel*“, také „*auditor*“).

I.

PŘEDMĚT SMLOUVY

1. Vykonavatel se zavazuje, že pro klienta provede zákonné auditorské ověření účetní závěrky a výroční zprávy za rok 2018 v souladu s platnými právními předpisy, a o provedeném auditu vypracuje písemnou zprávu.

2. Klient se zavazuje pro průběžný audit a po zpracování roční účetní závěrky za rok 2018 poskytnout vykonavateli veškeré informace, především účetní doklady, hlavní knihu, deník, knihy pomocné evidence a další ekonomické podklady ovlivňující údaje uvedené v závěrce ke dni 31. 12. 2018 a jejich přílohách, včetně přiznání k dani z příjmu právnických osob a výroční zprávy za auditované období. Objednatel se zavazuje auditorovi za provedení povinný audit zaplatit cenu dohodnutou dle čl. III. této smlouvy.

3. Strany této smlouvy se dohodly, že zpráva auditora, účetní závěrka a výroční zpráva, budou předloženy v českém jazyce.

II.

DOBA PLNĚNÍ

1. Smluvní strany se zavazují plnit předmět smlouvy s předáním závěrečné auditorské zprávy závěrečným ověřením po zpracování účetní závěrky ve lhůtě do **31. 03. 2019**. V případě prodlení objednavatele s plněním jeho povinností ve smyslu čl. IV. odst. 5 této smlouvy se doba plnění prodlužuje o dny prodlení objednavatele.

III.

ODMĚNA ZA PROVEDENÍ PRÁCE

1. Za tuto činnost bude klientem vykonavateli vyplacena odměna v dohodnuté výši **60 000 Kč** (bez DPH).

2. Objednatel se zavazuje uhradit auditorovi zálohu ve výši 60 % z celkové ceny za provedení povinného auditu bez DPH, a to ve lhůtě nejpozději do 14 kalendářních dnů

ode dne doručení zálohové faktury vystavené auditorem. Zálohová faktura bude vystavena po podpisu této smlouvy.

3. Zbývající část odměny je objednavatel povinen uhradit auditorovi ve lhůtě splatnosti daňového dokladu, který je auditor oprávněn vystavit nejdříve v den doručení písemné zprávy o povinném auditu klientovi.

4. Za pozdní platbu zálohy či vyúčtování je dohodnuta smluvní pokuta ve výši 0,15 % za každý den prodlení.

5. Strany této smlouvy se dohodly, že platby dle této smlouvy budou prováděny bezhotovostně – tedy převodem na bankovní účet auditora.

IV.

ZPŮSOB PROVEDENÍ PRÁCE

1. Práce budou provedeny podle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a dalšími souvisejícími předpisy. Tento zákon požaduje plánovat a provést audit tak, aby auditor vykonavatele získal oprávněné přesvědčení, že účetní závěrka za rok 2018 neobsahuje žádné závažné chyby. Při výkonu auditu bude vykonavatel dodržovat etický kodex a zachovávat mlčenlivost o všech skutečnostech, které nejsou veřejně známy a týkají se i dalších subjektů.

Předmětem statutárního (zákonného) auditu je

- ověřit, zda údaje v účetní závěrce a výroční zprávě za rok 2018 věrně zobrazují stav majetku a závazků, finanční situaci a výsledek hospodaření
- zda účetnictví za rok 2018 je vedeno úplně, průkazným způsobem a správně.

2. Cílem auditu účetní závěrky za rok 2018, zpracované dle závazné metodiky, je umožnit auditorovi vykonavatele vyjádřit názor na tuto závěrku. Výrok auditora napomáhá důvěryhodnosti účetní závěrky.

3. Povinností auditora vykonavatele (*dále i auditora*) je na základě provedeného auditu zpracovat zprávu a vyjádřit názor na účetní závěrku společnosti za rok 2018. Auditor ověřuje informace prokazující údaje uvedené v účetní závěrce. Ověření se provádí výběrovým způsobem a podle zásady významnosti vykazovaných skutečností. Auditor posuzuje také významné odhady a rozhodnutí vedení účetní jednotky, které se promítají do účetní závěrky za rok 2018. Povinností auditora je postupovat v souladu s auditorskými směrnici tak, aby získal všechny informace, které jsou podle jeho nejlepšího vědomí nezbytné pro ověření účetní závěrky a poskytují přiměřenou záruku, že účetní závěrka a výroční zpráva za rok 2018 neobsahují významné nesprávnosti, ať již byly způsobeny omylem, podvodem nebo jinou příčinou. Obsahem auditu je zkoumání provedené na základě kontrol dokumentů, které ověřují údaje a informace, zveřejněné v účetní závěrce za rok 2018.

4. Audit obsahuje rovněž zhodnocení používaných účetních zásad. Vzhledem k výběrovému způsobu ověřování obsahuje zakázka riziko, že nedojde k odhalení závažných chyb, podvodů nebo nezákonných aktů, pokud existují, a že některé nesrovnalosti mohou zůstat neodhaleny (vzhledem k výběrovému způsobu ověřování). Ověření bude provedeno výběrovým způsobem při respektování významnosti vykazovaných skutečností.

