

**ČESKÉ VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V PRAZE**

---

**Fakulta elektrotechnická**

**Katedra ekonomiky, manažerství a humanitních věd**

**Audit účetní závěrky podniku**

**Audit of the financial statement in an enterprise**

Diplomová práce

Studijní program: elektrotechnika, energetika a management

Studijní obor: ekonomika a řízení energetiky

Vedoucí práce: Doc.Ing. Jiří Vašíček, CSc.

**Vojtěch Tulach**

---

**Praha 2015**

České vysoké učení technické v Praze  
Fakulta elektrotechnická

Katedra ekonomiky, manažerství a humanitních věd

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Student: Vojtěch Tulach

Studijní program: elektrotechnika, energetika a management  
Obor: ekonomika a řízení energetiky

Název tématu: Audit účetní závěrky podniku

Pokyny pro vypracování:

- auditorské postupy
- posouzení rizik a stanovení významnosti
- předběžný audit a provedení testů vnitřních kontrol
- provedení části auditu účetní závěrky podniku

Seznam odborné literatury:

Müllerová, L.: Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka, Praha, Wolters Kluwer ČR, 2013, ISBN 978-80-7357-988-3

Kovanicová, D.: Finanční účetnictví – světový koncept, Praha, BOVA POLYGON, 2005, ISBN 80-7273-129-7

Vedoucí diplomové práce: Doc.Ing. Jiří Vašíček, CSc. – ČVUT FEL, K 13116

Platnost zadání: do konce letního semestru akademického roku 2015/2016  
L.Š.

Doc.Ing. Jaroslav Knápek, CSc.  
vedoucí katedry

Prof.Ing. Pavel Ripka, CSc.  
děkan

V Praze dne 5.2.2015

## **Anotace**

Bc. Tulach Vojtěch – Audit účetní závěrky podniku, České vysoké učení technické v Praze, Fakulta elektrotechnická, Katedra ekonomiky, manažerství a humanitních věd.

Vedoucí diplomové práce: Doc. Ing. Jiří Vašíček, CSc.

Cílem této diplomové práce je analyzovat a popsat metody auditorských postupů při ověřování účetní závěrky a tyto metody využít při auditu vybraných energetických společností.

Teoretická část této práce se věnuje popisu a definici účetního auditu, legislativnímu rámci a mezinárodním auditorským standardům. V teoretické části jsou dále popsány pracovní postupy auditora při ověřování účetní závěrky společnosti.

V praktické části se práce zaměřuje na seznámení se společnostmi a provedení části předběžného a finálního auditu u společností v praxi.

Klíčová slova: Audit, účetní závěrka, významnost, legislativa, pracovní postupy.

## **Anotation**

Bc. Tulach Vojtěch – Audit of the financial statement in an enterprise, Czech Technical University in Prague, Faculty of Electrical Engineering, Department of Economics, Management and Humanities.

Head of diploma thesis: Doc. Ing. Jiří Vašíček, CSc.

The aim of this diploma thesis is to analyze and describe the methods of audit procedures for of the financial statements in an enterprise and use these methods in the audit of selected energetic companies.

The theoretical part deals with the description and definition of the audit, the legislative framework and international auditing standards. The theoretical part also describes the working procedures of the auditor during the audit of the financial statements.

The practical part is focused on familiarization with companies and execution part of preliminary and final audit at company in practice.

Keywords: Audit, financial statements, materiality, legislation, working practices.

*„Prohlašuji, že jsem předloženou práci vypracoval samostatně a že jsem uvedl veškeré použité informační zdroje v souladu s Metodickým pokynem o dodržování etických principů při přípravě vysokoškolských závěrečných prací.“*

V Praze dne:

Podpis:

## **Poděkování**

Na tomto místě bych rád poděkoval Doc. Ing. Jiřímu Vašíčkovi, CSc. za cenné připomínky a odborné rady, kterými mě vedl při vypracování této diplomové práce.

Dále bych rád poděkoval členům auditního týmu a partnerům auditorské společnosti za umožnění vypracování diplomové práce na dané téma a za odpovědi na dotazy s danou prací související.

Zároveň bych chtěl také poděkovat vedení auditované společnosti za poskytnutí dat a informací potřebných k vypracování této práce.

## Obsah

1. Úvod .....	- 8 -
2. Účetní audit .....	- 9 -
3. Legislativní rámec .....	- 10 -
4. Mezinárodní auditorské standardy .....	- 13 -
5. Auditorské společnosti .....	- 14 -
5.1 KPMG .....	- 15 -
5.2 PricewaterhouseCoopers .....	- 16 -
5.3 Ernst & Young .....	- 16 -
5.4 Deloitte .....	- 17 -
6. Pracovní postupy .....	- 18 -
6.1 Činnosti před uzavřením smlouvy.....	- 19 -
6.1.1 Posouzení rizika zakázky a reakce na něj.....	- 19 -
6.1.2 Stanovení podmínek zakázky .....	- 22 -
6.2 Předběžné plánovací procedury .....	- 23 -
6.2.1 Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta.....	- 24 -
6.2.2 Porozumění kontrolnímu prostředí.....	- 25 -
6.2.3 Porozumění účetnímu systému.....	- 26 -
6.2.4 Provádění předběžných analytických procedur.....	- 26 -
6.2.5 Stanovení plánovací hladiny významnosti .....	- 27 -
6.3 Vytvoření plánu auditu.....	- 28 -
6.3.1 Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků.....	- 29 -
6.3.2 Plánování auditorského postupu.....	- 30 -
6.3.3 Plán testů vnitřních kontrol .....	- 31 -
6.3.4 Plán testů věcné správnosti.....	- 32 -
6.3.5 Shrnutí a projednání plánu auditu.....	- 33 -
6.4 Provedení auditu.....	- 33 -
6.4.1 Provádění testů spolehlivosti vnitřních kontrol.....	- 34 -
6.4.2 Provádění analytických testů věcné správnosti .....	- 35 -
6.4.3 Provádění detailních testů věcné správnosti.....	- 36 -
6.4.4 Vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti.....	- 37 -
6.4.5 Posouzení účetní závěrky .....	- 37 -
6.4.6 Posouzení výroční zprávy.....	- 38 -

6.4.7	Posouzení zprávy o vztazích.....	- 39 -
6.5	Závěr auditu a vydání zpráv .....	- 39 -
6.5.1	Posouzení následných událostí .....	- 40 -
6.5.2	Získání prohlášení vedení společnosti.....	- 40 -
6.5.3	Shrnutí závěrů auditu.....	- 41 -
6.5.4	Revize a kontrola spisu auditora.....	- 42 -
6.5.5	Zprávy auditora.....	- 42 -
7.	Praktická část.....	- 43 -
7.1	Přehled auditorů vybraných energetických společností .....	- 44 -
7.2	Představení společností .....	- 46 -
7.3	Audit společnosti Energetická s.r.o.....	- 47 -
7.3.1	Porozumění kontrolnímu prostředí .....	- 47 -
7.3.2	Auditorské riziko a významnost .....	- 49 -
7.3.3	Testy vnitřních kontrol .....	- 53 -
7.3.4	Finanční účty .....	- 54 -
7.4	Audit společnosti Obchodní, a.s.....	- 58 -
7.4.1	Pohledávky z obchodních vztahů .....	- 58 -
7.5	Audit výše nevyfakturované elektrické energie společnosti Obchodní, a.s. a společnosti Distribuční, a.s. ....	- 66 -
7.6	Audit společnosti Distribuční a.s. ....	- 75 -
7.6.1	Identifikace rozdílů mezi auditem pohledávek z obchodních vztahů u společnosti Obchodní a.s. a Distribuční a.s. ....	- 75 -
7.6.2	Audit dlouhodobého hmotného majetku a přírůstků na majetku .....	- 76 -
8.	Závěr.....	- 81 -
9.	Seznam použité literatury .....	- 83 -
10.	Seznam tabulek, obrázků a grafů .....	- 87 -

## 1. Úvod

Téma auditu účetní závěrky podniku jsem si vybral zejména z toho důvodu, že jsem již ve čtvrtém ročníku vysoké školy absolvoval stáž u auditorské společnosti. V průběhu této stáže jsem se ujistil, že výkon auditorské profese je přesně to, čemu bych se chtěl po ukončení studia věnovat. Po skončení stáže jsem zjistil, že i auditorská společnost má zájem na tom, abych tuto stáž absolvoval i v průběhu studia v pátém ročníku a poté nastoupil jako stálý zaměstnanec. Dané téma také ve spojení s energetikou představuje zajímavé otázky a problematiku, kterou se pokusím v této práci popsat. Cílem této práce je tedy mimo jiné provést část auditu účetní závěrky energetické společnosti.

V teoretické části diplomové práce nejprve představuji audit jako takový, vysvětluji různé druhy auditu a představuji cíl auditu účetní závěrky podniku. V další kapitole popisuji legislativní rámec auditu v České republice. V této oblasti se věnuji zákonu o účetnictví, ve kterém je definováno, které podniky podléhají povinnému ověření účetní závěrky auditorem. Druhým popisovaným zákonem je zákon o auditorech, který vymezuje a upravuje výkon auditorské profese v České republice. Krátce se rovněž zmiňuji o mezinárodních auditorských standardech, které jako závazné přijala Komora auditorů České republiky a jež stanoví postupy, metody a techniky pro poskytování auditorských služeb. V dalších několika kapitolách představuji nejvýznamnější auditorské společnosti spolu s jejich historií. Zbývající část je věnována popisu auditorských postupů při ověřování účetní závěrky společnosti. Některé tyto auditorské postupy poté uplatňuji v praktické části této práce.

V praktické části nejprve analyzuji, jaké auditorské společnosti provádějí audit u vybraných energetických firem působících na našem území. V další kapitole nejprve seznámím čtenáře s třemi společnostmi, na kterých budu demonstrovat vybrané auditorské postupy. U první společnosti budu realizovat vybrané předběžné auditorské postupy a v další části se zaměřím na provedení finálního auditu u finančních účtů společnosti. U druhé společnosti, zabývající se obchodováním a prodejem elektrické energie koncovým zákazníkům, se zaměřím na provedení části auditu u oblasti pohledávek z obchodních vztahů. V další kapitole uvedu čtenáře do problematiky auditu dohadných položek, konkrétně dohadné položky k nevyfakturované elektrické energii. V poslední části diplomové práce se budu věnovat auditu dlouhodobého nehmotného majetku a přírůstků na majetku.



## 2. Účetní audit

V této kapitole bych rád uvedl, co lze rozumět pod pojmem audit, jaké druhy auditu známe a především, co je a co není cílem auditu.

Obecně definovat audit lze například pomocí definice dle Müllerové (1): "*Auditing v nejobecnějším slova smyslu je vědecká disciplína, jejímž předmětem je pozorování a poznávání určitých skutečností, shromažďování relevantních údajů a vypracování závěrů a jejich sdělení zainteresovaným zájemcům.*" V souladu s touto definicí v současné době lze rozlišovat mnoho druhů auditu. Můžeme hovořit o personálním, ekologickém, forenzním, IT auditu či auditu kvality. Předmětem této práce je však výhradně audit účetní závěrky (1).

V souvislosti s auditem můžeme rovněž hovořit o interním či externím auditu. Interní audit slouží především managementu a vedení podniku, přičemž jeho cílem je dosáhnout efektivního řízení podniku a zajištění správné funkčnosti vnitřních kontrolních mechanismů ve společnosti. Externí audit oproti tomu slouží k zjištění, zda jsou dodržovány určité vnější standardy a legislativa, a také ke zvýšení věrohodnosti účetních výkazů (2).

Vznik a rozvoj auditu účetních výkazů byl způsoben především průmyslovou revolucí, zvýšením investiční náročnosti průmyslového podnikání a vznikem nové právní formy podnikání, a sice akciové společnosti. V akciové společnosti dochází k odtržení majitelů (akcionářů) od vedení společnosti (managementu). Z tohoto důvodu vzniká potřeba ochrany investovaného kapitálu majitelů (1).

Cílem auditu lze tedy rozumět především následující (3): "*Posláním a smyslem auditu účetní závěrky je vyjádřit názor nezávislé, kvalifikované osoby na věrohodnost účetní závěrky zveřejněné vedením účetní jednotky. Auditor ověřuje, zda údaje v účetní závěrce podávají věrný a poctivý obraz finanční pozice a výsledků hospodaření a peněžních toků v souladu s pravidly předepsanými českými nebo jinými účetními předpisy, často s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS). Názor auditora má dostatečnou vypovídací schopnost pouze a jenom ve spojení s určitou úplnou účetní závěrkou, ke které se auditor vyjadřuje. Názor auditora vytržený ze souvislosti s konkrétní účetní závěrkou je zmatečný.*"

Auditor tedy nese zodpovědnost za svůj vydaný výrok, nikoliv za správnost účetní závěrky. Odpovědnost za správnost účetní závěrky nese statutární orgán společnosti, jelikož není v možnostech auditora prověřovat veškeré operace společnosti za dané účetní

období. Z tohoto důvodu pracuje auditor s určitou hladinou významnosti (materialitou), která je zvolena tak, aby došlo k odhalení významných nesprávností v auditovaných finančních výkazech. Významnou nesprávností lze rozumět nesprávnost, která může ovlivnit úsudek či rozhodnutí uživatele účetních výkazů (1).

Pro úplnost je tedy vhodné zdůraznit, že účelem auditu zejména není potvrdit naprostou správnost účetních výkazů, odhalení podvodů ve společnosti, ani například potvrzení správnosti daňového přiznání (4).

V další kapitole se budu věnovat zejména vývoji legislativy a současným zákonům vztahujícím se k výkonu a provádění auditorské profese na území České republiky.

### **3. Legislativní rámec**

Důkladná zákonná úprava výkonu auditorské profese je nutná zejména z těch důvodů, že se jedná o profesi velice náročnou na teoretické i praktické znalosti a zkušenosti z mnoha oborů. Nikoliv pouze z auditu samotného, ale i z oblasti účetnictví, daní, práva, ekonomie, podnikových financí, informačních technologií a mnoha dalších oborů. A také z důvodu, že tržní prostředí není schopno zajistit řádný výkon této profese, jelikož závěry práce auditora neslouží primárně osobě, která za tyto služby platí, nýbrž slouží všem uživatelům účetních výkazů (1).

V České republice přichází vznik a rozvoj auditorské profese až s transformací ekonomiky koncem osmdesátých a začátkem devadesátých let. Jedná se tedy o velmi mladou profesi. Poprvé byla zmíněna profese auditora zákonem č. 173/1988 Sb., který se týkal podniků se zahraniční majetkovou účastí. Tento zákon stanovoval těmto podnikům ověření účetní závěrky dvěma nezávislými znalci. První profesní organizace (Unie auditorů) vznikla až vydáním vyhlášky č. 63/1989 sb., o ověřovateli (auditorech). V dalších letech dochází k rozvoji legislativy, úpravě a vydávání nových zákonů, zejména pak z důvodu přípravy vstupu České republiky do Evropské unie v roce 2004 (1).

