



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

AUDIT ÚČETNÍ ZÁVĚRKY VYBRANÉHO ZEMĚDĚLSKÉHO PODNIKU

AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS OF THE SELECTED AGRICULTURAL COMPANY

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Radka Stojánková

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.

BRNO 2016

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Stojánková Radka, Bc.

Účetnictví a finanční řízení podniku (6208T117)

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 účetní závěrky vybraného zemědělského podniku

v anglickém jazyce:

Audit of Financial Statements of the Selected Agricultural Company

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Vymezení problému a cíle diplomové práce

Teoretická východiska práce - zhodnocení aktuálních zdrojů z oblasti auditu účetní závěrky

Analýza problému a současné situace ve vybraném zemědělském podniku

Vlastní návrhy řešení, zhodnocení přínosu návrhů řešení

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Seznam odborné literatury:

KNAPP, M. C. Contemporary auditing: Real Issues and Cases. 7 ed. MA Cengage Learning, 2008. ISBN 978-0-324-65805-7.

MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD ISA 315. Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti. Praha: Komora auditorů České republiky, 2005. Dostupné z: http://www.kacr.cz/data/pdf/auditorske_standardy/ISA315.pdf

MÜLLEROVÁ, L., V. KRÁLÍČEK a kol. Auditing. 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, Nakladatelství Oeconomica, 2014. ISBN 978-80-245-2018-6.

RITTENBERG, L. E., A. GRAMMLING and K. M. JOHNSTONE. Auditing: A Business Risk Approach. 6 ed. Mason: Thomson/South-Western, 2008. ISBN 978-0-324-37558-9.

ŠTEKER, K. a M. OTRUSINOVÁ. Jak číst účetní výkazy: Základy českého účetnictví a výkaznictví. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. ISBN 978-80-247-4702-6.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2015/2016.

L.S.

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc.
Ředitel ústavu

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
Děkan fakulty

V Brně, dne 29.2.2016

ABSTRAKT

Diplomová práce je zaměřena na provedení auditu u zemědělského subjektu. Je zde uveden historický vývoj auditu a základní informace. Práce popisuje regulaci v rámci Evropské unie, samotný postup dle Mezinárodních auditorských standardů a specifika auditu u zemědělského podniku. V analytické části je postup ověřování účetní závěrky znázorněn na konkrétní účetní jednotce. Cílem je přiblížit legislativní úpravu a postup provádění auditu účetní závěrky v České republice.

ABSTRACT

The thesis is focused on the audit on an agricultural entity. There is a historical development of audit and basic information. The thesis describes the regulation in the European Union, the procedure itself in accordance with International Standards on Auditing and the specifics of the audit at the agricultural company. In the analytical part is the procedure shown on a particular entity. The aims are to describe legislative regulation and procedure of audit in the Czech Republic.

KLÍČOVÁ SLOVA

audit, účetnictví, zásoby, náklady, výnosy, Mezinárodní auditorské standardy, výroční zpráva, účetní závěrka, rozvaha, výkaz zisku a ztráty, zemědělství

KEY WORDS

audit, accounting, inventory, costs, revenues, International Standards on Auditing, annual report, financial statements, balance-sheet, profit and loss account, agriculture

BIBLIOGRAFICKÁ CITACE

STOJÁNKOVÁ, R. *Audit účetní závěrky vybraného zemědělského podniku*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2016. 110 s. Vedoucí diplomové práce Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.

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 23. května 2016

.....
podpis studenta

PODĚKOVÁNÍ

Na tomto místě bych chtěla poděkovat především vedoucí diplomové práce Ing. Zuzaně Křížové, Ph.D. za odborné rady, cenné připomínky a trpělivost. Dále také vedení společnosti ADW AGRO, a. s. za poskytnutí informací potřebných k vypracování této práce. V neposlední řadě bych chtěla poděkovat svým blízkým a rodině za podporu při psaní diplomové práce i během celého studia.

OBSAH

ÚVOD.....	10
VYMEZENÍ PROBLÉMU A CÍLE DIPLOMOVÉ PRÁCE.....	12
1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE.....	14
1.1 ZÁKLADNÍ INFORMACE O AUDITU	14
1.1.1 <i>Co je audit?</i>	14
1.1.2 <i>Historie auditu</i>	15
1.1.3 <i>Druhy auditu a jeho cíle</i>	16
1.1.4 <i>Předmět auditu</i>	18
1.1.5 <i>Subjekty s povinností auditu</i>	18
1.1.6 <i>Vztah účetnictví a auditu</i>	19
1.1.7 <i>Auditorská profese</i>	20
1.2 REGULACE AUDITU V ČESKÉ REPUBLICE.....	20
1.2.1 <i>Legislativní úprava v České republice</i>	21
1.2.2 <i>Komora auditorů České republiky (KAČR)</i>	21
1.3 AUDIT V EU.....	21
1.3.1 <i>Regulace v EU</i>	22
1.3.2 <i>Mezinárodní auditorské standardy</i>	23
1.3.3 <i>Mezinárodní účetní standardy</i>	24
1.4 VÝPOČETNÍ TECHNIKA A AUDIT.....	24
1.4.1 <i>Auditorské softwarové programy</i>	25
2 POSTUP PŘI OVĚŘOVÁNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	26
2.1 VYHODNOCENÍ RIZIK.....	26
2.1.1 <i>Přípravné práce</i>	27
2.1.2 <i>Plánování auditu</i>	29
2.1.3 <i>Provedení postupů vyhodnocení rizik</i>	30
2.2 REAKCE NA VYHODNOCENÁ RIZIKA	32
2.2.1 <i>Všeobecné reakce na vyhodnocená rizika</i>	33
2.2.2 <i>Další auditorské postupy</i>	33
2.3 PŘÍPRAVA ZPRÁVY AUDITORA.....	36
2.3.1 <i>Zhodnocení důkazních informací</i>	37
2.3.2 <i>Zpráva auditora a formulace výroku k účetní závěrce</i>	40
2.4 AUDIT ZEMĚDĚLSKÝCH SUBJEKTŮ	42
2.4.1 <i>Účetnictví a daňová zvýhodnění zemědělských subjektů</i>	42
2.4.2 <i>Mezinárodní účetní standard IAS 41 – Zemědělství</i>	44
2.4.3 <i>Specifika auditu zemědělských subjektů</i>	44
2.5 AUDIT ZÁSOB	45
2.5.1 <i>Oceňování a účtování zásob</i>	45
2.5.2 <i>Oceňování zásob dle IFRS a US GAAP</i>	46
2.5.3 <i>Specifika auditu zásob</i>	46
3 ANALÝZA SOUČASNÉ SITUACE VE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI	48
3.1 ZÁKLADNÍ INFORMACE O AUDITOVANÉ SPOLEČNOSTI.....	48
3.1.1 <i>Oblasti podnikání společnosti</i>	49

3.1.2	<i>Historie společnosti</i>	50
3.1.3	<i>Organizační struktura společnosti</i>	50
3.1.4	<i>Specifika auditu u analyzované společnosti</i>	51
3.2	ZÁSOPY SPOLEČNOSTI.....	52
3.3	POSOUZENÍ RIZIKA ZAKÁZKY	54
3.4	PŘEDBĚŽNÉ PLÁNOVACÍ PROCEDURY	54
3.4.1	<i>Porozumění oblasti podnikání</i>	54
3.4.2	<i>Porozumění kontrolnímu systému</i>	56
3.4.3	<i>Porozumění účetnímu systému</i>	64
3.4.4	<i>Provádění předběžných analytických postupů</i>	66
3.4.5	<i>Stanovení plánovací hladiny významnosti</i>	66
3.5	VYTVOŘENÍ PLÁNU AUDITU	67
3.5.1	<i>Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a nesprávností</i>	67
3.5.2	<i>Plán testů vnitřních kontrol</i>	68
3.6	PROVEDENÍ AUDITU	68
3.6.1	<i>Provedení testů spolehlivosti</i>	68
3.6.2	<i>Provádění analytických testů věcné správnosti</i>	69
3.6.3	<i>Provádění testů detailních údajů</i>	71
3.6.4	<i>Vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti</i>	73
3.6.5	<i>Posouzení účetní závěrky</i>	73
3.6.6	<i>Posouzení výroční zprávy</i>	76
3.7	ZÁVĚR A VYDÁNÍ ZPRÁVY	77
3.7.1	<i>Získání prohlášení vedení společnosti</i>	77
3.7.2	<i>Zpráva auditora</i>	77
4	VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ	79
4.1	ZHODNOCENÍ ČINNOSTÍ AUDITOVANÉ SPOLEČNOSTI	79
4.2	NÁVRHY NA ZLEPŠENÍ.....	80
4.2.1	<i>Dokumentace měsíčních kontrol</i>	80
4.2.2	<i>Zpráva o vztazích mezi propojenými osobami a výroční zpráva</i>	81
4.2.3	<i>Kontrola požadavků v oblasti zásob</i>	83
4.2.4	<i>Kontrola maloobrátkových zásob</i>	83
4.2.5	<i>Účtování sóji</i>	85
4.2.6	<i>Vnitropodniková směrnice</i>	86
	ZÁVĚR	87
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	89
	SEZNAM TABULEK.....	96
	SEZNAM OBRÁZKŮ	96
	SEZNAM ROVNIC	96
	SEZNAM GRAFŮ	96
	SEZNAM ZKRATEK A SYMBOLŮ	97
	SEZNAM PŘÍLOH.....	100

ÚVOD

Audit je v posledních letech velmi diskutovaným tématem, jak z pohledu auditovaných společností, tak z pohledu externích uživatelů. Jedná se o prostředek, kterým se ověřuje účetní závěrka. Důležitým předpokladem, kterého má být dosaženo, je podávání věrného a poctivého obrazu účetnictví.

Samotná auditorská profese se v České republice začala rozvíjet v 90. letech minulého století. Postupně byla tato činnost regulována různými vyhláškami, ale díky vývoji účetnictví a globalizaci bylo nutné se touto problematikou zabývat podrobněji. Proto vznikl v roce 1992 zákon č. 524/1992 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), kterým je toto povolání regulováno až dodnes.

Diplomová práce je rozdělena do čtyř samostatných částí. První dvě části jsou zaměřeny zejména teoreticky a poslední dvě znázorňují praktický příklad a jeho návrhy na případné zlepšení.

První část obsahuje teoretická východiska práce. Je zde uveden historický celosvětový vývoj auditu a jsou zde popsány nejčastější druhy auditu, které se v dnešní době provádí. Důležitou problematikou, která je v této části podrobněji rozebrána, jsou subjekty s povinností auditu a kritéria dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Dále se tato část věnuje legislativní úpravě v České republice a Komoře auditorů České republiky. Je zde také uvedena regulace auditu v rámci Evropské unie, kde jsou uvedeny jednotlivé směrnice řešící problematiku auditu. Je zde uveden účel Mezinárodních auditorských standardů a Mezinárodních účetních standardů. Poslední kapitola této části se věnuje auditorským softwarovým programům.

Další část je zaměřena již na samotný postup při ověřování účetní závěrky v České republice. Všechny kroky postupu jsou v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy. Je zde popsáno účetnictví v zemědělství, specifika auditu u zemědělských subjektů a problematika zásob.

Třetí část diplomové práce ukazuje auditorský postup na praktickém příkladu. Tato část vychází z reálných dat společnosti, která je zemědělskou účetní jednotkou. Postup je zaměřen na již zmíněný audit zásob. Na zvoleném podniku jsou aplikovány postupy důležité při poznání kontrolního prostředí, při provádění kontrolních testů a testů věcné správnosti. Všechny tyto kroky jsou znázorněny na zásobách analyzované společnosti. Ověření účetní závěrky je provedeno za rok 2014.

Poslední část diplomové práce je návrhová část, kde jsou uvedena řešení, která mohou zlepšit samotný postup ověřování účetní závěrky. Jednotlivé návrhy řešení jsou z různých oblastí činností auditu.

Podklady pro provedení auditu u analyzovaného zemědělského subjektu jsou výroční zprávy, rozvahy, výkazy zisku a ztráty a přílohy k účetní závěrce. Všechny dokumenty, které byly k dispozici, jsou z let 2011 až 2014.

VYMEZENÍ PROBLÉMU A CÍLE DIPLOMOVÉ PRÁCE

Diplomová práce se zabývá ověřováním účetní závěrky v České republice. Audit je široký pojem, proto se práce blíže věnuje pouze oblasti zásob, a to především u zemědělských subjektů.

Hlavním cílem této diplomové práce je popsat legislativní úpravu a samotný postup provádění auditu účetní závěrky v České republice dle Mezinárodních auditorských standardů. Dalším cílem je tento proces provedení auditu popsat s ohledem na specifika zemědělského subjektu a s ohledem na vybranou zahraniční oblast. Postup je dále aplikován na zemědělskou účetní jednotku ADW AGRO, a. s., kde se největší pozornost věnuje oblasti zásob.

Aby bylo výše zmíněných cílů dosaženo, je nutné stanovit metody práce, které budou využity jak v teoretické, tak i v analytické části diplomové práce. Nejprve je zapotřebí nastudovat potřebnou odbornou literaturu, výroční zprávy a důležité dokumenty analyzované společnosti.

První dvě části této práce jsou zpracovány metodou deskripce. Další dvě části, které představují analytickou část, využívají následující metody:

- pozorování,
- srovnávání,
- analýza,
- indukce,
- dedukce,
- syntéza a
- vztahová analýza [1].

Pozorování je první z využitých metod v analytické části, kde se systematicky sledují skutečnosti, které se odehrávají ve společnosti. Jedná se o informace ohledně kontrolního systému, evidence zásob, oceňování zásob atd. Tyto skutečnosti jsou ve třetí části diplomové práce pečlivě popsány a vysvětleny.

Další metodou, která je v práci použita, je srovnávání. Metoda je z věcného hlediska využita např. při výpočtu poměrových a rozdílových ukazatelů. Z hlediska časového je provedena u posuzování plnění kritérií v letech 2011 až 2014 nebo při porovnávání tržeb za jednotlivé roky.

Analýza představuje rozbor společnosti na jednotlivé části a dále jejich detailnější zkoumání. V úvodu třetí části je provedena kompletní analýza společnosti, její historie, oblasti podnikání a složení aktiv za rok 2014. Tato část je také zaměřena na rozbor vnitřních kontrol, konkrétních účetních případů, výroční zprávy, rozvahy a výkazu zisku a ztráty.

V diplomové práci je také využita metoda indukce a dedukce. Zmíněná metodika práce je použita např. při zkoumání kontrolního systému nebo při porozumění účetnímu systému. Indukce usnadnila vyvození obecných závěrů na základě zjištěných poznatků. Naopak dedukce pomohla vyvodit konkrétní závěry.

Syntéza je důležitou metodou diplomové práce. Díky ní je možné lépe odhadovat souvislosti, zákonitosti a fungování. Je využita při zkoumání celého vnitřního systému společnosti, ale i při provádění závěrečných návrhů.

Neméně důležitou součástí práce je zkoumání vzájemných závislostí mezi jednotlivými divizemi společnosti. Vztahová analýza je využita i při zkoumání celé rozvahy a výkazu zisku a ztráty.

Z hlediska regulace jsou stěžejní zákony, především zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech) a zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Diplomová práce se také řídí Mezinárodními auditorskými standardy.

1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

Teoretická část diplomové práce je zaměřena na vysvětlení základních pojmů. Obsahuje informace, co je audit, jaké jsou druhy, cíle, principy auditu a co je jeho předmětem. Je zde popsán i vztah účetnictví a auditu. Dále je uvedena legislativní úprava auditu a subjekty, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Všechny uvedené pojmy jsou čerpány zejména z odborné literatury, příslušných zákonů a internetových zdrojů.

1.1 Základní informace o auditu

Tato část objasňuje nejzákladnější pojmy auditorské problematiky, seznamuje s historií auditu a vysvětluje jeho podstatu.

1.1.1 Co je audit?

„Audit je systematický proces objektivního získávání a vyhodnocování důkazů, týkajících se informací o ekonomických činnostech a událostech, s cílem zjistit míru souladu mezi těmito informacemi a stanovenými kritérii a sdělit výsledky zainteresovaným zájemcům“ [2, s. 26].

Povinný audit je prostředek, kterým se ověřuje, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz prostřednictvím materiálního základu, a to účetnictví. Musí být v souladu s právními předpisy a příslušným rámcem účetního výkaznictví, podle kterého je účetní závěrka nebo konsolidovaná účetní závěrka sestavována, a to podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). Je vykonáván nezávislou osobou a upraven zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o auditorech“) [3].

Auditing lze považovat za vědeckou disciplínu. Z hlediska tohoto pojetí splňuje všechny požadované charakteristiky, avšak není oficiální vědeckou disciplínou, zastřešuje ho obor Ekonomie [4].

1.1.2 Historie auditu

První zmínky lze vystopovat už v dávné minulosti. Uvádí se, že již ve starém Egyptě bylo vyžadováno, aby daňové příjmy kontrolovali nezávislí úředníci. I ve starověkém Římě se prověřovala evidence příjmů a výdajů ve všech provinciích [5].

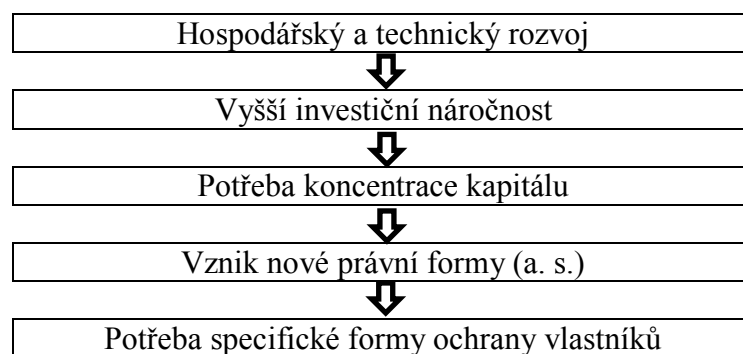
Skutečné důkazy však můžeme nalézt až v novodobé historii. Zmínky spojené s auditem se poprvé objevily ve Velké Británii v roce 1844 v zákoně o společnostech. Akcionáři měli právo kontrolovat účetní knihy a účetní výkazy společnosti. O deset let později však zákon stanovil, že auditoři musí být, ve vztahu ke společnosti, nezávislé osoby. V tento okamžik nebyl audit ještě povinně vyžadován. K tomu došlo až zákonem o společnostech z roku 1947. Zákon o společnostech z roku 1948 stanovil auditorovi práva, povinnosti, jeho odpovědnost, a aby sestavované účetní závěrky poskytovaly pravdivé a věrné zobrazení. Poslední největší úprava tohoto zákona je z roku 2006. V úpravě je zavedeno mnoho nových reforem a nově definuje trestný čin a pokuty pro auditory za porušení jejich povinností a vydání klamavé a nepravdivé auditorské zprávy. Podobné ustanovení obsahuje i česká legislativa (zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník). Na druhou stranu, zákon o společnostech, obsahuje informace o ochraně auditorů a vymezuje jejich odpovědnost. Ustanovení platná od roku 2008 uvádí okolnosti a způsob, jak může auditor odstoupit od smlouvy [6].

Ve Spojených státech amerických vznikla auditorská profese až v roce 1917. Významná změna proběhla v roce 1929, kdy se právní úprava USA věnovala účetním výkazům souhrnně. Na audit ve Spojených státech měl vliv vznik významných profesních organizací. Jde především o celostátní Organizaci certifikovaných účetních znalců (CPA), Americký institut certifikovaných účetních (AICPA) a Komisi pro burzy cenných papírů (SEC). Zákon o směně cenných papírů z roku 1934 a zákon o cenných papírech z roku 1933 vyžadují, aby akciové společnosti, s veřejně obchodovatelnými akciemi, měly účetní závěrku ověřenou nezávislým auditorem. V roce 2002 byl přijat zákon Sarbanes-Oxley, který obsahuje standardy pro akciové společnosti a jejich auditory [4].

Po druhé světové válce byl ve Francii změněn postup při ověřování účetnictví. Cílem bylo zlepšit fungování finančního trhu, který byl nutný pro ekonomický rozvoj. Díky tomu byl v roce 1966 přijat zákon o obchodních společnostech [6].

V České republice se vznik první profesní organizace datuje od roku 1990, avšak již v roce 1989 byla vydána vyhláška o ověřovateli. Díky vývoji účetnictví norma zastarala, a proto byla v roce 1992 nahrazena zákonem č. 524/1992 Sb., o auditorech. V tomto roce také Unie auditorů ČR začala vydávat časopis Auditor. V roce 1993 Unii auditorů nahradila Komora auditorů ČR, která působí dodnes [7].

Důvody vzniku auditorské profese jsou znázorněny na následujícím obrázku.



Obrázek 1: Vznik auditorské profese [4, s. 13]

1.1.3 Druhy auditu a jeho cíle

Řada faktorů vedla k nezbytnosti kontroly různých činností podniku. Mezi tyto faktory patří například rostoucí složitost ekonomických jevů, měnící se metody řízení, velikost podniku, vliv výpočetní techniky, tlak konkurence a mnoho dalších [8].

Odlišnosti jednotlivých druhů auditu jsou především v cíli, uživatelích, předmětu, metodách, postupech i nárocích, které jsou kladeny na osoby, které audit provádějí. Významnými rozdíly jsou také rozdíly v rozsahu a obsahu legislativní úpravy. Z těchto hledisek rozeznáváme různé druhy auditu [4].

Dle Müllerové a Králíčka se audit dělí na:

- audit účetní závěrky,
- interní audit,
- forenzní audit,
- audit jakosti,
- ekologický audit,
- počítačový audit a
- personální audit [4].

Audit účetní závěrky neboli externí audit se zabývá účetní závěrkou. Provádí ho nezávislý auditor. V dalších částech diplomové práce bude tento typ auditu podrobněji rozebrán. Interní audit je nezávislá a objektivní činnost zaměřená na zdokonalování procesů v organizaci. Napomáhá dosahování cílů tím, že zlepšuje systém řízení rizik, řídicí a kontrolní procesy. Poskytuje informace pro efektivní plnění úkolů. Forenzní audit se zaměřuje na hospodářskou kriminalitu a je proti nedodržování vnitrofiremních předpisů a směrnic. Cílem je odhalit protizákonné jednání. Audit jakosti se soustředí na kvalitu výkonů. Tento audit se zaměřuje buď na kontrolu celého systému managementu jakosti, nebo na ověřování technologií ve výrobě a dále také na finální výrobek. Na dopady na životní prostředí a na jeho ochranu je zaměřen ekologický audit. Jedná se o soustavné vyhodnocování systému s vlivem na životní prostředí. Následkem rozvoje informačních technologií vznikl počítačový audit, který se soustředí na kontrolu informačních systémů a na ochranu jejich dat. Personální audit umožňuje kontrolu výsledků, účinností a efektivnosti řízení lidských zdrojů. Cílem je posoudit celkové zaměření personálního řízení a jeho účinnost [4], [9].

Ricchiute rozlišuje tři druhy auditu. Prvním z nich je audit finančních výkazů definovaný jako systematický proces, který začíná žádostí o auditorské služby a je spjat s atestací. Mezi další typy auditu patří operativní audit, vykonávaný interními auditory. Posledním je dodržovací (inspekční) audit, jehož cílem je zjistit, jestli neziskové organizace postupují podle zákona a stanovených předpisů [2].

Primárním cílem auditu je zvýšení věrohodnosti informací uvedených v účetnictví. K tomu slouží zpráva auditora, která obsahuje vyjádření, zda účetní výkazy věrně zobrazují stav dluhů a majetku, finanční situaci a výsledek hospodaření v souladu s účetními standardy. Dalším cílem je jeho preventivní působení, které se snaží zabránit vzniku chyb a podvodů. Důležitá je také jeho výchovná a především poradenská funkce [9].

1.1.4 Předmět auditu

Předmětem auditu je:

- řádná účetní závěrka nebo
- mimořádná účetní závěrka nebo
- konsolidovaná účetní závěrka a
- výroční zpráva.