5. Za vedení účetnictví, za jeho úplnost, průkaznost a správnost odpovídá statutární orgán účetní jednotky. Objednavatel se zavazuje předložit auditorovi nejpozději ve lhůtě do **31. 01. 2019** doklady, které mají být předmětem ověření. Dále se klient zavazuje umožnit auditorovi v rámci testů spolehlivosti dotazovat se třetích osob a současně s tímto zmocňuje auditora k vyžadování písemných informací od obchodních partnerů, bank aj. institucí. Na základě požadavku poskytne auditorovi podpisem souhlas na jím zpracované korespondenci ke třetím osobám ohledně sdělení informace o podniku vztahující se k předmětu auditu. Objednavatel určuje pro komunikaci s auditorem tuto osobu: **p. Modrou (hlavní ekonomku)**. Tato osoba bude auditorovi nápomocna při provádění auditu zejména tím, že zajistí, aby auditorovi byly předloženy všechny jím požadované doklady a dokumenty.

6. Při formulování názoru na účetní závěrku auditor uplatňuje takové auditorské postupy, aby získal přiměřené ujištění o tom, že účetní závěrka podává věrný obraz podle zákona o účetnictví. Auditor provede takové postupy, aby získal dostatečné a vhodné důkazní informace, že byly zjištěny všechny události do data vyhotovení zprávy auditora, které by mohly vyžadovat úpravy účetní závěrky nebo jejich uvedení v účetní závěrce.

7. Během lhůty plynoucí od data vyhotovení zprávy auditora do data zveřejnění účetní závěrky nebo údajů z účetní závěrky leží odpovědnost na vedení účetní jednotky. Auditor zohlední vlivy na účetní závěrku roku 2018, které vznikly do termínu auditorské zprávy. Zpráva auditora však není potvrzením budoucí životaschopnosti účetní jednotky.

Práce u objednavatele na straně vykonavatele budou provádět:

a.t.c.-auditorská a daňová kancelář, s.r.o.,
auditor Ing. Pavel Holub (osvědčení KAČR č. 1234)

(jako vedoucí auditor)

případně další, vedoucím auditorem pověřené osoby.

V.

UKONČENÍ SMLOUVY

1. Tato smlouva skončí splněním povinností obou smluvních stran dle této smlouvy.
2. Tato smlouva může být ukončena vzájemnou dohodou obou smluvních stran.
3. Objednatel je oprávněn od smlouvy odejít jen v případě, že auditor neprovádí povinný audit v souladu s právními předpisy, vnitřními předpisy nebo etickým kodexem.
4. Auditor je oprávněn od smlouvy odstoupit, jestliže objednavatel smlouvu poruší podstatným způsobem, jako je:
 - a) Prodlení v předložení dokladů o více jak 15 dní,
 - b) Neuhrazení zálohy v souladu s čl. III odst. 2 této smlouvy.

VI.
ZÁVĚREČNÁ USTANOVENÍ

1. Vykonavatel tímto výslovně prohlašuje, že je na objednateli zcela nezávislý ve smyslu § 14 zákona o auditorech.
2. Tato smlouva je vyhotovena ve dvou stejnopisech, přičemž každá smluvní strana obdrží jeden.
3. Tuto smlouvu lze měnit pouze písemnými dodatky.
4. Objednatel výslovně prohlašuje, že auditora určil způsobem uvedeným v § 17 odst. 1 zákona o auditorech, to znamená, že auditor byl určen na základě rozhodnutí valné hromady objednavatele.
5. Obě smluvní strany prohlašují, že si smlouvu přečetl a její text odpovídá projevu jejich pravé a svobodné vůle, což stvrzují svými podpisy.

V Plzni dne 02. 11. 2018

Hedonin

Objednavatel

Holub

Vykonavatel

Příloha B

V Plzni dne

Vážení,

ve smyslu zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy provádějí auditoři společnosti a.t.c AUDITORSKÁ A DAŇOVÁ KANCELÁŘ s.r.o. ověření účetní závěrky společnosti DELTA s.r.o. ke dni 31.12.2018. Žádáme vás o odsouhlasení písemného seznamu nezaplacených pohledávek, které má naše společnost ve vztahu k Vaší společnosti k **31. 12. 2018** zaneseny v účetnictví.

Žádáme Vás proto o zaslání požadovaných informací přímo našemu auditorovi na níže uvedenou adresu.

V účetní evidenci naší společnosti jsou k 31. 12. 2018 evidovány pohledávky vůči Vaší společnosti ve výši

.....Kč,

a to na základě našich faktur uvedených v příloze k tomuto dopisu.

Prosíme Vás o odsouhlasení této skutečnosti a v případě zjištění rozdílu o upřesnění výše Vámi evidovaného závazku k **31. 12. 2018**. Jakékoli rozdíly mezi Vaším potvrzením a údaji v účetní evidenci naší společnosti budou předmětem okamžitého prověření.

Prosíme o zaslání Vaší odpovědi do nebo v nejkratším možném termínu, a to přímo na níže uvedenou adresu společnosti:

a.t.c AUDITORSKÁ A DAŇOVÁ KANCELÁŘ s.r.o., Luční 4, 301 00 Plzeň

K rukám asistentky auditora Bc. Kateřiny Matouškové e-mail: Katerina.Matouskova@atc-audit.cz

Předem děkujeme za včasné podání požadovaných informací.

za společnost DELTA s.r.o.

Hana Modrá - hlavní účetní

Příloha C

Prohlášení vedení účetní jednotky k auditu účetní závěrky roku 2018 společnosti DELTA s.r.o. IČO 123 45 678

Auditorská společnost **a.t.c. AUDITORSKÁ A DAŇOVÁ KANCELÁŘ s.r.o.**

osvědčení KAČR č. 172

Toto prohlášení je poskytováno v souvislosti s Vaším auditem účetní závěrky společnosti DELTA s.r.o. za rok končící 31.12.2018 za účelem vyjádření výroku o tom, zda účetní závěrka, ve všech významných (materiálních) ohledech, podává věrný a poctivý obraz v souladu se zákonem o účetnictví, prováděcí vyhláškou a českými účetními standardy.