V současné době upravuje výkon profese auditora značné množství zákonů, vyhlášek a dalších závazných dokumentů. Z toho důvodu zde budu uvádět pouze ty, z mého pohledu, nejdůležitější, a z nich pouze některé skutečnosti, jelikož detailní právní úprava auditu v České republice není předmětem této práce.

Prvním zákonem je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve kterém je mimo jiné stanoveno v § 20 ověřování účetní závěrky auditorem, které účetní jednotky mají

povinnost ověření řádné, či mimořádné účetní závěrky. U akciových společností se jedná o ty společnosti, které ke konci rozvahového dne účetního období, za něž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily, nebo již dosáhly alespoň jedno ze tří níže uvedených kritérií. U ostatních obchodních společností a družstev se účetní závěrka ověřuje v případě, že překročily, nebo již dosáhly alespoň dvou ze tří níže uvedených kritérií (5).

1. aktiva celkem více než 40 mil. Kč.
2. roční úhrn čistého obratu více než 80 mil. Kč.
3. průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50.

Dalším důležitým zákonem, který definuje a upravuje výkon auditorské profese, je zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech). Tomuto probíranému zákonu předcházela právní úprava dle zákona č.524/199. Sb., o auditorech a komoře auditorů České republiky a také zákon č. 254/2000Sb., o auditorech (6).

Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech se mimo jiné věnuje vydávání auditorského oprávnění, auditorské zkoušce, etickému kodexu, nezávislosti auditora, kontrole kvality, zprávě auditora a také Komoře auditorů České republiky. Tyto jednotlivé části budou podrobněji rozebrány níže (6).

Auditorské oprávnění na žádost vydává Komora auditorů České republiky. Pro získání tohoto oprávnění je nutné splnit například následující kritéria:

- získat vysokoškolské vzdělání bakalářského nebo magisterského studijního programu,
- způsobilost k právním úkonům,
- bezúhonnost,
- absolvovat po dobu alespoň tří let odbornou praxi v pracovním poměru jako asistent auditora,
- složit auditorskou zkoušku,
- složit slib auditora.

Auditorská zkouška má písemnou podobu, skládá se z dílčích zkoušek a považuje se za vykonanou, pokud uchazeč nejpozději do tří let od konání první dílčí zkoušky složí všechny dílčí zkoušky s hodnocením "vyhověl". Zkouška je například zaměřena na následující oblasti: všeobecná účetní teorie a zásady, právní požadavky a standardy

vztahující se k přípravě účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, mezinárodní účetní standardy, finanční analýza, nákladové a manažerské účetnictví, řízení rizik a vnitřní kontrola, provádění povinného auditu a profesní znalosti. Ověřuje se také znalost v oborech práva obchodních společností, insolvenčního, finančního, občanského, obchodního a pracovního práva, informačních a výpočetních systémů, matematiky, statistiky, podnikové a finanční ekonomie a zásad finančního řízení podniků (6).

Etický kodex pro auditory a účetní znalce přijatý Komorou auditorů České republiky, platný od 1. 1. 2010, stanoví etické požadavky pro výkon těchto profesí. Je rozčleněn na tři části. Část A se zabývá obecnou platností kodexu a základními principy, které je auditor povinen dodržovat. Jedná se o princip integrity, objektivity, odborné způsobilosti a řádné péče, důvěrného charakteru informací a profesionálního jednání. Sekce B o auditorech se týká zejména oblastí získávání zakázek, možným konfliktům zájmů, honorářům, darům a pohostinnosti, správě klientských aktiv a nezávislosti. Část C pojednává o etickém chování pro účetní znalce (7).

O nezávislosti auditora je v zákoně č. 93/2009 Sb., řečeno zejména, že auditor musí být při vykonávání nezávislý na auditované osobě a nesmí se podílet na jejím rozhodování. Dále také nemůže vykonávat svou činnost v případě, kdy je dlouhodobě závislý na příjmech ze služeb poskytovaných auditované osobě. Zároveň musí uvést v auditorském spisu všechna závažná ohrožení své nezávislosti a i opatření přijatá k jejich snížení (6).

Kontrola kvality je novou oblastí pro provádění auditorské činnosti. Účelem kontroly kvality je ověřovat dodržování mezinárodních auditorských standardů, etického kodexu a auditorských standardů vydávaných Komorou auditorů České republiky. Komora rovněž organizuje a řídí tuto kontrolní činnost. Zákon rovněž stanoví, že se kontrola kvality provádí nejméně jednou za šest let, fyzickou osobu, která je nezávislá na kontrolovaném auditorovi.

Ve zprávě auditora auditor sděluje svoje stanovisko k auditované účetní závěrce společnosti. Rozsahově se nejčastěji jedná o jedno až dvoustránkový dokument, který je součástí výroční zprávy společnosti. Zpráva auditora má určité formální náležitosti, které musí být splněny, a je zpravidla členěna na několik částí. V úvodní části je uveden název, sídlo a právní forma auditované účetní jednotky. Dále je také nutné uvést identifikaci účetní závěrky, rozvahový den a účetní období, za které je závěrka sestavena. V další části je uveden samotný výrok auditora, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz v souladu s použitými právními předpisy a účetními standardy.

Výrok auditora může mít několik podob:

- výrok bez výhrad,
- výrok s výhradou,
- záporný výrok,
- odmítnutí výroku.

Další nedílnou částí výroku je uvedení všech skutečností, které nejsou uvedeny ve výroku auditora, a auditor je považuje za vhodné zmínit ve zprávě.

Posledními položkami uváděnými ve zprávě nezávislého auditora jsou u auditorské společnosti obchodní firma, sídlo a číslo auditorského oprávnění. Dále pak jména a příjmení statutárních auditorů, kteří zprávu vypracovali, jejich čísla auditorských oprávnění, datum vyhotovení a podpisy.

V zákoně číslo 93/2009 Sb., v § 20 o Zprávě auditora je mimo jiné uvedeno také, že auditor musí o postupu povinného auditu vést spis, který musí být archivován po dobu deseti let od vyhotovení zprávy a vydání výroku auditora.

Komora auditorů České republiky (KAČR), jež je právnickou osobou sídlící v Praze, má především tyto úkoly: organizuje a řídí systém kontroly kvality, dohlíží na dodržování jednotlivých ustanovení zákona č. 93/2009 Sb. auditorskými společnostmi, statutárními auditory a asistenty auditora, vydává etický kodex a auditorské standardy mimo mezinárodních auditorských standardů a také povinně vede seznam auditorů a seznam asistentů auditora. Komora auditorů má také několik následujících orgánů:

- sněm,
- výkonný výbor a prezidenta Komory,
- dozorčí a kárnou komisi.

#### **4. Mezinárodní auditorské standardy**

V této kapitole bych rád nastínil stručný úvod do problematiky standardizace auditorské profese.

Mezinárodní auditorské standardy, jejichž plný název zní: Mezinárodní předpisy v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb, vydává Mezinárodní federace účetních (IFAC – International Federation of Accountants). Tyto standardy stanoví postupy, metody a techniky pro poskytování auditorských služeb (36).

Komora auditorů České republiky přijala tyto standardy postupně v letech 2003 až 2004 a nahradila jimi dříve vydávané auditorské směrnice řady 1 až 27. Z důvodu začlenění standardů do profese auditu v České republice vytvořila Komora auditorů České republiky následující koncepční rámec:

- a) Mezinárodní auditorské standardy IFAC,
- b) Mezinárodní pokyny pro praxi IFAC,
- c) Aplikační doložky mezinárodních auditorských standardů,
- d) Směrnice Komory auditorů České republiky (AS 52 a AS 56),
- e) Metodické pomůcky.

Samotné mezinárodní auditorské standardy IFAC takzvané ISAs mají vlastní strukturu a dělí se na následující podkategorie: Mezinárodní standardy auditu (ISA), Mezinárodní standardy pro prověrky (ISRE), Mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky (ISAE) a Mezinárodní standardy pro související služby (ISRS).

Mezinárodní pokyny pro praxi IFAC jsou využívány pro interpretaci mezinárodních auditorských standardů (ISAs) v praxi.

Aplikační doložky mezinárodních auditorských standardů řeší situace, kdy není možné aplikovat všechny požadavky daného auditorského standardu a případně situace, kdy legislativa České republiky stanovuje požadavky nad rámec standardů.

Směrnice (standardy) Komory auditorů České republiky čísla 1 až 27 byly zrušeny v souvislosti s přijetím mezinárodních auditorských standardů. Auditorský standard (AS) číslo 52 Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a standard číslo 56 Ověřování zprávy o vztazích mezi propojenými osobami zůstávají v platnosti.

Metodické pomůcky vydává Komora auditorů České republiky jako nezávazná doporučení pro práci auditorů a jako odkazy na příslušnou legislativu (37).

## **5. Auditorské společnosti**

V následujících kapitolách uvedu a stručně popíši takzvanou velkou čtyřku auditorských společností. Mezi tyto společnosti patří KPMG, PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young a společnost Deloitte. Uvedu zde historii jednotlivých společností jak v globálním měřítku, tak i vývoj v České republice. Zmíním jejich zastřešující organizace a společnosti podnikající v České republice. Celosvětově zaměstnávaly společnosti velké čtyřky v roce 2013 přes 717 tisíc zaměstnanců (8) a měly příjmy přesahující 113 mld.

USD (9). Velká čtyřka se vyprofilovala postupem času z osmi největších auditorských společností. Příčinou bylo nejčastěji slučování jednotlivých auditorských společností. Dalším důvodem pro snížení počtu předních auditorských společností byl také kolaps společnosti Arthur Andersen v souvislosti s bankrotem energetického kolosu Enron. Ačkoliv byla po soudních sporech společnost očištěna, stále to znamenalo faktický konec jejích aktivit (10).

Dalším bodem, který je v souvislosti s tímto tématem důležité zmínit je fakt, že společnosti velké čtyřky nejsou nadnárodní korporace. Jedná se o síť samostatných, vzájemně nezávislých společností, které zastřešuje jedna organizace. Toto je nutné zejména z legislativních a dalších důvodů.

## 5.1 KPMG

Formování KPMG souvisí především se čtyřmi jmény, které stály za zrodem této společnosti. Prvním z nich je jméno Piet Klynveld, který roku 1917 založil účetní společnost Klynveld Kraayenhof & Co. v Amsterdamu. Dále pak William Barclay Peat, jež se narodil do rodiny bankéřů jedné z největších finančních institucí na světě, Barclays. V roce 1891 převzal vedení účetní společnosti a přejmenoval ji na William Barclay Peat & Co (15). Třetím pak je James Marwick, zakladatel účetní společnosti Marwick, Mitchell & Co. v New Yorku roku 1897. Posledním zakládajícím jménem společnosti byl Dr. Reinhard Goerdeler, který byl prvním prezidentem mezinárodní federace účetních. Postupem času se společnosti slučovaly, což vyvrcholilo roku 1987 spojením firem Peat Marwick International a Klynveld Main Goerdeler a vznikem KPMG tak jak ho známe dnes (16). V České republice společnost vznikla a začala podnikat v roce 1990. Společnosti KPMG v ČR celkem zaměstnávají 760 zaměstnanců v kancelářích v Praze, Brně, Ostravě a Českých Budějovicích. Pod značkou KPMG v ČR působí následující společnosti (v závorce uveden rok vzniku):

- a) KPMG Česká republika, s.r.o. (1990),
- b) KPMG Advisory, s.r.o. (2006),
- c) KPMG Česká republika Audit, s.r.o. (1993),
- d) KPMG Legal s.r.o., advokátní kancelář (2010).

Centrum uskupení společností podnikajících pod hlavičkou KPMG je ve Švýcarsku, kde sídlí společnost KPMG International Cooperative. Celosvětově KPMG zaměstnává

ve svých společnostech celkem 155 000 zaměstnanců ve 155 zemích (17). Za fiskální rok 2013 končící u KPMG 30. září 2013 dosáhly hrubé celosvětové tržby 23,4 mld. dolarů (18).

## **5.2 PricewaterhouseCoopers**

Kořeny společnosti PwC sahají až do roku 1849, kdy Samuel Lowell Price založil svoji první kancelář v Londýně. Stalo se tak poté, co Anglie přijala zákon vyžadující ověření účetnictví nezávislým subjektem (11). O šest let později otevřel svou kancelář i William Cooper. Další vývoj v průběhu téměř 150 let byl završen celosvětovým spojením společností Price Waterhouse a Coopers & Lybrand, v roce 1998, čímž vzniklo PwC (12).

V České republice začínají společnosti Coopers & Lybrand a Price Waterhouse podnikat v roce 1990. Stejně tak jako ve světě, i zde došlo ke sloučení těchto společností a vzniku PricewaterhouseCoopers. PwC v České republice zaměstnává přes 700 zaměstnanců v kancelářích v Praze, Brně a Ostravě. V současnosti pod hlavičkou PwC v ČR podnikají rovněž čtyři různé společnosti (v závorce uveden rok vzniku):

- a) PricewaterhouseCoopers Česká republika, s.r.o. (1996),
- b) PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o. (1991),
- c) PricewaterhouseCoopers IT Services, s.r.o. (2011),
- d) PricewaterhouseCoopers Legal s.r.o., advokátní kancelář (2011).

Zastřešující organizací PwC je společnost PricewaterhouseCoopers International Limited (PWC IL) se sídlem v Londýně. Ke konci června 2013 pracovalo pod hlavičkou této asociace více než 184 000 zaměstnanců ve 157 zemích na světě, přičemž hrubě tržby dosáhly výše 32,1 miliard amerických dolarů (12).

## **5.3 Ernst & Young**

Kořeny společnosti Ernst & Young se pojí se jmény dvou hlavních spoluzakladatelů a podobně jako u dvou předcházejících společností sahají zpět až na začátek dvacátého století. Roku 1906 totiž Arthur Young spolu se svým bratrem zakládá účetní společnost Arthur Young & Company. O tři roky dříve, roku 1903, zakládá Alwin C. Ernst také se svým bratrem účetní společnost Ernst & Ernst. Obě společnosti se vyvíjely víceméně



nezávisle na sobě až do roku 1989, kdy došlo k jejich sloučení a vzniku Ernst & Young, dnes EY (19). Celková historie společnosti však sahá až do roku 1849, kdy byla v Anglii založena společnost Harding & Pullein, jež se roku 1924 spojila se společností Ernst & Ernst (20). V České republice EY podniká již od začátku 90. let a v současnosti se lze setkat s jejími pobočkami v Praze, Brně a Ostravě, kde pracuje více než 700 zaměstnanců. Značka EY je známá také díky každoroční prestižní soutěži EY Podnikatel roku. V České republice EY podniká prostřednictvím tří společností (v závorce uveden rok vzniku):

- a) Ernst & Young Audit, s.r.o. (2002),
- b) Ernst & Young, s.r.o. (2002),
- c) E & Y valuations, s.r.o. (1991).

