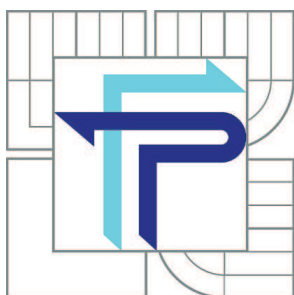


VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ  
ÚSTAV EKONOMIKY

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT  
INSTITUTE OF ECONOMICS

## AUDIT Z POHLEDU ÚČETNÍ JEDNOTKY

AUDIT FROM THE PERSPECTIVE OF THE COMPANY

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. IVANA TEINEROVÁ

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

doc. Ing. ANNA FEDOROVÁ, CSc.

BRNO 2011

# ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

**Teinerová Ivana, Bc.**

---

Podnikové finance a obchod (6208T090)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává diplomovou práci s názvem:

**Audit z pohledu účetní jednotky**

v anglickém jazyce:

**Audit From the Perspective of The Company**

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Cíle diplomové práce

Poznatky z literatury k problematice auditu

Analýza postavení účetní jednotky při auditu

Formulace problémů, povinností a práv účetní jednotky při auditu

Závěry, návrhy a sumarizace poznatků

Literatura

Přílohy

Seznam odborné literatury:

MULLEROVÁ, L. Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka. 1. vyd. Praha, ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-308-9.

KRÁLÍČEK, V., MULLEROVÁ, L.: Auditing. Praha, Bilance, 1998.

SEDLÁČEK, J. Základy auditu. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2006. ISBN 80-210-4168-4.  
Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech

Vedoucí diplomové práce: doc. Ing. Anna Fedorová, CSc.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2010/2011.

L.S.

---

Ing. Tomáš Meluzín, Ph.D.  
Ředitel ústavu

---

doc. RNDr. Anna Putnová, Ph.D., MBA  
Děkan fakulty

V Brně, dne 26.05.2011

## **Abstrakt**

V mé diplomové práci jsem se zaměřila na audit účetní závěrky z pohledu účetní jednotky. První část diplomové práce je teoretická, tvoří ji vysvětlení základních pojmů v oblasti auditu. Další část se zabývá analýzou problému, co bude v praktické části řešeno a jaké je postavení účetní jednotky při auditu. Poslední částí je praktická část pojednávající o právech a povinnostech účetní jednotky při auditu. Praktická část by měla sloužit jako příručka pro společnosti, které nevědí co vše audit obnáší, jak se na něj nachystat a co pro ně vyplývá v případě, že mají účetní závěrku ověřenou auditorem.

## **Abstract**

I have focused on the final accounts audit from the accounting entity view in my graduation thesis. The first part of my thesis is theoretical, and it is formed by fundamental terms explanation in the field of audit. Next part is dealing with the problem analysis, which will be solved in the practice part, and what is the accounting entity position at the time of audit. The last part is the practice part, which is dealing with the accounting entity rights and duties during the audit. The practice part should serve as the manual for the companies, which do not know what the audit amounts to, how to get prepared for and what does it result from in the case of the verification of final accounts by the auditor for them.

## **Klíčová slova**

Audit, auditor, proces auditu, zpráva auditora, výrok auditora, účetní závěrka.

## **Keywords**

Audit, auditor, the audit process, auditor's report, statement of auditor, financial statements.

## **Bibliografická citace práce:**

TEINEROVÁ, I. *Audit z pohledu účetní jednotky*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2011. 83 s. Vedoucí diplomové práce doc. Ing. Anna Fedorová, Csc.

## **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 26. května 2011

Podpis

.....

## **Poděkování**

Zde bych ráda poděkovala vedoucí mé diplomové práce, paní doc. Ing. Anně Fedorové, CSc., za ochotnou pomoc a za její velmi cenné rady a připomínky k této práci.

Bc. Ivana Teinerová

## OBSAH:

<b>ÚVOD .....</b>	<b>10</b>
<b>1 VYMEZENÍ PROBLÉMU A STANOVENÍ CÍLŮ PRÁCE .....</b>	<b>12</b>
<b>2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA ŘEŠENÍ .....</b>	<b>13</b>
2.1 Historie auditu.....	13
2.1.1 Počátek auditu ve Velké Británii .....	14
2.1.2 Počátek auditu ve Spojených státech amerických .....	14
2.1.3 Počátek auditu ve Francii.....	15
2.1.4 Počátek auditu v České republice .....	15
2.2 Regulace auditorské profese .....	16
2.2.1 Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech .....	17
2.2.2 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví .....	17
2.2.3 Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník.....	18
2.2.4 Vyhláška č. 500/2002 Sb. ....	18
2.2.5 České účetní standardy pro podnikatele 001-023 .....	19
2.2.6 Auditorské směrnice .....	19
2.2.7 Etický kodex .....	19
2.2.8 Směrnice a nařízení EU .....	21
2.2.9 Mezinárodní auditorské standardy.....	25
2.3 Definice, cíle a základní principy auditu .....	28
2.3.1 Definice auditu.....	28
2.3.2 Cíl auditu.....	29
2.3.3 Základní principy auditu .....	31
2.4 Povinnost provádět audit .....	32
2.4.1 Povinnost auditu daná zákonem .....	32
2.4.2 Úleva z povinnosti auditu .....	33
2.5 Předmět auditu .....	34
2.5.1 Účetní závěrka .....	35
2.5.2 Konsolidovaná účetní závěrka .....	37
2.5.3 Výroční zpráva.....	38
2.6 Auditor, auditorské služby, zpráva, výrok a spis auditora.....	39
2.6.1 Auditor .....	39
2.6.2 Auditorské služby .....	41
2.6.3 Zpráva, výrok a spis auditora.....	41
2.7 Komora auditorů ČR a Rada pro veřejný dohled nad auditem.....	46
2.7.1 Komora auditorů České republiky .....	46
2.7.2 Rada pro veřejný dohled nad auditem .....	49
2.8 Auditorské přístupy.....	51
<b>3 ANALÝZA PROBLÉMU .....</b>	<b>52</b>
3.1 Stanovení problému diplomové práce .....	52
3.2 Analýza postavení účetní jednotky při auditu.....	53
3.2.1 Dobrovolný audit účetní závěrky.....	53

3.2.2	Zákonný audit účetní závěrky .....	54
3.2.3	Jaké mohou být důvody dobrovolného auditu .....	54
3.3	Zúčastněné strany při auditu .....	55
<b>4</b>	<b>PRAKTICKÁ ČÁST .....</b>	<b>56</b>
4.1	Fáze první – před auditem .....	56
4.1.1	Výběr auditora .....	57
4.1.2	Co zohlednit při výběru auditora .....	57
4.1.3	Kdo auditora vybere a schválí .....	59
4.1.4	Činnosti ze strany auditora před schválením zakázky .....	59
4.1.5	Podepsání smlouvy o provedení auditu .....	60
4.2	Fáze druhá - počátek spolupráce s auditorem .....	60
4.2.1	Jaké dokumenty zpravidla auditor požaduje .....	61
4.3	Fáze třetí - průběh auditu .....	64
4.3.1	Předběžný audit a finální audit .....	65
4.3.2	Co účetní jednotka v průběhu auditu .....	65
4.3.3	Co auditor v průběhu auditu .....	66
4.3.4	Nejčastější chyby zjištěné při auditu .....	67
4.4	Fáze čtvrtá - závěr auditu .....	69
4.4.1	Závěrečná fáze – účetní jednotka .....	69
4.4.2	Závěrečná fáze – auditor .....	72
4.5	Fáze pátá – po ukončení auditu .....	73
4.5.1	Zveřejnění Zprávy auditora .....	74
4.5.2	Spis auditora .....	74
4.5.3	Dopis auditora .....	74
4.6	Povinnosti účetní jednotky při auditu .....	75
4.7	Práva účetní jednotky při auditu .....	76
	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>78</b>
	<b>LITERATURA .....</b>	<b>79</b>
	<b>SEZNAM OBRÁZKŮ, SCHÉMÁT A TABULEK .....</b>	<b>81</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ .....</b>	<b>82</b>
	<b>SEZNAM PŘÍLOH .....</b>	<b>83</b>

## ÚVOD

Výběr tématu mé diplomové práce nebyl příliš složitý. Studuji kombinovanou formu studia, a to znamená, že také pracuji. Povoláním jsem účetní a asistentka auditora. Do budoucna bych se chtěla stát auditorem, a proto jsem cítila příležitost začít s přípravou již v mé diplomové práci.

V české publikaci jsem nenalezla knihu, která by pojednávala o auditu z pohledu účetní jednotky. Právě z tohoto důvodu jsem zvolila dané téma. Práce se zaměřuje na audit účetní závěrky podnikatelských subjektů. Lze ji využít pro audit zákonný i dobrovolný.

Význam auditu neustále roste, a to díky potřebám nezávislého ověření finančních výkazů. Audit ujišťuje uživatele těchto výkazů (akcionáře, obchodní partnery, investory, banky, stát, finanční analytiku, zaměstnance...), že se na prezentované výsledky mohou spolehnout. Uživatelé účetních výkazů získávají informaci o tom, zda účetní závěrka společnosti odráží skutečný stav a není výrazným způsobem zkreslena. Tento fakt je dalším důvodem výběru téma mé diplomové práce.

Velice důležité je si uvědomit, že auditor nepotvrzuje naprostou správnost účetnictví, protože to není v jeho kompetenci ani v jeho silách. Za správné vedení účetnictví odpovídá pouze management společnosti.

První část mé práce se zaměřuje na poznatky z literatury. Chtěla bych zde čtenáře seznámit s historií auditu, která je nepochybně velice zajímavá. Poté přecházím k regulaci auditorské profese, definuji pojem audit a vymezuji jeho cíle a základní principy. Zaměřuji se na účetní jednotky povinné provádět audit a také na předmět auditu. Dále vysvětluji pojem auditor, auditorské služby, zpráva, výrok a spis auditora. V další části teoretických poznatků popisují Komorou auditorů České republiky a Radu pro veřejný dohled nad auditem. První část uzavírám schématem auditorských přístupů.

Druhá část obsahuje analýzu problému diplomové práce, analýzu postavení účetní jednotky při auditu účetní závěrky, kdy se může jednat o zákonný nebo dobrovolný audit, jaké mohou být důvody dobrovolného auditu a popis zúčastněných stran při auditu.

V praktické části se zabývám účetní jednotkou, která má povinnost auditu účetní závěrky nebo se pro něj rozhodla dobrovolně. Základ tvoří postup účetní jednotky od samého počátku, tedy od výběru auditora, začátek jejich spolupráce, provedení auditu, ukončení auditu a fáze po ukončení auditu.. V samostatných kapitolách jsem se pokusila stanovit práva a povinnosti účetní jednotky při auditu.

Poslední věcí, kterou v úvodu zmiňuji je, že s pojmem audit účetní závěrky pracuji tím způsobem, že mám na mysli vše co auditor musí ověřit: výkazy, výroční zprávu a pokud existuje, tak i zprávu o vztazích mezi propojenými osobami dané společnosti.

# 1 VYMEZENÍ PROBLÉMU A STANOVENÍ CÍLŮ PRÁCE

Jako problém mojí diplomové práce jsem pojala audit účetní závěrky z pohledu účetní jednotky. O auditu bylo napsáno již mnoho publikací od různých českých i zahraničních spisovatelů, ovšem mezi českými publikacemi jsem nenalezla knihu zaměřující se na audit z pohledu účetní jednotky. Svoji prací bych tedy chtěla přispět účetním jednotkám, které se na audit chystají a nevědí co vše je při ověřování účetní závěrky auditorem čeká. Práce by jim měla pomoci se v této oblasti více zorientovat a připravit je na audit. Praktickou část vnímám jako příručku pro tyto firmy.

Cílem této diplomové práce je postup účetní jednotky při provádění auditu účetní závěrky. Práce dále definuje práva a povinnosti účetní jednotky, u které je tento audit prováděn.

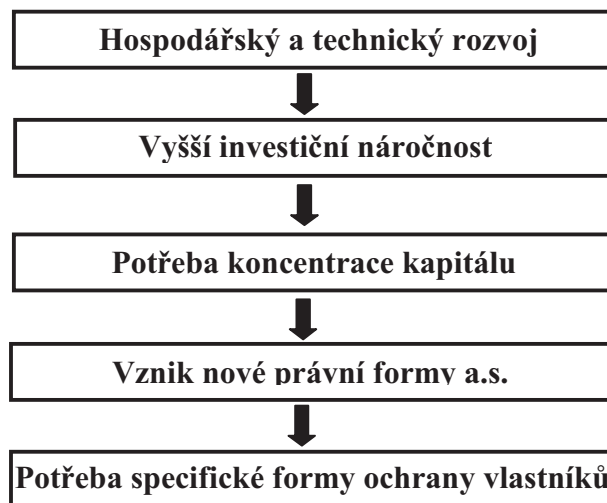
Celá práce se zaměřuje na audit podnikatelských subjektů, neřeší audit u ostatních organizací povinných provádět audit.

## 2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA ŘEŠENÍ

### 2.1 Historie auditu

Historie auditu je prastará a úzce souvisí s rozvojem účetnictví. První zmínku nalézáme již ve starém Egyptě, kde se vyžadovalo, aby o daňových příjmech referovali dva nezávislí úředníci. Ve třetím století před naším letopočtem ve starém Římě určovali vládci tzv. kvestory, kteří kontrolovali evidenci ve všech provinciích a informovali senát o výši státního majetku. Právě odtud pochází slovo audit, z latinského *audire*, což znamená slyšení, poslouchání, dozívání se. I přes tyto ojedinělé auditorské činnosti existují před začátkem 19. století jen skromné důkazy o systematickém auditu. (12)

**Faktory, které přispěly ke vzniku auditorské profese:**



*Schéma 1: Faktory vzniku auditorské profese (Zdroj: Upraveno dle KRÁLÍČEK, V. A MÜLEROVÁ, L. Auditing. 1998. s. 15.)*

Níže stručně popisují historické kořeny auditorské profese ve Velké Británii, Spojených státech amerických, Francii a v České republice.

### **2.1.1 Počátek auditu ve Velké Británii**

První zmínku o auditorech nacházíme právě ve Velké Británii. V roce 1844 se objevila v Zákonu o britských akciových společnostech první soudobá legislativa spojená s auditem. V zákoně bylo stanoveno, že jeden nebo více akcionářů (zatím ne auditorů) prověřuje rozvahy připravované řediteli společnosti. Pokud se to ukáže jako nezbytné, tak mají akcionáři právo kontrolovat účetní knihy společnosti, jejich zprávy a klást otázky úředníkům, managementu a zaměstnancům. Doprovodná zpráva akcionáře spolu s rozvahou byla zakládána v Registru akciových společností a kopie byly zasílány všem akcionářům. V roce 1856 vstupuje v platnost Zákon o akciových společnostech, který říká, že auditoři již nemusí být akcionáři. Naopak, spíše by měl být auditor vybrán společností. Pouze petice podepsaná dvaceti procenty akcionářů měla donutit společnost pověřit kontrolou externího auditora. Tímto zákonem bylo zaseto semínko směřující k povinnému auditu. Avšak teprve v roce 1947 došlo k tomu, že britské zákonodárství vyžaduje povinný názor na to, zda finanční výkazy podávají úplný a pravdivý obraz finanční situace a výsledků podnikatelské činnosti. (16)

### **2.1.2 Počátek auditu ve Spojených státech amerických**

Rozvoj auditorské profese ve Spojených státech amerických je posunut oproti Velké Británii o více než půl století. Za počátek auditu v USA je považován rok 1917, kdy byla publikována první úprava auditu v bulletinu Federální rezervy, pod titulem „Jednotné účetnictví: prozatímní návrh předkládaný Sborem pro federální rezervní systém“. Bulletin byl označován jako „Memorandum o auditech rozvahy“ a jeho cílem byla podpora jednotného účetního systému. V této době a v následujících letech byla hlavním ukazatelem likvidní situace podnikatelské jednotky. Z tohoto důvodu byla preferovaným výkazem rozvaha. Až koncem dvacátých let, a to v důsledku krachu burzy v roce 1929, se spolu s likviditou staly důležitými ekonomickými ukazateli také

provozní výkony a čistý zisk. V roce 1936 název nového bulletinu „Zkoumání finančních výkazů nezávislymi veřejnými účetními“ můžeme označit za jasný indikátor změny profesionálního názoru na audit. Dnes v USA vyžaduje Zákon o burzách cenných papírů z roku 1934, aby všechny veřejné obchodní společnosti prováděly každoroční audit finančních výkazů s cílem chránit zájmy akcionářů. (16)

### **2.1.3 Počátek auditu ve Francii**

Přestože ověřování účetnictví zde má více než stoletou tradici, tak samotný vznik auditorské profese je poměrně mladou záležitostí. V době vrcholící průmyslové revoluce roku 1863 vzniká profese kontrolora (commissaire). V roce 1867 Zákon o společnostech ustanovuje profesi tzv. „Kontrolora společností“ (commissaire de sociétés). Důsledkem velkých finančních skandálů v roce 1935 se výrazně rozšiřují pravomoci auditorů. Po druhé světové válce nastala významná reforma celého systému pro ověřování účetnictví. Vrcholem této reformy v roce 1966 je přijetí Zákona o obchodních společnostech. V roce 1969 vznikla u ministerstva spravedlnosti Národní komora auditorů. (12)

