

Vysoká škola ekonomická v Praze

Fakulta financí a účetnictví

Katedra finančního účetnictví a auditingu
Hlavní specializace: **Účetnictví a finanční řízení podniku**



DIPLOMOVÁ PRÁCE

AUDIT ZÁSOb

Vypracovala: **Bc. Petra Mikulů**

Vedoucí práce: **doc. Ing. Jaroslava Roubíčková, CSc.**

2010

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že diplomovou práci na téma „Audit zásob“ jsem vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v příloženém seznamu.

V Praze dne

Podpis:

Poděkování:

Děkuji doc. Ing. Jaroslavě Roubíčkové, CSc. za cenné rady, připomínky a poskytnuté odborné podklady při zpracování mé diplomové práce. Dále bych chtěla poděkovat své rodině za podporu v průběhu celého studia.

OBSAH

ÚVOD	6
1. PODSTATA AUDITU A JEHO CÍLE	8
1.1. POJEM A PŘEDMĚT AUDITU	8
1.2. CÍLE (FUNKCE) AUDITU	11
1.3. DRUHY AUDITU	12
2. HISTORICKÝ VÝVOJ AUDITU	15
2.1. SVĚTOVÝ VÝVOJ AUDITU	15
2.2. VÝVOJ AUDITORSKÉ PROFESE V ČESKÉ REPUBLICE	18
3. PRÁVNÍ ÚPRAVA AUDITU V ČESKÉ REPUBLICE	21
3.1. OBECNÉ PODMÍNKY PRÁVNÍ ÚPRAVY	21
3.2. ZÁKONNÁ ÚPRAVA AUDITU V ČESKÉ REPUBLICE A ETIKA CHOVÁNÍ	22
3.2.1. Obchodní zákoník, Zákon o účetnictví	22
3.2.2. Zákon o auditorech	24
3.2.3. Auditorské směrnice KACR a Mezinárodní auditorské standardy (ISA)	32
3.2.4. Etický kodex Komory auditorů ČR	33
4. AUDITORSKÉ POSTUPY	39
4.1. ČINNOSTI PŘED UZAVŘENÍM SMLOUVY	39
4.1.1. Posouzení rizika zakázky a reakce na něj	39
4.1.2. Stanovení podmínek zakázky	40
4.2. PŘEDBĚŽNÉ PLÁNOVACÍ PROCEDURY	40
4.2.1. Porozumění činnosti v oblasti podnikání klienta	40
4.2.2. Porozumění kontrolnímu prostředí	41
4.2.3. Porozumění účetnímu systému	42
4.2.4. Předběžné analytické postupy	43
4.2.5. Stanovení plánovací hladiny významnosti	43
4.3. VYTVOŘENÍ PLÁNU AUDITU	43
4.3.1. Posouzení auditorského rizika	43
4.3.2. Plánování auditorského přístupu	45
4.3.3. Plán testů vnitřních kontrol	45
4.3.4. Plán testů věcné správnosti	45
4.3.5. Shrnutí a projednání plánu auditu	46
4.4. PROVEDENÍ AUDITU	46
4.4.1. Provádění testů spolehlivosti	46
4.4.2. Provádění analytických testů věcné správnosti	46
4.4.3. Provádění testů detailních údajů	47
4.4.4. Posouzení účetní závěrky, výroční zprávy a zprávy o vztazích mezi propojenými osobami ...	47
4.5. ZÁVĚR A VYDÁNÍ ZPRÁVY	48
4.5.1. Následné události	48
4.5.2. Prohlášení vedení účetní jednotky	48
4.5.3. Příprava shrnutí závěru auditu	49
4.5.4. Zpráva auditora	49
4.5.4.1. Forma, obsah a struktura zprávy auditora	50
4.5.4.2. Výrok auditora	52
4.5.4.3. Dopis auditora pro vedení účetní jednotky	56
5. ZÁSObY	58
5.1. VYMEZENÍ ZÁSOb	58
5.2. ÚČTOVÁNÍ ZÁSOb	60
5.2.1. Způsob A, průběžný způsob	60
5.2.2. Způsob B, periodický způsob	61
5.2.3. Shrnutí	62
5.3. OCEŇOVÁNÍ ZÁSOb	63
5.3.1. Ocenění zásob při pořízení	63

5.3.2. Metody ocenění zásob při vyskladnění	64
5.4. INVENTARIZACE ZÁSOb	67
5.4.1. Význam inventarizace zásob	67
5.4.2. Opravné položky k zásobám	68
6. AUDIT ZÁSOb	70
6.1. CÍLE A KONTROLNÍ POSTUPY V OBLASTI ZÁSOb	70
6.1.1. Hodnototvorný proces – zásoby	70
6.1.2. Kontrolní postupy u zásob	70
6.1.3. Účtování zásob	72
6.1.4. Kontrolní cíle, potenciální chyby a podvody v oblasti zásob	73
6.1.5. Hodnocení vnitřního kontrolního systému v oblasti zásob	75
6.1.5.1. Poznání kontrolního systému	75
6.1.5.2. Kontrolní testy	77
6.1.5.3. Oceňování kontrolního rizika	81
6.1.6. Substantivní (detailní) testy zásob	81
6.1.6.1. Sledování a ověření fyzické zásoby	84
6.1.6.2. Ověření ocenění zásob	88
6.1.6.3. Zaučtování do správného období	91
6.1.7. Dokumentace	91
6.1.8. Prezentace zásob v účetní závěrce	91
6.2. PŘIROZENÉ ÚBYTKY ZÁSOb	92
6.2.1. Vymezení technologických a technických ztrát	92
6.2.2. Normy přirozených úbytků zásob	93
6.2.3. Právní úprava	93
6.2.4. Metodika interních předpisů	94
6.2.5. Požadavky na interní normy	96
6.2.6. Shrnutí	96
ZÁVĚR	97
SEZNAM LITERATURY	99

ÚVOD

Pokud bychom před 20 lety položili podnikovému ekonomovi otázku: „Co je to audit?“. Odpověď by téměř s jistotou zněla, že audit je uzávěrka v účetnictví. Provozní zaměstnanec, technolog by si většinou s vysvětlením tohoto pojmu nevěděl rady vůbec s tím, že jde obecně o upřesňující kontrolu.

Po roce 1990 s razantním náběhem nové legislativy nezbytné pro řízení státu v nových ekonomicko společenských podmínkách se audit stal pevnou součástí ekonomické reality. V obecném povědomí celé společnosti je audit chápán jako nezávislé ověření a vyjádření názoru na účetní výkazy hodnoceného subjektu nezávislým auditorem. Přes počáteční nedůvěru, kdy byl audit chápán jako „nutné zlo“ znepríjemňující již tak obtížné řízení podniku, je v současné době audit považován za nezbytnou součást procesu řízení obecně. S tímto vědomím jsem přistupovala ke zpracování zadání své diplomové práce.

Cílem diplomové práce je snaha vymezit pojem a význam auditu, dále pak přiblížit konkrétní auditorské postupy, které následně aplikuji na jednu z položek rozvahy – zásoby. V této souvislosti se snažím zdůraznit, že audit není jen souhrnem posouzení zjištěných skutečností, ale případně i vodítkem a cestou, jak v současné složité ekonomické situaci hledat vyvážené a pružně reagující postupy manažerského řízení podniku.

Celou práci jsem rozdělila do dvou částí. V první části se zabývám auditem obecněji. Uvádím zde několik definic a ve stručnosti se zmiňuji o historickém vývoji auditorské činnosti ve světě i u nás. Dále zde popisuji funkce, cíle a druhy auditu. Nedílnou součástí je přehled vybraných právních norem upravujících audit a činnost auditora v České republice. Detailněji jsem se zaměřila především na vrcholnou fázi celého procesu, což je předložení auditorské zprávy o ověřené účetní závěrce. Součástí auditorské zprávy je stanovení názoru auditora na auditované finanční výkazy, tedy vyjádření výroku. Jedná se o informaci, která se následně dostává do povědomí široké veřejnosti a má pro uživatele význam při hodnocení auditované společnosti.

Po tomto obecném úvodním popisu se v následné části věnuji již konkrétnímu zadání diplomové práce – auditu zásob. V těchto kapitolách se snažím podat pokud možno ucelený postup auditorských činností na konkrétní položku finančních výkazů – na zásoby. Zásoby v řadě účetních jednotek představují jednu z nejvýznamnějších součástí aktiv, v některých případech i existenční jistotu, v současném období celosvětového krizového vývoje. Z hlediska společností se jedná o položku značně variabilní, u které si může účetní jednotka zvolit z řady možných způsobů oceňování, účetní evidence, analytické evidence apod. Možnost výběru však představuje i značné riziko vzniku pochybení, ale i spekulativních opatření. To vytváří pro auditora prostor pro jeho odbornou erudici a možnost pro jeho kreativní ověřování pravdivého a poctivého obrazu zveřejněných finančních výkazů.

V závěru této části diplomové práce uvádím často opomíjenou problematiku přirozených úbytků zásob. Posouzení příslušných norem úbytků zásob v rámci komplexní evidence zásob je součástí odborného auditorského pohledu na celkovou prezentaci zásob v účetnictví a účetních výkazech.

1. PODSTATA AUDITU A JEHO CÍLE

Audit je v současné době považován za pevnou součást ekonomické reality. V odborné praxi je chápán jako všeobecné ověření, a to především ověření v oblasti sociální, které se uskutečňuje a provádí v systému, ve kterém je rozdělováno bohatství společnosti. Ve velké míře tak pomáhá a přispívá k tomu, aby bylo zajištěno a provedeno ověření investorů, tedy těch, kteří poskytují kapitál nad správcí tohoto kapitálu, tedy manažery. Význam slova audit pak ve velké míře závisí na povaze ekonomického prostředí a společnosti, ve kterých je samotný audit prováděn.

1.1. Pojem a předmět auditu

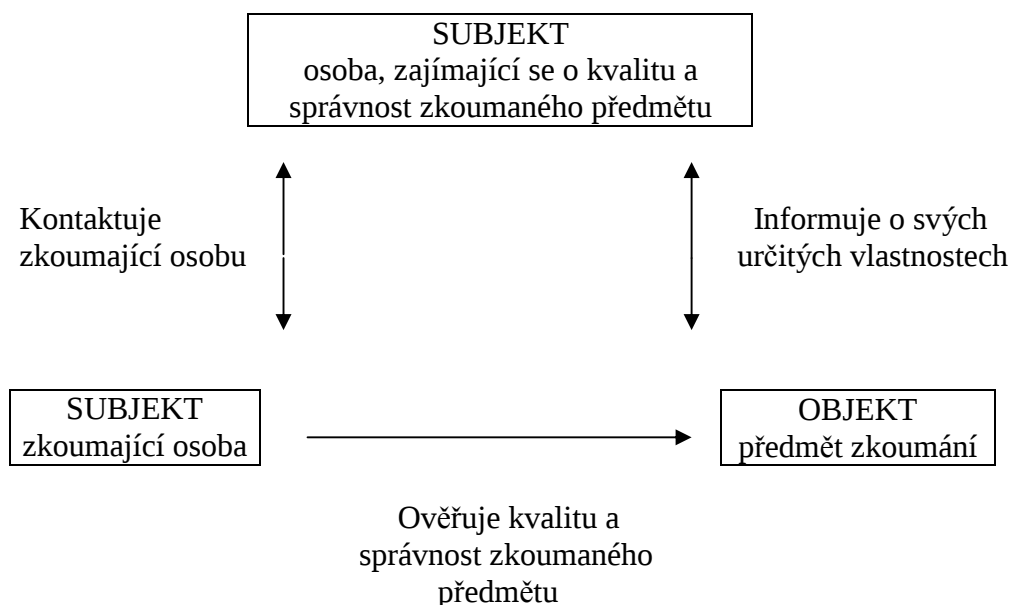
Na samotný pojem slova audit je možné nahlížet ze dvou pohledů, a to jednak z obecného pohledu (širšího) a jednak z pohledu konkrétního (užšího).

Pokud budeme hovořit o auditu v obecné rovině, pak lze audit definovat jako prostředek, jímž jedna osoba ujišťuje druhou o kvalitě, podmínkách či stavu určité skutečnosti, kterou první osoba prozkoumala. Potřeba takového auditu vyplývá z nejistoty nebo pochybností druhé osoby o kvalitě, podmínkách či stavu předmětné skutečnosti a z nemožnosti tuto nejistotu nebo pochybnost odstranit vlastními silami.¹ Dalo by se tedy říci, že se jedná o ověření určité skutečnosti jinou, na ní nezávislou osobou, která má k tomuto ověření náležité dispozice a předpoklady.

Pro lepší představu a pochopení zde uvádím schéma, na kterém je zobrazen vztah mezi uživateli auditu a předmětem zkoumání.

¹ Lee T., *Company Auditing*, Chapman & Hall, London 1986

Obrázek 1: Vztah mezi uživateli auditu a předmětem zkoumání (obecně)



Zdroj: Sedláček J., Auditing, Masarykova universita v Brně, Brno 2001, str. 22

I přes určitý význam, který nám tato obecná definice přináší, bude jistě zapotřebí pro lepší pochopení slova audit tuto obecnou definici zpřesnit, tedy konkrétněji přiblížit spojení „předmětná skutečnost“, které se v obecné definici slova audit nachází.

Pokud tedy budeme audit definovat konkrétněji, tedy tak, jak nejvíce převládá v obecném povědomí celé společnosti, tak se „předmětnou skutečností“ rozumí účetnictví (jako její materiální základ), účetní závěrka (jako základní výstup z účetnictví) a výroční zpráva (jako derivát účetní závěrky). Je tomu tak proto, že samotné účetnictví poskytuje velké řadě uživatelů základní informace o hospodářské situaci podniků, které zajímá vedle výše aktiv podniku, dluhů, ztrát či zisků, hlavně skutečnost, zda samotné účetní výkazy byly sestaveny správně a zda jsou pravdivé.

V ekonomické teorii a praxi se můžeme setkat s celou škálou konkrétnějších definic, které vysvětlují pojem slova audit. Alespoň pro představu zde některé z nich uvádím.

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.²

Audit je přezkoušení účetních výkazů, vlastního účetního systému a účetních zápisů oprávněným auditorem v míře dostatečné k vyslovení názoru, zda předložené účetní výkazy jsou pravdivé a věrné a zda jsou v souladu s odpovídajícími předpisy.³

Audit je nezávislé ověření a vyjádření názoru na účetní výkazy podniku jmenovaným auditorem na základě tohoto jmenování a ve shodě s příslušnými zákonnými předpisy.⁴

Posláním auditu je zvýšit věrohodnost účetních výkazů publikovaných vedením společnosti.⁵

Audit je analýza, k níž přistupuje nezávislý externí znalec v podniku s cílem vyjádřit svůj podložený názor na přesnost a pravdivost rozvahy a výsledovky. Z ní pak přirozeně vyplývá ověření účetních informací.⁶

Audit je proces, pomocí něhož kompetentní a nezávislá osoba shromažďuje a vyhodnocuje poznatky o kvantifikovatelných informacích, týkajících se určité ekonomické entity, za účelem stanovení a sdělení stupně souhlasnosti mezi kvantifikovatelnými informacemi a stanovenými kritérii.⁷

Externí auditorská činnost může být definována jako veřejná služba poskytovaná kvalifikovanými odborníky v oboru účetnictví, která spočívá v provádění revize finančního stavu společnosti, a to podle zvláštních norem a pomocí speciálních technik. Cílem této revize je vyjádřit objektivní názor na to, zda stav hospodaření společnosti odpovídá ekonomické a finanční situaci společnosti v daném okamžiku a zda jsou

² Výbor americké účetní asociace(AICPA)

³ Ekonomický slovník, Collins

⁴ Výbor pro auditorskou praxi, Velká Británie

⁵ Auditing, ACCA

⁶ Raffegaue J., Dufils P., Ménonville D., Finanční audit, HZ Praha, 1996

⁷ Arens A. A., Loebbecke J. K., an integrated approach, Prentice – Hall, 1988

výsledky hospodaření a změny v daném období v souladu s obecně přijatými účetními zásadami.⁸

1.2. Cíle (funkce) auditu

Z výše zmíněných definic auditu jasně vyplývá, že základním cílem auditu finančních výkazů je ověření věrohodnosti účetních informací společností, které mají povinnost zveřejnit účetní závěrku a výroční zprávu. Tedy zda finanční výkazy ve všech významných ohledech podávají věrný a poctivý obraz aktiv, závazků, vlastního kapitálu a finanční situace společnosti a jejího hospodářského výsledku účetní jednotky a zda jejich prezentace a zveřejnění je v souladu s platnými účetními zásadami a pravidly.

Druhotným (odvozeným) cílem auditu je jeho působení v oblasti morální a preventivní. Vědomí toho, že audit existuje, vede ke snaze k větší opatrnosti, působení proti vzniku chyb, omylů a úmyslných podvodů. Vhodné je také zmínit výchovnou a poradenskou funkci auditu, kterou lze uplatnit jako nástroj ke zkvalitňování účetního systému.

Externí auditoři jsou někdy také pověřeni provedením tzv. „due dilligence“, což představuje hloubkový komplexní audit organizace, který slouží managementu, odběratelům, poskytovatelům rizikového kapitálu či bankám. Při tomto auditu většinou dochází ke spolupráci externího a interního auditora, pokud pozice interního auditora ve společnosti existuje.

V praxi se můžeme setkat s řadou nedorozumění týkajících se funkce auditu. Proto je velmi důležité, aby ze získaných zkušeností samotných auditorů bylo jasné stanoveno a definováno, co funkcí auditu je a snažit se alespoň o jednoduché vymezení, co funkcí auditu není.

Funkcí externího auditu finančních výkazů není:

- potvrzovat správnost účetnictví podniku,
- zjišťovat eventuální podvody,
- potvrzovat dodržování veškerých právních norem účetní jednotkou,
- potvrzovat správnost daňového přiznání.

⁸ Dvořáček J., Audit, Czech Management Institute, Praha 2000, str. 21

V rámci auditu způsobu vedení účetnictví má auditor povinnost ověřit nejen organizační stránku účetnictví, ale i praktické vedení účetnictví. Samotná účetní jednotka či její statutární orgán má povinnost odpovídat za vedení účetnictví, aby bylo úplné, průkazné a správné. Auditor na druhé straně má odpovědnost za ověření účetní závěrky a za svůj názor, který vyjadřuje v auditorské zprávě ve formě výroku. Ověřování je prováděno výběrovým způsobem a podle významnosti vykazovaných skutečností.

Externí auditor je fyzická nebo právnická osoba, která musí být zapsána do seznamu auditorů. Externí auditor musí být nezávislý, a to jak na státních orgánech, tak i na vedení samotné auditované společnosti, či na ostatních zájmových skupinách.

Shrňme-li výše zmíněné odstavce, pak tedy posláním a smyslem samotného auditu je vyjádřit názor nezávislé, kvalifikované osoby na věrohodnost účetních výkazů zveřejněných vedením účetní jednotky. Auditor ověřuje, zda údaje v účetních výkazech věrně zobrazují stav majetku a závazků, finanční situaci a výsledek hospodaření společnosti v souladu s pravidly předepsanými českými, nebo jinými účetními předpisy, často s Mezinárodními účetními standardy (IAS/IFRS). Názor auditora má dostatečnou vypovídací schopnost pouze, a jenom ve spojení s konkrétní úplnou účetní závěrkou, ke které se auditor vyjadřuje.

1.3. Druhy auditu

S velikostí podniků, rozsahem a složitostí ekonomických jevů, rostoucí náročností řídicích systémů podniku, rozmanitostí a měnícím se trendem dynamiky metod, přesouváním pravomoci a odpovědnosti na nižší úroveň managementu, dále expanzí výpočetní techniky a komunikace, které mohou signalizovat zvyšování rizika omylů a podvodů, si podnikatelé začali stále více uvědomovat nutnost existence nezávislé kontroly, a to ve všech činnostech podniku.

Jak již bylo na začátku této kapitoly uvedeno, audit je v nejobecnějším slova smyslu vědecká disciplína, jejímž hlavním předmětem je sledování a poznávání určitých skutečností, shromažďování relevantních údajů, snaha o jejich správné vyhodnocení, vyvození závěrů a jejich sdělení kompetentním osobám. Vlastní proces tohoto zkoumání, tedy samotné provádění auditu, pak může být prováděno v různých oblastech lidské činnosti. V závislosti na tom, v jaké oblasti se pohybujeme, můžeme rozlišovat

různé druhy auditu. Vedle již zmiňovaného externího auditu stojí za zmínku také audit interní, audit forenzní, audit jakosti, ekologický audit nebo audit počítačový.

Interním auditem se rozumí nezávislé objektivní ujišťování a konzultační činnost zaměřená na přidanou hodnotu a zlepšení provozu účetní jednotky. Pomáhá účetní jednotce dosahovat její cíle tím, že zavádí systematický metodický přístup k hodnocení a zlepšení efektivnosti řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů.⁹ Hlavním úkolem interních auditorů je tedy snaha o efektivní chod podniku, který je podložen výbornou organizací práce, která musí být podmíněna účelně vytvořenou vnitřní organizační strukturou, dále pak revize hospodárnosti, ochrana majetku a sledování, jak efektivně jsou vynakládány finanční zdroje podniku. Interní audit se soustřeďuje především na jednotlivé procesy uvnitř podniku, na systém vnitřní kontroly podniku a na vyhodnocování potencionálních rizik možných omylů.

Forenzní audit se snaží zabránit vzniku hospodářské kriminality. Cílem forenzního auditu je především odhalit trestné, nebo jinak protizákonné jednání jednotlivců či skupin, a to včetně jednotlivých analýz kontrolních postupů, nebo získání důkazů, které jsou nutné k tomu, aby byl zajištěn úspěšný průběh jednak už existujících, a nebo zatím jen hrozících soudních sporů.

Audit jakosti je zaměřen na analýzu kvality výkonů vyráběných podnikem. Má podstatný význam hlavně pro posouzení toho, zda je podnik schopen pokračovat ve svých podnikatelských aktivitách. Může být soustředěn pouze na finální výrobky, nebo na celý systém řízení podniku, organizaci práce, a to vše se může prohloubit až do kontroly pracovních náplní jednotlivých pracovních míst. Výsledkem celého procesu je pak samotné udělení certifikátu norem ISO, což představuje mezinárodní normy, které určují požadavky na systém řízení a zabezpečení jakosti.

Ekologický audit se soustředí na ochranu životního prostředí. Jeho úkolem je neustálé, dokumentované a objektivní sledování a vyhodnocování řídicího systému podniku a snaha o kontrolu procesů, které mohou nepříznivě ovlivňovat životní prostředí. Díky velkému rozmachu ekologického auditu v poslední době získává na významu tzv.

⁹ www.kacr.cz/Data/Files/rtf/as_24.rtf

environmentální účetnictví, které je zaměřeno na sledování a vykazování účetních informací v oblasti životního prostředí.

Potřeba vzniku počítačového auditu je zapříčiněna masivním rozvojem informačních technologií v posledním desetiletí a využitím výpočetní techniky při zpracování různých druhů informací. Cílem počítačového auditu je jednak prověření a kontrola využívaných informačních systémů v podniku, ale také revize možných způsobů ochrany dat v těchto systémech. V současné době nabývá tento druh auditu stále více na významnosti a důležitosti a to hlavně proto, aby samotný informační systém byl spolehlivý, aby se na něj mohl spolehnout jak interní, tak i externí auditor, a to především v souvislosti s účetnictvím.

2. HISTORICKÝ VÝVOJ AUDITU

2.1. Světový vývoj auditu

Historie auditu sahá hluboko do minulosti a velmi úzce souvisí s rozvojem účetnictví. V minulosti byl a stále ještě je audit mylně považován za součást účetnictví a to především proto, že obě tyto disciplíny spolu velmi úzce souvisí, ale přitom jsou tak odlišné. Audit klade důraz na základnu, ze které samotné účetnictví vychází a na druhé straně základna auditu nevyplývá z účetnictví, které audit prověřuje a kontroluje, ale z logicky postavených postupů, na které spoléhá.

Samotné počátky historie auditorské profese lze nalézt už ve starém Egyptě. Už staří Egypťané vyžadovali, aby o daňových příjmech bylo referováno dvěma nezávislými úředníky. Podobný zvyk byl i v Římě, kde už ve 3.století před našim letopočtem římscí vládci jmenovali tzv. kvestory, jejichž úkolem byla kontrola evidence (účetnictví) ve všech římských provinciích. Předpokládá se, že patrně z tohoto období pravděpodobně pochází slovo audit, jelikož povinností kvestorů bylo skládání účtů před shromážděním, které bylo složené z posluchačů.¹⁰

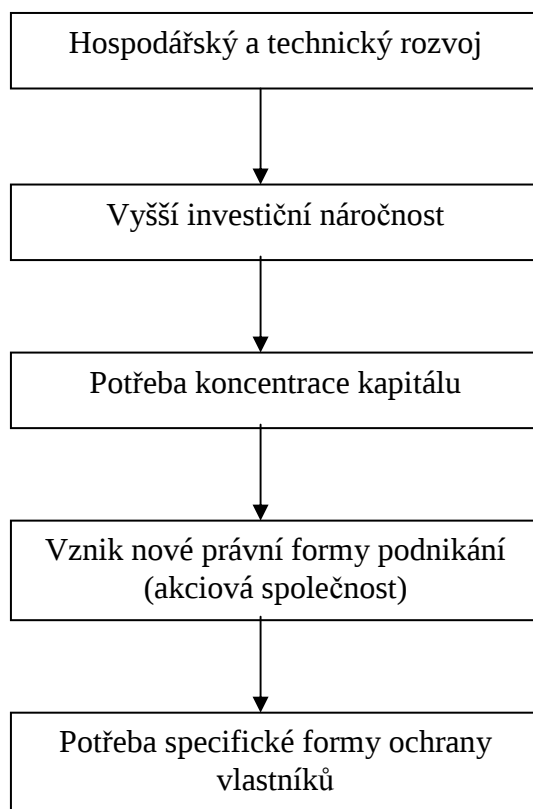
Další razantní vývoj auditorské profese podnítil hospodářský a technický rozvoj v polovině 19.století, především pak samotná průmyslová revoluce, a to hlavně v průmyslově nejvyspělejších evropských zemích - Velké Británii, kde docházelo k razantním technickým, ekonomickým a společenským změnám. To vše přinášelo značný nárůst účetních informací a nutnost zabezpečit spolehlivost účetního systému.