Globální vedoucí společnost se jmenuje Ernst & Young Global Limited a sídlí v Londýně. Celkové příjmy ve fiskálním roce 2013, končícím k 30. červnu 2013, dosáhly výše téměř 25,8 mld. US dolarů a celkový počet zaměstnanců činil bezmála 175 tisíc (21).

## **5.4 Deloitte**

Poslední probíranou auditorskou společností z velké čtyřky je společnost Deloitte, jejíž kořeny také sahají nejdále do minulosti. Roku 1833, ve věku 25 let, totiž zakládá svou vlastní účetní praxi William Welch Deloitte. Ve své profesi dosáhl značných úspěchů a věhlasu, tudíž byl roku 1889 jmenován prezidentem asociace certifikovaných účetních (22). Dále roku 1900 vzniká v New Yorku společnost Touche, Niven & Co. V průběhu téměř celého dalšího století probíhá vývoj, růst a slučování těchto společností s několika dalšími. Vyvrcholením bylo roku 1989 spojení uskupení Deloitte Haskins & Sells s Touche Ross. Toto sloučení ovšem odmítlo několik poboček, zejména Deloitte Haskins & Sells ve Velké Británii, v Nizozemsku a Touche Ross v Austrálii, které se později sloučily s jinými firmami (Coopers & Lybrand atd.) (23).

V České republice společnost působí od roku 1993 a aktuálně má kanceláře v Praze, Brně, Ostravě a Plzni. Značku zde zastupují následující společnosti (v závorce uveden rok vzniku):

- a) Deloitte Audit s.r.o. (1993),
- b) Deloitte BPO a.s. (2004),

- c) Deloitte Central Europe Service Centre s.r.o. (2006),
- d) Deloitte Advisory s.r.o. (2006),
- e) Ambruz & Dark Deloitte Legal s.r.o., advokátní kancelář (2010),
- f) Deloitte Security s.r.o. (2007).

Zastřešujícím subjektem v případě Deloitte je společnost Deloitte Touche Tohmatsu Limited se sídlem ve Velké Británii. Za fiskální rok 2013, k 31. květnu 2013, měly společnosti Deloitte tržby 32,4 mld. dolarů a celkový počet zaměstnanců byl téměř 203 tisíc v celkem více než 150 zemích na světě (24).

Společnosti Deloitte jsou tedy největší značkou z velké čtyřky dle tržeb i dle počtu zaměstnanců na světě v porovnání se shodnými údaji za fiskální rok 2013.

## **6. Pracovní postupy**

V následujících podkapitolách popíši, co vše je třeba udělat před samotným započítáním auditu v účetní jednotce, jak vlastně samotný audit probíhá, jaké činnosti jsou nutné ke zdárnému průběhu a dokončení auditu a jaké se využívají procesy a postupy.

Nejpřehledněji zpracovaný plán auditorského postupu, jenž je uveden v následující tabulce, uvádí ve své knize Auditing pro manažery (1), Libuše Müllerová, která patří mezi zakládající členy Komory auditorů České republiky.

<b>Schéma auditorského postupu</b>	
Činnosti před uzavřením smlouvy	1. Posouzení rizika zakázky a reakce na něj 2. Stanovení podmínek zakázky
Předběžné plánovací procedury	3. Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta 4. Porozumění kontrolnímu prostředí 5. Porozumění účetnímu systému 6. Provádění předběžných analytických procedur 7. Stanovení plánovací hladiny významnosti
Vytvoření plánu auditu	8. Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků 9. Plánování auditorského postupu 10. Plán testů vnitřních kontrol 11. Plán testů věcné správnosti 12. Shrnutí a projednání plánu auditu
Provedení auditu	13. Provádění testů spolehlivosti vnitřních kontrol 14. Provádění analytických testů věcné správnosti 15. Provádění detailních testů věcné správnosti 16. Vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti 17. Posouzení účetní závěrky 18. Posouzení výroční zprávy 19. Posouzení zprávy o vztazích
Závěr auditu a vydání zpráv	20. Posouzení následných událostí 21. Získání prohlášení vedení společnosti 22. Shrnutí závěrů auditu 23. Revize a kontrola spisu auditora 24. Zprávy auditora

Tabulka 1.1: Schéma auditorského postupu. Zdroj: (1).

## 6.1 Činnosti před uzavřením smlouvy

Vůbec prvním a velmi důležitým krokem je samotný výběr auditora. Proces výběru auditora se může u různých firem lišit, může být neformální, může se jednat o rozhodnutí odpovědného jednotlivce ve společnosti či lze auditora vybrat i veřejnou zakázkou. Důležité je ovšem, že dle zákona 93/2009 Sb. je nutné, aby auditora schválil nejvyšší orgán společnosti (valná hromada,...).

### 6.1.1 Posouzení rizika zakázky a reakce na něj

V této podkapitole bych se rád věnoval důležitosti identifikace rizikových faktorů ze strany auditora. Tato činnost je velmi důležitá ještě před samotným přijetím zakázky.

S výkonem auditorské profese je vždy spojeno určité riziko. Auditor by tedy vždy měl určit, zda riziko spojené s danou zakázkou je obvyklé, či vyšší než obvyklé (1). Z tohoto pohledu rozeznáváme několik rizik:

- 1) inherentní riziko (IR),
- 2) kontrolní riziko (CR),
- 3) detekční riziko (DR),
- 4) auditorské riziko (AR),

přičemž platí že:  $AR = IR \cdot CR \cdot DR$ .

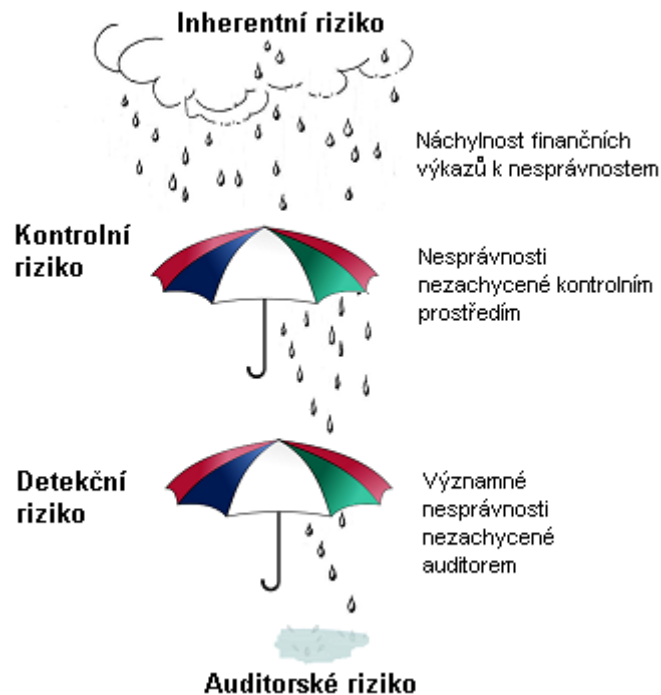
Inherentní riziko představuje riziko, jež je neoddelitelné a vychází ze samé povahy podnikání daného klienta. Představuje citlivost účetních zůstatků na chyby. Příkladem může být například rozdílná výše rizika zcizení či zastarání zásob u podniku podnikajícího s elektronikou a u těžebního podniku, což je dáno samotnou povahou těchto aktiv.

Kontrolní riziko vyjadřuje nakolik je možné, že dojde k chybě v účetnictví, jež nebude odhalena vnitřním kontrolním systémem. Pro zhodnocení vnitřního kontrolního prostředí používá auditor takzvané testy vnitřních kontrol. Z výsledků těchto testů poté může konstatovat, v jaké výši je schopen se spolehnout na vnitřní kontrolní systémy společnosti.

Detekčním rizikem je myšlena možnost, že účetní výkazy obsahují významnou nesprávnost, která nebude v průběhu auditu odhalena. Toto riziko je přirozenou součástí auditu, jelikož během auditu není možné kontrolovat všechny účetní operace a účetní zápisy a rovněž může být důsledkem špatného úsudku auditora. Výše detekčního rizika, jež se auditor rozhoduje podstoupit, je nepřímou úměrnou výši rizika kontrolního a inherentního. Například pokud je některá energetická společnost náchylná na výkyvy cen elektrické energie (vysoké inherentní riziko) a zároveň je u této společnosti zjištěna nedostatečná míra kontroly zajištění proti těmto výkyvům (vysoké kontrolní riziko), volí auditor nízkou míru detekčního rizika a naopak.

Auditorské riziko je v praxi často hodnoceno subjektivně (vysoké, střední, nízké), z důvodu obtížné kvantifikace rizika inherentního, kontrolního a detekčního. S výší auditorského rizika je spojen celý plán auditu, jelikož vyšší míra rizika znamená také náročnější průběh auditu. V případě špatného stanovení rizika může ve výsledku dojít k neodhalení významných nesprávností a tím pádem k vydání nevhodného výroku.

Důsledkem pro auditora pak může být poškozená reputace, ztráta klienta, soudní řízení a v nejhorším případě i ztráta licence (25).



Obr. 1.1: Ilustrace auditorského rizika. Zdroj: Autor.

Pro správné zvážení auditorského rizika souvisejícího s přijetím či odmítnutím dané zakázky je tedy nutné správně identifikovat rizikové faktory. Těmito faktory mohou být například:

- a) kompetentnost a důvěryhodnost vedoucích pracovníků a vedení společnosti obecně (příkladem rizikového chování může být například časté střídání vedoucích pracovníků, časté změny bankovních institucí, auditorů, zastupujících právních společností. Podstupování vysoce rizikových obchodních transakcí, popřípadě vedení společnosti jedinou silnou vůdčí osobností apod.),
- b) organizační struktura společnosti (nepřehledná struktura, začínající společnost, rozvinutá struktura, rozvržení odpovědností, nezávislost provozních jednotek atd.),
- c) interní kontrolní prostředí (neexistence kontrolního útvaru, zpracování dat, schvalování transakcí, přístupová práva do interních systémů apod.),

- d) podnikatelské prostředí (reakce na změny v odvětví, cyklická odvětví, změny legislativy, bezpečnostní situace, technologický a ekologický vývoj a mnoho dalších),
- e) povaha klienta a zakázky jako takové (špatná spolupráce v minulosti, špatná komunikace, pozdní dodávání podkladů pro průběh auditu, kladení nepřiměřených požadavků na auditory atd.),
- f) uplatňování auditorských standardů (pravidlo informační bariéry "Chinese wall policy" - tam kde je to vyžadováno, dodržení nezávislosti auditora, spoléhání na jiné auditory apod.),
- g) schopnost účetní jednotky pokračovat v činnosti,
- h) tlak na dosažení určitých finančních výsledků (například před prodejem společnosti, závislost vedení společnosti na odměnách a dalších bonusech...); (26).

Pokud po posouzení všech náležitostí je auditorské riziko stanoveno jako nízké nebo střední, lze danou zakázku přijmout. I v takovýchto případech je však nutné, na základě získávaných poznatků, průběžně vyhodnocovat, zda není nutné výši rizika přehodnotit. Při stanovení vysokého auditorského rizika je nutné tuto skutečnost zpracovat do plánu auditu. Toto je možné například snížením hladiny významnosti, nižším spoléháním na vnitřní kontrolní systém, zvýšením profesní skepse a ponecháním dostatečné časové rezervy pro důkladné provedení všech auditorských postupů.

Další činností před uzavřením smlouvy s auditorskou společností je také stanovení podmínek zakázky (1).

### **6.1.2 Stanovení podmínek zakázky**

Pro zdárný průběh účetního auditu u auditované společnosti a k docílení spokojenosti z poskytnutých služeb klientovi je nutné jasně specifikovat cíle, rozsah a podmínky zakázky. K tomuto účelu je v zájmu obou stran uzavřít písemnou smlouvu. V té by také měly být jasně specifikovány odpovědnosti klienta na jedné straně, tak i auditora jako dodavatele služeb, na straně druhé (1).

Nedorozumění v oblasti poskytovaných služeb v rámci auditu může vést k tomu,

že bude klient očekávat služby, jež auditor nemůže provádět ať už z profesních, legislativních nebo etických standardů. Taková nedorozumění mohou být například následujícího charakteru:

- a) vydáním výroku se účetní jednotka nezbavuje odpovědnosti za výsledky externích (daňových) kontrol,
- b) nezbavuje se odpovědnosti za vedení účetnictví,
- c) trvá povinnost zajišťování interních kontrol a ochrany zdraví a majetku,
- d) auditor má právo na odpovídající pracovní podmínky,
- e) auditor má právo vydat jiný výrok než výrok bez výhrad, případně odmítnout vydání výroku,
- f) povinnost mlčenlivosti ze strany auditora,
- g) nárok na náhradu způsobené škody,
- h) možnost a podmínky odstoupení od smlouvy pro obě smluvní strany,
- i) klient má povinnost poskytnout auditorovi přístup ke všem dokumentům, o které si v souvislosti s auditem požádá (26).

V případech, kdy již byla společnost v minulosti auditována, je na místě před uzavřením smlouvy vždy prověřit, k jakým změnám v dané společnosti došlo v období od předcházejícího auditu. Změny, jež mohou výrazně ovlivnit podobu smlouvy a podmínek zakázky, mohou být například následujícího charakteru:

- a) změna vlastnické struktury klienta,
- b) charakter, rozsah podnikání klienta,
- c) významné změny ve vedení společnosti (1).

Všechny stanovené podmínky a smlouva jako taková musejí být v souladu se zákonnými požadavky. Podmínky je vhodné projednat s vedením společnosti a jejím statutárním orgánem z důvodu minimalizace možných nedorozumění. Stejně tak je vhodné uvést úlohu auditu a vymezit služby, jež nejsou předmětem auditu a nebudou tedy v souvislosti s auditem ani poskytovány (daňové a právní poradenství,...); (26).

## **6.2 Předběžné plánovací procedury**

V průběhu předběžného auditu jsou pro auditora nejdůležitější především následující činnosti, a sice porozumění kontrolnímu prostředí u klienta, porozumění

účetnímu systému, provedení předběžných analytických procedur a stanovení plánovací hladiny významnosti.

### **6.2.1 Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta**

Pro správné naplánování a následné provedení efektivního auditu u klienta je nezbytné důkladně porozumět oblasti podnikání klienta. K tomu je nezbytná kvalitní spolupráce s odpovědným managementem a klíčovými účetními zaměstnanci. Případné skrývání nedostatků a jejich následné objevení v průběhu finálního auditu by mohlo mít neblahý vliv na utvářenou důvěru mezi auditorem a klientem. Správné poznání podnikatelské činnosti umožňuje stanovit specifická rizika a ta následně zařadit do auditorského plánu. K tomuto účelu slouží například prohlídka klientova zařízení, výrobních prostor, skladů a dalších. Následující složku pak tvoří rozhovory se zaměstnanci odpovědnými za oblast výroby, prodeje, interní kontroly, účetnictví, správy pohledávek, majetku atp.; (25). Auditor v této fázi zkoumá jak vnitřní, tak i vnější faktory, jež souvisí s podnikáním klienta, přičemž mezi vnitřní faktory se řadí:

- a) vlastnická struktura účetní jednotky, propojené osoby a transakce s nimi,
- b) obchodní cíle účetní jednotky, s nimiž souvisí případná investiční aktivita apod.,
- c) personální politika, hmotná odpovědnost jednotlivých zaměstnanců, zvyšování odborné kvalifikace,
- d) používané účetní metody a standardy,
- e) další faktory, především probíhající či hrozící soudní spory, daňová problematika, likvidita podniku, aj.