### **2.1.4 Počátek auditu v České republice**

V České republice je audit relativně novou profesí. Teprve rok 1989 se považuje za počátek současného auditu. V tomto roce byla vydána vyhláška FMF č. 63/89 Sb., o ověřovateli (audítorech) a jejich činnosti. Vyhláška sloužila především pro ověřování účetních závěrek podniků se zahraniční majetkovou účastí. Norma byla nahrazena zákonem č. 524/92 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky. Zákon vymezil základní pojmy a určil pravidla pro současné pojetí auditu v naší zemi. Současně byla definována Komora auditorů České republiky jako samosprávná profesní organizace sdružující auditory, regulující jejich činnost včetně povolání vstupu do profese a zastupující jejich zájmy. Zákon vytvořil předpoklady, aby auditorská profese byla na srovnatelné úrovni se zahraničím a výsledky práce českých auditorů byly všeobecně respektovány. (12)

## 2.2 Regulace auditorské profese

Činnost auditora je činností vysoce odborně náročnou na teoretické znalosti i praktické zkušenosti, a to nejen v oblasti auditu. Dalšími oblastmi, které by měl auditor znát jsou účetnictví, daně, financování hospodářské činnosti, hromadné zpracování dat, makroekonomie a jiné oblasti. Z tohoto důvodu vyplývá nutnost právní úpravy. (12)

V auditorské profesi tedy není zcela možné spoléhat na působení tržního mechanismu. Důvodem je také informační nerovnováha mezi auditorem a příjemcem těchto služeb. Zprávu auditora využívají také uživatelé, kteří za tuto službu neplatí. Vlastníci podniku by mohli mít zájem na tom, aby auditor neprovedl audit řádně, a aby tak ovlivnil názory jiných uživatelů. A to je dalším důvodem proč je činnost auditorů poměrně přísně regulována. Regulace auditorské profese má zajistit, aby auditoři splňovali základní požadavky na ně kladené, aby prováděli audity řádným způsobem podle předepsaných pravidel, a aby se auditorská profese orientovala na ochranu a prosazování celospolečenských zájmů před zájmy skupinovými či soukromými. (10)

### **Regulace auditorské profese:**

- Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech;
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví;
- Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník;
- Zákon č. 56/2006 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu;
- Zákon č. 284/2004 Sb., o určitých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti;
- Vyhláška č. 500/2002 Sb. a ostatní vyhlášky k účetnictví;
- České účetní standardy 001-023;
- Auditorské směrnice KAČR;
- Etický kodex;
- Směrnice a nařízení EU;
- Mezinárodní auditorské standardy.

Do regulace auditorské profese jsem zahrnula Vyhlášku 500/2002 Sb., a České účetní standardy 001-0023 také z toho důvodu, že auditor musí znát účetnictví, aby mohl posoudit účetní závěrku.

### **2.2.1 Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech**

Tento zákon vydaný dne 26. 3. 2009 je hlavní právní předpis regulující auditorskou činnost. Zákon o auditorech zapracovává příslušné předpisy Evropských společenství a upravuje postavení a činnost statutárních auditorů, auditorských společností a asistentů auditora. Dále vymezuje postavení a působnost Komory auditorů České republiky a Rady pro veřejný dohled nad auditem. Zákon se dá rozdělit na dvě základní části. První část se týká kvalifikačních požadavků a obecných podmínek pro výkon auditora a asistenta auditora. Jeho druhá část se vztahuje k funkcím a struktuře Komory auditorů České republiky a Rady pro veřejný dohled nad auditem. (1)

### **2.2.2 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví**

V zákoně o účetnictví nalézáme propojení s auditem jednak v odvolání se na stanovení uvedená v obchodním zákoníku (viz. níže) a dále pak v § 18, kde je v odstavci 1 definované co tvoří účetní závěrku a udává povinnost sestavit přehled o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu podle kritérií v § 20. § 18 v odstavci 3 také stanoví povinnost sestavit účetní závěrku v plném rozsahu těm účetním jednotkám, které mají povinnost mít ji ověřenou auditorem. V § 20 zákon řeší i problematiku ověřování účetních závěrek auditorem. Zákon zde ukládá povinnost ověřit účetní závěrku auditorem těm účetním jednotkám, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní předpis. Ostatním obchodním společnostem dle požadavků definovaných v tomto paragrafu odstavci 1. Zákon také v § 21 říká, že účetní jednotky, které musí mít účetní závěrku ověřenou auditorem vyhotovují výroční zprávu. § 21a se zabývá způsobem a povinností zveřejňování účetních závěrek ověřených auditorem. Zákon o účetnictví se v § 22 a § 23 zabývá auditem tzv. konsolidované účetní závěrky a stanovuje, že konsolidovaná účetní závěrka musí být ověřená auditorem. (2)

### **2.2.3 Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník**

V obchodním zákoníku nalézáme povinnost auditorského ověření účetní závěrky a výroční zprávy u obchodních společností a družstev v § 39 odstavec 1. Odstavec 2 §39 navazuje na odstavec 1 a stanovuje povinnost podnikatele připravit a poskytnout auditorovi všechny účetní záznamy a vysvětlení potřebná k ověřování. Poslední odstavec tohoto § 39, tedy odstavec 3 říká, že podnikatel, jehož účetní závěrka se ověřuje, hradí náklady spojené s auditorskou činností. (3)

### **2.2.4 Vyhláška č. 500/2002 Sb.**

Touto vyhláškou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro účetní jednotky, které jsou podnikatelskými subjekty. Do podrobnější úpravy rozpracovává některá ustanovení zákona o účetnictví. (6)

#### **Stanoví se zde zejména:**

- Účetní závěrka – rozsah účetní závěrky, obsahové vymezení některých položek rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy;
- Směrná účtová osnova - úroveň skupin účtů;
- Účetní metody, jejich použití – např. metody oceňování majetku, kurzových rozdílů, odpisování, odložené daně, vzájemného zúčtování položek;
- Konsolidovaná účetní závěrka. (6)

Zákon o účetnictví stanoví, že účetní jednotka, která sestavuje konsolidovanou účetní závěrku má povinnost ji mít ověřenou auditorem. Vyhláška dále rozpracovává postup zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku, metody konsolidace, uspořádání, označování a následuje obsahové vymezení položek konsolidované účetní závěrky. (2,6)

Pro auditora je znalost této vyhlášky důležitá také z toho důvodu, aby mohl posoudit správnost ověřované účetní závěrky, která stojí na zpracovaném účetnictví.

### **2.2.5 České účetní standardy pro podnikatele 001-023**

Jedná se o metodickou pomůcku pro vedení účetnictví podnikatelských subjektů. Cílem je soulad při používání účetních metod účetními jednotkami. Tvorbu a vydávání Českých účetních standardů zajišťuje Ministerstvo financí. Obsahují popis účetních metod a postupy účtování. Obsah nesmí být v rozporu s ustanoveními zákona o účetnictví a ostatních právních předpisů a nesmí ani obcházet jejich účel. Auditor musí tyto standardy znát, aby mohl posoudit stav účetnictví. (5)

### **2.2.6 Auditorské směrnice**

Auditorské směrnice byly vydávány Komorou auditorů České republiky od roku 1993. Rada Komory auditorů České republiky měla za úkol jejich schvalování a rovněž stanovila jejich účinnost. Tyto směrnice byly vydávány při respektování platné zákonné úpravy vedení účetnictví a provádění auditu v České republice. S účinností od 1. 1. 2005 byly tyto směrnice nahrazeny Mezinárodními auditorskými standardy s cílem zajistit shodná pravidla auditu v České republice. (21)

### **2.2.7 Etický kodex**

Význačným znakem profese auditora je přijetí odpovědnosti jednat ve veřejném zájmu. Odpovědností auditora tedy není jen uspokojení potřeb individuálního klienta. Při jednání ve veřejném zájmu musí auditor dodržovat Etický kodex. Pokud auditor ze zákonných nebo regulatorních důvodů nemůže dodržovat některá ustanovení Etického kodexu, tak musí zajistit kompatibilitu se všemi jeho ostatními částmi. (21)

Etický kodex slouží pro auditory a účetní znalce, stanoví jim etické požadavky. Kodex tvoří tři části. První část popisuje základní principy etického chování pro auditora nebo účetního znalce a stanoví koncepční rámec k použití základních etických principů. V druhé a třetí části je ukázáno jakým způsobem použít koncepční rámec ve specifických situacích konkrétně. Druhá část se zaměřuje na auditory, ta třetí na účetní znalce. (21)

## **Pro zajímavost cituji základní principy podle etického kodexu:**

### *„(a) Bezúhonnost*

*Auditor/účetní znalec musí být upřímný a čestný ve všech odborných a obchodních vztazích.*

### *(b) Objektivita*

*Auditor/účetní znalec nesmí dovolit, aby předsudky, zaujatost nebo střet zájmů převážily nad profesním a odborným uvažováním.*

### *(c) Odborná způsobilost a řádná péče*

*Auditor/účetní znalec je povinen své odborné znalosti a dovednosti neustále udržovat na úrovni potřebné k tomu, aby klientovi nebo zaměstnavateli mohl poskytovat vysoce kvalifikované odborné služby s uplatněním nejnovějších poznatků v účetní praxi, legislativě a technických postupech. Auditor/účetní znalec musí při poskytování odborných služeb postupovat odpovědně a v souladu s technickými a profesními standardy.*

### *(d) Důvěrný charakter informací*

*Auditor/účetní znalec musí zachovávat mlčenlivost o informacích získaných při poskytování odborných služeb a žádné takové informace nesmí použít ani nikomu sdělit, jestliže k tomu nemá náležité konkrétní oprávnění, nebo jestliže k tomu nemá právo či povinnost podle zákona nebo podle profesních předpisů. Důvěrná informace získaná při poskytování odborných služeb a v rámci profesního jednání nesmí být použita pro osobní užitek auditora/účetního znalce nebo třetí strany.*

### *(e) Profesní jednání*

*Auditor/účetní znalec musí dodržovat příslušné zákony a principy a musí se vyhnout jakémukoliv jednání, které diskredituje profesi. “<sup>1</sup>*

---

<sup>1</sup> *Etický kodex pro auditory a účetní znalce.* [on-line]. 2010 [cit. 2011-03-25]. Poslední aktualizace 20.2.2010. Dostupné z : <[http://www.kacr.cz/Data/files/Metodika/Auditing/Sn%C4%9Bm%202010/02\\_-\\_eticky\\_kodex\\_2010\\_\\_\\_A4%20\(2\).pdf](http://www.kacr.cz/Data/files/Metodika/Auditing/Sn%C4%9Bm%202010/02_-_eticky_kodex_2010___A4%20(2).pdf)>.

### 2.2.8 Směrnice a nařízení EU

Evropské směrnice a nařízení EU jsou prameny evropského práva regulující auditorskou činnost. (21)

#### **Jedná se zejména o tyto směrnice:**

- ČTVRTÁ SMĚRNICE RADY (78/660/EHS) o ročních účetních závěrkách některých forem společností;
- SEDMÁ SMĚRNICE RADY (83/349/EHS) o konsolidovaných účetních závěrkách;
- SMĚRNICE EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY (2006/43/ES) o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek. (21)

V České republice jsou tyto směrnice transformovány v zákoně o auditorech, v zákoně o účetnictví a dalších právních předpisech.

#### **ČTVRTÁ SMĚRNICE RADY (78/660/EHS) o ročních účetních závěrkách některých forem společností**

Pro Českou republiku se tato směrnice týká společností s ručením omezeným a akciových společností. (21)

#### **Tato směrnice v obecných ustanoveních říká:**

*„1. Roční účetní závěrka obsahuje rozvahu, výsledovku a komentář k účetní závěrce. Tyto dokumenty tvoří jeden celek.*

*Členské státy mohou povolit nebo nařídit, aby do ročních účetních závěrek byly kromě dokumentů uvedených v prvním pododstavci zahrnuty další výkazy.*

*2. Roční účetní závěrka musí být sestavena jasně a v souladu s touto směrnicí.*

*3. Roční účetní závěrka musí podávat pravdivý a věrný obraz o stavu aktiv, pasiv, finanční pozici a zisku nebo ztrátě společnosti.*

4. Pokud by použití této směrnice nebylo dostačující k podání pravdivého a věrného obrazu podle odstavce 3, musí být poskytnuty další informace.

5. Pokud dojde ve výjimečných případech k tomu, že uplatňování některého ustanovení této směrnice je v rozporu s povinností uloženou v odstavci 3, je třeba povolit výjimku z daného ustanovení, aby byl podán pravdivý a věrný obraz ve smyslu odstavce 3. Každá taková výjimka musí být uvedena v komentáři k účetní závěrce s řádným odůvodněním a s uvedením jejího vlivu na aktiva, pasiva, finanční pozici a na zisk nebo ztrátu. Členské státy mohou výjimky vymezit a stanovit odpovídající zvláštní pravidla.

6. Členské státy mohou povolit či vyžadovat, aby se v roční účetní závěrce zveřejnily další informace vedle těch, které musí být zveřejněny v souladu s touto směrnicí.<sup>2</sup>

V dalších oddílech rozebírá rozvahu, výsledovku a jejich členění. Následuje oceňování reálnou hodnotou, obsah komentářů k účetní závěrce, obsah výroční zprávy, zveřejňování, povinnost sestavovat a zveřejňovat roční účetní závěrky a výroční zprávy a odpovědnost za jejich sestavení a zveřejnění. (21)

V oddílu 11 se směrnice zabývá auditem. Mimo jiné popisuje co musí obsahovat zpráva povinných auditorů a ukládá povinnost tuto zprávu podepsat a datovat. (21)

### **SEDMÁ SMĚRNICE RADY (83/349/EHS) o konsolidovaných účetních závěrkách**

Celá tato směrnice se zaměřuje na konsolidované účetní závěrky. Obsahuje zejména podmínky pro sestavení konsolidované účetní závěrky, povinnost sestavovat a zveřejňovat konsolidované účetní závěrky a konsolidované výroční zprávy. Následuje odpovědnost za jejich sestavení a zveřejnění, ověřování konsolidované účetní závěrky a zveřejňování konsolidované účetní závěrky. (21)

---

<sup>2</sup> ČTVRTÁ SMĚRNICE RADY (78/660/EHS) o ročních účetních závěrkách některých forem společností. [online]. 2007 [cit. 2011-02-15]. Poslední aktualizace dne 12.5.2010. Dostupné z: <<http://www.kacr.cz/Data/files/Metodika/Legislativa/EU/01978L0660-20070101-cs.pdf>>.

## **SMĚRNICE EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY (2006/43/ES) o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek**

Obsahuje řadu informací, které jsou pro obsah a konečnou úpravu statutárního auditu velice důležité.