Faktory, které vedly ke vzniku auditorské profese, lze spatřit na následujícím obrázku. Zde je patrné, že jedním z podstatných faktorů, byl vznik nové právní formy podnikání – akciové společnosti¹¹, ve které došlo k odtržení investorů od vedení společnosti, což vyvolalo nutnost ochrany vloženého kapitálu vlastníků.

¹⁰ Pravděpodobně ze slova poslouchat (latinsky audire) vzniklo později slovo audit.

¹¹ První akciová společnost byla Východoindická společnost založená v roce 1602.

Obrázek 2: Faktory ovlivňující vznik auditorské profese



Zdroj: Králíček V., Auditing, VŠE Praha, 1997, str. 2

Novodobou legislativu, ve které bylo prvně zmíněno ustanovení o auditorech, lze nalézt ve Velké Británii v zákoně o akciových společnostech už v roce 1844 (Companies Act 1844). V tomto zákoně byl stanoven požadavek, aby jeden či více akcionářů¹² prověřovalo bilance společnosti, které připravil a je za ně odpovědný ředitel společnosti. Akcionářům se tak do ruky dostala zákonná povinnost kontroly účetních knih a výkazů společnosti s možností pokládání otázek, jak úředníkům či zaměstnancům, tak i vedení společnosti. V krátké době byl pak tento požadavek upraven tak, že prověření nemuseli vykonávat samotní akcionáři, ale osoba v pozici ověřovatele (auditora), která mohla být vybrána samotnou společností.

V té době byl kladen velký důraz na odhalování chyb, nesprávností či defraudací, které by mohly během hospodářského roku nastat a tím by měly razantní vliv jak na majetek společnosti, tak i na jednotlivé akcionáře. V tomto období též převládal názor, že by

¹² Nejednalo se tedy o auditory v dnešním slova smyslu.

účetní závěrka měla být sestavena tak, aby „pravdivě a bezchybně“ zobrazovala finanční situaci společnosti.

Tento výše zmíněný přístup měl dominantní pozici do roku 1848, kdy v zákoně o akciových společnostech (Companies Act 1848) byla uložena akciovým společnostem řada nových povinností, jako je například povinnost předkládat výkazy zisků a ztrát v ročních intervalech, informovat veřejnost o základních účetních principech uplatněných v účetnictví a při sestavování účetní závěrky, povinnost sestavení konsolidované účetní závěrky ve společnostech s kontrolními podíly. Nutno také zmínit, že provádění auditorské činnosti bylo dovoleno pouze profesně kvalifikovaným osobám (účetním znalcům), které ověřovaly nyní již „pravdivé a věrné“ zobrazení finanční situace společnosti. Tímto byl položen základ k provádění povinného auditu a lze konstatovat, že toto pojetí auditu se uplatňuje v podstatě do dnešní doby.

O více jak půl století později se na povědomí dostává i první právní úprava auditu v USA, její hlavním a podstatným úkolem byla snaha o podporu jednotného účetního systému. Ta se důrazně věnovala kontrole rozvahy, jako primárního zdroje k posuzování finanční situace účetní jednotky prostřednictvím ukazatele likvidity. V USA byl významným mezníkem pro rozvoj auditu krach na Newyorské burze v roce 1929. Od této chvíle se za významný ekonomický ukazatel začíná považovat nejen samotná likvidita, ale i provozní výkony a zisky. Spolu s rozvahou nabývá na významu i výkaz zisků a ztrát. V roce 1934 byl pověřen burzovní dohled - SEC¹³ jako nejvyšší burzovní instituce v USA, aby stanovil účetní zásady, metody a formy pro sestavování účetních výkazů pro společnosti, které mají akcie registrované na newyorské burze.

K harmonizaci různých oblastí slouží v současné době v Evropské Unii evropské směrnice, které charakterově nelze považovat za právní předpisy, ale každý člen EU má povinnost začlenit zde uvedená pravidla do národní legislativy. Obsahem 8.směrnice Rady 84/256/EHS ze dne 10.4.1984, o schvalování osob pověřených prováděním povinného auditu účetních dokumentů, byly požadavky na osoby, které měly zájem získat auditorskou licenci a dále zde bylo stanoveno spektrum teoretických a praktických dovedností, které bylo nutné prověřit u auditorské zkoušky.

¹³ Security and Exchange Commission

V roce 2006 byla tato směrnice zrušena a nahrazena směrnicí Evropského parlamentu a rady 2006/46/ES ze dne 17.5.2006, o povinném auditu ročních konsolidovaných účetních závěrek. Jedním z hlavních důvodů zrušení směrnice bylo to, že původní směrnice postrádala dostatek harmonizovaného přístupu k povinnému auditu v rámci EU.

2.2. Vývoj auditorské profese v České republice

V České republice je auditorská profese relativně mladá a nová. Objevuje se až na konci 80. let 20. století a je především spojována s transformací ekonomiky. Nelze však říci, že by v době plánované ekonomiky, tedy před rokem 1989, kontrola účetních závěrek neexistovala. V této době, ve státních podnicích, byli kontrolou účetních závěrek pověřováni revizoři, které jmenovalo ministerstvo, pod které daný státní podnik spadal. Předmětem kontroly byla především vazba údajů v účetní závěrce na konečné zůstatky účtů, formální náležitost účetních výkazů a ověření, zda jsou dodržovány účetní a daňové předpisy.

První zmínka o auditorech v naší legislativě byla až v zákoně č.173/1988 Sb., o podniku se zahraniční majetkovou účastí, ze kterého vyplývalo, že účetní závěrky těchto podniků počínaje rokem 1989 musely podléhat ověření dvěma nezávislými ověřovateli, kteří byli jmenováni Ministerstvem financí. V roce 1989 byla tímto ministerstvem vydána Vyhláška FMF č.63/1989 Sb., o ověřovateli (auditorech), v níž dochází k prvnímu oficiálnímu ustanovení této profese, a proto rok 1989 je označován za rok počátku současného auditu.

Dalším velmi podstatným mezníkem ve vývoji auditu v ČR bylo schválení zákona č.524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky. Tímto zákonem tak došlo k položení základů novodobého auditu, byly zde vymezeny základní pojmy, určena pravidla pro audit v ČR a došlo zde také k ustanovení profesní organizace, která sdružuje všechny auditory a asistenty auditorů v ČR – Komora auditorů České republiky.

V souvislosti s přípravou vstupu České republiky do EU v roce 2004 bylo nutné v některých ohledech tento zákon rozšířit a pozměnit. K 1.1.2001 vstoupil v platnost zákon č.254/2000Sb., o auditorech, který upravoval práva, povinnosti a samotné poslání

auditorů, auditorských společností, asistentů auditora a Komory auditorů ČR. V tomto zákoně docházelo k rozšíření auditorské činnosti z pouhého auditu na poskytování auditorských služeb. Pojem auditorské služby představoval nejen samotné ověřování účetních závěrek a výročních zpráv, ale i ověření dalších ekonomických informací. Nově zde také bylo uvedeno ustanovení a úprava podmínek pro poskytování služeb v rámci EU.

V současné době dochází k razantnímu nárůstu počtu nadnárodních společností a společností, s veřejně obchodovatelnými akciemi na kapitálových trzích. Díky tomu je nutné mezinárodně harmonizovat a standardizovat nejen účetní předpisy, ale také i samotné poskytování auditorských služeb. Proto dne 14. 4. 2009 nabyl účinnosti nový zákon č.93/2009 Sb., o auditorech.

Hlavním důvodem pro nový zákon bylo přijetí nové směrnice EU 2006/43/ES ze dne 17.5.2006, která upravuje povinný audit účetních závěrek a konsolidovaných účetních závěrek, které jsou vyžadovány 4. a 7.účetní směrnicí. Tato nová směrnice nahrazuje osmou směrnicí z roku 1984 a přináší souběžně několik nových prvků v oblasti auditu. Jedná se zejména o snahu vymezit systém zajištění kvality auditorské profese a zavést veřejný dohled nad auditem. Jelikož by samotná implementace této směrnice do původního zákona č.254/2000Sb., o auditorech, měla negativní dopad jak na jeho strukturu, tak i přehlednost, byl namísto novelizace původního zákona vydán zákon nový.

Nejdůležitější změny, o které se nový zákon o auditorech snaží, lze shrnout do následujících bodů¹⁴:

- uvést do souladu českou právní úpravu se směrnicí 2006/43/ES,
- zachovat v co nejvyšší možné míře stávající regulaci auditorské profese a co nejméně zasahovat do fungujících struktur vymezených současným zákonem, využít znění současné právní úpravy regulace auditorské profese,
- zasadit do těchto struktur nový orgán veřejného dohledu (Radu pro veřejný dohled nad auditem), která bude dohlížet na činnost Komory, na plnění jejích funkcí daných zákonem, na dodržování auditorských standardů, etického kodexu

¹⁴ http://www.kacr.cz/Data/files/Metodika/Aktuality/517_0_Audit.doc

a vnitřních předpisů Komory. Bude kontrolovat, zda systém zajištění kvality auditorské činnosti, systém průběžného vzdělávání statutárních auditorů, disciplinární a sankční systémem a vstup do profese, je Komorou prováděn tak, aby byla dodržena ustanovení zákona. V Evropě je běžný dvojstupňový systém regulace auditorské profese, kdy nad samosprávnou organizací, tzn. Komorou je nadřazena další osoba plnící funkci veřejného dohledu,

- stanovit způsob financování veřejného dohledu, který musí splňovat zejména požadavky bezpečnosti a nesmí být vystaven nepatřičnému vlivu ze strany auditorské profese,
- sladit působnost a odpovědnost orgánu dohledu tak, aby nedocházelo ke zbytečným a systematickým chybám, duplikaci pravomocí a odpovědností Komory, Rady pro veřejný dohled nad auditem a ministerstvem financí jako regulátorem,
- vymezit pro účely povinného auditu další subjekty veřejného zájmu, mezi něž patří dle směrnice povinně banky, pojišťovny a kótované společnosti, a stanovit povinné zakládání výborů pro audit v těchto subjektech,
- blíže specifikovat systém kontroly kvality, který bude provádět a organizovat Komora,
- upravit nově prvky mezinárodní spolupráce s orgány veřejného dohledu v rámci Evropské unie i spolupráce s orgány veřejného dohledu ve třetích zemích,
- upravit povinné používání mezinárodních auditorských standardů, které budou přijímány v EU a stanovit povinnost auditorovi řídit se mezinárodně uznávanými etickými normami (etický kodex Mezinárodní federace účetních),
- změnit systém zkoušek, které již nebudou obsahovat, v souladu se zahraničními zkušenostmi s cílem zvýšení objektivity a přezkoumatelnosti, ústní část, budou se dělit pouze na dílčí zkoušky z oborů předepsaných novou auditorskou směrnicí,
- respektovat další požadavky, které jsou v České republice přijímány nebo byly v poslední době přijaty v obecné rovině - např. zjednodušení prokazování bezúhonnosti pro účely vstupu do regulovaných profesí, uznávání kvalifikací v souvislosti s novelou zákona o uznávání kvalifikací a nastavení mechanismů v boji proti legalizaci výnosů z trestné činnosti.

3. PRÁVNÍ ÚPRAVA AUDITU V ČESKÉ REPUBLICE

Audit patří mezi činnosti, které vyžadují vysoce odbornou specializaci těch, kteří tyto činnosti vykonávají. Auditorská profese a činnost auditorů by neměla být ponechána pouze živelnému vývoji a to hlavně z toho důvodu, že tato činnost by měla uspokojovat především veřejný zájem občanů. Na druhé straně se nesmí dopustit, aby auditorskou profesi a činnost auditorů centrálně reguloval stát, protože zde hrozí riziko zneužití ve prospěch státu, jako jednoho z největších uživatelů této činnosti.

Audit patří mezi objektivně nutně regulované systémy, které se vyznačují svými, pro ně typickými, způsoby vykonávání právní regulace, cíli, postupy a formami.

Auditorskou profesi řadíme mezi tzv. svobodná povolání, která se vyznačují svými obecnými i specifickými znaky, jejichž charakter je tak odděluje od ostatních profesí. Na jedné straně stojí služby, které jsou touto profesí poskytovány svým uživatelům, na druhé straně jsou konkrétní povinnosti, které profese jako celek, i jednotliví auditori, musí splnit vůči svému okolí a také vůči vnitřku samotné profese.

3.1. Obecné podmínky právní úpravy

Současná doba je spojována s velmi rapidním rozšířením poskytovaných auditorských služeb, kdy auditori už nenabízí svým klientům pouhé ověření účetní závěrky. Nabízejí také řadu dalších služeb, které jsou s auditem úzce spojeny, např. daňové a účetní poradenství, financování hospodářských činností, oceňování podniků při prodeji nebo fúzi a mnoho dalších. Z tohoto důvodu se v poslední době osoba auditora začíná vnímat nejen jako poradce vlastníků, ale především jako poradce vedení společnosti. Přesto si musí auditor neustále zachovávat nezávislost, což představuje vysoké nároky na osobnost auditora, z hlediska teoretického i praktického vzdělání. Proto je nutné činnost auditorů i samotnou auditorskou profesi právně regulovat.

Je tedy zřejmé, že nutnost existence právní úpravy vyplývá z vysoké náročnosti na teoretické znalosti a praktické zkušenosti z auditorské činnosti a to nejen v samotné oblasti auditu, ale i v dalších oblastech, jako je oblast účetnictví, daní, financování hospodářských činností, oceňování podniků či v oblasti makroekonomické.

Jako další důvod pro existenci právní úpravy auditu lze zmínit informační nerovnováhu, kdy uživatelé účetních informací i auditu nemohou posoudit, zda se jedná o audit, který byl proveden řádným způsobem.

Výsledky auditorské činnosti, slouží především jednak klientovi, který si tuto činnost koupil, ale také i potřebám veřejného zájmu občanů, kteří na ně spoléhají. Proto je nutné z důvodu ochrany veřejného zájmu činnost auditora právně regulovat, a to především ve formě kvalifikačních požadavků, které auditor musí splnit a ve formě pravidel pro vlastní odbornou činnost.

3.2. Zákonná úprava auditu v České republice a etika chování

Právní úpravu auditu v České republice lze rozdělit do dvou základních oblastí, a to jednak oblast vymezující subjekty a podmínky povinného auditu, a dále pak oblast týkající se vlastní právní úpravy auditu.

Povinnost auditu řádné a mimořádné účetní závěrky obchodních společností a družstev je zakotvena v Obchodním zákoníku č.513/1991Sb., a dále v zákoně č.563/1991 Sb., o účetnictví. Vlastní právní úpravu auditu nalezneme v zákoně č.93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů.

3.2.1. Obchodní zákoník, Zákon o účetnictví

Obchodní zákoník upravuje povinnost pro vybrané společnosti ověřovat účetní závěrku auditorem hned v několika odstavcích. Podle § 39 Obchodního zákoníku je dána povinnost, aby všechny obchodní společnosti a družstva měla ověřenou účetní závěrku i výroční zprávu auditorem, a to buď podle obchodního zákoníku nebo zvláštního právního předpisu¹⁵. Dále je zde stanovena povinnost pro podnikatele, aby připravili a poskytli auditorovi všechny účetní záznamy a vysvětlení potřebná k ověřování a dále, že náklady spojené s auditorskou činností hradí podnikatel, jehož účetní závěrka se ověřuje. Zde je patrné to, co již bylo dříve zmíněno, že za auditorskou činnost platí někdo jiný, než ten, kdo ji plně využívá (veřejnost).

§ 40 Obchodního zákoníku řeší problematiku týkající se zveřejňování údajů z účetních závěrek ověřených auditorem. Je zde uložena povinnost, že obchodní společnosti a

¹⁵ Zvláštním právním předpisem se rozumí zákon č.563/1991 Sb., o účetnictví.

družstva zveřejňují účetní závěrky i výroční zprávy způsobem stanoveným Obchodním zákoníkem, nebo podle zvláštního právního předpisu.

§ 66a Obchodního zákoníku říká, že pokud podléhá účetní závěrka ovládané osoby ověření auditorem, je auditor povinen ověřit i správnost údajů uvedených v písemné zprávě o vztazích mezi ovládající a ovládanou osobou a o vztazích mezi ovládanou osobou a ostatními osobami ovládanými stejnou ovládající osobou (propojené osoby). Ovládající osobou se dle Obchodního zákoníku rozumí osoba, která fakticky nebo právně vykonává přímo nebo nepřímo rozhodující vliv na řízení nebo provozování podniku jiné jednotky (ovládaná osoba).

§ 81 Obchodního zákoníku dává za povinnost společníku, který je pověřen obchodním vedením veřejné obchodní společnosti, na požádání informovat ostatní společníky o všech záležitostech společnosti. Každý společník je oprávněn nahlížet do všech dokladů společnosti a kontrolovat tam obsažené údaje, a nebo k tomu zmocnit auditora nebo daňového poradce.

§ 98 Obchodního zákoníku dává oprávnění komandistovi nahlížet do účetních knih a účetních dokladů komanditní společnosti a kontrolovat tam obsažené údaje, nebo k tomu zmocnit auditora.

Podle § 122 Obchodního zákoníku mají společníci společnosti s ručením omezeným právo požadovat od jednatelů informace o záležitostech společnosti a nahlížet do dokladů společnosti a kontrolovat tam obsažené údaje, nebo k tomu zmocnit auditora nebo daňového poradce.

§ 208 Obchodního zákoníku se zabývá situací, kdy dochází ke zvýšení základního kapitálu akciové společnosti z vlastních zdrojů . Předpokladem pro zvýšení základního kapitálu je, že řádná, mimořádná, či mezitímní účetní závěrka byla ověřena auditorem bez výhrad.

Další právní úpravou je zákon o účetnictví, který se jednak odvolává na obchodní zákoník, a problematiku týkající se ověřování a zveřejňování údajů z účetní závěrky řeší v § 20-23.

V § 20 stanovuje, které účetní jednotky mají povinnost mít ověřenou řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku auditorem. Zde je uvedeno:

- Akciové společnosti, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jedno ze tří níže uvedených kritérií.
- Ostatní obchodní společnosti a družstva, zahraniční osoby, které podnikají podle zvláštních právních předpisů na území ČR, fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku, fyzické osoby, jejichž obrat přesáhl stanovený limit a je v souladu s pravidly dle zákona o účetnictví, fyzické osoby, které vedou účetnictví dobrovolně, fyzické osoby, které jsou podnikateli a účastníky sdružení bez právní subjektivity a ostatní fyzické osoby podle zvláštních předpisů, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň dvou ze tří níže uvedených kritérií.

Tato kritéria jsou:

- Aktiva celkem jsou vyšší než 40 000 000 Kč.
- Roční úhrn čistého obratu je vyšší než 80 000 000 Kč.
- Průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období je více než 50.

3.2.2. Zákon o auditorech

Zákon č.93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, (dále jen „zákon o auditorech“), je zákon zpracovávající příslušné předpisy Evropských společenství¹⁶ a upravující postavení a činnost statutárních auditorů, auditorských společností a asistentů auditora, postavení a působnost Komory auditorů ČR, (dále jen „Komora“) a Rady pro veřejný dohled nad auditem, (dále jen „Rada“).

Zákon je složen ze šesti částí, kde první část tohoto zákona obsahuje ustanovení týkající se nového zákona o auditorech a skládá se z deseti hlav. Druhá až pátá část se zabývá

¹⁶ Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES ze dne 17.5.2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek, o změně směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS a o zrušení směrnice Rady 84/253/EHS.

změnou některých zákonů v důsledku přijetí tohoto nového zákona, v šesté části se upravuje jeho účinnost.

Podle tohoto zákona mají oprávnění provádět **povinný audit**, tedy ověření řádných a mimořádných účetních závěrek nebo konsolidovaných účetních závěrek, pokud takové ověření vyžaduje jiný právní předpis¹⁷, případně ověření mezitímní účetní závěrky, pokud takové ověření vyžaduje jiný právní předpis¹⁸, pouze auditoři. Auditorem se zde rozumí, v případě fyzické osoby **statutární auditor**, v případě právnické osoby **auditorská společnost**.

Aby mohla fyzická osoba vykonávat auditorskou činnost, musí jí být na její žádost Komorou vydáno auditorské oprávnění. Auditorskou činností se dle tohoto zákona rozumí provádění povinného auditu, přezkoumání hospodaření dle jiného právního předpisu¹⁹, pokud toto přezkoumání provádí auditor, ověřování účetních záznamů, pokud je tak stanoveno v jiném právním předpise²⁰ a ověřování jiných ekonomických informací prováděné podle auditorských standardů.

Aby bylo fyzické osobě vydáno auditorské oprávnění, musí splnit několik podmínek:

- získat vysokoškolské vzdělání či dokončit studium uznávané příslušným členským státem za součást jeho vysokoškolského systému a jehož dokončení poskytuje studentovi vysokoškolskou kvalifikaci,
- být způsobilý k právním úkonům,
- být bezúhonný,
- absolvovat alespoň 3letou odbornou praxi jako asistent auditora, popřípadě v obdobné pracovní pozici v jiném členském státě, v rozsahu nejméně 35 hodin týdně,
- nevykonávat činnosti, které jsou zákonem definovány,
- složit auditorské zkoušky,
- nesmí být za posledních 10 let vyškrtuta ze seznamu auditorů
- uhradit poplatky ustanovené zákonem,

¹⁷ Jiným právním předpisem se rozumí zákon č.563/1991 Sb., o účetnictví.

¹⁸ Zákon č.563/1991 Sb., o účetnictví.

¹⁹ Zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumání hospodaření územních samosprávních celků a dobrovolných svazků obcí, ve znění pozdějších předpisů.

²⁰ V zákoně č. 256/2006 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů.

- nemít nedoplatek na pojistném a na penále na veřejném zdravotním pojištění nebo na pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti,
- složit slib auditora.

Taktéž obchodní společnosti, která chce vykonávat auditorskou činnost, musí být vydáno auditorské oprávnění a to za následujících podmínek, které musí splnit. Mezi tyto podmínky patří:

- fyzické osoby, které provádí povinné audity jejím jménem, jsou statutárními auditory,
- prostou většinou hlasovacích práv v této společnosti musí disponovat statutární auditori nebo auditorské společnosti a také prostá většina členů statutárních orgánů musí být tvořena statutárními auditory nebo auditorskými společnostmi,
- členové statutárního orgánu musí být bezúhonní a musí mít dobrou pověst,
- není v úpadku,
- nemá nedoplatek na daních nebo odvodech, poplatcích, úhradách, úplatách, pokutách a penále, včetně nákladů řízení, které vybírají a vymáhají územní finanční orgány a nemá nedoplatek na pojistném a na penále na veřejném zdravotním pojištění nebo na sociálním zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a má dobrou pověst.

Zákon dále v § 6 a 7 vyjmenovává situace, kdy je statutárnímu auditorovi nebo auditorské společnosti udělen dočasný nebo trvalý zákaz výkonu auditorské činnosti a dočasné či trvalé odebrání auditorského oprávnění.

Jak už bylo výše zmíněno, jedna z podmínek pro získání auditorského oprávnění, je složení **auditorské zkoušky**. Tato zkouška je zaměřena na následující oblasti: všeobecná účetní teorie a zásady, právní požadavky a standardy, vztahující se k přípravě účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, mezinárodní účetní standardy, finanční analýza, nákladové a manažerské účetnictví, řízení rizik a vnitřní kontrola, provádění povinného auditu a profesní znalosti, právní požadavky a profesní standardy, vztahující se k povinnému auditu a statutárními auditorům, mezinárodní auditorské standardy, popř. další auditorské standardy vydané Komorou, profesní etika a nezávislost.

Dále se auditorská zkouška skládá z následujících oborů, ale již pouze v rozsahu nezbytném pro provádění auditorské činnosti. Těmito obory jsou právo obchodních společností a správa a řízení obchodních společností, dále právo insolvenční, finanční, občanské, obchodní, pracovní a právo sociálního zabezpečení, informační a výpočetní systémy, podniková, všeobecná a finanční ekonomie, matematika a statistika a zásady finančního řízení podniku.

Auditorská zkouška se skládá v českém jazyce a v písemné formě. Statutární auditoři jsou po složení auditorských zkoušek dále povinni účastnit se programu průběžného vzdělávání s cílem zvyšování jejich teoretických a profesních znalostí.

Veškeré informace o statutárních auditorech a auditorských společnostech lze nalézt v **seznamu auditorů**, který vede Komora. Seznam auditorů je veden v českém jazyce, v elektronické podobě a všechny údaje, které obsahuje, jsou veřejně přístupné.

Auditor musí při provádění své činnosti dodržovat **etický kodex**, který představuje minimální standard profesní etiky auditora. Etický kodex je vydáván Komorou jako její vnitřní předpis. Při jeho zpracování respektuje mezinárodní etické požadavky, především etický kodex Mezinárodní federace účetních. Auditor dále musí být nezávislý na auditované osobě a nesmí se podílet na jejím rozhodování. Auditor má povinnost, pokud tento zákon, nebo jiný právní předpis nestanoví jinak, zachovat mlčenlivost o všech skutečnostech, které nejsou veřejně známy a týkají se účetní jednotky, kterou audituje. Tato mlčenlivost platí i pro auditora, který má dočasný nebo trvalý zákaz výkonu auditorské činnosti.

Nově je v zákoně ustanovena povinnost auditorů při provádění auditorské činnosti postupovat v souladu s mezinárodními auditorskými standardy a s auditorskými standardy vydanými Komorou, které upravují postupy auditora při provádění auditorské činnosti, které nejsou upravené mezinárodními auditorskými standardy. V předchozím zákoně nebyly mezinárodní auditorské standardy vůbec zmiňovány, přesto již od roku 2005 Komora ČR požaduje, aby se v souladu s těmito standardy postupovalo.

Auditor je při výkonu své profese povinen dodržovat vnitřní předpisy Komory, mezinárodní auditorské standardy, auditorské standardy vydávané Komorou,

nenarizovat změny a opravy údajů vykázaných účetní jednotkou a platit povinný příspěvek na činnost Komory a spolupracovat s Radou při výkonu veřejného dohledu nad auditem. A naopak, účetní jednotka je povinna poskytnout auditorovi veškeré jím požadované doklady a jiné písemnosti, které jsou nezbytné pro řádné provedení auditorské činnosti. Auditor má oprávnění účastnit se inventarizace majetku a závazků účetní jednotky, je oprávněn si vyžádat mimořádnou inventarizaci. Za výkon auditorské činnosti mu náleží příslušná odměna.

Ze zákona jsou statutární auditor a auditorská společnost povinni nechat se pojistit pro případ odpovědnosti za škodu způsobenou v souvislosti s prováděním auditorské činnosti.