Mezi vnější faktory se řadí záležitosti týkající se následujících oblastí:

- a) stav a vývoj týkající se celého odvětví, technologický rozvoj, konkurenční prostředí, dodavatelský a odběratelský řetězec,
- b) obecné podnikatelské prostředí, úrokové míry, směnné kurzy, náklady na energie, ceny komodit, daňové sazby atp.,
- c) legislativní prostředí, vývoj legislativy v oblasti podnikání klienta (1).



### 6.2.2 Porozumění kontrolnímu prostředí

Dalším bodem předběžných analytických procedur je poznání a porozumění kontrolnímu prostředí ve společnosti. V případě, že společnost nemá efektivně fungující vnitřní kontrolní systém, mohou být její finanční výkazy podezřelé a z toho vyplývá auditorovo nižší spolehnutí na systém interních kontrol.

Vnitřní kontrolní systém sestává z politik a postupů navržených managementem společnosti, jež je také zodpovědný za jejich dodržování a správnou funkci. Systém je také třeba pravidelně revidovat a přizpůsobovat potřebám organizace například při změnách ve společnosti, přechodu na nový účetní systém či při rychlém rozvoji společnosti. Přesto i ten nejlépe navržený kontrolní systém není zárukou splnění cílů organizace. Vždy je nutné počítat s chybami, jež nebudou zachyceny, nebo také s úmyslným poškozováním či obcházením systému například ze strany zaměstnanců.

Forma a rozsah vnitřních kontrol závisí především na velikosti účetní jednotky. U malých firem se lze setkat s jednoduššími kontrolami neformálního charakteru. Naopak u velkých společností je častým případem existence celého kontrolingového oddělení nebo oddělení interního auditu (25).

Auditor se v průběhu seznamování s kontrolním prostředím zabývá především kontrolami, které souvisí se sestavením účetní závěrky, jež podává věrný a poctivý obraz finanční pozice a výsledků hospodaření klienta. Jedná se o kontroly, s jejichž poznáním se pojí identifikace rizika vzniku významných nesprávností, kontroly, jež jsou nutné k naplánování dalších kroků auditu, týkají se oblastí, kde bylo odhaleno riziko vzniku významné nesprávnosti nebo oblastí, kde testy věcné správnosti neposkytují dostatečnou auditní evidenci (1).

V současné době je k implementaci kontrolingových mechanismů a vedení účetnictví obecně nejčastěji využívaná výpočetní technika. S tím je spojené náročnější ověření existence a funkce kontrolních mechanismů. Je to z toho důvodu, že je omezena fyzická existence některých dokladů a není jasně viditelná cesta zpracování informací a dat. Je tedy nutné získat informace o takovýchto vnitřních kontrolách a určit spolehlivost a bezpečnost jejich funkce. K tomuto účelu slouží jednak samotné zkoumání a ověřování informačních systémů (ITGC reliance) a poté také rozhovory s vedením společnosti a s pracovníky zodpovědnými za oblast informačních systémů z hlediska vnitřních kontrol (1).

### **6.2.3 Porozumění účetnímu systému**

Tato etapa při provádění auditu je důležitá zejména proto, že účetní systém a záznamy v něm v daném účetním období jsou předobrazem účetní závěrky, jež je auditována.

Účetní systém je souborem postupů a účetních záznamů sloužících k zaznamenávání podnikových operací a událostí. Kvalitní a funkční účetní systém se skládá z takových postupů a záznamů, aby bylo možné splnit následující funkce: určit všechny provedené hospodářské operace, zaznamenat je do správné účetní periody a popsat je včas a dostatečně podrobně pro správnou klasifikaci. Účetní systém zpracovává jednotlivé operace, jež lze rozčlenit do takzvaných transakčních cyklů. Těmito cykly jsou:

- a) financování,
- b) příjmy/platby,
- c) výdaje/výplaty,
- d) konverze (přeměna hodnot); (25).

S těmito cykly souvisí dané účtové skupiny a zůstatky účtů hlavní knihy (general ledger – GL), jež je pro auditora základním zdrojem informací pro zkoumání objemu transakcí.

Ověření a porozumění účetnímu systému má spojitost s celkovým porozuměním používaných informačních systémů a auditorovi umožňuje identifikovat možná rizika vzniku významných nesprávností a dle toho upravit auditorské procedury. Cílem auditora v této fázi auditu by tedy mělo být získání dostatečné evidence o vzniku a zpracování hospodářských operací, jejich třídách, používaných účtech a postupech určených ke zpracování finančních zpráv (25).

### **6.2.4 Provádění předběžných analytických procedur**

Předběžné analytické procedury jsou pro auditora důležité hlavně proto, že jsou zaměřeny na účetní zůstatky účtů v hlavní knize. Ověří se zde výše zůstatků běžného účetního období se zůstatky z minulého období, provede se analýza významných rozdílů a objasní se, co k těmto změnám vedlo. Analytické úkony slouží ke zlepšení poznání auditora o hospodářských operacích probíhajících ve společnosti a k identifikaci rizikových oblastí. Tyto úkony mohou mít podobu pouhého srovnání zůstatků

jednotlivých účtů s obdobím minulého roku až po rozsáhlé statistické analýzy, které mají za cíl určit velikost očekávaných zůstatků (25).

Dále se prověří neobvyklé nebo podezřelé transakce a také významné transakce s propojenými osobami. Sledují se vývojové trendy společnosti, které by mohly signalizovat možný úpadek společnosti a porušení předpokladu neomezeného trvání účetní jednotky. Prověří se rovněž zápisy z porad vedení společnosti, ze zasedání představenstva a z valných hromad.

Z nashromážděných podkladů provede auditor analýzu výsledků předběžných analytických procedur a v případě odhalení některých neočekávaných údajů zváží riziko zakázky a upraví plán auditu (1).

### **6.2.5 Stanovení plánovací hladiny významnosti**

V této kapitole bych rád nastínil proces stanovování plánovací hladiny významnosti. Auditor pracuje s významností (materialitou) z toho důvodu, že není v jeho možnostech prověřit všechny účetní případy auditované společnosti. Z toho důvodu také, jak již bylo dříve zmíněno, odpovědnost za správnost účetní závěrky nese statutární orgán společnosti, nikoliv auditor. Ověřená účetní závěrka by však neměla obsahovat významné nesprávnosti, které by mohly ovlivnit rozhodování uživatelů této účetní závěrky.

Významnost je dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IAS 8) definována následovně: *"Opomenutí nebo chybná uvedení položek jsou významná, pokud by mohla jednotlivě nebo společně ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů přijímaná na základě účetní závěrky. Významnost závisí na velikosti a povaze opomenutí nebo chybného uvedení s ohledem na příslušné okolnosti. Rozhodujícím faktorem může být velikost nebo povaha položky nebo jejich kombinace."* (27). Pro hodnocení závažnosti jsou důležitá tedy jak kvalitativní kritéria, tak i kvantitativní.

Kvalitativní kritéria je třeba brát v potaz v případech, kdy kvantitativně nevýznamné položky mohou nabývat důležitého a závažného významu pro auditovaného klienta. Často se může jednat o čerpání bankovního úvěru, které je spojeno s plněním různých finančních ukazatelů, takzvaných kovenantů. Příkladem je podmínka, kdy klient musí dodržovat likvidní poměr (likvidní aktiva / likvidní pasiva) ve výši 3 % nebo méně. V případě porušení této podmínky se čerpaný úvěr stává okamžitě splatným, což může být pro auditovanou společnost likvidační (25).

Kvantitativní kritéria vycházejí nejčastěji z takových položek, u kterých se očekává, že se na ně uživatel zaměří. Přičemž se jedná zejména o následující:

- a) hospodářský výsledek před zdaněním (3 – 7 %),
- b) výnosy (1 – 3 %),
- c) celková aktiva (1 – 3 %),
- d) vlastní kapitál (3 – 5 %); (28).

Auditor stanoví příslušnou plánovací hladinu významnosti (materialitu), s přihlédnutím k riziku zakázky a na základě svého odborného úsudku, použitím zvoleného procenta na vybranou základnu.

Pro samotný audit se poté používá takzvaná prováděcí hladina významnosti, která se může stanovit, opět dle odborného úsudku a rizika zakázky, snížením plánovací hladiny významnosti o 10 až 40 % (tzv. haircut).

Poslední položkou je maximální výše takzvaných jednoznačně nepodstatných nesprávností (1 – 5 % plánovací významnosti), což jsou nesprávnosti, jež jsou považovány za nepodstatné a nejsou tedy dále vyhodnocovány (28).

Na závěr této kapitoly je však nutné zmínit, že pro některé skupiny transakcí či zůstatky účtů může auditor zvolit nižší hladiny významnosti, pokud lze reálně předpokládat, že i menší nesprávnost by mohla ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů účetní závěrky.

### **6.3 Vytvoření plánu auditu**

Po provedení všech předcházejících procedur je teprve možné přistoupit k vytvoření plánu auditu. Do tohoto procesu se zahrnují činnosti sloužící k posouzení rizika na úrovni jednotlivých účetních zůstatků a potenciálních nesprávností, samotné plánování auditorského postupu, vytvoření plánu testů vnitřních kontrol, plánu testů věcné správnosti a na závěr shrnutí a projednání plánu auditu s managementem společnosti a jednotlivými auditními pracovníky.

Pro samotný audit je potřeba připravit ze strany společnosti mnoho podkladů a dokumentů, proto bývá audit pro některé zaměstnance auditované společnosti velmi náročný. Těmito dokumenty jsou například různé právní dokumenty, smlouvy, stanovy společnosti, zápisy z valných hromad společnosti, dále třeba daňové podklady (daňové priznání, výsledky daňových kontrol apod.). Rovněž neméně důležitými podklady jsou

účetní dokumenty, jako například vnitřní směrnice společnosti, účtový rozvrh, seznam účetních knih, harmonogram účetní závěrky a mnoho dalších (1).

### **6.3.1 Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků**

Pro správné posouzení rizik na úrovni účetních zůstatků auditor vychází z toho, jaké potenciální nepřesnosti a tvrzení (assertions) se v účetnictví a účetních výkazech mohou vyskytnout a jež se auditor svými postupy snaží odhalit. Následující nepřesnosti se mohou vyskytnout v níže uvedených případech:

- a) při účtování,
  - 1) úplnost (completeness) – nejsou zaúčtovány všechny operace,
  - 2) platnost (occurrence) – zaúčtované transakce jsou neplatné, nebo se neuskutečnily,
  - 3) správnost zaúčtování (classification) – operace byly zaúčtovány na nesprávné účty,
  - 4) zaúčtování do správného období (cut-off),
  - 5) přesnost zaúčtování (accuracy) – zaúčtování v nesprávné výši,
- b) na zůstatcích účtů na konci období,
  - 1) úplnost,
  - 2) existence (existence) – aktiva, pohledávky a další ve skutečnosti neexistují,
  - 3) práva a povinnosti (rights and obligations) – společnost má ke svým aktivům i právo užívání,
  - 4) ocenění (valuation) – majetek nebo závazky nejsou správně oceněny,
- c) při prezentaci a zveřejnění (ve spojitosti s přípravou účetní závěrky),
  - 1) úplnost,
  - 2) platnost a práva a povinnosti,
  - 3) klasifikace a srozumitelnost – účetní zůstatky jsou prezentovány zavádějícím způsobem,
  - 4) přesnost a ocenění (29).

Za vznikem výše uvedených nepřesností můžou stát například následující faktory, jež je nutné vzít v průběhu auditu v potaz. Může se jednat například o neobvyklé

transakce, které nesouvisejí s hlavní činností subjektu a mohou signalizovat existující riziko podvodu. Množství a výše operací účtovaných na základě účetních odhadů, které mohou svádět k manipulaci s výsledky společnosti, ať již směrem výše či níže. Dále pak neobvyklé transakce s propojenými osobami, tlak na finanční výsledky společnosti ze strany vedení a managementu či množství opravných účetních zásahů signalizujících nižší míru spolehlivosti na účetní systém (1).

### **6.3.2 Plánování auditorského postupu**

Důsledné a správné naplánování postupu auditu zaručuje provedení všech prací efektivním způsobem ke spokojenosti obou zúčastněných stran. V případě odhalení určitých nedostatků také zaručuje, že je bude možné v případě nutnosti včas vyřešit tak, aby nemuselo dojít k oddálení termínů schválení účetní závěrky valnou hromadou, popřípadě k oddálení zveřejnění výroční zprávy.

Plánování auditorského postupu lze rozdělit do dvou na sebe navazujících úrovní, plánování první úrovně a plánování druhé úrovně.

Plánování první úrovně se odehrává přibližně po konci prvního kvartálu fiskálního roku auditovaného klienta a jeho cílem je zrevidovat auditorské práce minulého roku (nejedná-li se o prvoroční zakázku), zkontrolovat finanční výsledky společnosti za první čtvrtletí a připravit předběžný časový rozvrh auditu.

Revize auditorských prací slouží k především k zhodnocení potenciálně rizikových oblastí auditu a k přehodnocení alokovaných hodin věnovaných jednotlivým oblastem. Zkoumání finančních výsledků společnosti slouží k identifikaci změn ve výkonnosti společnosti, která může souviset se změnou rizikových oblastí (pokles prodeje, nárůst zásob atp.). Příprava předběžného časového harmonogramu má za cíl určit složení auditního týmu a odhad časové náročnosti auditu jednotlivých oblastí.

Plánování druhé úrovně probíhající v druhé polovině fiskálního roku má za cíl následující úkony: zkontrolovat finanční výsledky za druhé čtvrtletí, sestavit konečný časový rozvrh auditu, provedení analytických úkonů, připravit předběžný protokol o auditorském plánu, zkoordinovat práce prováděné členy auditního týmu, koordinovat práce s klientem a na závěr připravit auditorský program pro dané účetní období (25).

### 6.3.3 Plán testů vnitřních kontrol

Poznání klientova vnitřního kontrolního systému předchází samotným substantivním testům účetních zůstatků. Je-li kontrolní riziko u auditované společnosti nízké, tedy kontrolní systém je nastaven správně a má schopnost odhalit chyby, které by v agregovaném případě mohly přesáhnout hladinu významnosti plánovanou auditorem, lze poté rozsah substantivních testů účetních zůstatků snížit. Spolehnutí na vnitřní kontrolní systém společnosti tedy plně nenahrazuje substantivní testy, spíše je doplňuje. Je tedy nutné důsledně projít vnitřní kontrolní mechanismy pro naplánování auditu a určení rozsahu testů, které bude nutné provést (25).