Účetní závěrka obsahuje rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu účetní závěrky (přílohou může být i přehled o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu). Účetní jednotky, které podléhají auditu, musí mít účetní závěrku sestavenou v plném rozsahu [11].

Dne 1. ledna 2016 vešel v platnost zákon č. 221/2015 Sb., kterým se mění zákon o účetnictví a některé další zákony. Novela zákona přináší změnu v auditu výroční zprávy. Doposud se vydávaly dvě zprávy auditora, jedna o auditu účetní závěrky a druhá o ověření výroční zprávy. U auditů dochází k návratu jedné zprávy auditora, která bude obsahovat jak ověření účetní závěrky, tak i výroční zprávy. Novela je platná již pro audity započaté v roce 2015 a dokončené po 1. lednu 2016 [12].

1.1.5 Subjekty s povinností auditu

Zákon o účetnictví upravuje v § 20 povinnost ověřování účetní závěrky auditorem. Tuto povinnost mají účetní jednotky při splnění jednoho, resp. dvou kritérií, které stanoví výše uvedený zákon. Není však příliš známo, že účetní závěrku ověřenou auditorem musí mít celá řada dalších subjektů, kterým tuto povinnost ukládá zvláštní právní předpis. Povinnost auditu má pomoci důvěryhodnosti vůči dárcům, zakladatelům, členům společnosti a především veřejnosti [4].

Kritéria dle § 20 odst. 1 písm. a) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví do 31. prosince 2015:

- celková aktiva jsou větší než 40 000 000 Kč; celkovými aktivy se rozumí úhrn zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o rezervy, opravné položky a odpisy majetku,
- roční úhrn čistého obratu je větší než 80 000 000 Kč; ročním úhrnem čistého obratu se rozumí výše výnosů snížená o prodejní slevy, dělená počtem měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobena dvanácti,
- průměrný přepočtený počet zaměstnanců v průběhu účetního období je větší než 50; tento stav se zjistí způsobem, který je uveden ve zvláštním právním předpise (zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě) [11].

Akciové společnosti mají povinnost auditu, pokud splní alespoň jedno ze tří výše uvedených kritérií. Tuto povinnost mají ke konci rozvahového dne účetního období, za něž se účetní závěrka ověřuje [13].

Od 1. ledna 2016 dělí výše zmíněná novela zákona účetní jednotky dle § 1b na mikro, malé, střední a velké. Povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem mají všechny velké a střední účetní jednotky. Pro mikro a malé účetní jednotky platí následující podmínky dle § 20 odst. 1 písm. c), aktiva celkem 40 000 000 Kč, roční úhrn čistého obratu 80 000 000 Kč a průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50. Malé účetní jednotky mají povinnost auditu, pokud překročily alespoň jednu podmínku a ostatní malé účetní jednotky (mikro) pokud překročily alespoň dvě [11].

Existují i akciové společnosti, které mají mít účetní závěrku ověřenou vždy. Jsou to například banky, investiční fondy a pojišťovny. Nadace, politické strany a hnutí, veřejné výzkumné instituce nebo obecně prospěšné společnosti mají tuto povinnost na základě zvláštního právního předpisu [4].

1.1.6 Vztah účetnictví a auditu

Účetnictví a audit spolu velmi úzce souvisejí. Občas bývá audit chybně považován za součást účetnictví. Především znalost účetnictví je jedna z podmínek, které musí

auditor splňovat. Procesy sestavení účetní závěrky a jejich ověřování jsou od sebe velmi odlišné. Liší se předmětem, metodou, ale i odpovědnou osobou. Za účetnictví, které postupuje dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, odpovídá statutární orgán. Naopak za audit, který se řídí Mezinárodními auditorskými standardy, je odpovědný nezávislý auditor [4].

1.1.7 Auditorská profese

Auditor je osoba, která ověřuje, zda informace v účetní závěrce podávají věrný a poctivý obraz o hospodaření účetní jednotky, především o stavu majetku, zdrojů krytí, nákladů a výnosů a o hospodářském výsledku [6].

Auditoři musí být nezávislí a musí se řídit Mezinárodními auditorskými standardy a Etickým kodexem. Může jít o fyzickou i právnickou osobu, která získala oprávnění provozovat auditorskou činnost od komory auditorů. Povinností auditora je také vést auditorský spis. Pokud tuto povinnost poruší, hrozí mu zákonem stanovené sankce [14].

Nutné podmínky stanovené Etickým kodexem jsou dodržování bezúhonnosti, nezávislosti, nestrannosti, odborná způsobilost a podmínka náležité péče [3].

Auditoři kromě ověřování účetní závěrky poskytují i další neauditorské služby. Jedná se zejména o účetní poradenství, forenzní šetření, sestavování účetních závěrek, přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků, prověrku účetní závěrky, ověření jiných dokumentů a další. Je nutné, aby poskytování těchto služeb bylo v souladu s Etickým kodexem auditorů a podléhalo prověře zabezpečení kvality auditu [4].

1.2 Regulace auditu v České republice

Regulace činností auditora je nutná především z toho důvodu, že auditoři poskytují svoje služby klientům, a ti za ověřování účetní závěrky platí. Cílem regulace je zajistit kvalitu, hodnověrnost a spolehlivost činnosti auditora. Určitá pravidla regulace si stanoví auditoři sami a ostatní jim ukládá stát. Za nutné se v dnešní době považuje dodržování mezinárodních pravidel auditorské profese na úrovni Evropské

unie (dále jen „EU“). Mezi nejvýznamnější prvky regulace se také řadí Etický kodex a zákon o auditorech, který omezuje podnikání auditorů v některých oborech. V České republice je od roku 2009 zřízena Rada pro veřejný dohled nad auditem [15].

1.2.1 Legislativní úprava v České republice

Hlavní povinnosti auditu jsou stanoveny v § 20 zákona o účetnictví (ověřování účetní závěrky auditorem) a určité podmínky jsou uvedeny v § 21 a § 21a tohoto zákona. Samotná auditorská činnost se pak řídí zákonem o auditorech [4].

V případě akciových společností je nutné brát v potaz i zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstev (zákon o obchodních korporacích) [16].

1.2.2 Komora auditorů České republiky (KAČR)

Jedná se o samosprávnou profesní organizaci, která byla založena zákonem o auditorech. Jejím cílem je správa auditorské profese v České republice [4].

Komora auditorů stanovuje podmínky pro kontrolu kvality auditorských činností, vystavuje Etický kodex a vydává české auditorské standardy. Vede rejstřík auditorů a uděluje oprávnění tuto činnost provádět. Dále rozhoduje o pozastavení či zákazu vykonávání činnosti a vydává časopis Auditor. Na její činnost dohlíží Rada pro veřejný dohled nad auditem [17].

Nejvyšším orgánem je sněm. Právo účastnit se sněmu mají statutární auditoři. Výkonný výbor je nejvyšším výkonným orgánem, který řídí Komoru auditorů České republiky. Kontrolním orgánem je dozorčí komise, která je zaměřena na kontrolu kvality činnosti a dodržování zákona o auditorech. Posledním orgánem je kárná komise, rozhodující o tom, zda auditor porušil zákon, směrnici nebo vnitřní předpisy [17].

1.3 Audit v EU

Audit v České republice je silně ovlivněn regulacemi auditu v rámci EU, které je Česká republika členem. V této kapitole budou uvedeny jedny z nejdůležitějších

předpisů, kterými se audit v EU musí řídit. Je také nutné znát problematiku mezinárodních auditorských, ale i účetních standardů.

1.3.1 Regulace v EU

Stěžejními předpisy pro audit na úrovni EU jsou směrnice. Jsou závazné pro státy, které je musí aplikovat do pravidel národní legislativy, tedy do zákonů [18].

Za jednu z nejdůležitějších se považuje 8. směrnice: Směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2006/43/ES ze dne 17. května 2006 o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek. Cílem této směrnice je důležitá, ale bohužel ne úplná harmonizace požadavků na povinný audit [18].

Evropská komise vydala také v roce 2011 Zelenou knihu s názvem Politika v oblasti auditu: Poučení z krize. Záměrem Zelených knih je zapojit odborníky a různé organizace do diskuse o daném tématu a získat tak nové názory a pohledy na problém. Zelené knihy bývají následovány Bílými knihami, které již obsahují konkrétní návrhy. Tyto návrhy by pak dále měly být zabudovány do právního systému EU. Evropská komise také uvádí, že audit by se měl spolu s řízením, vládním dohledem a podnikovou sférou stát hlavním prvkem, který napomůže finanční stabilitě a znovuoobnovení důvěryhodnosti evropského trhu [19].

Další směrnice, ze které vychází i česká legislativa, je Směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2013/34/EU o ročních účetních závěrkách, o konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků. Tato nová směrnice spojuje dosavadní 4. směrnici Rady o ročních účetních závěrkách některých forem společnosti (78/660/EHS) a 7. směrnici Rady o konsolidovaných účetních závěrkách (83/349/EHS) a staré směrnice zanikají [3].

Doposud nejnovější regulace povinného auditu je Směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2014/56/EU, kterou se mění směrnice č. 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek. Směrnice je reakcí EU na finanční a ekonomickou krizi z roku 2008, a tím i na výše zmíněnou Zelenou knihu z roku 2011.

Důvodem vzniku této směrnice byly obrovské ztráty především finančních institucí, které nebyly zahrnuty ve zprávě auditora. Novela byla schválena Evropským parlamentem 3. dubna 2014 a členské země EU měly dva roky na transformaci do svých právních předpisů [20].

Tato směrnice se zabývá omezením poskytování neauditorských služeb, pro které se vytvořil tzv. black list. Další novinkou je povinná rotace statutárních auditorů každých 10 let a zvýšené požadavky na nezávislost auditora. Záměrem Evropského parlamentu bylo vytvořit jednotný auditorský trh v rámci celé EU. Součástí směrnice je také podmínka zvýšení vypovídací schopnosti zprávy auditora [20].

Pro posílení evropského dohledu nad činností auditora byl zřízen výbor pro regulaci auditu (CEAOB – Committee of National Auditing Oversight Bodies). Tento výbor je tvořen jedním členem z každého členského státu a jejím úkolem je usnadnit výměnu informací, na vyžádání Evropské komise poskytnout odborné poradenství nebo přispívat k technickému přezkoumání Mezinárodních auditorských standardů. Další významnou organizací je také Federace evropských účetních (FEE – Federation of European Accountants), která je profesní organizací účetních a auditorů. Pro období 2015 až 2016 byl prezidentem FEE jmenován Petr Kříž, který již mnoho let působí v orgánech Komory auditorů ČR [20].

1.3.2 Mezinárodní auditorské standardy

Auditorské standardy slouží k naplnění primárních cílů auditu. V posledních letech došlo k rozvoji mezinárodních standardů. Mezinárodní federace účetnictví (International Federation of Accountants – IFAC) vydává Mezinárodní auditorské standardy (International Standards on Auditng – ISA) [10].

IFAC je celosvětová organizace pro účetní profesi působící ve 130 zemích, a to i v České republice (od roku 2005). Jejím hlavním cílem je přispívat k rozvoji standardů, ke zvýšení jejich kvality a k jejich snadnému přijetí [21].

Standardy ISA se vztahují k auditu účetní závěrky a jsou důležité při auditu historických informací. Každý standard obsahuje předmět, datum účinnosti a omezení při jeho aplikaci. ISA nemají přednost před právními předpisy. Povinností auditora je ale také dodržování Etického kodexu [4].

1.3.3 Mezinárodní účetní standardy

V rámci EU jsou pro společnosti také důležité Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS – International Financial Reporting Standards). Některé standardy jsou stále platné pod starým označením, a tedy Mezinárodní účetní standardy (IAS – International Accounting Standards). Nutností auditora je jejich znalost při provádění auditu účetních závěrek, které jsou sestaveny v souladu s těmito standardy. IFRS jsou od roku 2005 aplikovány v mnoha zemích světa a jsou vydávány Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB – International Accounting Standards Board). Hlavním předpisem v rámci EU je Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 o uplatňování Mezinárodních účetních standardů [22].

V současnosti je snaha o harmonizaci světového finančního účetnictví. Existují dva hlavní soubory účetních standardů, a to právě výše zmíněné IFRS a všeobecně uznávané účetní zásady (US GAAP – Generally Accepted Accounting Principles). US GAAP jsou americké standardy, které jsou uznávány mnoha světovými burzami a tím se staly světovými standardy. Jsou vydávány Radou pro standardy finančního účetnictví (FASB – Financial Accounting Standards Board) [23].

V rámci harmonizace amerických a mezinárodních účetních standardů spolu spolupracují IASB a FASB. Díky sblížení těchto standardů se do budoucna předpokládá i se sblížením prováděných postupů auditu ve Spojených státech a v EU [23].

1.4 Výpočetní technika a audit

Institut interních auditorů (Institute of Internal auditors – IIA) a Asociace Informačních systémů auditu a kontrol (Information systems audit and control association – ISAC)

jsou společně se standardy a Etickým kodexem zaměřeny na audit, řízení a kontrolu informačních systémů [24].

1.4.1 Auditorské softwarové programy

Běžné softwarové programy využívané v auditorské praxi zahrnují především programy pro analýzu dat a pro vedení auditorské dokumentace [4]. Za nejpoužívanější auditorské programy v České republice se považují následující softwary.

GAS (Generalized audit software) je software vyvinutý speciálně pro auditory. Cílem je usnadnit auditorskou činnost a poskytnout nástroje pro provedení standardních auditorských úkolů [24].

IDEA je jedním z nejpoužívanějších a nejvýkonnějších softwarů na světě. Jedná se o vysoce produktivní a snadno použitelný nástroj pro kontrolu a audit. Byl vyvinut pro Nejvyšší kontrolní úřad v Kanadě [25].

DATEV je software od německé společnosti. Je v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy ISA a také splňuje požadavky kladené Komorou auditorů ČR. Software zjednodušuje práci tím, že vytváří a vede kompletní auditorskou dokumentaci [26].

FAUST je jeden z tuzemských nástrojů pro auditory, který se neustále rozvíjí. Je to optimální nástroj využití pro malé a středně velké auditorské společnosti. Společnost Fragaria, která program vyvinula, se snaží neustále poskytovat novou verzi tohoto softwaru [27].

2 POSTUP PŘI OVĚŘOVÁNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Tato část diplomové práce je zaměřena na jednotlivé činnosti provádění auditu v České republice. Všechny uvedené kroky ověřování jsou v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy.

Auditorské postupy zahrnují procesy, které realizuje auditor, nutné pro ověření účetní závěrky a výroční zprávy. Jednotlivé postupy se mohou lišit v závislosti na odvětví, ve kterém účetní jednotka podniká, nebo na velikosti podniku. Tento postup však lze zobecnit [10].

Mezinárodní standardy po auditorovi požadují, aby identifikoval rizika výskytu nesprávnosti. Auditor pak musí určit, která z těchto rizik vyžadují zvláštní pozornost při provádění samotného auditu, a následně může naplánovat a provést audit [4].

Samotný proces postupu auditu lze rozdělit do tří fází, a to:

- vyhodnocení rizik,
- reakce na vyhodnocená rizika a
- příprava zprávy auditora.

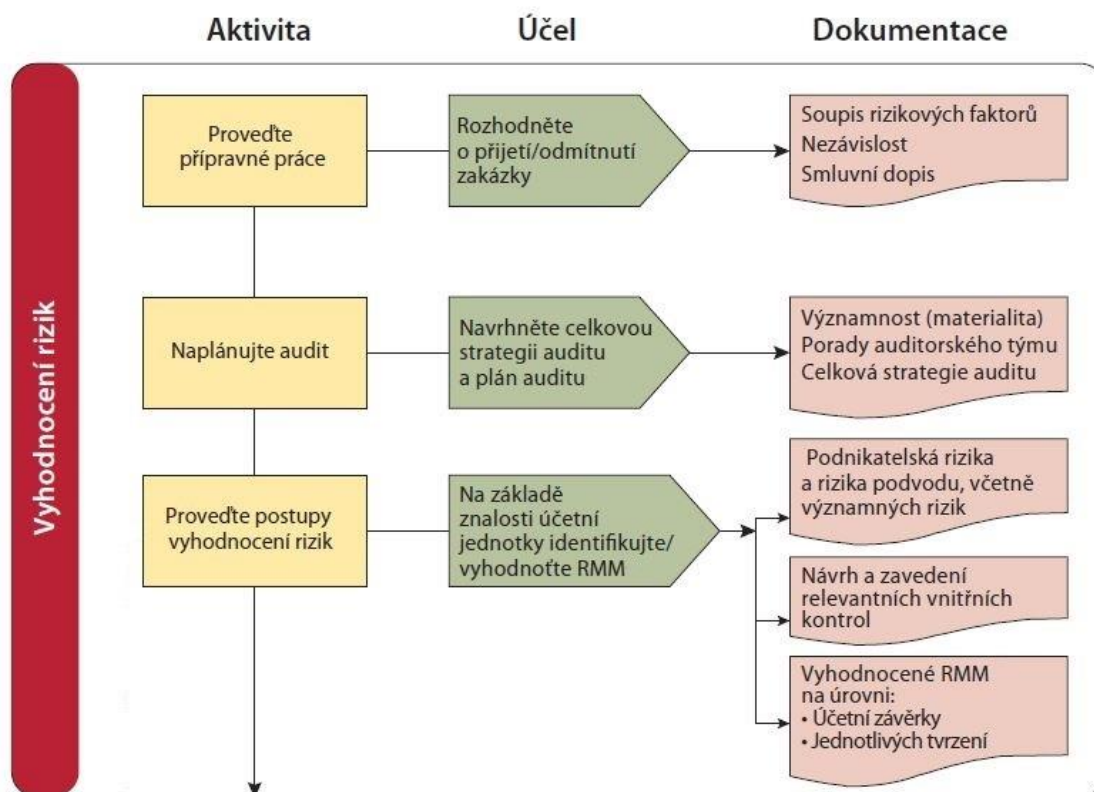
Každá fáze obsahuje další činnosti, které upravuje příslušný standard ISA [28].

Jednotlivé fáze a jejich činnosti procesu auditu budou blíže popsány a rozebrány v následujících částech diplomové práce.

2.1 Vyhodnocení rizik

Standardy ISA věnují velkou pozornost identifikaci a vyhodnocení rizika. Přijetí každé zakázky je pro auditora vždy spojené s určitým rizikem. Rozhodující částí auditorského procesu je posouzení rizika, které by mělo být provedeno co nejdříve [4].

Jednotlivé činnosti ve fázi vyhodnocení rizik jsou uvedeny na následujícím obrázku.



Obrázek 2: Fáze I - Vyhodnocení rizik [28, s. 28]

2.1.1 Přípravné práce

První část činností vyhodnocení rizik se zabývá přípravnými pracemi. V této začáteční fázi je nutné jednotlivá rizika posoudit a rozhodnout o případném přijetí zakázky [4].

Auditor se při vyhodnocení rizik snaží dosáhnout stanovených cílů, a to získat jistotu, že v účetní závěrce nejsou významné nesprávnosti a v souladu s jeho zjištěním vydat k této účetní závěrce auditorskou zprávu [28].

Auditorské riziko představuje riziko, že auditor vydá nesprávný výrok. Dělí se na tři složky:

- přirozené,
- kontrolní a
- zjišťovací [4].

Přirozené riziko neboli riziko významné nesprávnosti. Jedná se o události, které vznikly z důvodu chyby nebo podvodu v účetní závěrce. Zdrojem tohoto rizika může být charakter provozní činnosti účetní jednotky, odvětví podnikání, velikost jednotky nebo také její cíle [29].

O kontrolní riziko se jedná v případech, že vnitřní kontrolní systém včas nezabrání vzniku významné nesprávnosti, vůbec ji neodhalí nebo ji nedokáže odstranit [29].

U zjišťovacího rizika se jedná o riziko, že sám auditor v účetní závěrce neobjeví významnou nesprávnost, která se tam skutečně vyskytuje [28].

Vyhodnocení rizik během auditu

Povinností auditora je provádět audit s vědomím, že účetní závěrka může být určitým způsobem zkreslena. Cílem je, aby auditor shromáždil dostatečné a vhodné informace, které mu pomohou snížit riziko na přijatelnou úroveň. To mu usnadní vydání výroku auditora [4].

Přijetí zakázky

Jedná se o nejdůležitější rozhodnutí auditora. Prvním krokem je posouzení, zda je možné zakázku provést a s jakými riziky je spojena. Auditor před přijetím zakázky musí posoudit splnění všech předpokladů pro provedení auditu, získat prohlášení odpovědnosti za sestavení účetní závěrky a stanovit si s účetní jednotkou podmínky zakázky. Je vhodné uzavřít o auditu účetní závěrky písemnou dohodu, která bude obsahovat cíle, rozsah, podmínky zakázky a míru odpovědnosti [30].

Písemná dohoda nebo také smluvní dopis by měl zajistit správné chápání podmínek auditu, jak pro auditora, tak pro auditovanou společnost, aby se předešlo nedorozuměním [28].

2.1.2 Plánování auditu

Důležitou podmínkou efektivní realizace zakázky a snížení rizika je plánování. Správné naplánování auditu může včas odhalit případné chyby v účetní závěrce, které je možné ještě opravit [4].

Strategie auditu a porady auditorského týmu

Celková strategie je soupis nezbytných rozhodnutí, která jsou nutná pro správné naplánování auditu. Auditor stanovuje svoji strategii na základě předchozích zkušeností, z přípravných prací, externích zdrojů nebo informací od klientů. Náročnost přípravy strategie je závislá na velikosti auditované společnosti, velikosti auditorského týmu a předchozích zkušenostech auditora. Úspěchem každé zakázky je komunikace členů auditorského týmu. Tým na schůzce celou zakázku naplánuje a dále ji pak realizuje [28].

Stanovení významnosti

Významnost (neboli materialita) udává důležitost informací, které jsou uvedeny v účetní závěrce. Materialita je důležitá nejen pro auditora, který díky ní vyhodnocuje rizika a určuje rozsah postupů, ale i pro uživatele účetní závěrky. Významnost auditor určuje podle svého vlastního posouzení. Úkolem je snížit riziko, že nesprávnost překročí významnost [31].

Prováděcí významnost je částka stanovená auditorem na nižší úrovni, než je významnost pro účetní závěrku z důvodu, aby se snížila pravděpodobnost jejího překročení [28].

Významnost a auditorské riziko spolu souvisí. Riziko významné nesprávnosti (RMM) a auditorské riziko (AR) se vypočítají podle následujících vzorců, kde IR je přirozené riziko, CR je riziko kontrolní a DR značí zjišťovací riziko [4].

$$RMM = IR * CR$$

Rovnice 1: Riziko významné (materiální) nesprávnosti [4]

$$AR = RMM * DR$$

Rovnice 2: Auditorské riziko [32]

Vztah významnosti a auditorského rizika nám říká, že čím nižší je auditorské riziko, tím vyšší může být významnost. Důležitá je i přesná dokumentace faktorů a částek stanovení materiality [4].

2.1.3 Provedení postupů vyhodnocení rizik

Základem auditu je identifikace rizik. Důležité je, aby se auditor seznámil s účetní jednotkou a jejím prostředím. Prvním krokem je sběr co nejvíce informací a seznámení se s auditovanou společností. Prostřednictvím postupů vyhodnocení rizik jsou potřebné informace získávány. Existují tři typy postupů vyhodnocení rizik [28].



Obrázek 3: Typy postupů vyhodnocení rizik [28, s. 94]

Při dotazování členů vedení a dalších pracovníků účetní jednotky se auditor snaží zjistit, jak účetní jednotka hospodaří, jaké jsou její obchodní plány, vnitřní kontroly, snaží se získat zápisy z jednání představenstva nebo navštěvuje výrobní prostory [33].

Analytické postupy pomáhají odhalit skutečnosti, které mají dopad na audit, jako jsou například poměrové ukazatele, trendy nebo neobvyklé transakce a události. Tento postup není příliš složitý, ale ani podrobný [28].

Pozorování a inspekce doplňuje ostatní postupy a poskytuje další informace o jednotce. Sám auditor pozoruje fungování a organizovanost účetní jednotky [28].