Jsme si vědomi, že zodpovídáme za správnou prezentaci účetní závěrky v souladu s výše uvedenými platnými účetními předpisy a dále platnými daňovými zákony.

Vydáváme, podle našeho nejlepšího vědomí a svědomí, toto prohlášení:

- 1) Uznáváme svoji odpovědnost za účetní závěrku, která ve všech významných ohledech věrně a poctivě zobrazuje majetek, závazky a vlastní kapitál v souladu se zákonem o účetnictví, včetně všech zveřejňovaných informací, které jsou právními předpisy požadovány.
- 2) Uznáváme svoji odpovědnost za vedení úplného, průkazného a správného účetnictví a splnění veškerých daňových povinností vyplývajících z platných zákonů.
- 3) Uznáváme svoji odpovědnost za navržení a zavedení vnitřních kontrol, které mají sloužit k prevenci a odhalování podvodů a chyb.
- 4) Bereme na vědomí, že Vaše ověření bylo provedeno v souladu se zákonem o auditorech a zahrnuje tudíž takové testy účetních záznamů a další obdobné auditorské procedury, které jste považoval za potřebné pro vyslovení názoru na účetní závěrku. Jsme srozuměni s tím, že takovéto zkoumání nemusí nutně odhalit všechny nedostatky.
- 5) Nevyskytly se žádné problémy, které by mohly mít významný dopad na účetní závěrku, v souvislosti s členy vedení společnosti ani jejími zaměstnanci, kteří mají významnou úlohu v účetním a vnitřním kontrolním systému.
- 6) Zpřístupnili jsme Vám veškeré informace, o nichž jsme si vědomi, že jsou relevantní pro sestavení účetní závěrky, jako jsou účetní záznamy, doklady a ostatní materiály.
- 7) Poskytli jsme Vám dodatečné informace, které jste od nás požadovali pro účely provedení auditu.
- 8) Poskytli jsme Vám neomezený přístup k osobám v rámci účetní jednotky, od kterých je podle Vás nezbytné získat důkazní informace.
- 9) Potvrzujeme, že veškeré transakce byly zohledněny v účetních záznamech a zobrazeny v účetní závěrce.

- 10) Potvrzujeme, že informace poskytnuté ve vztahu k identifikaci propojených osob jsou úplné.
- 11) Potvrzujeme, že vztahy a transakce se spřízněnými stranami byly vhodným způsobem zaúčtovány a zveřejněny v souladu s právními předpisy.
- 12) Zaznamenali jsme a vykázali všechny závazky, a to jak skutečné, tak i potenciální (formou dohadných položek či rezerv). V příloze k účetní závěrce jsme uvedli veškeré záruky a ručení, které jsme poskytli třetím stranám. Případné závazky, vyplývající z ukončených soudních sporů, jsou zachyceny v účetní závěrce. Všechny případné, nám známé, předpokládané a potenciální závazky a hrozící ztráty (např. v souvislosti s neukončenými právními spory) jsme oznámili auditorovi.
- 13) Zjistili a předložili jsme veškeré informace o pohledávkách po lhůtě splatnosti a o jejich ohrožení.
- 14) Potvrzujeme, že významné předpoklady použité při stanovování účetních odhadů, včetně ocenění reálnou hodnotou, jsou přiměřené.
- 15) Společnost má průkaz vlastnictví ke všem vykázaným aktivům a představitelé společnosti si nejsou vědomi z hlediska významnosti jejich neplnohodnotnosti.
- 16) Neexistují žádná významná rizika, ztráty, znehodnocení ani potenciální, která by nebyla vyjádřena v sestavené účetní závěrce.
- 17) V účetním období nebyly zjištěny skutečnosti týkající se jakýchkoli podvodů nebo možnosti podvodů.
- 18) Prohlašujeme, že účetní závěrka není významně zkreslena v důsledku výskytu podvodu.
- 19) Nemáme žádné plány týkající se přerušení některých činností, omezení provozů.
- 20) Nejsou známy okolnosti, které by mohly zabránit pokračování v podnikání nebo věrnému zobrazení majetku.
- 21) Na žádném z našich vkladových nebo investičních účtů neexistují žádné formální ani neformální kompenzační zůstatky
- 22) Prohlašujeme, že jsme si vědomi povinnosti zveřejnit účetní závěrku v rozsahu a znění, ve kterém byla ověřena auditorem i výroční zprávu uložením do sbírky listin nejpozději do 30 dnů od jejich ověření auditorem a po schválení k tomu příslušným orgánem, resp. do 12 měsíců od rozvahového dne zveřejňované účetní závěrky bez ohledu na to, zda byly tyto účetní záznamy uvedeným způsobem schváleny v souladu s § 21a zákona č. 563/1999 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů.
- 23) Prohlašujeme, že dopad neopravených nesprávností není ani samostatně, ani v úhrnu významný (materiální) z pohledu účetní závěrky jako celku. Seznam neopravených nesprávností je přiložen k tomuto prohlášení.

V Plzni dne 21. 02. 2019

Hodarova

.....
statutární orgán

Příloha D

výtisk č. 3

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

o ověření řádné účetní závěrky
sestavené na základě českých účetních předpisů
k **31. 12. 2018**

DELTA s.r.o.