Kontrolní činnost může být u účetní jednotky prováděna zaměstnanci společnosti (manuální kontroly) nebo pomocí softwarových prostředků (automatické kontroly). Informace o kontrolním systému auditor čerpá na úrovni vedení společnosti a dále s tím, jak jsou delegovány pravomoci a odpovědnosti na nižší úrovně řízení, také jednotlivých odpovědných zaměstnanců. Po posouzení získaných informací je nutné vyhodnotit, zda navržené kontrolní procedury mají schopnost zajistit ochranu aktiv společnosti a správnost zpracování operací. Je nutné také získat dostatečné důkazní informace, zda jednotlivé kontroly fungovaly v průběhu celého účetního období. Po identifikaci všech relevantních kontrol lze přistoupit i k jejich samotnému testování.

Testování vnitřních kontrol začíná samotným zjišťováním informací o účetním systému jako takovém. Účetnictví jednotky musí být v souladu se zákonem, tedy správné, úplné, průkazné a srozumitelné. Účetní doklady musí obsahovat všechny požadované náležitosti a musejí být uchovávány tak, aby byla zaručena jejich trvanlivost. Účetní zápisy by měly být prováděny průběžně do účetních knih a měly by být vždy podloženy daným dokladem. Poté je možné se zaměřit na vnitřní kontroly v jednotlivých účetních cyklech, dlouhodobý nehmotný majetek (DNM), dlouhodobý hmotný majetek (DHM), zásoby, pohledávky, peněžní prostředky, závazky z obchodního styku, rezervy atp.

U dlouhodobého nehmotného majetku, jenž sestává především z vlastnictví softwarů nejrůznějšího druhu, se zkoumá především legální pořízení a používání.

V oblasti dlouhodobého hmotného majetku se ověřuje především provádění každoročních inventur, schvalování všech nákupů odpovědnými pracovníky, schvalování likvidací, vyřazení a prodejů, zda je pravidelně ověřována využitelnost a životnost v návaznosti na účetní odepisování a zda jsou dodržovány vnitřní směrnice pro oblast dlouhodobého hmotného majetku (1).

#### 6.3.4 Plán testů věcné správnosti

Testy věcné správnosti slouží k identifikaci významných nesprávností nezachycených vnitřním kontrolním prostředím, které se mohou vyskytovat v účetní závěrce auditované společnosti. Testy věcné správnosti mohou mít různou zjišťovací úroveň. Nízká úroveň testů se volí v případě, kdy je riziko vzniku nesprávností nízké a auditor se zároveň může spolehnout na vnitřní kontrolní mechanismy společnosti. Střední úroveň auditor uplatní, pokud neidentifikoval riziko vzniku významné nesprávnosti, ale spolehnutí na vnitřní kontrolní systém není možné. Vysoká úroveň se použije u zůstatků účtů, u kterých auditor zjistil riziko vzniku významné nesprávnosti. Stanovení různé úrovně prováděných testů má vliv především na velikost testovaného vzorku, o čemž bude dále pojednáno v kapitole 6.4.3 Provádění detailních testů věcné správnosti (1).

Pro samotné vykonávání testů věcné správnosti jsou definovány tři různé způsoby. Jedná se o detailní testy věcné správnosti, analytické testy věcné správnosti a jejich kombinace.

Detailní testy věcné správnosti lze provádět několika způsoby. Lze otestovat všechny položky zaúčtované na daném účtu, pouze záměrně vybrané položky nebo náhodně vybraný vzorek položek. Dále lze zvolit kombinaci dvou předchozích způsobů a vybrat několik položek záměrně a k dotestování zůstatku účtu zvolit vzorek náhodně vybraných položek. K testování všech položek přistoupí auditor v případě, kdy účet obsahuje malé množství položek nebo kdy se jedná o významný soubor, příkladem mohou být účty vlastního kapitálu. Záměrně lze vybrat položky s určitou vlastností. Může se například jednat o položky, které tvoří významnou část zůstatku účtu. Dále například u pohledávek se může jednat o pohledávky po lhůtě splatnosti delší než jeden rok, případně u nedokončených investic o investice, které probíhají déle než pět let. Konkrétní volba je vždy na uvážení auditora. Vzorek položek se vybírá na základě statistického či nestatistického výběru. O výběru vzorků více pojednává Mezinárodní auditorský standard ISA 530, Výběr vzorků. Naplánování detailních testů věcné správnosti se skládá z určení účtů hlavní knihy, které se budou tímto způsobem testovat, a dále ze stanovení metody výběru položek (1).

Analytické testy věcné správnosti oproti detailním testům volí auditor u oblastí, kde existují opakující se operace v průběhu více účetních období. V tomto případě se porovnává zůstatek testovaného účtu s určitým očekáváním. Příkladem může být ověření mzdových a sociálních nákladů společnosti. Při znalosti auditované výše



mzdových nákladů z předchozího roku, vývoji mezd a počtu zaměstnanců ve společnosti lze určit předpokládanou výši mzdových nákladů v letošním roce. Obdobně ze znalosti mzdových nákladů lze jednoduše určit předpokládanou výši nákladů na sociální pojištění. Analytické testy lze ovšem použít i k auditu dalších oblastí, kde se využívají složité matematické modely a statistické analýzy. Pro naplánování a smysluplné provedení analytických testů je nejprve nutné vytipovat účty a oblasti, které lze tímto způsobem testovat. V dalším kroku auditor určí postup ke stanovení předpokládaných zůstatků a mezní hodnoty tolerované odchylky v souvislosti se stanovenou hladinou významnosti. Po provedení samotného testu a prověření rozdílu mezi očekávanou a skutečnou hodnotou lze případně stanovit další postup (1).

### **6.3.5 Shrnutí a projednání plánu auditu**

Důkladně vypracovaný plán auditu je součástí spisu auditora a je nezbytným předpokladem pro zdárný průběh a provedení finálního auditu u klienta. Plán auditu by měl obsahovat především následující informace:

- a) popis činnosti a oblasti podnikání klienta,
- b) posouzení rizika zakázky a reakce na něj,
- c) poznání a hodnocení vnitřních kontrolních mechanismů ve společnosti,
- d) poznání a hodnocení účetního systému a účetních postupů,
- e) stanovení předběžné plánovací hladiny významnosti,
- f) hodnocení a ověření používaných informačních systémů,
- g) případné zapojení dalších odborníků k provedení auditu,
- h) významná zjištění v průběhu plánování auditu.

Plán a postup auditu by měl být projednán s členy auditorského týmu, který se bude dané zakázky účastnit, a také se samotným vedením auditované společnosti z důvodu nutnosti informovat všechny zúčastněné zaměstnance o požadavcích a časovém harmonogramu auditorských prací (1).

## **6.4 Provedení auditu**

Finální audit u klienta přichází až po konci účetního období, jež se audituje. Zpravidla se jedná o několikadenní až několikátýdenní intenzivní práci přímo u klienta

a poté ještě mnoho času v kancelářích auditora. V průběhu finálního auditu dojde především k provádění testů spolehlivosti vnitřního kontrolního prostředí, analytických testů věcné správnosti, detailních testů věcné správnosti, dojde k posouzení účetní závěrky, výroční zprávy a zprávy o vztazích mezi propojenými osobami (1).

#### **6.4.1 Provádění testů spolehlivosti vnitřních kontrol**

Jak již bylo řečeno, kontrolní činnost může být u účetní jednotky prováděna zaměstnanci společnosti (manuální kontroly) nebo pomocí softwarových prostředků (automatické kontroly). Samotné provádění testů spolehlivosti vnitřních kontrol lze v praxi realizovat dvěma způsoby. Prvním způsobem je přímé testování.

Přímé testování se provádí pozorováním, tedy způsobem, kdy je auditor přímo účasten určitých procesů. Typickým příkladem je účast auditora na inventuře. Inventuru mohou účetní jednotky provádět dle zákona č. 563/1991 Sb. v období posledních čtyř měsíců daného účetního období, případně v prvním měsíci období následujícího. Inventura jako taková má dva hlavní cíle, prvním je kontrola věcné správnosti účetnictví, druhým kontrola reálnosti ocenění majetku. Inventuru lze také provádět dvěma způsoby v závislosti na charakteru majetku. Těmito způsoby je buď fyzická inventura, případně dokladová inventura. Fyzická inventura by měla být prováděna nikoliv pouhým odškrtnutím položek z předem připraveného seznamu, ale seznam položek by měl být zaměstnanci vyhotoven a teprve potom by mělo dojít k odsouhlasení se stavem v účetnictví. Při inventuře by měla být také dostatečně věnována pozornost správnému ocenění majetku (1).

Dalším způsobem ověření kontrolních postupů je možnost nepřímého testování. Nepřímé testování se provádí rozhovory s pracovníky společnosti, kteří jsou zodpovědní za výkon kontrolních postupů. K ověření se dále zkoumá dokumentace, podklady a výsledky z těchto kontrol stejně tak, jako se investigují zjištěné nesrovnalosti.

Zvláštní kategorii testů spolehlivosti vnitřního kontrolního prostředí představují automatizované kontroly, které mohou být implementovány přímo v účetním systému, nebo se může jednat o specializované softwary provázané s účetním systémem. Postup pro hodnocení těchto kontrol je následující. Nejprve je nutné identifikovat a seznámit se všemi takovými kontrolami používaných klientem a dále z celkového množství vybrat ty kontroly, jež jsou relevantní pro daný audit. Následně se ověří zabezpečení

počítačového a softwarového vybavení. V rámci tohoto ověření se také zjišťuje nastavení přístupových práv k jednotlivým systémům a samotnému vybavení.

Důsledné otestování spolehlivosti vnitřních kontrol může auditorovi usnadnit práci v případě, kdy identifikuje nízké riziko vzniku významných nesprávností a lze se tedy spolehnout na vnitřní kontrolní systém (1).

#### **6.4.2 Provádění analytických testů věcné správnosti**

Při provádění analytických testů věcné správnosti, jak již bylo zmíněno v dřívější kapitole, porovnává auditor zůstatek účtu, nebo části účtu, s vypočteným či odvozeným očekáváním. Pro vytvoření očekávané hodnoty je nutné brát v potaz nejenom získané podklady ze společnosti, ale v mnoha případech i podklady od externích zdrojů, které mohou dané výpočty ovlivňovat. Typicky se jedná o zákonem stanovené metody výpočtů a výše koeficientů, jež limitují některé hodnoty, regulační opatření, cenová rozhodnutí, kvóty, atp. Typickým příkladem může být distribuce elektrické energie. Problematické pro auditora může být situace, kdy do jednoho účtu jsou vykázány položky s odlišnou charakteristikou. V takovém případě je pro správné použití analytických testů věcné správnosti vhodné desagregovat účet na položky se stejnou popřípadě podobnou charakteristikou a tyto testovat odděleně. Zvýší se tím možnost odhalit případné nesrovnalosti. Příkladem takového postupu může být například analytický účet tržeb za prodanou elektrickou energii, kde jsou zahrnuty tržby za prodej velkooběratelům (VO), malooběratelům podnikatelům (MOP) a malooběratelům obyvatelstvu (MOO); (1).

Dalším aspektem, který je potřeba pečlivě zvážit, jsou hodnoty mezních odchylek od vypočtené předpokládané hodnoty zůstatku. Stanovení těchto odchylek je vždy na odborném uvážení auditora a závisí na požadované míře ujištění a na stanovené hladině významnosti. Zjednodušeně platí, že čím větší ujištění chce auditor získat a také čím nižší je hladina významnosti, tím nižší jsou hodnoty mezních odchylek a naopak. Navíc také platí souvislost, že čím menší je zůstatek účtu, tím nižší mohou být mezní odchylky. Pokud se vypočtená předpokládaná hodnota zůstatku účtu liší více, než jsou stanovené hodnoty mezních odchylek, je nutné tyto rozdíly dále investigovat a uspokojivě vysvětlit. K tomuto vysvětlení by také měly být získány podpůrné doklady a dokumentace. V případě, že je auditor spokojen s výsledky analytických testů věcné

správnosti, lze konstatovat přiměřenou míru jistoty, že vykazovaná hodnota zůstatku neobsahuje významné nesprávnosti (1).

Detailněji o provádění analytických testů věcné správnosti pojednává Mezinárodní auditorský standard ISA 520, Analytické postupy (30).

### **6.4.3 Provádění detailních testů věcné správnosti**

V průběhu vytváření plánu auditu, konkrétně v kapitole 6.3.4 Plán testů věcné správnosti auditor vytypoval zůstatky účtů hlavní knihy, které se budou testovat pomocí detailních testů věcné správnosti. V samotném finálním auditu je nutné provést stanovení typu testu a samotný výběr vzorku. Typem testu se v tomto případě rozumí testování zůstatku na nadhodnocení či podhodnocení celkového zůstatku. Nadhodnocení zůstatku může vzniknout zaúčtováním neplatné operace, zaúčtováním na nesprávný účet, zaúčtováním ve vyšší částce nebo také zaúčtováním do nesprávného období. Obdobná je situace při podhodnocování zůstatku, kde se mohou navíc vyskytnout případy nezaúčtování některých transakcí či zaúčtování v nižší částce.

Jak již bylo zmíněno, otestovat je možné všechny položky zaúčtované na daném účtu, otestovat vybrané položky, vybrat položky pomocí vzorku či kombinací obou postupů. Výběr vzorku lze uskutečnit pomocí statistického či nestatistického výběru. Při statistickém výběru se nejčastěji používá náhodný výběr, kdy každá položka má stejnou pravděpodobnost, že bude vybrána. Dále je možné použít systematický výběr, při kterém se vybírá do vzorku každá n-tá položka od náhodně zvoleného počátku, nebo kumulovaný výběr, při kterém se volí položky takovým způsobem a v takovém množství, aby součet neotestovaných položek byl pod prováděcí hladinou významnosti. U nestatistického výběru záleží především na zkušenostech, znalostech a úsudku auditora. Počet testovaných položek ovlivňuje především výše zůstatku na testovaném účtu, struktura položek a stanovená prováděcí hladina významnosti a s ní související přijatelné zjišťovací riziko. Pro přehlednost je možný rozsah testů věcné správnosti zobrazen v tabulce 1.2.: Rozsah testů věcné správnosti.

<b>Přijatelné detekční riziko</b>	<b>Rozsah testu</b>	<b>Detailní test</b>	<b>Analytický test</b>
Nízké	Vysoká úroveň	Největší vzorek	Obvykle nepostačuje
Střední	Střední úroveň	Střední vzorek	Nižší tolerance odchylky
Vysoké	Nízká úroveň	Nejmenší vzorek	Vyšší tolerance odchylky

Tabulka 1.2.: Rozsah testů věcné správnosti. Zdroj: (1).