Porozumění oblasti podnikání klienta

Jedná se o důležitou podmínku toho, aby provedený audit byl úspěšný. Mezi vnější faktory, které pomáhají auditorovi porozumět této oblasti, se řadí informace o technologiích v podniku, konkurenci, výrobním cyklu, ceně komodit na zahraničních trzích nebo způsobu regulace daného odvětví, tedy zemědělství. K vnitřním faktorům patří struktura účetní jednotky, cíle společnosti, personální politika, používané účetní metody nebo daňové záležitosti [4].

Kontrolní prostředí

Kontrolní prostředí je charakterizováno postojem a informovaností celé společnosti. Obsahuje integritu, filozofii, styl řízení, etiku a odpovědnost za svěřené kompetence. Hlavní činností je vnitřní kontrola účetního výkaznictví, díky které se sestavuje účetní závěrka, která podává věrný a poctivý obraz celkové situace účetní jednotky [34].

Při posuzování účinnosti vnitřních kontrol by se měl auditor zaměřit na následující oblasti:

- zainteresovanost osob pověřených správou a řízením,
- filosofie a styl práce vedení,
- pravomoci a odpovědnost,
- organizační struktura a
- oblast lidských zdrojů.

Porozumění vnitřním kontrolám pomůže auditorovi zjistit, do jaké míry se na tyto kontroly může spolehnout. Hlavním zdrojem informací jsou vnitropodnikové směrnice [4].

Porozumění účetnímu systému

Účetní systém musí splňovat požadavky na věrné a poctivé zobrazení účetnictví. Auditor se hlavně musí seznámit s transakčními cykly, které jsou především objednávání, zpracování závazků a jejich úhrady, zpracování objednávek a fakturace, zpracování pohledávek, činnosti spojené s dlouhodobým majetkem, pořízení zásob, mzdové cykly nebo oblast nákladů a výnosů. Základním zdrojem jsou pak zůstatky účtů v hlavní knize. V dnešní době jsou tyto činnosti provozovány pomocí informačních technologií, proto je v tomto směru nezbytné i porozumění výpočetní technice [4].

Tvrzení v účetní závěrce

Jedná se o tvrzení týkající se účtování a oceňování částek a informací a jejich vykazování v účetním výkaze. Auditor jednotlivá tvrzení posuzuje z hlediska úplnosti, existence, správnosti a správného období a z hlediska ocenění. Tvrzení jsou použita jako východiska pro vytipování druhů nesprávností, pro rizika významné nesprávnosti a pro další auditorské postupy [28].

Dokončení fáze vyhodnocení rizik

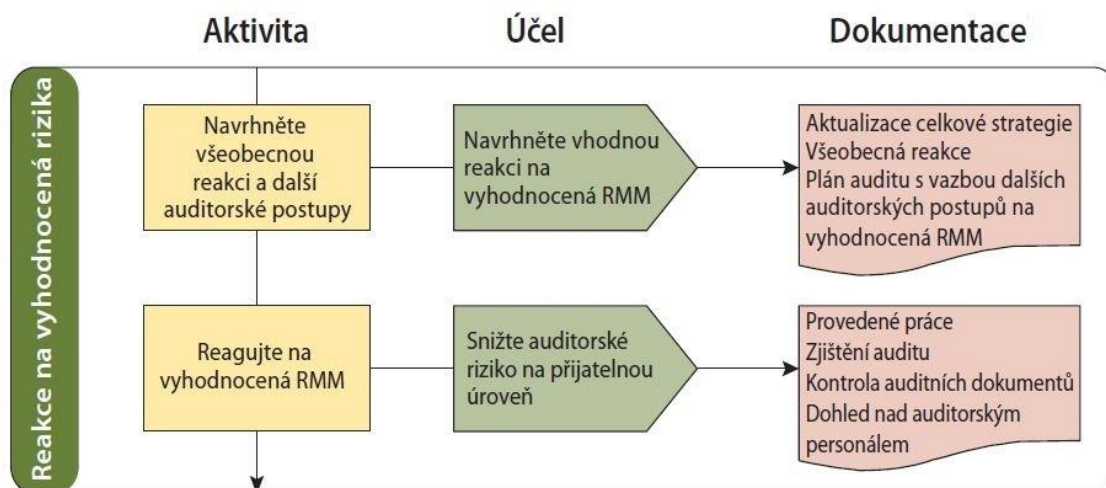
Po identifikaci rizik musí auditor rozhodnout, která z nich jsou významná. Za významné riziko se považuje to riziko, kde možnost vzniku nesprávnosti je natolik vysoké, že bude potřebovat zvláštní pozornost. Při určování, zda se jedná o významné riziko, se vychází pouze z rizika přirozeného. Zdrojem významného rizika mohou být významné nebo neobvyklé transakce se spřízněnými stranami, smlouvy s obchodními partnery nebo velikost pravomocí vedení, ale i zaměstnanců [4].

Posledním krokem je posouzení výsledků a vyhodnocení nesprávnosti celé účetní závěrky a tvrzení, týkající se skupin transakcí, zůstatků na účtech a údajů [28].

2.2 Reakce na vyhodnocená rizika

Získání vhodných důkazních informací o rizicích materiální nesprávnosti je hlavním cílem této fáze [28].

Díky správnému a včasnému vyhodnocení rizik lze navrhnout účinné reakce na rizika. Jednotlivé kroky fáze reakce na vyhodnocená rizika jsou znázorněna na následujícím obrázku [4].



Obrázek 4: Fáze II - Reakce na vyhodnocená rizika [28, s. 30]

2.2.1 Všeobecné reakce na vyhodnocená rizika

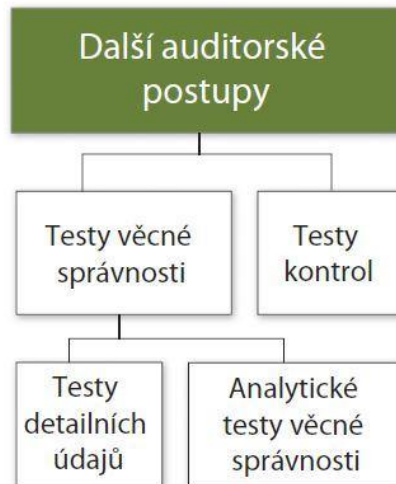
Všeobecná reakce na rizika a především na jejich vyhodnocení probíhá ve dvou částech, a to na úrovni účetní závěrky a na úrovni jednotlivých tvrzení [35].

U rizik vyhodnocených na úrovni účetní závěrky se jedná především o rozhodnutí, kdo bude členem auditorského týmu nebo jaké změny se provedou v plánovaných postupech auditora [28].

Rizika vyhodnocená na úrovni tvrzení se týkají konkrétních účtů, transakcí a údajů. Auditor na ně reaguje tak, že provede další auditorské postupy. Tyto postupy budou vysvětleny v následující kapitole. Zásadním krokem je zhodnotit získané informace a navrhnout další auditorské postupy [4].

2.2.2 Další auditorské postupy

Další auditorské postupy, které auditor může při auditu využít, jsou uvedeny na následujícím obrázku.



Obrázek 5: Další auditorské postupy [28, s. 115]

Testy věcné správnosti provádí auditor s cílem shromáždit informace k tvrzením a odhalit významné nesprávnosti, které jsou na účtech a v transakcích. Jedná se např. o přepočítání zaúčtované částky, zaúčtování transakce do správného účetního období, inspekce faktur a mnoho dalších. Existují dva druhy těchto testů, které volí auditor tak, aby co nejlépe reagovaly na vyhodnocená rizika, a to testy detailních údajů a analytické testy věcné správnosti [28].

Testy detailních údajů slouží k získání informací o částkách uvedených v účetní závěrce. Při plánování těchto testů si auditor musí stanovit, zda bude testovat všechny zaúčtované položky, vybrané položky nebo jen vzorky těchto položek. Test všech položek se používá především u malých účetních jednotek. Běžně se používá metoda vzorků, která pracuje s náhodným výběrem nebo auditor vybere položky dle svého úsudku [4].

U analytických testů věcné správnosti jde o porovnání částek v účetní závěrce s očekáváním, které si auditor vytvořil díky informacím získaných o účetní jednotce. Analytické testy se zaměřují na zůstatky účtů v hlavní knize a na vazbu mezi nimi. Auditor se zaměřuje především na porovnání zůstatků z aktuálního období s předchozím, na používané metody a jejich dodržování, identifikaci změn v účetních postupech nebo na události po datu účetní závěrky. Výsledky z této analýzy auditor

prodiskutuje s vedením společnosti. Pokud se odhalí skutečnosti, které nejsou stejné jako očekávání auditora a vedení, musí se zvážit riziko zakázky a upravit plán auditu [4].

Testy kontrol jsou auditorské postupy určené k posouzení provozní účinnosti vnitřních kontrol souvisejících s významnou nesprávností ve tvrzeních. Cílem je omezení těchto chyb [35].

Test kontrol zahrnuje tyto postupy:

- pozorování, zda je kontrolní procedura prováděna,
- inspekce důkazů, že byla kontrolní procedura provedena,
- zjištění pomocí dotazování, jak a kdy byla procedura provedena a
- opakované provedení kontrolní procedury [28].

Obecné pravidlo tvrdí, že čím vyšší je riziko významné nesprávnosti nebo čím je spoleh auditora na vnitřní kontrolu větší, tím je kratší období mezi testováním kontrol [4].

Auditor při plánování vhodné kombinace auditorských postupů musí vzít v úvahu i nepředvídatelnost, možnost, že vedení potlačuje vnitřní kontroly, a významná rizika [35].

Testy začínají sběrem obecných informací o účetním systému. Zjišťuje se, zda je účetnictví úplné, správné, průkazné a srozumitelné. U účetních dokladů se kontrolují náležitosti, a zda je zaručena trvanlivost. Kontrola hlavní knihy je zaměřena na účetní zápisy, zda jsou prováděny průběžně a zda jsou podloženy konkrétním účetním dokladem. Na závěr se zjišťuje způsob provádění kontrol v účetních agendách. Povinností auditora je navrhnout testovací formulář pro jednotlivé oblasti [4], [28].

Externí confirmace

Externí confirmace je proces k získání a dále pak k vyhodnocení informací prostřednictvím vyjádření získaných od třetí strany na základě žádosti. Tyto informace se považují za spolehlivější [36].

Dokumentování provedených prací

Jednou z povinností auditora je vést dokumentaci prováděného auditu. Dokumentace tvoří základ pro zprávu auditora. Musí z ní být patrný rozsah auditorských postupů a jejich výsledky, rozsah získaných informací a významné náležitosti, které vyplynuly díky auditu. V případě malých podniků je tato dokumentace méně obsáhlá [28].

Forma a obsah auditorského spisu není stanovena předpisem, ale auditorský spis obsahuje informace stanovené auditorským standardem ISA 230 [3].

Kompletace a uzavření spisu trvá maximálně do 60 dnů od vydání zprávy. Tato dokumentace bývá majetkem auditorské společnosti [4].

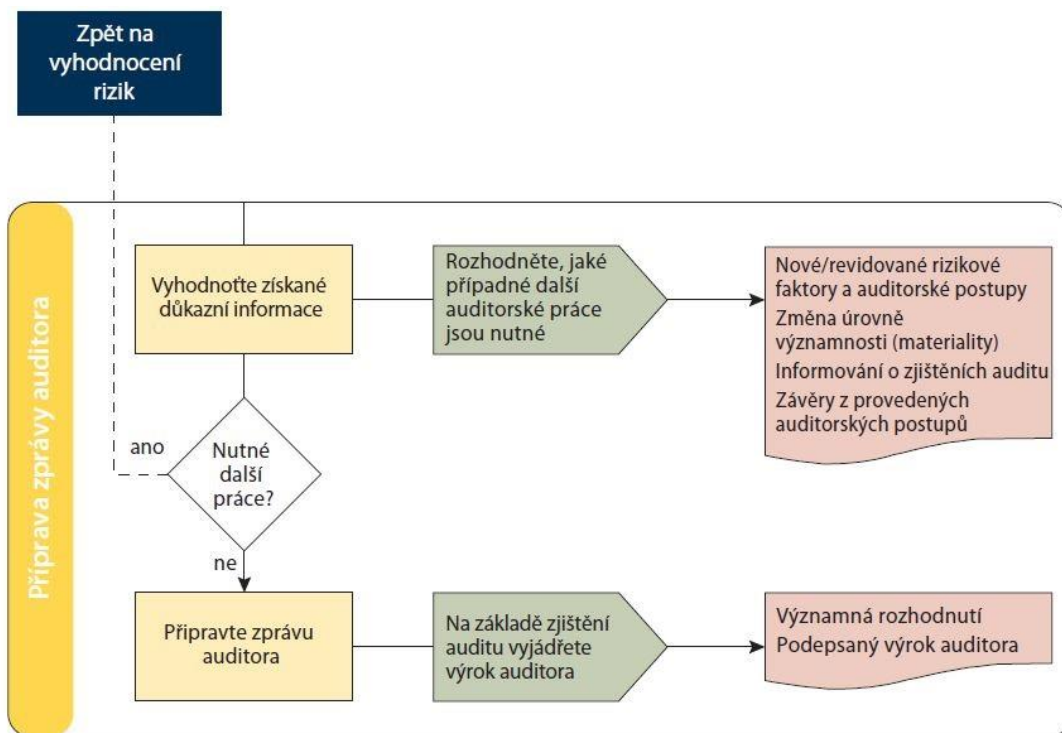
Projednání plánu auditu

Plánování je většinou zakončeno shrnutím plánu a jeho projednáním, jak s auditorským týmem, tak s klientem auditu. Shrnutí je dokument, který je určený pouze nezávislému auditorovi [2].

Důležité je seznámení vedení účetní jednotky se strategií auditu, časovým průběhem a s požadavky auditora [4].

2.3 Příprava zprávy auditora

Příprava zprávy auditora je závěrečnou fází auditu. Jejím cílem je vyhodnotit získané informace a zjistit, zda mohou snížit auditorské riziko na přijatelnou úroveň [28].



Obrázek 6: Příprava zprávy auditora [28, s. 32]

Po vyhodnocení rizik a naplánování auditorských postupů může začít auditor připravovat zprávu auditora [6].

2.3.1 Zhodnocení důkazních informací

Prvním krokem je zhodnocení získaných výsledků. Jedná se o kontrolu dokumentace auditu, porady týmu a změny v plánu auditu. Povinností auditora je ujištění, že získal dostatek informací. Auditor musí při ujištění zohlednit následující faktory:

- významnost nesprávností,
- reakce vedení,
- předchozí zkušenosti,
- výsledky auditorských postupů,
- kvalita a přesvědčivost informací a
- znalost auditované společnosti [4].

U významností nesprávností se posuzuje, jak je u daného tvrzení významná a jaká je její pravděpodobnost vlivu na účetní závěrku [35].

Důležité pro auditora je, jak rychlá je reakce vedení účetní jednotky na výsledky, a zda jsou vzniklá rizika účinně pokryta [4].

Dalším faktorem jsou předchozí zkušenosti. Jedná se o zkušenosti auditora s podobnými auditorskými postupy, a jestli tyto postupy dokážou zjistit nesprávnosti v praxi [28].

U výsledků auditorských postupů se posuzuje, zda výsledky odpovídají cílům, které byly stanoveny, a zda se vyskytují známky podvodu či chyby [28].

Kvalita a přesvědčivost informací jsou důležitým faktorem, protože auditor na jejich základě provádí závěry auditu [35].

Posledním faktorem je znalost auditované společnosti. Auditor porovnává informace, které získal, s výsledky stanovených postupů, které provedl kvůli seznámení se s účetní jednotkou, s jejím prostředím a jejím vnitřním kontrolním systémem [4].

Pomocí testů identifikuje auditor známé nesprávnosti, pravděpodobné nesprávnosti nebo neznámé nesprávnosti. Známé nesprávnosti musí neprodleně přenést vedení společnosti, a to je musí napravit [4].

Nedílnou součástí je i kontrola, zda účetní závěrka splňuje profesní standardy a není v rozporu s platným právním předpisem. Účetní závěrka je také posuzována z pohledu, jakou vypovídací schopnost má pro její uživatele [6].

Účetní odhady

Některé částky účetní závěrky není možné přesně definovat, proto musí účetní jednotka provést odhad. Auditor musí získat dostatečné informace, že zaúčtované odhady jsou v účetní závěrce přiměřené [12].

Spřízněné strany

Spřízněné strany nejsou vzájemně nezávislými subjekty, proto je při prováděných transakcích mezi nimi vyšší riziko vzniku nesprávnosti. Rizika mohou vzniknout

především, když jde o složité transakce, nelze přesně identifikovat vztahy mezi subjekty a transakce nejsou prováděny v rámci běžné obchodní činnosti [4].

Události po datu účetní závěrky

Standard ISA 560 upravuje povinnosti auditora spojené s událostmi po datu účetní závěrky. Jsou to události, které se uskuteční po skončení účetního období, za které je sestavena účetní závěrka [37].



Obrázek 7: Události po datu účetní závěrky - časová osa [28, s. 155]

Tyto události mohou (ale nemusí) ovlivnit účetní závěrku. Ovlivní ji jen ty události, které se objevily po datu účetní závěrky patřící do sledovaného účetního období. Auditor však také musí události posoudit ve vztahu k vydanému výroku. Důležité je, zda události nastaly po sestavení účetní závěrky, ale před vydáním výroku a před schválením valnou hromadou, nebo zda nastaly po vydání výroku auditora, ale před schválením valnou hromadou. Může nastat i případ, že události nastaly po vydání výroku i po schválení valné hromady [4].

Předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky

Jedná se o základní princip při sestavování účetní závěrky. Na účetní jednotku se pohlíží jako na subjekt, který bude i v budoucnu pokračovat v podnikatelské činnosti, a který není nucen ukončit podnikání [28].

Závěrečné analytické postupy

Povinností auditora je použít analytické postupy i při závěrečné fázi. Cílem provádění těchto postupů na konci auditu je identifikovat nová rizika významné

nesprávnosti, potvrdit výsledek zjištěný během auditu a pomoci při formulování závěru [28].

2.3.2 Zpráva auditora a formulace výroku k účetní závěrce

Posledním krokem je vyhodnocení důkazních informací, posouzení dopadů nesprávností, formulace výroku účetní závěrky a sepsání zprávy auditora [4].

Výsledkem auditu je zpráva. Ta musí obsahovat výrok, kterým auditor sděluje svůj názor na účetní závěrku. Výrok auditora je nejdůležitější část zprávy. Součástí je také název zprávy, údaje o příjemci zprávy, úvod, ve kterém se uvádí informace o účetní jednotce, odpovědnost vedení za účetní závěrku, vymezení odpovědnosti auditora, jeho výrok, podpis auditora, jeho adresa a datum vystavení zprávy. Zpráva se datuje dnem ukončení auditu [3].

Auditor se při formulaci výroku musí zaměřit na významnost, důkazní informace, zda jsou vhodné a dostatečné, na účetní pravidla a především na informace v účetní závěrce. Povinností je také splnit rámec věrného zobrazení a rámec dodržení požadavků [4].

Auditor může v auditorské zprávě vydat:

- výrok bez výhrad nebo
- modifikovaný výrok [38].

Výrok bez výhrad vydá auditor, pokud dojde k závěru, že účetní závěrka je sestavena ve všech ohledech v souladu s rámcem účetního výkaznictví a auditor nebyl při práci omezen [10].

Modifikovaný výrok musí vydat auditor, jestliže ze získaných informací je patrné, že účetní závěrka obsahuje významnou nesprávnost nebo není auditor schopen získat dostatečné informace, aby dokázal, že účetní závěrka neobsahuje významnou nesprávnost [28].

Existují tři typy modifikovaného výroku, a to:

- výrok s výhradou,
- záporný výrok a
- odmítnutí výroku [4].

Z následující tabulky je patrné, kdy se jaký výrok použije.

Tabulka 1: Druhy modifikovaného výroku a jeho využití

Podstata skutečností vedoucích k modifikaci výroku	Auditorský úsudek o tom, jak zásadní je dopad vlivů nebo možných vlivů na účetní závěrku	
	Významný (materiální), ale NE rozsáhlý	Významný (materiální) A rozsáhlý
Účetní závěrka je významně (materiálně) zkreslena	Výrok s výhradou	Záporný výrok
Nemožnost získat dostatečné a vhodné důkazní informace	Výrok s výhradou	Odmítnutí výroku

Zdroj: [4, s. 320]

Výrok s výhradou se použije v situaci, kdy auditor získal dostatečné informace a zjistil, že se v účetní závěrce vyskytují nesprávnosti, které však na ni nemají rozsáhlý dopad. Tento výrok se aplikuje i v případě, že auditor není schopen získat potřebné informace k vydání výroku, ale usoudil, že dopad nezjištěných nesprávností není rozsáhlý [10].

Záporný výrok se použije v případě, kdy auditor získá potřebné informace a zjistí, že nesprávnosti mají rozsáhlý dopad na účetní závěrku [4].

Posledním typem je odmítnutí výroku. Auditor není schopen získat dostatečné a vhodné informace a domnívá se, že nesprávnosti jsou významné a mají velký vliv na účetní závěrku. Nebo také případ, kdy není auditor schopen se vyjádřit kvůli nejistotám, o kterých získal informace [10].

Odstavce obsahující zdůraznění skutečnosti a jiné skutečnosti

Auditor může doplnit do zprávy odstavec, kterým upozorní uživatele účetní závěrky na skutečnosti, které jsou zásadní pro pochopení závěrky nebo auditu a odpovědnosti auditora. Odstavce zdůrazňující skutečnosti upozorňují na skutečnosti důležité k pochopení účetní závěrky. Oproti tomu odstavec obsahující jiné skutečnosti upozorňují uživatele účetních závěrek na skutečnosti nutné pro pochopení auditu samotného [4].

Srovnávací informace

Charakter těchto informací závisí na požadavcích konkrétního rámce účetního výkaznictví. Jde o hodnoty a údaje za předchozí období uváděné pro účely srovnání s účetní závěrkou běžného období [28].

2.4 Audit zemědělských subjektů

Diplomová práce se zabývá auditem zemědělského subjektu, proto jsou níže uvedena určitá specifika při auditu těchto účetních jednotek.

Zemědělství má nezastupitelnou funkci při produkci potravin a vyšší podíl mají i zemědělské produkty, které představují vstupní surovinu v nepotravinářské výrobě. V České republice je zemědělství zaměřeno především na produkci obilovin, okopanin, olejnin a na chov prasat a skotu. Dříve patřilo zemědělství k významným odvětvím národního hospodářství, nyní tvoří jeho podíl na tvorbě hrubého domácího produktu (dále jen „HDP“) jen 0,5 %. Národohospodářský význam zemědělství se hodnotí v souvislosti s celým agrárním sektorem. Jeho podíl na HDP představuje přibližně 20 %. Zemědělství je celkově usměřňováno prostřednictvím státních zásahů, kvót, dotací atd. Státní zásahy ovlivňují fungování trhu a tím i tvorbu ceny, což se přímo dotýká účetnictví. Zemědělská výroba je vysoce riziková. Jsou zde určité faktory, které ovlivňují pouze zemědělskou výrobu [39].

2.4.1 Účetnictví a daňová zvýhodnění zemědělských subjektů

Zemědělské podniky člení aktiva na rostlinná a živočišná. Za rostlinná aktiva lze považovat především komodity. Tyto produkty jsou určeny k dalšímu zpracování

nebo přímo ke spotřebě. Do dlouhodobých rostlinných aktiv spadají pěstitelské celky trvalých porostů. Tyto celky se považují za nedokončenou investici do doby, než dosáhnou určitého stáří. Pokud pěstitelské celky nesplňují požadované podmínky, jsou zařazeny do nedokončené výroby. Dosažení plodonosného stáří je důležité i pro daňové odpisy. Do krátkodobých rostlinných aktiv se řadí nedokončená výroba, kterou představují rozpracované výrobky. Kalendářní rok se neshoduje s hospodářským cyklem v zemědělství, a z tohoto důvodu je vhodné zavést analytickou evidenci pro sklizeň v běžném a příštím roce a zvolit si za účetní období hospodářský rok. Při oceňování rostlinné výroby se dle zákona o účetnictví oceňuje v pořizovacích cenách, reprodukčních cenách a ve vlastních nákladech [40].