Nepomucká 999,
Plzeň

IČ : 123 45 678

určena společníkům společnosti DELTA s.r.o.

Ověřované období: 01.01.2018 až 31.12.2018

Auditorská společnost: a.t.c. AUDITORSKÁ A DAŇOVÁ KANCELÁŘ s.r.o.,
číslo auditorské licence 172
Luční ul. 4, Plzeň, 301 00

Auditor: Ing. Pavel Holub, číslo osvědčení 1397
Luční ul. 4, Plzeň, 301 00

Spolupracovníci auditora: Bc. Kateřina Matoušková

Rozdělovník: výtisk č. 1 až 3: DELTA s.r.o.
výtisk č. 4: a.t.c. AUDITORSKÁ A DAŇOVÁ KANCELÁŘ s.r.o.



Výrok auditora

Provedli jsme audit přiložené účetní závěrky společnosti DELTA s.r.o. (dále také „Společnost“) sestavené na základě českých účetních předpisů, která se skládá z rozvahy k 31.12.2018, výkazu zisku a ztráty, výkazu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu za rok končící 31.12.2018, a přílohy této účetní závěrky, která obsahuje popis použitých podstatných účetních metod a další vysvětlující informace. Údaje o Společnosti jsou uvedeny v bodě 1 přílohy této účetní závěrky.

Podle našeho názoru účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv společnosti DELTA s.r.o. k 31.12.2018 a nákladů a výnosů a výsledku jejího hospodaření za rok končící 31.12.2018 v souladu s českými účetními předpisy.

Základ pro výrok

Audit jsme provedli v souladu se zákonem o auditorech a standardy Komory auditorů České republiky pro audit, kterými jsou mezinárodní standardy pro audit (ISA) případně doplněné a upravené souvisejícími aplikačními doložkami. Naše odpovědnost stanovená těmito předpisy je podrobněji popsána v oddílu Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky. V souladu se zákonem o auditorech a Etickým kodexem přijatým Komorou auditorů České republiky jsme na Společnosti nezávislí a splnili jsme i další etické povinnosti vyplývající z uvedených předpisů. Domníváme se, že důkazní informace, které jsme shromáždili, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

Ostatní informace uvedené ve výroční zprávě

Ostatními informacemi jsou v souladu s § 2 písm. b) zákona o auditorech **informace uvedené ve výroční zprávě** mimo účetní závěrku a naši zprávu auditora. Za ostatní informace odpovídá statutární orgán Společnosti.

Náš výrok k účetní závěrce se k ostatním informacím nevztahuje. Přesto je však součástí našich povinností souvisejících s auditem účetní závěrky seznámení se s ostatními informacemi a posouzení, zda ostatní informace nejsou ve významném (materiálním) nesouladu s účetní závěrkou či s našimi znalostmi o účetní jednotce získanými během provádění auditu nebo zda se jinak tyto informace nejvíce jeví jako významně (materiálně) nesprávné. Také posuzujeme, zda ostatní informace byly ve všech významných (materiálních) ohledech vypracovány v souladu s příslušnými právními předpisy. Tímto posouzením se rozumí, zda ostatní informace splňují požadavky právních předpisů na formální náležitosti a postup vypracování ostatních informací v kontextu významnosti (materiality), tj. zda případné nedodržení uvedených požadavků by bylo způsobilé ovlivnit úsudek činěný na základě ostatních informací.



Na základě provedených postupů, do míry, již dokážeme posoudit, uvádíme, že

- ostatní informace, které popisují skutečnosti, jež jsou též předmětem zobrazení v účetní závěrce, jsou ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s účetní závěrkou a
- ostatní informace byly vypracovány v souladu s právními předpisy.

Dále jsme povinni uvést, zda na základě poznatků a povědomí o Společnosti, k nimž jsme dospěli při provádění auditu, ostatní informace neobsahují významné (materiální) věcné nesprávnosti. **V rámci uvedených postupů jsme v obdržенých ostatních informacích žádné významné (materiální) věcné nesprávnosti nezjistili.**

Vymezení odpovědnosti za účetní závěrku

Odpovědnost statutárního orgánu společnosti za účetní závěrku

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

Při sestavování účetní závěrky je statutární orgán společnosti povinen posoudit, zda je Společnost schopna nepřetržitě trvat, a pokud je to relevantní, popsat v příloze účetní závěrky záležitosti týkající se jejího nepřetržitého trvání a použití předpokladu nepřetržitého trvání při sestavení účetní závěrky, s výjimkou případů, kdy statutární orgán plánuje zrušení Společnosti nebo ukončení její činnosti, resp. kdy nemá jinou reálnou možnost než tak učinit.

Za dohled nad procesem účetního výkaznictví ve Společnosti odpovídá jednateř.

Odpovědnost auditora za audit účetní závěrky

Naším cílem je získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost způsobenou podvodem nebo chybou a vydat zprávu auditora obsahující náš výrok. Přiměřená míra jistoty je velká míra jistoty, nicméně není zárukou, že audit provedený v souladu s výše uvedenými předpisy ve všech případech v účetní závěrce odhalí případnou existující významnou (materiální) nesprávnost. Nesprávnosti mohou vznikat v důsledku podvodů nebo chyb a považují se za významné (materiální), pokud lze reálně předpokládat, že by jednotlivě nebo v souhrnu mohly ovlivnit ekonomická rozhodnutí, která uživatelé účetní závěrky na jejím základě přijmou.