Po provedení všech analytických i detailních testů věcné správnosti lze přistoupit k jejich vyhodnocení.

#### **6.4.4 Vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti**

Vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti závisí na identifikovaných a pravděpodobných nesprávnostech. V závislosti na závažnosti a povaze těchto nesprávností se auditor rozhoduje, zda byl rozsah auditu dostatečný k učinění závěrů a vydání výroku, že účetní závěrka není závažným způsobem zkreslena, zda rozsah auditu nebyl dostatečný a je potřeba vykonat dodatečné auditorské procedury, či zda byl dostatečný k učinění závěru, že účetní závěrka obsahuje významné nesprávnosti. V případě, že účetní závěrka obsahuje významné nesprávnosti, je možné vyžadovat po klientovi, aby uvedené nesprávnosti opravil. V tomto případě je nutné, aby auditor o zjištěných nesprávnostech co nejdříve informoval klienta, aby klient měl dostatek času zjednat případnou nápravu. Oprava po dohodě může být uskutečněna přímo klientem v účetním systému, popřípadě lze provést úpravu ve finálních výkazech. Toto se týká především špatné klasifikace, kdy klient účtuje některé operace na nevhodné účty.

Vysoký počet identifikovaných nesprávností může naznačovat i vyšší počet zatím neidentifikovaných nesprávností. V tomto případě je nutné, aby auditor postupoval velice obezřetně, znovu zvážil vhodnost stanovené prováděcí hladiny významnosti a v závislosti na postoji vedení účetní jednotky zvažoval vydání odpovídajícího výroku.

#### **6.4.5 Posouzení účetní závěrky**

V další fázi finálního auditu, po provedení a vyhodnocení všech testů věcné správnosti, se auditor dále zaměří na posouzení účetní závěrky společnosti. Jedná se tedy o ověření správnosti vykazovaných údajů v rozvaze, výkazu zisku a ztráty, přehledu o peněžních tocích, přehledu o změnách vlastního kapitálu i přílohy k účetní závěrce, jež je nedílnou součástí daných účetních výkazů.

Posouzení účetní závěrky začíná vždy ověřením srovnatelnosti zůstatků běžného účetního období se stejnými položkami minulého účetního období. Tato fáze je velice usnadněna, pokud se jedná o opakovanou zakázku, kdy lze využít auditovaná data z minulého roku. Pokud auditor v této fázi identifikuje nějaké rozdíly, provede se ověření, zda je zachována kontinuita vykazovaných účetních údajů. Případné rozdíly mohou být například způsobeny změnou používaných účetních metod, tuto situaci je vždy nutné zmínit v příloze účetní závěrky a údaje minulého účetního období upravit způsobem, aby byla kontinuita zachována (1).

Další fází posouzení účetní závěrky je ověření, zda je účetní závěrka sestavena v souladu se všemi profesními standardy a platnými právními předpisy. V účetní závěrce tedy musí být zřetelně uvedeno, dle jakého rámce byla sestavena. V České republice je nejčastějšími rámci sestavení účetní závěrky dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) a dle Českých účetních standardů. Lze se ale i na našem území setkat se společnostmi používající Všeobecně uznávané účetní principy (US GAAP).

V celkovém posouzení účetní závěrky hraje také významnou roli předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky. Za plnění tohoto předpokladu je odpovědné vedení účetní jednotky. V případě, že účetní jednotka není nebo v dohledné budoucnosti nebude schopna tento předpoklad plnit, je nutné tuto informaci důsledně popsat v příloze účetní závěrky. Z tohoto důvodu auditor zkoumá i takzvané následné události, což jsou události, které nastaly po konci účetního období. V případě, kdy si auditor není jistý schopností nepřetržitého trvání účetní jednotky a tato situace není zřetelně popsána v příloze účetní závěrky, může se to odrazit ve výroku auditora (1). Dobrým příkladem této situace je výrok se zdůrazněním skutečnosti společnosti OKD, a.s., auditorem KPMG Česká republika Audit, s.r.o. ve výroční zprávě za rok 2013 (31).

#### **6.4.6 Posouzení výroční zprávy**

Sestavuje-li účetní jednotka výroční zprávu, podléhá rovněž nutnosti ověření auditorem. Auditor v průběhu posuzování výroční zprávy ověřuje především, zda zpráva obsahuje všechny požadované náležitosti, zda jsou uvedené údaje pravdivé, přesné, úplné, srozumitelné a zda odpovídají přiložené účetní závěrce. Obsahem výroční zprávy by rovněž měla být zpráva o vztazích mezi propojenými osobami. Výroční zprávy mimo jiné mohou obsahovat dopis akcionářům společnosti či zprávu generálního

ředitele, informace o důležitých událostech ve společnosti, informace o směřování a vývoji společnosti a mnoho dalších finančních i nefinančních informací (25). Je důležité, aby auditor ověřil i tyto ostatní informace a zjistil případné významné nesoulady s auditovanou účetní závěrkou. V případě, že identifikuje významný nesoulad, je na účetní jednotce, aby upravila příslušnou výroční zprávu, případně může auditor vyjádřit výrok s výhradou nebo odmítnout vydání výroku. Více o auditu výroční zprávy pojednávají Mezinárodní standardy pro audit (ISA), konkrétně Mezinárodní standard pro audit ISA 720, Ostatní informace v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku (32).

#### **6.4.7 Posouzení zprávy o vztazích**

Na úvod této kapitoly je nutné zmínit, že o 1. 1. 2014 nabyl účinnosti nový zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve kterém došlo ke změně požadavků na vyhotovení, obsah i ověření zprávy o vztazích (dle obchodního zákoníku: "zprávy o vztazích mezi ovládající a ovládanou osobou a o vztazích mezi ovládanou osobou a ostatními osobami ovládanými stejnou ovládací osobou" případně zkráceně: "zprávou o vztazích mezi propojenými osobami"); (33).

Vyhotovení a správnost zprávy o vztazích je odpovědností statutárního orgánu účetní jednotky. Rozhodování přístupu auditora k ověření zprávy o vztazích záleží na předpokladech, zda je auditor pověřen jak ověřením účetní závěrky, tak i ověřením souladu výroční zprávy a účetní závěrky. Dále pak na předpokladu, že ověřované dokumenty jsou sestavené za účetní období končící 31. 12. 2014 a účetní období odpovídá kalendářnímu roku. Za těchto předpokladů se pak samotný přístup liší především na základě toho, zda se obchodní korporace plně podřídily nové právní úpravě (tzv. opt-in) či nikoliv (34).

### **6.5 Závěr auditu a vydání zpráv**

V následujících podkapitolách, se budu věnovat detailnějšímu teoretickému úvodu k posouzení následných událostí účetní jednotky, získání prohlášení vedení společnosti, přípravě a shrnutí závěrů auditu, revizi a kontrole spisu auditora, samotnému vydání zpráv a detailněji i výrokům auditora.

### **6.5.1 Posouzení následných událostí**

Prvním typem následných událostí jsou takové události, které nastaly v období mezi rozvahovým dnem a dnem sestavením a ověřením účetní závěrky. Tyto události lze z principu rozdělit na dvě skupiny. První skupinou jsou události, jež patří do ověřovaného účetního období a měly by do něho být zahrnuty, objevily se však až po rozvahovém dni. Typicky se může jednat například o zjištění špatné výše dohadné položky, která by tedy měla být upravena. Druhou skupinou jsou události po rozvahovém dni, které však nepatří do ověřovaného období, ale jejich dopady mohou být pro uživatele účetních informací významné a je tedy nutné je uvést v příloze účetní závěrky. Auditor u obou skupin následných událostí ověřuje, zda byly provedeny úpravy účetních výkazů či zda je následná událost zahrnuta v příloze účetní závěrky a zda není ohrožen předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky.

Dalším typem následných událostí jsou události, jež se staly v období po datu sestavení účetní závěrky ve vztahu k datu vydání výroku auditora a k datu schválení účetní závěrky valnou hromadou. Události, jež nastaly před datem vydání výroku, musí auditor zohlednit a posoudit zda by neměly být zahrnuty v příloze či zohledněny v účetních výkazech. Za události, jež nastaly po datu vydání výroku, ale před datem schválení účetní závěrky valnou hromadou, již auditor není odpovědný. Je ale vhodné, aby posoudil závažnost těchto informací a zvážil, zda by neměla být účetní závěrka ještě upravena. V případě úpravy účetní závěrky popřípadě přílohy k účetní závěrce vydá auditor nový výrok s novým datem a upozorněním na tuto informaci. Posledním případem jsou události, jež nastaly až po datu schválení účetní závěrky valnou hromadou. Tyto události již není auditor povinen žádným způsobem brát v potaz, jelikož po schválení účetní závěrky již společnost nesmí otevřít účetní knihy a tvořit žádné další účetní zápisy (1).

### **6.5.2 Získání prohlášení vedení společnosti**

Jak již bylo zmíněno výše, odpovědnost za správnost účetní závěrky i přes ověření auditorem má vedení společnosti neboli její statutární zástupce. Potvrzení a uznání této odpovědnosti, včetně dalších skutečností, by měl auditor získat v prohlášení vedení účetní jednotky. Dle výsledků daného auditu auditor zváží, jaké informace jsou významné z hlediska účetní závěrky a které požaduje od vedení písemně potvrdit. Nejčastěji se v prohlášení uvádí, že vedení:



- a) je zodpovědné za účetní závěrku,
- b) je zodpovědné za navržení a zavedení vnitřních kontrol,
- c) potvrzuje zahrnutí všech transakcí do auditovaného účetního období,
- d) potvrzuje, že neexistují žádné další záruky a závazky mimo těch uvedených v příloze a v rozvaze,
- e) poskytlo auditorovi všechny informace relevantní k účetní závěrce,
- f) umožnilo nahlédnout auditorovi do všech právních a jiných dokumentů, souvisejících s účetní závěrkou,
- g) poskytlo auditorovi zápisy z jednání orgánů společnosti,
- h) a další skutečnosti (1).

Pokud vedení společnosti odmítne auditorovi udělit prohlášení v rozsahu, jež auditor pokládá za nezbytný, může auditor vydat výrok s výhradou, popřípadě odmítnou vydání výroku.

O získání prohlášení vedení společnosti detailněji pojednávají Mezinárodní auditorské standardy (ISA), konkrétně Mezinárodní auditorský standard ISA 580, Prohlášení vedení k auditu (35).

### **6.5.3 Shrnutí závěrů auditu**

Na konci každé auditní činnosti je vhodné provést shrnutí závěrů a všech zjištění v průběhu auditu, od fáze přijetí a plánování zakázky, až po fázi vydání výroku.

Obsahem shrnutí by tedy měl být celý proces auditu. Stanovení podmínek zakázky, posouzení rizika zakázky a jeho hodnocení a vývoj v průběhu auditu. Hodnocení účetního systému, jeho spolehlivost, zhodnocení kontrolního prostředí a případné návrhy na jeho zlepšení, dále pak například posouzení vnitřních směrnic a jejich dodržování účetní jednotkou. Shrnutí by se pak také mělo týkat samotné účetní závěrky a jednotlivých účetních výkazů, rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přehledu o peněžních tocích, přehledu o změnách vlastního kapitálu a přílohy. Dalším bodem je shrnutí všech problémových oblastí auditu, úpravy provedené v účetní závěrce a konečné jednání s vedením podniku, kde lze diskutovat předpokládaný výrok auditora, připomínky obou stran a vyhodnotit celý audit (1).

#### **6.5.4 Revize a kontrola spisu auditora**

Auditu účetní jednotky se zpravidla účastní více členů týmu, od asistentů auditora, seniornějších kolegů, ředitele, až po partnera auditorské společnosti. Z tohoto důvodu je nutné pravidelně revidovat auditorský spis a kontrolovat odvedenou práci pro zajištění odpovídající kvality. Práci asistentů auditora reviduje především manažer zakázky a tato kontrola by měla posoudit, zda byly všechny práce provedeny v souladu s plánem, zda byly řádně zadokumentovány a zda všechny odhalené skutečnosti byly řádně vyřešeny a případně zahrnuty do závěrů (26).

#### **6.5.5 Zprávy auditora**

Vydání zpráv auditora a výroku je výsledkem celého procesu auditu, který zpravidla může probíhat přes celé účetní období. Těmito zprávami auditor sděluje svůj názor na účetní závěrku, případně výroční zprávu a zprávu o vztazích. Zprávu auditora využijí především vlastníci společnosti, ale je vhodné, aby ji věnovali pozornost i ostatní uživatelé účetních informací. Převážně se může jednat o banky, potenciální investory, obchodní partnery a mnoho dalších včetně odborné veřejnosti a studentů. Účetní závěrka ověřená nezávislým auditorem dává všem uživatelům ujištění, že se v dané účetní závěrce, případně výroční zprávě nevyskytují významné nesprávnosti, jež by mohly ovlivnit jejich rozhodování (26).

Jak již bylo zmíněno v kapitole 3. Legislativní rámec, výrok auditora může mít několik podob. Jedná se o výrok bez výhrad, výrok bez výhrad se zdůrazněním skutečnosti, výrok s výhradou, záporný výrok nebo může auditor odmítnout výrok.

Výrok bez výhrad udělí auditor v případě, kdy vykazované údaje odpovídají skutečnosti a účetnictví podává věrný a poctivý obraz skutečnosti, je vedeno úplně, průkazným způsobem, správně a v souladu s účetními předpisy popřípadě s mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Na tomto místě je vhodné zmínit, že auditor nezkoumá hospodaření společnosti a nehodnotí její finanční výsledky, vývoj ani strategii, výrok bez výhrad je tedy možné udělit i společnosti ve ztrátě, společnosti, jež špatně hospodaří či nevhodně investuje (26).

Výrok bez výhrad se zdůrazněním skutečnosti vydá auditor v případě, kdy vykazované údaje a účetnictví splňuje výše zmíněné parametry, ale auditor přesto uzná za vhodné zmínit významnou skutečnost, jež je sice obsažena v účetní závěrce, ale je vhodné ji ve výroku zdůraznit. Jak již bylo zmíněno výše na příkladu společnosti

OKD, a.s. může se často jednat především o situace, kdy nemusí být splněn předpoklad neomezeného trvání účetní jednotky (26).

Výrok s výhradou je udělen v případě, kdy udělení výroku bez výhrad není možné z důvodu identifikovaných nesprávností, které ale nejsou natolik závažné, aby byl vydán záporný výrok. Dalším případem použití výroku s výhradou je situace, kdy auditor z nějakého důvodu nemohl ověřit určitou položku finančních výkazů a není schopen s jistotou říci, že položka neobsahuje významné nesprávnosti. Příkladem je například neúčast auditora na inventuře a vydání výroku s výhradou k oblasti zásob, což ovšem nemusí znamenat, že položka zásob obsahuje významné nesprávnosti. Pro lepší pochopení výroku s výhradou je vhodné vždy danou situaci pečlivě ve výroku okomentovat (1).