Mezi dlouhodobá živočišná aktiva patří základní stádo a tažná zvířata, která nejdou technicky zhodnotit. Lze je odepisovat individuálně nebo skupinově. Naopak do krátkodobých živočišných aktiv se řadí ostatní zvířata. Prakticky žádnou živočišnou výrobu nelze brát jako nedokončenou. Zvířata evidovaná jako zásoby se oceňují, stejně jako rostlinná aktiva, dle zákona o účetnictví. U tohoto typu aktiv je nutné sledovat přírůstky zvířat, které se oceňují vlastními náklady. Růst zvířat totiž způsobuje zvýšení hodnoty zvířete, která musí být zaznamenána v účetnictví. Určování výše vlastních nákladů je složitá záležitost, která se nesmí podcenit [41].

V případě subjektů podnikajících v zemědělství lze využít různé daňové úlevy. Například z hlediska odepisování se jedná o zvýšení odpisové sazby o 20 % a to jak u rovnoměrných, tak u zrychlených odpisů. Podmínkou je, že subjekt musí být prvním vlastníkem a jedná se o stroj pro zemědělství nebo lesnictví. V případě stanovení daňové povinnosti fyzické osoby podnikatele, který podniká v oboru zemědělství, lze uplatnit skutečně vynaložené výdaje, anebo podle § 7 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů výdaje procentem z příjmů. Výdaje lze uplatnit ve výši 80 % z příjmů ze zemědělské výroby, avšak nejvýše do částky 1 600 000 Kč [42].

2.4.2 Mezinárodní účetní standard IAS 41 – Zemědělství

Zemědělství je regulováno prostřednictvím Mezinárodního účetního standardu IAS 41 – Zemědělství. Tento účetní standard se používá pro účtování u následujících oblastí:

- biologická aktiva,
- zemědělská produkce v okamžiku sklizně a
- státní dotace.

Zemědělská produkce je v okamžiku sklizně oceňována v reálných hodnotách snížených o odhadnuté prodejní náklady. Toto ocenění je pořizovacím nákladem tehdy, kdy se aplikuje Mezinárodní účetní standard IAS 2 – Zásoby [43].

2.4.3 Specifika auditu zemědělských subjektů

Specifika auditu v zemědělství jsou spojena s postavením zemědělství v národním hospodářství. Usměrnování prostřednictvím státních zásahů představuje problém nejen pro auditora. Dalšími problémy, které nejsou ovlivnitelné, jsou nákazy, počasí, globální ceny nebo lokální intervence. Přibližně dvě třetiny zemědělské plochy obhospodařují společnosti, které se potenciálně mohou stát klienty auditora [44].

Auditor musí být dobrým znalcem dané problematiky. Musí mít přehled o podnikatelském prostředí a musí umět správně vyhodnocovat události a faktory, které mohou mít vliv na účetní závěrku, a zohledňovat je v průběhu celého auditu. Tyto faktory představuje především vývoj cen, jak vstupů, tak výstupů, dále způsob financování, kurzové intervence, technické vybavení, ale i klimatické události a spolupráce s dodavateli a odběrateli. Zdrojem těchto informací může být portál Ministerstva zemědělství, informace komoditních burz nebo údaje České národní banky a Českého statistického úřadu. Další informace získá auditor ze smluv, z účetnictví, z kalkulací nebo ze stanovených rozpočtů [44].

Základním zjištěním auditora je, jaké jsou hlavní výrobky, na čem společnost vydělává, co vlastní a co naopak najímá. Auditor by se také měl zaměřit na získání důkazů ohledně interních kontrol, integrity managementu a schopnosti pokračovat

v další činnosti. Typické pro zemědělství je také závislost v odběratelsko-dodavatelských vztazích, pronájem pozemků a vazby na dotace. Problémem pro auditora je také např. oceňování zásob na základě kalkulací, a co je zahrnuto v kalkulačním systému. Následují potíže s klasifikací dlouhodobých a krátkodobých aktiv (u základního stáda a ostatních zvířat). Problematické jsou také dotace, ale i nutnost auditora znát specifika odvětví, ve kterém auditovaná jednotka podniká. Dále také nastavení převodních cen mezi spřízněnými podniky, podchycení nestandardních transakcí nebo soulad s požadavky státní správy. Klíčové jsou i vztahy s majiteli pozemků, na kterých podnik hospodaří. V těchto případech také platí, že čím je složitější systém, tím je větší pravděpodobnost výskytu chyb a zkreslení [44].

Auditor by měl brát ohled i na problematiku nepřetržitého trvání účetní jednotky. V zemědělství existuje řada rizik, která mohou vést k rychlému konci podnikatelského subjektu. Základem pro úspěch auditora je být stále v obraze, správně pracovat se získanými informacemi, pochopit činnosti podniku a jeho fungování, nepodceňovat inventarizaci majetku a závazků, vyhodnotit nezávislost účetní jednotky a rozsah financování [44].

2.5 Audit zásob

Jelikož se diplomová práce zabývá auditem zásob u zemědělského subjektu, je zde uvedeno pár údajů o zásobách. Z hlediska účetních předpisů patří do skupiny zásob materiál, nedokončená výroba a polotovary, výrobky, zvířata, zboží a poskytnuté zálohy na zásoby [8].

2.5.1 Oceňování a účtování zásob

V zákoně o účetnictví je stanoveno, že se zásoby při pořízení oceňují pořizovacími cenami, vlastními náklady popřípadě reprodukčními pořizovacími cenami. Pro oceňování zásob na skladě si účetní jednotka může vybrat z několika oceňovacích technik. Při oceňování v průměrných cenách se průměr počítá pro určitý časový interval a ve stanoveném intervalu se oceňují zásoby tímto průměrem. U oceňování pevnou skladovou cenou si účetní jednotka stanoví pevnou cenu pro jednotlivé skupiny zásob. U oceňování ve skutečných pořizovacích cenách je možnost při spotřebě využít metodu

FIFO („první dovnitř, první ven“) nebo LIFO („poslední dovnitř, první ven“). Metoda LIFO však není v České republice povolena [13].

Účetní postupy jsou upraveny Českým účetním standardem 015 – Zásoby. Zásoby lze účtovat průběžným způsobem (způsob A) nebo periodickým způsobem (způsob B). Při způsobu A jsou náklady na pořízení zásob evidovány na příslušných účtech a poté jsou zařazeny na základě příjemek na sklad. Výdej se účtuje na základě výdejky na vrub nákladového účtu. Při způsobu B jsou faktury za nákup účtovány přímo do nákladů. Jsou zaznamenány pouze počáteční zůstatky převedené při otevírání účetních knih. Na konci účetního období je pak počáteční zůstatek odúčtován do nákladů a nespotřebované nebo neprodané zásoby jsou dle inventarizace převedeny z nákladů na účet zásob [13].

2.5.2 Oceňování zásob dle IFRS a US GAAP

Zásobami dle IFRS se zabývá standard IAS 2 – Inventories. Tímto standardem není upraveno oceňování zásob zemědělských a lesních subjektů. Dle IFRS je možnost pro oceňování zásob využít individuální ocenění, metodu FIFO a vážený aritmetický průměr. I v EU je metoda LIFO zakázána. Po zvolení metody oceňování je účetní jednotka povinna ji využít pro všechny zásoby podobného druhu [22].

Zásoby podle US GAAP upravuje standard FASB ASC 330 – Inventory. Tyto standardy, oproti Českým účetním standardům, dělí zásoby pouze do následujících kategorií – používaný a spotřebovaný materiál, nedokončená výroba, výrobky a zboží. V tomto standardu se neuvažuje o polotovarech. Zásoby při výdeji ze skladu mohou být oceněny individuálním oceněním, metodou FIFO, metodou LIFO a váženým aritmetickým průměrem. US GAAP nevyžadují konzistentní využívání zvolené metody oceňování [45].

2.5.3 Specifika auditu zásob

Zásoby jsou důležité a složité, jak pro účetnictví, tak pro audit, především z důvodů rozmanitosti druhů zásob, vysokého objemu činností, oceňovacích a účtovacích metod a potíží při rozpoznání zastaralých zásob a stanovení jejich ocenění [45].

Audit zásob je velice složitou činností, protože zásoby bývají často velmi zkreslené, hlavně ve finančních výkazech, jsou snadno přenosné nebo existují na více místech. Zásoby se také mohou stát zastaralými díky technologickému pokroku a jejich ocenění může být obtížné [46].

U vnitřních kontrolních mechanismů zásob musí auditor nejprve porozumět nákladům jednotlivých částí zásob a posoudit, zda je jejich ocenění ovlivněno současnými cenami na trhu. Ocenování má tedy značný vliv na audit zásob, proto jsou důležité odlišnosti mezi oceňováním dle Českých účetních standardů, IFRS nebo US GAAP. Základem je správně navržený řídicí systém zásob, který by měl zajistit včasné, přesné a kompletní zaznamenání jednotlivých transakcí. Nutností tohoto systému je jeho aktuálnost. Všechny příjmy by měly být řádně vyúčtovány a testovány za účelem dodržení kvality stanovených standardů. Trvalý systém inventarizace pomáhá při řízení zásob a při zkoumání zastaralosti pro potřeby účetnictví [45].

3 ANALÝZA SOUČASNÉ SITUACE VE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

Výše uvedený auditorský postup je znázorněn na praktickém příkladu. Je proveden audit účetních výkazů konkrétního subjektu. Následující analytická část diplomové práce vychází z dostupných dat auditované společnosti, především z výroční zprávy, účetní závěrky za rok 2014 a osobní komunikace. Společnost nechtěla poskytnout všechny potřebné informace pro audit, proto jsou některé kroky analytické části upraveny. Výše zmíněný auditorský postup a testy jsou znázorněny na zásobách. Tato část diplomové práce je v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění do 31. prosince 2015. Níže jsou uvedeny základní informace zvolené firmy, která má účetní závěrku ověřenou auditorem. Následně jsou posouzena rizika zakázky, dále je auditor seznámen s vnitřními směrnici, kontrolním prostředím a jsou provedeny testy spolehlivosti a správnosti.

3.1 Základní informace o auditované společnosti

Pro analytickou část diplomové práce byla zvolena společnost ADW AGRO, a. s. (dále jen „ADW AGRO“), která se zabývá převážně zemědělskou činností.

Obchodní firma:	ADW AGRO, a. s.
Sídlo:	Krahulov 76, 675 21 Okříšky
Identifikační číslo:	28348982
Základní kapitál:	2 000 000 Kč
Akcie:	20 ks kmenových akcií na jméno ve jmenovité hodnotě 100 000 Kč
Předmět podnikání:	<ul style="list-style-type: none">• speciální ochranná dezinfekce, dezinfekce a deratizace – bez použití toxických chemických látek s výjimkou v potravinářských a zemědělských provozech• výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona• diagnostická, zkušební a poradenská činnost v ochraně rostlin a ošetřování rostlin, rostlinných produktů, objektů

a půdy proti škodlivým organismům přípravky na ochranu rostlin nebo biocidními přípravky

- silniční motorová doprava
- výroba a zpracování paliv a maziv
- výroba nebezpečných chemických látek a nebezpečných chemických přípravků klasifikovaných jako vysoce toxické a toxické

Držené certifikáty:

ČSN EN ISO 9001:2009

ISCC

GMP+ B1 a GMP+ B4.1

3.1.1 Oblasti podnikání společnosti

Společnost je českým zemědělským subjektem. Jejími strategickými oblastmi podnikání jsou především nákup, úprava, skladování a prodej zemědělských komodit. Společnost se soustředí zejména na potravinářské obilí, krmné obilí, luštěniny a olejninu. K uskladnění komodit využívá sila. Ve svém majetku má tři, a to dvě přímo u sídla společnosti a jedno v Kojeticích na Moravě. Společnost se dále zabývá výrobou a prodejem krmných směsí, doplňkových krmiv a krmných surovin pro skot, prasata, drůbež, koně a další zvířata. Vlastní více jak 220 receptur. Pro odbyt zmíněných výrobků provozuje maloprodejnu v Krahulově. Právě auditem zásob se bude tato práce zabývat [47].

Jako jedna z mála společností v České republice nakupuje hnojiva přímo od výrobce, skladuje je a dále prodává. Sklady hnojiv provozuje v Kojeticích na Moravě, v Sedleci a Ivančicích, odkud zajišťuje přepravu přímo k zákazníkovi. Společnost také provádí poradenské a servisní služby v oblasti zemědělské prvovýroby, a to jak v rostlinné, tak v živočišné. ADW AGRO provozuje i dvě čerpací stanice, jednu v Jaroměřicích nad Rokytnou a druhou v Kojeticích na Moravě. Díky splnění zákonem stanovených podmínek pro velkoobchod s pohonnými hmotami může společnost zásobovat zemědělce přímými dodávkami [47].

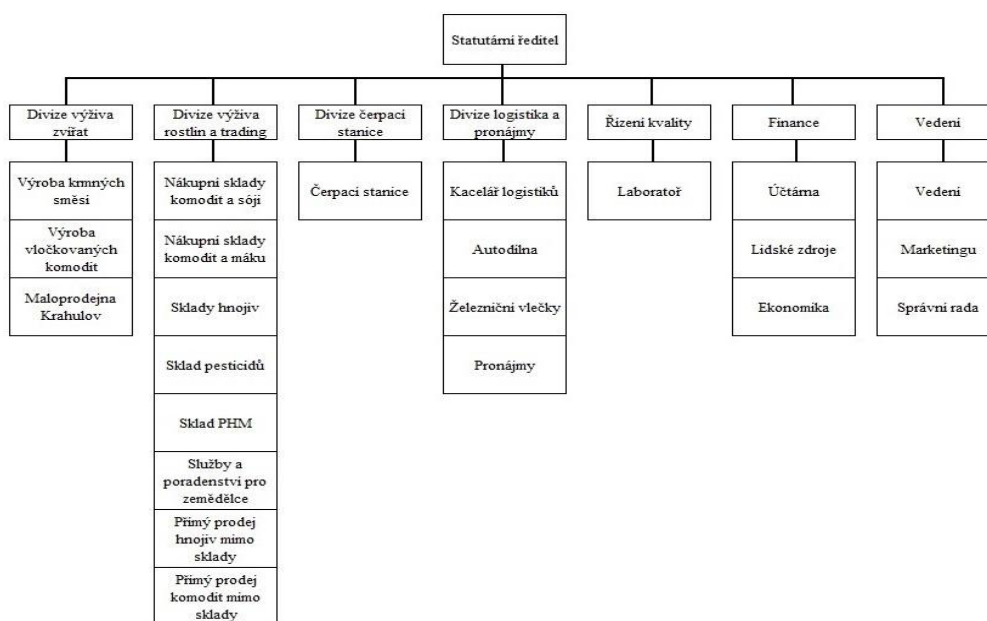
Společnost působí nejen v okrese Třebíč, ale i v ostatních regionech Kraje Vysočiny, Jihočeského a Jihomoravského kraje. V oblasti obchodních aktivit se pohybuje na trzích celé Evropy, především v Německu.

3.1.2 Historie společnosti

ADW AGRO působí na zemědělském trhu již patnáct let. V průběhu času se však značně změnila. Společnost je univerzálním nástupcem společnosti ADW AGRO, a. s., která byla do Obchodního rejstříku zapsána již 1. ledna 1994. Její dnešní podoba vznikla fúzí společnosti ADW AGRO, a. s. a společnosti Farmin, a. s. Obě tyto společnosti zanikly bez likvidace. Aktiva a jmění zanikajících společností byly převedeny na nově vzniklou nástupnickou společnost ADW AGRO, a. s. Fúze nastala k 1. červenci 2008 a zapsána do Obchodního rejstříku byla dne 30. června 2009. 1. ledna 2010 se uskutečnila fúze sloučením se společností ADW Bio, a. s., kde ADW Bio, a. s. byla zanikající společností. Od vzniku ADW AGRO se na základním kapitálu podílí společnost ADW HOLDING, a. s. [47].

3.1.3 Organizační struktura společnosti

Všechny aktivity společnosti jsou řízeny prostřednictvím divizí. Jednotlivé divize se pak dále člení na střediska. Celá organizační struktura společnosti je uvedena na následujícím obrázku.



Obrázek 8: Organizační struktura společnosti [Vlastní zpracování], [47]

Společnost ADW AGRO patří do většího podnikatelského celku. Je dceřinou společností mateřské společnosti ADW HOLDING, a. s. (dále jen „ADW HOLDING“). Mezi dceřiné společnosti, ve kterých má ADW HOLDING stoprocentní vliv, patří:

- ADW AGRO, a. s.,
- Kooperace Sádek, a. s.,
- Rolnická společnost Lesonice, a. s.,
- Rolnická společnost Rokytnice, a. s.,
- VOZS Zbraslav, a. s.,
- KLAS Neslovice, a. s. a
- WCT, a. s.

Dohled nad činnostmi společnosti, jednotlivých divizí a středisek má především statutární orgán společnosti ADW AGRO, dále také správní rada a vedení společnosti ADW HOLDING, které je jediným akcionářem. V následující tabulce jsou uvedeni členové statutárního a dozorčího orgánu v roce 2014.

Tabulka 2: Členové statutárního a dozorčího orgánu v roce 2014.

Funkce	Jméno a příjmení
Předseda představenstva	Ing. Aleš Vala
Místopředseda představenstva	Miroslav Anděl
Člen představenstva	Ing. Vladislav Lipus
Předseda dozorčí rady	Ing. Edita Buršíková
Člen dozorčí rady	Tomáš Horna
Člen dozorčí rady	Leoš Chalupa

Zdroj: Vlastní zpracování, [47]

3.1.4 Specifika auditu u analyzované společnosti

Společnost podléhá auditu již od svého vzniku. Auditor ověřuje účetní závěrky vždy ke konci účetního období. Společnost si jako své účetní období stanovila hospodářský rok, který začíná 1. července a končí 30. června. Je to především z důvodu,

že se kalendářní rok neshoduje s hospodářským cyklem v zemědělství. Vzhledem k vázanosti hlavních podnikatelských aktivit společnosti na zemědělskou sezónu, je na konci června zásob na skladě méně, lépe se proto provádí inventura a začátkem července začínají žně a sklady se plní novými zásobami. Z výše uvedených důvodů je volba hospodářského roku pro společnost výhodná.

V následující tabulce je znázorněno plnění jednotlivých kritérií povinného auditu účetní závěrky. Data jsou uvedena z finančních výkazů za jednotlivé roky. K dispozici byly finanční výkazy do roku 2014.

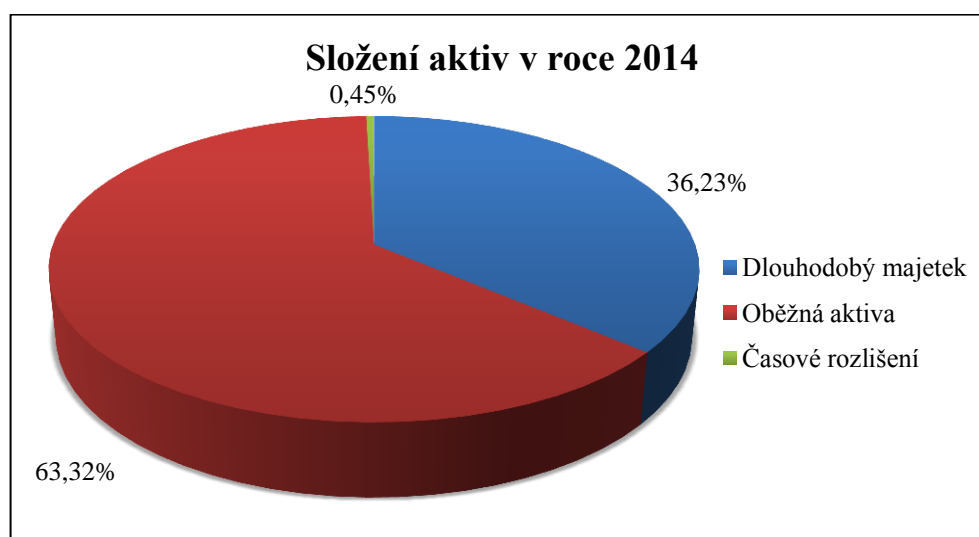
Tabulka 3: Plnění kritérií povinného auditu

Kritérium	2011	2012	2013	2014
Celková aktiva (v tis. Kč)	1 069 080	963 457	917 467	955 888
Úhm čistého obrátu (v tis. Kč)	1 540 879	2 439 220	1 579 198	1 304 908
Průměrný přepočtený počet zaměstnanců	136	118	101	102

Zdroj: Vlastní zpracování, [47], [48]

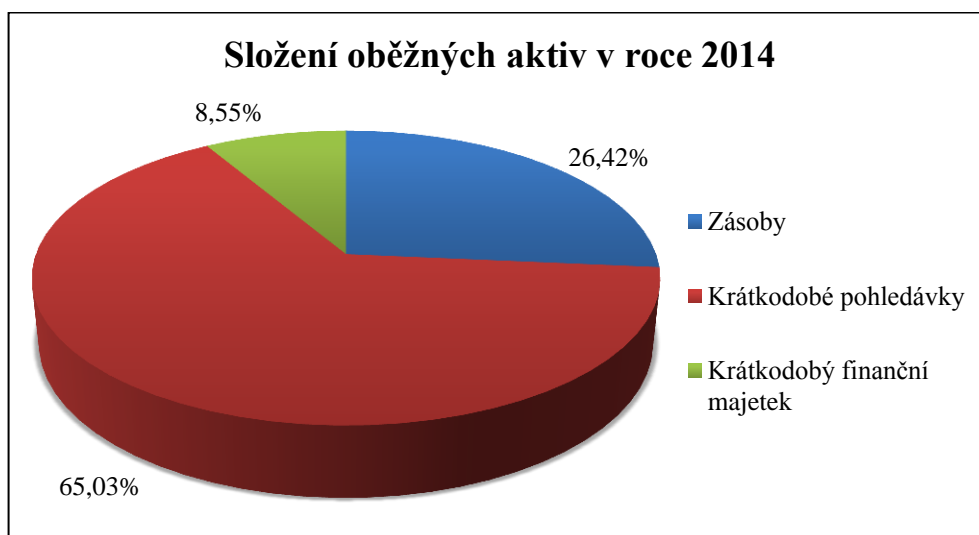
3.2 Zásoby společnosti

Společnost ADW AGRO je zemědělský podnik, který váže svoji podnikatelskou činnost převážně na zásoby, proto je nutné uvést složení aktiv a zjistit velikost zásob.



Graf 1: Podíl hlavních položek rozvahy na aktivech v roce 2014 [Vlastní zpracování], [47]

Na grafu jsou zobrazeny tři hlavní položky aktiv, a to dlouhodobý majetek, oběžná aktiva a časové rozlišení. Největší podíl tvoří oběžná aktiva, která představují více než 63 % aktiv. Naopak zanedbatelnou část tvoří časové rozlišení, které má méně než 0,5% podíl na aktivech. Jelikož je dlouhodobý majetek téměř o 30 % menší než oběžná aktiva, jedná se o kapitálově lehkou společnost. Následující graf zobrazuje složení oběžných aktiv.



Graf 2: Složení oběžných aktiv [Vlastní zpracování], [47]

Největší položku oběžných aktiv tvoří krátkodobé pohledávky, které představují více než 65 %. Druhou největší položkou jsou právě zásoby, u kterých bude prováděn audit. Při analýze zásob zjistíme, že jsou nejvíce tvořeny zbožím. Složení zásob je znázorněno v následující tabulce.