Na všechny statutární auditory a auditorské společnosti se vztahuje **systém kontroly kvality**, který organizuje a řídí Komora v souladu s dozorčím řádem, jež je vnitřním předpisem Komory. Účelem tohoto systému je především zkontrolovat, zda auditoři postupují při provádění auditorské činnosti podle mezinárodních auditorských standardů, auditorských standardů Komory a etického kodexu. Tento systém musí být nezávislý na kontrolovaných subjektech, musí podléhat veřejnému dohledu, jeho financování musí být bezpečné a nesmí být negativně ovlivněno ze strany auditorů. Kontrolu kvality provádí fyzická osoba, která musí mít náležité odborné vzdělání a znalosti v oblasti povinného auditu a účetního výkaznictví a také zvláštní školení o přezkumu zajištění kvality. Tyto osoby musí být vybrány tak, aby neexistoval střet zájmů mezi těmito osobami a kontrolovaným subjektem.

Pokud dojde statutárním auditorem k porušení tohoto zákona, etického kodexu, auditorských standardů či jiných zákonem uváděných právních předpisů, lze mu uložit kárné opatření. Kárným opatřením může být napomenutí, veřejné napomenutí, pokuta do výše 1 mil.Kč, dočasný nebo trvalý zákaz výkonu auditorské činnosti. Pokud je uloženo kárné opatření auditorské společnosti, může jí být uložena pokuta až do výše 5 mil.Kč.

Asistentem auditora se rozumí fyzická osoba, která je zapsána v seznamu asistentů auditora, a která je způsobilá k právním úkonům, je bezúhonná, získala vzdělání, které je potřebné pro přijetí na vysokou školu nebo vzdělání rovnocenné. Asistent auditora

musí vykonávat odbornou praxi za účelem získání dostatečných teoretických a praktických znalostí a osvojení si zkušeností potřebných k provádění auditorské činnosti. Odborná praxe musí probíhat u auditora, který má oprávnění provádět auditorskou činnost a dále musí mít praxi delší než 3 roky a nesmí mít v době výkonu praxe asistenta auditora dočasný zákaz výkonu auditorské činnosti

Zákon o auditorech se ve své další části zabývá postavením profesní organizace všech auditorů ČR, tedy **Komorou auditorů ČR**. Komora je samosprávnou organizací všech statutárních orgánů se sídlem v Praze. Zajišťuje podmínky pro organizaci, řízení a provoz systému kontroly kvality, kontroluje, zda statutární auditori, auditorské společnosti a asistenti auditorů dodržují tento zákon, vydává vnitřní předpisy Komory, Etický kodex a auditorské standardy s výjimkou mezinárodních auditorských standardů. Vede seznam auditorů a asistentů auditorů, vytváří předpoklady pro průběžné udržování a zvyšování odborné úrovně statutárních auditorů a pro přípravu asistentů auditorů ke složení auditorských zkoušek, zajišťuje provádění auditorských zkoušek a další činnosti, které jí zákon ukládá.

Mezi orgány Komory patří **sněm, výkonný výbor a prezident Komory, dozorčí komise a kárná komise**. Do orgánu Komory, s výjimkou sněmu, mohou být zvoleni statutární auditori, kteří neměli v době konání voleb dočasný zákaz výkonu auditorské činnosti. Funkční období člena orgánu Komory nesmí přesáhnout dobu 4 let. Opakovaná volba je možná, přičemž člen orgánu Komory může setrvat v jednom a totéž orgánu nejdéle po dvě po sobě jdoucí funkční období.

Nově se v zákoně objevuje **Rada pro veřejný dohled nad auditem**, která byla zřízena z důvodu vytvoření orgánu veřejného dohledu nad auditem. Rada je právnickou osobou se sídlem v Praze. Cílem Rady je vykonávat dohled nad výkonem auditorské činnosti a činnosti Komory v rozsahu stanoveném zákonem o auditorech. Rada má povinnost při výkonu své činnosti dbát na ochranu veřejného zájmu. Její činnost je financována z příjmů, které pochází z některých pokut, případně z dotací ze státního rozpočtu, pokud zdroje z pokut nestačí. Statut Rady stanoví veškeré podrobnosti o její činnosti a vnitřní organizaci. Rada vykonává veřejný dohled nad činnostmi, kterými jsou především kontrola dodržování ustanovení tohoto zákona, auditorských standardů, etického kodexu a vnitřních předpisů Komory auditorů a orgány Komory. Dohlíží na organizaci,

řízení a provozování systému kontroly kvality auditorské činnosti prováděné Komorou, a na organizaci a provozování systému průběžného vzdělávání statutárních auditorů prováděného Komorou. Také na uplatňování disciplinárních a sankčních opatření při řízení proti auditorům. Mezi další činnosti, které Rada vykonává, patří například spolupráce s Ministerstvem financí, s ČNB, schvalování statutu Rady, plánu činnosti Rady, návrhu rozpočtu Rady, jednacího řádu Rady, organizačního, spisového a podpisového řádu Rady a zprávy o veřejném dohledu nad auditem. Podává Komoře návrhy na provedení kontroly kvality u auditora a dohlíží na provádění kontroly kvality a další činnosti stanovené zákonem o auditorech. Každý rok, nejpozději do 30.6., musí každoročně vydat zprávu o veřejném dohledu nad auditem v ČR za předcházející rok.

Výkonným orgánem Rady je prezidium složené z pěti členů, kteří jsou mimo profesi a jedním členem, který je statutární auditor. Prezidium je jmenováno a odvoláváno ministrem financí na základě dohody s ČNB.

Rada má povinnost vzájemně spolupracovat s příslušnými orgány členských států. Tato spolupráce se především týká výměny informací či spolupráce při šetření, která se týkají provádění povinných auditů. Všechny osoby, které jsou nebo byly zaměstnány Radou, mají povinnost zachovávat mlčenlivost. Informace, na které se vztahuje požadavek mlčenlivosti, nesmějí být sděleny žádné jiné osobě či orgánu. Není tím však dotčena možnost výměny důvěrných informací mezi příslušnými orgány. Rada má však za povinnost zajistit, aby se na takto vyměněné informace rovněž vztahovala povinnost zachovávat mlčenlivost. Rada může požádat příslušný orgán jiného členského státu, aby provedl šetření na svém území, nebo může také požádat, aby jeho zaměstnanci, nebo jím vybrané osoby směly doprovázet v průběhu tohoto šetření pracovníky příslušného orgánu tohoto jiného členského státu.

I další část zákona týkající se **povinného auditu subjektů veřejného zájmu** je nová. Za subjekty veřejného zájmu jsou považovány právnické osoby založené podle českého práva, jejichž převoditelné cenné papíry jsou přijaty k obchodování na regulovaném trhu kteréhokoli členského státu Evropské unie nebo smluvního státu dohody o Evropském hospodářském prostoru, banky, pojišťovny a zajišťovny, Všeobecná pojišťovna České republiky, zdravotní pojišťovny, penzijní fondy, spořitelny a úvěrní družstva, obchodníci s cennými papíry, centrální depozitář, provozovatel vypořádacího

systému, investiční společnosti, investiční fondy a instituce elektronických peněz a dále také obchodní společnost, družstvo nebo konsolidující účetní jednotka, pokud jejich průměrný přepočtený stav zaměstnanců za bezprostředně předcházející účetní období převýšil 4 000 zaměstnanců.

Auditor, který provádí povinný audit subjektu veřejného zájmu, je povinen do 3 měsíců po skončení svého účetního období zveřejnit výroční zprávu o průhlednosti. Tato zpráva by měla obsahovat následující údaje:

- informace o právní formě a vlastnících auditorské společnosti, popis sítě, pokud do ní auditorská společnost patří a právní a strukturální postavení této auditorské společnosti v síti,
- popis struktury řízení auditorské společnosti, popis vnitřního systému řízení kvality auditora, příp. prohlášení statutárního orgánu auditorské společnosti o účinnosti jeho fungování,
- údaj o tom, kdy byla provedena poslední kontrola kvality, seznam subjektů veřejného zájmu, u kterých auditor prováděl nebo provádí povinný audit v účetním období zahrnutém ve zprávě o průhlednosti,
- vyjádření o nezávislosti činnosti auditorské společnosti, které potvrdí, že byl proveden vnitřní přezkum dodržování nezávislosti, vyjádření o přístupu sledovaného auditorskou společností v oblasti průběžného vzdělávání statutárních auditorů,
- finanční informace, které vypovídají o postavení auditorské společnosti na trhu a způsob výpočtu odměny osob vykonávajících funkci klíčového auditorského partnera.

Subjekt veřejného zájmu musí zřídit **výbor pro audit**, který je orgánem subjektu veřejného zájmu a má alespoň tři členy. Nejméně jeden z členů musí být s 3letými praktickými zkušenostmi v oblasti účetnictví či povinného auditu a musí být nezávislý na auditované osobě. Pokud není subjektem veřejného zájmu výbor pro audit zřízen, vykonává činnosti výboru pro audit jeho dozorčí orgán. Mezi hlavní činnosti výboru pro audit patří především sledování postupu sestavování účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, hodnocení účinnosti vnitřní kontroly společnosti, vnitřního auditu a případně systému řízení rizik. Dále sledování procesu povinného auditu účetní závěrky nebo konsolidované účetní závěrky, posuzování nezávislosti statutárního auditora a

auditorské společnosti a poskytování doplňkových služeb auditované osobě, doporučení auditora. Auditor musí průběžně podávat výboru pro audit zprávy o významných skutečnostech týkající se povinného auditu, zejména o nedostacích ve vnitřní kontrole ve vztahu k postupu sestavování účetní závěrky, nebo konsolidované účetní závěrky.

Zákon dále také klade zvláštní požadavky na auditory, kteří provádějí povinný audit u subjektů veřejného zájmu. Tito auditoři mají povinnost jednou ročně formou písemného prohlášení potvrdit výboru pro audit svou nezávislost na auditovaném subjektu, jednou ročně písemně sdělit výboru pro audit doplňkové služby poskytnuté auditovanému subjektu a projednat s výborem pro audit případné ohrožení své nezávislosti a uvést jaké kroky byly provedeny k jejich zmírnění. Klíčový auditorský partner, který je zodpovědný za provádění povinného auditu, musí být vystřídán nejpozději do 7 let od zahájení provádění povinného auditu a nejdříve po uplynutí 2 let smí opět provádět auditorskou činnost v tomto subjektu. Statutárním nebo klíčovým auditorským partnerem, který provádí audit jménem auditorské společnosti, nesmí být v auditovaném subjektu veřejného zájmu přijata řídicí funkce před uplynutím dvou let poté, co byl jím proveden v subjektu povinný audit.

3.2.3. Auditorské směrnice KAČR a Mezinárodní auditorské standardy (ISA)

Auditoři zapsaní v seznamu auditorů KAČR mají povinnost při provádění auditorské činnosti postupovat podle mezinárodních auditorských standardů, které jsou upraveny právem Evropských společenství a podle auditorských směrnic, které vydává KAČR. Tyto směrnice upravují ty postupy auditora, které nejsou upraveny mezinárodními auditorskými standardy. Směrnice KAČR vycházejí z mezinárodních auditorských standardů při respektování zákonů upravujících účetnictví a provádění auditu v ČR. Mezinárodní auditorské standardy jsou vydávány Mezinárodní federací auditorů a účetních (IFAC). Komora prostřednictvím standardů a směrnic upravuje jednak postupy při ověřování účetní závěrky a výroční zprávy a jednak formu zpracování zprávy auditora.

Následující tabulka udává přehled mezinárodních auditorských standardů platných v současnosti.

Tabulka 1: Přehled mezinárodních auditorských standardů

Mezinárodní auditorské standardy (ISA)	
číslo	název
ISA 200	Cíle a obecné principy auditu účetních závěrky
ISA 210	Podmínky auditních závěrek
ISA 220	Řízení kvality a auditů historických finančních informací
ISA 230	Dokumentace auditu
ISA 240	Postup auditorů při posuzování možných podvodů při auditu účetní závěrky
ISA 250	Přihlížení k zákonům a nařízením při auditu účetní závěrky
ISA 260	Předávání informací o záležitostech auditu osobám pověřeným řízením účetní jednotky
ISA 300	Plánování auditu účetní závěrky
ISA 315	Znalost účetní jednotky a jejího prostřední a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti
ISA 320	Významnost z hlediska auditu
ISA 330	Postupy prováděné auditorem v reakci na vyhodnocená rizika
ISA 402	Zvažované skutečnosti týkající se subjektů využívajících služeb servisních organizací
ISA 500	Důkazní informace
ISA 501	Důkazní informace - další aspekty týkající se specifických položek
ISA 505	Externí confirmace
ISA 510	Audit v prvním účetním období zakázky - počáteční zůstatky
ISA 530	Výběr vzorků a další výběrové testy
ISA 540	Audit účetních odhadů
ISA 545	Audit ocenění reálnou hodnotou a jejího vykazování
ISA 550	Propojené osoby
ISA 560	Události po datu účetní závěrky
ISA 570	Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky
ISA 580	Prohlášení k vedení auditu
ISA 600	Využití práce jiného auditora
ISA 610	Posuzování práce interního auditora
ISA 620	Využití práce experta
ISA 700	Zpráva auditora o úplné účetní závěrce určené k všeobecným účelům
ISA 701	Modifikace zprávy auditora
ISA 720	Ostatní informace v dokumentech obsahující auditovanou účetní závěrku
ISA 800	Zpráva auditora o auditu pro zvláštní účely

Zdroj: www.kacr.cz, vlastní úprava

3.2.4. Etický kodex Komory auditorů ČR

Význam slova etika odvozujeme od řeckého slova „ethos“, které původně znamenalo „obvyklé místo pobytu“ a v přeneseném významu pak tradice, obyčej, zvyk a nakonec mravy. Dalo by se tedy říci, že význam slova etika vyjadřuje jakousi sociálně zděděnou normu, která může určovat podmínky pro chování člověka. Mezi základní principy etického chování patří integrita, objektivita, důvěrný charakter informací, odborné předpoklady, náležitá péče a profesionální jednání. Konkrétní projev toho, jak je obecně

vnímáno etické chování, které bylo v minulosti rozvinuto filosofy, je i etické chování v auditu.

Konkrétní pravidla a normy chování auditorů při vykonávání jejich činnosti byly stanoveny Mezinárodní federací auditorů (IFAC) v Mezinárodním etickém kodexu. Tento Mezinárodní etický kodex vydaný IFACem je základ, od kterého se odvíjí jednotlivé etické požadavky na auditory v jednotlivých členských zemích EU. Tento etický kodex byl přijat také Komorou auditorů ČR. Auditři mají tak povinnost pravidla v něm stanovená dodržovat při vykonávání své profese.

Cílem etického kodexu KAČR je snaha o zajištění, aby auditorská činnost vykonávána auditry měla nejvyšší kvalitu, a aby neztratila důvěru vůči veřejnosti.

V současné době platný Etický kodex Komory auditorů byl schválen XVI. Sněmem Komory auditorů ČR dne 27.11.2006 s nabytí účinnosti dne 1.1.2007.

V Kodexu jsou stanovena tato základní pravidla:

- **Zachování etických pravidel při veškeré činnosti** – Auditor má možnost plnit jednak svoje základní poslání, tzn. vyjádřit svůj názor na účetní závěrku a výroční zprávu klienta, ale také může poskytovat i další služby na žádost různých orgánů (např. bank, státní správy, obchodního rejstříkového soudu apod.) v oblasti účetního, ekonomického a daňového poradenství, které jim dovoluje legislativa, a které nepovedou ke střetu zájmu. K udržení důvěry vůči veřejnosti a v postavení auditorské profese je nutné, aby při poskytování těchto dalších služeb byl dodržován etický kodex. Dodržování etických zásad platí i pro osoby, které auditor zaměstnává či s auditorem spolupracují. Auditor by se měl však chovat eticky nejen při výkonu své profese, ale i ve svém soukromém životě.
- **Objektivita auditora a pečlivý výkon auditorské činnosti** – Auditor je povinen být při poskytování svých služeb objektivní a věnovat jim maximální péči. Objektivita auditora ukládá auditorovi být nestranný, poctivý a nezávislý, dodržovat právní předpisy a profesní směrnice (objektivitu přímo navozují), a to zejména v případě konfliktu zájmů. Auditor se však může při výkonu své profese dostat do takové situace, kdy na něj bude vykonáván určitým způsobem

nátlak (např. úplatek, zastrašování apod.) s cílem ovlivnit výrok auditora a tím tak zajistit příznivé vyjádření. Auditor by měl mít tu schopnost tuto situaci včas rozpoznat a snažit se jí předcházet. Vznikne-li však nebezpečí, že by objektivita auditora mohla být narušena, měl by auditor zachovat rozumný odstup nebo spolupráci přerušit.

Pečlivý výkon znamená, že auditor při vykonávání své profese musí využít veškeré své znalosti a schopnosti ve prospěch svého klienta, včetně času, který auditor klientovi věnuje. Předpokladem je ale spolupráce klienta podle odůvodněných požadavků auditora. Klient by měl být upozorněn na určitá omezení v činnosti auditora a rovněž obeznámen s tím, že odpovědnost za obsah ověřovaných skutečností nese v první řadě on, a ne auditor.

- **Odborná kvalifikace auditora a její udržování** – Tato pravidla jsou již ustanovená v zákoně a také v profesních předpisech. Auditor se nesmí spokojit s jednou pro vždy danou úrovní svých znalostí, tedy musí si vysokou odbornost neustále udržovat. Proto je nutné, aby neustále sledoval měnící se ekonomické prostředí, nové právní předpisy, či vývoj auditorské profese jak doma, tak i v zahraničí. Ty služby, ke kterým auditor nemá dostatečnou kvalifikaci, by neměl poskytovat (např. auditovat banku, pokud nemá dostatek znalostí). Tyto služby by mohl vykonávat jedině tehdy, pokud získá spolupracující osobu, nejlépe auditora, která mu zaručí, že tyto služby byly provedeny kvalitně a v souladu s očekáváním klienta. I tak nese za tyto služby odpovědnost on sám, nikoliv spolupracující osoba.
- **Dodržování práva a auditorských standardů** – Toto základní pravidlo by mělo být samo o sobě samozřejmostí při poskytování auditorských služeb, ale také hlavně v zájmu samotného auditora. Auditor se při výkonu své profese může dostat i do takové situace, že bude nucen svoje postupy obhájit, např. před soudem, a z toho důvodu bude muset své postupy dokázat. Proto má auditor povinnost při vykonávání své činnosti vést o své činnosti dokumentaci, ve které lze najít všechny záznamy o prováděných činnostech. Nutnost dodržovat předepsané postupy také vyplývá kromě jiného, i ze snahy o zachování vysoké kvality profese auditora a je středem zájmu kontrolních orgánů Komory auditorů.

- **Mlčenlivost auditora o věcech zjištěných při výkonu činnosti** – Při výkonu své profese má auditor přístup k řadě velmi důvěrných informací o klientovi, které nezná nikdo ze široké veřejnosti a jejich zveřejnění by samotnému klientovi mohlo velmi ublížit a způsobit škodu. Auditor má tedy povinnost zachovat mlčenlivost o takto nabytých informacích. Tato povinnost platí i po ukončení spolupráce s klientem. Dále je auditorovi zakázáno, aby důvěrné informace využíval ve svůj prospěch, k vlastnímu obohacení či k obohacení třetí strany. Mlčenlivosti může auditora zbavit pouze sama účetní jednotka, nebo nezávislý soud. Za porušení mlčenlivosti se ale nepovažuje to, pokud jsou informace zobecněny a jsou použity v odborných publikacích či v pedagogickém procesu.
- **Způsob propagace a získávání klientů** – Propagace osoby auditora a jeho služeb by měla být provedena pouze objektivně a pravdivě, tedy vhodným způsobem. Za vhodný způsob je považováno především informovat veřejnost o poskytovaných službách, předávání drobného propagačního materiálu, uvádění jmen klientů, u nichž lze získat podrobnější reference o osobě auditora, publikace v odborných knihách, časopisech, účast na přednáškách, odborných výstavách či veletrzích. Naopak za nevhodný lze považovat takový způsob propagace auditorských služeb, při nichž je vytvářena představa, že výsledky auditu budou příznivé, je prováděno srovnání se s jinými auditory, nebo kdy dokonce dochází k pomlouvání, cenovému podbízení a oslovování klientů, o kterých se ví, že už svého vlastního auditora mají.
- **Vztahy k ostatním auditorům** – Auditor je povinen zachovat profesní etiku ve vztahu k ostatním auditorům. Vztahy k ostatním auditorům je velmi citlivá záležitost a proto by měla být v této souvislosti dodržována určitá ohleduplnost. Je nepřijatelné, aby auditor jakýmkoliv možným způsobem hodnotil či zpochybňoval práci a výsledky práce jiného auditora. Pokud nastane například situace, že dojde k převzetí zakázky u klienta, jemuž dříve byly poskytovány služby jiným auditorem, je vhodné vstoupit do kontaktu s původním auditorem a pokusit se zjistit důvod, proč byl auditor vyměněn. Může také nastat i takový případ, kdy zakázka je klientem nabídnuta auditorovi později a je proto nutné zjistit, zda již předtím nebyl audit proveden, ale s nepříznivými výsledky, a zda se klient tímto způsobem snaží nepřímo získat příznivější výrok. V takovém případě by pak auditor měl zakázku odmítnout.

- **Odměna za práci auditora** - Odměna za poskytnutí odborných služeb se stanoví ve smlouvě uzavřené mezi auditorem klientem. Měla by odrážet skutečně vykonané služby, tedy jejich objem, nezbytný čas a kvalitu, popřípadě by v ní měly být zahrnuty další nezbytné výdaje auditora se zakázkou. Výše odměny by se však neměla vázat na výsledek samotného auditu. Odměna by měla mít přiměřenou výši, tedy neměla by být příliš vysoká a na druhé straně zase ne příliš nízká. Z tohoto důvodu by měla být výše odměny předem podložena předběžnou kalkulací a ve smlouvě by také měl být stanoven určitý interval výše odměny pro případ, že by nastaly neočekávané události, které by měly za vinu zvýšení pracnosti a časové náročnosti vykonávané služby. V některých případech může auditor žádat zaplacení zálohy, jejíž výše by měla být stanovena s ohledem na celkovou cenu služby.
- **Nezávislost auditora** – Základním předpokladem objektivity auditora a věrohodnosti jeho výroku ze strany ostatních osob je jeho nezávislost na klientovi. A současně také nesmí být auditor ovlivňován jinými osobami, včetně státních orgánů. Pokud by byla nezávislost auditora na klientovi ohrožena, je povinností auditora zakázku odmítnout. Toto pravidlo patří mezi základní etické požadavky a do jisté míry se prolíná se všemi ostatními výše uvedenými etickými předpoklady osoby auditora. Z tohoto důvodu je na nezávislost auditora kladena velká pozornost ze strany orgánů, které regulují auditorskou profesi jak na národní, tak i na mezinárodní úrovni. Díky nezávislosti auditora, a tím tedy i nezávislosti celého procesu se auditor stává v očích veřejnosti důvěryhodný. Zabezpečit tuto důvěryhodnost je však nesmírně složité, protože hlavně závisí na morálních vlastnostech auditora a ekonomickém prostředí a podmínkách, ve kterých auditoři svoji profesi vykonávají. Obecně je nutné tento požadavek chápat jednak jako nezávislost ve vztahu ke zkoumaným a ověřovaným skutečnostem, tj. účetní závěrce a na druhé straně jako nezávislost k těm, kteří tyto informace připravují.
- **Omezení v jiných činnostech** – Hlavním předmětem činnosti auditora by měla být auditorská činnost a jeho další podnikatelská činnost (§ 23 zákona č.93/2009 Sb. stanoví další možné podnikatelské činnosti, které auditor může vykonávat a tedy nejsou překážkou při poskytování auditorských služeb) by měla být pouze doplňkem jeho hlavní činnosti. Dále také není vhodné, aby auditor měl pracovní poměr k jiné, než právnické osobě, která vykonává též auditorskou činnost,

protože takový poměr ve většině případů auditorovi znemožňuje věnovat se plně výkonu své profese. Pokud by došlo k situaci, že by pracovní poměr byl uzavřen s jinou než právnickou osobou, měl by auditor po dobu trvání tohoto pracovního poměru pozastavit činnost související s poskytováním auditorských služeb.

4. AUDITORSKÉ POSTUPY

Cílem této kapitoly je uvést činnosti, které auditor musí vykonávat v průběhu své zakázky. Je zde uvedeno pořadí těchto činností tak, jak by měly logicky za sebou následovat. V praxi však může nastat situace, že řada činností prováděných auditorem se vzájemně prolíná, nebo dokonce některé činnosti auditor neprovádí vůbec. Vše záleží na posouzení auditora, které činnosti musí udělat, aby si získal objektivní názor na auditovanou účetní jednotku a její účetní výkazy, či naopak, které činnosti dle jeho zvážení a na základě výsledků provedených testů není nutné provádět.

Auditorské postupy lze z hlediska času členit na:

- činnosti před uzavřením smlouvy,
- předběžné plánovací procedury,
- vytvoření plánu auditu,
- provedení auditu,
- závěr auditu a vydání zprávy auditora.

4.1. Činnosti před uzavřením smlouvy

4.1.1. Posouzení rizika zakázky a reakce na něj

Audit vždy představuje pro auditora určitou míru rizika. Proto je důležité, aby auditor toto riziko zakázky posoudil, zda se jedná o riziko „obvyklé“, nebo o riziko „vyšší než obvyklé“. Posouzení rizika zakázky patří mezi rozhodující součást auditorského procesu a mělo by být provedeno co nejdříve. Na základě zjištěných skutečností se auditor rozhoduje, zda zakázku přijme či nikoliv. V případě přijetí zakázky auditor stanoví, v závislosti na stanovené míře rizika plán auditu a následující auditorské postupy. Informace, které jsou důležité pro posouzení míry rizika, získává auditor nejen prostřednictvím jednání s vlastníky a s vedením společnosti, ale pokud je to možné, tak i s relevantními třetími stranami (banky, klienti, pojišťovací makléři), či se zaměstnanci. Nezbytné je, aby auditor posoudil poslední účetní závěrku auditované společnosti, provedl analýzu způsobu vedení účetnictví společnosti, její povahy podnikatelského prostředí a podnikatelské činnosti. V současné době lze tyto informace získat také i z dalších zdrojů, jako je tisk nebo internet. Pokud došlo k výměně auditora auditovanou

společností, musí si současný auditor zjistit důvody plánované změny auditora a navázat kontakty s předchozími auditory.