Při provádění auditu v souladu s výše uvedenými předpisy je naší povinností uplatňovat během celého auditu odborný úsudek a zachovávat profesní skepticismus. Dále je naší povinností:

- Identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti účetní závěrky způsobené podvodem nebo chybou, navrhnout a provést auditorské postupy reagující na tato rizika a získat dostatečné a vhodné důkazní informace, abychom na jejich základě mohli vyjádřit výrok. Riziko, že neodhalíme významnou (materiální) nesprávnost, k níž došlo v důsledku podvodu, je větší než riziko neodhalení významné (materiální) nesprávnosti způsobené chybou, protože součástí podvodu mohou být tajné dohody (koluze), falšování, úmyslná opomenutí, nepravdivá prohlášení nebo obcházení vnitřních kontrol.
- Seznámit se s vnitřním kontrolním systémem Společnosti relevantním pro audit v takovém rozsahu, abychom mohli navrhnout auditorské postupy vhodné s ohledem na dané okolnosti, nikoli abychom mohli vyjádřit názor na účinnost jejího vnitřního kontrolního systému.
- Posoudit vhodnost použitých účetních pravidel, přiměřenost provedených účetních odhadů a informace, které v této souvislosti statutární orgán Společnosti uvedl v příloze účetní závěrky.
- Posoudit vhodnost použití předpokladu nepřetržitého trvání při sestavení účetní závěrky statutárním orgánem a to, zda s ohledem na shromážděné důkazní informace existuje významná (materiální) nejistota vyplývající z událostí nebo podmínek, které mohou významně zpochybnit schopnost Společnosti nepřetržitě trvat. Jestliže dojdeme k závěru, že taková významná (materiální) nejistota existuje, je naší povinností upozornit v naší zprávě na informace uvedené v této souvislosti v příloze účetní závěrky, a pokud tyto informace nejsou dostatečné, vyjádřit modifikovaný výrok. Naše závěry týkající se schopnosti Společnosti nepřetržitě trvat vycházejí z důkazních informací, které jsme získali do data naší zprávy. Nicméně budoucí události nebo podmínky mohou vést k tomu, že Společnost ztratí schopnost nepřetržitě trvat.
- Vyhodnotit celkovou prezentaci, členění a obsah účetní závěrky, včetně přílohy, a dále to, zda účetní závěrka zobrazuje podkladové transakce a události způsobem, který vede k věrnému zobrazení.

Naší povinností je informovat statutární orgán společnosti mimo jiné o plánovaném rozsahu a načasování auditu a o významných zjištěních, která jsme v jeho průběhu učinili, včetně zjištěných významných nedostatků ve vnitřním kontrolním systému.



Zpráva vyhotovena v Plzni dne:

Auditorská společnost: a.t.c. AUDITORSKÁ A DAŇOVÁ KANCELÁŘ s.r.o. licence č. 172

Se sídlem: Luční ul. 4, Plzeň



Auditor: Ing. Pavel Holub, číslo osvědčení 1397

Se sídlem: Luční ul. 4, Plzeň



Přílohy tvořící nedílnou součást zprávy auditora:

1. Výroční zpráva za rok 2018
2. Rozvaha k 31.12.2018
3. Výkaz zisku a ztráty k 31.12.2018
4. Příloha v plném rozsahu k roční účetní závěrce za rok 2018

Počet stran zprávy: 5

Počet stran příloh zprávy: 25

Příloha E

Označení	TEXT	řá- dek			
			2016	2017	2018
a	b	c	1	2	3
	AKTIVA CELKEM	1	131 086	99 121	97 574
B.	Dlouhodobý majetek	3	3 628	4 882	5 089
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	4	100	226	551
2	Ocenitelná práva	6	100	226	551
2.1	Software	7	100	226	551
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	14	3 528	4 656	4 538
2	Hmotné movité věci a jejich soubory	18	3 355	4 268	3 901
4	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	20	0	288	637
4.3	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	23	0	288	637
5	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	24	173	100	0
5.2	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	26	173	100	0
C.	Oběžná aktiva	37	123 020	94 129	91 213
C I.	Zásoby	38	274	303	1 198
C I. 1	Materiál	39	274	303	1 198
C II.	Pohledávky	46	41 580	31 153	30 097
2	Krátkodobé pohledávky	57	41 580	31 153	30 097
2.1	Pohledávky z obchodních vztahů	58	35 702	27 144	25 203
2.2	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	59	0	0	0
2.4	Pohledávky - ostatní	61	5 878	4 009	4 894
2.4.3	Stát - daňové pohledávky	64	5 137	3 609	3 401
2.4.4	Krátkodobé poskytnuté zálohy	65	93	112	250
2.4.5	Dohadné účty aktivní	66	334	241	639
2.4.6	Jiné pohledávky	67	314	47	604
C IV.	Peněžní prostředky	71	81 166	62 673	59 918
C IV 1	Peněžní prostředky v pokladně	72	415	270	268
2	Peněžní prostředky na účtech	73	80 751	62 403	59 650
D.	Časové rozlišení aktiv	74	4 438	110	1 272
D I. 1	Náklady příštích období	75	4 392	94	1 222
3	Příjmy příštích období	77	46	16	50
	PASIVA CELKEM	78	131 086	99 121	97 574
A	Vlastní kapitál	79	96 028	79 568	72 967
A. I.	Základní kapitál	80	15 500	15 500	15 500
1	Základní kapitál	81	15 500	15 500	15 500
A. III.	Fondy ze zisku	92	1 550	1 550	1 550
A. III 1	Ostatní rezervní fondy	93	1 550	1 550	1 550
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	95	53 321	28 978	38 977
A. IV 1	Nerozdělený zisk minulých let	96	53 321	28 978	38 977
A. V. 1	Výsledek hospodaření běžného účetního období	99	25 657	33 540	16 940
B. + C.	Cizí zdroje	101	35 019	19 534	24 549
B. I.	Rezervy	102	221	344	262
2	Rezerva na daň z příjmů	104	201	344	262
4	Ostatní rezervy	106	20	0	0
C.	Závazky	107	34 798	19 190	24 287
C II.	Krátkodobé závazky	123	34 798	19 190	24 287
2	Závazky k úvěrovým institucím	127	1 270	963	852
4	Závazky z obchodních vztahů	129	29 887	17 034	19 837
8	Závazky ostatní	133	3 641	1 193	3 598
8.3	Závazky k zaměstnancům	136	1 524	1 824	1 818
8.4	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního	137	897	1 084	1 086
8.5	Stát - daňové závazky a dotace	138	717	773	310
8.6	Dohadné účty pasivní	139	376	415	272
8.7	Jiné závazky	140	127	97	112
D.	Časové rozlišení pasiv	141	39	19	58
D. 1	Výdaje příštích období	142	39	19	5
2	Výnosy příštích období	143	0	0	53