Tabulka 4: Složení zásob v roce 2014

Položky zásob	Podíl na zásobách	Hodnota v tis. Kč
Materiál	12,88%	12 650
Výrobky	4,45%	4 370
Zboží	65,71%	64 513
Poskytnuté zálohy na zásoby	16,96%	16 647
Zásoby celkem	100,00%	98 180

Zdroj: Vlastní zpracování, [47]

3.3 Posouzení rizika zakázky

Do činností před uzavřením smlouvy auditora s auditovanou společností patří posouzení rizika zakázky a reakce na tyto zjištěná rizika. Společnost ADW AGRO je od roku 2011 auditovaná stejnou auditorskou společností, a to Organizační kanceláří Cz, s. r. o. Audit provádí pouze jedna osoba. Lze tedy říci, že auditor zná dobře podnikatelské prostředí auditované společnosti a specifika zemědělského odvětví. Díky tomu se tato fáze činností může sloučit s fází předběžných plánovacích procedur.

Při identifikaci rizik společnosti ADW AGRO nebyly nalezeny žádné pochybnosti. Po prostudování organizační struktury a vlivů mezi mateřskou a dceřinou společností se lze spolehnout na důvěryhodnost vedení a poskytnuté informace. Vedení se ve společnosti poslední dobou neměnilo, proto je možné využít zkušenosti z minulých let a vyloučit možnost vzniku podvodu. Společnost je na trhu již několik let, dosahuje vysokých tržeb díky zahraničním odběratelům a je jedním z nejsilnějších konkurentů v odvětví ve svém regionu, proto se považuje předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky za splněný. U společnosti se také nepředpokládá, že by riziko citlivosti na vnější vlivy prostředí bylo vysoké. Auditorské riziko bylo auditorskou společností vyhodnoceno jako obvyklé, a proto zakázku znovu přijala.

O auditu účetní závěrky byla uzavřena písemná smlouva, ve které byly stanoveny cíle, rozsah, podmínky zakázky a odpovědnost, jak auditora, tak vedení společnosti.

3.4 Předběžné plánovací procedury

Tato kapitola je zaměřena na porozumění oblasti podnikání společnosti ADW AGRO, kontrolnímu a účetnímu systému a na stanovení hladiny významnosti.

3.4.1 Porozumění oblasti podnikání

Nejdříve jsou rozebrány vnější faktory, které pomohou auditorovi porozumět činnosti klienta. Mezi nejzásadnější vnější faktory patří především klimatické podmínky, kvalita půdy, sezónnost a různé nemoci a škůdci. Všechna tato specifika lze jen těžko ovlivnit a společnost se jim musí, v případě sezónnosti a počasí, přizpůsobit. Klimatické

podmínky v České republice jsou velice rozmanité, špatně předvídatelné a ovlivňují rostlinnou výrobu, kterou se ADW AGRO převážně zabývá. Některé roky jsou extrémně suché, v jiných zase spadne nadprůměrné množství srážek. Počasí ovlivňuje i náklady spojené s pěstováním komodit. Kvalita půdy má vliv na velikost výnosů, kvalitu produkce a tím i hospodářský výsledek. Za velké riziko pro zemědělce lze považovat různé nemoci a škůdce, kteří jsou také ovlivněny počasím. Možnost ochrany proti škůdcům jsou postřiky.

Dalšími vnějšími faktory pro auditovanou společnost jsou směnné kurzy zahraničních měn a ceny zemědělských komodit na zahraničním trhu. Společnost vyváží do zahraničí, především do Německa, komodity (potravinářské obilí).

Za vnější faktor se považuje i konkurence. Kraj Vysočina je zemědělsky zaměřenou oblastí, je zde více firem zabývajících se stejným předmětem podnikání jako společnost ADW AGRO. Právě u Třebíče, kde má společnost sídlo, zabírá zemědělská půda největší část plochy (87,4 %). Mezi hlavní konkurenty společnosti patří např.:

- KOOPERACE, a. s.,
- AGROPODNIK Velké Meziříčí, a. s.,
- AGRO 2000, s. r. o.,
- KOOPERACE Hrotovice, a. s.,
- AGRO Trnava, s. r. o.,
- AGRO Jevišovice, a. s.
- ZEMPRON, s. r. o. atd.

V případě zemědělství lze za vnější faktor považovat i zákony a vyhlášky upravující podnikání v tomto oboru. Kromě dodržování zákona o účetnictví se musí společnost řídit zákonem č. 252/1997 Sb., o zemědělství. Vzhledem k předmětu podnikání je stěžejní i zákon č. 91/1996 Sb., o krmivech, zákon č. 156/1998 Sb., o hnojivech, pomocných látkách, pomocných rostlinných přípravcích a substrátech a o agrochemickém zkoušení zemědělských půd, ale také zákon České národní rady č. 114/1992 Sb., o ochraně přírody a krajiny.

K vnitřním faktorům, které pomohou auditorovi lépe porozumět činnosti auditované společnosti ADW AGRO, patří struktura účetní jednotky. Jak již bylo v organizační struktuře zmíněno, společnost je součástí holdingové společnosti ADW HOLDING.

Důležité jsou i cíle a vize společnosti. Hlavním cílem účetní jednotky je vyrábět a prodávat kvalitní produkty a zboží a poskytovat komplexní služby, včetně servisu a poradenství pro zemědělce.

Dalším faktorem je i společenská odpovědnost. ADW AGRO věnuje velkou pozornost svým zaměstnancům, ale i akcionářům a obchodním partnerům. Snaží se zaměstnance průběžně proškolovat a zvyšovat jejich kvalifikaci. Pokud jde o zaměstnance pracující ve skladě s různými druhy zásob, je důležité zmínit jejich hmotnou odpovědnost, ale i bezpečnost práce. Zaměstnanci podepisují smlouvu o hmotné odpovědnosti za zásoby na skladě, ve kterém pracují.

3.4.2 Porozumění kontrolnímu systému

Kontrolní prostředí definuje celkový postoj, činnosti a informovanost statutárních orgánů, ale také vedení společnosti a dále pak i zaměstnanců. Kontrolní prostředí je nejvíce ovlivňováno vizemi společnosti, filozofií, ale i stylem řízení, delegováním pravomocí a odpovědností pracovníků.

Vedení společnosti

Členové statutárního a dozorčího orgánu byli uvedeni v kapitole 3.1.3 Organizační struktura společnosti. Vedení obou společností využívá k řízení svých činností stejné sídlo, a to administrativní budovu v Krahulově. Tato budova je v blízkosti jak skladovacích středisek, tak středisek na výrobu, tím je zajištěna plná informovanost a kontrola vedení nad děním ve firmě.

Vrcholové vedení společnosti se zaměřuje především na kontroly systému plánování, postup při sestavování kalkulací, odchylky a jejich včasné nápravy, odpovědnost atd. Pro tento účel má společnost vytvořenou vnitřní směrnici pro zásoby. Směrnice

dále upravuje způsoby oceňování jednotlivých zásob, jejich účtování nebo také vytváření opravných položek k zásobám. Společnost pro tyto kontroly využívá informační systém Helios.

Informační systém Helios

Informační systém Helios Orange je ve společnosti využíván od roku 2012, kdy nahradil původní systém WES od společnosti ZZNet. Tento program nevyužívají pouze zaměstnanci divize finance, ale je implementován i do ostatních divizí společnosti.

Využití informačního systému Helios je široké, používá se pro účtování jednotlivých účetních případů, pro evidenci faktur, pohledávek, závazků, ale také pro evidenci skladních karet, pohybu jednotlivých druhů zásob a ostatních položek kontroly.

System nabízí programové řešení nastavené přímo pro zemědělské subjekty. Helios umožňuje i výpočet podrobných kalkulací zemědělských výkonů, a to i v průběhu měnících se klimatických podmínek, ve kterých společnost usiluje o maximální produkci. Program disponuje i různými dalšími speciálními funkcemi zaměřenými na zemědělství.

Sklady společnosti

Společnost zásoby vlastní výroby vyprodukuje hned v období sklizně a žní a zbývající část hospodářského roku z těchto zásob pouze čerpá, proto je nutné mít velké skladovací prostory. Nejlepší způsob skladování obilí je v silech.

K uskladnění komodit jsou využívána následující skladovací střediska:

- sklad v Krahulově – silo 21 tis. tun a 50 tis. tun,
- sklad v Kojeticích na Moravě – silo 8 tis. tun a
- sklady v Sedleci, Lesonicích a Neslovicích, které slouží pro příjem komodit v období žní.

Pokud se jedná o nakupované a dále pak prodávané zboží, skladovací prostory se mohou plnit i v průběhu hospodářského roku. Pro hnojiva a pesticidy má společnost postavené skladovací prostory v:

- Kojeticích na Moravě,
- Sedleci a
- Ivančicích.

V uvedených skladech je zaveden stejný informační systém, a to již několikrát zmiňovaný program Helios. Za chod všech činností nese odpovědnost vedoucí, který také provádí kontrolu. Mezi nejvýznamnější místa pro společnost patří především celé komplexy budov i skladů v Krahulově a Kojeticích na Moravě.

Zásoby zboží

Zboží představuje největší podíl na celkových tržbách společnosti. Za zboží společnost považuje hnojiva, která nakupuje přímo od výrobce. Všechny druhy hnojiv, díky kterým se společnost stává součástí trhu EU, jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 5: Druhy hnojiv prodávané společností

Hnojiva					
Dusíkatá	Fosforečná	Draselná	Kombinovaná	Hořečnatá	Vápenec a vápno
Močovina	Amofos	Draselná sůl 60 %	NPK 15-15-15	Síran hořečnatý	Vápenec
Ledek amonný 27 % N		Korn-Kali	NPK 8-24-24+2S		Vápenitý dolomit
Dusičnan amonný 34 % N					Pálené vápno
DAM 390					Pregips H
DASA					
Síran amonný					
SAM					

Zdroj: Vlastní zpracování, [49]

Společnost se dále zabývá prodejem pesticidů na ochranu rostlin, pro které provozuje certifikovaný sklad v Kojeticích na Moravě. ADW AGRO prodává tyto přípravky na ochranu rostlin:

- herbicidy,
- fungicidy,
- insekticidy,
- rodenticidy,
- molluscicidy,
- arborocidy,
- regulátory růstu,
- desikanty,
- mořidla,
- smáčedla a ostatní pomocné látky.

Dalším zbožím jsou pohonné hmoty. Prodej uskutečňuje prostřednictvím čerpacích stanic v:

- Jaroměřicích nad Rokytnou a
- Kojeticích na Moravě.

Společnost provádí i pravidelné dodávky pohonných hmot pro zemědělce z blízkého okolí.

Zásoby vlastní výroby

Část zásob je tvořena z vlastních prostředků, tedy ze zemědělské prvovýroby. Společnost však vlastní pouze část obdělávané půdy, na kterých produkty pěstuje. Většinou hospodaří na pronajatých pozemcích od soukromých subjektů, se kterými má ADW AGRO podepsanou smlouvu o nájmu (nově pachtovní smlouva).

Mezi prvovýrobu, kterou si společnost ve větší míře pěstuje sama, se řadí komodity. Ostatní komodity odkupuje od zemědělských družstev, malých podnikatelů a soukromých osob především z okolí Kraje Vysočina. O nakoupených komoditách účtuje ADW AGRO jako o zboží.

Společnost se zabývá výrobou a prodejem krmných směsí pro skot, prasata, drůbež, koně a chov zájmových zvířat. V následující tabulce jsou přehledně uvedeny všechny komodity a krmné směsi pro zvířata, který má společnost ve své nabídce.

Tabulka 6: Druhy vyráběných produktů

Komodity			Krmné směsi
Potravinářské obilí	Krmné obilí	Luštěniny a olejniny	
Pšenice potravinářská	Pšenice krmná	Hrách	Müsli
Ječmen sladovnický	Ječmen krmný	Řepka	Hydrotermické vločky
Žito potravinářské	Oves	Mák	Enstar Performer
	Triticale	Slunečnice	Krmné směsi
	Kukuřice		Suché TMR

Zdroj: Vlastní zpracování, [49]

Kontrolní systém na skladě zásob

Z hlediska zásob je pro firmu informační systém rozhodující. Sleduje pohyby materiálu, vlastních výrobků a zboží na skladě. Dokáže upozornit na jejich nízký stav a na potřebu danou zásobu nakoupit. Všechny tyto činnosti jsou kontrolovány prostřednictvím programu Helios.

Společnost má určen minimální stav zásob, který musí na skladě udržovat. Pokud množství zásob klesne pod stanovenou hladinu, zaměstnanec je povinen vystavit žádost o doplnění a v porovnání s minulými údaji je nutné stanovit potřebné množství, které se má objednat. Tato žádost je prostřednictvím programu odeslána vedoucímu, který ji potvrdí nebo požadované množství upraví a následně ji pošle na divizi logistiky. Takto se postupuje pouze u požadavků nad určitou peněžní hranici, při požadavcích vystavených na nižší částku je žádost zaslána přímo zaměstnancům logistiky. Divize logistiky je odpovědná za objednávku u dodavatele, sepsání smlouvy a celou realizaci objednávky. Také kontroluje shodu objednávky s přijatou fakturou, kterou dále předá středisku účtárna.

Kontrola prováděná před přijetím zásob na sklad

Dodávané zboží je před přijetím na sklad odsouhlaseno s dodacím listem, mimo prvovýrobu. Většinou se jedná o zásoby, které se dováží v jednotkách hmotnosti (v tunách nebo kilogramech). Dovezené zboží je vždy zváženo. Převážení se provádí i v případě vývozu (prodeje) zásob. Tato kontrola je prováděna podle způsobu dopravy. V případě dopravy pomocí nákladní automobilové dopravy, je u vjezdu do objektu společnosti připravena automobilová váha, kde se zváží nejprve dopravní prostředek včetně zboží a poté prázdný.

Další možností, a zároveň i výhodou společnosti, je doprava pomocí sítě železničních tratí. Do objektu společnosti v Krahulově, až přímo ke skladovacím prostorám, vedou železniční koleje. Železniční doprava je využívána především v rámci mezinárodního obchodu. Dovezené nebo naopak vyvážené zásoby se opět zváží pomocí železniční kolejové váhy.

Kontrola kvality zásob

Protože se jedná o zásoby zemědělské povahy, které musí mít podle zákona a předpisů Ministerstva zemědělství České republiky předepsanou kvalitu, je nutné zkontrolovat dovážené množství.

Největší důraz se klade na kontrolu v případě dovozu komodit do skladu, a to jak u komodit vypěstovaných vlastní činností, tak u nakupovaných od dodavatelů. Z každé dodávky odborný pracovník odebere vzorek komodity a zjistí procento znečištění. Může se jednat o prach, různý popílek, kamínky nebo zlámaná zrnka. Pokud znečištění překročí 3 %, sníží se o určitou částku dohodnutá cena s dodavatelem. Tento postup má společnost zakotven i v podepsaných smlouvách s dodavateli.

Před přijetím a uskladněním komodit v silech, je nutné je vyčistit od výše zmíněného znečištění. Z tohoto důvodu vlastní společnost stroj na čištění obilí. I po přijetí na sklad je nutné u komodit udržovat jejich kvalitu a hmotnost. Proto je nutné mít sila z trvanlivých materiálů a tyto prostory chránit před ptactvem a hlodavci. Podmínkou je také čistota skladů, snadná větratelnost a suchost. Prostory musí být bez plísní

a škůdců. Za nejtěžší období se považuje červenec a srpen, kdy padají teplotní rekordy. Při takto vysokých teplotách vzniká vysoké riziko, že se obiloviny v silech mohou vznítit. Z tohoto důvodu má společnost v silech zavedený důmyslný systém zavlažování, který riziko samovznícení odstraňuje.



Obrázek 9: Skladovací prostory (sila) společnosti v Krahulově [49]

Hnojiva společnost nakupuje přímo od světových výrobců. Má přímou kontrolu nad kvalitou dováženého zboží, a díky tomu může poskytovat svým odběratelům výhodnější ceny. Kvalita hnojiv je také kontrolována přímo při nákupu a na skladě se ji zaměstnanci snaží udržovat.

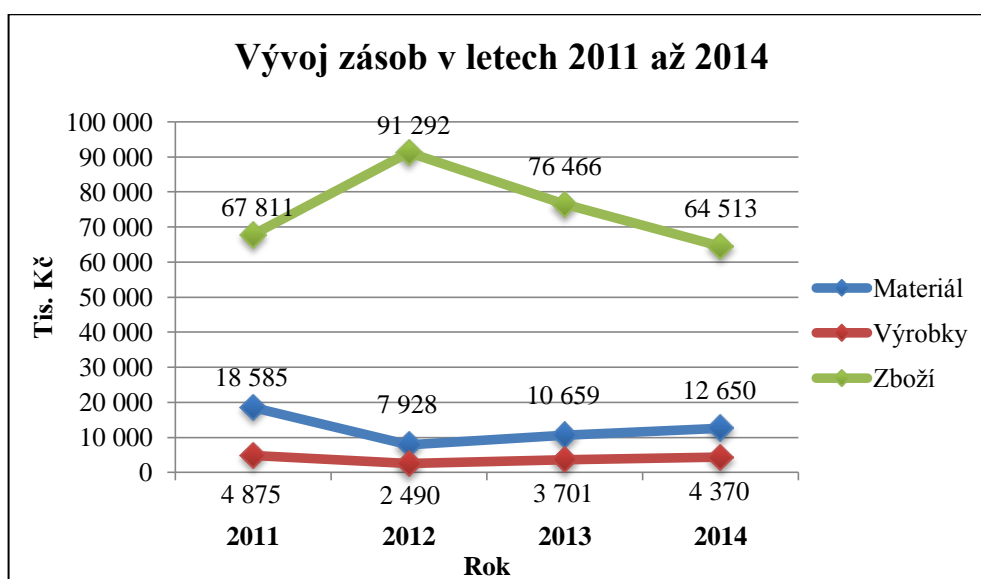
Pravidelné kontroly

Společnost provádí kontroly na jednotlivých skladech každý měsíc a pak jednou za rok celkovou inventarizaci. Při měsíčních kontrolách se kontroluje kvalita a množství skladovaných komodit. Kontrola kvality se opět provádí pouze na vzorku. Pro zjišťování množství zásob má ADW AGRO k dispozici laserový metr. Pomocí něj se zjistí množství uskladněného zboží snadno a rychle s vysokou přesností. Kontroly jsou prováděny na konci každého měsíce pro udržení vysokého standardu produktů pro zákazníky.

Každý rok jsou prováděny pravidelné inventury. Společnost má stanovený hospodářský rok, který končí 30. června. K uvedenému datu se provádí inventura. V tomto období je na skladě menší množství zásob, proto se inventura zaměstnancům provádí snáze. Kontrola kvality a množství se provádí důkladněji, než při měsíčních kontrolách. O provedené inventuře se vyhotoví dokument, který se srovná s údaji v hlavní účetní knize.

ADW AGRO má také stanovené úbytky do normy a nad normu. Díky technologiím, které společnost využívá, jsou přirozené úbytky komodit minimální, proto je i norma úbytku stanovena nízko. V případě úbytku nad normu, mají zaměstnanci ve všech skladovacích prostorách společnosti podepsanou hmotnou odpovědnost. Společnost se však těmito úbytkům snaží předcházet.

Společnost zvýšila v roce 2012 provádění kontrol kvůli zvýšení objemu zásob zboží téměř o 35 %. Z toho důvodu, ve stejném roce, zavedla společnost nový informační systém Helios. Od roku 2012 se však zboží snižuje o necelých 15 % ročně. Naopak výrobky se v roce 2012 snížily o 50 % a od tohoto roku se postupně zvyšují. V roce 2013 vzrostly o necelých 50 % a v roce 2014 bylo tempo růstu 18 %. Téměř ve stejném poměru se zvyšuje od roku 2012 i materiál na skladě. Z následujícího grafu je patrné, že i přes uvedený pokles má zboží největší podíl na zásobách.



Graf 3: Vývoj zásob společnosti v letech 2011 až 2014 [Vlastní zpracování], [47], [48]

3.4.3 Porozumění účetnímu systému

Účetní závěrka ověřovaná auditorem je součástí účetnictví. Povinností auditora je získat jistotu, že jsou správné všechny procesy, které předcházejí sestavení účetní závěrky.

Výhodou informačního systému Helios je, že je využitelný pro všechny druhy činnosti v podniku, tedy i pro účtování. O účtování se stará divize finance, středisko účtárna. Přístup k evidenci faktur, účtování jednotlivých účetních případů, výpisům z bankovního účtu, evidenci mezd, hlavním knihám atd. mají pouze pracovníci divize financí a vedení společnosti. Pro přístup do systému je nutné mít přihlašovací údaje. Tím vedení společnosti zabezpečuje všechna data proti zneužití.

Celý proces týkající se zásob je zakončen právě ve středisku účtárna. Faktura, která prošla přes kontrolu s objednávkou, je zkontrolována po formální stránce, tedy zda má všechny potřebné náležitosti v souladu s ustanoveními zákona o účetnictví. Následně je zaúčtováno přijetí faktury a je provedena její evidence. Účetní operace týkající se přijatých nebo vydaných faktur probíhají ve společnosti téměř denně. Zaměstnanci účtárny také provádí kontrolu úhrad faktur.

Stejně jako u kontrol na skladech, tak i v účtárně se provádí pravidelné měsíční ověřování. Provádí se kontrola faktur, jejich úhrad, pokladních dokladů a výpisů z bankovních účtů. Na základě provedených kontrol se zpracuje report, který se předá vedení společnosti.

Způsob oceňování

Ve vnitřních směrnících má ADW AGRO uveden způsob oceňování jednotlivých druhů majetku. Zásoby vyrobené vlastní činností jsou oceňovány podle kalkulací. Zásoby nakoupené se oceňují v pořizovacích cenách a doprovodné náklady jsou rozpouštěny poměrnou částí k vyskladnění. Společnost některé druhy vedlejších pořizovacích nákladů zahrnuje přímo do pořizovací ceny nakoupených zásob. Do těchto nákladů se zahrnuje přeprava, provize a clo. Při vyskladnění oceňuje společnost zboží ve skutečných pořizovacích cenách. Pokud se jedná o komodity, je ocenění stanoveno jednotnou průměrnou cenou z toho důvodu, že všechny dodávky jednoho druhu

komodity se uskutečňují na začátku období, ty se smíchají a poté se ze zásob už jen čerpá. Pak je dále udržována stanovená kvalita v celém silu.

Způsob účtování zásob

ADW AGRO má ve vnitřní směrnici stanoveno, že zásoby účtuje průběžným způsobem, tedy způsobem A. Náklady jsou tedy evidovány na účtech a na základě příjemky je zásoba převzata na sklad. Účtování výdeje zásob se provádí na základě výdejky.

V posledních letech se zvýšil zájem o sóju. Společnost tuto komoditu spotřebovává do výroby krmných směsí. Vzhledem ke zvýšenému zájmu o nákup nezpracované sóji ADW AGRO nevykazuje tento prodej jako prodej materiálu, ale jako zboží. Jde o důležité zjištění pro auditora. O nákupu sóji se účtuje jako o materiálu pro další výrobu, ale prodej v nezměněném stavu se vykazuje jako zboží.

Opravné položky k zásobám

Ve vnitřní směrnici je zakotveno také vytváření účetních opravných položek k zásobám. Pokud se jedná o zbylé maloobrátkové zásoby, tedy o zásoby bez pohybu více jak 4 roky, vytváří se opravná položka ve výši 100 %. Společnost však v posledních letech tyto položky nevytvářela.

Nákup a prodej zásob v cizí měně

Jelikož společnost obchoduje i se zahraničními obchodními partnery, je nutné přepočítat cizí měnu na českou. Pro přepočet se dle směrnice využívá denní kurz vyhlášený Českou národní bankou, který je platný v den uskutečnění účetního případu. Tento kurz využívá ADW AGRO i při zjišťování kurzových rozdílů na konci každého roku.

Vzhledem k tomu, že zahraniční tržby činí téměř 11 % z celkových tržeb společnosti, má ADW AGRO zřízené daňové identifikační číslo v Polské republice. Je to hlavně z toho důvodu, aby zefektivnila obchodování na zahraničních trzích.

Vývoj zahraničních tržeb a jejich podíl na celkových tržbách je uveden v následující tabulce.