4.1.2. Stanovení podmínek zakázky

Po tom, co auditor posoudí riziko zakázky, je v zájmu jak auditora, tak i klienta, aby došlo k uzavření písemné smlouvy (dohody) mezi auditorem a klientem. Cílem písemné smlouvy je předejít případným nedorozuměním ze strany klienta a jeho špatného pochopení cíle auditu. Obsahem uzavřené smlouvy by mělo být zejména stanovení cíle auditu, tedy vyjádření názoru na účetní závěrku v podobě výroku auditora, rozsah a podmínky auditorské zakázky a míra odpovědnosti auditora a vedení společnosti, popřípadě poskytnutí dalších služeb auditorem. Je důležité, aby stanovené podmínky zakázky byly v souladu s platnými právními předpisy. Pokud se klient a auditor dohodnou na dalších službách, musí být tyto další služby přesně a detailně specifikovány a musí na ně být uzavřena zvláštní smlouva. Auditor se nesmí zavázat k poskytování služeb, které nemůže na profesionální úrovni poskytnout, a nebo které nesmí poskytovat, pokud by byly v rozporu s etikou auditorské profese. Velmi často má smlouva formu dopisu, tzv. zakázkový dopis.

4.2. Předběžné plánovací procedury

4.2.1. Porozumění činnosti v oblasti podnikání klienta

První podstatnou podmínkou k provedení úspěšného auditu je nutnost, aby auditor zcela porozuměl oblasti klientova podnikání a činností, které klient uskutečňuje. Informace o těchto skutečnostech získává auditor především z jednání s vedením společnosti a zaměstnanci společnosti odpovědnými za účetnictví, finance a jiné oblasti (např. informace o nových inovacích, změnách obchodních cílů a nových strategií, nových konkurentech, nových segmentech trhů, fúzích, akvizicích atd.). Auditor může získávat informace také tím, že osobně navštíví organizační jednotky podniku nebo může využít i externí zdroje, jako jsou například internet, informační databáze či odborný tisk. Důležité je upozornit na nutnost naprosté otevřenosti ze strany vedení společnosti a zaměstnanců vůči osobě auditora. Není vhodné před auditorem tajit nějaké nedostatky, které auditor později stejně objeví, a jejichž skrývání navozuje atmosféru podezírání a nedůvěry ze strany auditora.

Auditor by měl být schopný rozpoznat faktory, které ovlivňují činnost společnosti, a to jak faktory vnitřní, tak i vnější. Mezi zkoumané vnější faktory patří zejména pochopení konkrétní činnosti klienta, tzn. jeho hlavní obchodní, výrobní a technické zaměření. Dále pochopení podnikatelského prostředí v daném odvětví a seznámení se se zákony a vyhláškami týkající se oblasti podnikání klienta, jejichž porušení může mít významný vliv na jeho existenci. Tato oblast klade značné nároky na auditorovy znalosti, proto je vhodné, aby spolupracoval i se specialisty z daných oblastí, například s daňovými a účetními poradci, odborníky na bezpečnost práce, specialisty na dodržování ekologických předpisů, specialisty na životní prostředí atd. Dalšími faktory zkoumání, faktory vnitřní, jsou struktura vlastnictví a vedení společnosti, finanční struktura (způsob financování provozní, investiční a finanční činnosti), obchodní cíle klienta, oblast personální politiky (kvalifikace pracovníků) a používané účetní metody.

V rámci předběžných plánovacích procedur by měl auditor dále posoudit a porozumět vnitřnímu kontrolnímu prostředí a účetnímu systému klienta. Díky tomu je auditor schopen identifikovat možné závažné nesprávnosti v účetní závěrce, zvážit faktory ovlivňující riziko vzniku závažných nesprávností a navrhnout tak vhodné postupy auditu.

4.2.2. Porozumění kontrolnímu prostředí

Kontrolní prostředí lze charakterizovat jako celkový postoj, informovanost a činnost statutárních orgánů a vedení účetní jednotky, pokud jde o kontrolu a její význam uvnitř dané společnosti. Poznání kontrolního systému je založeno na předběžném zkoumání vnitřního kontrolního systému, jeho dokumentování a určení kontrolních postupů, které snižují riziko závažných chyb, omylů a opomenutí. Do jaké míry se při auditu může auditor na vnitřní kontroly spolehnout závisí především na tom, jak porozumí vnitřnímu kontrolnímu systému a jeho fungování. Prvky vnitřního kontrolního systému tvoří kontrolní prostředí a kontrolní postupy.

Mezi faktory, které ovlivňují kvalitu vnitřního kontrolního prostředí patří zejména filosofie vedení a styl řízení účetní jednotky, organizační struktura společnosti, způsob delegování pravomoci a odpovědnosti na podřízené pracovníky, zabudované kontrolní systémy nebo vnitřní audit, personální politika, nebo odpovědnost vedení společnosti za správnost účetní závěrky. Kontrolními postupy jsou chápány ty činnosti, které vedení

účetní jednotky zabudovalo do celkového systému vnitřní kontroly. Většinou se jedná o strukturní informace. Příkladem kontrolních postupů jsou kontrola počítačových aplikací a počítačového prostředí, porovnání výsledků inventury s účetními stavy, schvalování a kontrola, dokumentace atd. Kontrolní postupy jsou stanoveny managementem společnosti, s cílem sestavit takovou účetní závěrku, která podává věrný a poctivý obraz majetkové a finanční pozice účetní jednotky. Z tohoto důvodu není auditor povinen porozumět všem kontrolám. Kontrolní postupy jsou určeny především ke sledování, schvalování a provádění hospodářských operací, k možnosti přístupu k aktivům a záznamům, (například využití fyzické kontroly přístupu k zásobám prostřednictvím uzamčení skladovacích prostor atd.).

Auditor zavede potřebnou dokumentaci týkající se prozkoumaného kontrolního systému, která je v podobě popisného sdělení či vyplněného dotazníku, (viz kapitola 6.1.5.1.). Ohodnocení vnitřního kontrolního systému je značně důležité a významné. Pokud auditor považuje vnitřní kontrolní systém jako spolehlivý, může do určité míry omezit následné kontrolní postupy a tím si značně zjednodušit svoji práci.

4.2.3. Porozumění účetnímu systému

Pojem účetní systém zpravidla zahrnuje souhrn účetních dokladů a dalších účetních písemností, postupy jejich zpracování a vyhotovení včetně kontrol, které jsou používány společností k identifikaci, dokumentaci, zpracování, agregaci a vykazování hospodářských operací a k zajištění odpovědnosti za majetek.

Kvalitní účetní systém musí být schopen určit všechny hospodářské operace a zaznamenat je ve správném účetním období. Popsat je včas a dostatečně podrobně tak, aby bylo možné jejich správné zařazení a hodnocení a dále bylo zajištěno řádné předložení informací prostřednictvím finančních výkazů. Ve snaze porozumět účetnímu systému, musí auditor posoudit míru závislosti účetní jednotky na výpočetní technice používané při zpracování účetních dat, a zda při ověřování bude nutno využít pomoci počítačového odborníka. Dále se auditor soustředí na vymezení významných transakčních cyklů účetní jednotky, na jejich dokumentaci a spolehlivost. V praxi můžeme účetní systém posoudit například sledováním konkrétních hospodářských operací od jejich vstupu do účetního systému až po jejich výstup z něj.

Porozumění účetnímu systému umožňuje auditorovi určit typ případných nesprávností v účetní závěrce a stanovit faktory, které mají vliv na riziko vzniku těchto nesprávností. Tím tak navrhnout, při přípravě a plánování auditu, vhodné auditorské postupy, díky nimž se toto riziko sníží.

4.2.4. Předběžné analytické postupy

Před samotným zahájením auditu by měl auditor uskutečnit předběžné analytické postupy, které vedou k identifikaci neobvyklých, nebo neočekávaných účetních zůstatků a jejich vzájemné vztahy, které mohou naznačit, že v účetnictví klienta existují významné nesprávnosti. V této fázi se také posuzuje reálnost předpokladu schopnosti účetní jednotky pokračovat ve svých podnikatelských aktivitách („going concern“). Pokud jsou zjištěny neočekávané skutečnosti, které nejsou v souladu s auditorovými informacemi a nejsou-li dostatečně vysvětleny vedením společnosti, je nezbytné, aby bylo auditorem zváženo riziko zakázky a vše zohledněno v další přípravě a v plánu auditu.

4.2.5. Stanovení plánovací hladiny významnosti

Závěrečnou fází druhé etapy auditorských postupů je stanovení hladiny významnosti (materiality). Auditorská směrnice KAČR č.6 – „Významnost a auditorské riziko“ definuje významnost jako informaci, která jednotlivě nebo kumulovaně vytváří předpoklad, že rozhodování osoby spoléhající na tuto informaci nebude ovlivněno²¹. Auditor si musí stanovit takovou výši nesprávností, kterou bude považovat za významnou ve vztahu k účetní závěrce jako celku. V praxi je plno možností, jak stanovit hladinu významnosti, a které veličiny je nutno brát jako základ pro její stanovení, (například určité procento ze zisku nebo z celkových aktiv).

4.3. Vytvoření plánu auditu

4.3.1. Posouzení auditorského rizika

Vytvoření konkrétního plánu auditu závisí na stanovení auditorského rizika. To znamená, že auditor může vydat neodpovídající výrok o účetní závěrce, která obsahuje významné nesprávnosti. Auditorské riziko souvisí do značné míry s rizikem zakázky a logicky mezi nimi platí nepřímá úměrnost. Cílem auditorských postupů je omezit auditorské riziko na přijatelně nízkou úroveň. Rozlišujeme tři druhy auditorského rizika, které souhrnně tvoří celkové riziko.

²¹ http://www.kacr.cz/Data/Files/rtf/as_06.rtf

- **Přirozené riziko** – to je takové riziko, kdy vznikne významná nesprávnost (např. z důvodu technologického rozvoje může docházet k zastarávání některých zásob, což zvyšuje přirozené riziko, jelikož zůstatková hodnota zásob přesahuje jejich skutečnou hodnotu).
- **Kontrolní riziko** – to je takové riziko, kdy vnitřní kontrolní systém účetní jednotky nezabrání vzniku nesprávnosti, nebo ji neopraví (např. při inventarizaci byly zjištěny inventarizační rozdíly, ale účetní jednotka je následně nezaúčtovala).
- **Zjišťovací riziko** – to je takové riziko, kdy závažná nepřesnost nebude odhalena auditorem (např. neodhalení nadhodnocení zásob z důvodu nepřesné informace o jejich skutečné ceně na trhu).

Přirozené a kontrolní riziko na rozdíl od rizika zjišťovacího existuje nezávisle na auditu účetní závěrky. Přestože je auditor nemůže ovlivnit, může je odhadnout a navrhnout specifické testy správnosti a tím dosáhnout přijatelné úrovně zjišťovacího rizika. Pomocí tzv. modelu auditorského rizika lze vyjádřit vzájemné vztahy mezi těmito výše zmiňovanými třemi druhy rizik. Tento model lze řešit jednak matematicky, kdy do rovnice se dosazují míry dílčích rizik vyjádřené v procentech, popřípadě nematematicky pomocí matice přípustného zjišťovacího rizika. Tato matice je v souladu s modelem auditorského rizika a maximální přípustná úroveň zjišťovacího rizika je v nepřímém vztahu k posuzovanému přirozenému a kontrolnímu riziku.

Tabulka 2: Model auditorského rizika a matice přípustného zjišťovacího rizika

$$AR = PR \cdot KR \cdot ZR$$

Posouzení přirozeného rizika je:	Auditorské posouzení kontrolního rizika je:		
	vysoké	střední	Nízké
vysoké	nízké	nízké	střední
střední	nízké	střední	vysoké
nízké	střední	vysoké	vysoké

Zdroj : Müllerová, L., Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka, ASPI, Praha 2007

4.3.2. Plánování auditorského přístupu

Úkolem auditora je nejen splnit cíle auditu, ale také zajistit, aby byl audit proveden efektivně. Tyto dva požadavky jsou zjevně v přímém rozporu, proto musí auditor zvolit takový přístup, který dokáže tyto dva požadavky dostat do rovnováhy.

Plán auditorského přístupu se stanovuje v závislosti na stanovení výše auditorského rizika, které ovlivňuje auditorovu činnost. Rozsah plánu auditorských činností je závislý především na auditorově posouzení vnitřního kontrolního systému podniku a možnosti spolehnout se na tento systém. Pokud auditor rozhodne, že systém je spolehlivý a řádně funguje, testy věcné správnosti budou provedeny jen v nezbytném rozsahu. Pokud se auditor na vnitřní kontrolní systém nemůže spolehnout, provede vlastní testy správnosti ve větším rozsahu.

4.3.3. Plán testů vnitřních kontrol

Pokud se auditor rozhodne, že vnitřní kontrolní systém je spolehlivý, je třeba, aby navrhl testy, které jej ujistí, že tyto kontroly fungují řádně, a to v průběhu celého období. Za kontrolní postupy se považují ty činnosti, které dokážou zabránit vzniku významné nesprávnosti či je zjišťují, nebo zabraňují úbytku aktiv, které jsou způsobeny zpronevěrou. Mezi nejčastější kontrolní postupy v oblasti zásob patří například zjišťování o kontrole a zabezpečení zásob před možností jejich odcizení či jiného fyzického znehodnocení, kontrola spolehlivosti zaměstnanců, kteří přichází do styku se zásobami, kontrola oprávněnosti přístupu zaměstnanců k zásobám, včasnost pravidelnosti evidence a účtování zásob a jiné.

4.3.4. Plán testů věcné správnosti

Další neméně důležitou částí plánování je stanovení plánu testů věcné správnosti. Jejich úroveň je přímo úměrně odvozena od toho, jak vysoko bylo stanoveno auditorské riziko, a zda je možné se spolehnout na vnitřní kontrolní systém. Tyto testy slouží k identifikaci významných nesprávností, které se mohou objevit a které nebyly zjištěny a opraveny vnitřními kontrolními systémy účetní jednotky. Auditor by je měl použít tehdy, jestliže jím bylo identifikováno specifické riziko vzniku chyby a při tom se nemůže spolehnout na vnitřní kontrolní systém. Testy věcné správnosti se obecně rozdělují na analytické testy věcné správnosti a testy detailních údajů.

4.3.5. Shrnutí a projednání plánu auditu

Etapa plánování auditu je završena ze strany auditora shrnutím plánu auditu a jeho projednáním, jak s auditorským týmem, tak i s klientem. Je to dokument, který slouží pouze vnitřní potřebě auditora a je součástí jeho spisu. Z důvodu zachování objektivity prováděného auditu auditor obvykle nepředkládá klientovi dokument s podrobným plánem auditu, ale jen se základními parametry plánu. Cílem shrnutí a projednání auditu je seznámit vedení klienta s celkovou strategií auditu, jeho časovým průběhem a dalšími požadavky, které jsou od auditora očekávány.

4.4. Provedení auditu

Do oblasti provádění auditu patří zejména tyto činnosti:

- provádění testů spolehlivosti,
- provádění analytických testů věcné správnosti,
- provádění testů detailních údajů,
- vyhodnocení výsledků testů a posouzení účetní závěrky.

4.4.1. Provádění testů spolehlivosti

Pomocí testů spolehlivosti se snaží auditor ujistit, do jaké míry se může spoléhat na vnitřní kontrolní systém jednotky. Tyto testy lze provádět buď přímo nebo nepřímo. V praxi se většinou oba tyto přístupy prolínají. Přímé testování je založeno na pozorování, kdy auditor se přímo účastní některých procesů (např. účast na inventurách). Nepřímé testování je založeno na diskusích s pracovníky, kteří kontroly provádějí či na ně dohlíží. Cílem těchto diskusí je, aby auditor zjistil, jak daný pracovník pozná, zda určité kontroly pracují spolehlivě či nikoliv. Dále auditor může zkoumat dokumentace systému (prostřednictvím popisů či dotazníků), sledovat průběh určité hospodářské operace celým systémem, a tím tak rozhodnout o spolehlivosti kontrolního systému. V praxi se pro popis a ohodnocení vnitřního kontrolního systému používají dotazníky s doplněnými zpřesňujícími popisy. Dotazník se skládá ze souboru otázek, na které účetní jednotka odpovídá ANO/NE (viz kap.6.1.5.1). Jakákoliv záporná odpověď pak naznačuje možnost výskytu nedostatku v kontrolním systému, a tedy potřebu důkladnějšího prozkoumání dané oblasti.

4.4.2. Provádění analytických testů věcné správnosti

Analytické testy věcné správnosti jsou založeny na porovnání skutečně zaúčtovaných částek s hodnotami očekávanými auditorem. Předmětem sledování jsou zejména

souhrnné údaje tvořící účetní závěrku a jejich nejasnosti. Cílem je ověřit a získat odpovídající jistotu, že výskyt významných nesprávností u účetních zůstatků je nepravděpodobný. Analytické testy věcné správnosti mohou obsahovat následující prvky:

- identifikace účetních zůstatků a potenciálních chyb,
- určení očekávaných hodnot,
- stanovení mezní hodnoty,
- identifikace významných rozdílů pro následné detailnější prověření,
- detailnější prověření oblastí, v nichž byly objeveny rozdíly,
- vyhodnocení výsledků.

4.4.3. Provádění testů detailních údajů

Testy detailních údajů se oproti analytickým testům věnují ověřování zůstatků jednotlivých účtů. V závislosti na stanovené hladině významnosti lze obecně provádět testy všech položek (významných účtů – například test množiny operací představující navýšení základního jmění ve společnosti), nebo testy pouze vybraných položek z celé auditované skupiny účtů (například výběr všech pohledávek ve lhůtě splatnosti) a nebo testy vzorků. Metoda výběru vzorku se v praxi používá nejvíce. Důvodem je snaha o vyhodnocení charakteristiky celého souboru na základě charakteristiky vybraného vzorku. Je jisté, že použití tohoto posledního způsobu sebou přináší určité auditorské riziko neodhalení závažných nedostatků. S tímto rizikem však auditor musí počítat. Není totiž možné, aby zkontroloval všechny položky všech účtů. Taková kontrola by byla jednak příliš časově náročná, ale také i finančně nákladná. V praxi se většinou používá hodnocení typu „z části na celek“.

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

Auditor na základě výsledků výše zmíněných testů posuzuje účetní závěrku klienta. Cílem je posoudit přiměřenost a úplnost prezentované účetní závěrky, včetně údajů uvedených v příloze. Dále snaha získat dostatečné ujištění, že účetní závěrka souhlasí s auditorovou představou, která byla odvozena od znalostí daného oboru podnikání a od informací týkajících se jednotlivých účetních zůstatků. Zpravidla se kontrola účetních výkazů skládá z popisu a rekapitulace významných změn a vysvětlení s příslušnými odkazy na auditorskou dokumentaci.

Povinností auditora je posoudit nejen účetní závěrku, ale také výroční zprávu a zprávu o vztazích mezi propojenými osobami. Výroční zpráva účetní jednotky patří mezi velmi významné dokumenty, a to jednak z hlediska její nezastupitelné propagační funkce a následně i významné funkce informační.

4.5. Závěr a vydání zprávy

Když auditor dokončí auditorské testy, jeho činnost se dále soustředí na provedení závěrečných postupů, které směřují k uzavření zakázky s klientem. Mezi tyto závěrečné postupy lze zařadit identifikaci následných událostí, získání prohlášení vedení účetní jednotky, příprava shrnutí závěru auditu a vyjádření názoru na finanční výkazy účetní jednotky.

4.5.1. Následné události

Pod pojmem následné události si lze přestavit skutečnosti nebo operace, které mají významný vliv na účetní závěrku, ale nastaly, případně se staly známými až po datu, ke kterému již byla účetní závěrka sestavena. Zodpovědnost auditora za jím auditované výkazy rozhodně nekončí dnem dokončení auditorských prací, ani dnem sepsání zprávy auditora. Pokud již byla účetní závěrka předložena valné hromadě, nemá auditor už dále povinnost získávat další informace vztahující se k účetní závěrce. Nebyla-li však účetní závěrka ještě valné hromadě předložena, musí auditor zjištěné následné skutečnosti, pokud byly označeny jako významné, popsat v příloze a upravit o ně účetní závěrku a případně je zohlednit ve svém výroku.

4.5.2. Prohlášení vedení účetní jednotky

Před vydáním výroku by měl auditor získat odpovídající prohlášení od vedení společnosti tzv. „Prohlášení vedení účetní jednotky“ a to v písemné podobě. Prostřednictvím tohoto prohlášení uznává účetní jednotka svou odpovědnost za účetní závěrku. Prohlášení může mít několik podob, a to písemné prohlášení podepsané vedením společnosti, nebo zápisy ze zasedání vedení společnosti nebo představenstva, ve kterých se uvádí, že vedení společnosti uznává odpovědnost za účetní závěrku, a nebo v současné době nejčastěji používaná kopie účetní závěrky podepsaná vedením účetní jednotky. Tato varianta je sice nejjednodušší, ale může přinášet řadu problémů, například existenci skutečností, které jsou známy pouze vedení účetní jednotky, ale z různých důvodů je neznají ani zaměstnanci klienta, ani samotní auditoři. Proto je vhodné získat prohlášení v širším rozsahu. Pokud vedení společnosti odmítne

poskytnout auditorovi prohlášení, které je pro auditora nezbytné, musí auditor zvážit zda vydá jen výrok s výhradou, nebo vydá odmítnutí výroku.

4.5.3. Příprava shrnutí závěru auditu

Vrcholnou fází auditorských postupů před vydáním zprávy auditora je shrnutí závěrů auditu. Cílem shrnutí závěrů auditu je zdokumentování celého procesu auditu jednak z hlediska provedených auditorských postupů, nebo z hlediska provedených závěrů. Každé shrnutí auditu by mělo zpravidla obsahovat následující body:

- úvodní informace o účetní jednotce, riziko zakázky, úroveň vnitřního kontrolního systémů a jeho spolehlivost,
- účetní systém a jeho zhodnocení,
- komentáře k rozvaze, výsledovce, k přehledu o peněžních tocích, k přehledu o změnách vlastního kapitálu, k příloze,
- problémové oblasti auditu,
- dopis vedení společnosti, ve kterém auditor upozorňuje vedení společnosti na případné nedostatky, rizika a doporučení na případnou úpravu účetních metod, postupů či položek účetní závěrky,
- úpravy provedené v účetní závěrce na základě zjištěných nesprávností,
- předpoklad schopnosti účetní jednotky pokračovat v aktivitách v dohledné budoucnosti,
- závěrečné jednání s vedením účetní jednotky – shrnutí a vyhodnocení auditu, projednání názoru auditora, který bude vydán ve zprávě o auditu,
- nedořešené záležitosti pro případné další období,
- závěr - návrh vhodného výroku a jeho zdůvodnění.

4.5.4. Zpráva auditora

Auditorská zpráva je finálním výstupem práce auditora, nástrojem komunikace mezi auditorem a uživateli účetních informací, písemným sdělením o tom, co bylo auditováno, jaká je odpovědnost managementu a auditora a sdělením názoru auditora na účetní závěrku, výroční zprávu a zprávu o vztazích mezi propojenými osobami. Je určena především vlastníkům, ale jejími uživateli mohou být i jiné subjekty jako banky, investoři, obchodní partneři, apod. Všichni uživatelé by měli mít díky ověřené účetní závěrce, podložené výrokem, dostatečné ujištění o tom, zda se mohou na informace

prezentované v účetní závěrce spolehnout. Musí být vypracována písemně a její součástí je účetní závěrka, která byla předmětem auditu..

V roce 1934 v USA vznikly tzv. standardní auditorské zprávy, které se ve své podstatě používají dodnes. Důvodem jejich vzniku byla snaha o předcházení možného vzniku dvojmyslností nebo zavádějících informací. Proto již v dnešní době nikoho nepřekvapí, že se auditorské zprávy, zejména ve své struktuře, shodují.

Auditorskou zprávu upravuje jednak zákon o auditorech, kde je jí věnován značný rozsah, ale její strukturu a její minimální obsah zprávy popisují i mezinárodní auditorské standardy, konkrétně IAS 700 - Zpráva auditora o úplné účetní závěrce určené k všeobecným účelům.

4.5.4.1. Forma, obsah a struktura zprávy auditora

Zpráva auditora by měla obsahovat tyto základní prvky, které jsou obvykle řazeny v tomto pořadí:

- název zprávy, ze kterého musí být zřejmé, že jde o zprávu o auditu, která byla vykonána nezávislým auditorem,

Zpráva nezávislého auditora o auditu účetní závěrky...

- příjemce zprávy, kterými zpravidla bývají akcionáři, správní rada, management, společníci nebo vlastníci auditované účetní jednotky,

...určena pro akcionáře...

- úvodní odstavec, ve kterém je uvedena identifikace účetní závěrky, která je předmětem zprávy auditora a dále pak samotné účetní jednotky, včetně uvedení rozvahového dne nebo jiného okamžiku, k němuž je účetní závěrka sestavena. Dále se zde uvádí také prohlášení o odpovědnosti vedení účetní jednotky a odpovědnosti auditora,

...Ověřili jsme přiloženou účetní závěrku společnosti JMÉNO SPOLEČNOSTI, k 31. 12. 200X, tj. rozvahu, výkaz zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu a přílohu k této účetní závěrce, včetně popisu použitých významných účetních metod.

Za sestavení a věrné zobrazení účetní závěrky v souladu s českými účetními předpisy odpovídá statutární orgán společnosti JMÉNO SPOLEČNOSTI. Součástí této odpovědnosti je navrhnout, zavést a zajistit vnitřní kontroly nad

sestavováním a věrným zobrazením účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou, zvolit a uplatňovat vhodné účetní metody a provádět dané situaci přiměřené účetní odhady. Naší úlohou je vydat na základě provedeného auditu výrok k této účetní závěrce. ...

- odstavec o rozsahu auditu, který popisuje podstatu prováděného auditu, dále se zde uvádí, v souladu se kterými standardy je audit proveden (Mezinárodní auditorské standardy nebo auditorské směrnice KAČR) a stručný popis činností, které auditor provedl. Tedy jakým způsobem je provedeno ověření úplnosti a průkaznosti informací uvedených v účetní závěrce, zhodnocení účetních metod použitých účetní jednotkou, zhodnocení vypovídací schopnosti účetní závěrky a výroční zprávy. V závěru je zde uvedeno prohlášení auditora, že provedený audit je přiměřeným podkladem pro vydání výroku.