**Směrnice má celkem 12 kapitol, které níže stručně popisují:**

### První kapitola - Předmět a definice

Upravuje statutární audit, tzn. audit vyžadovaný ze zákona. Ostatní auditorskou činnost ponechává liberalizovanou. Definiuje statutárního auditora jako fyzickou osobu, kterou podle této směrnice schválí příslušné orgány členského státu k provádění povinného auditu. Obdobným způsobem vymezuje i auditorskou společnost. Popisuje síť společností, subjekty veřejného zájmu, zprávu auditora, klíčového partnera zodpovědného za určitý audit a osobu mimo profesi. (21)

### Druhá kapitola - Schvalování, průběžné vzdělávání a vzájemné uznávání

Stanovuje kvalifikační požadavky, předměty zkoušek a podmínky pro kontinuální vzdělávání. (21)

### Třetí kapitola - Registrace

Zde je zaveden požadavek na veřejný rejstřík auditorů dostupný elektronicky. Uvádí informace o statutárních auditorech, které rejstřík musí obsahovat, povinnost průběžné aktualizace a odpovědnosti údajů. (21)

### Čtvrtá kapitola - Profesní etika, nezávislost, objektivita, důvěrnost a profesní tajemství

Vymezuje všechny tyto pojmy a také odměnu za audit, která nesmí být ovlivňována poskytováním doplňkových služeb ani stanovena na jejich základě anebo založena na jakékoli podmíněnosti. (21)

#### Pátá kapitola - Auditorské standardy a zpráva auditora

Kapitola říká, že audit je nutno provádět podle ISA přijatými Komisí. Členské státy mohou zavést dodatečné požadavky nebo auditorské postupy, pokud vyplývají z vnitrostátních právních požadavků týkajících se rozsahu povinného auditu. Dále se požaduje, aby auditor skupiny převzal plnou odpovědnost za konsolidovanou účetní závěrku a prověřil práci druhých auditorů, aby mohl převzít odpovědnost. Zpráva auditora musí být podepsána statutárním auditorem, pokud provádí povinný audit auditorská společnost. (21)

#### Šestá kapitola – Zajištění kvality

Tato část uvádí, že všichni auditoři musí podléhat systému zajišťování kvality auditu a směrnice vytyčuje kritéria pro tento systém. (21)

#### Sedmá kapitola - Vyšetřování a sankce

Z názvu kapitoly vyplývá, čeho se týká. Členské státy mají povinnost zajistit účinný systém vyšetřování a sankcí při nesprávném provádění statutárního auditu, včetně toho, že tyto sankce budou zveřejňovány. (21)

#### Osmá kapitola - Veřejný dohled a regulační ujednání mezi členskými státy

Kapitola osmá vymezuje zásady veřejného dohledu. Stanoví zde principy fungování veřejného dohledu nad auditory, jehož většina je tvořena osobami mimo profesi. Orgán dohledu má konečnou odpovědnost za jmenování auditorů, vzdělávání, zajišťování kvality, vyšetřování a disciplinární řízení. Uvádí povinnost zachovávat profesní tajemství, ale zároveň nebrání příslušným orgánům ve výměně informací. (21)

#### Devátá kapitola - Jmenování a odvolání

Auditor musí být jmenován valnou hromadou. Odvolání auditora může být provedeno pouze z vážných důvodů, mezi které nepatří rozdílnost názorů na účetní řešení nebo auditorské postupy. Odvolání musí být oznámeno orgánu pro veřejný dohled. (21)

### Desátá kapitola - Zvláštní ustanovení pro povinný audit subjektů veřejného zájmu

Ukládá povinnost statutárním auditorům zveřejnit na svých internetových stránkách zprávy o průhlednosti s daným obsahem. Subjekty veřejného zájmu musí vytvořit výbory pro audit, které mají určitou pravomoc, aniž by byla dotčena odpovědnost orgánů jmenovaných valnou hromadou. Auditor provádějící audit subjektu veřejného zájmu musí každoročně písemně potvrdit svou nezávislost tomuto výboru a předložit mu přehled všech provedených zakázek. Klíčový auditorský partner odpovídající za audit u těchto subjektů musí být vystřídán po sedmi letech na období nejméně dvou let. Musí se nejméně jednou za tři roky podrobit přezkoumání kvality své práce. (21)

### Jedenáctá kapitola - Mezinárodní hlediska

Tato část obsahuje pravidla pro registraci auditorů ze třetích zemí ověřujících podklady pro konsolidované účetní závěrky, pro dohled nad jejich činností a zásady pro spolupráci s orgány třetích zemí. (21)

### Dvanáctá kapitola - Přejícná a závěrečná ustanovení

Zde se ruší stávající 8. směrnice, mění se 4. a 7. směrnice o účetních závěrkách. Členské státy mohou uložit přísnější pravidla, než stanovuje směrnice, pokud je v některých ustanoveních výslovně nevylučuje. (21)

## **2.2.9 Mezinárodní auditorské standardy**

Mezinárodní auditorské standardy ISA (International Standards on Auditing) vydává Rada pro Mezinárodní auditorské a ověřovací standardy IAASB (International Audit and Assurance Standards Board), která je součástí Mezinárodní federace účetních IFAC (International Federation of Accountants). Těmito Mezinárodními auditorskými standardy se kromě platné legislativy musí řídit auditoři při výkonu své činnosti. Používání ISA standardů v členských zemích EU schvaluje Evropská komise. V případě, kdy je aplikace některého tohoto standardu v českém prostředí nemožná, vydává Komora auditorů České republiky k příslušnému standardu aplikační doložku. Tato aplikační doložka upravuje použití standardu v České republice. (13)

Pro lepší představu Mezinárodních auditorských standardů uvádím níže jejich výčet. Podle názvu každého standardu lze odvodit o čem pojednává. K některým auditorským standardům byly vydány Komorou auditorů České republiky aplikační doložky, které zde neuvádím. Aplikační doložky lze najít na stránkách Komory auditorů České republiky. (21)

### Přehled Mezinárodních auditorských standardů ISA

ISA	Název Mezinárodního auditorského standardu
ISA 200	Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy
ISA 210	Sjednávání podmínek auditních zakázek
ISA 220	Řízení kvality auditu účetní závěrky
ISA 230	Dokumentace auditu
ISA 240	Postupy auditorů souvisejících s podvody při auditu účetní závěrky
ISA 250	Přihlížení k právním předpisům při auditu účetní závěrky
ISA 260	Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky
ISA 265	Předávání informací o nedostatecích ve vnitřním kontrolním systému osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky a vedení
ISA 300	Plánování auditu účetní závěrky
ISA 315	Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí
ISA 320	Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu
ISA 330	Reakce auditora na vyhodnocení rizika
ISA 402	Zvažované skutečnosti týkající se účetní jednotky využívající služeb servisní organizace
ISA 450	Vyhodnocení nesprávnosti zjištěných během auditu
ISA 500	Důkazní informace
ISA 501	Důkazní informace – specifické aspekty vybraných položek
ISA 505	Externí confirmace

ISA 510	První auditní zakázka – počáteční zůstatky
ISA 520	Analytické postupy
ISA 530	Výběr vzorků
ISA 540	Audit účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejících zveřejněných údajů
ISA 550	Spřízněné strany
ISA 560	Události po datu účetní závěrky
ISA 570	Předpoklad nepříznivého trvání účetní jednotky
ISA 580	Písemná prohlášení
ISA 600	Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)
ISA 610	Využití práce interních auditorů
ISA 620	Využití práce auditora experta
ISA 700	Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce
ISA 705	Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora
ISA 706	Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a odstavce obsahující jiné skutečnosti ve zprávě nezávislého auditora
ISA 710	Srovnávací informace – srovnávací údaje a srovnávací účetní závěrka
ISA 720	Odpovědnost auditora ve vztahu k ostatním informacím v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku
ISA 800	Zvláštní aspekty – audity účetních závěrek sestavených v souladu s rámcem pro zvláštní účely
ISA 805	Zvláštní aspekty – audity jednotlivých účetních výkazů a specifických prvků účtů nebo položek účetního výkazu
ISA 810	Zakázky na vypracování zprávy o agregované účetní závěrce

*Tabulka 1: Mezinárodní auditorské standardy ISA. (Zdroj: Upraveno dle Komory auditorů České republiky: oficiální stránka [on-line]. Dostupné na [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz))*

## 2.3 Definice, cíle a základní principy auditu

Podle názvu kapitoly je zřejmé její zaměření na definice, cíle a základní principy auditu. Dále zde vymezují co základní funkcí auditu není, protože tyto funkce bývají často zaměňovány.

### 2.3.1 Definice auditu

V průběhu let byl pojem audit definován značným počtem institucí i jednotlivců. Dále uvádím některé z mnoha definicí.

#### **Obecná definice auditu:**

*"Audit v obecném smyslu slova je 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"*<sup>3</sup>

#### **Definice podle auditorů ve Spojených státech amerických:**

*„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.“*<sup>4</sup>

#### **Další definici uvádí Komora auditorů České republiky:**

*„Posláním a smyslem auditu účetní závěrky je vyjádřit názor nezávislé, kvalifikované osoby na věrohodnost účetní závěrky zveřejněné vedením účetní jednotky. Auditor ověřuje, zda údaje v účetní závěrce podávají věrný a poctivý obraz finanční pozice a výsledků hospodaření a peněžních toků v souladu s pravidly předepsanými českými*

---

<sup>3</sup> KRÁLÍČEK, V. A MÜLLEROVÁ, L. Auditing. 1998. s. 20.

<sup>4</sup> RICCHIUTE, D. N. Audit. 1994. s. 26.

nebo jinými účetními předpisy, často Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). Názor auditora má dostatečnou vypovídací schopnost pouze a jenom ve spojení s určitou úplnou účetní závěrkou, ke které se auditor vyjadřuje. Názor auditora vytržený ze souvislosti s konkrétní účetní závěrkou je zmatečný.“<sup>5</sup>

#### **Zákon o auditorech definuje audit takto:**

„Povinným auditem ověření řádných a mimořádných účetních závěrek nebo konsolidovaných účetních závěrek, pokud takové ověření vyžaduje jiný právní předpis; případně ověření mezitímní účetní závěrky, pokud takové ověření vyžaduje jiný právní předpis.“<sup>6</sup>

#### **Mé osobní vnímání auditu se nejvíce ztotožňuje s touto definicí:**

„Audit individuálních (či konsolidovaných) účetních výkazů (včetně poznámek k nim) je v nejobecnější podobě vymezen jako nezávislé zkoumání a vyjádření názoru na to, zda tyto výkazy podávají věrný a poctivý obraz o finanční a majetkové situaci daného podniku (či skupiny podniků tvořících konsolidovaný celek) a o hospodářském výsledku za sledované období.“<sup>7</sup>

### **2.3.2 Cíl auditu**

Z výše uvedených definic auditu můžeme odvodit jeho cíl. Základní cíl auditu je zvýšení věrohodnosti účetních informací těch společností, které mají účetní závěrku ověřenou auditorem. Druhotným cílem je jeho morální preventivní působení proti vzniku chyb a podvodů. Někteří autoři zdůrazňují i jeho poradenskou a výchovnou funkci. (12)

---

<sup>5</sup> *Poslání a smysl auditu*. [online]. 2011 [cit. 2011-03-30]. Poslední aktualizace dne 10.2.2011. Dostupné: <<http://www.kacr.cz/Article.asp?nDepartmentID=18&nArticleID=917&nLanguageID=1>>.

<sup>6</sup> Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, § 2 odst. a).

<sup>7</sup> KOVANICOVÁ, D. a kol. *Finanční účetnictví – světový koncept*. 2003. s. 299.

Cíl auditu nalezneme definovaný Mezinárodním auditorským standardem ISA 200 „Cíle a obecné principy auditora účetní závěrky“.

**Tento standard se dívá na cíl auditu z pohledu auditora a říká:**

*„ Cílem auditu je posílit důvěru předpokládaných uživatelů v účetní závěrku. Tomuto účelu slouží výrok auditora, v němž se auditor vyjadřuje k tomu, zda je účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví. U většiny rámců pro všeobecné účely výrok říká, zda účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech věrně zobrazuje skutečnost, resp. podává její věrný a poctivý obraz v souladu s příslušným rámcem. Audit provedený v souladu se standardy ISA a příslušnými etickými požadavky auditorovi umožňuje takový výrok formulovat“<sup>8</sup>*

**Funkce auditu bývají často zaměňovány, řekněme si tedy co funkcí auditu není:**

- Audit nám nepotvrzuje správnost účetnictví;
- Audit nepotvrzuje dodržování veškerých právních norem účetní jednotkou;
- Audit nezjišťuje podvody;
- Audit nepotvrzuje správnost daňového přiznání. (12)

Velice zajímavý je fakt, že i ve státech s dlouholetou tradicí auditu je pro laickou a někdy i odbornou veřejnost nepochopitelné, že audit účetní závěrky nepotvrzuje správnost účetnictví. (12)

Názor auditora tedy neznamená potvrzení absolutní správnosti účetních výkazů. Auditor pouze vyjadřuje svůj odborný a vysoce kvalifikovaný názor. Provedení auditu neznamená, že auditované výkazy nemohou obsahovat nesprávnosti. Ve většině případů ani není v silách auditora ověřit všechny operace, které se ve sledovaném období uskutečnily. Měl by však být schopen zjistit významné nesprávnosti způsobené chybami nebo podvodem. (10)

---

<sup>8</sup> MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD ISA 200. [online]. 2010 [cit. 2011-03-26]. Poslední aktualizace dne 5.1.2011. Dostupné z: <[http://www.kacr.cz/Data/files/Metodika/Auditing/Handbook%202010/17\\_ISA%20200.pdf](http://www.kacr.cz/Data/files/Metodika/Auditing/Handbook%202010/17_ISA%20200.pdf)>.

### 2.3.3 Základní principy auditu

Příručka pro provádění auditu u podnikatelů nám říká jaké jsou základní principy auditu. Vychází z platné legislativy v České republice a z Mezinárodních auditorských standardů.

#### Základní principy:

- 1) Auditorské procedury by měly být pečlivě plánovány – je třeba připravit plán auditu, který reaguje na konkrétní rizika, a modifikovat standardní auditorské programy na konkrétní situaci. (23)
- 2) Auditorská práce by měla být pečlivě dokumentována – auditor musí být schopen dostatečně podložit závěry auditora, obhájit jeho závěry proti třetím osobám a umožnit efektivní provádění auditu v následujících letech. (23)
- 3) Auditor by měl efektivně komunikovat s klientem – důvodem je, aby se vyhnul nedorozumění a mohl provést své práce včas a správně, zejména by měl s klientem projednat rozsah prací a potřebné podklady, časový průběh a další podstatné aspekty. V případě identifikování nesprávnosti nebo podvodů by měl neprodleně informovat vedení účetní jednotky. (23)
- 4) Auditor by měl dodržovat Zákon o auditorech, auditorské směrnice a Etický kodex KAČR. (23)

## 2.4 Povinnost provádět audit

Existuje celá řada společností a institucí, která má ze zákona povinnost ověřování účetní závěrky auditorem.

### 2.4.1 Povinnost auditu daná zákonem

#### **Akciové společnosti**

Akciové společnosti podléhají auditu vždy pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za které se řádná či mimořádná účetní závěrka ověřuje, a účetní období bezprostředně předcházejícího překročily nebo již dosáhly alespoň jednoho ze tří stanovených kritérií. (2)

#### **Ostatní obchodní společnosti a další účetní jednotky**

Ostatní obchodní společnosti, družstva, podnikající zahraniční osoby na území České republiky a fyzické osoby uvedené v § 1 odstavce 2 písmene d – h zákona o účetnictví podléhají auditu vždy, pokud tyto účetní jednotky ke konci rozvahového dne účetního období, za které se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího překročily nebo dosáhly dvou ze tří stanovených kritérií. (2)

#### Stanovená kritéria:

- Aktiva celkem více než 40 mil. Kč;
  - Roční úhrn čistého obratu více než 80 mil. Kč;
  - Průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50.
- (2)

Ověřit účetní závěrku auditorem musí také účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis nebo zákon:

- Nadace a nadační fondy;
- Politické strany a politická hnutí;

- Obecně prospěšné společnosti;
- Zaměstnanecké pojišťovny;
- Všeobecná zdravotní pojišťovna;
- Kraje;
- Obce a dobrovolné svazky obcí;
- Banky;
- Ověření dotací soukromým školám, předškolním a školským zařízením;
- Investiční společnosti, podílové fondy, investiční fondy a další. (17)

#### 2.4.2 Úleva z povinnosti auditu

Zákon o účetnictví nabízí v § 20 odstavce 2 možnost úlevy z povinnosti auditu účetním jednotkám, které mají účetní závěrku:

*„a) sestavenou v průběhu konkursu, a to po dobu nepřetržitě po sobě jdoucích 36 kalendářních měsíců, počínaje prvním dnem kalendářního měsíce následujícího po dni, kterým nastaly účinky prohlášení konkursu, pokud o jejím ověření auditorem nerozhodl věřitelský výbor,*

*b) sestavenou ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky schválení reorganizačního plánu, pokud o jejím ověření auditorem nerozhodl věřitelský výbor,*

*c) pokud došlo ke zrušení konkursu z důvodu, že majetek dlužníka je pro uspokojení věřitelů zcela nepostačující,*

*d) pokud tak stanoví zvláštní právní předpis.“<sup>9</sup>*

Dále obchodní společnosti, které nově vznikly založením, splynutím nebo jiným způsobem nemají v prvním roce povinný audit (není možno testovat dvě období). (2)

---

<sup>9</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 20 odst. 2).

## 2.5 Předmět auditu

Ze zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech vyplývá, že auditor je při provádění auditu povinen přiznat zda:

*„a) informace uvedené v účetní závěrce nebo v konsolidované účetní závěrce podávají věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky,*

*b) výroční zpráva je v souladu s účetní závěrkou nebo konsolidovaná výroční zpráva je v souladu s konsolidovanou účetní závěrkou.“<sup>10</sup>*

**Z výše uvedeného vymezíme předmět auditu:**

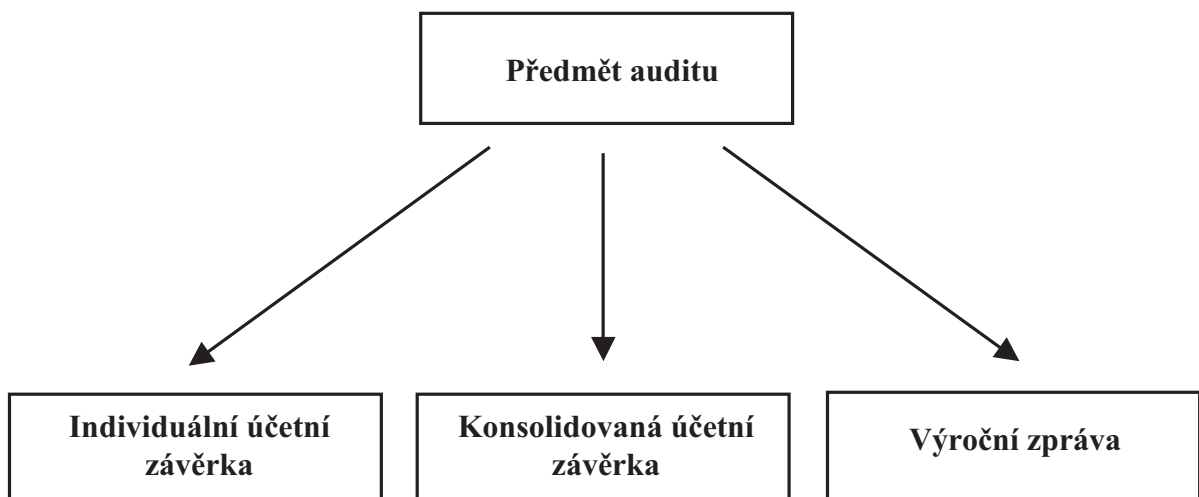


Schéma 2: Předmět auditu (Zdroj: Autorka)

Pokud existuje zpráva o vztazích mezi propojenými osobami, má auditor povinnost tuto zprávu také ověřit. (1)

<sup>10</sup> Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech § 14 odst. 2).