Tabulka 7: Vývoj a podíl zahraničních tržeb na celkových tržbách v letech 2011 až 2014 (v tis. Kč)

	2011	2012	2013	2014
Tržby za zboží v tuzemsku	1 680 186	1 129 734	875 376	1 042 584
Tržby za zboží v zahraničí	159 397	140 342	68 451	159 708
Tržby za prodej výrobků a služeb v tuzemsku	593 132	301 761	350 556	386 236
Tržby za prodej výrobků a služeb v zahraničí	6 505	7 361	10 525	9 097
Tuzemské tržby celkem	2 273 318	1 431 495	1 225 932	1 428 820
Zahraniční tržby celkem	165 902	147 703	78 976	168 805
Podíl zahraničních tržeb na celkových tržbách (v %)	6,80%	9,35%	6,05%	10,57%

Zdroj: Vlastní zpracování, [47], [48]

Z tabulky je patrné, že podíl zahraničních tržeb na celkových je v roce 2014 největší za poslední 4 roky. Celkové tržby se od roku 2011 postupně snižovaly, avšak v roce 2014 došlo k jejich zvýšení. Zahraniční tržby dosáhly v tomto roce dokonce čtyřletého maxima.

3.4.4 Provádění předběžných analytických postupů

Při porovnání zůstatků z roku 2013 a zůstatků z auditovaného roku 2014 nebyly zjištěny žádné rozdíly. Účetní metody, které společnost používá, jsou zvoleny správně. Účtování způsobem A je vhodné z toho důvodu, že vedení společnosti má okamžitý přehled o prostředcích vázaných v jednotlivých druzích zásob. Společnost tuto metodu dodržuje u všech případů týkajících se zásob a je také dodržováno oceňování stanovené ve směrnici.

3.4.5 Stanovení plánovací hladiny významnosti

V silách auditora není prověřit všechny účetní případy a doklady. Proto stanovení hladiny významnosti je nepostradatelnou a náročnou součástí celého auditu. V následující tabulce jsou uvedeny hodnoty hladiny významnosti u doporučených základen dle KAČR.

Tabulka 8: Doporučené hodnoty hladiny významnosti

Základna pro stanovení hladiny významnosti	Procentní sazba	Hladina významnosti (v tis. Kč)
Celková aktiva	0,5%	2 933,87
	1,5%	8 801,60
Zisk před zdaněním z běžné činnosti	5,0%	877,85
	10,0%	1 755,70
Tržby	0,5%	7 985,57
	1,5%	23 956,70

Zdroj: Vlastní zpracování, [28], [47]

V případě auditu společnosti ADW AGRO lze vybrat vyšší hladinu významnosti. Je to především z důvodu, jak již bylo dříve zmíněno, že auditorské riziko je nízké a lze konstatovat, že společnost má propracovaný systém vnitřních kontrol, který lze považovat za spolehlivý. Jako základna pro výpočet hladiny významnosti jsou stanoveny tržby, a to ve výši 1 %. Tržby jsou vybrány z toho důvodu, že nejvíce odráží výkonnost podniku a společnost se na ně zaměřuje. Hladina významnosti je tedy stanovena na 15 971,13 tis. Kč.

3.5 Vytvoření plánu auditu

Z předchozích provedených činností, především z prostudování účetního a kontrolního systému společnosti ADW AGRO, je nutné vyhodnotit, do jaké míry je možné se spolehnout na vnitřní kontrolní systém a jak pečlivě se musí provádět detailní testy.

Účetní i kontrolní systém společnosti lze hodnotit jako propracovaný a spolehlivý. Správnou volbou byla změna informačního systému v roce 2012. Zvolený program Helios je velice uživatelsky přívětivý pro zemědělské subjekty a zaměstnancům ulehčuje práci.

3.5.1 Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a potenciálních nesprávností

Důležité je, že všichni zaměstnanci společnosti jsou spolehliví a pracovití. Ve středisku účtárna se klade důraz na včasné zaúčtování všech účetních případů na základě příslušného dokladu, který má všechny náležitosti. Případná nesprávnost v účetnictví,

by se později projevila i v účetní závěrce. Z toho důvodu se provádí výše zmíněné měsíční kontroly i ve středisku účtárna.

3.5.2 Plán testů vnitřních kontrol

U zásob je třeba se zaměřit na to, zda jsou nákupy a prodeje kontrolovány odpovědnou osobou. ADW AGRO má souhlas odpovědné osoby nastaven nad určitou peněžní částku požadavku na objednávku. Všechny nákupy a prodeje se provádí na základě vystavených objednávek. Pokud se jedná o prodej prostřednictvím maloobchodní prodejny, je přímo vystaven příslušný doklad. Pohyb určitého druhu zboží je prováděn pouze na základě příjemek a výdejek.

Při inventarizaci je také prováděna kontrola maloobrátkových zásob, na které je vytvořena opravná položka. Zásoby jsou skladovány v certifikovaných skladech a silech. Jak již bylo výše uvedeno, zaměstnanci mají podepsanou hmotnou odpovědnost za zásoby, se kterými pracují. Oceňování zásob probíhá podle způsobu, který je stanoven ve směrnici. Všichni zaměstnanci jsou průběžně proškolení a dodržují zásady stanovené ve vnitřní směrnici.

3.6 Provedení auditu

Po činnostech, které pomohly auditorovi porozumět odvětví, prostudovat strukturu společnosti, zjistit propracovanost kontrolního systému a po zjištění všech rizik a nesprávností, je možné provést testy spolehlivosti, správnosti a posoudit účetní závěrku a výroční zprávu.

3.6.1 Provedení testů spolehlivosti

Protože je společnost ADW AGRO od roku 2011 auditována jednou společností, byl cíleně proveden velký test spolehlivosti právě v tomto roce. V dalších letech se tedy již nekladl na prověřování kontrolních systémů tak vysoký důraz. Od roku 2012 se provádí spíše formální prověření, zda všechny systémy fungují stejně nebo efektivněji nebo zda nenastaly nějaké skutečnosti, které by naopak zvýšily kontrolní riziko. Od roku 2011 společnost stále zefektivňuje kontrolní systém a snaží se co nejvíce zabránit chybám a možnostem výskytu rizika.

3.6.2 Provádění analytických testů věcné správnosti

Rozsah těchto testů je závislý na velikosti rizika výskytu nesprávností a na spolehlivosti kontrolního systému. Tyto testy jsou zaměřeny především na ocenění zásob, zaúčtování, existenci, na úplnost, zda stav na skladě souhlasí se stavem v účetní knize a na zveřejnění ve finančních výkazech. Společnosti si nepřála některé údaje uvádět.

Jedná se o zkoumání agregovaných účetních zůstatků a jejich podvojnosti. Právě vzhledem k podvojnosti musí obraty na účtech zásob souhlasit s obraty na účtech nákladů a výnosů. V následující tabulce jsou uvedeny účty zásob a jejich nákladové a výnosové účty, které s těmito zásobami souvisejí.

Tabulka 9: Účetní zůstatky na vybraných účtech v roce 2014 (v tis. Kč)

Číslo účtu	Účet	Počáteční zůstatek 1. 7. 2013	MD	D	Změna	Konečný zůstatek 30. 6. 2014
112	Materiál na skladě	10 659	329 009	327 018	1 991	12 650
123	Výrobky	3 701	1 422	753	669	4 370
132	Zboží na skladě a v prodejnách	76 466	1 135 811	1 147 764	-11 953	64 513
501	Spotřeba materiálu	0	327 018	0	327 018	327 018
504	Prodané zboží	0	1 147 764	0	1 147 764	1 147 764
601	Tržby za vlastní výrobky	0	0	395 348	395 348	395 348
604	Tržby za zboží	0	0	1 201 765	1 201 765	1 201 765
613	Změna stavu výrobků	0	753	1 422	669	669
642	Tržby z prodeje materiálu	0	0	10 189	10 189	10 189

Zdroj: Vlastní zpracování, [47]

Zásoba materiálu na skladě a výrobků se na konci roku oproti začátku účetního období zvýšila, naopak zásoba zboží klesla téměř o 12 mil. Kč. Největší pohyby nastaly u zmíněného zboží, kde se přírůstky i úbytky pohybovaly kolem 1,1 mld. Kč. Právě zboží přináší do společnosti největší tržby.

Účty Materiál na skladě, Výrobky a Zboží na skladě mají analytickou evidenci. Informace o analytické evidenci společnost neposkytlá. Pravděpodobně je evidence rozdělena podle jednotlivých skladů a uvnitř skladů na jednotlivé druhy zásob. U výrobků se může ještě analytická evidence členit dle krmných směsí a komodit a komodity dále na potravinářské obilí, krmné obilí, luštěniny a olejninu. Stejně tomu může být i u zboží, kde jsou navíc zahrnuty a dále členěny hnojiva a přípravky na ochranu rostlin.

Také byly provedeny testy nákupu a prodeje zásob, pro které se vybralo osm náhodných účetních případů. V následující tabulce jsou uvedeny čtyři účetní případy pro kontrolu testů nákupu.

Tabulka 10: Kontrolní testy nákupu zásob

Zásoba	Druh zásoby	Žádanka	Objednávka	Schválení objednávky	Dodací list	Faktura	Množství
Hnojivo	NPK 15-15-15	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	100 ks po 5 kg
Komodita	Řepka	NE	Telefonicky	ANO	Součástí faktury	ANO	300 tun
Komodita	Ječmen krmný	NE	ANO	ANO po úpravě	Součástí faktury	ANO	450 tun
Hnojivo	Ledek amonný 27 % N	ANO	ANO	ANO	ANO	ANO	250 ks po 3 kg

Zdroj: Vlastní zpracování

Všechny položky byly podle předpisů přijaty na příslušný sklad na základě příjemky. Na dvě položky byla od zaměstnanců ve skladě vystavena žádanka. U jedné z položek není evidována objednávka v listinné podobě, a to u nákupu řepky. V tomto případě proběhla pouze telefonická domluva, jelikož dodavatelem je malý zemědělský subjekt, který sám nabídl dodání této zásoby. Všechny tyto případy byly schváleny příslušným vedoucím, avšak u ječmene, byla upravena výše požadavku. Faktura je součástí všech účetních položek, ale v druhém a třetím případě nahrazuje i dodací list. Součástí druhé faktury je navíc poznámka, že proběhla telefonická domluva. Obě hnojiva byla v těchto případech nakoupena do maloprodejny společnosti. Nepřesnosti, které se vyskytly, byly vysvětleny, a proto není potřeba zvyšovat kontrolní riziko.

Naopak v následující tabulce jsou uvedeny čtyři účetní případy pro kontrolu testů prodeje zásob.

Tabulka 11: Kontrolní testy prodeje zásob

Zásoba	Druh zásoby	Objednávka	Schválení objednávky	Dodací list	Faktura	Množství	Cena
Komodita	Pšenice potravinářská	ANO	ANO	ANO	ANO	100 tun	362 500 Kč
Směs	Krmná směs pro králíky	NE	Přímý prodej v maloobchodní prodejně		Doklad z EET	25 kg	250 Kč
Směs	Krmná směs pro prasata	ANO	ANO	Součástí faktury	ANO	200 kg	250 Kč
Hnojivo	NPK 15-15-15	NE	Přímý prodej v maloobchodní prodejně		Doklad z EET	20 kg	320 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Vyskladnění u všech položek proběhlo na základě výdejky ze skladu. První a třetí případ prodeje byl na objednávku. U druhého a čtvrtého případu se jednalo o přímý prodej v maloobchodní prodejně v areálu ADW AGRO v Krahulově. Dodací list byl vystaven pouze k první objednávce, u krmné směsi pro prasata je součástí faktury. U přímého prodeje fakturu nahrazuje doklad z elektronické evidence tržeb z důvodu, že byl prodej proveden v maloobchodní prodejně.

Testy provedené u nákupu i prodeje jsou v účetnictví zaúčtovány správně. Souhlasí i všechny doklady související s jednotlivými účetními případy. Zkontrolována byla i jejich formální stránka. V těchto případech nebyla nalezena žádná nesprávnost.

3.6.3 Provádění testů detailních údajů

Jedná se o skutečné sledování zásob auditorem. Auditor se účastní pravidelných inventur na konci hospodářského roku. Během měsíce června je pozastavena výroba směsí. Výběr vzorku bude proveden statistickou metodou.

Při samotné inventuře je důležité kontrolovat, zda se právě neprovádí vyskladnění inventarizovaného druhu zásoby, zda je zásoba pečlivě spočítána nebo zda jsou odděleny zásoby, které společnosti nepatří. Jednotlivé činnosti inventury jsou dokumentovány. Auditor musí zjistit počet položek,

u kterých se bude přepočítávání provádět. Výpočet testovacího vzorku je uveden v následující rovnici.

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

Rovnice 3: Výpočet testovacího vzorku [28]

Jednotlivé proměnné ve vzorci představují:

- n počet nutných položek testovacího vzorku,
- PV peněžní velikost populace,
- R faktor spolehlivosti,
- V významnost,
- ON očekávané nesprávnosti,
- FR faktor rozšíření.

Nejdříve je nutné si stanovit zjišťovací riziko. Pro jeho výpočet se uvažuje o auditorském riziku ve výši 3 %. U společnosti ADW AGRO lze počítat se středním rizikem, jak kontrolním, tak přirozeném. Vysokému riziku byla přiřazena hodnota 1, střednímu 0,5 a nízké riziko má hodnotu 0,25. Výpočet zjišťovacího rizika je uveden v následující tabulce.

Tabulka 12: Výpočet zjišťovacího rizika

Přirozené riziko	Kontrolní riziko		
	Vysoké (hodnota 1)	Střední (hodnota 0,5)	Nízké (hodnota 0,25)
Vysoké (hodnota 1)	3,00%	6,00%	12,00%
Střední (hodnota 0,5)	6,00%	12,00%	24,00%
Nízké (hodnota 0,25)	12,00%	24,00%	48,00%

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky je patrné, že zjišťovací riziko je stanoveno ve výši 12 %. Faktor spolehlivosti a faktor rozšíření vychází z vypočteného zjišťovacího rizika a ze statistik. Při 12% zjišťovacím riziku je hodnota faktoru spolehlivosti 2,146 a hodnota

faktoru rozšíření 1,46. Výši očekávané nesprávnosti stanoví auditor sám, hodnota pro firmu ADW AGRO je 50 000 Kč. Peněžní velikost populace je stanovena ve výši všech zásob, které má společnost na skladě, tedy 98 180 000 Kč. Významnost je zvolena ve výši 7 985 565 Kč, tedy v poloviční výši hladiny významnosti. Po doplnění do vzorce je počet položek, u kterých se provádí přepočty, 26,63. Vzorek, který se testuje, obsahuje 27 zásob. Těchto 27 položek je zkontrolováno s výsledkem v dokumentu o inventuře. Po kontrole těchto položek nebyly zjištěny žádné významné nedostatky.

3.6.4 Vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti

Auditor posoudil, že postupy, které ADW AGRO při inventarizaci provádí, jsou správné. Na každém skladě je vystavena listina s přesným určením, kde se jaká zásoba nachází. Inventarizaci provádějí samotní zaměstnanci společnosti, kteří jsou seznámeni s prováděním inventarizace. Inventura proběhla podle předpisů a nebyla zjištěna žádná nesrovnalost.

3.6.5 Posouzení účetní závěrky

V tomto případě je nutné zkontrolovat účetní závěrku jako celek. Kontrola se provádí jak u účetních výkazů, tak u jednotlivých příloh.

Zpráva správní rady

Prvním dokumentem, který společnost zveřejňuje, je Zpráva správní rady o podnikatelské činnosti společnosti a stavu jejího majetku. V roce 2014 nastaly změny ve společnosti, především v jejích orgánech. 10. července 2014 došlo ke změně ve správní radě. Byl nahrazen stávající předseda a jeden člen a byl také zvolen nový statutární ředitel.

Zpráva dále zmiňuje hospodářský výsledek, který na konci účetního období 2014 je ve výši 11 177 tis. Kč. V následující tabulce je uveden přehled výsledků hospodaření za jednotlivé roky.

Tabulka 13: Hospodářský výsledek společnosti v letech 2011 až 2014

	2011	2012	2013	2014
Hospodářský výsledek (v tis. Kč)	11 968	10 483	4 723	11 117

Zdroj: Vlastní zpracování, [47], [48]

Společnost v roce 2014 neuskutečnila žádné významné projekty, ale snaží se zhodnocovat svůj majetek, provádí opravy a investice. Byl nakoupen nový míchací stroj pro výrobu krmných směsí a byla rozšířena linka na výrobu vločkových komodit. Z hlediska přijímání zásob na sklad lze za důležitou investici také považovat vybudování nové mostní váhy pro nákladní dopravu.

Dále proběhla oprava betonových ploch pro zkvalitnění příjmu komodit. Společnost investovala i do vybavení skladů a zakoupila vysoko zdvižný vozík pro lepší manipulaci se zásobami.

Rozvaha a výkaz zisku a ztráty

U rozvahy je důležité se zaměřit na srovnání položek běžného období s minulým. K výrazným změnám v oblasti zásob nedošlo. Pouze se snížily poskytnuté zálohy na zásoby, to znamená, že se zlepšila vyjednávací pozice společnosti vůči dodavatelům. Rozvaha i výkaz zisku a ztráty po formální stránce vyhovují standardům a zákonem stanoveným podmínkám.

Příloha k řádné účetní závěrce

Tato příloha obsahuje obecné údaje o základním kapitálu, vlastním kapitálu a o jediném akcionáři. Zásadní je, že obsahuje údaje o způsobu oceňování zásob a dlouhodobého majetku. Je zde uvedena i tvorba opravných položek, informace o čerpaných úvěrech, pohledávkách a závazcích.

Vypovídací schopnost účetní závěrky

Účetní jednotka se posuzuje z hlediska vypovídací schopnosti pro externí uživatele, proto je nutné vypočítat některé běžné poměrové a rozdílové ukazatele.

Tabulka 14: Poměrové a rozdílové ukazatele za rok 2014

Ukazatel	2014
Běžná likvidita	1,55
Pohotová likvidita	1,14
Okamžitá likvidita	0,13
Rentabilita aktiv	3,89%
Rentabilita tržeb	1,10%
Věřitelské riziko	57,02%
Čistý zisk na akcii (v tis. Kč)	877,85

Zdroj: Vlastní zpracování, [47], [50]

Všechny níže uvedené doporučené hodnoty jsou dle Růčkové. Ukazatel likvidity vyjadřuje krátkodobou schopnost podniku hradit své závazky. Pokud se jedná o běžnou likviditu, společnost splňuje doporučené hodnoty, které se pohybují mezi hodnotami 1,5 až 2,5. Výsledek likvidity dle účetní závěrky za rok 2014 je 1,55. Doporučené hodnoty pohotové likvidity se pohybují v rozmezí 1 až 1,5. ADW AGRO má tuto likviditu ve výši 1,14. Společnost je schopna ze svých krátkodobých pohledávek a krátkodobého finančního majetku pokrýt krátkodobé závazky. Okamžitá likvidita společnosti má hodnotu 0,13. Doporučená hodnota je číslo blízké se 1. Tento požadavek společnost nespĺňuje. To znamená, že v daný okamžik není k dispozici dostatečně velký objem peněžních prostředků k úhradě dluhů, které jsou splatné okamžitě.

Ukazatelé rentability vypovídají o schopnosti efektivního využívání prostředků. Rentabilita aktiv (ROA) ukazuje, jak společnost využívá aktiva. U toho ukazatele platí, čím vyšší výsledek, tím lépe se nakládá s aktivy. ADW AGRO v tomto případě dosahuje výsledku pouhých 3,89 %, dá se tedy říci, že využívání celkových aktiv není efektivní. Rentabilita tržeb (ROS) naznačuje jak velký zisk je schopna společnost vytvořit na jednu jednotku tržeb. I u tohoto ukazatele platí, že čím vyšší číslo, tím lepší výsledek. ADW AGRO má rentabilitu tržeb velice nízkou, a to jen 1,1 %. To znamená, že společnost má vysoké tržby, ale nedokáže z nich vytvořit odpovídající zisk.

Ukazatel věřitelského rizika (celková zadluženost) vypovídá o celkové výši zadlužení. Vyšší hodnota toho ukazatele značí vyšší riziko věřitelů, že společnost neuhradí poskytnuté půjčky. Obecná hodnota věřitelského rizika se pohybuje kolem 50 – 60 %. ADW AGRO svým výsledkem více než 57 % splňuje doporučenou celkovou zadluženost. Cizí kapitál společnosti se podílí právě 57 % na financování celkových aktiv.

Čistý zisk na akcii značí, kolik zisku připadá právě na jednu kmenovou akcii. Společnost má 20 ks kmenových akcií ve jmenovité hodnotě 100 tis. Kč. Pokud by tedy akcionář vlastnil jednu akcii, připadl by mu zisk ve výši 877,85 tis. Kč. Na ADW AGRO se však na základním kapitálu podílí pouze společnost ADW HOLDING, která vlastní všechny akcie. Hospodářský výsledek bývá převeden na účet nerozděleného zisku.

3.6.6 Posouzení výroční zprávy

Společnost má povinnost sestavit výroční zprávu, proto podléhá ověření auditorem. Výroční zpráva obsahuje všechny zákonem stanovené informace, které jsou pouze stručně popsány.

Výroční zpráva se také věnuje účetním případům, které nastaly po rozvahovém dni. V roce 2014 po rozvahovém dni nedošlo k žádným zásadním událostem, které by měly vliv na účetní závěrku a tím i na výroční zprávu k 30. červnu 2014.

Společnost nevynakládá žádné finanční prostředky na činnosti v oblasti výzkumu a vývoje. Do budoucna o těchto investicích neuvažuje, ale chce rozvíjet podnikatelské aktivity, které si vedení společnosti stanovilo ve svém strategickém plánu.

Pokud jde o životní prostředí, společnost dodržuje podmínky uvedené v zákoně České národní rady č. 114/1992 Sb., o ochraně přírody a krajiny a v zákoně č. 17/1992 Sb., o životním prostředí.

Hlavním cílem společnosti v oblasti pracovněprávních vztahů je udržovat a zvyšovat kvalifikaci zaměstnanců. ADW AGRO zajišťuje podmínky pro zaměstnance, které jsou v souladu s politikou Bezpečnosti a ochrany zdraví při práci.

3.7 Závěr a vydání zprávy

Po provedení výše uvedených kontrol a ověření výroční zprávy a účetní závěrky, může auditor přejít k vydání auditorské zprávy. U společnosti ADW AGRO je nutné vydat zprávu o ověření výroční zprávy a zprávu o ověření účetní závěrky.

3.7.1 Získání prohlášení vedení společnosti

Dalším důležitým krokem je uznání vedení společnosti, především statutárního ředitele, o odpovědnosti za sestavení účetní závěrky. Prohlášení, které vydalo ADW AGRO, obsahuje potvrzení, že jsou v účetní závěrce obsaženy všechny transakce, které se ve sledovaném účetním období udály.

Součástí je také uznání odpovědnosti za vnitřní kontrolní systém a informační systém Helios, jehož cílem je zabránit výskytu chyb a podvodů. Společnost také potvrdila, že všechny závazky, které má, jsou uvedeny v rozvaze, a že poskytla všechny informace, které jsou důležité pro výroční zprávu i celou účetní závěrku, a umožnila přístup ke všem potřebným dokumentům.

3.7.2 Zpráva auditora

Právě zpráva auditora je výsledkem celého zdlouhavého a namáhavého procesu auditu. Je určena především vlastníkům společnosti, ale je veřejně přístupná a užitečná i pro další subjekty.

Auditor u společnosti ADW AGRO vydal dvě zprávy, a to Zprávu nezávislého auditora o výroční zprávě korporace ADW AGRO, a. s. a Zprávu nezávislého auditora o ověření účetní závěrky sestavené k 30. červnu 2014 účetní jednotkou ADW AGRO, a. s.