Příloha F

Označení	TEXT	č. řá- dku	Skutečnost v účetním období		
			2016	2017	2018
a	b	c	1	2	3
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	1	269 010	292 161	249 417
A.	Výkonová spotřeba	3	199 133	205 289	178 839
2.	Spotřeba materiálu a energie	5	11 521	10 747	8 504
3.	Služby	6	187 612	194 542	170 335
D.	Osobní náklady	9	36 017	42 835	46 714
1.	Mzdové náklady	10	26 247	31 119	33 746
2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní	11	9 770	11 716	12 968
1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní	12	8 525	10 160	11 075
2.	Ostatní náklady	13	1 245	1 556	1 893
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	14	1 004	1 114	1 553
1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného	15	1 732	1 114	1 553
1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného	16	1 732	1 114	1 553
3.	Úpravy hodnot pohledávek	19	-728	0	0
III.	Ostatní provozní výnosy	20	531	393	1 521
1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	21	90	13	291
2.	Tržby z prodaného materiálu	22	0	228	12
3.	Jiné provozní výnosy	23	441	152	1 218
F.	Ostatní provozní náklady	24	1 256	1 293	2 061
1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého	25	0	0	181
2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	26	0	207	0
3.	Daně a poplatky	27	25	13	18
5.	Jiné provozní náklady	29	1 231	1 073	1 862
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	30	32 131	42 023	21 771
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	39	1	0	0
2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	41	1	0	0
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	43	13	7	1
2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	45	13	7	1
VII.	Ostatní finanční výnosy	46	165	34	212
K.	Ostatní finanční náklady	47	572	386	997
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	48	-419	-359	-786
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	49	31 712	41 664	20 985
L.	Daň z příjmů	50	6 055	8 124	4 045
1.	Daň z příjmů splatná	51	5 916	7 981	4 128
2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	52	139	143	-83
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	53	25 657	33 540	16 940
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	55	25 657	33 540	16 940
*	Čistý obrat za účetní období	56	269 707	292 588	251 150

Příloha G

Zápis o rozhodnutí jediného společníka společnosti DELTA s.r.o.

Jméno jediného společníka: **Ing. Karel Hodonín**

bydliště: Křišťálová 18, Plzeň

datum narození: 25. 08. 1975

(dále jen „jediný společník“),

je jediným společníkem společnosti

DELTA s.r.o. se sídlem Nepomucká 999, Plzeň, IČ 123 45 678

(dále jen „společnost“).

Jediný společník, který vykonává působnost valné hromady, přijímá toto

r o z h o d n u t í:

Na základě zákona č. 93/2009 o auditorech, který upravuje § 17 určení auditora a smluvní vztah k provedení povinného auditu rozhodl jednatel společnosti pan Ing. Karel Hodonín, že povinný audit pro rok 2018 provede firma a.t.c.-auditorská a daňová kancelář s.r.o. se sídlem Luční 4, 301 00 Plzeň.

V Plzni dne 30. 10. 2018

Hodonín

Ing. Karel Hodonín

Příloha H



ATC AUDITORSKÁ A DAŇOVÁ KANCELÁŘ s.r.o.
Luční 4
301 00 Plzeň
Česká republika

Tel/Fax: +420 377 539 663
E-mail: office@atc-audit.cz
www.atc-audit.cz

Připravil: Bc. Kateřina Matoušková
Datum: 05. 01. 2019

Revidoval: Ing. Pavel Holub
Datum: 06. 01. 2019

Klient: **DELTA s.r.o.**
Datum účetní závěrky: **31. 12. 2018**

Předmět: **Účast na inventurách**

Cíl: **Zjistit, zda klient provádí inventarizaci majetku správně.**

Provedené práce:

1. Účast na inventurách:

Pracovníci auditora se účastnili inventarizace dne **3. 1. 2019** na těchto místech: **Nepomucká 999, Plzeň.**