### 2.5.1 Účetní závěrka

Účetní závěrkou nazýváme výstupy z účetnictví, které se prezentují uživateli konkrétní formou. (7)

#### Roční účetní závěrku tvoří:

- **Auditované i neauditované účetní jednotky**

- Rozvaha;
- Výkaz zisku a ztráty;
- Příloha; (2)

- **Auditované účetní jednotky**

- Cash-flow (není povinný) ;
- Přehled vlastního kapitálu (pokud není součástí přílohy). (2)

#### **Rozvaha**

V rozvaze nalezneme položky majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv. Za běžné účetní období se uvádí výše aktiv podle jednotlivých položek neupravených o opravné položky a oprávků, výše opravných položek a oprávek k nim se vázícím a výše aktiv snížených o opravné položky a oprávků. Ve výkazu se také uvádí údaje za minulé účetní období. (6)

#### **Výkaz zisku a ztráty**

Výkaz zisku a ztráty je stupňovitě uspořádaný přehled o nákladech a výnosech s příslušnými mezisoučty na úrovni jednotlivých stupňů. Úroveň hospodaření v provozní hospodářské činnosti, finanční činnosti a mimořádné činnosti charakterizují jednotlivé stupně. Výsledek hospodaření z provozní a finanční činnosti, včetně daně z příjmů za běžnou činnost, tvoří výsledek hospodaření za běžnou činnost. (6)

## **Příloha účetní závěrky**

V příloze jsou vysvětleny a doplněny informace obsažené v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty. (6)

### Příloha k účetní závěrce obsahuje minimálně:

- Obecné informace o účetní jednotce;
- Informace o účetních metodách, účetních postupech, o způsobu oceňování, odpisování a tvorby opravných položek a informace o odchylkách od účetních metod;
- Doplnující informace k rozvaze a výkazu zisku a ztráty a důležité informace týkající se majetku a závazků;
- Rozpis vlastního dlouhodobého hmotného majetku, který je zatížen zástavním právem, popř. u nemovitostí věcným břemenem, s uvedením povahy a formy tohoto zajištění;
- Souhrnnou výši pohledávek a závazků po lhůtě splatnosti, např. více jak 180 dnů po lhůtě splatnosti;
- Informace o závazcích krytých podle zástavního práva s uvedením povahy a formy tohoto zajištění - pro případ jejich nesplacení a informace o závazcích nevyúčtovaných v účetnictví, např. záruky za směnky, atd.;
- Přehled o změnách vlastního kapitálu, pokud účetní jednotka nesestavila samostatný přehled o změnách vlastního kapitálu;
- Informace o významných událostech, ke kterým došlo po rozvahovém dni do data sestavení účetní závěrky. (6)

Přesné a celé znění co musí obsahovat příloha k účetní závěrce nalezneme v § 39 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

## **Přehled o peněžních tocích – cash flow**

Moderní metodou finanční analýzy je sledování peněžních toků nazývané cash flow. Tato metoda pochází z USA a postupně ji začala využívat celá řada vyspělých ekonomik. Tento výkaz zobrazuje toky peněžních prostředků účetní jednotky za určité

období. Místo výnosů zjišťujeme skutečný příjem peněz do pokladny nebo na bankovní účty a místo nákladů nás zajímají skutečně vydané peněžní prostředky z pokladny nebo z bankovních účtů. (20)

### **Přehled o změnách vlastního kapitálu**

Přehled o změnách vlastního kapitálu obsahuje rozvahové položky „A. Vlastní kapitál“ a podává informaci o uspořádání těchto položek. Informuje o změnách vlastního kapitálu. Sestavuje se za běžné účetní období s uvedením srovnatelných údajů za minulé období. Doporučuje se sestavit a zařadit do účetní závěrky jako samostatnou složku. Komentáře k tomuto výkazu je vhodné uvést v příloze k účetní závěrce. (15)

K výše uvedenému chci podotknout, že pomocí finančního účetnictví můžeme získat velmi cenné informace pro řízení firmy. Nástrojem pro využití těchto informací je finanční analýza. Finanční analýza slouží řídicím pracovníkům firmy, ale také například obchodním partnerům, akcionářům, představitelům investičních fondů, bankám i státním institucím. (15)

### **2.5.2 Konsolidovaná účetní závěrka**

Konsolidovanou účetní závěrkou rozumíme účetní závěrku sestavenou a upravenou metodami konsolidace. Skládá se z nedílného celku rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy k účetní závěrce. Konsolidovaná účetní závěrka je účetní závěrkou skupiny podniků, která slučuje stav majetku, závazků a dosažené výsledky hospodaření mateřského podniku s jeho podílovou účastí v ostatních podnicích, ve kterých je buď řídicí osobou nebo ovládající osobou nebo v nich vykonává podstatný vliv. (2)

Konsolidovaná účetní závěrka slouží k informování akcionářů, společníků mateřského podniku a k informování zainteresovaných osob. Neslouží pro účely daňové ani rozdělování výsledku hospodaření. (15)

### 2.5.3 Výroční zpráva

Účetní jednotky, jejichž účetní závěrka podléhá zákonnému auditu mají povinnost sestavovat a zveřejňovat výroční zprávu. Účel sestavit a zveřejnit výroční zprávu je uceleně, vyváženě a komplexně informovat o vývoji jejich výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení. (2)

Účetní jednotka v této zprávě musí naplnit cíl podání informací finančního a nefinančního charakteru:

- O skutečnostech, které nastaly až po rozvahovém dni a jsou významné;
- O předpokladu, jaký bude vývoj činnosti účetní jednotky;
- Pokud má nějaké aktivity v oblasti výzkumu a vývoje;
- Provozuje-li aktivity v oblasti ochrany životního prostředí a pracovněprávních vztazích;
- Zda má organizační složku podniku v zahraničí atd. (2)

Účetní jednotky, které mají povinnost sestavit Výroční zprávu ji sestavují většinou velmi stručně a zpráva obsahuje pouze povinné údaje. Najdou se i společnosti, které volí jiný přístup a sestavují Výroční zprávy, jejichž cílem je prezentace společnosti. (7)

Zpráva o vztazích mezi propojenými osobami, kterou musí také sestavovat účetní jednotky podrobené auditu bývá součástí Výroční zprávy. Zpráva o vztazích mezi propojenými osobami obsahuje základní informace v souladu s obchodním zákoníkem, jak název napovídá, o vztazích mezi propojenými osobami. (7)

## 2.6 Auditor, auditorské služby, zpráva, výrok a spis auditora

V této kapitole se zaměřím na popis toho kdo je auditor, co jsou auditorské služby a dále na zprávu a v ní obsažený výrok auditora.

### 2.6.1 Auditor

Auditor je fyzická osoba zapsaná do seznamu auditorů a bylo mu Komorou vydáno rozhodnutí o oprávnění provádět auditorskou činnost. Auditorskou společností nazýváme právnickou osobu, které bylo Komorou vydáno auditorské oprávnění. Zákon vymezuje pojem auditor jako statutárního auditora nebo auditorskou společnost. V celé práci je s tímto pojmem takto pracováno hlavně z toho důvodu, že auditorské činnosti uskutečňuje auditorská společnost vždy prostřednictvím konkrétního statutárního auditora. (1)

Vzhledem k důležitosti auditorské profese, od které veřejnost oprávněně vyžaduje služby na nejvyšší odborné i etické úrovni, jsou požadavky na vstup do profese velmi přesně upraveny a není snadné jim vyhovět. Od všech uchazečů o náročnou práci auditora se vyžaduje splnění a prokázání parametrů požadovaných Směrnicí. (21)

Možnosti jak může auditor poskytovat auditorské služby:

- Svým jménem a na svůj účet;
- V auditorské společnosti jejím jménem na její účet;
- Jako zaměstnanec auditora jeho jménem a na jeho účet. (21)

Auditor nenese odpovědnost za účetní závěrku. Odpovědnost za účetní závěrku, její zpracování a prezentaci má účetní jednotka. (21)

Auditor má výkonem své činnosti přispívat k věrohodnosti účetních výkazů, a proto musí mít důvěru uživatelů účetní závěrky. Bez této důvěry by audit ztrácel svůj smysl. Uživatelé účetních výkazů musí být přesvědčeni o tom, že auditor má nezbytné odborné

znalosti a morální vlastnosti zaručující objektivnost a nestrannost ověřování. Z výše uvedeného lze vyvodit základní požadavky na auditora, mezi nimiž se na předním místě uvádějí: odborná způsobilost, nezávislost a mlčenlivost. (10)

### **Odborná způsobilost**

Auditor musí mít dostatek teoretických znalostí i praktických zkušeností potřebných pro provedení auditu. Pro tuto způsobilost je nutné úspěšné složení kvalifikační zkoušky, bez které se nikdo nemůže stát auditorem. Také je velice důležité, aby se auditor stále vzdělával a udržoval svoje znalosti v aktuálním stavu. (1)

### **Nezávislost auditora**

Cílem tohoto klíčového požadavku na auditora je zabezpečit objektivní a nestranné provedení auditu. Auditor musí být při provádění auditorské činnosti nezávislý na auditované osobě a nesmí se podílet na jejím rozhodování. Otázka nezávislosti auditora je velice důležitá především z toho důvodu, že auditor poskytuje služby ve veřejném zájmu. Auditor svojí činností ujišťuje přímé i nepřímé uživatele účetních informací o jejich důvěryhodnosti, popřípadě snížené důvěryhodnosti. Nezávislost auditora je podrobně popsána v § 14 zákona o auditorech. (1,10)

### **Povinnost mlčenlivosti auditora**

Zásada mlčenlivosti je jednou z tradičních zásad platných v auditorské profesi. Auditor je povinný zachovat mlčenlivost o všech skutečnostech, které nejsou veřejně známy a týkají se účetní jednotky, ve které je audit prováděn. (1)

Existují ale naopak závažné důvody, které auditorovi nařizují, aby určité skutečnosti, o kterých se dozví v průběhu provádění auditorské činnosti, sdělil. Auditor musí sdělit informace, pokud bude mít podezření na spáchání trestného činu úplatkářství, trestného činu legalizace výnosů z trestné činnosti a financování terorismu. (1)

## 2.6.2 Auditorské služby

Auditorskými službami se rozumí:

1. Ověřování účetních závěrek nebo konsolidovaných účetních závěrek a výročních zpráv nebo konsolidovaných výročních zpráv.
2. Ověřování dalších skutečností podle zvláštních právních předpisů:
  - zprávy o vztazích mezi propojenými osobami,
  - zahajovací rozvahy při přeměnách společnosti,
  - zprávy o hospodaření bank,
  - hlášení o obezřetném podnikání bank pro ČNB,
  - hospodaření soukromých škol podle metodického pokynu MŠMT.
3. Ověřování jiných ekonomických informací v rozsahu stanoveném smlouvou:
  - prověrka účetní závěrky nebo účetních výkazů,
  - ověřování účetní závěrky zpracované podle jiných než tuzemských předpisů (např. IAS, US GAAP, HB II),
  - ověřování splacení základního kapitálu,
  - ověřování ekonomických skutečností podle zvláštních požadavků klienta,
  - další zprávy auditora pro zvláštní účely. (21)

## 2.6.3 Zpráva, výrok a spis auditora

### Zpráva auditora

Zpráva auditora není určena pouze auditované společnosti, ale i ostatním uživatelům účetních výkazů a výroční zprávy. Tito uživatelé nemají většinou speciální znalosti potřebné k ověřování účetních výkazů, a proto očekávají, že je auditor ujistí o kvalitě informací obsažených v účetních výkazech. Z tohoto důvodu musí být zpráva taková, aby ji byli čtenáři schopni porozumět. Nedostatky zprávy by mohly mít závažné důsledky její interpretace pro ty, kteří na ni spoléhají. Zpráva tedy musí být jednoznačná a srozumitelná. Jedním z rozpoznávacích znaků je délka zprávy. V případě zprávy bez

výhrad se jedná o stručnou zprávu. Zpráva s výhradou je delší, aby vynikly nedostatky a upoutala pozornost uživatelů. Dalším faktorem přispívajícím k vyšší srozumitelnosti je standardizovaný formát a obsah. Uživatelé mají přístup ke zprávě auditora, jelikož je součástí výroční zprávy podniku. (10)

Zpráva auditora je finálním výstupem práce auditora. Jedná se o informaci o finanční situaci účetní jednotky, kterou jsou uživatelé zprávy ujišťováni o tom, zda účetní závěrka věrně a poctivě zobrazuje realitu. Zpráva má vždy písemnou podobu a její rozsah i obsah je podrobně popsán v § 20 zákona o auditorech. (1)

Statutární auditor musí být ve zprávě auditora jednoznačně identifikován, musí uvést své jméno a příjmení, číslo auditorského oprávnění, datum vyhotovení zprávy a zprávu musí podepsat. Auditor má povinnost zprávu projednat se statutárním orgánem účetní jednotky. (1)

### **Výrok auditora**

Auditor se ve svém výroku nevyjadřuje k úrovni hospodaření a řízení podniku a ani neposuzuje budoucí životaschopnost účetní jednotky, přestože ověření předpokladu trvání podniku ho k takovému úsudku přivádí. Jeho úkolem je posoudit zda výsledky v účetních výkazech věrně a poctivě zobrazují skutečnost. Na samotných uživatelích pak je, aby si z vykazovaných údajů vyvodili svůj vlastní závěr. Auditor může přijmout výrok bez výhrad například v případě, kdy podnik hospodařil špatně a kdy z účetních výkazů je jeho obtížná finanční a majetková situace patrná. V tomto případě totiž účetní závěrka věrně a poctivě zobrazuje reálnou situaci podniku. (10)

Podle zákona o auditorech má auditor vyjádřit svůj srozumitelný a jednoznačný názor, zda informace v účetní závěrce a ve výroční zprávě zobrazují věrný stav majetku a závazků, vlastního jmění, finanční situaci a výsledek hospodaření. Dále zda je účetnictví vedeno úplně, průkazným způsobem a správně. (1)

Auditor tedy nese odpovědnost za výrok o účetní závěrce jako celku na základě provedeného auditu. Vychází z principu významnosti, která je definována auditorskou směrnicí č. 6 takto:

*„Zásada významnosti se odvozuje od velikosti nebo povahy nesprávnosti informace (včetně jejího neuvedení), která jednotlivě nebo kumulativně a s ohledem na další okolnosti vytváří předpoklad, že rozhodnutí přiměřené informované osoby spoléhající se na tuto informaci bude touto nesprávností ovlivněno.“<sup>11</sup>*

Výrok je nejdůležitější součástí zprávy auditora. Jedná se o názor auditora na účetní výkazy. Uživatelé musí být schopni jednoznačně porozumět názoru auditora na kvalitu účetních výkazu, na míru věrného a poctivého zobrazení skutečnosti, a právě z tohoto důvodu jsou druhy výroků standardizovány. (10)

#### **Výroky:**

- výrok bez výhrad,
  - výrok bez výhrad - zdůraznění skutečností,
  
  - výrok s výhradou,
  - záporný výrok,
  - odmítnutí výroku. (21)
- } **modifikovaný výrok**

Výrok bez výhrad neznamena, že ve zkoumaných účetních výkazech nebo Výroční zprávě nejsou žádné nedostatky. Je nutno tomu porozumět tak, že zjištěné nedostatky nejsou natolik významné, aby byl auditor nucen přijímat výrok s výhradou. (8)

---

<sup>11</sup> MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD ISA 700. [on-line]. 2010 [cit. 2011-03-28]. Poslední aktualizace 20.2.2010. Dostupné z : [http://www.kacr.cz/Data/files/Metodika/Auditing/Handbook%202010/17\\_ISA%20700.pdf](http://www.kacr.cz/Data/files/Metodika/Auditing/Handbook%202010/17_ISA%20700.pdf).

**Formy jiného výroku se vyslovují za následujících okolností:**

Okolnosti	Významný, ale nikoli zásadní	Zásadní
<b>nesouhlas</b>	výrok s výhradou	záporný výrok
<b>nejistota</b>	výrok s výhradou	odmítnutí výroku

Tabulka 2: Okolnosti vyslovení jiného výroku (Zdroj: KRÁLÍČEK, V.– MÜLLEROVÁ, L.. Auditing, 1998. s. 58)

Ze zprávy auditora má být jasné, který z druhů výroků je vyjádřen.