První výše zmíněná zpráva ověřuje pouze výroční zprávu a její úplnost a pravdivost. Účetní závěrka je součástí ověřované výroční zprávy. Tato zpráva obsahuje potvrzení,

že informace obsažené ve výroční zprávě jsou ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s účetní závěrkou. Závěr zprávy je následující:

„Podle našeho názoru jsou informace uvedené ve výroční zprávě účetní jednotky ADW AGRO, a. s. k 30. 6. 2014 ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s výše uvedenou účetní závěrkou“ [47].

Druhá zmíněná zpráva vymezuje odpovědnost účetní jednotky za sestavení řádné účetní závěrky k datu 30. června 2014. Účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz, který je v souladu s českými účetními standardy, a neobsahuje významné (materiální) nesprávnosti.

Provedený audit zahrnuje postupy nutné k získání důkazních informací o všech informacích uvedených v účetní závěrce. Byla vyhodnocena možná rizika nesprávnosti a posouzen kontrolní systém společnosti a vhodnost použitých účetních metod. Na základě toho byl vydán následující výrok:

„Podle našeho názoru účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv společnosti ADW AGRO, a. s. k 30. 6. 2014, jejich nákladů, výnosů a výsledku hospodaření za rok končící 30. 6. 2014 v souladu s českými účetními předpisy. Výrok nezávislého auditora k řádné účetní závěrce je pro ADW AGRO, a. s. bez výhrad“ [47].

4 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ

Tato část diplomové práce je zaměřena na shrnutí výsledků výše uvedeného auditu u společnosti ADW AGRO a na uvedení vlastních návrhů řešení u problematických oblastí. Důležitým krokem je zhodnotit celý proces auditu a z něj vyvodit závěry. Proto je v návrhové části uvedeno zhodnocení činností auditované společnosti. Na základě takto zjištěných výsledků auditu je pak vhodné navrhnout opatření pro usnadnění ověřování účetní závěrky pro další období.

4.1 Zhodnocení činností auditované společnosti

Správným krokem vedení společnosti ADW AGRO bylo stanovení hospodářského roku. Účetní období končící 30. června představuje výhodu nejen pro celou společnost z pohledu inventury, ale i pro provádění kontrol na skladě auditorem.

Další výhodou účetní jednotky je nově zavedený informační systém Helios Orange. Investice do nahrazení původního systému WES proběhla v roce 2012 a byla náročná jak časově, tak finančně. Nový systém byl implementován do všech divizí společnosti a tím se výrazně zjednodušila provázanost a komunikace mezi všemi divizemi firmy. Hlavní výhodou v rámci zásob je propojenost skladových karet a účetních případů na skladě s účetnictvím. Program také nabízí řešení přímo nastavené pro zemědělské subjekty, proto ulehčuje práci nejen ve skladech.

Za silnou stránku se u auditované společnosti považuje i její kontrolní systém prováděný při převzetí zásob na sklad a při kontrole kvality. Oba postupy kontrol má firma už zaběhlé a není třeba na nich nic měnit.

Výhodou je také nákladní a především železniční doprava. Právě díky železničním tratím je společnost schopna vyvázet zboží a vlastní výrobky do zemí po celé Evropě. S vývozem mimo Českou republiku se však pojí nutnost účtování o kurzových rozdílech a přepočtech kurzů na konci roku.

Určitým ztížením práce auditora je v případě zvolené společnosti velký rozsah předmětů podnikání. Auditor se musí orientovat ve všech oblastech. Již samotné zaměření podnikání na zemědělství je, vzhledem k mnoha zákonům, vyhláškám a nařízením, které se neustále mění a novelizují, náročné na získávání potřebných vědomostí a znalostí. Je i v zájmu samotné společnosti, aby si našla auditora, který se orientuje v dané problematice.

Za slabé stránky lze u společnosti ADW AGRO považovat i zjednodušenou dokumentaci měsíčních zásob a kontrolu maloobrátkových zásob. Důležité je i oceňování sóji, která se v posledních letech více prodává. V následující tabulce jsou uvedeny silné a slabé stránky auditu u analyzované účetní jednotky.

Tabulka 15: Silné a slabé stránky auditované společnosti

Silné stránky	Slabé stránky
Hospodářský rok	Dokumentace měsíčních kontrol
Informační systém	Oceňování sóji
Kontroly při převzetí zásob na sklad	Zpráva o vztazích
Kontrola kvality	Kontrola maloobrátkových zásob

Zdroj: Vlastní zpracování

4.2 Návrhy na zlepšení

V této části budou popsány drobné nedostatky zjištěné při auditu, které však neměly vliv na prováděný audit a na závěrečný výrok auditora. Jedná se pouze o oblasti, které lze do budoucna vylepšit a tím zkvalitnit proces auditu a usnadnit práci nejen auditorovi, ale i samotným zaměstnancům.

4.2.1 Dokumentace měsíčních kontrol

Společnost provádí pravidelně každý měsíc kontroly množství a kvality veškerých zásob. Kontroly jsou nastaveny dvanáctkrát ročně kvůli udržení standardu zásob pro odběratele.

Dokumentace je v těchto případech málo podrobná. Zkvalitnění informací, jejich zpřesnění a podrobnější popsání prováděných kontrol u zásob mohou zjednodušit práci pracovníkům divize účtárna a zpřehlednit důležitá data pracovníkům provádějící další kontroly.

Dokumentace měsíčních kontrol by měla mít stejné náležitosti jako dokumentace při provádění roční inventury. Jedná se o informace o datu provedení kontroly, analytické evidenci druhu zásoby, u které byla provedena kontrola, skladovém označení zásoby, počátečním stavu, zjištěném stavu, případném rozdílu mezi počátečním a zjištěným stavem, měrné jednotce a označení skladu, kde se zásoba nachází. Nesmí chybět ani podpis osoby, která kontrolu provedla. Společnost by měla provádět i potřebnou archivaci těchto dokumentů.

U roční inventury jsou k dispozici všechny potřebné dokumenty vyhotoveny v detailní formě a vyhovují všem požadavkům.

Společnost ADW AGRO je poměrně velkou společností, proto lze navrhnout, aby účast auditora při provádění kontrol byla častější než jednou ročně. Auditor by se mohl účastnit fyzické inventury zásob alespoň dvakrát ročně. Cílem častějších účastí auditora je lepší provedení inspekcí zásob, sledování provádění pokynů vedení nebo zhodnocení postupů právě při zaznamenávání, dokumentaci a kontrolování výsledků fyzické inventury zásob. Další výhodou je také usnadnění práce a orientace při inventuře na konci účetního období.

Pokud by se auditor fyzických inventur účastnil častěji, tedy i k jinému datu, než je datum účetní závěrky, je povinen provést další auditorské postupy. Další postupy by mu měly pomoci získat důkazní informace o tom, že změny zásob mezi datem inventury a datem účetní závěrky jsou zaznamenány řádně a dle požadavků.

4.2.2 Zpráva o vztazích mezi propojenými osobami a výroční zpráva

Organizační struktura společnosti ADW AGRO je velice složitá. Nutností pro správně provedený audit je znalost souvislostí a vztahů mezi jednotlivými divizemi,

ale také mezi dceřinými společnostmi a celým holdingem. Z tohoto důvodu je důležitou součástí účetní závěrky Zpráva o vztazích mezi propojenými osobami.

Společnost nesestavuje zprávu o vztazích samostatně, ale má ji ve zjednodušené formě jako součást přílohy k účetní závěrce. Povinnost tuto zprávu vypracovat mají veškeré ovládané osoby, tedy i společnost ADW AGRO.

Zpráva o vztazích mezi propojenými osobami musí podávat informace o postavení ovládané osoby v celé struktuře propojených osob, o jejich úlohách a způsobu ovládnání. Zpráva také zjednodušuje posuzování výhod a nevýhod vztahu mezi propojenými osobami pro auditora a ukazuje strukturu celého holdingu.

Pro společnost ADW AGRO by bylo výhodnější zprávu o vztazích vystavovat samostatně jako nový dokument. Důležité je postupovat i v souladu se zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích).

Se zveřejněním zprávy o vztazích také nepřímo souvisí změny při ověřování výroční zprávy. Od roku 2016 je nutné ověřit výroční zprávu současně s ověřením účetní závěrky. Změna nastala v rámci novely zákona (zákon č. 221/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a některé další zákony), která upravila i zákon o auditorech. Auditor společnosti ADW AGRO, se bude muset zaměřit i na tuto skutečnost.

Ověření výroční zprávy za rok 2014 proběhlo v jiný okamžik než ověření účetní závěrky stejného roku. Od roku 2016 je nutné přizpůsobit časový harmonogram tak, aby auditor získal potřebné dokumenty včas a mohl tak vydat zprávu auditora v požadovaném termínu. Tento návrh je důležitý nejen pro auditora, ale především pro auditovanou společnost. V případě, že ADW AGRO neposkytne výroční zprávu během ověřování účetní závěrky, bude auditor nucen vydat modifikovanou zprávu auditora z důvodu omezení rozsahu.

4.2.3 Kontrola požadavků v oblasti zásob

V případě nízkého stavu zásob na skladě je zaměstnanec povinen vystavit požadavek na jejich doplnění. Tato žádost je prostřednictvím programu odeslána vedoucímu, který ji potvrdí nebo požadované množství upraví a následně ji pošle na divizi logistiky. Tento postup je uplatňován u požadavků nad určitou peněžní hranici.

Zaměstnanci občas neodhadnou potřebné množství a předzásobí sklady. Pro společnost není vhodné mít velké množství nevyužívaných zásob na skladě. Bylo by tedy potřeba, aby odpovědný vedoucí odsouhlasil každý požadavek vystavený pracovníky skladu. Z důvodu časové náročnosti je ale tento návrh nereálný, proto je důležité posuzovat každý druh zásob individuálně.

U hnojiv nebo pesticidů objednávaných se v průběhu celého roku, je vhodné u jednotlivého druhu zásoby stanovit vlastní hranici pro kontrolu požadavku vedoucím. Každý druh zásoby má totiž různě vysokou cenu, jak nákupní, tak prodejní, a různý odbyt. Tyto faktory by se u stanovení hranice požadavku měly zohlednit. V informačním systému Helios lze nastavit u každé zásoby vlastní peněžní výši požadavku. Tento postup kontrol by mohl být zaveden i u krmných směsí a u jednotlivého druhu materiálu.

U krmných směsí by mohla být nastavena hranice požadavku např. ve výši 10 000 Kč. Jedná se o výrobky prodávané menším podnikatelským subjektům a soukromým osobám prostřednictvím prodejny v Krahulově. U hnojiv by mohla být stanovena vyšší hranice, např. 20 000 Kč. Zboží tohoto typu se prodává většinou zemědělským společnostem, které požadují větší množství, proto je žádoucí držet na skladě vyšší zásobu. Z tohoto důvodu je také potřeba objednávat větší množství, které společnost nakupuje přímo od výrobců.

4.2.4 Kontrola maloobrátkových zásob

Společnost vytváří opravné položky ve výši 100 % na maloobrátkové zásoby, které se neprodají a budou se muset zlikvidovat. Kontrolu provádí každý rok v rámci

inventury. Opravné položky se vytváří na zásoby, které jsou bez pohybu více jak čtyři roky. Do nákladů vstupují až po čtyřech letech bez jakéhokoliv pohybu na skladě.

Tvorby opravných položek a jejich zrušení nemají daňový účinek a jde pouze o účetní náklad. V případě zemědělství lze jen těžko odhadnout, zda se bude jednat o maloobrátkovou zásobu.

V rámci této problematiky lze ve vnitřní směrnici zkrátit čtyř letou dobu např. pouze na jeden rok. Je to především z důvodu dodržení zásady věrného zobrazení skutečností. To také úzce souvisí s nadhodnocováním zásob. Pokud budou zásoby v účetnictví zaúčtovány ve vyšších hodnotách, než je jejich skutečné ocenění, pak nebude dodržena zásada věrného zobrazení a bude nadhodnocen hospodářský výsledek.

Tabulka 16: Podíl opravných položek na vybraných zásobách v roce 2014 (v tis. Kč)

	2014
Materiál	12 690,00
Výrobky	4 370,00
Zboží	65 020,00
Opravné položky k materiálu	40,00
Opravné položky k výrobkům	0,00
Opravné položky ke zboží	507,00
Vybrané zásoby celkem	82 080,00
Opravné položky celkem	547,00
Poměr opravných položek k vybraným zásobám	0,67%

Zdroj: Vlastní zpracování, [47]

V předcházející tabulce je vyčíslen podíl opravných položek. Vytvářené opravné položky představovaly v roce 2014 necelé procento na zásobách materiálu, výrobků a zboží. Jedná se o zanedbatelnou částku, ale z důvodu zásadě věrného zobrazení je doporučeno zkrátit dobu vytváření opravných položek na zásoby ze čtyř leté lhůty na roční.

4.2.5 Účtování sóji

V posledních letech se zvýšil zájem o sóju. Komodita je evidována na skladě jako zásoba materiálu a společnost ji spotřebovává do výroby krmných směsí. Vzhledem ke zvýšenému odbytu nevykazuje ADW AGRO prodej sóji v nezměněném stavu jako prodej materiálu, ale jako zboží. Tržby z jejího prodeje se účtují na výnosový účet Tržby z prodeje zboží. Nezpracovaná komodita se musí ze skladu materiálu převést na sklad zboží a odtud je vydána odběratelům.

Při tomto postupu je důležité pečlivě sledovat pohyby a provádět evidenci. Je nutné věnovat zásobám velkou pozornost, protože nesprávné ocenění nebo nesprávně uplatněný postup v účetnictví může ovlivnit hospodaření celého podniku a jeho finanční situaci.

Společnost by mohla vést skladovou evidenci zvlášť pro sóju jako materiál a zvlášť pro zboží včetně potřebné analytické evidence. Množství pro oba sklady by se stanovilo podle minulých dat. Tím by se zjednodušila evidence pohybů mezi zásobami materiálu a zboží. Nákup a prodej by byl účtován na příslušných nákladových a výnosových účtech od samého začátku.

Rozdělení zásob sóji na materiál a zboží může zjednodušit auditorský postup. Pro auditora by toto rozdělení znamenalo lepší orientaci ve skladové evidenci při fyzických inventurách a zjednodušení při získávání potřebných informací. Na jednotlivých účtech materiálu a zboží na skladě by byly díky analytické evidenci snáze viditelné pohyby sóji, a tím by byla zjednodušena i jejich kontrola v účetnictví.

4.2.6 Vnitropodniková směrnice

Pokud společnost provede navržené změny, které pomohou posílit vnitřní kontrolní systém v oblasti zásob, a zjednoduší tak práci zaměstnancům především i auditorům, je nutné aktualizovat vnitropodnikovou směrnici.

Obnovení vnitropodnikové směrnice je důležité z hlediska fungování všech kontrol a především přístupu k informacím. Je potřeba směrnici každoročně kontrolovat, zda obsahuje všechny změny a případně ji aktualizovat a nové postupy do ní zahrnout.

Některé návrhy, které vycházejí z novel zákonů, je třeba implementovat do procesů společnosti co nejdříve, aby nedošlo k porušení zákonem stanovených podmínek. Jde především o Zprávu o vztazích mezi propojenými osobami, která je upravena zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích). Důležité je dodržovat zákon č. 221/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a některé další zákony, který vešel v platnost od 1. ledna 2016, a který se přímo dotýká zákona o auditorech.

ZÁVĚR

Hlavním cílem diplomové práce bylo popsat legislativní úpravu a postup auditu účetní závěrky v České republice dle Mezinárodních auditorských standardů. Dalším cílem bylo uvést proces provedení auditu s ohledem na specifika zemědělského subjektu a postup aplikovat na vybraný zemědělský subjekt. Největší pozornost byla věnována oblasti zásob.

První část práce se zabývala základními teoretickými informacemi o auditu. Byly zde vysvětleny pojmy, jako jsou audit nebo auditorská profese. Dále byl uveden historický vývoj, byly popsány druhy auditu a uvedeny subjekty s povinností mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Teoretická část se také věnovala legislativní úpravě v České republice, auditu v rámci Evropské unie, regulaci, Mezinárodním auditorským standardům a Mezinárodním účetním standardům. V závěru byly uvedeny auditorské softwarové programy.

Ve druhé části byl popsán samotný postup při ověřování účetní závěrky v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy. Byla zde uvedena charakteristika auditorských rizik a reakce na vyhodnocená rizika. Diplomová práce se věnovala auditu v zemědělství, proto byl uveden vývoj zemědělství v České republice a specifika auditu zemědělských subjektů. Nechyběla zde ani část věnující se zásobám.

Třetí část práce byla zaměřena na aplikaci auditorské postupu v konkrétní společnosti. Jednalo se o společnost ADW AGRO, a. s., která je účetní jednotkou zabývající se zemědělstvím. V úvodu byly uvedeny základní informace o auditované společnosti, byl popsán kontrolní systém a stanovena plánovací hladina významnosti. Dále byly provedeny testy spolehlivosti, analytické testy věcné správnosti, byla posouzena celá účetní závěrka a vydaná zpráva auditora.

V návrhové části byly zhodnoceny činnosti auditované společnosti ADW AGRO, a. s. a byly shrnuty silné a slabé stránky. Slabé stránky, které však neměly vliv na ověření účetní závěrky a na závěrečný výrok auditora, byly blíže specifikovány. Návrhy řešení

by měly usnadnit práci auditorovi a zjednodušit postup auditu účetní závěrky do budoucna. Poslední část se věnovala dokumentaci měsíčních kontrol, kontrole maloobrátkových zásob, účtování komodity nebo zprávě o vztazích.

Výsledky prováděného auditu vycházely z výroční zprávy, rozvahy a výkazu zisku a ztráty společnosti za rok 2014. Hlavními legislativními opatřeními při psaní diplomové práce byly zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech) a zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Proces auditu byl popsán dle Mezinárodních auditorských standardů.

Při auditu společnosti ADW AGRO nebyly zjištěny žádné nesprávnosti. Postupy inventarizace a běžných činností na skladě byly správné a v souladu s vnitřní směrnicí. Kontrolní systém měla společnost propracovaný. Testy spolehlivosti, analytické testy věcné správnosti a testy detailních údajů neukázaly žádnou chybu v účetnictví ani v účetní závěrce. Byla ověřena celá účetní závěrka včetně příloh a výrok auditora byl vydán bez výhrad.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] LORENC, M. Závěrečné práce – metodika. *Lorenc.info* [online]. ©2007 – 2013 [cit. 2016-05-05]. Dostupné z: <http://lorenc.info/zaverecne-prace/metodika.htm>
- [2] RICCHIUTE, D. N., *Audit*. Praha: Victoria Publishing, 1994. ISBN 80-85605-86-4.
- [3] Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), ve znění pozdějších předpisů.
- [4] MÜLLEROVÁ, L., V. KRÁLÍČEK a kol. *Auditing*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, Nakladatelství Oeconomica, 2014. ISBN 978-80-245-2018-6.
- [5] PUTNOVÁ, A. a P. SEKNIČKA. *Etické řízení ve firmě: nástroje a metody, etický a sociální audit*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2007. ISBN 978-80-247-1621-3.
- [6] KRÁLÍČEK, V. a L. MÜLLEROVÁ. *Auditing*. Praha: Balance, 1998.
- [7] VRBA, J. Z historie auditu v České republice. *Kacr.cz* [online]. Praha: Komora auditorů České republiky, 2013 [cit. 2016-01-05]. ISBN 978-80-86679-25-9. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/file/2442/auditorska-profese-v-cr-web.pdf>
- [8] VÁCHAL, J., M. VOCHOZKA a kol. *Podnikové řízení*. Praha: Grada Publishing, 2013. ISBN 978-80-247-8682-7.
- [9] ŽUFAN, J., J. HÁN a M. KLÍMOVÁ. *Kapitoly z personálního a interkulturního managementu*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-328-9.

- [10] KRÁLÍČEK, V. a J. MOLÍN. *Vnější a vnitřní kontrola z pohledu managementu*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2014. ISBN 978-80-7478-557-3.
- [11] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- [12] KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. Změny v povinnostech auditora v souvislosti s novelou zákona o auditorech. *Kacr.cz* [online]. ©2012 – 2016 [cit. 2016-03-21]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/file/2455/datum-na-zprave-74-16.pdf>
- [13] ŠTEKER, K. a M. OTRUSINOVÁ. *Jak číst účetní výkazy: Základy českého účetnictví a výkaznictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. ISBN 978-80-247-4702-6.
- [14] MEJZLÍK, L. Co je audit, kde a jak vznikl. *Kacr.cz* [online]. Praha: Komora auditorů České republiky, 2013 [cit. 2016-01-07]. ISBN 978-80-86679-25-9. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/file/2442/auditorska-profese-v-cr-web.pdf>
- [15] STANĚK, S. Proč a jak je regulován audit v EU a v ČR. *Kacr.cz* [online] Praha: Komora auditorů České republiky, 2013 [cit. 2016-01-07]. ISBN 978-80-86679-25-9. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/file/2442/auditorska-profese-v-cr-web.pdf>
- [16] Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů.
- [17] KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. O Komoře auditorů. *Kacr.cz* [online]. ©2012 – 2016 [cit. 2016-01-07]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/o-komore-auditoru>

- [18] KŘÍŽ, P. Vývoj a aktuální stav regulace auditu v EU. *Kacr.cz* [online]. Praha: Komora auditorů České republiky, 2013 [cit. 2016-01-07]. ISBN 978-80-86679-25-9. Dostupné z: kacr.cz/file/2442/auditorska-profese-v-cr-web.pdf
- [19] VÁHA, J. Zelená kniha „Politika v oblasti auditu: poučení z krize“. *Finanční management* [online]. *Economia* 2011 [2016-04-10], č. 4, s. 1-2. ISSN 1803-389x. Dostupné z: http://download.ihned.cz/download/DOT_nwsltr/FinManagement_2011_4.pdf
- [20] BROŽ, V. Nová právní regulace EU pro oblast povinného auditu se stává skutečností. *Governance.cz* [online] Corporate Governance Institute 2014 [cit. 2016-04-10]. Dostupné z: http://www.governance.cz/cs/corporate-governance/povinnny_audit/nova-pravni-regulace-eu-pro-oblast-povinneho-audit-u-se-stava-skutecnosti__s558x8855.html
- [21] INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. About IFAC: Organization Overview. *Ifac.org* [online]. ©2016 [cit. 2016-01-08]. Dostupné z: <https://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview>
- [22] KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Metodická pomůcka pro audit společností připravujících účetní závěrku podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS)* [online]. Praha: KAČR, 2011 [cit. 2016-04-10]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/file/768/Priloha-A8-2011-Metodicka%20pomucka.pdf>
- [23] MLÁDEK, R. Přehled rozdílů mezi národním účetnictvím a IFRS/US GAAP. *Gaap.cz* [online]. ©1998-2016 [cit. 2016-04-10]. Dostupné z: <http://www.gaap.cz/cs/prehled-rozdilu/>
- [24] CASCARINO, R., E. *Auditor's guide to IT auditing*. 2nd ed. New Jersey: Wiley corporate F&A, 2012. ISBN 978-1118-14761-0.

- [25] J+CONSULT. Idea. *Jconsult.cz* [online]. ©2009 – 2015 [cit. 2016-01-08]. Dostupné z: <http://www.jconsult.cz/produkty/idea/index.html>
- [26] DATEV. Datev – audit. *Datev.cz* [online]. ©2016 [cit. 2016-01-08]. Dostupné z: http://datev.cz/category.php?id_category=260
- [27] FRAGARIA. Auditorský systém Faust – Popis. *Fragaria.cz* [online]. ©2012 - 2016 [cit. 2016-02-22]. Dostupné z: <http://www.fragaria.cz/produkty/auditorsky-system-faust/popis/>
- [28] MEZINÁRODNÍ FEDERACE ÚČETNÍCH (IFAC). *Příručka k uplatňování mezinárodních auditorských standardů při auditu malých a středních účetních jednotek: První díl – Základní koncepty, Druhý díl – Praktická část* [online]. New York: Mezinárodní federace účetních (IFAC), 2010 [cit. 2016-01-08]. ISBN 978-80-86679-12-9. Dostupné z <http://www.kacr.cz/prirucka-k-uplatnovani-isa-pri-audit-u-ucetnich-zaverek-malych-a-strednich-podniku>
- [29] PROKŮPKOVÁ, D. a M. SVOBODA. *Jak číst účetní výkazy vybraných účetních jednotek*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-522-1.
- [30] PELÁK, J. Co je a není auditorská zakázka. *Kacr.cz* [online]. Praha: Komora auditorů České republiky, 2013 [cit. 2016-01-09]. ISBN 978-80-86679-25-9. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/file/2442/auditorska-profese-v-cr-web.pdf>
- [31] MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDAR ISA 320. *Významnost (materialita) při plánování a provádění auditu*. Praha: Komora auditorů České republiky, 2009. Dostupné z: http://www.kacr.cz/data/Methodika/Auditing/Handbook%202010/17_ISA%20320.pdf
- [32] DVOŘÁČEK, J. *Interní audit a kontrola*. 2. přeprac. a dopl. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003. ISBN 80-7179-805-3.