...Naší úlohou je vydat na základě provedeného auditu výrok k této účetní závěrce. Audit jsme provedli v souladu se zákonem o auditorech a Mezinárodními auditorskými standardy a souvisejícími aplikačními doložkami Komory auditorů České republiky. V souladu s těmito předpisy jsme povinni dodržovat etické normy a naplánovat a provést audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti. Audit zahrnuje provedení auditorských postupů, jejichž cílem je získat důkazní informace o částkách a skutečnostech uvedených v účetní závěrce. Výběr auditorských postupů závisí na úsudku auditora, včetně posouzení rizik, že účetní závěrka obsahuje významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti použitých účetních metod, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace účetní závěrky. Domníváme se, že získané důkazní informace tvoří dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku...

- odstavec obsahující vlastní výrok auditora o auditované účetní závěrce, ve kterém vyjadřuje svůj názor na účetní závěrku, zda je sestavena v souladu s platnými právními předpisy a podává tak věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Výrok může mít formu:
 - o výrok bez výhrad,
 - o výrok bez výhrad se zdůrazněním skutečnosti,
 - o výrok s výhradou,
 - o záporný výrok,

o odmítnutí výroku.

- popis všech významných skutečností, které vedou k vydání výroku s výhradou, záporného výroku nebo odmítnutí výroku,
- popis všech skutečností, které nejsou obsaženy ve výroku (např. skutečnosti s významným vlivem na předpoklad časově neomezeného trvání účetní jednotky pokud má účetní jednotka špatnou finanční situaci),
- výrok o souladu výroční zprávy s účetní závěrkou,
- datum zpracování zprávy, které by nemělo být dřívější, než je konečné datum sestavení účetní závěrky vedením společnosti (účetní závěrka se považuje za sestavenou jejím podpisem odpovědnou osobou),
- jméno, sídlo a číslo osvědčení auditora, pod kterým ho Komora auditorů ČR vede v seznamu auditorů,
- podpis auditora.

4.5.4.2. Výrok auditora

Pro uživatele je nejvýznamnější částí zprávy auditora výrok. Lze ho považovat za základní a nejdůležitější část zprávy. Jedná se o cíl, ke kterému auditor během svých činností směřuje. Je výsledkem celého auditu a představuje názor auditora na účetnictví auditované účetní jednotky a na to, zda účetní závěrka a výroční zpráva ve všech významných ohledech podávají věrné zobrazení majetku, závazků, vlastního jmění, finanční situace a výsledku hospodaření účetní jednotky a zda jsou v souladu s platnou legislativou.

Výrok auditora je v souladu pouze s výkazy klienta. V žádném případě nesouvisí s jejich kvalitou ve vztahu k investičnímu či úvěrovému riziku. Z tohoto pohledu však bývá samotný výrok auditora značně nadhodnocován a velmi často se stává, že je i špatně pochopen, především z hlediska jeho smyslu, významu a obsahu. Úkolem auditora není kontrolovat. Auditor ověřuje pouze významné operace, účty a ekonomické transakce a také i transakce, ve kterých je možnost vzniku chyb či omylů. V praxi se můžeme setkat i s takovou situací, kdy účetní jednotka je ztrátová, nebo je dokonce v úpadku a je tedy z hlediska úvěrového rizika považována za špatnou, ale přesto je vydán výrok bez výhrad, protože i přes výše zmíněné skutečnosti finanční výkazy věrně a poctivě zobrazují situaci v souladu s platnými předpisy.

V závislosti na charakteru výroku se v auditorských standardech uvádějí dva druhy zpráv se čtyřmi možnými druhy výroku:

- Zpráva bez modifikace :
 1. výrok bez výhrad.

- Zpráva s modifikací, která výrok nemusí ovlivňovat (představuje výrok bez výhrad se zdůrazněním skutečnosti) nebo výrok ovlivňuje, který pak může mít jednu ze tří podob:
 2. výrok s výhradou,
 3. záporný výrok,
 4. odmítnutí výroku.

Výrok bez výhrad

Tento výrok se vydává v případě, kdy auditor dojde k závěru, že finanční výkazy ukazují správně finanční postavení účetní jednotky a všechny vykazované skutečnosti jsou v souladu s realitou a platnými účetními předpisy a v průběhu auditu nebyly zjištěny nedostatky svědčící o tom, že účetnictví společnosti není vedeno úplně, průkazně a správně. Ve zprávě by mělo být jasně uvedeno, že se jedná o výrok bez výhrad.

...Podle našeho názoru účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv, pasiv a finanční situace společnosti JMÉNO SPOLEČNOSTI k 31. 12. 200X a nákladů, výnosů a výsledku jejího hospodaření (a peněžních toků) za rok 200X v souladu s českými účetními předpisy...

Výrok bez výhrad se zdůrazněním skutečnosti

Výrok bez výhrad se zdůrazněním skutečnosti vydá auditor tehdy, když účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti, auditor však chce upozornit na skutečnost obsaženou sice v účetní závěrce, ale méně odborně vzdělaný uživatel zprávy by ji mohl přehlédnout, (např. soudní spor, o jehož výsledku nelze v době sestavování účetní závěrky vyslovit nějaký závěr, ohrožení zásady trvání účetní jednotky v dohledné budoucnosti, nebo další okolnosti, jejichž důsledky závisí na rozhodnutí či událostech, které sama účetní jednotka nemůže ovlivnit). Tyto skutečnosti musí být účetní jednotkou uvedeny v příloze k účetní závěrce. Auditor pod svůj výrok bez výhrad doplní odstavec s upozorněním na tuto skutečnost. Doplnění odstavce zdůrazňující

významnou skutečnost nemá na výrok auditora vliv. Formulace tohoto výroku neobsahuje slova „bez výhrad“, ale výrok je vyjádřen frází, která je předepsána v auditorském standardu (ISA 701 - Modifikace zprávy auditora), že „účetní závěrka ve všech významných ohledech poskytuje věrný a poctivý obraz o majetku, závazcích, vlastním kapitálu, finanční situaci a výsledku hospodaření účetní jednotky“.

Příkladem odstavce zprávy auditora, který zdůrazňuje významnou skutečnost týkající se významné nejistoty může být například: *...„Aniž bychom vyjadřovali výrok s výhradou, upozorňujeme na skutečnost uvedenou v bodě X přílohy k) účetní závěrce. Společnost vystupuje jako odpůrce v soudním sporu, v němž je žalována za zneužití patentních práv, vybírání licenčních poplatků a související škody. Společnost podala protinávrh proti navrhovateli a v současné době probíhá v obou sporech předběžné šetření. Konečný výsledek těchto sporů nelze v současné době odhadnout a na případné závazky z nich vyplývající nebyla v účetní závěrce vytvořena žádná rezerva“...*²²

Tento odstavec je obvykle uváděn za odstavcem s vlastním výrokem auditora a používá se pouze u skutečností, které neovlivňují účetní závěrku.

Výrok s výhradou

Výrok s výhradou je auditorem vydán v případě, kdy dojde k závěru, že by nemohl výrok bez výhrad vyjádřit, ale nesprávnosti obsažené v účetní závěrce nejsou tak zásadní, aby vedly auditora k vydání záporného výroku nebo k odmítnutí výroku. Většinou auditor výhradou vyjadřuje svojí nejistotu, že sice některé vykazované skutečnosti jsou správné, ale není přesvědčen o tom, že účetní závěrka obsahuje významné nesprávnosti. Tento výrok je vydán také tehdy, kdy je auditor omezen v rozsahu své činnosti, nebo existují neshody s vedením účetní jednotky na způsob zobrazení reality v účetnictví a jestliže vliv těchto skutečností na údaje účetní závěrky jsou významné. Ve zprávě by mělo být jasně uvedeno, že se jedná o výrok s výhradou, například formulací „s výhradou“.

Skutečnosti, které mohou vést k vydání výroku s výhradou, mohou být například situace, kdy auditor neměl možnost zúčastnit se inventury zásob a neměl možnost

²² ISA 701 – Modifikace zprávy auditora

přesvědčit se o jejich vykazovaném stavu jinými auditorskými postupy, vyjádří výhradu k položce zásob, čímž ale nestanovuje, že vykázaný stav účetní jednotkou je špatný, nebo odlišný názor auditora a vedení společnosti na účtování odpisů či rezerv. Pokud to lze, měl by auditor vyčíslit možný rozdíl a dopad mezi jeho představou o výši sporných částí a představou společnosti. Pro správné pochopení výhrady je nutné, aby byl vždy auditorem uveden důvod, proč byl vydán tento výrok, aby byl výrok správně pochopen.

...Nebyli jsme přítomni fyzické inventuře zásob k 31. prosinci 20X1, neboť tento den předcházel datu, k němuž jsme byli jmenováni auditory účetní jednotky. Vzhledem k charakteru účetních záznamů účetní jednotky jsme se nebyli schopni přesvědčit o stavu zásob jinými auditorskými postupy.

*Podle našeho názoru, s výhradou případných úprav, které by mohly být nezbytné v případě, že bychom byli schopni ověřit stav zásob, účetní závěrka podává ve všech významných ohledech věrný a poctivý obraz...*²³

Záporný výrok

Tento výrok auditor vydá tehdy, když jeho nesouhlas s vedením účetní jednotky se dotýká významné skutečnosti a dochází tím k zásadnímu ovlivnění účetní závěrky a tedy výrok s výhradou neodpovídá rozsahu zjištěných chyb, nedostatků a nesprávností. Může se jednat například o nedodržení zásady „going concern“ nebo nevhodnosti účetní jednotkou zvolených účetních postupů, způsobu jejich aplikace či přiměřenosti údajů, které jsou uvedeny v příloze k účetní závěrce. Auditor musí uvést ve zprávě všechny důvody, proč byl jím vydán záporný výrok a vyčíslit tak dopad chyb, omylů a nesprávností na účetní závěrku.

*... Podle našeho názoru, vzhledem k vlivu skutečností popisovaných v předchozím odstavci (předchozích odstavcích), účetní závěrka nepodává věrný a poctivý obraz finanční situace (věrně nezobrazuje finanční situaci) společnosti ABC k 20. 12. 19X1 a výsledků jejího hospodaření a peněžních toků (výsledky jejího hospodaření a peněžní toky) za rok 19X1 v souladu s Mezinárodními standardy finančního výkaznictví...*²⁴

²³ ISA 701 – Modifikace zprávy auditora

²⁴ ISA 701 – Modifikace zprávy auditora

Odmítnutí výroku

K odmítnutí výroku dochází většinou tehdy, kdy je omezení auditora při provádění auditu v účetní jednotce tak zásadní, že by nebyl schopen vyjádřit svůj názor na věrnost a pravdivost účetní závěrky. Odmítnutí výroku však neznamena, že by nebyla auditorem napsána zpráva a nevydán výrok. Důvody, které vedly auditora k odmítnutí výroku, je též auditor povinen uvést ve své zprávě a vysvětlit je.

... Byli jsme pověřeni ověřením přiložené účetní závěrky společnosti ABC, tj. rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přehledu o změnách vlastního kapitálu, přehledu o peněžních tocích a přílohy, včetně popisu obecných účetních zásad k 31. 12. 20X1.

(Věta o povinnostech auditora se vynechá).

(Odstavec o rozsahu činnosti auditora se podle konkrétních okolností buď vynechá, nebo upraví.)

Doplní se odstavec o omezení rozsahu auditu:

Vzhledem k omezením rozsahu našich prací způsobeným společnostmi jsme nebyli schopni zúčastnit se fyzické inventury zásob a potvrdit vykázané pohledávky.)

*Vzhledem k důležitosti skutečností uvedených v předchozím odstavci nevyjadřujeme názor na účetní závěrku...*²⁵

Povinností auditora je kromě ověření účetní závěrky ověřit v souladu s právními a účetními předpisy, také výroční zprávu a zprávu o vztazích mezi propojenými osobami. Zpráva auditora by měla zřetelně uvádět, co a jakým způsobem bylo auditorem ověřováno, protože všechny tři předměty ověření jsou prováděny podle různých pravidel.

4.5.4.3. Dopis auditora pro vedení účetní jednotky

Dopisy pro vedení účetní jednotky tzv. management letters slouží pro běžnou komunikaci mezi auditorem a klientem. Dopis nesmí v žádném případě nahradit ani omezit povinnost auditora vydat zprávu o ověření účetní závěrky. Představují jakousi běžnou formu komunikace. Auditor díky nim informuje vedení podniku o zjištěných skutečnostech, které mohou ovlivnit vydaný výrok auditora. Jde především o zjištěné nedostatky ve vnitřní kontrole, v účetním systému (jejich struktuře a funkci), nevhodné nebo nedovolené účetní postupy, způsoby zveřejňování a rozpory s platnými právními předpisy. Dopis pro vedení účetní jednotky může být auditorem vydán na různých

²⁵ ISA 701 – Modifikace zprávy auditora

úrovních auditorského postupu a pravidelně je vydán na konci každé zakázky. Pokud nastanou takové skutečnosti, o kterých se auditor domnívá, že by měly být známy vedení účetní jednotky okamžitě, musí být auditorem vydán dopis bez zbytečného odkladu, nebo nejlépe urychleně podat ústní informace vedení společnosti.

5. ZÁSObY

Zásoby v řadě podniků představují jednu z nejdůležitějších položek majetku podniku. Z hlediska podniku se jedná o položku značně variabilní, u které si může účetní jednotka zvolit z řady možných způsobů oceňování, účetní evidence, analytické evidence atd. Možnost výběru ovšem představuje také značné riziko vzniku pochybení, omylů a nezákonných činností. Proto by měla být zásobám věnována náležitá pozornost.

5.1. Vymezení zásob

Za zásoby se považují krátkodobé majetkové složky, které v porovnání s dlouhodobým majetkem, představují krátkodobé vázání kapitálu a tudíž je řadíme do oběžného majetku. Vznikají v běžné provozní (výrobní či obchodní) činnosti podniku a jejich hlavním rysem je, že u nich dochází k jednorázové spotřebě, nebo se z příslušné činnosti podniku získávají a přeměňují v majetkové složky podniku.

Na zásoby lze nahlížet ze dvou hledisek a rozdělit je tak do dvou skupin. Toto rozdělení zásob vyplývá ze způsobu pořízení zásob. Zásoby lze rozdělit na:

- nakupované zásoby - převážně od dodavatelů, tj. materiál a zboží,
- vyrobené vlastní hospodářskou činností, tj. výrobky, nedokončená výroba, polotovary, zvířata a spíše jen výjimečně materiál,

Mezi zásoby lze zařadit:

Materiál, který zahrnuje jak suroviny a základní materiál, který tvoří podstatu hmotné substance výkonu, tak i veškerý pomocný materiál potřebný k provedení těchto výkonů.

Z tohoto hlediska členíme materiál na:

- Suroviny (základní materiál) - hmoty, jejich celková užitná hodnota přejde do výrobku a tvoří jeho podstatu (např. při výrobě nábytku dřevo).
- Pomocné látky - hmoty různé povahy, které přecházejí také přímo do výrobku, ale netvoří však jeho podstatu, přispívají pouze k jeho užitným vlastnostem (např. barvy, laky při výrobě nábytku).
- Provozovací látky - látky, které jsou zapotřebí pro provoz podniku jako celku (např. čisticí prostředky, kancelářské potřeby, palivo).

- Náhradní díly - předměty určené k uvedení hmotného majetku do původního stavu.
- Obaly - slouží k dopravě, ochraně i reklamě nakoupeného zboží a vlastních výrobků. Tyto obaly jsou jednak nevratné, které jsou součástí příslušného výrobku a jednak vratné, neboli oběhové, pokud nejsou účtovány jako dlouhodobý majetek nebo zboží.
- Další movité věci s dobou použitelnosti jeden rok a kratší bez ohledu na výši ocenění.
- Drobný hmotný majetek - tj. samostatné movité věci, které mají ocenění nižší než stanovené účetní jednotkou a jejichž doba použitelnosti je delší než jeden rok, pokud účetní jednotka rozhodla, že ho povede jako zásoby. Při jeho předání do užívání se zaúčtuje na účet 501 - *Spotřeba materiálu*.

Nedokončená výroba a polotovary, které zahrnují:

- Nedokončená výroba - jsou to produkty, které již prošly jedním nebo několika výrobními stupni, nejsou však ještě finálním produktem (např. nedokončená stavba) a nejsou tedy už materiálem. Nedají se prodávat, neboť nemají žádnou užitnou hodnotu. Pod pojmem nedokončená výroba se rozumí rovněž nedokončené výkony jiných činností, kde nevznikají hmotné produkty (např. nedokončené práce na poskytované služby).
- Polotovary - jedná se o dokončené produkty z hlediska určitého výrobního stupně, které však budou dokončeny nebo zkompletovány do finálního produktu až v dalších výrobních procesech. Mohou být ale prodány či spotřebovány účetní jednotkou ve vlastní výrobě.

Výrobky jsou produkty vlastní výroby určené k realizaci uvnitř či mimo účetní jednotku.

Zvířata, sem patří: mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu a dále např. kožešinová zvířata, ryby, včelstva, hejna slepic, kachen, krůt, perliček, hus na výkrm.

Zboží tvoří movité věci, které účetní jednotka nakupuje za účelem dalšího prodeje. Zahrnujeme sem i výrobky vlastní výroby, které byly aktivovány a předány do vlastních

prodejen. Za zboží se také považují pozemky, budovy a stavby, které účetní jednotka pořizuje za účelem prodeje v nezměněném stavu a sama je nepoužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technická zhodnocení.

Poskytnuté zálohy na zásoby obsahují krátkodobé a dlouhodobé zálohy poskytnuté na pořízení zásob.

Z hmotného majetku nemohou být do zásob zařazeny pozemky a stavby, pokud nejsou zbožím, předměty z drahých kovů, umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci a to vše bez ohledu na výši ocenění.

5.2. Účtování zásob

Účetní jednotka může vybrat mezi dvěma možnými způsoby účtování zásob. Tyto způsoby se označují jako způsob A – *průběžný způsob* a způsob B - *periodický způsob*. Účetní jednotka může použít oba způsoby účtování zásob, ale v rámci analytických účtů může účetní jednotka uplatnit pouze jeden z uvedených způsobů.

5.2.1. Způsob A, průběžný způsob

Při tomto způsobu účtování zásob se provádí souběžné zápisy ve skladové evidenci, tj. na skladových kartách a na účtech zásob v hlavní knize. Skladová evidence, někdy se využívá termín „vedení evidence zásob dle druhů“, musí být vedena v daném ocenění a v jednotkách množství.

Tento způsob evidence zásob udržuje záznamy o nakoupených zásobách a o nákladech prodaného zboží na stále aktuální denní bázi. Tato evidence ulehčuje přípravu účetních výkazů a poskytuje podklady manažerům podniku pro operativní řízení zásob. Přesto je nutné provádět inventuru alespoň jednou za rok.

Při způsobu A jsou veškeré náklady vynaložené na pořízení zásob soustředěny na majetkových účtech zásob. Zásoby jsou pak zúčtovány do nákladů až v okamžiku jejich skutečného výdeje do spotřeby, popř. zúčtovány na vrub účtu výnosů u zásob vlastní výroby v okamžiku jejich vyskladnění.

V průběhu účetního období se nakoupené zásoby v pořizovací ceně zaúčtují na vrub účtu pořízení materiálu 11 - *Materiál*, či pořízení zboží 13 - *Zboží* souvztažně s účtovou třídou 2 či 3. Přeprava dodávek zásob se aktivuje na vrub příslušných účtů zásob souvztažně s účtovou skupinou 62 - *Aktivace*. Při přesunu zboží na sklad či do prodejny se provedou záznamy na vrub účtů 11 - *Materiál* či 13 - *Zboží* ve prospěch účtů pořízení materiálu, zboží.

Zásoby vlastní výroby se v průběhu účetního období zaúčtují oceněné ve vlastních nákladech na vrub účtové skupiny 12 - *Zásoby vlastní výroby* a ve prospěch 61 - *Změna stavu zásob vlastní činnosti*. Při vyskladnění zásob se účtuje na vrub 61 - *Změna stavu zásob vlastní činnosti* souvztažně s 12 - *Zásoby vlastní výroby*. Nákupy zvířat se evidují na účtovou skupiny 12 - *zásoby vlastní výroby*.

5.2.2. Způsob B, periodický způsob

Tento způsob evidence nezajišťuje účetní jednotce denní záznamy o pohybu zásob. Konečný zůstatek zásob a náklady spojené s prodejem těchto zásob se zjistí až na konci období a to tehdy, když se provádí fyzická inventura. Náklady prodaného zboží se pak zjistí dle výpočtu:

$$\text{Počáteční stav zboží} + \text{Nákupy} - \text{Konečný stav} = \text{Náklady prodaného zboží}$$

Při způsobu účtování B je nutné během roku vést rovněž skladovou evidenci, ale nákupy se účtují přímo do nákladů. Na účet zásob se účtuje až koncem účetního období, při uzavěře účetních knih. Z důvodu toho, že jsou pořizované zásoby účtovány přímo do spotřeby, může účetní jednotce vzniknout několik problémů. V době nákupu zásob není známo, jak nakoupený materiál bude použit, zda jako přímý nebo režijní, na jakou zakázku, pro jaké středisko atd. Další problém může nastat, když je materiál poškozen, nebo zboží je nutno přeúčtovat z položky, na kterou byl původně zaúčtován, na škody (podobně lze postupovat i při použití nakoupeného nebo vyrobeného materiálu nebo zboží na reprezentační účely, dary).

Z výčtu problémů, se kterými se mohou setkat potencionální uživatelé způsobu B vyplývá, že tento způsob evidence zásob, který by měl spíš vést ke zjednodušení účetnictví, vede k problémům. Je vhodný pouze pro omezený okruh účetních jednotek, které provozují velmi jednoduchou činnost. Dále stojí za zmínku i to, že aplikaci tohoto

způsobu evidence zásob lze použít i v těch účetních jednotkách, kde jsou náklady na spotřebu materiálu zanedbatelné. Dále ho lze použít i v maloobchodních jednotkách, kde se nevede skladová evidence a zásoby jsou sledovány pouze dle odpovědných osob nebo místa uložení. Zavedení tohoto způsobu zkresluje během roku zjišťování hospodářského výsledku.

Při použití způsobu B se nakoupené zásoby oceněné v pořizovacích cenách zaúčtují přímo do nákladů. Využívá se při tom účet ve skupině 50 - *Spotřebované nákupy* souvztažně s účtovou třídou 2 nebo 3. Při přepravě dodávek v rámci vnitropodnikových služeb se také účtuje na vrub účtu 50 - *Spotřebované nákupy* a ve prospěch 62 - *Aktivace*. Při uzavírání účetních knih se počáteční zůstatky účtů 11 - *Materiál* a 13 - *Zboží* převedou na vrub účtu 50 - *Spotřebované nákupy*. Dle skladové evidence se pak zaznamená stav zásob na vrub příslušného účtu zásob ve prospěch 50 - *Spotřebované nákupy*.

Zásoby vlastní výroby se v průběhu účetního období nezachycují na 12 - *Zásoby vlastní výroby*, ale související náklady se zapisují na účtovou třídu 5. Při uzavírání účetních knih se počáteční stavy z 12 - *Zásoby vlastní výroby* převedou na vrub 61 - *Změna stavu zásob vlastní výroby* a podle inventarizace se stav zásob zaúčtuje na vrub 12 - *Zásoby vlastní výroby* souvztažně s účtem 61 - *Změny stavu zásob vlastní činnosti*. Zde je nezbytné vedení skladové evidence pro potřebu zjišťování stavů zásob v průběhu účetního období, a pro zjištění pořizovacích cen zásob. Jelikož náklady jsou vykazovány v době pořízení a nikoliv v době spotřeby, dochází tak ke zkreslení hospodářského výsledku během roku.

5.2.3. Shrnutí

Obě metody se dostávají ke stejným konečným výsledkům, jak z hlediska rozvahy, tak i z hlediska hospodářského výsledku. V minulosti byl způsob A používán spíše pro případ malého množství zásob, které měly vysokou hodnotu. Způsob B se následně vyvinul pro případy velkého množství zásob nižší hodnoty. Důkladná kontrola stavu zásob vyžaduje provést alespoň jednou za rok fyzický přepočet každé položky zásob na skladě, a to jak při vedení periodického, tak i průběžného systému evidence zásob. Průběžný systém evidence zásob tedy neruší potřebu fyzické inventury.

5.3. Oceňování zásob

Zásoby se oceňují zpravidla jednak k okamžiku účetního případu a jednak k rozvahovému dni či jinému dni, kdy účetní jednotka sestavuje účetní závěrku.

5.3.1. Ocenění zásob při pořízení

Při pořízení zásob se zásoby oceňují pořizovací cenou při jejich nákupu, vlastními náklady u zásob vlastní výroby a reprodukční pořizovací cenou při bezúplatném nabytí zásob.

Zásoby se oceňují v zásadě na bázi historických cen, a to takto:

- Nakoupené zásoby

Nakoupené zásoby se oceňují ve skutečných *pořizovacích cenách*, tj. cena, která představuje souhrn ceny za pořízení a dalších nákladů souvisejících s pořízením zásob. Jde zejména o přepravné, pojistné při dopravě, clo, skladné a výlohy spojené s proclením, poštovné aj. Tyto náklady jsou součástí pořizovací ceny a musí do ní být zahrnuty. Do pořizovací ceny zásob nejsou zahrnuty hlavně náklady finanční povahy, jako jsou úroky z úvěrů a půjček poskytnutých na jejich pořízení či kursové rozdíly.

Z vnitropodnikových služeb souvisejících s pořízením zásob nákupem a se zpracováním zásob se do pořizovací ceny zahrnuje pouze přepravné a vlastní náklady na zpracování materiálu.

- Zásoby vlastní výroby

Tyto zásoby se oceňují na úrovni *vlastních nákladů*, přičemž vlastní náklady zahrnují náklady přímé (přímé mzdy, zdravotní a sociální pojištění vztahující se k těmto mzdám, přímý materiál, popř. jiné přímé náklady, které lze přímo vyčíslit na konkrétní druh zásob). Dále případně příslušný podíl nepřímých nákladů vztahující se ke sledovaným výkonům.

Do nepřímých nákladů se zpravidla zahrnují všechny, nebo některé z nákladů na odpisy, spotřebu energie, opravy a mzdové náklady na řízení nebo obsluhu výroby. Pochopitelně vždy jde pouze o vynaložené náklady. Do nepřímých nákladů nelze zahrnout vlastní práci podnikatele, finanční náklady nebo sankční náklady.

Vše záleží na účetní jednotce, zda bude do ocenění zásob vlastní výroby tyto nepřímé náklady zahrnovat.