Zpráva nezávislého auditora se záporným výrokem se vydá v případě, kdy zjištěné nedostatky a nesprávnosti nabývají značného rozsahu a významu, že není možné udělit výrok s výhradou. Jedná se o případy nevhodně zvolených účetních postupů či přímo o zavádějící informace v příloze účetní závěrky. Důvody pro udělení záporného výroku jsou vždy přílohou zprávy (1).

Zprávu s odmítnutím výroku auditor vydá v případě, kdy byl značně omezen při výkonu auditu u účetní jednotky a není tedy schopen posoudit, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz skutečnosti (26).

## **7. Praktická část**

V praktické části diplomové práce se nejprve zaměřím na průzkum, jaké energetické společnosti v České republice jsou auditovány společnostmi z tzv. velké čtyřky. Další částí práce bude provedení částečného auditu u tří energetických společností. Těmito společnostmi jsou Energetická, s.r.o., Obchodní, a.s. a Distribuční, a.s., kde firma Energetická, s.r.o. je mateřskou společností, Obchodní, a.s. je klasickým obchodníkem s elektrickou energií a společnost Distribuční, a.s. je distributorem elektrické energie na části území v České republice. Zde je nutné zmínit, že pro účely této práce došlo ke změně názvů společností, číselných hodnot zůstatků, názvů dodavatelů, odběratelů a všech dalších údajů z důvodů možnosti uveřejnit tuto práci. Samotná auditní práce však byla prováděna na skutečných datech. Zároveň bych zde zmínil, že jsem se pro účely této práce, v rámci stáže u nejmenované auditorské společnosti, účastnil skutečného finálního auditu těchto společností, kde jsem byl

zodpovědný za provedení auditu u určitých oblastí. Tento finální audit byl zaměřen na ověření výkazů pro vnitroskupinové účely a zde popisované postupy se mohou lišit od statutárního auditu účetní závěrky. Dále bych také rád upozornil na skutečnost, že z důvodu zachování určitého rozsahu této práce nelze považovat zde provedené auditorské postupy jako kompletní a úplné.

V první kapitole seznámím čtenáře s podnikáním těchto energetických společností. V dalších kapitolách provedu část auditu u společnosti Energetická, s.r.o., kde se nejprve v souladu s teoretickou částí zaměřím na porozumění kontrolnímu prostředí, účetnímu systému, stanovení prováděcí hladiny významnosti a otestování vnitřních kontrol. Pro uvedení do auditní praxe dále provedu finální audit u položek peníze a peněžní ekvivalentů.

V dalších kapitolách provedu část finálního auditu u společnosti Obchodní, a.s., kde se zaměřím na audit oblasti pohledávek z obchodních vztahů a na audit dohadné položky nevyfakturované elektrické energie.

U společnosti Distribuční, a.s. se zaměřím na porovnání případných rozdílů mezi auditem pohledávek z obchodních vztahů a stejné oblasti u společnosti Energetická, a.s. Další oblastí, které se budu věnovat, je audit části dlouhodobého majetku a testování přírůstků na majetku.

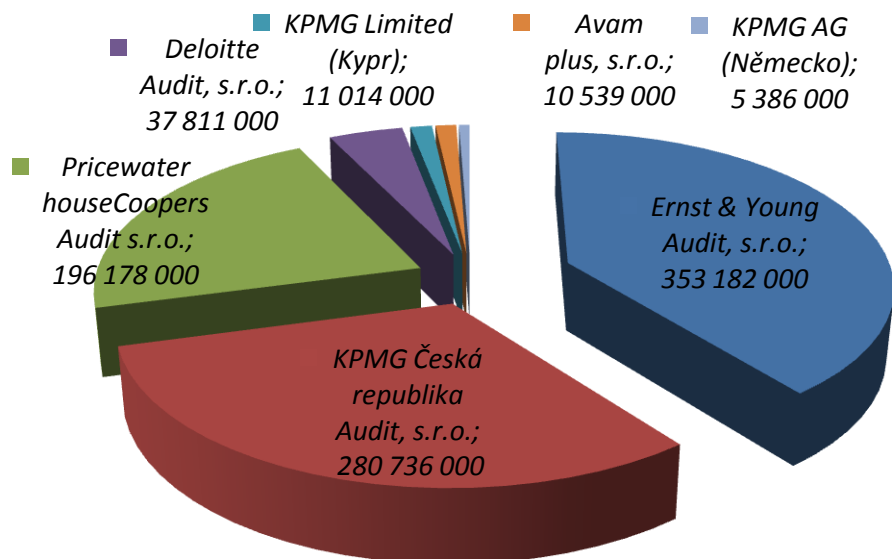
## **7.1 Přehled auditorů vybraných energetických společností**

V této kapitole krátce uvedu přehled energetických společností a jejich auditorů. Pro sestavení tohoto přehledu jsem si nejprve zobrazil tabulku nejvýznamnějších firem ČR ze žebříčku Czech Top 100 za rok 2013 a z uvedeného sta firem vybral dvacet společností podnikajících v energetickém, či jiném průmyslovém odvětví. Pro každou společnost jsem si pak v obchodním rejstříku, ze zveřejněné výroční zprávy, dohledal auditora dané firmy. V tabulce níže je tedy uvedeno nejprve pořadí společnosti ve zmíněném žebříčku, název společnosti, tržby za rok 2013 a poté auditor.

Pořadí	Firma	Tržby 2013 (tis. Kč)	Auditor v roce 2013
2	ČEZ, a.s.	217 273 000	Ernst & Young Audit, s.r.o.
3	RWE Supply & Trading CZ, a.s.	180 214 000	PricewaterhouseCoopers Audit s.r.o.
5	UNIPETROL, a.s.	99 415 000	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.
7	Energetický a průmyslový holding, a.s.	82 876 000	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.
8	ČEPRO, a.s.	73 428 000	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.
10	Eni Česká republika, s.r.o.	48 090 000	Ernst & Young Audit, s.r.o.
20	Slovnaft Česká republika, spol. s r.o.	27 243 000	Ernst & Young Audit, s.r.o.
22	Siemens, s.r.o.	26 542 000	Ernst & Young Audit, s.r.o.
23	OKD, a.s.	25 017 000	KPMG Česká republika Audit, s.r.o.
26	Pražská energetika, a.s.	21 433 000	Deloitte Audit, s.r.o.
39	ABB s.r.o.	12 875 000	Ernst & Young Audit, s.r.o.
43	Severočeské doly a.s.	11 605 000	Ernst & Young Audit, s.r.o.
46	MND a.s.	11 014 000	KPMG Limited (Kypr)
48	CARBOUNION BOHEMIA, spol. s r.o.	10 539 000	Avam plus, s.r.o.
55	Lumius, spol s r.o.	9 554 000	Ernst & Young Audit, s.r.o.
66	Pražská plynárenská, a.s.	8 430 000	PricewaterhouseCoopers Audit s.r.o.
68	Nkt cables s.r.o.	8 210 000	Deloitte Audit, s.r.o.
69	CENTROPOL ENERGY, a.s.	8 168 000	Deloitte Audit, s.r.o.
71	Sokolovská uhelná, právní nástupce, a.s.	7 534 000	PricewaterhouseCoopers Audit s.r.o.
88	Linde Gas a.s.	5 386 000	KPMG AG (Německo)

Tabulka 1.3: Přehled auditorů vybraných energetických společností. Zdroj: (38)

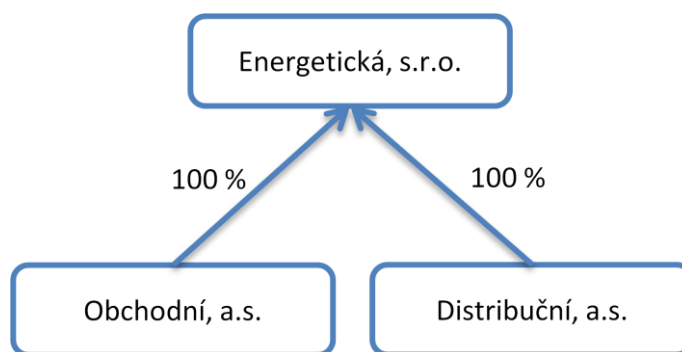
V grafu 1.1 je pak uvedena celková suma tržeb společností dle auditora. Na prvním místě se v tomto srovnání umístila společnost Ernst & Young Audit, s.r.o., která audituje celkem sedm vybraných společností s celkovými tržbami ve výši 353 mld. Kč. Na druhém místě následuje společnost KPMG Česká republika Audit, s.r.o. se čtyřmi společnostmi, s tržbami ve výši 281 mld. Kč. Shodně v počtu auditovaných firem jsou na tom společnosti PricewaterhouseCoopers Audit s.r.o. a Deloitte Audit, s.r.o., přičemž ale firmy prvně jmenované dosáhly za rok 2013 tržeb ve výši 196 mld. Kč, zatímco Deloitte "pouze" 38 mld Kč. Poslední tři společnosti v žebříčku auditují shodně pouze jednu firmu. Jedná se o auditory sítě KPMG a sice KPMG Limited z Kypru, která audituje společnost MND, a.s., KPMG AG z Německa (Linde Gas, a.s.) a jediným auditorem mimo velkou čtyřku auditorů společností je v tomto srovnání společnost Avam plus, s.r.o., která audituje firmu CARBOUNION BOHEMIA, spol. s r.o.



Graf 1.1: Celkové tržby společností dle auditora. Zdroj: Autor.

## 7.2 Představení společností

V této kapitole uvedu představení jednotlivých společností. Společnost Energetická, s.r.o. je řídicí a mateřskou společností firem Obchodní, a.s. a Distribuční, a.s. a její hlavní činností je zajišťování služeb a koordinace aktivit koncernu. V roce 2005 v rámci liberalizace trhů s energiemi a tzv. právního unbundlingu došlo k oddělení oblastí výroby, přenosu, prodeje a distribuce elektrické energie. Výsledkem byl vznik společnosti Obchodní, a.s. která je zodpovědná za obchodování a prodej elektrické energie a plynu koncovým zákazníkům. Poslední společností pro účely této práce je společnost Distribuční, a.s., jenž je držitelem licence na distribuci elektřiny ve smyslu energetického zákona č. 458/2000 Sb. a je tedy zodpovědná za distribuci elektrické energie na části území v České republice. Pro ilustraci je níže uvedeno schéma struktury koncernu.



Obrázek 1.2: Schéma struktury koncernu. Zdroj: Autor.

## **7.3 Audit společnosti Energetická s.r.o.**

Jak již bylo zmíněno v úvodu do praktické části této diplomové práce, v následujících podkapitolách se zaměřím na porozumění kontrolnímu prostředí, účetnímu systému, posouzení auditorského rizika a stanovení prováděcí hladiny významnosti a otestování vnitřních kontrol. Postup u těchto činností je obdobný i u následujících společností, proto bude demonstrován pouze u společnosti Energetická, s.r.o. Dále provedu finální audit u položek peníze a peněžní ekvivalenty a u položek kapitál a další kapitálové fondy.

### **7.3.1 Porozumění kontrolnímu prostředí**

Důkladné poznání podnikání klienta a následné porozumění kontrolnímu prostředí je stěžejní pro průběh celého auditu. Hlavní roli hrají tyto oblasti především u zakázek, jež jsou u klienta prováděny prvním rokem, a pro auditora je velice důležité porozumět procesům uvnitř společnosti. Situace je o něco jednodušší v případě, kdy se jedná o opakující zakázku, jako v tomto případě. V případě opakující zakázky se provádí každoročně ověření, zda došlo ke změnám v kontrolním prostředí, jaké tyto změny byly, jaké jsou jejich dopady, a také se zkoumá, zda již zadokumentované procesy a údaje jsou stále aktuální. Toto ověření probíhá před samotným finálním auditem, na takzvaném předauditu, který se koná ještě před koncem účetního období.

Porozumění kontrolnímu prostředí u společnosti Energetická s.r.o. se skládalo mimo jiné z dotazování vedení účetní jednotky, a jelikož jsem se této fáze auditu u klienta neúčastnil, rozhodl jsem se pro účely této práce postupovat a popsat daný proces a závěry v souladu s Mezinárodním auditorským standardem ISA 350, Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí. Výsledky ověření kontrolního prostředí jsou uvedeny v odstavcích níže.

Společnost Energetická s.r.o. má zavedeny následující vlastnosti a procesy:

- a) odpovídající a efektivní organizační strukturu vzhledem k velikosti jednotky, spolu s adekvátním rozdělením pravomocí a odpovědností,
- b) pravidelné schůzky vedení k předávání informací mezi vedením a osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky,
- c) vnitřní směrnici k prevenci konfliktu zájmů,
- d) kodex etického chování,

- e) také etickou linku k hlášení případů neetického chování,
- f) systém k monitorování měsíčních finančních výsledků,
- g) pravidelné schůzky k měsíčním výsledkům a důležitým transakcím,
- h) odpovídající schvalovací procesy s principem čtyř očí,
- i) vnitřní směrnici k schvalování nákupů a plateb,
- j) kontrolní postupy k řízení hotovosti a investic.

Společnost má mnoho dalších odpovídajících kontrolních procesů ke všem podnikovým operacím. Jejich ověření a dokumentace není realizovatelná v rozsahu této diplomové práce, jelikož ke každé podnikové operaci existuje až několik kontrolních procesů, přičemž každý musí být zadokumentován a ověřen zvlášť. Z tohoto důvodu je také vhodné, aby společnost měla sestavenou takzvanou kontrolní matici s jasným identifikováním jednotlivých kontrol, například číselným označením, jelikož v případech, kdy se počet kontrol pohybuje v řádu desítek, je nutné se v těchto kontrolách snadno orientovat. Pro provedení následujících auditorských postupů, testy vnitřních kontrol a audit finančních účtů, jsem si zvolil relevantní kontrolu k ověření, a sice kontrolní postupy k řízení hotovosti a investic. K oblasti auditu kapitálu a dalších kapitálových fondů nemá společnost žádnou specifickou kontrolu.

Společnost k řízení hotovosti a investic používá systém SAP, jako účetní systém, a systém Multicash, mezinárodní multibankovní systém ke schvalování plateb a obsluze bankovních účtů. Pro tento kontrolní proces je především důležité vymezení a oddělení pravomocí. Společnost má zavedenu vnitřní směrnici k tomuto procesu, přičemž za tuto oblast je zodpovědných několik pracovníků. Rozdělení pravomocí je zajištěno tím, že:

- a) otevírání a zavírání účtů je odděleno od schvalování,
- b) schvalování výdajů je odděleno od jejich zpracování,
- c) bankovní vyúčtování je odděleno od peněžních příjmů,
- d) odsouhlasení investic je odděleno od jejich vykonávání,
- e) a další.

Auditor v této oblasti také hodnotí, zda jsou všechny zápisy na bankovních účtech hlavní knihy prováděny na základě bankovních výpisů a zda jsou všechny devizové a valutové operace správně přepočítávány na českou měnu.