„**Výrok bez výhrad** vydá auditor tehdy, jestliže je přesvědčen, že:

- a) účetní závěrka ve všech významných ohledech věrně zobrazuje majetek, závazky, vlastní jmění a výsledek hospodaření účetní jednotky v souladu s účetními předpisy,
- b) v průběhu auditu účetní závěrky nebyly zjištěny nedostatky svědčící o tom, že účetnictví účetní jednotky není vedeno ve všech významných ohledech úplně, průkazným způsobem a správně,
- c) byly posouzeny změny účetních zásad a jejich použití a že všechny významné skutečnosti byly odpovídajícím způsobem zveřejněny v příloze tvořící součást účetní závěrky.

**Výrok bez výhrad - zdůraznění skutečností**

Za určitých okolností může být zpráva auditora modifikována doplněním odstavce zdůrazňující skutečnost ovlivňující účetní závěrku, která je podrobněji popsána v příloze. Doplnění tohoto odstavce neovlivňuje auditorův výrok bez výhrad.

Auditor by neměl uvést výrok bez výhrad, jestliže existují některé z dále uvedených okolností a jestliže jejich vliv na údaje účetní závěrky je významný:

- a) auditor je omezen v rozsahu své činnosti nebo
- b) existují neshody s vedením účetní jednotky ve vztahu k účetní závěrce (výroční zprávě), např. o tom, zda určitá významná skutečnost byla správně vykázána.

**Výrok s výhradou** vyjádří auditor v případě, že dojde k závěru, že výrok bez výhrad nelze vyjádřit, a současně vliv nesouhlasu s vedením nebo omezením rozsahu není tak zásadní, že vyžaduje odmítnutí výroku nebo záporný výrok. Výrok s výhradou je vyjádřen slovy „s výhradou“ a doplněn popisem vlivu záležitosti, k níž se výhrada vztahuje.

**Záporný výrok** vyjádří auditor v případě, že dopad nesouhlasu s účetní jednotkou je tak zásadní, že auditor dojde k závěru, že výhrada ve zprávě není přiměřená k vystižení zavádějícího charakteru nebo neúplnosti účetní závěrky.

**Odmítnutí výroku** vyjádří auditor v případě, že dopad omezení rozsahu auditu je tak zásadní, že auditor dojde k závěru, že nebyl schopen získat dostatečné důkazní informace, a proto není schopen vyjádřit výrok o účetní závěrce.

*Pokud auditor vydá výrok s výhradou, výrok záporný, nebo odmítne výrok, musí uvést ve zprávě auditora popis důvodů, které ho k tomu vedly, a případně by měl také uvést finanční dopad do účetní závěrky, pokud lze tyto dopady vyčíslit.*<sup>12</sup>

### **Spis auditora**

Auditor musí o průběhu auditu vést spis, který má povinnost uchovávat po dobu nejméně 10 let ode dne vyhotovení zprávy auditora. (1)

Právo nahlížet do spisu má pouze:

- „a) auditor skupiny podle § 19,
- b) dozorčí a kárná komise Komory,
- c) členové Prezidia a jimi pověřované osoby, pro účely kontroly kvality podle § 24,
- d) soud a
- e) orgány činné v trestním řízení, týká-li se trestní řízení statutárního auditora.“<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> DVOŘÁČEK, J. *Audit podniku a jeho operací*. 2005. s. 15-16.

<sup>13</sup> Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, § 20 odst. 7).

Ve spisu auditor uvádí všechny důležité skutečnosti týkající se auditu. Spis auditora slouží k tomu, aby byl auditor schopen prokázat proč a na základě jakých informací vyvodil svůj závěr, což přispívá ke zvýšení spolehlivosti auditu. Obsahem spisu jsou především tzv. důkazní informace. Jedná se o relevantní a spolehlivé informace, které auditorovi umožní vyvodit rozumné závěry týkající se auditu. Jedním z podstatných znaků auditu je právě získávání důkazních informací a jejich dokumentace. (23)

## 2.7 Komora auditorů ČR a Rada pro veřejný dohled nad auditem

V této kapitole popisují zřízené organizace Komoru auditorů České republiky a Radu pro veřejný dohled nad auditem.

### 2.7.1 Komora auditorů České republiky



Obrázek 1: Komora auditorů České republiky (Zdroj: Převzato z [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz))

Komora auditorů České republiky je samosprávnou profesní organizací zřízenou zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech, který se jí podrobněji zabývá v § 31 až § 36. Komora je právnickou osobou a sídlí v Praze. (1)

Téměř od nepaměti se svobodná povolání (advokáti, auditoři, účetní...) sdružují v profesních organizacích – komorách. První profesní organizací v oblasti účetnictví a auditu je dodnes existující Institute of Chartered Accountants of Scotland založený v roce 1854. Poté nastal vznik profesních komor po celém světě. (11)

### **Hlavní úkoly komory:**

- kontrola dodržování zákona o auditorech všemi statutárními auditory a auditorskými společnostmi, ale i asistenty auditora,
- vydávání vnitřních předpisů Komory,
- řízení kontroly kvality,
- vedení seznamu statutárních auditorů, auditorských společností a asistentů auditora,
- organizace a zajištění kontinuálního profesního vzdělávání auditorů,
- organizace a zajištění vzdělávání asistentů a jejich příprava před vstupem do profese včetně složení auditorské zkoušky,
- spolupráce s Radou v řadě otázek stanovených zákonem s cílem zvýšit důvěryhodnost auditorské profese,
- návrh a jmenování poloviny členů zkušební komise, přičemž druhou polovinu jmenuje Ministerstvo financí České republiky,
- vydávání národních auditorských směrnic v souladu s obecně závaznými právními předpisy a Mezinárodními auditorskými standardy,
- vydávání profesních předpisů Komory, zejména Statut, Jednací řád sněmu, Volební řád, Příspěvkový řád, Kárný řád, Etický kodex, Dozorčí řád, Směrnici pro vyřizování podnětů, Směrnici pro řízenou praxi asistentů a Směrnici pro kontinuální profesní vzdělávání auditorů,
- vydávání časopisu Auditor a odborných příruček pro auditory a další... (1,21)

### **Orgány komory:**

#### **Sněm**

Jedná se o nejvyšší orgán Komory. Právo účastnit se sněmu mají všichni statutární auditoři zapsaní v seznamu auditorů. Sněm svolává nejméně jednou za dva roky výbor Komory. Komora vydává jednací řád Sněmu jakožto svůj vnitřní předpis a v něm jsou podrobně upravena pravidla pro svolání a průběh Sněmu. (1)

Podle zákona o auditorech sněmu přísluší:

- „a) volit a odvolávat ze statutárních auditorů přímou a tajnou volbou členy orgánů Komory a jejich náhradníky,*
- b) schvalovat statut Komory, vnitřní předpisy Komory nebo jejich změny,*
- c) schvalovat etický kodex a auditorské standardy při respektování ustanovení § 18,*
- d) rozhodovat o výši povinného příspěvku statutárních auditorů a auditorských společností na činnost Komory,*
- e) rozhodovat o výši poplatku za přihlášku k auditorské zkoušce, dílčím auditorským zkouškám a rozdílové zkoušce,*
- f) projednávat a schvalovat zprávu o činnosti výkonného výboru, dozorčí komise a kárné komise vždy za předchozí dva roky,*
- g) schvalovat účetní závěrku Komory, přičemž v době mezi dvěma sněmy konanými podle odstavce 1 je účetní závěrka schvalována výkonným výborem a překládána na vědomí sněmu,*
- h) volit auditora ověřujícího účetní závěrku Komory,*
- i) provádět další činnosti stanovené ve statusu Komory.“<sup>14</sup>*

**Výkonný výbor a prezident Komory**

Výkonný výbor je výkonným orgánem Komory v jehož čele stojí prezident Komory, který je i jejím statutárním orgánem. Výkonný výbor má 14 členů a 6 náhradníků. Schází se zpravidla jednou za dva měsíce a svolává jej prezident Komory. Výkonný výbor se při své činnosti zabývá především plněním úkolů, které jsou stanoveny zákonem Komoře a v zákoně není explicitně uvedeno, který orgán má tento úkol naplnit. Dále pak plní úkoly deklarované statutem Komory a v neposlední řadě naplňuje i usnesení Sněmu, jakožto nejvyššího orgánu Komory. Jedním ze zásadních práv a zároveň i povinností je volba, popřípadě odvolání prezidenta Komory a viceprezidentů Komory. (1)

---

<sup>14</sup> Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, § 33 odst. 2).

### **Dozorčí komise**

Jedná se o kontrolní orgán Komory. Hlavní náplní komise je organizování a řízení systému kontroly kvality, dodržování ustanovení zákona o auditorech, plnění usnesení Sněmu, dodržování ustanovení předpisů o opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, dodržování vnitřních předpisů Komory. Počet členů a náhradníků zákon Dozorčí komisi nestanovuje, ponechává toto právo na statutu Komory. (1)

### **Kárná komise**

Zákon o auditorech obsahuje určitá sankční ustanovení, které je zapotřebí použít vždy, pokud auditor svým chováním porušuje předpisy či nepostupuje s řádnou péčí. Orgánem, který naplňuje tato ustanovení je právě Kárná komise. Počet členů a jejich náhradníků neurčuje zákon, ale ponechává toto právo na statutu Komory. Kárná komise se při své činnosti řídí kárným řádem, který vydá Komora jako svůj vnitřní předpis. (1)

#### **2.7.2 Rada pro veřejný dohled nad auditem**

V § 37 zákona o auditorech je zřízena Rada pro veřejný dohled nad auditem. Jedná se o právnickou osobu a její sídlo je v Praze. Rada musí dbát na ochranu veřejného zájmu a vykonává veřejný dohled nad výkonem auditorické činnosti a činností Komory. Činnost Rady je financována z příjmů z pokut a v případě nedostatku, dotací ze státního rozpočtu. (1)

V § 38 zákona jsou poměrně podrobně určeny úkoly Rady. Hlavním posláním je tedy dohlížet na veškeré činnosti, které zajišťuje profesní komora a v případě jakékoli závažné odchylky od očekávaného nebo právního předpisu vyžadovaného stavu zjednat nápravu. Toho dosahuje tím, že dohlíží na dodržování ustanovení zákona, auditorických standardů, Etického kodexu a vnitřních předpisů nejen auditorů, ale i orgány Komory. Dohlíží také na systém kontroly kvality a uplatňování sankčních opatření. Rada spolupracuje také s Ministerstvem financí při přípravě právních předpisů souvisejících

s povinným auditem. Důležitou roli má rada i při tvorbě a schvalování vnitřních předpisů Komory. (1)

Výkonným orgánem Rady je Prezidium, které jmenuje a odvolává ministr financí po dohodě s Českou národní bankou. Prezidium tvoří 6 osob, z toho 5 členů, kteří jsou osobami mimo profesi a 1 člen, který je statutárním auditorem. Statutárním orgánem Rady je prezident Rady, kterého volí Prezidium ze svých členů. Funkční období členů Prezidia je šest let, přičemž každé dva roky jsou jmenováni dva členové Prezidia. Zasedání Prezidia svolává prezident Rady, a to minimálně jednou za tři měsíce. (1)

## 2.8 Auditorské přístupy

Proces auditu lze shrnout do tzv. auditorských přístupů auditu, které nám definuje Příručka pro auditory. Jedná se o pět fází auditu – viz. schéma.

### Schéma auditorského přístupu:

#### ČINNOSTI PŘED UZAVŘENÍM SMLOUVY

- Posouzení rizika zakázky a reakce na něj
- Stanovení podmínek zakázky

#### PŘEDBĚŽNÉ PLÁNOVACÍ POSTUPY

- Strategie auditu
- Výběr auditního týmu
- Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta
- Porozumění vnitřním kontrolám
- Porozumění účetnímu systému
- Provádění předběžných analytických postupů
- Stanovení plánovací hladiny významnosti

#### VYTVOŘENÍ PLÁNU AUDITU

- Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a potencionálních nesprávností
- Plánování auditorského postupu
- Plán testů vnitřních kontrol
- Plán testů věcné správnosti
- Shrnutí a projednání plánu auditu

#### PROVEDENÍ AUDITU

- Provádění testů spolehlivosti vnitřních kontrol
- Provádění analytických testů věcné správnosti
- Provádění detailních testů
- Vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti
- Posouzení účetní závěrky
- Posouzení výroční zprávy
- Posouzení zprávy o vztazích

#### ZÁVĚR A VYDÁNÍ ZPRÁV

- Posouzení následných událostí
- Získání prohlášení vedení společnosti
- Příprava shrnutí závěrů auditu
- Revize a kontrola spisu auditora
- Vydání zprávy auditora

*Schéma 3: Auditorský přístup (Zdroj: Upraveno dle Příručka pro auditory, 2006. s.12)*

### **3 ANALÝZA PROBLÉMU**

Tato kapitola se zaměřuje na analýzu problému mé diplomové práce. V podkapitolách jsem se zde zaměřila na stanovení problému této práce, analýzu postavení účetní jednotky při auditu, kdy se může jednat o zákonný nebo dobrovolný audit. Jaké mohou být důvody toho, že se účetní jednotka rozhodne pro dobrovolný audit a jaké jsou zúčastněné strany při auditu.

#### **3.1 Stanovení problému diplomové práce**

Jako hlavní problém této diplomové práce jsem si zvolila postup účetní jednotky při auditu. Na daný problém, kterým je v mém případě audit účetní závěrky, se budu dívat z pohledu účetní jednotky, která doposud audit neměla a nyní ji čeká. Neřeším zda má účetní jednotka audit povinný nebo se rozhodla pro audit dobrovolně. Co je podstatné, tak to, že se jedná o podnikatelský subjekt, který se rozhodl nebo má povinnost ověřit účetní závěrku auditorem nebo auditorskou společností.

S pojmem účetní závěrka pracuji v práci tím způsobem, že mám na mysli vše, co auditor musí ověřit: výkazy společnosti, výroční zprávu a pokud existuje, tak i zprávu o vztazích mezi propojenými osobami.

Jedním, ze základních problémů spojených s auditem je fakt, že spousta lidí vlastně neví, co audit znamená a nebo má o něm mylnou představu. Toto slovo slyšíme téměř ze všech stran. Ať už se jedná o audit účetní závěrky, interní audit nebo například audit jakosti. (10)

Právě ze špatného pochopení funkce auditu mohou vznikat rozdíly v očekávání, jež je vhodné řešit seznámením příslušných subjektů s funkcí auditu ještě před jeho započítím a tuto funkci i písemně specifikovat po ukončení auditu např. v dopise vedení účetní jednotky tak, aby byla vyloučena mylná interpretace provedeného auditu. (23)

Obecně lze říct, že účetní závěrka ověřená auditorem přináší důležité informace mnoha různým uživatelům účetních výkazů. Investoři si vybírají, kam vloží své volné prostředky, zajímají se tedy o to, jaká bude jejich míra výnosnosti a míra rizika, aby se jim rozhodnutí vyplatilo. Vlastníci vkládají do firmy prostředky a očekávají jejich zhodnocení. Manažeři dělají významná rozhodnutí týkající se budoucnosti firmy, a proto potřebují celou řadu spolehlivých a uspořádaných dat. Zabývají se především finančním plánováním, financováním, investováním nebo rozdělováním disponibilního zisku. Dodavatelé se zajímají zejména o likviditu a solventnost. Zaměstnanci požadují za svou práci odpovídající odměnu, je pro ně důležité dostat ji včas a mít jistotu trvání pracovního poměru. Pro bankovní ústavy je nezbytné prověřit finanční situaci každého klienta, který se stane budoucím dlužníkem. Analytici, znalci, daňoví poradci, auditoři a účetní se setkávají s výkazy finančního účetnictví a především s jejich kontrolou, která zpětně ovlivňuje dění v podniku. Stát a instituce využívají finanční data společností zejména pro daňovou politiku a statistické účely. A konečně veřejnost sleduje komplexně, jak se podnik zapojuje do vzdělávací, charitativní, environmentální, sociální či zdravotní politiky. (14)

## **3.2 Analýza postavení účetní jednotky při auditu**

Účetní jednotka může mít dva statusy postavení k auditu účetní závěrky, a to audit dobrovolný a audit zákonný.

### **3.2.1 Dobrovolný audit účetní závěrky**

Kterákoliv účetní jednotka, již nevznikla zákonná povinnost auditorského ověření účetní závěrky, se může rozhodnout, že si svou účetní závěrku nechá ověřit auditorem. (21)

### **3.2.2 Zákonný audit účetní závěrky**

Některé společnosti mají povinnost mít ověřenou účetní závěrku auditorem. Tyto společnosti jsem zmiňovala již v teoretické části diplomové práce a z tohoto důvodu se zde jimi nebudu znovu zabývat.