- Zásoby nabyté bezúplatně

Zásoby pořízené bezúplatně či nalezené přebytky zásob, odpady a zbytkové produkty vrácené z výroby, či jiné činnosti se ocení *reprodukční pořizovací cenou*. To je cena, kterou bychom zaplatili, kdybychom získaný předmět kupovali v tom stavu, v jakém se nachází v době získání. Tuto cenu lze zvýšit o náklady spojené s pořízením, ale nelze sem zahrnout darovací daň, která není uznávanou položkou v základu daně z příjmů. Reprodukční pořizovací cenou mohou být také oceněny zásoby pokud byly pořízeny darem či jinou formou bezúplatného nabytí a v případě, že náklady na jeho výrobu ve vlastní režii by byly vyšší než na trhu. V účetnictví se tato cena stanovuje odborným odhadem a to znamená, že pro její určení nemusí být využito soudního znalce. Reprodukční pořizovací cenou se oceňují i inventurní přebytky a výrobní odpad.

Vyhláška č.500/2002 Sb., podvojně účetnictví pro podnikatele požaduje, aby účetní jednotka v příloze v účetní závěrce uvedla informace o způsobech oceňování. U reprodukční pořizovací ceny by mělo být uvedeno, jakým způsobem byla tato cena stanovena a dle jakých podkladů.

5.3.2. Metody ocenění zásob při vyskladnění

Zásoby, které byly pořízeny nákupem či vlastní činností a jsou vedené na skladě, je nutno při jejich vyskladnění (z důvodu prodeje či spotřeby) rovněž ocenit.

Jelikož ocenění přírůstku zásob na skladě je rozdílné v rámci jednotlivých nákupů, je nutno vybrat ze způsobů ocenění zásob při vyskladnění ten, který podmínkám účetní jednotky a příslušných druhů zásob nejvíce vyhovuje. Při výběru způsobu ocenění při vyskladnění je důležité si uvědomit, že varianty ocenění jsou limitovány příslušnými předpisy, které účetnictví upravují. Výběr metody ocenění zásob při vyskladnění, kterou si účetní jednotka vybere, výrazně ovlivňuje jednak hospodářský výsledek účetní jednotky, tak i vykázanou výši konečného stavu zásob.

Většinou se používá stejných metod ocenění u zásob stejného či podobného druhu. Pokud podnik vlastní různé druhy zásob, lze použít různé oceňovací techniky při vyskladnění zásob.

Při vyskladnění bylo v historii všeobecně uznáváno 5 základních metod oceňování zásob na principu historických nákladů, a to individuální pořizovací cena, FIFO, LIFO, vážený aritmetický průměr, pevná cena s odchylkou.

- **Individuální pořizovací cena**

Tato metoda ocenění vyžaduje nejen zjišťovat u každé individuální dodávky její pořizovací cenu, ale oceňovat každý samostatný úbytek zásob v individuální pořizovací cenu. Tuto metodu ocenění může podnik použít za předpokladu, že disponuje nevýznamným množstvím zásob, nebo se jedná o zásoby, které jsou velmi drahé či unikátní a kde je takový způsob ocenění únosný.

- **FIFO- First In, First Out**

Patří mezi nejčastěji používané metody a většinou se označuje jako „první do skladu, první ze skladu“. Tato metoda předpokládá, že nejdříve nakoupené zásoby se také nejdříve prodají či spotřebují. Někdy je rovněž označována jako metoda LISH - Last In, Still Here), tj. „poslední přichozí zůstává ve skladu“.

Při vyskladnění je konkrétní položka zásob vydávána za cenu, která se váže k nejstarší, dosud nevyskladněné dodávce. Tato metoda nerespektuje spojitost mezi fyzickým tokem zásob a jejím skutečným individuálním oceněním, protože k prodanému zboží se ihned přiřazují nejstarší náklady pořízení. Tím tedy vyplývá, že stav zásob na skladě je oceněn pořizovacími náklady posledních dodávek.

V době růstu cen dodávek zásob vede tato metoda FIFO k tomu, že ocenění zásob na skladě se přibližuje aktuální vyšší tržní hodnotě - v rozvaze má položka zásob vyšší hodnotu, oproti nákladům prodaného zboží, které jsou ve výsledovce vykázány v nižší částce. To vede k vykázání lepšího výsledku hospodaření a hrubé marže podniku.

- **LIFO- Last In, Last Out**

Přestože Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, ani česká účetní legislativa tuto metodu nepřipouští, je zde pro úplnost také uvedena. Tato metoda, která se označuje také jako „poslední do skladu, první ze skladu“ pracuje na stejné bázi jako předchozí uváděná metoda FIFO. Metoda LIFO je však založena na úplném opaku metody FIFO. Nejposlednějšími pořizovacími náklady oceňuje prodané zboží a nejstarší pořizovací

náklady přiřazuje konečnému stavu zásob. LIFO tak přispívá k věrnějšímu zobrazení hospodářského výsledku v tom smyslu, že se při jejím použití porovnávají ve výkazu zisků a ztrát běžné prodejní ceny s běžnými pořizovacími náklady.

V období, kdy ceny rostou, metoda LIFO vede k vykázání nižší hrubé marže a tím pádem i ke správnějšímu, resp. nižšímu hospodářskému výsledku na úkor přesnějšího ocenění konečného stavu zásob na skladě. Stav zásob je v rozvaze podhodnocen, což ovlivňuje vykázanou výši oběžných aktiv podniku, tak i finanční analýzu podniku při vykazování různých propočtů, např. likvidity.

Obecně tedy platí, že v období, kdy ceny rostou, při konstantním nebo rostoucím stavu zásob, metoda LIFO vede k vykázání nižšího zisku. Je-li tato metoda v některých zemích uznávána souběžně i daňovými zákony, pak se nižší zisk vykáže i v daňovém přiznání pro finanční úřady a tím se odvede nižší daň ze zisku.

- **Vážený aritmetický průměr**

Tato metoda je celosvětově nejpoužívanější metoda oceňování zásob. Předpokládá fyzickou zaměnitelnost zásob na skladě, které se liší pouze různými pořizovacími cenami, a tudíž je proto možné vést všechny zásoby na skladě společně, aniž by se nějak rozlišovaly. Při každém pořízení se vypočítává vážený aritmetický průměr ze zásob určité položky na skladě, a tímto průměrem se pak oceňují všechny vyskladňované zásoby, a to až do doby výpočtu nového průměru. Pokud je nakoupena zásoba položky, která dosud na skladě nebyla či není, nelze žádný průměr počítat a použije se skutečná pořizovací cena nákupu.

Matematicky lze výpočet aritmetického průměru uvést dle následujícího vzorce:

$P = \sum p_i \cdot q_i / \sum q_i$, kde p_i vyjadřuje cenu dodávky a q_i množství zásob v dodávce.

Průměr je nutné stanovit nejméně jednou za měsíc, a to buď k začátku, nebo ke konci měsíce. Lze jej počítat i průběžně, při každé nové dodávce. Konkrétní postup při aplikaci této metody by měl podnik zakotvit ve své vnitropodnikové směrnici.

Za zmínku určitě stojí ještě metoda pro oceňování zásob a to metoda pevné ceny neboli metoda oceňování odchylek.

5.4. Inventarizace zásob

5.4.1. Význam inventarizace zásob

Inventarizací se provádí kontrola věcné správnosti účetnictví, kterou se rozumí shoda účetnictví se skutečným stavem jednotlivých druhů majetku a závazků účetní jednotky. Dále zda nenastaly důvody pro účtování o opravných položkách, rezervách a oprávkách. Každá účetní jednotka je povinna provést inventarizaci v zásadě jednou ročně k rozvahovému dni, jímž se rozumí den sestavení řádné účetní závěrky či den sestavení mimořádné účetní závěrky, tzn. minimálně jednou za účetní období. Povinnost úschovy inventarizační dokumentace je pro účetní jednotku stanoven dle zákona po dobu 5 let po jejím provedení.

Podle způsobu provádění inventury, která závisí na povaze inventarizovaného majetku či zdrojů, rozlišujeme:

- Fyzickou inventuru při níž se jednotlivé předměty skutečně fyzicky inventurují (váží, měří, počítají), tímto způsobem lze provádět inventuru u hmotného majetku - investiční majetek, zásoby, peníze.
- Dokladovou inventuru která se používá u takových složek aktiv a pasiv, kde nelze použít fyzické inventury, kdy ke zjištění skutečného stavu je nutno použít účetní doklady - pohledávky, závazky, stavy na bankovních účtech a výsledný stav by měl být stvrzen partnerskou stranou - bankou, dodavatelem, odběratelem.

Účetní jednotky pomocí inventarizace zásob zjišťují skutečný stav zásob, a to především fyzickou inventurou. Dále ověřují, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu zásob v účetnictví. U zásob mohou účetní jednotky provádět inventarizaci průběžně, pokud tomu odpovídá použitý způsob účtování, což znamená, že možnost průběžné inventarizace připadá v úvahu při použití způsobu A evidence zásob.

Při způsobu B evidence zásob je nutno provést inventarizaci zásob ke dni účetní závěrky. V rámci inventarizace zásob musí účetní jednotka rovněž zjistit, zda ocenění zásob v účetnictví nepřevyšuje jejich tržní cenu. Pokud ano, je třeba posoudit, zda-li se jedná o rozdíl trvalého nebo přechodného charakteru.

Porovnáním skutečnosti s účetnictvím vznikají inventarizační rozdíly, kterými mohou být:

- Skutečný stav je nižší než evidovaný v účetnictví, zde je nutno rozlišit 2 případy:
 - o zásoby mají takovou povahu, že buďto při skladování přirozeně ubývají, nebo při jejich zpracování dochází k technologickým ztrátám. Podnik si tak stanoví normy úbytků těchto zásob a pokud takto vzniklé úbytky nepřesáhnou takto stanovenou hranici, považuje se tento úbytek **za manko do normy přirozeného úbytku (ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob či ztráty do norem)**. Tento úbytek zásob se zaúčtuje ve prospěch příslušného účtu zásob, souvztažně na vrub účtu 501 - *Spotřeba materiálu* (u materiálu na skladě), na vrub účtu 504 - *Prodané zboží* (u zboží na skladě), či na vrub účtové skupiny 61 - *Změny stavu zásob vlastní činnosti* (jedná-li se o vnitropodnikové zásoby),
 - o zásoba buď přirozeně nemůže ubývat nebo přirozeně ubývá, ale norma přirozeného úbytku zásoby byla překročena. V těchto situacích se úbytek považuje za **manko nad normu**. Toto manko se zaúčtuje jako provozní náklad na vrub účtu 549 - *Manka a škody*.
- Skutečný stav je vyšší než evidovaný v účetnictví, přičemž rozdíl nelze doložit účetním dokladem. V tomto případě se jedná o **přebytek**. U nakupovaných zásob se zvýšení stavu na účtu zásob zaúčtuje současně jako snížení spotřeby ve prospěch účtové skupiny 50 - *Spotřebované nákupy*, pokud se má oprávněně za to, že k přebytku došlo chybným účtováním při vyskladnění zásob. Jinak se přebytek považuje za provozní výnos a zaúčtuje se ve prospěch účtu 648 - *Ostatní provozní výnosy*. Přebytek zásob vlastní výroby se zaúčtuje ve prospěch účtů v účtové skupině 61 - *Změny stavu zásob vlastní činnosti*.

5.4.2. Opravné položky k zásobám

Při oceňování majetku a závazků musí každá účetní jednotka dodržovat zásadu opatrnosti, tzn. aby aktiva a závazky byly oceněny v takové výši, která odpovídá očekávanému ekonomickému prospěchu, který z nich podniku poplyne. Takové ocenění současně přispívá k věrnému a poctivému obrazu o finanční pozici podniku. Proto se ke

všem účtům majetku, na nichž se v rámci účetní uzávěrky na podkladě inventarizace účtuje, mohou vytvářet tzv. opravné položky.

Tvorba opravných položek se provádí na vrub nákladů na základě inventarizace zásob, a to tehdy, pokud se při inventarizaci zjistí, že prodejní cena zásob snižovaná o náklady spojené s prodejem je nižší, než cena použitá pro jejich ocenění v účetnictví. Zásoby se pak v účetnictví vykáží touto nižší cenou. Opravné položky vytváříme jen v tom případě, kdy snížení ocenění zásob v účetnictví není trvalého charakteru. Tím se opravná položka liší od odpisu, který vyjadřuje trvalé snížení hodnoty, kdežto opravná položka pouze dočasné. Dále je nutné si uvědomit, že tvořit opravné položky na zvýšení hodnoty zásob, resp. majetku je zakázáno, neboť není ve shodě se zásadou opatrnosti.

Opravné položky k zásobám jsou v rozvaze v rámci aktiva, a to jako korekce příslušné položky v rozvaze, která snižuje brutto hodnotu této položky na její netto hodnotu. Dále je nutné zmínit, že dle účetních pravidel nesmí mít účet opravné položky aktivní zůstatek, zvyšovalo by se totiž účetní ocenění majetku, což je nežádoucí.

Oprávně nižším oceněním aktiv zúčtovaným do nákladů se snižuje výše vykázaného výsledku hospodaření. Zvyšuje se tak hodnověrnost vykázaných účetních informací v účetních výkazech, protože uživatelé těchto výkazů si na základě těchto výkazů mohou utvořit reálnější názor na budoucí finanční situaci podniku. Naopak při rozpouštění opravné položky jsou náklady snižovány.

Tvorbu opravných položek k zásobám účtujeme na vrub nákladů v účtové skupině 55 - *Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů* souvztačně s příslušným účtem opravných položek v účtové skupině 19 - *Opravné položky k zásobám*. Účtuje se zde tedy snížení hodnoty zásob, které buď v běžném období nastalo, není však trvalé povahy, nebo které lze očekávat. Jestliže riziko snížení hodnoty pomine, dochází ke zrušení opravné položky, a to ve prospěch nákladů a prostřednictvím téhož účtu, který byl použit při její tvorbě. Vytvořenou opravnou položku lze zrušit pouze do výše, v jaké byla vytvořena. Obdobně se postupuje i při prodeji zásob, k nimž se opravná položka váže.

6. AUDIT ZÁSOb

6.1. Cíle a kontrolní postupy v oblasti zásob

Cíle auditu při testování zásob jsou:

- získat přiměřené ujištění, že zásoby jsou správně zaúčtovány - Completeness,
- získat přiměřené ujištění o existenci a vlastnictví zásob – Existence,
- získat přiměřené ujištění, že zásoby jsou zaúčtovány ve správném účetním období, správně popsány a kvantifikovány – Accuracy,
- získat přiměřené ujištění, že zásoby jsou správně oceněny – Valuation,
- získat přiměřené ujištění, že zásoby jsou správně klasifikovány, a že má k daným zásobám účetní jednotka vlastnická, nebo jiná práva – Obligations and rights,
- získat přiměřené ujištění, že zásoby jsou správně klasifikovány a uvedeny v účetní závěrce – Presentation and disclosure.

V angličtině se pro vyjádření cílů auditu finančních výkazů používá zkratky CEAVOP, která vychází z počátečních písmen jednotlivých cílů.

6.1.1. Hodnototvorný proces – zásoby

Hodnototvorný proces v obecné rovině zahrnuje takové podnikatelské funkce organizace, které jsou spojené s výrobou hotových výrobků a jejich prodejem. Jsou – li společností nakupovány zásoby v podobě surovin, musí tato společnost zaslat dodavateli nákupní objednávku, přijmout zboží a evidovat svůj závazek. Při stálém systému zásobování se do hodnototvorného procesu zahrnuje dále stálá evidence nákupů, zpracování akumulovaných nákladů pomocí systému nákladového účetnictví a fyzická kontrola zásob. V průběhu celého hodnototvorného procesu musí účetní jednotka provádět zápisy do účetního deníku (hodnota zásob se započítá do hodnoty produkce), evidovat náklady na prodej zboží a odepisovat zastaralé nebo poškozené zásoby.

6.1.2. Kontrolní postupy u zásob

Kontrolní postupy, které se týkají oblasti zásob, se odlišují v závislosti na tom, zda se jedná o nevýrobní nebo výrobní společnost. Hodnototvorný proces, který zahrnuje podnikatelské funkce společnosti a další činnosti, které jsou spojené s výrobou hotových výrobků a jejich prodejem, je u nevýrobní společnosti založen pouze

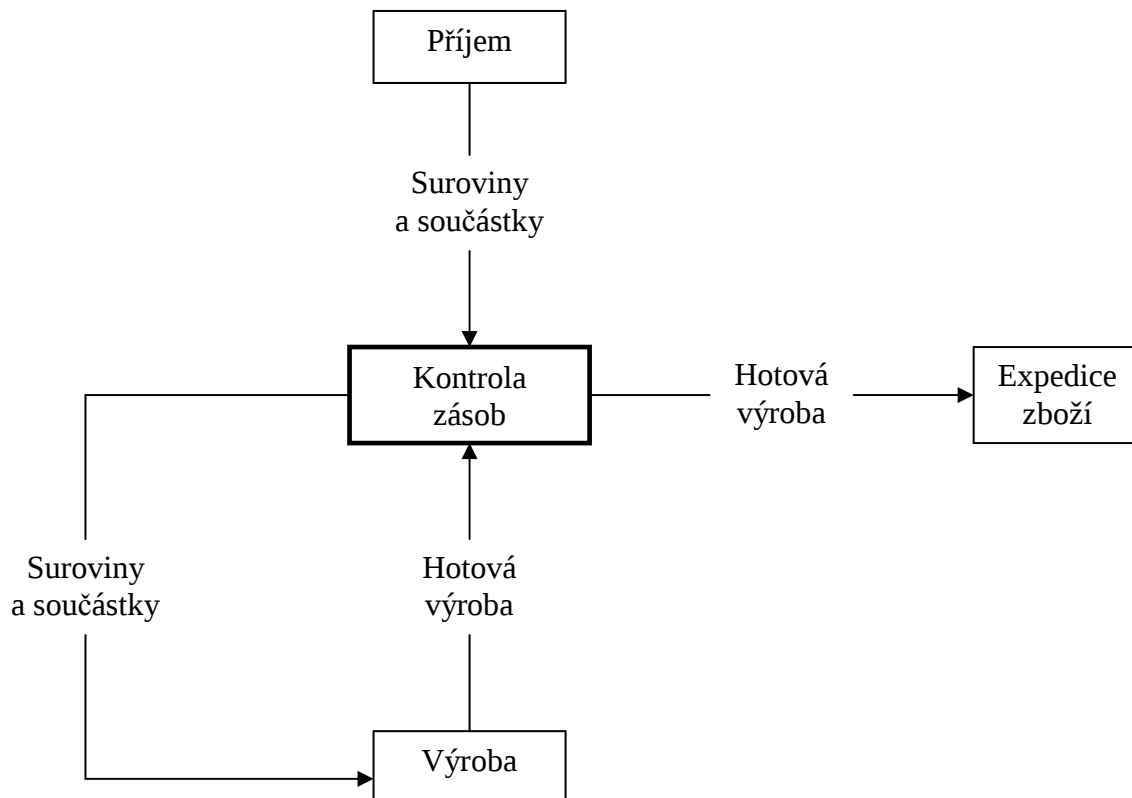
v přechování a fyzické kontrole zásob před jejich prodejem. Ve výrobním podniku je tento proces značně komplikovanější. Od dodavatelů se nakupují suroviny, které podnik musí transformovat do konkrétní podoby výrobku a následně je prodat. S tím je spojena celá řada procesů a činností, které je nutno kontrolovat a určitým způsobem usměrňovat tak, aby bylo dosaženo předem stanovených cílů podniku.

Následující obrázek zobrazuje tok zásob ve výrobním podniku. Z obrázku je vidět, že součástí kontroly zásob by měly být i nákupní a prodejní činnosti podniku. Jejich kontrola může být zajištěna v souvislosti s kontrolou příjmových a výdajových činností podniku. Auditor by se tedy při své činnosti měl snažit o koordinaci testů a vyhnout se duplicitním pracím.

Žádanky o materiál jsou připravovány pracovníky výroby, kteří tak žádají o materiál a součástky, které budou během výroby zpracovány. Tyto žádanky musí být schváleny příslušnou úrovní vedení podniku a musí projít kontrolou. Ze skladu by neměl být uvolněn takový materiál a součástky, u kterých chybí schválená žádanka.

Suroviny a hotová výroba by měly být kontrolovány zaměstnanci zásob, kteří nepřichází do styku s nákupem, příjmem, expedicí, výrobou nebo evidencí. Pouze pověřený personál by měl mít přístup do skladu. Pro ochranu nedokončené výroby by měla být v každém oddělení výroby zajištěna fyzická ochrana. Zodpovědnost zaměstnanců kontroly by měla spočívat nejen v kontrole přesunu zásob do a ze skladovacích prostor, ale také ve sledování úrovně zásob a ve sdělování informací vedení podniku o pomaluobrátkových či poškozených zásobách. Úroveň zásob je sledována především proto, aby se dalo zjistit, není-li příliš vysoká, což by vyvolávalo příliš vysoké náklady na jejich skladování, či naopak příliš nízká. Hrozilo by tak riziko nedostatečného množství zásob na skladě.

Obrázek 3: Tok zásob



Zdroj: Ricchiute D.N., Audit, Victoria Publishing Praha 1992, str. .580

6.1.3. Účtování zásob

V průběhu celého hodnototvorného procesu je nutno provádět zápisy do účetního deníku, které sledují pohyb zásob ve výrobním procesu. Obecně účetní systém zásob obsahuje dva hlavní evidenční soubory, a to stálou evidenci zásob a evidenci nákladů.

Stálá evidence zásob

Informace týkající se množství zásob, umístění zásob a vybrané informace o jednotkových nákladech, se shromažďují pomocí stálé evidence zásob, který se vede u vybraných druhů zásob, včetně hotové výroby, surovin a součástek. Prostřednictvím této evidence lze sledovat i nedokončenou výrobu.

S postupem zásob ve výrobním procesu je důležité stálou evidenci aktualizovat a snažit se o zabezpečení těchto kumulativních aktualizovaných informací o množství, fyzickém umístění zásob a jejich jednotkových nákladech. Aktualizované informace se získávají

pomocí formálních dokumentačních dokladů (např. žádanky, faktury, zprávy o výrobě a jiné).

Evidence nákladů

Na rozdíl od stálé evidence, která se používá převážně k zaúčtování množství zásob v průběhu výrobního procesu, musí systém účtování zásob dokázat zaúčtovat i náklady na zásoby. Systém účtování zásob by měl, bez ohledu na metodu oceňování, být schopný zaúčtovat a kontrolovat náklady na zásoby.

Tak jako stálá evidence zásob musí být i evidence nákladů a k ní patřící příslušné záznamy stále aktualizovány, aby mohly podat evidenci o kumulativních aktualizovaných nákladech. Tyto aktualizované informace se musí předávat zaměstnancům účtárny, kteří musí provést příslušné záznamy na kontrolních účtech hlavní účetní knihy. V opačném případě může docházet k chybám na účtech surovin, nedokončené výroby nebo hotových výrobků.

6.1.4. Kontrolní cíle, potenciální chyby a podvody v oblasti zásob **Schvalování hospodářských operací**

Před začátkem výroby je vždy nutné, aby byla výroba schválena v souladu s kritérii vedení podniku. Není možné, aby podnik vyráběl zboží bez konkrétního souhlasu managementu. Výrobky nebo množství, které se přesto vyrobí bez souhlasu managementu, se vyrábí s cílem získat výhody pro zaměstnance, nikoliv pro společnost. To může mít za následek překročení zásob, či vzniku nevyužitelných zásob a tedy překročení nákladů na skladování. Aby management předešel těmto nedostatkům, měl by vypracovat písemná kritéria, pomocí nichž by se mělo určovat, co a v jakém množství se bude vyrábět.

Provádění

Aby se dalo zabránit ztrátám a zneužití zásob, je třeba stanovit v souladu se souhlasem vedení podniku postup užívání a přesunu zásob. Nepověření zaměstnanci totiž mohou obejít stávající postupy, což může vést ke krádežím nebo zneužití zásob. Management by proto měl připravit příručky pro zacházení se zásobami, včetně postupů pro kontrolu jejich pohybu a zabránit přístupu k zásobám nepověřenému personálu.

Evidence

Zavedení postupů pro užití a transfer zásob však ještě neznamená, že vše bude řádně evidováno. Aby se předešlo špatné evidenci či umístění zásob, je nutné evidovat užívání a přesun zásob ve správném období, množství a správné klasifikaci. K tomuto účelu by měly být stanoveny postupy zpracování evidence, měly by být předem očíslovány a kontrolovány formuláře pro výdej materiálu (výdejky) a výrobní příkazy. Dále by se měl zaznamenávat výdej a příjem zásob ze skladu v průběhu jednotlivých výrobních etap.

Na konci účetního období se provádějí záznamy, které mají za úkol opravit evidenci zásob dle skutečného fyzického množství zásob či upravit zůstatkovou cenu zastaralých nebo společností už nepoužitelných zásob. Aby nedošlo k úpravám, které nejsou v souladu s vedením společnosti, například úpravy s cílem krádeže zásob, měly by být všechny úpravy související se zásobami schvalovány managementem.

Přístup k aktivům

K zásobám by měli mít přístup pouze ti zaměstnanci, kteří jsou pověřeni managementem a to hlavně z toho důvodu, že zásoby je možno ukrást, ztratit či zpronevěřit, a to vše může vést k špatnému využívání aktiv a k nesprávnému vedení účetnictví. V praxi se využívá mnoho způsobů jak zásoby kontrolovat, například může být zavedena fyzická kontrola zásob (tj. kontrolní personál, zámky atd.). Zásoby je také nutno nechat pojistit a snažit se o oddělení odpovědnosti za manipulaci se zásobami, včetně dodržení bezpečnostních a protipožárních předpisů, od odpovědnosti za jejich evidenci, účtování nákladů a všeobecné účetnictví.

Konkrétní zdroje potenciálních chyb a podvodů se kterými se můžeme v praxi setkat jsou například:

- neexistence vnitropodnikových směrnic pro oblast zásob, nebo se dle nich nepostupuje,
- k softwarovým programům chybí řádná programová dokumentace,
- analytická evidence není vedena, je neúplná či nesouhlasí se zůstatky zásob v účetnictví,
- formální nedostatky účetních dokladů, které dokumentují operace se zásobami,

- nejsou kontrolovány dodací listy s došlou fakturou, neprovádí se kontrola dodávky zásob, nevystavuje se potvrzení o tom, kdo dodávku přebíral a zda v dodávce nebyly nějaké nedostatky,
- zbylý materiál z výroby není přebírán zpět na sklad,
- vedlejší pořizovací náklady nejsou zahrnuty do pořizovací ceny zásob a jsou účtovány rovnou do nákladů,
- používání různých způsobů oceňování v rámci jednoho analytického účtu (dle zákona o účetnictví se smí používat pouze jeden způsob),
- změny ve způsobu účtování během roku,
- zůstatky na účtech pořízení na konci účetního období (tyto účty nesmí mít na konci účetního období žádný zůstatek),
- nesprávné účtování některých položek zásob ve způsobu A,
- chyby v účtování způsobem B (špatně zaúčtované počáteční stavy zásob do spotřeby),
- nedostatky či opomenutí při inventarizaci zásob a další.