- Ověřili jsme, že jsou inventarizační postupy vhodné a jsou pracovníky klienta dodržovány. Zkontrolovali jsme, že je znemožněno započítat jeden majetek dvakrát nebo jeho počítání opomenout.
- Uvážili jsme, že postupy vhodně zajišťují úplnost a přesnost inventarizace.
 - Existuje rozpis s umístěním majetku, se kterým byly pracovníci provádějící inventarizace řádně a včas seznámeni.
 - Zaměstnanci byli seznámeni s postupem inventarizace,
 - Inventarizace jsou vhodně personálně zajištěny.
 - Postupy při inventuře jsou řízeny odpovědným pracovníkem.
 - Existuje přiměřená ochrana před krádeží jako např. ploty, bezpečnostní systémy nebo uzamčené oblasti, a majetek je dostatečně pojištěn.
- Pracovníci auditora se účastnili na inventuře a provedli náhodnou kontrolu pro tyto významné položky majetku:

Inv. č.	Název	Pořizovací cena	Poznámka
40050	Škoda Octavia	437 900 Kč	OK
32510	VZV Delta lift	91 948 Kč	OK
06521	Notebook Lenovo Legion	20 890 Kč	OK

- Zjistili jsme, že majetek není v držení třetích stran.

2. Dokončení prací, výsledek, závěr

Lze konstatovat, že inventarizace proběhly dle harmonogramu, práce plánované v inventuře byly provedeny, majetek přepočítán, označen znehodnocený majetek, nepotřebný majetek. Nebyly zaznamenány žádné významné anomálie při účasti zaměstnanců auditora na inventarizacích. Zkontrolovali jsme písemné instrukce pro fyzickou inventuru, které se používají u klienta. Zaměstnanci obdrželi postup, který jim přidělil různě umístěné majetky, a byli požádáni, aby zaznamenali všechny majetek, který existuje, ale není zapsán v seznamu (inventura prováděná způsobem porovnání dokumentu se skutečností a skutečnost s dokumentem). Po inventuře každý zaměstnanec odevzdal seznam majetku, který podepsal na znak toho, že výsledky jsou správné. Zkontrolovali jsme výsledky všech dílčích inventur provedených zaměstnanci společnosti. Inventura majetku byla provedena v souladu se zákonem o účetnictví a postup byl správný.

Příloha I

Citibank Europe plc.
organizační složka
Budharova 2641/14
158 02 Praha 5
Česká republika

Tel: +420 233 061 111
Fax: +420 233 061 617
IČ 28196131
DIČ CZ28196131
SWIFT: CITICZPX



a.t.c. AUDITORSKÁ A DAŇOVÁ KANCELÁŘ s.r.o.
K rukám: Ing. Pavla Holuba
Luční 156/4
301 00 Plzeň

DELTA s.r.o.
Nepomucká 999
Plzeň

Date / Datum: 03. 01. 2019

Sb: Confirmation of Account Balance with Citibank Europe plc, organizační složka
Věc: Potvrzení zůstatků finančních prostředků na účtech vedených u Citibank Europe plc, organizační složka

Dear Madam(s) / Sir(s),
Vážený pane / paní,

As per your request regarding the a. m. information for audit purposes hereby we confirm the following:
na Vaši žádost o uvedení informací pro účely auditu potvrzujeme tímto následující:

The client / jméno klienta: DELTA s.r.o.

A. is holding with us the following accounts of the same name:
má u nás vedeny pod tímto názvem následující účty:

567844163 current account / běžný účet
booking dated / účetní zůstatek CZK CR 42 107 786,92
value dated / valutový zůstatek CZK CR 42 107 786,92

587495128 current account / běžný účet
booking dated / účetní zůstatek EUR CR 261 436,74
value dated / valutový zůstatek EUR CR 261 436,74

Current Account Interest: the respective interests are calculated in our monthly statements which are regularly sent to our client (please, see these statements in the client documentation).
Úrok na běžném účtu: příslušné naběhlé částky úroku jsou propočteny v našich výpisech z účtu, jež jsou pravidelně našemu klientovi zaslány. Použijte, prosím, výpisy z klientovy dokumentace.

B. Outstanding OD / MM Contracts (Fixed Maturity Summary from the client's point of view):
Nesplacené termínované vklady (přehled pevných splatností z úhlu pohledu klienta)

Reference	From / Od	To / Do	Int. Rate / Úrok. sazba	Type / Typ	CCY / Měna	Amount / Částka
=== NONE ===						

C. Promissory notes / Depozitní směnky: === NONE ===

D. Securities / Cenné papíry v úschově: === NONE ===

E. Outstanding Foreign Exchange Contracts (from the client's point of view) /
Nesplacené devizové kontrakty (z úhlu pohledu klienta): === NONE ===

- F. Derivatives and Options / Deriváty a opce:** === NONE ===
- G. Letters of Credit issued / Vystavené akreditivy:** === NONE ===
- H. Export Letters of Credit / Exportní akreditivy:** === NONE ===
- I. Guarantees/ Stand-by Letters of Credit issued / Vystavené záruky:** === NONE ===
- J. Loans / Úvěry:** === NONE ===
- K. Syndicated Loans / Syndikované úvěry:** === NONE ===
- L. Receivables Financing / Financování pohledávek:** === NONE ===
- M. Assets Held as Security / Zadržetí aktiv jako způsobu zajištění:** === NONE ===

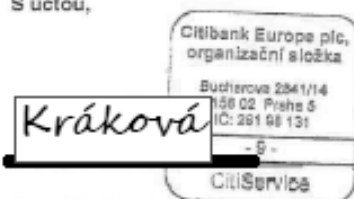
Bankovní zůstatky platí k datu 31.12.2018 do 18hod.