- [33] MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDAR ISA 315. *Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti*. Praha: Komora auditorů České republiky, 2005. Dostupné z: http://www.kacr.cz/data/pdf/auditorske_standardy/ISA315.pdf
- [34] DVOŘÁČEK, J. *Audit podniku a jeho operací*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2005. ISBN 80-7179-809-6.
- [35] MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDAR ISA 330. *Reakce auditora na vyhodnocená rizika*. Praha: Komora auditorů České republiky, 2009. Dostupné z: http://www.kacr.cz/data/Methodika/Auditing/Handbook%202010/17_ISA%20330.pdf
- [36] MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDAR ISA 505. *Externí konfirmace*. Praha: Komora auditorů České republiky, 2009. Dostupné z: http://www.kacr.cz/data/Methodika/Auditing/Handbook%202010/17_ISA%20505.pdf
- [37] MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDAR ISA 560 *Události po datu účetní závěrky*. Praha: Komora auditorů České republiky, 2006. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/data/Methodika/Auditing/ISA/ISA560.pdf>
- [38] BŘEZINOVÁ, H. *Rozumíme účetní závěrce podnikatelů*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-640-2.
- [39] DVOŘÁKOVÁ, D. Postavení zemědělství v rámci národního hospodářství a specifika zemědělské činnosti. *Auditor*. 2014, č. 2, s. 10 – 12. ISSN 1210-9096.
- [40] DVOŘÁKOVÁ, D. *Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství*. Praha: Wolters Kluwer, 2012. ISBN 978-80-7357-961-6.

- [41] BRYCHTA, I. Specifika účtování u různých profesí – 3. díl. *Danarionline.cz* [online]. Praha: Wolters Kluwer, ©2016 [cit. 2016-03-22]. ISSN 2464-6873. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d211v187-specifika-uctovani-u-ruznych-profesi-3-dil/?search_query=%24index%3D1064
- [42] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
- [43] INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 41. *Agriculture*. European Commission, 2009. Dostupné z: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias41_en.pdf
- [44] KROUPOVÁ, B. Několik postřehů v souvislosti s auditem zemědělských společností. *Auditor*. 2014, č. 2, s. 20 – 22. ISSN 1210-9096.
- [45] RITTENBERG, L. E., A. GRAMMLING and K. M. JOHNSTONE. *Auditing: A Business Risk Approach*. 6 ed. Mason: Thomson/South-Western, 2008. ISBN 978-0-324-37558-9.
- [46] KNAPP, M. C. *Contemporary Auditing: Real Issues and Cases*. 7 ed. MA Cengage Learning, 2008. ISBN 978-0-324-65805-7.
- [47] ADW AGRO. *Výroční zpráva společnosti ADW AGRO, a. s. 2014* [online]. Krahulov: ADW AGRO, 2015 [cit. 2016-04-02]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=585119>
- [48] ADW AGRO. *Výroční zpráva společnosti ADW AGRO, a. s. 2012* [online]. Krahulov: ADW AGRO, 2013 [cit. 2016-04-02]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=16971077&subjektId=585119&spis=687155>

- [49] ADW. *ADW* [online]. ADW, ©2009 [cit. 2016-04-18]. Dostupné z: <http://www.adw.cz/cs/index.aspx>
- [50] RŮČKOVÁ, P. *Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi*. 4. aktual. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. ISBN 978-80-247-3916-8.

SEZNAM TABULEK

TABULKA 1: DRUHY MODIFIKOVANÉHO VÝROKU A JEHO VYUŽITÍ.....	41
TABULKA 4: ČLENOVÉ STATUTÁRNÍHO A DOZORČÍHO ORGÁNU V ROCE 2014.....	51
TABULKA 3: PLNĚNÍ KRITÉRIÍ POVINNÉHO AUDITU	52
TABULKA 2: SLOŽENÍ ZÁSOb V ROCE 2014.....	53
TABULKA 5: DRUHY HNOJIV PRODÁVANÉ SPOLEČNOSTÍ.....	58
TABULKA 6: DRUHY VYRÁBĚNÝCH PRODUKTŮ	60
TABULKA 7: VÝVOJ A PODÍL ZAHRANIČNÍCH TRŽEB NA CELKOVÝCH TRŽBÁCH V LETECH 2011 AŽ 2014 (V TIS. KČ)	66
TABULKA 8: DOPORUČENÉ HODNOTY HLADINY VÝZNAMNOSTI.....	67
TABULKA 9: ÚČETNÍ ZŮSTATKY NA VYBRANÝCH ÚČTECH V ROCE 2014 (V TIS. KČ).....	69
TABULKA 10: KONTROLNÍ TESTY NÁKUPU ZÁSOb	70
TABULKA 11: KONTROLNÍ TESTY PRODEJE ZÁSOb.....	71
TABULKA 12: VÝPOČET ZJIŠŤOVACÍHO RIZIKA	72
TABULKA 13: HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK SPOLEČNOSTI V LETECH 2011 AŽ 2014.....	74
TABULKA 14: POMĚROVÉ A ROZDÍLOVÉ UKAZATELE ZA ROK 2014	75
TABULKA 15: SILNÉ A SLABÉ STRÁNKY AUDITOVANÉ SPOLEČNOSTI	80
TABULKA 16: PODÍL OPRAVNÝCH POLOŽEK NA VYBRANÝCH ZÁSObÁCH V ROCE 2014 (V TIS. KČ).....	84

SEZNAM OBRÁZKŮ

OBRÁZEK 1: VZNIK AUDITORSKÉ PROFESE	16
OBRÁZEK 2: FÁZE I - VYHODNOCENÍ RIZIK.....	27
OBRÁZEK 3: TYPY POSTUPŮ VYHODNOCENÍ RIZIK	30
OBRÁZEK 4: FÁZE II - REAKCE NA VYHODNOCENÁ RIZIKA	33
OBRÁZEK 5: DALŠÍ AUDITORSKÉ POSTUPY	34
OBRÁZEK 6: PŘÍPRAVA ZPRÁVY AUDITORA	37
OBRÁZEK 7: UDÁLOSTI PO DATU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY - ČASOVÁ OSA	39
OBRÁZEK 8: ORGANIZAČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI.....	50
OBRÁZEK 9: SKLADOVACÍ PROSTORY (SILA) SPOLEČNOSTI V KRAHULOVĚ.....	62

SEZNAM ROVNIC

ROVNICE 1: RIZIKO VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ) NESPRÁVNOSTI	29
ROVNICE 2: AUDITORSKÉ RIZIKO.....	30
ROVNICE 3: VÝPOČET TESTOVACÍHO VZORKU	72

SEZNAM GRAFŮ

GRAF 1: PODÍL HLAVNÍCH POLOŽEK ROZVAHY NA AKTIVECH V ROCE 2014	52
GRAF 2: SLOŽENÍ OBĚŽNÝCH AKTIV	53
GRAF 3: VÝVOJ ZÁSOb SPOLEČNOSTI V LETECH 2011 AŽ 2014.....	63

SEZNAM ZKRATEK A SYMBOLŮ

atd.	a tak dále
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants – Americký institut certifikovaných účetních
AR	auditorské riziko
a. s.	akciová společnost
ASC	FASB Accounting Standards Codification TM – Kodifikace účetních standardů
CEAOB	Committee of National Auditing Oversight Bodies
CPA	Certified Public Accountant – Organizaci certifikovaných účetních zalců
CR	kontrolní riziko
č.	číslo
ČR	Česká republika
ČSN	České technické normy
D	Dal
DR	zjišťovací riziko
EET	elektronická evidence tržeb
EN	Evropské normy
ES	Evropské společenství
EU	Evropská unie
FASB	Financial Accounting Standards Board – Radou pro standardy finančního účetnictví
FEE	Federation of European Accountants – Federace evropských účetních
FIFO	First In, First Out – první dovnitř, první ven
GAS	Generalized audit software
GMP	Good Manufacture Practice – Správná výrobní praxe
HDP	hrubý domácí produkt
IAS	International Accounting Standards – Mezinárodní účetní standardy
IASB	International Accounting Standards Board – Radou pro mezinárodní účetní standardy

ISCC	International Sustainability and Carbon Certification – Mezinárodní systém certifikace biomasy a biopaliv
ISO	International Organization for Standardization – Mezinárodní organizace pro tvorbu norem
IDEA	Interactive Data Extraction and Analysis
IFAC	International Federation of Accountants – Mezinárodní federace účetnictví
IFRS	International Financial Reporting Standards – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
IIA	Institute of Internal auditors – Institut interních auditorů
IR	přirozené riziko
ISA	International Standards on Auditng – Mezinárodní auditorské standardy
ISAC	Information systems audit and control association – Asociace Informačních systému auditu a kontrol
KAČR	Komora auditorů České republiky
Kč	koruna česká
ks	kus
LIFO	Last In, First Out – poslední dovnitř, první ven
MD	Má dáti
např.	například
odst.	odstavec
písm.	písmeno
RMM	riziko významné (materiální) nesprávnosti
ROA	rentabilita aktiv
ROS	rentabilita tržeb
s.	strana
s. r. o.	společnost s ručením omezeným
SEC	Securities and Exchange Commission – Komisi pro burzy cenných papírů
Sb.	Sbírka zákonů
tis.	tisíc
tzv.	tak zvaně

USA	Spojené státy americké
US GAAP	Generally Accepted Accounting Principles – Všeobecně uznávané účetní zásady
§	paragraf
%	procento

SEZNAM PŘÍLOH

PŘÍLOHA 1: ROZVAHA SPOLEČNOSTI K 30. ČERVNU 2014

PŘÍLOHA 2: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY SPOLEČNOSTI K 30. ČERVNU 2014

PŘÍLOHA 3: ZPRÁVA AUDITORA O VÝROČNÍ ZPRÁVĚ ZA ROK 2014

PŘÍLOHA 4: ZPRÁVA AUDITORA O OVĚŘENÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY K 30. ČERVNU 2014

Příloha 1: Rozvaha společnosti k 30. červnu 2014

Minimální závazný výčet informací
podle vyhlášky č. 500/2002 Sb

ROZVAHA
v plném rozsahu

ke dni 30.6.2014
(v celých tisících Kč)

IČ
28348982

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky
ADW AGRO, a.s.

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání liší-li se od bydliště

Krahulov 76

Krahulov

67521

Česká republika

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Min. úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM	001	955 888	-369 115	586 773	552 221
A.	Pohledávky za upsaný vlastní kapitál	002				
B.	Dlouhodobý majetek	003	510 539	-297 964	212 575	221 650
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004	4 148	-2 800	1 348	1 573
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	005				
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006				
3.	Software	007	4 098	-2 800	1 298	1 573
4.	Ocenitelná práva	008				
5.	Goodwill	009				
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010				
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	50		50	
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	013	497 391	-286 164	211 227	220 077
B. II. 1.	Pozemky	014	10 144		10 144	10 148
2.	Stavby	015	336 195	-160 616	175 579	182 989
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	157 731	-126 956	30 775	35 232
4.	Pěstičské celky trvalých porostů	017				
5.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	018				
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	1 144	-1 100	44	117
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	2 252		2 252	690
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021	807		807	
9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022	-10 882	2 508	-8 374	-9 099
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	023	9 000	-9 000		
B. III. 1.	Podíly - ovládaná osoba	024				
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025				
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026	9 000	-9 000		
4.	Půjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv	027				
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028				
6.	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029				
7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030				

l.c

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Min. úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	Oběžná aktiva	031	442 714	-71 151	371 563	328 796
C. I.	Zásoby	032	114 732	-16 552	98 180	97 247
C. I. 1.	Materiál	033	12 690	-40	12 650	10 659
2.	Nedokončená výroba a polotovary	034				
3.	Výrobky	035	4 370		4 370	3 701
4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036				
5.	Zboží	037	65 020	-507	64 513	76 466
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	038	32 652	-16 005	16 647	6 421
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	039				1 820
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040				
2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	041				
3.	Pohledávky - podstatný vliv	042				
4.	Pohledávky za společníky, členy družstev a za účastníky sdružení	043				
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044				
6.	Dohadné účty aktivní	045				
7.	Jiné pohledávky	046				1 820
8.	Odložená daňová pohledávka	047				
C. III.	Krátkodobé pohledávky	048	296 218	-54 599	241 619	219 556
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	275 485	-54 599	220 886	208 577
2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	050				25
3.	Pohledávky - podstatný vliv	051	18 324		18 324	4 154
4.	Pohledávky za společníky, členy družstev a za účastníky sdružení	052				
5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053				
6.	Stát - daňové pohledávky	054	640		640	514
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	832		832	687
8.	Dohadné účty aktivní	056	-487		-487	2 423
9.	Jiné pohledávky	057	1 424		1 424	3 176
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	058	31 764		31 764	10 173
C. IV. 1.	Peníze	059	555		555	434
2.	Účty v bankách	060	31 209		31 209	9 739
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	061				
4.	Pořízovaný krátkodobý finanční majetek	062				
D. I.	Časové rozlišení	063	2 635		2 635	1 775
D. I. 1.	Náklady příštích období	064	2 091		2 091	1 697
2.	Komplexní náklady příštích období	065				
3.	Příjmy příštích období	066	544		544	78

16

Označení	TEXT	Číslo řádku	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM	067	586 773	552 221
A.	Vlastní kapitál	068	241 088	226 256
A. I.	Základní kapitál	069	2 000	2 000
A. I. 1.	Základní kapitál	070	2 000	2 000
2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071		
3.	Změny základního kapitálu	072		
A. II.	Kapitálové fondy	073	214 119	210 465
A. II. 1.	Emisní ážio	074		
2.	Ostatní kapitálové fondy	075	214 119	210 465
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076		
4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností	077		
5.	Rozdíly z přeměn společností	078		
6.	Rozdíly z ocenění při přeměnách společností	079		
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	080	200	200
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	081	200	200
2.	Statutární a ostatní fondy	082		
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	083	13 592	8 868
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	084	13 592	8 868
2.	Neuhrazená ztráta minulých let	085		
3.	Jiný výsledek hospodaření minulých let	086		
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období +/-	087	11 177	4 723
B.	Cizí zdroje	088	334 576	321 224
B. I.	Rezervy	089		184
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	090		
2.	Rezervy na důchody a podobné závazky	091		
3.	Rezerva na daň z příjmu	092		
4.	Ostatní rezervy	093		184
B. II.	Dlouhodobé závazky	094	91 575	71 096
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	095		
2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	096	78 852	64 753
3.	Závazky - podstatný vliv	097		
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	098		
5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	099		
6.	Vydané dluhopisy	100		
7.	Dlouhodobé směnky k úhradě	101		
8.	Dohadné účty pasivní	102		
9.	Jiné závazky	103		
10.	Odložený daňový závazek	104	12 723	6 343

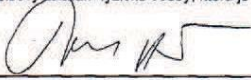
16

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Stav v běžném účetním období 5	Stav v minulém účetním období 6
B. III.	Krátkodobé závazky	105	96 746	111 380
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	106	77 670	84 139
2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	107		
3.	Závazky - podstatný vliv	108	2 330	2 316
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	109		3 365
5.	Závazky k zaměstnancům	110	2 585	2 123
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	111	1 590	1 124
7.	Stát - daňové závazky a dotace	112	7 995	3 668
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	113	2 169	7 786
9.	Vydané duhopisy	114		
10.	Dohadné účty pasivní	115	1 592	2 840
11.	Jiné závazky	116	815	4 019
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	117	146 255	138 564
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	118	3 825	18 244
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	119	142 430	120 320
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	120		
C. I.	Časové rozlišení	121	11 109	4 741
C. I. 1.	Výdaje příštích období	122	11 083	4 741
2.	Výnosy příštích období	123	26	

Pozn:



5.12.2014

Sestaveno dne: 28.11.2014	Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou 
Právní forma účetní jednotky a.s.	Předmět podnikání sklad. a odbyt rostlinných výrobků, prod. krmných směsí, odbyt hnojiv a chemikálií



Příloha 2: Výkaz zisku a ztráty společnosti k 30. červnu 2014

Minimální závazný výčet informací
podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

**VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY
v plném rozsahu**

ke dni **30.6.2014**
(v celých tisících Kč)

IČ
28348982

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky
ADW AGRO, a.s.

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání (i-li se od bydliště)

Krahulov 76

Krahulov

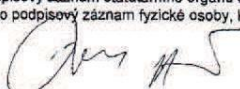
67521

Česká republika

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	1 201 765	943 827
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	1 147 764	905 642
+	Obchodní marže	03	54 001	38 185
II.	Výkony	04	404 671	369 501
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	395 348	361 081
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	753	1 213
3.	Aktivace	07	8 570	7 207
B.	Výkonová spotřeba	08	369 973	337 488
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	327 018	306 623
B. 2.	Služby	10	42 955	30 865
+	Přidaná hodnota	11	88 699	70 198
C.	Osobní náklady	12	49 153	44 147
C. 1.	Mzdové náklady	13	36 048	32 467
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	102	102
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	12 020	10 738
C. 4.	Sociální náklady	16	983	840
D.	Daně a poplatky	17	2 106	2 232
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	17 226	19 738
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	19	11 232	9 846
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	1 043	1 391
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	21	10 189	8 455
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	22	10 309	8 040
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	796	778
2.	Prodaný materiál	24	9 513	7 262
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů	25	-5 296	-3 030
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	19 788	11 520
H.	Ostatní provozní náklady	27	22 032	6 750
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření	30	24 189	13 687

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	33		
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách po	34		
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41		
X.	Výnosové úroky	42	495	1 290
N.	Nákladové úroky	43	5 271	4 747
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	4 282	1 763
O.	Ostatní finanční náklady	45	6 138	4 553
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření	48	-6 632	-6 247
Q.	Daň z příjmu za běžnou činnost	49	6 380	2 717
Q. 1.	- splatná	50		
2.	- odložená	51	6 380	2 717
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	11 177	4 723
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmu z mimořádné činnosti	55		
S. 1.	- splatná	56		
2.	- odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření	58		
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	60	11 177	4 723
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	61	17 557	7 440

Pozn:

Sestaveno dne: 28.11.2014	Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou 
Právní forma účetní jednotky a.s.	Předmět podnikání sklad. a odbyt rostlinných výrobků, prod. krmných směsí, odbyt hnojiv a chemikálií



5.12.2014





Příloha 3: Zpráva auditora o výroční zprávě za rok 2014

Organizační kancelář Cz, s.r.o.

V Hůrkách 1292/8. 158 00 Praha 5
Č.reg.MOS v Praze, odd.C, vl. 80453

tel: 235 310 239
www.ok-cz.cz
kancelar@ok-cz.cz

Zpráva nezávislého auditora o výroční zprávě korporace

ADW AGRO, a.s.


Ověřili jsme soulad výroční zprávy účetní jednotky ADW AGRO, a.s. k 30. 6. 2014, kterou jsme obdrželi 9. října 2015, s účetní závěrkou sestavenou k 30. 6. 2014 a ověřenou 5. prosince 2014. Tato účetní závěrka je součástí této výroční zprávy. Za správnost výroční zprávy je zodpovědný statutární orgán účetní jednotky. Naším úkolem je vydat na základě ověření výrok o souladu výroční zprávy s účetní závěrkou.

Ověření jsme provedli v souladu s českými auditorskými standardy a souvisejícími doložkami Komory auditorů České republiky. Tyto standardy vyžadují, aby auditor naplánoval a provedl ověření tak, aby získal přiměřenou jistotu, že informace obsažené ve výroční zprávě, které popisují skutečnosti, jež jsou též předmětem zobrazení v účetní závěrce, jsou ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s příslušnou účetní závěrkou. Jsme přesvědčeni, že provedené ověření poskytuje přiměřený podklad pro vyjádření výroku auditora.

Podle našeho názoru jsou informace uvedené ve výroční zprávě účetní jednotky ADW AGRO, a.s. k 30. 6. 2014 ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu s výše uvedenou účetní závěrkou.

V Praze dne 12. října 2015




Organizační kancelář CZ, s.r.o.
150 00 Praha 5, Pod Skalou 1A
číslo osvědčení KACR: 367
Ing. Markéta Nosková
auditor č. 1139

OK_{Cz} Organizační kancelář Cz, s.r.o.

V Hůrkách 1292/8, 158 00 Praha 5
DIČ: CZ26415666
Č. reg. MOS v Praze, odd.C. vl. 80453

235 310 239
www.ok-cz.cz
kancelar@ok-cz.cz

**ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO
AUDITORA**

101 / 2014

O OVĚŘENÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY SESTAVENÉ K 30. 6. 2014

ÚČETNÍ JEDNOTKOU

ADW AGRO, a.s.

Příjemce zprávy:

Účetní jednotka: ADW AGRO, a.s.
Sídlo: 675 21 Krahulov Okříšky, Krahulov 76
Hlavní předmět činnosti: opravy motorových vozidel, silniční motorová doprava a další předměty podnikání
DIČ: CZ28348982
Zpráva vypracována dne: 5. prosince 2014

Ověřovatel:

Společnost: Organizační kancelář Cz, s.r.o.
Sídlo: 150 00 Praha 5, Pod Skalou 1A
DIČ: CZ26415666
číslo osvědčení KAČR: 367

Provedli jsme audit přiložené řádné účetní závěrky společnosti ADW AGRO, a.s., která skládá z Rozvahy k 30. 6. 2014, Výkazu zisku a ztráty za rok končící 30. 6. 2014 a z Přílohy k této účetní závěrce.

Údaje o účetní jednotce ADW AGRO, a.s. jsou uvedeny v bodě 1 přílohy této účetní závěrky.

Odpovědnost vedení účetní jednotky za účetní závěrku

Statutární orgán společnosti ADW AGRO, a.s. je odpovědný za sestavení řádné účetní závěrky k 30. 6. 2014, která podává věrný a poctivý obraz v souladu s českými účetními předpisy. Statutární orgán odpovídá i za takový vnitřní kontrolní systém, který považuje za nezbytný pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Odpovědnost auditora

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

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů k získání důkazních informací o částkách a údajích zveřejněných v účetní závěrce. Výběr postupů závisí na úsudku auditora, zahrnujícím i vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Při vyhodnocení těchto rizik auditor posoudí vnitřní kontrolní systém relevantní pro sestavení účetní závěrky podávající věrný a poctivý obraz. Audit zahrnuje i posouzení celkové prezentace účetní závěrky, posouzení přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením účetní jednotky i posouzení vhodnosti použitých účetních metod.

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

Výrok auditora

Podle našeho názoru účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv společnosti **ADW AGRO, a.s.** k 30. 6. 2014, jejích nákladů, výnosů a výsledku hospodaření za rok končící 30. 6. 2014 v souladu s českými účetními předpisy.

Výrok nezávislého auditora k řádné účetní závěrce je pro


ADW AGRO, a.s.

bez výhrad.

V Praze dne 5. prosince 2014

Organizační kancelář Cz, s.r.o.
Licence KAČR čís. 367




Ing. Markéta Nosková
Auditor. ověření čís. 1139

Přílohy: Rozvaha, Výkaz zisku a ztráty, Příloha k účetní závěrce

Zpráva je zpracována ve 3 výtiscích.