### **3.2.3 Jaké mohou být důvody dobrovolného auditu**

Dle mého názoru je audit některými účetními jednotkami vnímán jako jakési nutné zlo, které jim vyplývá ze zákona, což je obrovská škoda. Spolupráce auditora a auditované účetní jednotky může být pro společnost vždy prospěšná. Účetní jednotky by se na něj měly dívat jako na někoho, kdo jim může dát zpětnou vazbu. Auditor dokáže objektivně posoudit práci minulých období a zároveň Vás svým způsobem chrání, protože dokáže odhalit chyby. Auditora nelze vnímat jako kontrolora. Auditor vidí činnost společností v dlouhodobém kontextu, a proto dokáže odhalovat tzv. úzká místa a nedostatky. Je tedy možné, že auditor firmě ušetří mnoho peněz ještě před tím, než přijde skutečná kontrola a začne vyměřovat pokuty. (14)

Účetní závěrka ověřená auditorem je vnímána s větší důvěrou. Pro ověření účetní závěrky auditorem se rozhodují společnosti dobrovolně právě z tohoto důvodu. Půjde-li si např. požádat o úvěr společnost bez ověření účetní závěrky auditorem, nebudou její výkazy v očích banky mít takovou důvěru jako ty ověřené auditorem. Za hlavní důvod dobrovolného auditu označuji získání nezávislého pohledu na vedení účetnictví a na finanční výkazy společnosti.

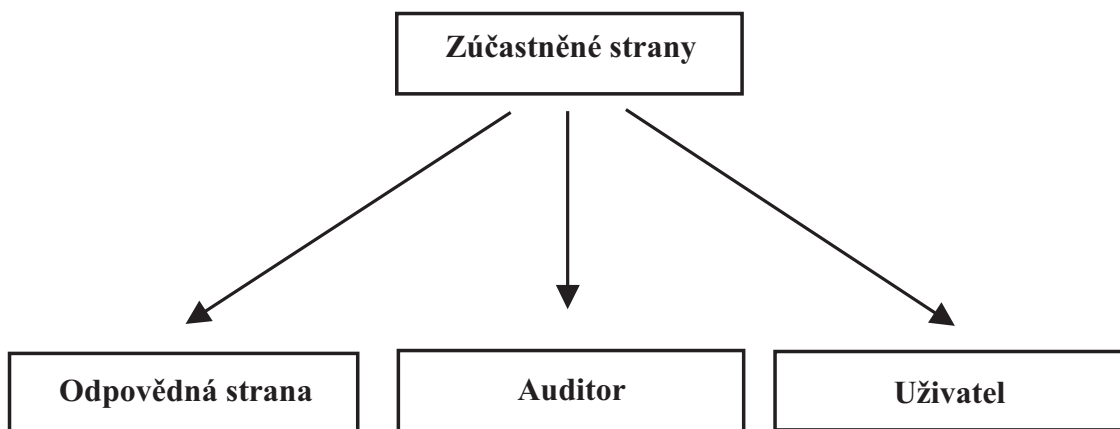
### 3.3 Zúčastněné strany při auditu

Při ověřování účetní závěrky auditorem si auditor klade za cíl vyjádřit závěr s cílem zvýšit míru důvěry předpokládaných uživatelů ohledně výsledků hodnocení. (23)

Jednotlivé strany tohoto procesu můžeme definovat následovně:

- 1) Odpovědná strana – účetní jednotka odpovědná za účetní závěrku.
- 2) Uživatel – předpokládaný uživatel zprávy, tedy někdo jiný než osoba odpovědná za účetní závěrku.
- 3) Auditor – odborník vydávající písemnou zprávu obsahující závěr, který auditor vyvodí ze všech důkazů, které mu jsou poskytnuty a za vyvození tohoto závěru nese auditor odpovědnost. (23)

**Zúčastněné strany při auditu:**



*Schéma 4: Zúčastněné strany při auditu (Zdroj: Autorka)*

## 4 PRAKTICKÁ ČÁST

V praktické části mé diplomové práce se budu zabývat účetní jednotkou, která se rozhodla pro audit účetní závěrky nebo má jeho povinnost danou ze zákona. Základem bude jak má účetní jednotka postupovat od samého počátku, tedy od výběru auditora, jejich spolupráce, provedení auditu, závěr auditu a fáze po ukončení auditu.

V samostatných kapitolách jsem se pokusila stanovit práva a povinnosti účetní jednotky při auditu.

Pro přehlednější zpracování kapitol pojednávajících o postupu při provedení auditu jsem sestavila vždy na začátek dané kapitoly tabulku, která vymezuje postup auditora a účetní jednotky. Na prvním místě v tabulce uvádím auditora a na druhém účetní jednotku. Toto uspořádání jsem si zvolila z toho důvodu, protože ve většině případů se od povinností a požadavků auditora odvíjí povinnosti účetní jednotky.

### 4.1 Fáze první – před auditem

Auditor	Účetní jednotka
	← Výběr auditora
	← Oslovení auditora
Posouzení rizika zakázky →	
Přijetí zakázky →	
	← Schválení auditora
Podepsání smlouvy o auditu →	← Podepsání smlouvy o auditu

Tabulka 3: Fáze první – před auditem (Zdroj: autorka)

#### **4.1.1 Výběr auditora**

Výběr auditora není radno podceňovat a určitě je vhodné oslovit několik auditorských společností či samotných auditorů a poté porovnat jednotlivé nabídky. Mezi faktory, které ovlivňují výběr auditora, patří nepochybně jeho jméno a pověst. Cena pochopitelně hraje také roli, ovšem právě výše ceny může poměrně výrazně ovlivnit skutečnost, zda se daná auditorská společnost nebo auditor zaměřuje na určitou oblast podnikání. Samotná délka auditu účetní závěrky není rovnicí o jedné neznámé. Odhad je závislý především na velikosti podniku, na předmětu podnikání, na včasnosti dodání požadovaných podkladů i na aktuální vytíženosti auditora nebo auditorského týmu. (14)

V neposlední řadě je důležité také to, co klient od auditora očekává. Na trhu působí nemalé množství auditorských společností či samostatných auditorů. Někteří jej považují za obchodního partnera, jiní pouze za poskytovatele služby, která musí být vykonána. Záleží jen na vedení společnosti, zda pojme audit jen jako nákladovou položku nebo využije znalostí a doporučení auditorů pro vlastní byznys. (21)

Pro zajímavost uvádím, že v České republice působí kolem 1300 auditorů a 350 auditorských společností. Na tržbách z auditorské činnosti se auditorské společnosti podílejí zhruba 90 % a auditoři podnikající jako OSVČ pouze zhruba 10%. (21)

Mezi auditorskými společnostmi pak dominují a převládají ve více než 50 % tržeb firmy tzv. velké čtyřky: PricewaterhouseCoopers, KPMG, Ernst Young a Deloitte. Jedná se o celosvětovou síť poradenských společností poskytující služby v oblasti auditu, daní a poradenství. (21)

#### **4.1.2 Co zohlednit při výběru auditora**

Před finálním určením auditora bych doporučila nezávaznou schůzku. Existují různé typy lidí a je možné, že si s daným auditorem nebudete rozumět, a to by celý průběh jen zhoršilo.

Co je ale velice podstatné, je nezávislost auditora. Auditor musí být při provádění auditorské činnosti nezávislý na účetní jednotce, ve které audit provádí a nesmí se podílet na jejím rozhodování. Při provádění auditorské činnosti je vázán právními předpisy a je rovněž povinen dodržovat Mezinárodní auditorské standardy, Etický kodex a ostatní vnitřní předpisy Komory auditorů České republiky. Existuje-li jakýkoliv přímý nebo nepřímý finanční, obchodní, pracovněprávní nebo jiný vztah, včetně poskytování neauditorských služeb mezi auditorem a auditovanou účetní jednotkou, ze kterého lze usuzovat, že je ohrožena nezávislost auditora, nesmí auditor audit provádět. Jestliže je nezávislost auditora ve vztahu k auditované účetní jednotce ohrožena skutečnostmi, jako je kontrola vlastních služeb, existence vlastního zájmu, upřednostňování některých osob, správa majetku nebo další skutečnosti, musí auditor přistoupit k opatřením s cílem toto ohrožení zmírnit. Je-li význam tohoto ohrožení ve srovnání s uplatněnými opatřeními takový, že nezávislost auditora je přesto ohrožena, auditor povinný audit neprovede. Auditor nesmí také provádět auditorskou činnost v účetní jednotce, pokud je dlouhodobě závislý na příjmech ze služeb poskytovaných této účetní jednotce. (1,21)

Auditor musí dodržovat tyto etické zásady:

- nezávislost,
- poctivost a bezúhonnost,
- objektivita,
- odborná způsobilost a řádná péče,
- zachování mlčenlivosti,
- profesionální jednání,
- integrita. (21)

**Důležité faktory, které doporučuji zvážit:**

- 1) Rozsah nabízených služeb – poskytuje-li auditor všechny služby, které od nich účetní jednotka očekává.
- 2) Zaměření – ne každý auditor je schopný se orientovat ve všech odvětvích.
- 3) Zkušenosti a praxe – jaké jsou zkušenosti a praxe auditora.

- 4) Reference – před schválením auditora je dobré najít si o něm nějaké reference.
- 5) Cena – zjistit si, zda je navrhovaná cena již konečná nebo se budou účtovat ještě další poplatky.
- 6) Četnost setkávání – vhodnější je průběžné setkávání s auditorem.

#### **4.1.3 Kdo auditora vybere a schválí**

Auditora zpravidla vybírá vedení dané společnosti. Pokud je tedy vybraný auditor, následuje schválení tzv. určení auditora. V praxi to znamená, že auditora musí určit nejvyšší orgán společnosti. U akciových společností musí určit auditora valná hromada akcionářů, u ostatních obchodních společností valná hromada společníků. Nemá-li účetní jednotka nejvyšší orgán nebo auditora tento orgán neurčí, pak ho určí dozorčí orgán této účetní jednotky. Statutární orgán je oprávněn uzavřít smlouvu o auditu pouze s takto určeným auditorem. (1)

#### **4.1.4 Činnosti ze strany auditora před schválením zakázky**

Audit pro auditora vždy představuje určitou míru rizika. Vystavuje ho nebezpečí nařknutí investorů a dalších třetích stran, že audit, na který spoléhali, nebyl řádně proveden. Řízení rizika rozhoduje o udržení dobré pověsti auditora. Auditor musí řádně zvážit výběr nových klientů a pokračování ve spolupráci se současnými klienty. (23)

Před prvním či opětovným pověřením provést audit, by měl auditor posoudit celkové riziko zakázky. Určení celkového rizika je založeno na kombinaci rizika spojeného s daným klientem a rizika vydání neodpovídajícího výroku o účetní závěrce, která obsahuje významnou nesprávnost. Auditor se musí přesvědčit o tom, že je na klientovi nezávislý a každoročně toto riziko přehodnotit. Posouzení rizika by mělo být provedeno co nejdříve, protože na základě jeho výsledků se auditor rozhoduje o přijetí, či nepřijetí zakázky. (23)

#### 4.1.5 Podepsání smlouvy o provedení auditu

Před zahájením auditu musí auditor podepsat s účetní jednotkou smlouvu o provedení auditu. Obsahem této smlouvy je vymezení zúčastněných stran, předmět smlouvy, práva a povinnosti stran, závěrečné zprávy, doba plnění smlouvy, cena a způsob placení, závazek mlčenlivosti, platnost smlouvy, závěrečná ustanovení, podpisy obou stran. (23)

#### 4.2 Fáze druhá - počátek spolupráce s auditorem

Auditor		Účetní jednotka
Schůzka s účetní jednotkou	➔	← Schůzka s auditorem
Podmínky spolupráce	➔	← Seznámení s podmínkami
Plán auditu a časový harmonogram	➔	
Strategie auditu	➔	← Nachystání a předání dokumentů auditorovi

Tabulka 4: Fáze druhá – počátek spolupráce s auditorem (Zdroj: Autorka)

Zpravidla se spolupráce zahajuje první schůzkou auditora a osobou, která je pověřena nebo oprávněna v této věci jednat. Auditor obvykle před zahájením auditu seznámí účetní jednotku se svými požadavky na průběh spolupráce. Účetní jednotka aktivně spolupracuje s auditorem. Domluví se časový harmonogram, kterého se obě strany drží. Pokud tedy auditor přijme zakázku a naváže s účetní jednotkou spolupráci, stanoví vhodnou strategii auditu. Jedná se o podstatnou součást celkového auditu, neboť pomáhá auditorovi při plánování zakázky a následně při jejím provádění. Obsah této strategie spočívá v tom, že auditor potřebuje důkladněji poznat účetní jednotku.

Seznamuje se s oblastí jejího podnikání, interními normami a také identifikuje používání účetních standardů. (23)

#### **4.2.1 Jaké dokumenty zpravidla auditor požaduje**

První schůzka bývá typická také tím, že nám auditor dá seznam dokumentů, které po nás bude požadovat. Konkrétní požadavky jednotlivých auditorů se mohou částečně odlišovat od přehledu potřebných písemných podkladů uvedených níže.

Auditor pro svoji práci vždy potřebuje mít k dispozici statutární doklady, účetní závěrku a výroční zprávu (v případě povinného auditu) za běžné i předcházející účetní období, vnitřní předpisy účetní jednotky o vedení účetnictví a nakládání s majetkem a s dosaženým výsledkem hospodaření, přiznání k dani z příjmů, účetní knihy a ve vyžádaném rozsahu účetní doklady. (23)

#### **Statutární a jiné základní dokumenty**

Uspořádaným způsobem účetní jednotka pro auditora připraví základní soubor statutárních a jiných základních dokumentů, jehož součástí jsou zejména:

- aktuální výpis z obchodního rejstříku nebo výpis z jiného registru,
- společenská smlouva, zakladatelská listina či jiný základní dokument o vzniku účetní jednotky se všemi dodatky,
- živnostenské listy a koncesní listiny,
- osvědčení o registraci k daním,
- výpisy z katastru nemovitostí. (23)

#### **Důležité písemnosti**

Samostatným souborem dokumentů jsou písemnosti vztahující se k řízení a hospodaření účetní jednotky v ověřovaném účetním období, zejména:

- zápisy z jednání valné hromady, členské schůze, z jednání dozorčí rady a z jednání vrcholového managementu,

- seznam smluv účinných v auditovaném období (smlouvy o finančním leasingu, o nájemném, o pronájmu, pojistné smlouvy, darovací smlouvy...) se stručným uvedením věcného rozsahu a peněžní hodnoty,
- smlouvy k přijatým a poskytovaným krátkodobým finančním výpomocím,
- smlouvy k přijatým a poskytovaným dlouhodobým peněžním půjčkám,
- soupis vedených soudních sporů,
- přehled zástavních práv a věcných břemen,
- přehled vydaných a přijatých záruk,
- údaje o výši úroků z půjček a úvěrů poskytnutých subjekty, které se přímo nebo nepřímo účastní na vedení nebo kontrole společnosti a subjekty se sídlem nebo bydlištěm mimo území České republiky. (23)

### **Zpráva z předchozího auditu**

Jestliže předchozí audit prováděl jiný auditor, je třeba připravit zprávu auditora o ověření účetní závěrky s jeho výrokem i případné další písemnosti zpracované auditorem. (23)

### **Vnitřní předpisy o vedení účetnictví**

Pro možnost řádného ověřování správnosti účetních postupů potřebuje auditor veškeré vnitřní předpisy účetní jednotky o organizaci a vedení účetnictví, o nakládání s majetkem, o nakládání s dosaženým výsledkem hospodaření a o finančním hospodaření. Do základního souboru je třeba zařadit zejména tyto dokumenty:

- účtový rozvrh,
- odpisový plán pro účetní i daňové odepisování,
- vnitřní předpisy k uvedeným oblastem,
- projekčně programovou dokumentaci počítačového zpracování účetnictví. (23)

### **Účetní knihy**

Auditor musí mít možnost nahlédnutí do všech účetních knih. Ve vytištěné podobě je třeba připravit tyto sestavy:

- obratová předvaha v analytickém členění za ověřované účetní období,

- obratová předvaha v analytickém členění za předchozí účetní období. (23)

### **Účetní závěrka**

Účetní jednotka auditorovi předloží kompletní účetní závěrku doplněnou dokumenty z etap před závěrkou. Součástí této rozhodující složky písemností jsou:

- rozvaha,
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha včetně přehledu o peněžních tocích (cash-flow),
- výroční zpráva,
- inventarizační zápis. (23)

### **Daňová přiznání a jiné daňové písemnosti**

- přiznání k dani z příjmu,
- přiznání k dani z přidané hodnoty za dvě poslední zdaňovací období v ověřovaném účetním období,
- údaje o výši daně z příjmů sražené z podílů na zisku. (23)

### **Doložení zůstatkových rozvahových účtů**

Auditor si vyžádá účetní doklady i další účetní záznamy vztahující se k jednotlivým druhům majetku a závazků. (23)

Obecně lze tedy říci, že auditor má právo na vydání všech dokladů, o které si řekne a účetní jednotka nemá žádnou možnost posuzovat a následně rozhodovat o tom, zda ten či jiný doklad auditor potřebuje nebo ne. V praxi se dosti často stává, že se např. členům statutárního orgánu příliš nechce ukazovat auditorovi některé, podle jejich mínění tajné, zápisy z jeho jednání. Tento postup by však mohl vést až k odmítnutí výroku auditora, protože ten by nemusel být schopen posoudit všechny skutečnosti, které jsou podstatou ověřování účetní závěrky. (23)

Auditor je oprávněn zúčastnit se inventarizace majetku a závazků v účetní jednotce. Zákon povoluje, aby si auditor vyžádal při vlastním provádění auditu mimořádnou

inventuru v té oblasti, kde zjistí určité nedostatky. Může nastat i situace, že auditor volí v případě svojí absence při provádění fyzické inventury v řádném termínu na konci účetního období dodatečný test v podobě inventury náhodně vybraných položek a zpětným postupem potom ověřuje stav těchto položek k datu sestavení účetní závěrky.  
(1)

### 4.3 Fáze třetí - průběh auditu

Auditor	Účetní jednotka
Posouzení účetní závěrky →	
Posouzení výroční zprávy →	← Aktivní spolupráce s auditorem
Posouzení zprávy o vztazích →	

Tabulka 5: Fáze třetí – průběh auditu (Zdroj: Autorka)

Dostali jsme se do fáze, kdy máme určeného auditora, jsou nám známy požadavky auditora a samotný audit může začít. Co tedy samotné provedení auditu obsahuje a jakým způsobem auditor ověřuje zda účetní závěrka, nebo konsolidovaná účetní závěrka podávají věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situaci účetní jednotky a zda výroční zpráva je v souladu s účetní závěrkou nebo konsolidovaná výroční zpráva je v souladu s konsolidovanou účetní závěrkou?