We hereby provide the information as requested. We have exercised due care in completing this confirmation. We do not accept any liability for errors or omissions. Should there be any discrepancy with your records, please inform us as soon as possible.

Vypracování této zprávy pro účely auditu byla věnována náležitá péče. V případě, že Vaše záznamy vykazují odlišné skutečnosti, uvědomte nás co nejdříve. Citibank Europe plc, organizační složka nenese žádnou odpovědnost za případné omyly či opomenutí ve vztahu k této zprávě.

Yours faithfully,

S úctou,



Ivon Kráková

V případě Vašich dotazů, prosím, kontaktujte / In case of any question please call: +420 233 061 032

Příloha J

V Plzni dne 10. 01. 2019

Vážení,

ve smyslu zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy provádějí auditoři společnosti a.t.c AUDITORSKÁ A DAŇOVÁ KANCELÁŘ s.r.o. ověření účetní závěrky společnosti **DELTA s.r.o.** ke dni 31.12.2018.

Jako jednoho z našich významných odběratelů vás žádáme o **odsouhlasení písemného seznamu všech námi vystavených faktur pro vaši společnost, které jste od naší společnosti obdrželi a zaúčtovali v účetním období 01.01.2018 do 31.12.2018.**

Na přiložený seznam prosím potvrďte, že všechny faktury uvedené na tomto seznamu byly vaší společností za uvedené období zaneseny ve vašem účetnictví.

Žádáme Vás o zaslání požadovaných informací přímo našemu auditorovi na níže uvedenou adresu.

Prosíme Vás o odsouhlasení této skutečnosti a v případě zjištění rozdílu o upřesnění vámi zaúčtovaných přijatých faktur od naší společnosti za období od 01.01.2018 do 31.12.2018. Jakékoli rozdíly mezi Vaším potvrzením a údaji v účetní evidenci naší společnosti budou předmětem okamžitého prověření.

Prosíme o zaslání Vaší odpovědi do 25. 01. 2019 nebo v nejkratším možném termínu a to přímo na níže uvedenou adresu společnosti:

a.t.c AUDITORSKÁ A DAŇOVÁ KANCELÁŘ s.r.o., Luční 4, 301 00 Plzeň
K rukám asistentky auditora Bc. Kateřiny Matouškové e-mail: Katerina.Matouskova@atc-audit.cz

Předem děkujeme za včasné podání požadovaných informací.

za společnost DELTA s.r.o.

Hana Modrá – hlavní účetní

Příloha: seznam vydaných faktur

Abstrakt

MATOUŠKOVÁ, Kateřina. *Finanční audit účetní závěrky v podnikatelském subjektu.*

Diplomová práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 121 str., 2019

Klíčová slova: finanční audit, auditorské postupy, testy věcné správnosti, výrok auditora, Mezinárodní auditorské standardy (ISA)

Předložená diplomová práce je zaměřena na provedení finančního auditu zahrnující provedení auditních testů, vyhodnocení finančního auditu a podání návrhu nápravných opatření pro auditovaný podnik. Pojednává také o cílech a definicích finančního auditu a legislativních aspektech týkajících se výkonu auditorské profese. Hlavním cílem této práce je vyhodnocení finančního auditu a podání návrhu nápravných opatření u zvoleného podnikatelského subjektu. Teoretická část se zabývá vymezením cíle a definice auditu, vznikem auditu, legislativními předpisy, podmínkami pro vstup do auditorské profese a teoretickým popsáním základních auditorských postupů. V druhé polovině práce je představen auditovaný podnik a auditorská kancelář, vykonávající audit. Následuje aplikace teoretických znalostí do praxe. Výstupem práce je vyhodnocení provedeného finančního auditu a navržení nápravných opatření pro auditovaný podnik. Výstupem provedených prací je auditorský výrok bez výhrad, který říká, že v účetní závěrce společnosti nejsou žádné významné nesprávnosti ovlivňující informace v ní uvedené. Navržená nápravná opatření slouží pouze jako doporučení pro podnik, na co by bylo vhodné se zaměřit, ať už ve strategickém či operativním plánování.

Abstract

MATOUŠKOVÁ, Kateřina. *Financial audit of the financial statements in the business entity.* Diploma thesis. Pilsen: Faculty of Economics, University of West Bohemia, 121 str., 2019

Key words: financial audit, audit procedures, substantive procedures, audit opinion, International Standards on Auditing (ISA)

The submitted diploma thesis is focused on performing a financial audit including performing audit tests, evaluating financial audit and proposing corrective measures for the audited company. Also deal with objectives and definitions of financial audit and legislative aspects relating to the performing the audit profession. The main objective of this thesis is to evaluate the financial audit and submit a proposal of corrective measures to the selected business entity. The theoretical part deals with the definition of the objective and definition of the audit, the origin of the audit, legislative regulations, the conditions for entering the audit profession and the theoretical description of the basic audit procedures. In the second half of the thesis are presented the audited business entity and the audit office performing the audit. The following is the application of theoretical knowledge into practice. The output of the thesis is the evaluation of the financial audit and suggesting corrective measures for the audited company. The output of the work performed is an auditor's statement without reservation stating that there are no material misstatements in the financial statements that affect the information contained therein. The proposed corrective measures are merely a recommendation for the business to focus on, whether in strategic or operative planning.