Tyto uvedené problémy jsou pouze nepatrnou částí toho, jaké potenciální chyby můžou u společností v reálném životě nastat. Pro auditora tedy nastává nejdůležitější úkol, snaha tyto chyby objevit.

6.1.5. Hodnocení vnitřního kontrolního systému v oblasti zásob

Spolehlivě fungující systém vnitřních kontrol v oblasti zásob a nejen tam, je základem pro prevenci chyb v této oblasti. Patří mezi hlavní nástroje průběžné kontroly a nalezení a odstranění chyb. Posouzení a hodnocení vnitřního kontrolního systému auditorem zahrnuje jednak poznání systému, dále pak testování kontroly a hodnocení kontrolního rizika.

6.1.5.1. Poznání kontrolního systému

Poznání vnitřního kontrolního systému je tvořeno z předběžného zkoumání, dokumentace systému, sledování průběhu hospodářských operací a z určení kontrolních postupů.

Cílem auditora je zejména získat znalosti a pochopení klientova vnitřního kontrolního systému, resp. stanovení míry spolehlivosti vnitřního kontrolního systému a stanovení do jaké míry může auditor omezit provedení detailních testů. K přehlednému

zhodnocení a zdokumentování vnitřního kontrolního systému je pro auditora vhodné si zpracovat dotazník, který lze doplnit i o popisný záznam, např. k dokumentaci přesunu materiálu a evidenčních postupů. V následující tabulce je zobrazena možná podoba dotazníku o vnitřní kontrole zásob, který se zaměřuje na fyzickou kontrolu, stálou evidenci zásob a evidenci nákladů, tedy tři primární oblasti zájmu auditora při hodnocení kontroly zásob. Otázky jsou formulovány tak, aby se na ně dalo odpovědět ANO/NE. Negativní odpověď na jakoukoliv otázku znamená neexistenci odpovídající kontroly, tedy riziko vzniku omylu nebo chyby. Z tohoto důvodu by se měl auditor na tuto oblast více zaměřit.

Tabulka 3 - Dotazník – zásoby

		Provedl: _____
		Datum: _____
Otázka	Odpověď: Ano, Ne Nehodí se	Poznámky
Kontrola zásob:		
1. Jsou zásoby přiměřeně chráněny před fyzickým znehodnocením a krádeží (například oplocené prostory, omezený přístup do skladovacích místností)?		
2. Jsou pro získání materiálů a součástek užívaných při výrobě vyžadovány žádanky o materiál?		
3. Nepřichází zaměstnanci, kontrolující zásoby, do styku s nákupem, příjmem, expedicí, výrobou a evidencí?		
4. Zodpovídají zaměstnanci, kontrolující zásoby, za kontrolu přesunů do a ze skladovacích prostor?		
5. Zodpovídá kontrola zásob nebo jiní zaměstnanci za sledování úrovně zásob a za podávání zpráv o pomaluobrátkových nebo poškozených zásobách?		
6. Je přístup k zásobám povolen pouze oprávněným osobám?		
7. Provádí se fyzická kontrola (sčítání) všech zásob alespoň jedenkrát ročně?		
8. Jsou všechny zásoby pojištěny a je toto pojistné periodicky prověřováno?		
Stálá evidence zásob:		
1. Je stálá evidence zásob běžně včas aktualizována?		
2. Je stálá evidence vedena zaměstnanci, kteří nepřichází do styku s expedicí, příjmem, účtováním nákladů, výrobou, kontrolou zásob a všeobecným účetnictvím?		
3. Jsou stálé evidenční záznamy porovnávány pravidelně s účty v hlavní účetní knize?		
4. Jsou výchozí dokumenty, (tj. faktury, příjemky, výdejky, ..., atd.), které se týkají stálé evidence, předem očíslovány, schvalovány a předávány všeobecné účtárně k provedení záznamu na kontrolních účtech?		

5. Je periodická inventura (sčítání) zásob porovnávána se stálou evidencí?

Účtování nákladů:

1. Je evidence nákladů včas aktualizována?
2. Je evidence nákladů vedena nezávisle na stálé evidenci, výrobě, kontrole zásob a všeobecném účetnictví?
3. Je evidence nákladů odsouhlasována pravidelně s kontrolními účty v hlavní knize?
4. Jsou nákladoví účetní seznámeni s výrobním procesem a jeho změnami?
5. Jsou přímé a nepřímé náklady dostatečně podrobně akumulovány tak, aby je bylo možno přesně připočítat k zásobám nedokončené výroby nebo hotových výrobků?
6. Jsou všechny přesuny zásob oznamovány a evidovány včas?
7. Požaduje se u zaměstnanců výroby, aby vysvětlovali rozdíly v cenách a objemech?

Zdroj: Ricchiute D.N., Audit, Victoria Publishing Praha 1992, str. .591

6.1.5.2. Kontrolní testy

Kontrolní testy se soustřeďují hlavně na skutečnost, zda jsou přesuny zásob v průběhu výrobního procesu správně schvalovány a evidovány. Jelikož testy nákupních a prodejních činností podniku mohou obsahovat i testy evidence zásob, musí auditor testy důkladně koordinovat, aby se dalo předejít duplicitním pracím.

Testy stálé evidence

Kontrolní testy stálé evidence se soustřeďují na fyzické přesuny zásob do nebo z pozice surovin, nedokončené výroby a hotové výroby. Tato kontrola je významná jednak proto, že nepřesná evidence přeměn může nasvědčovat tomu, že nejsou dodržovány předepsané kontrolní postupy. A dále proto, že nepřesná evidence svědčí o možnosti dvojího započítávání množství zásob, či naopak k opomenutí zaznamenání změny množství zásob. Tyto chyby se nejčastěji vyskytují u začínajících účetních jednotek. Mají za následek nadhodnocení či podhodnocení aktiv.

Například bylo-li 100 ks zásob materiálu přesunuto do nedokončené výroby, mělo by se to projevit ve stálé evidenci zásob snížením surovin o 100 ks a stálá evidence nedokončené výroby by se pak měla zvýšit o 100ks. Pokud však dojde pouze k zaznamenání nedokončené výroby, jsou suroviny nadhodnoceny o 100ks, jsou tedy započteny dvakrát. Nebo může nastat opačný případ, tedy je-li evidováno pouze snížení zásob surovin, je nedokončená výroba podhodnocena.

Tabulka 4: Testy stálé evidence

Kontrolní testy: Stálá evidence

1. U vybraných vzorků nákupů je vhodné porovnat množství a jednotkovou cenu, uvedenou na faktuře dodavatele, se stálou evidencí a koordinovat postup s nákupními testy, prováděnými pro cyklus výdajů/výplat.
2. U vybraných přesunů surovin při kontrole zásob sledovat:
 - a) schválené materiálové žádanky,
 - b) přesuny do stálé evidence nedokončené výroby, přičemž se porovnává množství a cena za jednotku,
 - c) souhrnné záznamy o přesunech na účtech hlavní účetní knihy.
3. U vybraných přesunů z nedokončené výroby sledovat:
 - a) přesuny do stálé evidence hotové výroby, přičemž se porovnává množství a cena za jednotku,
 - b) souhrnné záznamy na účtech hlavní účetní knihy.
4. U vybraných přesunů z hotové výroby sledovat:
 - a) expediční dokumenty, přičemž se porovnává množství a cena za jednotku. Je nutno koordinovat s testy prodeje, prováděnými pro cyklus příjmů/plateb,
 - b) souhrn záznamů o nákladech na prodej zboží o prodeji.
5. Dokumentovat každou zjištěnou chybu nebo odchylku.

Zdroj: Ricchiute D.N., Audit, Victoria Publishing Praha 1992

V následujícím textu se snažím uvést možnou podobu a postup kontrolních testů stálé evidence.

Za prvé musí auditor u vybraných vzorků nákupů porovnat množství a jednotkovou cenu uvedenou na faktuře se stálou evidencí. Tento test ověřuje, zda množství pořízených surovin a jejich ceny za jednotku uváděné v evidenci zásob odrážejí skutečné nákupy provedené v daném období. Je nutné si dát pozor na to, aby zde nedocházelo k duplicitnímu zkoumání, protože tento test lze provést i při kontrole účtu závazků.

Za druhé si auditor ověří přesuny surovin do nedokončené výroby a to prostřednictvím následujících tří kroků. Za prvé si zjistí, zda k přesunu vůbec došlo na základě schválené žádanky o materiál. Dále ověří, zda množství jednotkové ceny uváděné na žádankách o materiál skutečně odpovídají stálé evidenci nedokončené výroby a za třetí auditor zjistí, zda souhrnné záznamy přesunů mezi evidencí surovin a nedokončené výroby byly zaznamenány v hlavní účetní knize.

Ve třetím kroku se auditor koncentruje na přesuny nedokončené výroby do evidence hotových výrobků. Posloupnost a záměr těchto kroků jsou shodné s posloupností a záměrem předchozího případu.

Ve čtvrtém kroku se logicky navazuje na předchozí činnosti. Auditor zde provádí kontrolu vybraných přesunů z evidence hotové výroby, tedy přesuny ze stálé evidence hotové výroby na expediční dokumenty zpracované expedičním oddělením. Srovnává hlavně množství a cenu za jednotku. Je zde nutná koordinace s ověřováním prodeje. Dále provádí kontrolu vybraných přesunů hotové výroby s náklady na prodej zboží a se záznamy o tržbách. Tím zjišťuje, zda náklady na odeslané hotové výrobky odpovídají příjmům z prodeje zboží.

Každý z výše uvedených kroků je nutné řádně dokumentovat a každou auditorem zjištěnou chybu či odchylku řádně zaznamenat.

Testy evidence nákladů

Kromě testů stálé evidence, prostřednictvím kterých auditor hodnotí kontrolu umístění a tok množství zásob, je také nutné provádět kontrolu toku nákladů, které se týkají zásob. Evidencí nákladů k jednotlivým druhům výkonů, nedokončené výrobě, či polotovarům se zabývá samostatná oblast účetnictví nazývajícím se nákladové účetnictví. Systémy nákladového účetnictví nejsou nijak z právního hlediska závazně stanoveny a proto se tedy liší v každém podniku v závislosti na výrobním procesu, předmětu činnosti nebo velikosti podniku atd. A proto se i kontrolní testy liší od zakázky k zakázce. Auditor by měl klást důraz především na započítávání nákladů na pracovní sílu a režie k hodnotě zásob nedokončené výroby.

Tabulka 5: Testy evidence nákladů

Kontrolní testy: evidence nákladů

1. Získat informace o započítávání nákladů k zásobám nedokončené výroby.
2. Ověřit souhrnné náklady na přímé mzdy a režie:
 - a) u vybraných přímých mzdových nákladů porovnat evidované částky: 1) s evidencí mzdových nákladů jednotlivých oddělení, přičemž je nutná koordinace s testy evidence mezd v cyklu výdaje/výplaty, 2) se stálou evidencí nedokončené výroby,
 - b) u vybraných režijních nákladů provést odsouhlasení sazeb režii se schválenými standardními (stálými) náklady, zjistit, zda je základna pro započítávání režii (například počet odpracovaných hodin přímých dělníků) odpovídající.
3. Prozkoumat základnu pro určování standardních sazeb režii a zjistit, zda:
 - a) náklady započítávané do režii jsou přiměřené a souhlasí s předchozím obdobím,
 - b) se blíží standardní sazby skutečným nákladům.
4. Zjistit, jakým způsobem se nakládá s režijními náklady, které byly započteny ve větší nebo nižší částce, než odpovídá skutečnosti.
5. Dokumentovat jakoukoliv chybu nebo odchylku.

Zdroj: Ricchiute D.N., Audit, Victoria Publishing Praha 1992

V prvním kroku při provádění kontrolních testů evidence nákladů auditor nejdříve získává základní informace o započítávání nákladů k zásobám nedokončené výroby díky dotazování klienta. Jak již bylo výše zmíněno, auditor by se měl hlavně zajímat o započítávání přímých mzdových nákladů a režijních nákladů.

Ve druhém kroku se auditor snaží ověřit souhrnné náklady na přímé mzdy a režie prostřednictvím dvou na sobě nezávislých zdrojů. Těmito nezávislými zdroji jsou evidence přímých mzdových nákladů jednotlivých oddělení a stálá evidence nedokončené výroby. V praxi lze například ověřit přímé mzdové náklady na nedokončenou výrobu s evidencí ve mzdové účtárně. Oblast kontroly režijních nákladů je poněkud složitější. Prvotně je vhodné zjistit, zda sazby režii souhlasí se schválenými standardními stálými náklady a dále zda odpovídá základna pro započítávání režii.

V dalším kroku je nutné zkontrolovat základnu pro určování stálých sazeb režii a zjistit, zda náklady započítávané do režii jsou přiměřené a souhlasí s předchozím obdobím a také, zda se blíží tyto náklady skutečným nákladům.

Na závěr by auditor měl prověřit, jak se nakládá s režijními náklady, které byly započteny ve větší, nebo nižší částce než by odpovídalo skutečnosti. Dle účetnictví by měly být tyto odchylky zahrnuty do běžných provozních nákladů, tedy v období, kdy tyto náklady vznikly. Naopak abnormální odchylky mezi skutečnými a stálými náklady, by měly být zúčtovány až v období prodeje zboží.

Režijní náklady jsou velmi komplikovanou záležitostí, která si klade vysoké nároky na auditorovy praktické zkušenosti a znalosti a způsob jeho myšlení. I zde by se měly všechny provedené úkony pečlivě dokumentovat a zaznamenávat jakékoliv zjištěné odchylky či chyby.

6.1.5.3. Oceňování kontrolního rizika

Po vyhodnocení testů stálé evidence a evidence nákladů se auditor rozhoduje, do jaké míry jsou stávající kontrolní postupy spolehlivé, a zda tedy může omezit substantivní (detailní) testy zásob. Toto hodnocení je založeno na posouzení čtyř hledisek, kterými jsou možné druhy chyb a podvodů, dále nezbytné kontrolní postupy, které mohou zabránit vzniku chyb a podvodů. Dále skutečnosti, zda tyto postupy existují a jsou dodržovány a jakékoliv další nedostatky ve vnitřním kontrolním systému.

6.1.6. Substantivní (detailní) testy zásob

V oblasti zásob se auditor soustřeďuje především na testy, pomocí kterých se dá zjistit, zda přírůstky zásob nebyly nadhodnoceny, či naopak úbytky zásob nebyly podhodnoceny. Zásoby jsou testovány na podhodnocení nepřímo prostřednictvím testování závazků, které se zaměřeně testují přímo na podhodnocení. Primárním testem nákupů účtovaných na stranu Dal na účtech závazků dochází nepřímo k testování strany Má dáti na účtech zásob.

Prostřednictvím těchto testů získává auditor přiměřené ujištění o úplnosti, existenci, správném zaúčtování, správném ocenění, správné klasifikaci zásob a jejich prezentaci a správném uveřejnění stavu zásob v účetní závěrce. Zjišťuje tedy základní cíle auditu zásob.

Tabulka 6: Vztah mezi informacemi a auditorskými postupy: zásoby

Informace	Auditorské postupy
	Zásoby
Existence nebo událost	Sledovat fyzický objem zásob. Potvrdit zásoby, skladované mimo vlastní prostory. Provést test uzavření zásob (inventuru).
Úplnost	Sledovat fyzický objem zásob. Potvrdit zásoby, skladované mimo vlastní prostory. Provést test uzavření zásob (inventuru).
Práva a závazky	Realizovat analytické postupy. Potvrdit zásoby, skladované mimo vlastní prostory. Provést test uzavření zásob (inventuru). Prověřit konsignace a nákupní závazky.
Ocenění nebo umístění	Ověřit výslednou cenu zásob.
Prezentace a zveřejňování	Porovnat mechanismus předkládání výkazů a zveřejňování s požadavky GAAP.

Zdroj: Ricchiute D.N., Audit, Victoria Publishing Praha 1992

Existence nebo událost

Díky testům existence nebo události auditor ověřuje fakt, zda zásoby, které jsou evidovány, skutečně existují k datu provádění konečné závěrky. Existenci nebo událost lze ověřit třemi nezávislými postupy, které však spolu navzájem souvisí. Nejdříve auditor zkoumá fyzické počty zásob, většinou ke dni sestavení účetní závěrky, dále se snaží o porovnání evidovaného množství se zásobami, které se nachází mimo provozní prostory účetní jednotky (např. konsignační sklady) a za třetí ověřuje zásoby k určitému dni, tzv. test uzavření zásob (inventura) tak, aby mohl zjistit, zda jsou zásoby evidovány ve správném účetním období.

Úplnost

Úplnost se soustředí na to, zda jsou ve finančních výkazech skutečně obsaženy veškeré hospodářské operace, které se týkají oblasti zásob a sledovaného období. Auditor tedy

musí sledovat fyzický objem zásob a potvrzuje zásoby, které se nachází mimo prostory účetní jednotky. Zjišťuje tak úplnost informací o evidenci všech zásob a to díky testu uzavření zásob. Úplností lze rovněž posoudit pomocí analytických postupů, díky nimž se zjišťuje, zda evidované zůstatky odpovídají částkám, které jsou uváděny na jiných účtech.

Práva a závazky

Správná klasifikace a zaúčtování se zabývají především otázkou, zda má podnik vlastnická práva k zásobám. Tato práva auditor ověřuje pomocí potvrzení zásob, které jsou umístěny mimo vlastní prostory podniku a to opět díky testům uzavření zásob (inventurou). Tyto metody umožňují zjistit skutečnou existenci evidovaných zásob ke dni uzavření rozvahy. Mimo toto, je úkolem auditora také testování běžných dohod o budoucím plnění a neproplacené nákupní kontrakty.

Oceňování a umíst'ování

Oceňování stanovuje, zda jsou existující zásoby vykazovány ve finančních výkazech v odpovídajících cenách. Auditor tedy ověřuje zůstatkovou hodnotu zásob díky zkoumání výsledné ceny zásob. Kromě toho také identifikuje zastaralé, pomaluobrátkové či z jiných důvodů prodeje neschopné zásoby.

Prezentace a zveřejňování

Informace týkající se prezentace a zveřejňování odpovídají na otázku, zda jsou zásoby správně klasifikovány, popsány a zveřejněny ve finančních výkazech, z nichž získává informace o podniku externí okolí. Auditor porovnává informace z finančních výkazů se všeobecně přijatými účetními zásadami, které jsou platné pro každé účetnictví.

Substantivní testy zásob se zaměřují především na sledování fyzického počtu zásob, které provádí zaměstnanci klienta. Dále při nich dochází k potvrzení zásob, které jsou skladované mimo vlastní prostory klienta, ověřuje se oceňování zásob a realizují se analytické postupy.

Nyní se budu snažit o detailní přiblížení některých z výše zmíněných testů.

6.1.6.1. Sledování a ověření fyzické zásoby

Fyzická kontrola zásob není prováděna auditorem osobně, ale provádí ji zaměstnanci klienta. Inventurní množství je sčítáno a dokumentováno především zaměstnanci klienta a auditor sleduje klientovy postupy. Auditor se tedy inventury obvykle zúčastňuje jako pozorovatel. Díky tomu tak získává důležité informace pro hodnocení vnitřního kontrolního systému a informace týkající se existence a úplnosti zásob. Například zda existují zásoby vykazované v rozvaze i ve skutečnosti, nebo zda zahrnují zásoby uváděné v rozvaze veškerý materiál, nedokončenou výrobu, polotovary, hotové výrobky a zboží. Pokud auditor objeví nějaké nedostatky, má oprávnění vyžádat si nové provedení inventury v této oblasti.

Před vlastním zahájením inventury by si měl auditor naplánovat svá pozorování dotazem vedení společnosti na informace týkající se platných směrnic, které stanovují postup a provedení řádné inventury a dále by si měl vyžádat písemnou instrukci pro zaměstnance, kteří inventuru budou provádět.

Postupy by měly být dobře připraveny a měly by zabezpečit:²⁶

- kontrolu pohybu zásob nebo zastavení pohybu zásob ke dni provádění inventury (test uzavření zásob),
- skladování nebo uspořádání zásob způsobem, který umožní snadné sčítání množství zásob (např. do řad o stejném množství, jasné odlišit od sebe různé druhy zásob),
- předem ověřit nástroje používané k měření množství (např. váhy),
- oddělit zásoby, které se nebudou zahrnovat do inventurních počtů, např. zásoby, svěřené dodavatelem do komise (konsignační),
- určit zásoby, které jsou mimo vlastní skladovací prostory a budou započteny do inventurního množství (např. zásoby, svěřené do komise zákazníkovi),
- připravit si tištěné inventurní materiály používané při sčítání, například vícestranné visačky, sčítací archy nebo děrné štítky,
- doložit poškozené nebo zastaralé zásoby.

²⁶ Zdroj: Ricchiute D.N., Audit, Victoria Publishing Praha 1992, str. 606

Zaměstnanci, kteří budou inventuru provádět, by měli získat písemné informace, například určení dnů, ve kterých bude inventura provedena, jména kontrolorů a inventurních týmů a jejich rozmístění, inventurní formuláře. Dále postupy používané k měření a dokumentování množství včetně kontroly a evidence nástrojů k provádění inventury.

Před datem fyzické inventury by měl auditor, který je pověřený vedením auditu, přidělit jeho pracovníkům určité úkoly a předat jim informace a kopie klientových pokynů. Povinnost auditora a jeho pracovníků na inventurách klienta ve většině případů spočívá v:

- sledování inventurních týmů,
- provádění a dokumentování kontrolních počtů,
- zaznamenávání nevyužitelných zásob.

Auditor sleduje inventurní týmy především proto, aby mohl zjistit, zda jsou dodržovány klientovy pokyny, zda se přesně sčítají a dokumentují množství zásob, tedy že je inventura prováděna řádným způsobem. Auditor by si měl ověřit, zda je inventura prováděna odpovědnými osobami a v souladu s vydanými příkazy. V praxi dochází často k chybám inventurních týmů, protože dělají inventuru i na takových zásobách nebo místech, které jim nebyly stanoveny. Tím často dochází ke zkreslení inventur, tedy k duplicitnímu započítávání zásob, neboli k nadhodnocení zásob.

Dále musí auditor provést namátkové překontrolování počtů zásob. Pokud se zjistí rozdíl, musí se vše zdokumentovat a jedná-li se o velký rozdíl, měla by se daná skutečnost oznámit klientovi a auditor může požadovat nové provedení inventury a opravu účtů zásob. Dále je také úkolem auditora zdokumentování veškerého poškozeného a pomaluobrátkového zboží, a to hlavně proto, že jeho hodnota musí v účetnictví odpovídat jeho čisté realizovatelné ceně. Auditor také musí získat informace o zboží, které bylo ke dni inventury odesláno, nebo přijato a kontroluje, zda bylo toto zboží opravdu vyřazeno či zařazeno do inventury (viz test uzavření zásob). Po dokončení všech inventurních postupů, by měla být připravena pracovní zpráva, ve které by měly být zaznamenány všechny významné odchylky od klientových, předem stanovených pokynů.

6.1.6.1.1. Potvrzení zásob, které se nenachází v prostoru klienta

U zásob, které se nevyskytují v prostorech klienta, se neprovádí fyzická inventura, ale inventura dokladová. Auditor je tedy nemusí sledovat, ale měl by potvrdit jejich existenci. Auditor většinou požaduje potvrzení konfirmací o skutečné výši zásob umístěných ve skladech mimo prostory klienta. Konfirmační dopisy jsou zpravidla rozesílány klientem. Pokud se ve veřejných skladech nachází velké množství zásob v poměru k celkovým nebo oběžným aktivům, musí auditor provést další šetření, například zabývat se kontrolními postupy, které prověřují praxi manažerů ve veřejných skladech a ověřit příslušnou evidenci, pokud je to možné. Dále provést pozorování inventur a prověřit potvrzení vydané půjčovatelem a související s podrobnostmi uvedenými na příjemkách skladů, sloužící jako záruka.

6.1.6.1.2. Výsledná cena zásob

Prostřednictvím fyzické inventury se získávají informace o množství zásob v měrných jednotkách, nikoli o zůstatkové hodnotě zásob. Je proto třeba aby zaměstnanci, kteří nejsou pověřeni vedením evidence zásob nebo jejich kontrolou, byly jednotkovou cenou zásob vynásobeny zjištěné hodnoty těchto zásob, a tím byla získána výsledná cena zásob na skladě. Takto získaná cena by se měla následně porovnat s hodnotou zásob, které jsou evidovány v účetnictví a případné rozdíly by se měly v účetnictví zaznamenat. V konečné fázi by se tedy hodnoty, které byly inventurou zjištěny, měly shodovat s hodnotami na jednotlivých analytických účtech, jejich suma by pak měla souhlasit s výslednou hodnotou příslušného syntetického účtu. Vše by tedy mělo být ve shodě s hodnotami zásob, které jsou uváděny v hlavní knize účetní jednotky.

Při těchto testech musí mít auditor na paměti, jakou metodu oceňování zásob účetní jednotka používá. Jestliže jsou zásoby oceněny metodou FIFO, měl by auditor porovnat ceny za jednotku s posledním přijatými fakturami za období předcházející inventuře. Posledními cenami by měly být oceněny zásoby surovin. Ceny z dřívějšího období by měly být součástí hodnoty zásob nedokončené výroby.

6.1.6.1.3. Test uzavření zásob

Auditor v průběhu fyzické inventury shromažďuje dokumenty o uzavření zásob, tedy informace o uzavření pohybů zásob, obvykle ke dni provádění jejich inventury. Tato dokumentace by měla obsahovat dokumenty týkající se zboží, které bylo ke dni

inventury odesláno či přijato. Jde například o expediční doklady, zprávy o příjmu zboží, které se používají k ověření uzavření prodeje v souvislosti s testy věcné správnosti pohledávek a plateb. Dále k ověření uzavření nákupů v souvislosti s účty závazků a plateb.