Rozsah auditu je určen zejména obchodním zákoníkem, zákonem o účetnictví a zákonem o auditorech, dále pak řády a směrnicemi Komory auditorů. Při formulování názoru na vedení účetnictví a účetní závěrku auditor uplatňuje takové postupy, aby získal přiměřené ujištění o tom, že účetní závěrka podává onen věrný obraz podle

zákona o účetnictví. Vzhledem k výběrovému způsobu ověřování a ostatním vnitřním omezením jakéhokoliv systému vnitřní kontroly zde však existuje riziko, že některé nesrovnalosti mohou zůstat neodhaleny. (23)

#### **4.3.1 Předběžný audit a finální audit**

Někteří auditoři nebo auditorské společnosti dávají přednost postupu tzv. předběžného auditu a poté finálního auditu.

Pod pojmem předběžný audit si můžeme představit především to, že auditor navštěvuje účetní jednotku ještě před samotným provedením auditu. V této fázi se snaží porozumět byznysu účetní jednotky, identifikuje klíčové oblasti auditu a vyhodnotí rizika. V závislosti na povaze předmětu podnikání účetní jednotky a termínu konání předběžného auditu může auditor při předběžném auditu rovněž ověřit zůstatky některých významných účtů a posoudí zvolené účetní metody. Tzv. předběžný audit může a nemusí být proveden a to, co v něm auditor požaduje a zkoumá se může odlišovat. Provedení předběžného auditu je, dle mého názoru, lepší než pouhé navštívení účetní jednotky jedenkrát za rok a provedení rovnou finálního auditu. (23)

Finálním auditem pak rozumíme samotné provedení auditu účetní závěrky. Auditor nás nenavštěvuje např. po celý rok jako u předběžného auditu, ale pouze v době provedení auditu. (23)

#### **4.3.2 Co účetní jednotka v průběhu auditu**

Účetní jednotka je povinna v průběhu auditu s auditorem aktivně spolupracovat. Předpokládáme, že auditor má všechny potřebné dokumenty, které mu účetní jednotka připravila. Dále je celý průběh na auditorovi. Audit může probíhat dvojím způsobem. Prvním z nich je, že auditor provádí audit z větší části přímo v účetní jednotce a druhý způsob je, že si vyžádané dokumenty odnese a provádí audit mimo účetní jednotku. (23)

### **Provádění auditu přímo v účetní jednotce**

Auditor se může rozhodnout, že provede audit přímo v účetní jednotce. Tzn., že tam má k dispozici nějaké místo (kancelář) odkud provádí audit. Auditor tak lépe pozná chod účetní jednotky. Další výhodou je, že může provádět rozhovory s pracovníky společnosti. V tomto případě si auditor musí dát pozor, aby se příliš nespřátelil a zůstal tak stále nezávislý. (21)

### **Provádění auditu mimo účetní jednotku**

Tento způsob znamená, že auditor účetní jednotku sice navštíví, ale audit neprovádí přímo z účetní jednotky. Auditor si odnese vyžádané dokumenty s sebou. (21)

#### **4.3.3 Co auditor v průběhu auditu**

Auditor po celou dobu vede spis, ve kterém dokumentuje prováděný audit. Jen v kostce naznačím co práce auditora obsahuje.

Auditor v této fázi provádí tzv. testy spolehlivosti vnitřních kontrol, analytické testy věcné správnosti, detailní testy a následně jejich vyhodnocení. (23)

Auditor také posuzuje účetní závěrku, výroční zprávu a zprávu o vztazích. Auditor posoudí účetní závěrku, aby mohl rozhodnout:

- zda odpovídá jako celek auditorově znalosti daného oboru podnikání, jeho informacím o jednotlivých účetních zůstatcích, jejich vzájemných vztazích a jeho důkazním informacím;
- zda jsou použité účetní postupy vhodné a řádně popsány v příloze k účetní závěrce a to i se změnami těchto postupů;
- zda účetní zůstatky a související údaje v příloze jsou prezentovány v účetní závěrce v souladu s účetními předpisy. (23)

Dále auditor ověřuje výroční zprávu, aby se ujistil, že se v ní nevyskytují významné nesrovnalosti mezi účetní závěrkou a ostatními informacemi ve výroční zprávě obsažené. (23)

Ověření zprávy o vztazích mezi propojenými osobami patří k dalším úkonům auditora. Při ověření zprávy auditor zjišťuje, zda neobsahuje významné nesprávnosti. (23)

#### **4.3.4 Nejčastější chyby zjištěné při auditu**

Pokud má účetní jednotka povinnost auditu nebo se pro něj rozhodla dobrovolně, tak bych ji chtěla v této části upozornit na nejčastější chyby zjištěné při auditu účetní závěrky, kterých se účetní jednotky dopouštějí.

Operace, které si při sestavení účetní závěrky včetně účetní uzávěrky účetní jednotka provádí, jsou fakticky unikátní, tzn. provádí se pouze jedenkrát za rok. Z tohoto důvodu se svojí obvyklostí také stávají obtížnými. (22)

##### 1. Vnitropodnikové směrnice

Vnitropodnikové směrnice umožňují provést průkaznou volbu jedné z účetních metod či postupů, které jsou umožněny účetními právními předpisy. Dále je to nástroj, pomocí kterého je možné efektivně naplánovat jednotlivé etapy tvorby účetní závěrky. Vnitropodnikové směrnice mívají často nedostatky, kterými jsou nekomplexnost a neaktuálnost. Jejich nekvalitní zpracování či nezpracování pak přináší problémy. (22)

##### 2. Nesprávně provedená inventarizace

Inventarizaci jako proces je možné z pohledu častých chyb rozdělit na fyzickou a dokladovou.

###### a) Fyzická inventarizace

Objevují se i takové případy, kdy povinná fyzická inventura nebyla vůbec provedena. Druhým případem je provedení fyzické inventury pouze formálně, kde typickým znakem je to, že nevzniknou žádné inventurní rozdíly. Tyto skutečnosti pak znamenají

nevyčíslení možných inventarizačních rozdílů a jejich neproúčtování, čímž dochází ke zkreslení hodnoty aktiv a pasiv, nákladů a výnosů se všemi souvisejícími dopady. Jako poslední věc zde zmíním nezávislost inventarizační komise. Inventarizační komise musí být nezávislá, aby neměla tendenci skrývat zjištěné odchylky reality od účetního stavu. (22)

#### b) Dokladová inventarizace

U dokladové inventarizace se chybuje v tom, že obsahují pouze inventarizační zápis a nejsou doloženy patřičnými přílohami. Na základě těchto skutečností je výrazně snížena průkaznost inventur a nejsou identifikovány rozdíly a chyby v zůstatcích, které jsou pak přenášeny do dalších let. Inventurní soupisy často neobsahují podpisy zodpovědných osob. (22)

### 3. Nesprávná hodnota netto aktiv

Častou chybou bývá nesprávné vyčíslení hodnoty aktiv z důvodu přechodného nebo trvalého snížení jejich hodnoty, které není při uzávěrkových operacích identifikováno a následně promítnuto do účetnictví. Je nutno zvážit, zda a v jaké výši vytvořit opravné položky k pohledávkám, zásobám a dlouhodobému majetku. (22)

### 4. Další časté chyby

V čem se dále často chybuje:

- korunová pokladna nemá zůstatek v celých korunách,
- zůstatky na pokladnách nesouhlasí s pokladními knihami a zůstatky na bankovních účtech s posledními výpisy daného roku,
- účty 261 – Peníze na cestě a 395 – Vnitřní zúčtovací účet nevykazují zůstatek nula nebo není případný zůstatek doložen,
- účty 111 – Pořízení materiálu a 131 – Pořízení zboží nemívají k rozvahovému dni zůstatek nula,
- zůstatky na účtech 112 – Materiál a 132 – Zboží nesouhlasí na stav zásob ve skladové evidenci podložených provedenou inventurou. (22)

Výše uvedený výčet problémů nelze považovat za vyčerpávající ani úplný. Jedná se pouze o výčet nejčastějších chyb, s nimiž se auditoři ve své práci setkávají.

#### 4.4 Fáze čtvrtá - závěr auditu

Auditor	Účetní jednotka
Zpráva auditora →	← Prohlášení vedení společnosti
Dopis auditora →	
Závěrečná schůzka s účetní jednotkou – projednání auditu, předání zprávy a dopisu auditora →	← Závěrečná schůzka s auditorem – projednání auditu, předání Prohlášení vedení společnosti

Tabulka 6: Fáze čtvrtá – závěr auditu (Zdroj: Autorka)

Dostáváme se k poslední fázi auditu – závěr auditu a vydání zprávy auditora. Tuto fázi popíšu převážně z pohledu účetní jednotky, ale zaměřím se i na činnost auditora.

##### 4.4.1 Závěrečná fáze – účetní jednotka

Po skončení auditu bývá sjednána závěrečná schůzka s managementem, statutárním a dozorčím orgánem společnosti. Společnost obdrží výstup auditu, což je Zpráva auditora o ověření účetní závěrky obsahující výrok auditora a dopis pro vedení společnosti. (23)

Účetní jednotka musí auditorovi v této fázi předat písemné **Prohlášení vedení k auditu**. V prohlášení účetní jednotka stvrzuje svoji odpovědnost za vedení účetnictví, účetní závěrku a správnost informací poskytnutých auditorovi. Vzor tohoto prohlášení uvádím v příloze. (23)

Důležité je, aby účetní jednotka správně porozuměla výroku auditora obsaženého v závěrečné zprávě, protože obsahuje názor auditora na účetní výkazy. Druhy výroků jsou standardizovány, aby uživatelé byli schopni jednoznačně porozumět názoru auditora na kvalitu účetních výkazů, na míru věrného a poctivého zobrazení skutečnosti. Níže uvádím objasnění jednotlivých výroků. (23)

### **Výrok bez výhrad**

Výrok bez výhrad neznámá, že v účetních výkazech nebo ve výroční zprávě nejsou žádné nedostatky. Musí se chápat tak, že zjištěné nedostatky nejsou natolik významné, aby auditor byl nucen přijmout výrok s výhradou. (21)

Závěr auditora:

*„Podle našeho názoru účetní závěrka ve všech významných ohledech podává věrný a poctivý obraz aktiv, pasiv a finanční situace společnosti k 31. 12. 20XX a nákladů, výnosů a výsledku hospodaření za rok 20XX v souladu s účetními předpisy platnými v České republice.“<sup>15</sup>*

### **Výrok bez výhrad – zdůraznění skutečností**

Tento způsob přijme auditor v případě, kdy považuje za nezbytné upozornit uživatele na skutečnost vyplývající z účetní závěrky. Auditor použije odstavec obsahující zdůraznění skutečností. Použití zdůraznění skutečností neznámá modifikování výroku auditorem, ale jedná se pouze o upozornění auditora na určitou skutečnost. Odstavec ve výroku obsahující zdůraznění skutečností smí odkazovat pouze na informace

---

<sup>15</sup> MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD ISA 700. [on-line]. 2010 [cit. 2011-05-10]. Poslední aktualizace 20.2.2010. Dostupné z : [http://www.kacr.cz/Data/files/Metodika/Auditing/Handbook%202010/17\\_ISA%20700.pdf](http://www.kacr.cz/Data/files/Metodika/Auditing/Handbook%202010/17_ISA%20700.pdf).

uvedené v účetní závěrce a tento odstavec je situován přímo za odstavcem obsahující výrok. (23)

Může začínat následovně:

*„Upozorňujeme na skutečnost uvedenou v bodě XYZ přílohy účetní závěrky...“<sup>16</sup>*

### **Výrok s výhradou**

Tento výrok použije auditor v případě zjištěného významného nedostatku, za situace, kdy auditor nesouhlasí s postupy podniku, nebo když nemůže ověřit významnou oblast účetnictví. Takový výrok obsahuje odstavec, ve kterém je podrobně vysvětlena skutečnost, která ovlivnila auditora k vyjádření výroku s výhradou. Až poté následuje samotný výrok. (23)

Závěr auditora:

*„Podle našeho názoru, s výhradou vlivů skutečnosti popsané v odstavci obsahujícím základ pro výrok s výhradou, účetní závěrka ve všech významných ohledech podává věrný a poctivý obraz aktiv, pasiv a finanční situace společnosti k 31. 12. 20XX a nákladů, výnosů a výsledku hospodaření za rok 20XX v souladu s účetními předpisy platnými v České republice.“<sup>17</sup>*

### **Záporný výrok**

Záporný výrok auditor vyjadřuje v případě, kdy se domnívá, že účetní výkazy jako celek nepodávají věrný obraz o finanční a majetkové situaci podniku a o výsledcích jeho hospodaření. Takový výrok obsahuje odstavec, ve kterém je podrobně vysvětlena skutečnost, která ovlivnila auditora k vyjádření záporného výroku. Až poté následuje samotný výrok. (23)

---

<sup>16</sup> MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD ISA 700. [on-line]. 2010 [cit. 2011-05-10]. Poslední aktualizace 20.2.2010. Dostupné z :

<[http://www.kacr.cz/Data/files/Metodika/Auditing/Handbook%202010/17\\_ISA%20700.pdf](http://www.kacr.cz/Data/files/Metodika/Auditing/Handbook%202010/17_ISA%20700.pdf)>.

<sup>17</sup> tamtéž

Závěr auditora:

*„Podle našeho názoru, vzhledem k významnosti skutečností popsanych v odstavci obsahujícím základ pro záporný výrok, účetní závěrka nezobrazuje věrný a poctivý obraz aktiv, pasiv a finanční situace společnosti k 31. 12. 20XX a nákladů, výnosů a výsledku hospodaření za rok 20XX v souladu s účetními předpisy platnými v České republice.“<sup>18</sup>*

### **Odmítnutí výroku**

Auditor odmítne výrok pokud nemůže účetní výkazy jako celek ověřit. Takový výrok obsahuje odstavec, ve kterém je podrobně vysvětlena skutečnost, která ovlivnila auditora k vyjádření k odmítnutí výroku. Až poté následuje samotný výrok. (23)

*„V důsledku významnosti skutečnosti popsané v odstavci obsahujícím základ pro odmítnutí výroku jsme nebyli schopni získat dostatečné a vhodné důkazní informace, které by poskytly základ pro vyjádření našeho výroku. Proto výrok k účetní závěrce nevyjadřujeme.“<sup>19</sup>*

Zpráva auditora má obsahovat pouze významné nedostatky, pokud auditor nějaké zjistí. Jestliže chce auditor upozornit vedení společnosti na některé dílčí nedostatky nebo další skutečnosti zjištěné při auditu, činí tak prostřednictvím **dopisu vedení společnosti**. Dopis je určen vedení společnosti a na rozdíl od zprávy auditora je určen pouze pro jeho vnitřní potřebu a jeho obsah není nikterak standardizován. (23)

#### **4.4.2 Závěrečná fáze – auditor**

Závěrečné fáze ze strany auditora uvádím jen velice stručně. Do závěrečných fází z pohledu auditora řadíme:

---

<sup>18</sup> MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD ISA 700. [on-line]. 2010 [cit. 2011-03-28]. Poslední aktualizace 20.2.2010. Dostupné z :

<[http://www.kacr.cz/Data/files/Metodika/Auditing/Handbook%202010/17\\_ISA%20700.pdf](http://www.kacr.cz/Data/files/Metodika/Auditing/Handbook%202010/17_ISA%20700.pdf)>.

<sup>19</sup> tamtéž

- a) Posouzení následných událostí – události do data vyhotovení zprávy auditora, události po datu vyhotovení zprávy auditora, ale před zveřejněním účetní závěrky a zjištění významných skutečností po zveřejnění účetní závěrky.
- b) Získání prohlášení vedení společnosti – auditor obdrží po dokončení auditorské zakázky písemné prohlášení vedení společnosti (statutární orgán), že uznává svou odpovědnost za účetní závěrku.
- c) Příprava shrnutí závěrů auditu – mělo by být připraveno pro každý audit, aby zdokumentovalo auditorovo hlavní zjištění a závěry o skutečnostech týkajících se auditu, účetnictví a přípravy zprávy.
- d) Revize a kontrola spisu auditora – pro zajištění kvality provedeného auditu by měl auditor stanovit pravidla prověrky zakázky a kontroly spisu auditora.
- e) Vydání zprávy auditora – jedná se o konečnou fázi auditu, ve zprávě je uvedený výrok k účetní závěrce. Auditor připravuje zprávu, která odpovídá daným okolnostem a je ve shodě s příslušnými standardy. (23)

#### 4.5 Fáze pátá – po ukončení auditu

Auditor	Účetní jednotka
Uchování spisu auditora	<p>← Zveřejnění Zprávy auditora</p> <p>← Vypořádání dopisu od auditora</p>

Tabulka 7: Fáze pátá – po ukončení auditu (Zdroj: Autorka)

#### **4.5.1 Zveřejnění Zprávy auditora**

Účetní jednotky mající povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem musí podle § 21a zákona o účetnictví zveřejnit účetní závěrku, výroční zprávu a zprávu auditora. Zveřejnění může nastat až po ověření účetní závěrky auditorem a po schválení valnou hromadou. Lhůta na zveřejnění je 30 dnů po splnění obou podmínek. Pokud schválení nenastane, tak se tato informace musí zveřejnit a dokumenty se musí zveřejnit do konce bezprostředně následujícího účetního období. Způsob zveřejnění je uložení do sbírky listin obchodního rejstříku. (2)

#### **4.5.2 Spis auditora**

Auditor je povinen po celou dobu auditu vést spis auditora. Spisem auditora se rozumí pracovní materiály představující základní dokumentaci vykonané práce a závěrů dosažených v průběhu auditu. Auditor musí spis uchovávat po dobu nejméně 10 let od vydání zprávy auditora. Tyto povinnosti mu ukládá zákon o auditorech. (1)

Obsah a formu spisu konkretizují Mezinárodní auditorské standardy. Rozsah spisu se může lišit v závislosti na velikosti účetní jednotky, předmětu její činnosti, úrovni jejího účetního systému nebo v případě vyslovení záporného výroku, kdy důvody výhrady musí být velmi pečlivě zdokumentovány. (21)

#### **4.5.3 Dopis auditora**

Spolu se Zprávou o provedeném auditu obdrží účetní jednotka dopis auditora viz. výše, který slouží jako doporučená komunikace se společností. Na rozdíl od zprávy je určen výhradně pro potřeby vedení společnosti. (23)

Auditor v tomto dopisu uvádí sdělení např. na:

- nedostatky ve vnitřní kontrole a účetním systému,
- nevhodné nebo nedovolené účetní postupy účtování,
- možné rozpory s platnými právními předpisy. (23)

## 4.6 Povinnosti účetní jednotky při auditu

V této kapitole jsem se zaměřila na souhrn povinností účetní jednotky při auditu účetní závěrky. Povinnosti shrnuji níže:

- účetní jednotka odpovídá za věrnou a obsahovou správnost a úplnost údajů a informací poskytovaných auditorovi,
- účetní jednotka odpovídá za vedení účetnictví, jeho správnost, úplnost, průkaznost, srozumitelnost, průhlednost a soulad s platnými předpisy,
- účetní jednotka musí vydat auditorovi tzv. Prohlášení vedení k auditu podepsané statutárním orgánem,
- účetní jednotka má povinnost poskytnout auditorovi veškerou součinnost nezbytnou k provedení auditu, zejména předat mu veškeré písemné podklady, informace a potřebná vysvětlení, případně další doklady, které jsou dle názoru auditora nezbytné k provedení auditu,
- účetní jednotka má povinnost dát auditorovi na jeho žádost písemné pověření o právu na přístup k informacím o účetní jednotce vedené bankami,
- účetní jednotka má povinnost dát auditorovi na jeho žádost písemný souhlas k vyžádání potřebných informací od obchodních partnerů účetní jednotky,
- účetní jednotka má povinnost umožnit auditorovi na jeho požádání fyzickou obhlídku jakéhokoli spravovaného majetku,
- účetní jednotka má povinnost umožnit auditorovi přítomnost při inventarizaci zásob,
- další povinností je na žádost auditora provést inventarizaci u majetku nebo závazků, kde auditor zjistil nedostatky,
- zprávu auditora o ověření účetní závěrky je účetní jednotka povinna uchovávat po dobu 10 let po skončení účetního období,
- auditor je oprávněn požadovat odměnu za auditorskou činnost a účetní jednotka je povinna tuto odměnu zaplatit. (1,23)

### **Pokuta za porušení zákonné povinnosti**

Účetní jednotce, která nesplní zákonnou povinnost zajistit ověření účetní závěrky auditorem, finanční úřad s využitím ustanovení § 37 odst. 1 písm. e) zákona o účetnictví uloží pokutu až do výše 3 % z hodnoty aktiv vymezené v § 20 odst. 1 písm. a) bod 1 zákona o účetnictví. Tuto pokutu může finanční úřad uložit až do uplynutí tří let ode dne, kdy k porušení zákonné povinnosti došlo. (2)

## **4.7 Práva účetní jednotky při auditu**

Tato kapitola pojednává o právech účetní jednotky při ověření účetní závěrky auditorem.

### **Právo účetní jednotky na svobodný výběr auditora**

O výběru auditora jsem se zmiňovala již v kapitole 4.1.2 Kdo auditora vybere a schválí. Statutární orgán je oprávněn uzavřít smlouvu o povinném auditu pouze s určeným auditorem popsáním ve zmiňované kapitole. (1)

### **Právo na odstoupení od smlouvy**

Smluvní vztah podle smlouvy o povinném auditu může účetní jednotka jednostranně ukončit, pouze neprovádí-li auditor povinný audit v souladu s právními předpisy, vnitřními předpisy nebo Etickým kodexem. Rozdílnost názorů na účetní řešení nebo auditorské postupy nelze považovat za důvod pro ukončení smluvního vztahu. Odstoupení od smlouvy o povinném auditu účetní jednotkou nebo auditorem oznámí smluvní strana, která od smlouvy odstoupila, neprodleně Radě pro veřejný dohled nad auditem, a to včetně řádného uvedení důvodů. (1)

### **Stížnost účetní jednotky Komoře auditorů České republiky**

Účetní jednotka má právo při zjištění pochybení ze strany auditora podat stížnost Komoře auditorů České republiky. Komora prošetřuje tyto došlé stížnosti na postup auditora, auditorské společnosti nebo asistenta auditora. Rada pro veřejný dohled nad auditem sleduje vyřizování stížností podaných třetími osobami na statutární auditory nebo auditorské společnosti. (21)

### **Audit mění lhůtu pro podání daňového přiznání**

Účetní jednotka se zákonnou povinností ověření účetní závěrky auditorem podává přiznání k dani z příjmů ve lhůtě do šesti měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Vznik povinnosti auditu účetní závěrky není povinná finančnímu úřadu nijak předem oznamovat. Tuto skutečnost sdělí až záznamem v daňovém přiznání. Účetní jednotka, které nevznikla zákonná povinnost auditorského ověření účetní závěrky, a která se přesto rozhodla si nechat účetní závěrku auditorem ověřit, není oprávněna využít prodloužené lhůty pro podání přiznání k dani z příjmů. (4)

## ZÁVĚR

Ve své diplomové práci jsem si stanovila jako cíl postup účetní jednotky při ověřování účetní závěrky auditorem, dále definování práv a povinností u těchto účetních jednotek.

Hlavním přínosem je praktická část, která může být pomůckou pro společnosti ověřující účetní závěrku auditorem.

Začátek praktické části jsem rozdělila na pět fází: před auditem, počátek auditu, průběh auditu, závěr auditu a po ukončení auditu. Ke každé fázi jsem na začátku kapitoly vytvořila přehlednou tabulku shrnující postup jednotlivých povinností z pohledu auditora a účetní jednotky. Pod těmito tabulkami jednotlivé postupy a povinnosti popisují. Auditorem se zabývám spíše okrajově ve smyslu co z jeho činností je podstatné pro účetní jednotky.

Práci jsem se snažila psát srozumitelnou formou, aby účetní jednotky, které se zatím s auditem nesetkaly, práci porozuměly.

Podle mého názoru jsem stanovený cíl splnila a věřím, že je moje práce přínosem pro účetní jednotky, které jsou podnikatelskými subjekty a mají povinnost ověření účetní závěrky auditorem nebo se takto rozhodly dobrovolně.

# LITERATURA

## Zákony schválené parlamentem ČR

- (1) Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů.
- (2) Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- (3) Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
- (4) Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

## Směrnice a vyhlášky

- (5) České účetní standardy č. 001-023.
- (6) Vyhláška MF č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

## Knižní publikace

- (7) AMBROŽ, J. *1. ÚČETNÍ ZÁVĚRKA po novele veřejných financí*. Praha: Vladimír Vyskočil – KORŠACH, 2008. 167 s. ISBN 978-80-86296-18-0.
- (8) DVOŘÁČEK, J. *Audit podniku a jeho operací*. Praha: C. H. Beck, 2005. 165 s. ISBN 80-7179-809-6.
- (9) KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. XVI. vyd. Praha: POLYGON, 2006. 444 s. ISBN 80-7273-130-0.
- (10) KOVANICOVÁ, D. a kol. *Finanční účetnictví – světový koncept*. IV. vyd. Praha: POLYGON, 2003. 524 s. ISBN 80-7273-090-8.
- (11) KRÁLÍČEK, V. *Zákon o auditorech. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2009. 140 s. ISBN 978-80-7357-464-2.
- (12) KRÁLÍČEK, V. A MÜLLEROVÁ, L. *Auditing*. Praha: Bilance, 1998. 222 s. ISBN – neuvedeno.
- (13) MEZINÁRODNÍ FEDERACE ÚČETNÍCH. *PŘÍRUČKA MEZINÁRODNÍCH AUDITORSKÝCH STANDARDŮ*. Praha: KAČR, 2006. 1002 s. ISBN 80-86679-05-5.
- (14) MÜLLEROVÁ, L. *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. 1. vyd. Praha: ASPI, a.s. 2007. 136 s. ISBN 978-80-7357-308-9

- (15) *Podvojné účetnictví 2007*. 14. vyd. Praha: GRADA, 2007. 228 s. ISBN 978-80-247-2088-3.
- (16) RICCHIUTE, D. N. *AUDIT*. Praha: VICTORIA PUBLISHING, 1994. 792 s. ISBN 80-85605-86-4.
- (17) RYNEŠ, P. *Podvojné účetnictví a účetní závěrka 2007*. 7. vyd. Ostrava: ANAG, 2007. 927 s. ISBN 978-80-7263-368-5.
- (18) SEDLÁČEK, J. *Základy auditu*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita Ekonomicko-správní fakulta 2006. 169 s. ISBN 80-210-4168-4
- (19) SVATOŠOVÁ, J. a TRÁVNÍČKOVÁ, J. *Účtová osnova, České účetní standardy, postupy účtování pro podnikatele. 2008*. Zlín: ANAG, 2008. 351 s. ISBN 978-80-7263-439-2.
- (20) VORBOVÁ, H. *Výkaz cash flow a finanční analýza*. Praha: LINDE, 1997. 134 s. ISBN 80-902105-3-8.

#### **Internetové odkazy**

- (21) *Komora auditorů České republiky*: oficiální stránka [on-line]. Dostupné z: [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz).
- (22) *Audit účetnictví. Chyby zjištěné při auditu*. Oficiální stránka [on-line]. Dostupné z: [www.auditucetnictvi.cz](http://www.auditucetnictvi.cz).

#### **CD-ROM**

- (23) *Příručka pro provádění auditu u podnikatelů*. [CD-ROM]. Praha: KAČR, 2006. ISBN 80-86679-07-1.

# SEZNAM OBRÁZKŮ, SCHÉMAT A TABULEK

## Obrázky

Obrázek 1: Komora auditorů České republiky .....	46
--	----

## Schémata

Schéma 1: Faktory vzniku auditorské profese .....	13
Schéma 2: Předmět auditu .....	34
Schéma 3: Auditorský přístup .....	51
Schéma 4: Zúčastněné strany při auditu .....	55

## Tabulky

Tabulka 1: Mezinárodní auditorské standardy ISA .....	27
Tabulka 2: Okolnosti vyslovení jiného výroku .....	44
Tabulka 3: Fáze první – před auditem .....	56
Tabulka 4: Fáze druhá – počátek spolupráce s auditorem .....	60
Tabulka 5: Fáze třetí – průběh auditu .....	64
Tabulka 6: Fáze čtvrtá – závěr auditu .....	69
Tabulka 7: Fáze pátá – po ukončení auditu .....	73

## SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ

ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
EHS	Evropské hospodářské společenství
ES	Evropské společenství
EU	Evropská unie
FMF	Federální ministerstvo financí
IAASB	International Audit and Assurance Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IFAC	International Federation of Accountants
ISA	International Standards on Auditing
KAČR	Komora auditorů České republiky
KČ	Koruny české
MŠMT	Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy
OSVČ	Osoba samostatně výdělečně činná
USA	United States of America
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles

# SEZNAM PŘÍLOH

PŘÍLOHA A – Prohlášení vedení k auditu

**Prohlášení vedení k auditu**

(Hlavičkový papír účetní jednotky)

(Datum)

(Auditorovi)

Toto prohlášení je poskytováno v souvislosti s Vaším auditem účetní závěrky společnosti ABC k 31. prosinci 20XX za účelem vydání výroku o tom, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz (ve všech významných aspektech věrně zobrazuje) finanční pozici společnosti ABC k 31. prosinci 20XX a výsledky jejího hospodaření a peněžní toky za rok 20XX v souladu s (uveďte platné účetní předpisy).

Jsme si vědomi, že zodpovídáme za správnou prezentaci účetní závěrky v souladu s (uveďte platné účetní předpisy).

1. Potvrzujeme, v souladu s naším nejlepším vědomím a svědomím, následující prohlášení:

- Nevyskytly se žádné problémy, které by mohly mít významný dopad na účetní závěrku, v souvislosti s členy vedení společnosti ani jejími zaměstnanci, kteří mají významnou úlohu ve vnitřních kontrolách.
- Zpřístupnili jsme Vám všechny účetní záznamy, související podklady a zápisy ze všech valných hromad akcionářů a jednání představenstva (zejména z jednání, která se konala dne XX a YY).
- Potvrzujeme, že informace poskytnuté ve vztahu k identifikaci propojených osob jsou úplné.
- Účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti ani v ní nebyly opomenuty žádné významné skutečnosti.
- Společnost splňuje všechny požadavky smluv, jejichž nedodržení může mít významný vliv na účetní závěrku.
- Nemáme žádné informace týkající se nesouladu s regulačními požadavky, které by mohly mít významný vliv na účetní závěrku.
- Následující skutečnosti byly v náležitém rozsahu zaúčtovány nebo uvedeny v účetní závěrce:

- (a) identifikace propojených osob a transakce s těmito osobami a související hodnoty,
- (b) ztráty z uzavřených smluv,
- (c) dohody nebo opce týkající se zpětného odkoupení prodaných aktiv,
- (d) majetek poskytnutý jako zajištění.

- Nemáme žádné plány ani úmysly, které by mohly významně ovlivnit hodnotu nebo klasifikaci aktiv a pasív, která jsou zobrazena v účetní závěrce.

- Nemáme žádné plány týkající se přerušení některých činností, ani žádné jiné plány či úmysly, jejichž výsledkem by byla existence přebytečných nebo zastaralých zásob, a žádné zásoby nejsou zaúčtovány v částce převyšující čistou realizovatelnou hodnotu.

- Společnost má dostatečné oprávnění ke všem aktivům a v souvislosti s těmito aktivy neexistují žádná zástavní práva, s výjimkou těch, která jsou uvedena v bodě X přílohy k účetní závěrce.

- Zaúčtovali jsme a vykázali všechny závazky, jak skutečné, tak potenciální, a v bodě X přílohy k účetní závěrce jsme uvedli záruky, které jsme poskytli třetím stranám.

- Po datu účetní závěrky nedošlo k žádným událostem, kromě událostí uvedených v bodě X přílohy k účetní závěrce, které by vyžadovaly úpravu účetní závěrky nebo uvedení v ní.

- Závazek vyplývající ze soudního sporu se společností XYZ byl vyrovnán v celkové výši XXX, na kterou byla v účetní závěrce vytvořena odpovídající rezerva. Společnost si není vědoma žádných dalších závazků souvisejících se soudními spory.

- Na žádném z našich vkladových nebo investičních účtů neexistují žádné formální ani neformální kompenzační zůstatky. S výjimkou smluv, které jsou popsány v bodě X přílohy k účetní závěrce, nemáme žádné jiné úvěrové smlouvy.

- V účetní závěrce jsme správně zaúčtovali nebo uvedli opce na odkoupení akcií a smlouvy a akcie rezervované na opční práva, konverze a jiné požadavky.<sup>20</sup>

.....  
(statutární orgán)

.....  
(finanční ředitel)

---

<sup>20</sup> *Prohlášení vedení k auditu*. Převzato z: Příručka pro provádění auditu u podnikatelů. [CD-ROM]. Praha: KAČR, 2006. s. 264.