Informace, které se týkají uzavření zásob, se vždy nemusí shodovat se zůstatky účtů zásob. Například po obdržení zboží a přechodu vlastnických práv v den inventury nestačí pouhé sledování zprávy o příjmu zboží a následující záznamy o nákupu a dále o závazcích k ujištění o tom, že zboží bylo zahrnuto do množství k inventuře. Stejně také, pokud je zboží odesláno a dojde tak ke změně vlastnictví v den inventury, nestačí opět pouhé sledování konkrétních expedičních dokladů a následující záznamy o prodeji a pohledávkách k ujištění o tom, že zboží bylo z množství určeného k inventuře odečteno. Auditor musí v průběhu sledování fyzické inventury zjistit, zda je příjem a odeslání zboží pod kontrolou, aby se tak dalo zabránit duplicitnímu započtení zboží. Čili zabránit jeho nadhodnocení v případně odeslání zboží, nebo jeho opomenutí, neboli podhodnocení, v případě nezapočtení přijatého zboží. Dojde-li tedy k přechodu vlastnických práv ke dni inventury, mělo by se odeslané zboží vyloučit z fyzického stavu a naopak přijaté položky by měly být do fyzického stavu zahrnuty.

Aby mohl auditor ověřit zaúčtování zásob do správného období, musí v průběhu inventur získat a zkontrolovat následující doklady, například:

- první příjemky a nebo první dodací listy vystavené po inventuře, pokud jsou k dispozici,
- poslední příjemky pro nákupy a vrácené prodané zboží, které byly vystaveny před inventurou,
- poslední dodací listy pro prodeje a zásoby vrácené dodavatelům, které byly vystaveny před inventurou.

6.1.6.1.4. Provádění analytických postupů

Analytické postupy (například srovnání dvou nebo více účtů) jsou používány především tehdy, aby auditor mohl potvrdit úplnost vykazovaných údajů a rozhodnout se o tom, zda prostřednictvím detailních testů dospěl k racionálním závěrům. Například testy cen zásob mohou ukazovat, že ocenění zásob bylo uděláno správně. Jestliže však ale další testy naznačují, že oproti předchozímu roku došlo ke značnému poklesu zásob, aniž by

hodnota zásob, která je evidována v hlavní knize, také poklesla, neměl by auditor považovat kontrolní vzorek cen za reprezentativní.

V případě zásob by měl auditor použít mimo jiné následující analytické testy²⁷:

- porovnat náklady na prodané zboží, vydělené průměrnou zásobou, tj. obrátkou zásob za běžný i minulý rok. Tímto způsobem zjistí, zda pokles obrátky zásob nenaznačuje, že zásoby obsahují pomaluobrátkové nebo zastaralé zboží,
- porovnat zásobu, postačující na určitý počet dní prodeje v běžném roce, se stejným ukazatelem za minulý rok, čímž se rovněž ověřuje obrátka zásob,
- porovnat hrubou ziskovou přírážku za současný rok se stejným ukazatelem za minulý rok, čímž se ověřuje možnost nadhodnocení nebo podhodnocení zásob.,
- porovnat výrobní náklady, upravené podle dosaženého objemu výroby za současný rok, s tímž ukazatelem za minulý rok, čímž se ověřuje možnost nadhodnocení nebo podhodnocení ceny za jednotku.

Jestliže auditor zjistí u některého z výše uvedených testů nesrovnalost, která se neslučuje s obvyklým stavem, měl by se nejdříve dotázat vedení podniku na bližší vysvětlení a následně navrhnout další podrobnější testy, případně rozšířit velikost vzorku.

6.1.6.1.5. Dokončení

V případě, že auditor zjistí rozdíly při inventarizaci zásob, které klient nezjistil, musí rozšířit velikost testovaného vzorku. Všechny zjištěné rozdíly je nutno okamžitě vyšetřit a vysvětlit. Ty rozdíly, které nelze vysvětlit, by měly být zdokumentovány. Auditor by si měl patřičným způsobem ověřit, že klient souhlasí se zjištěnými změnami a že všechny tyto rozdíly zohlední jak ve skladové evidenci, tak i v účetní evidenci.

6.1.6.2. Ověření ocenění zásob

Postupy prováděné auditorem během inventur jsou prvotně zaměřeny na ověření existence zásob. Ačkoli poskytující cenné informace i pro ověření ocenění zásob, musejí být doplněny i ostatními postupy. Informace týkající se oceňování zásob říkají, zda jsou existující zásoby vykázané ve finančních výkazech v odpovídajících cenách.

²⁷ Zdroj: Ricchiute D.N., Audit, Victoria Publishing Praha 1992, str. 610

Během inventury byla díky prověřování výsledné ceny zásob zjištěna zůstatková hodnota.

V následujícím textu se pokusím o přiblížení možných testů, které souvisí s ověřováním metod oceňování zásob a testy prostřednictvím kterých se kontroluje zahrnutí režijních nákladů.

6.1.6.2.1. Metody oceňování a jejich použití

Klient může používat různé metody oceňování zásob a auditor by se měl přesvědčit o jejich přiměřenosti, vhodnosti a důsledném uplatňování. Měl by se seznámit s metodou oceňování zásob používanou klientem a rozumět jeho postupům oceňování. Také by si měl ověřit, zda klientem zvolené metody poskytují správné informace o hodnotě zásob. Test může být proveden na vzorku několika položek s následným propočítáním hodnoty každé položky, aby se mohl auditor přesvědčit o důsledném uplatňování použité metody oceňování. Jsou-li například zásoby oceněny metodou FIFO, musí auditor ověřit poslední nákupní faktury s takovým celkovým množstvím, aby byla pokryta velikost testované položky a přepočítat cenu. Tímto způsobem ověří jednotkovou cenu. Dojde-li ke zjištění velkého rozdílu, musí auditor přepočítat a ověřit, zda-li je rozdíl způsoben významnou změnou cen zásob nebo chybou.

6.1.6.2.2. Předem stanovené náklady

Metoda oceňování pomocí předem stanovených nákladů je často velmi složitá oblast, ve které se vyskytují značné rozdíly mezi systémy používanými jednotlivými společnostmi. Auditor by měl být seznámen se všemi fázemi výrobního procesu klienta a měl by porozumět a zdokumentovat systém, který klient používá ke stanovení nákladů. Dále musí získat podklady týkající se metody oceňování a přehled o předem stanovených nákladech a provést všeobecné prozkoumání systému, zda se v něm neobjevují neobvyklé souvislosti, (například předem stanovené náklady běžného roku jsou výrazně vyšší než byly v loňském roce). Pokud se vyskytnou nějaké neobvyklé souvislosti, musí auditor prošetřit důvody těchto neobvyklých souvislostí a zvážit, zda nejsou způsobeny nesprávným určením předem stanovených nákladů.

Pokud účetní jednotka oceňuje zásoby metodou předem stanovených nákladů a nikoliv ve skutečných nákladech, vznikají tak rozdíly mezi celkovou výší zásob a celkovými

náklady. Tyto rozdíly jsou analyzovány buď pomocí finančních a nebo vnitropodnikových účtů (účetová třída 8 a 9). Pokud tyto rozdíly neanalyzuje vnitropodnikové účetnictví, musí být auditorem porovnány náklady plánované se skutečnými. Předem stanovené náklady by se neměly příliš lišit od nákladů skutečných. Jestliže auditor shledá významné rozdíly mezi nimi, musí zvážit, zda by nemělo ještě před koncem roku dojít k revizi předem stanovených nákladů. Všechny významné rozdíly musí auditor zaznamenávat v průběhu celého účetního období a získat pro ně vysvětlení.

6.1.6.2.3. Zahrnutí režijních nákladů

Jsou-li do ceny zásob zahrnuty i režijní náklady, měl by být auditorem proveden test, zda došlo k rovnoměrnému rozdělení těchto nákladů mezi jednotlivé položky zásob. Režijní náklady stejně jako předem stanovené náklady jsou obvykle jiné než skutečné. Přesto by se však měly přiřazené režijní náklady alespoň přibližovat nákladům skutečným. Z tohoto důvodu by si auditor měl ověřit, zda základ pro alokaci režijních nákladů je přiměřený a vhodný, zda způsob alokace zohledňuje stupeň dokončení výroby. Dále by měl také zkontrolovat faktory, které byly použity při alokaci režijních nákladů a ty porovnat s jejich rozpočtem, pracovními studii a jinými dokumenty. Dále by měl zkontrolovat výkyvy mezi přiřazenou a skutečnou režií během období a ujistit se tak, že přiřazená reže je odpovídající a nepřesahuje reži skutečnou.

6.1.6.2.4. Opravná položka k zastaralým, pomaluobrátkovým, nekvalitním zásobám

Podle zásady opatrnosti musí být zásoby oceněny vždy nižší hodnotou, nesmí tedy docházet k nadhodnocování zásob. Proto je nutné, aby účetní jednotka pravidelně sledovala reálnou hodnotu zásob a v případě jejího snížení upravila hodnotu svých zásob. Snížení hodnoty zásob hrozí především u zastaralých nebo poškozených zásob a zásob se sníženou kvalitou, pomaluobrátkových zásob, nebo u těch, kterých má účetní jednotka nadměrné množství.

Auditor by se měl snažit získat dostatečné informace o způsobu výpočtu vytvořených opravných položek a na základě toho provést kontrolu součtů a výpočtů. Například byla-li opravná položka stanovena na základě vzorce, měl by si auditor následně ověřit správnost použitých dat ve vzorci. V případě stanovení opravné položky na základě

posudků, by měl ověřit spolehlivost uvedených informací. Dále by auditor měl zhodnotit postupy, které používá účetní jednotka pro identifikaci zásob, jejichž pořizovací cena je vyšší než prodejní cena snižená o náklady spojené s prodejem. Zvláště by se měl ujistit, kdo provádí výpočet opravných položek a do jaké míry je tvorba opravných položek založena na subjektivním úsudku. Následně auditor určí, zda jsou opravné položky uplatněny u všech zásob, které je možno označit jako problematické a zda jsou používány spolehlivé informace vedoucí k vytvoření správné opravné položky, za účelem snížení ocenění zásob na jejich prodejní cenu sniženou o náklady spojené s prodejem.

6.1.6.3. Zaúčtování do správného období

Testy, které ověřují, zda úbytky či přírůstky zásob byly zaúčtovány do správného období, se provádí pouze tehdy, jestliže nebyly provedeny během testování nákupů a závazků nebo tržeb a pohledávek. Auditor by proto měl důkladně sladit činnosti svých asistentů, kteří testy dělají, aby nedošlo k duplicitním úkonům.

V průběhu těchto testů by auditor měl prozkoumat pohyby zásob, které byly zaúčtovány těsně před a po konci účetního období, vybrat vzorek pohybů a ujistit se, že všechny položky jsou zaúčtovány do správného období. Mělo by také dojít k ujištění, že pohyby jsou konzistentní se záznamy provedenými během inventarizace.

6.1.7. Dokumentace

Všechny úkony, které auditor provede během své zakázky, musí řádně zaznamenat, zdokumentovat a podložit. V dokumentaci musí být dostatek informací, které dokládají správnost hodnot vykázaných v účetní závěrce a všechny auditorem zjištěné chyby a nedostatky musí být v dokumentaci uvedeny a řádně popsány. Většina chyb, které auditor zjistí, je klientem do účetnictví zaúčtována. Pokud tomu tak není, je nezbytné tyto neopravené chyby řádně označit a na danou oblast se více soustředit v následujícím účetním období.

6.1.8. Presentace zásob v účetní závěrce

V závěru prováděných prací se auditor prostřednictvím provedených auditorských postupů přesvědčí, zda konečné zůstatky u jednotlivých položek zásob, které jsou vykázané v rozvaze a příloze k účetní závěrce vykazují věrný a poctivý obraz.

Auditor zkoumá finanční výkazy především proto, aby zhodnotil, zda jsou zásoby a náklady na prodej zboží řádně klasifikovány, popsány a zveřejněny v souladu se všeobecně přijatými účetními zásadami. Auditor by měl ověřit, zda jsou zásoby správně prezentovány, tedy zda hlavní skupiny zásob (materiál, nedokončená výroby, hotové výrobky) jsou odděleně klasifikovány a řádně uvedeny v příloze k účetní závěrce. Dále by auditor měl zkontrolovat, že jsou splněny všechny statutární a jiné požadavky na popis zásob v příloze k účetní závěrce (tj. např. zvolená metoda oceňování, ocenění v pořizovacích cenách, metody výpočtu reprodukčních nákladů, položky zásob jejichž tržní hodnota výrazně převyšuje jejich účetní hodnotu, popis a odůvodnění pro tvorbu či rozpuštění opravných položek k zásobám a další).

U některých účetních jednotek zásoby představují významnou položku aktiv, která může významným způsobem ovlivnit to, jak je účetní jednotka vnímána externím okolím. Pokud jsou zásoby nadhodnoceny, může neoprávněně dojít ke zlepšení situace účetní jednotky. Tím tak klamně zlepšit pohled vnějšího okolí na účetní jednotku a tím uvést okolí v omyl. Aby se takovým situacím dalo předejít, vystupuje audit v roli jakéhosi ověřovatele správného a věrného zobrazení informací v účetní závěrce.

6.2. Přirozené úbytky zásob

6.2.1. Vymezení technologických a technických ztrát

Při skladování zásob, nebo při výrobním a odbytovém procesu dochází zvláště u kontinuálních technologií k samovolnému obtížně neměřitelnému úbytku z některého druhu zásob. Pro tuto skutečnost se v účetnictví vžil pojem přirozený úbytek zásob.

Tyto úbytky, ztráty vznikají v důsledku:

- chemického složení a fyzikálních vlastností surovin, meziproduktů a výrobků (např. bod varu, hydroskopičnost, tvrdost, přirozená nebo biologická změna struktury, sušina),
- technologických ztrát při výrobě (např. výtěžnost při zpracování, stupeň konverze, ztráty v odpadech a odpadních vodách),
- technických ztrát (např. ztráty při manipulaci, únosem, prosypem, ztráty v obalech, ztráty vlivem povětrnostních vlivů).

Bylo by zřejmě neobjektivní a nespravedlivé tyto ztráty či následně zjištěná manka na zásobách, která lze objektivně zjistit až při inventarizaci za stanovené účetní období, vymáhat formou hmotné odpovědnosti na technickohospodářsky zodpovědných pracovnících účetní jednotky.

6.2.2. Normy přirozených úbytků zásob

Objektivně lze s účetně přijatelnou mírou přesnosti stanovit tyto přirozené úbytky zásob normami přirozených úbytků zásob stanovených pro hodnocenou účetní jednotku. Tyto normy úbytků, jde vlastně o normy ztrát, vymezují maximální technologickou výši ztrát v procentech (%). Je v nejvyšším zájmu účetní jednotky, aby tato technologická norma výše ztrát objektivně a prokazatelně, pro možnost následné kontroly a prověření pro potřeby finančně daňových revizí, zahrnovala celou genezi vzniku výrobku, a to od materiálních a energetických vstupů, až po jeho expedici ke spotřebě.

Přirozené úbytky zásob nejsou mankem. Jde o objektivní ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob, na něž účetní jednotka stanovuje a interním předpisem vyhláší normy. Tyto normy umožňují, aby při inventarizaci zásob bylo možno snížit o jejich vypočtenou výši zjištěný inventarizační rozdíl, kdy skutečný stav je nižší, než evidovaný stav v účetnictví. Teprve poté je možno inventarizační rozdíl hodnotit jako výsledné manko na zásobách, které lze či nelze dle následujících předpisů pro daňové účely uznat.

6.2.3. Právní úprava

Jako právní metodický předpis je uváděn:

- ČÚS pro podnikatele č.007 – „Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob“. Nejde přímo o zákonný předpis. Jde o standard, který uvádí, že technologické ztráty vznikající například rozprachem a vyschnutím ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu jsou ztrátami v rámci norem přirozených úbytků zásob.
- ČÚS pro podnikatele č.015 – „Zásoby“. Zde je uváděno, že v rámci společných ustanovení ke způsobu účtování A a B si může účetní jednotka stanovit svým předpisem vždy pro příslušné účetní období normy přirozených úbytků zásob a též rozhodnout o druzích materiálu, které se účtují přímo do spotřeby, tj. bez zaúčtování na sklad, vždy však se zřetelem k tomu, že spotřeba materiálu vykazovaná v účetní závěrce musí odpovídat skutečné spotřebě materiálu.

- Zákon č.586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších změn a doplnění provedených příslušnými zákony v §2 odst.2, ze kterého vyplývá, že mankem se rozumí inventarizační rozdíl, kdy skutečný stav je nižší než v účetnictví. Za škody a manka se nepovažují technologické ztráty a technické úbytky a úbytky vyplývající z přirozených vlastností zásob a to do výše ekonomicky zdůvodněné normy přirozených úbytků zásob a ztratného stanoveného poplatníkem.

6.2.4. Metodika interních předpisů

V interních normách účetní jednotky je nutno definovat:

- vybrané druhy zásob na něž se norma vztahuje,
- výši přirozených úbytků zásob, obvykle v %, nebo v závislosti na charakteru výroby v objemových jednotkách (kg, l, m³, atd.). U zásob skladovaných v peněžních jednotkách v Kč (tzv. ztratné),
- účel stanovení normy, např. ztráta skladováním, technologická výtěžnost, ztráta odparem, roční období, složení odpadních vod, odpad, uzavřenost technologických proudů, atd.,
- podmínky, za nichž je možno normy ztrát uplatnit. Normy nelze uplatnit paušálně. Lze je uplatnit pouze tehdy, když se zjistí při fyzické inventuře rozdíl. Musí jít o fyzickou inventuru zásob prováděnou v rámci periodické nebo průběžné inventarizace zásob podle § 29 a 30 zákona o účetnictví. Nelze uplatňovat v rámci normy ztráty a úbytky, které nevznikly nebo byly užity ke krytí ztrát vzniklých jiným způsobem. Při přemísťování zásob mezi sklady v jednom podniku mohou být normy ztrát použity pouze jednou,
- základnu, z níž se provádí výpočet celkového úbytku. Může být stanovena průměrným obratem zásob za inventarizované účetní období, vybraným množstvím zásob za toto účetní období, nebo tržbami za prodané zboží v Kč za účetní období,
- způsoby výpočtu úbytků do normy. Výpočet se provádí za účetní období dle pohybu položek na analytickém účtu.

Pro praktickou aplikaci přirozených úbytků zásob uvádím praktický příklad.

Při výrobě sorpčního materiálu pro lékařské účely se používá čistá celulóza (praná a bělená).

	Příjem kg	Výdej kg
1.čtvrtletí	24 100	18 550
2.čtvrtletí	19 450	19 460
3.čtvrtletí	22 330	20 630
4.čtvrtletí	19 220	19 560
Celkem za účetní období	85 100	78 200

Průměrný obrát čistě celulózy za sledované období $(85\,100 + 78\,200) : 2 = 81\,650$ kg.

Norma ztrát přirozeného úbytku (vyschnutím) je stanovena ve výši 0,2% z průměrného obrátu.

Ztráta v rámci normy činí $81\,650 \times 0,002 = 163,3$ kg.

Při fyzické inventuře byl zjištěn skutečný stav zásob celulózy 608,3 kg proti účetnímu stavu 805,5 kg.

Inventarizační rozdíl je tedy 197,2 kg.

*Protože vypočtená norma ztráty činí 163,3 kg, bude v tomto případě výsledné manko 33,9 kg $(197,2 - 163,3)$. Toto manko je třeba nutno též vyčíslit v peněžních jednotkách, tedy uvedené množství se vynásobí pořizovací cenou (zahraniční dodavatel) 750 EUR/t, tedy celkem **25,425 EUR**.*

Pokud bude při fyzické inventuře zjištěný rozdíl mezi skutečným stavem a účetním stavem nižší než absolutní výše vypočteného úbytku v rámci normy, bude se výsledný inventarizační rozdíl rovnat nule, nevznikne tedy žádné manko, ale ani přebytek. Z absolutně vypočtené výše v množství v Kč (popř.EUR) normovaného úbytku se použije jen a pouze ta část, která je nutná na pokrytí inventarizačního rozdílu.

Případy, na něž se normy mank (ztrát) nevztahují, jsou například:

- úředně zjištěné ztráty (nehody, krádeže),
- materiál a zásoby z vlastní výroby, skladem procházející pouze evidenčně,
- zásoby vrácené dodavatelům,
- zjistitelné škody,
- zásoby přejímané bez vážení v kusech nebo v dodavatelském balení.

6.2.5. Požadavky na interní normy

Problematika týkající se přirozeného úbytku zásob patří mezi velice citlivé oblasti, především ve vztahu k pracovníkům a k daňovým předpisům. Z tohoto důvodu jsou na interní předpisy podniku kladeny požadavky a to především:

- zohlednit míru a objektivitu hmotné odpovědnosti,
- koordinace s daňovými předpisy tak, aby tyto ztráty byly považovány ze strany finančních úřadů za výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, s možností účtovat je například na účet 501 – *Spotřeba materiálu* či na účet 504 – *Prodané zboží*.

6.2.6. Shrnutí

Smyslem této závěrečné části diplomové práce je zdůraznění objektivní skutečnosti, že auditor by měl ověřovat i postup auditované účetní jednotky při vyhlásování ztrát v rámci norem přirozených úbytků v interních předpisech a být tak nápomocen auditované účetní jednotce při řešení možností využití ztrát z přirozených úbytků zásob pro účetní souvislosti.

ZÁVĚR

V současné době hospodářské recese, která je dána celosvětovou hospodářskou krizí, dochází k vypjatým, existenčním situacím ve společnostech, které jsou v drtivé většině propojeny v nadnárodních kooperacích. Společnosti jsou nuceny ve zvýšené míře, než tomu bylo v předešlém období, hledat postupy intenzivnějšího snižování provozních nákladů z důvodu dodržení konkurenceschopnosti cen produkce.

Auditoři a auditorské firmy mají v dnešní době svoje specifické postavení a musí si současně zachovat dostatečnou nezávislost, aby mohli objektivně posuzovat finanční operace svého klienta. Bezchybné zvládnutí auditorské problematiky tedy klade značné nároky nejen na odbornou kvalifikaci auditorů, ale i na dodržování etických pravidel. Činnost auditorů je velmi složitá a náročná práce. Podmínky vstupu do profese požadují, aby adepti měli kromě znalostí v oblasti auditorských technik, také znalosti v oblasti účetnictví. Dále musí být auditor schopen orientovat se v právních předpisech z oblasti daní, zvládat obchodní právo, informační systémy, oceňovací nástroje a další.

Ve své diplomové práci jsem se snažila zdůraznit nezastupitelnou funkci auditu, konkrétně auditu zásob, pro hledání rezerv při zefektivnění toku zásob z pohledu jejich účtování, evidence a oceňování. Snažila jsem se o souhrnné zpracování základních obecně přijímaných pravidel při přípravě a průběhu auditu zásob včetně kritického hodnocení zjištěných nedostatků. Tato zjištění, která jsou upozorněním na nedostatky v oblasti řízení zásob účetní jednotky, považuji za vodítko k nápravě, což je v souladu s obecně očekávaným přínosem proběhlého auditu účetní jednotky.

V závěru jsem nastínila možné testy a hodnocení vnitřního kontrolního systému a zdůraznila jsem nejčastější chyby a omyly, ke kterým může v oblasti zásob u účetních jednotek docházet. Aby se dalo předejít těmto chybám a omylům, mělo by vedení společnosti předem předložit a schválit některá kritéria, a to zejména charakter a množství výroby, manipulaci se zásobami, postupy zpracování evidence zásob a jasně určit ty zaměstnance, kteří jako jediní budou mít přístup k zásobám. V praxi se však tak bohužel nestává. Běžně nejsou tato managementem stanovená kritéria zaměstnanci dodržována. Proto tedy před auditorem stojí důležitý úkol, tyto nesprávné postupy

specifikovat. V této souvislosti je dána možnost vedení podniku inspirovat se pohledem auditora a snažit se tak o nápravu těchto nedostatků v systému řízení podniku. Současně jsem se snažila zdůraznit některé objektivní skutečnosti, které je nutno při evidenci zásob zohlednit, např. z pohledu jejich přirozených úbytků.

Koncepce celé diplomové práce je vedena snahou vytvořit zdroje informací pro pochopení teorie auditu zásob, jako pomůcku pro přípravu na auditorskou činnost v této oblasti.

SEZNAM LITERATURY

Knižní publikace:

1. KOVANICOVÁ, D., *Abeceda účetních znalostí*, 15. aktualizované vydání, Polygon, Praha 2005, ISBN 80-7273-118-1
2. KOVANICOVÁ, D., *Finanční účetnictví světový koncept*, 5. aktualizované vydání, Polygon, Praha 2005, ISBN 80-7273-129-7
3. MÜLLEROVÁ, L., JINDRÁKOVÁ, B. a kol., *Praktický průvodce účetnictvím- příručka pro podnikatelskou sféru*, Verlag Dashöfer, Praha 1995
4. LOUŠA, F., *Zásoby- komplexní průvodce účtováním a oceňováním*, GRADA Publishing a.s., Praha 2007, ISBN 978-80-247-2117-0
5. SEDLÁČEK, J., *Auditing*, Masarykova Univerzita v Brně, Brno 2001, ISBN 80-210-2527-1
6. RICCHIUTE, DAVID, N., *Audit*, Victoria Publishing, Praha 1994, ISBN 80-85605-86-4
7. DVOŘÁČEK, J., *Audit podniku a jeho operací*, C.H.Beck, Praha 2005, ISBN 80-7179-809-6
8. DVOŘÁČEK, J., *Audit*, Czech Management Institute, Praha 2003
9. DVOŘÁČEK, J., *Interní audit a kontrola*, C.H.Beck, Praha 2003, ISBN 80-7179-805-3
10. KRÁLÍČEK, V., *Auditing*, VŠE v Praze, Praha 1997, ISBN 80-7079-812-2
11. MÜLLEROVÁ, L., *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*, ASPI, Praha 2007, ISBN 978-80-7357-308-9
12. Směrnice 2006/43/ES
13. Zouhar, J., Kricnerová J., *Specifika auditu v automobilovém průmyslu*, *Auditor 1/2009*
14. Schiffer, V., *Audit přirozených úbytků zásob*, *Auditor 7/2008*
15. Příručka – Auditorské postupy v oblasti zásob

Zákony:

Zákon č.513/1991 Sb., obchodní zákoník

Zákon č.563/1991 Sb., o účetnictví

Zákon č.254/2000 Sb., o auditorech

Zákon č.93/2009 Sb., o auditorech

Zákon č.586/1992 Sb., o dani z příjmů

Vyhláška č.500/2002 Sb., podvojně účetnictví pro podnikatele

ČÚS č.015 – Zásoby

ČÚS č.007 - Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob

ISA 700 - Zpráva auditora o úplné účetní závěrce určené k všeobecným účelům

ISA 701 - Modifikace zprávy auditora

Internetové zdroje:

www.kacr.cz