Uvedenou kontrolu a proces lze po provedení všech postupů hodnotit jako adekvátní, lze se tedy na ni spolehnout, což má vliv na otestování této kontroly a na stanovení kontrolního rizika u oblasti finančních účtů.

V oblasti porozumění kontrolnímu prostředí jsem ověřil, že organizační struktura společnosti je aktuální a odpovídá skutečnosti. Také jsem prozkoumal zápisy z porad vedení společnosti. Dále jsem ověřil etický kodex a další podklady z čehož lze usoudit, že se společnosti daří udržovat kulturu poctivosti a etického chování.

Na základě ověření provedeného kolegy v průběhu předauditu lze usoudit, že společnost má zavedeny adekvátní kontrolní postupy a procedury a v této oblasti nebyly odhaleny žádné nedostatky.

### **7.3.2 Auditorské riziko a významnost**

V kapitole 6.1.1 Posouzení rizika zakázky a reakce na něj jsem popisoval, s jakými typy rizik je spojen výkon auditorské profese. Jedná se o inherentní, kontrolní, detekční a auditorské riziko. V této kapitole uvedu, jaká jsou rizika u auditovaných oblastí v této práci, na základě výsledků poznání oblasti podnikání klienta a porozumění kontrolnímu prostředí.

U společnosti Energetická, s.r.o. lze inherentní riziko, tedy citlivost účetních zůstatků na chyby, u oblasti finančních účtů posoudit jako nízké. Kontrolní riziko, vzhledem k provedenému porozumění kontrole řízení hotovosti a investic a shledáním, že kontrolní procesy v této oblasti jsou adekvátní, lze posoudit rovněž jako nízké. Detekční riziko, tedy riziko, jež se auditor rozhoduje podstoupit, stanovuji v závislosti na dvou předchozích hodnotách jako vysoké, z čehož vyplývá, že rozsah testu u této oblasti stačí provést na nízké úrovni. Celkové podstupované auditorské riziko u dané oblasti je tedy nízké.

U oblasti kapitálu a dalších kapitálových účtů lze stanovit inherentní riziko jako nízké, vzhledem k povaze těchto účtů. Kontrolní riziko, vzhledem k neexistenci specifických kontrol u této oblasti, ale v závislosti na celkovém porozumění kontrolnímu prostředí a na faktu, že se jedná o opakovaný audit u klienta, kde nebyly v této oblasti v minulosti identifikovány žádné nedostatky, stanovuji jako nízké. Detekční riziko tedy opět v závislosti na dvou předchozích hodnotách stanovuji jako vysoké. Celkové podstupované auditorské riziko u oblasti kapitálu a kapitálových účtů je tedy nízké.

Po zhodnocení jednotlivých rizik u auditovaných oblastí je níže uvedena tabulka s jednotlivými riziky u společnosti Energetická, s.r.o.

Společnost: Energetická, s.r.o.					
Oblast	Inherentní riziko (IR)	Kontrolní riziko (CR)	Detekční riziko (DR)	Auditorské riziko (AR)	Rozsah testu
Finanční účty	Nízké	Nízké	Vysoké	Nízké	Nízká úroveň
Kapitál a další kapitálové účty	Nízké	Nízké	Vysoké	Nízké	Nízká úroveň

Tabulka 1.4: Identifikace rizik u společnosti Energetická, s.r.o. Zdroj: Autor.

Pro přehlednost jsem se rozhodl do této kapitoly rovněž zařadit také posouzení rizik u auditovaných oblastí u dalších společností. Jedná se o oblast pohledávek z obchodních vztahů a audit výše nevyfakturované elektrické energie u společnosti Obchodní, a.s. Dále o účty pohledávek z obchodních vztahů, audit výše nevyfakturované elektrické energie, dlouhodobého majetku a přírůstků na majetku u společnosti Distribuční, a.s.

Inherentní riziko u firmy Obchodní, a.s. u oblasti pohledávek z obchodních vztahů je hodnoceno jako nízké. U této oblasti je totiž nejdůležitější věnovat pozornost věkové struktuře a splatnosti jednotlivých pohledávek z důvodu jejich případné nedobytnosti. Zároveň se s touto oblastí pojí také tvorba adekvátních opravných položek, jež jsou daňově uznatelné. Kontrolní riziko na základě výsledků práce na předauditě jsem se rozhodl stanovit jako nízké, jelikož má klient zavedeny odpovídající kontrolní procesy a směrnice, které také aktivně uplatňuje. Detekční riziko lze tedy poté zvolit jako vysoké, čímž celkové podstupované auditorské riziko je nízké a u této oblasti bude postačovat provést nízkou úroveň testování. K detailnímu testování bude tedy postačovat vybrat menší vzorek z celé populace.

U auditu výše nevyfakturované elektrické energie je inherentní riziko hodnoceno jako vysoké, jelikož se jedná o audit dohadných účtů, které jsou již ze své podstaty náchylné k nepřesnostem. Tato náchylnost je dána tím, že se jedná o zaúčtování účetních odhadů, kdy je nutné účtovat o určitém případě, ale nejsou ještě k dispozici potřebné doklady (faktury atp.). Vysoké riziko je zde rovněž z důvodu, že výše nevyfakturované elektrické energie má přímý vliv na výnosy společnosti a jelikož je výsledkem odhadu managementu může být náchylná k manipulaci ze strany managementu. Tato náchylnost může být rovněž umocněna tím, pokud je management

odměňován podle ukazatelů výkonnosti (KPIs) odvozených z tržeb. Tyto rizika jsou snížena v případě, kdy se jedná o opakující zakázku, a auditor má možnost posoudit, jakým způsobem byly tvořeny dohadné položky v minulosti a také vyhodnotit, jak se nakonec výše dohadné položky lišila od skutečnosti. Více o auditu dohadných položek pojednává například Mezinárodní auditorský standard ISA 540, Audit účetních odhadů včetně odhadů reálné hodnoty a souvisejících zveřejněných údajů (39).

Nicméně společnost má k této oblasti opět zavedeny odpovídající kontrolní postupy a směrnice, lze tedy kontrolní riziko vyhodnotit jako střední. Detekční riziko, tedy možnost že auditor nezjistí významnou nesprávnost u této oblasti, lze zvolit jako střední. Celkové podstupované auditorské riziko je tedy střední, čemuž odpovídá zvolení střední úrovně testů věcné správnosti. Shrnutí vyhodnocení rizik u auditovaných oblastí společnosti Obchodní, a.s. je uvedeno v tabulce níže.

Společnost: Obchodní, a.s.					
Oblast	Inherentní riziko	Kontrolní riziko	Detekční riziko	Auditorské riziko	Rozsah testu
Pohledávky z obchodních vztahů	Nízké	Nízké	Vysoké	Nízké	Nízká úroveň
Výše nevyfakturované elektrické energie	Vysoké	Střední	Střední	Střední	Střední úroveň

Tabulka 1.5: Identifikace rizik u společnosti Obchodní, a.s. Zdroj: Autor.

U firmy Distribuční, a.s. jsem se rozhodl, na základě povahy vnitřního kontrolního prostředí a daných oblastí, výše nevyfakturované elektrické energie stejně jako u předcházející společnosti. Toto ovšem není pravidlem a záleží také na povaze podnikání dané účetní jednotky. U oblasti dlouhodobého majetku a přírůstků na majetku je hodnoceno inherentní riziko jako nízké. U této oblasti je především nutné, otestovat a zjistit případně nesprávnosti a včasnost zařazení, jejichž důsledkem by mohlo být nadhodnocování zůstatků těchto účtů a z nich vyplývajících odpisů, což by mělo vliv na výši hospodářského výsledku. Kontrolní riziko je opět hodnoceno jako nízké z důvodu nastavení vnitřního kontrolního prostředí účetní jednotkou, vzhledem k ověřenému fungování kontrolního prostředí a neidentifikaci nesprávností v této oblasti v minulých letech.

Společnost: Distribuční, a.s.					
Oblast	Inherentní riziko	Kontrolní riziko	Detekční riziko	Auditorské riziko	Rozsah testu
Výše nevyfakturované elektrické energie	Vysoké	Střední	Střední	Střední	Střední úroveň
Dlouhodobý majetek a přírůstky na majetku	Nízké	Nízké	Vysoké	Nízké	Nízká úroveň

Tabulka 1.6: Identifikace rizik u společnosti Distribuční, a.s. Zdroj: Autor.

Dalším důležitým bodem pro provedení auditu je stanovení hladiny významnosti, v souvislosti s posouzením celkového rizika zakázky a na základě odborného úsudku auditora. V teoretickém úvodu této práce je stanovení významnosti popsáno dle doporučené metodiky Komorou auditorů České republiky. Auditor stanoví položku, u které očekává, že se na ni uživatel zaměří, přičemž se může jednat o položky:

- a) hospodářský výsledek před zdaněním (3 – 7 %),
- b) výnosy (1 – 3 %),
- c) celková aktiva (1 – 3 %),
- d) vlastní kapitál (3 – 5 %); (28).

Na vybranou položku (základnu) zvolí příslušné procento, čímž získá celkovou významnost (materialitu). Pro samotné provádění auditu se však používá prováděcí hladina významnosti, která se vypočte snížením celkové materiality o 10 až 40 % (tzv. haircut). V oblasti významnosti je však nutné určit ještě hladinu takzvaných nepodstatných nesprávností, která se pohybuje v rozmezí 1 – 5 % plánovací významnosti.

Pro audit společnosti Energetická, s.r.o. jsem se rozhodl stanovit celkovou významnost ze základny hospodářského výsledku z provozní činnosti před zdaněním, přičemž jeho hodnota je 307 204 tis. Kč. Tuto položku jsem rozhodl použít z toho důvodu, že se jedná o mateřskou společnost, zajišťující služby dvěma dceřiným společnostem. Na tuto zjištěnou částku jsem použil pětiprocentní koeficient dle doporučení KAČR, čímž jsem získal hodnotu 15 360,3 tis. Kč. Tuto částku jsem zaokrouhlil na celé statisíce směrem dolů a výsledná celková významnost je tedy 15 300 tis. Kč. Pro stanovení prováděcí hladiny významnosti, která je důležitá pro práci auditora, jsem se rozhodl určit snížení ve výši 20 %. Toto procento jsem volil

z důvodu toho, že se jedná o opakovaný audit klienta, u kterého existuje již dostatečná znalost firemních procesů a postupů. Prováděcí hladina významnosti je tedy 12 240 tis. Kč. Tuto částku je opět vhodné zaokrouhlit na celé statisíce směrem dolů na 12 200 tis. Kč. Prováděcí hladinu významnosti auditor určuje z toho důvodu, aby se zabránilo agregačnímu riziku významné nesprávnosti na řádku finančních výkazů. Hladinu nepodstatných nesprávností jsem určil jako 3 % z celkové významnosti na částku 459 tis. Kč a zaokrouhlením na celé tisíce dolů na 450 tis. Kč. Zjištěné nesprávnosti do této částky tedy u některých oblastí nebudou dále investigovány a dávány do přehledu odhalených nesprávností. Pro přehlednost uvádím ještě všechny určené hodnoty významnosti v tabulce níže.

Společnost: Energetická, s.r.o.	
Zvolená základna:	Hospodářský výsledek z provozní činnosti před zdaněním
Hodnota základny:	307 204 tis. Kč
Zvolené procento:	5%
Výsledek:	15360,2 tis. Kč.
<b>Celková hladina významnosti:</b>	<b>15 300 tis. Kč</b>
Haircut:	20%
Výsledek:	12 240 tis. Kč
<b>Prováděcí hladina významnosti:</b>	<b>12 200 tis. Kč</b>
Procento k nepodstatným nesprávnostem:	3%
Výsledek:	459 tis. Kč
<b>Hladina nepodstatných nesprávností:</b>	<b>450 tis. Kč</b>

Tabulka 1.7: Určení hladiny významnosti u společnosti Energetická s.r.o. Zdroj: Autor.

### 7.3.3 Testy vnitřních kontrol

Pro auditora a jeho práci není důležité pouze důkladné porozumění kontrolnímu prostředí, ale je dále nutné, všechny kontroly, na které se chce určitým způsobem spolehnout, také důkladně otestovat. Tímto testováním auditor zjišťuje, zda je uvedená kontrola skutečně v praxi používána, zda byla používána v průběhu celého účetního období, jaké jsou výstupy této kontroly a jak se zpracovávají.

Pro provedení auditu finančních účtů je, mimo obecné kontrolní procedury společnosti, relevantní kontrola k řízení hotovosti a investic. Tato kontrola již byla zdokumentována a popsána výše a nyní je tedy nutné ji otestovat. Pro testování kontrol je nutné také zhodnotit, zda se jedná o automatickou kontrolu, tedy kontrolu, která

je prováděna automaticky nějakým programem, nebo zda se jedná o manuální kontrolu prováděnou zaměstnancem (popř. kontrolním oddělením) či o kombinaci obojího.

V případech, kdy se jedná o automatické, či poloautomatické kontroly závislé na informačních systémech, je nutné mít tyto systémy rovněž ověřené auditorem (ITGC reliance). V tomto ohledu se testuje především, jakým způsobem jsou uchovávána a zpracovávána data společnosti, jaké jsou využívány informační systémy, testují se přístupy do aplikací, řízení přístupových práv, změny v programech a mnoho dalších oblastí. Tímto auditem se v auditorské společnosti zabývá oddělení IT rizik.

Kontrola ve společnosti Energetická, a.s. k řízení hotovosti a investic je manuální, závislá na IT systémech. Část ověření tedy provedlo oddělení IT rizik. Jak již bylo zmíněno v porozumění k této kontrole, společnost využívá systém SAP a Multicash a kolegové tedy provedli ověření těchto systémů, přičemž neshledali žádné výjimky. Ověření této kontroly se vztahuje na prováděné bankovní platby. Platby jsou prováděny v průběhu celého roku, v pracovních dnech, v závislosti na potřebách společnosti. Platbu by měl provádět odpovědný pracovník a mělo by být dodrženo adekvátní rozdělení pravomocí, tedy že platbu provádí někdo jiný, než kdo ji schvaluje. Pro otestování této kontroly byla zvolena metoda pozorování a pro účely provedení tohoto testu zde budu demonstrovat postup na jedné položce. Zvolil jsem tedy jednu platbu ze dne 9. 10. 2014 z bankovního účtu v konkrétní částce. Platba byla připravena pověřeným zaměstnancem společnosti, schválena a podepsána vedoucím daného oddělení. Provedením platby v systému je pověřen další zaměstnanec, přičemž je zabezpečeno, že provést lze platby pouze schválené a vykonávání plateb je odděleno od schvalování. V průběhu pozorování se také přímo testuje, zda systém nedovoluje odeslat platbu před schválením. Uvedenou kontrolu jsem tedy vyhodnotil jako adekvátní a na tento systém provádění plateb se lze spolehnout a lze tedy přistoupit k samotnému finálnímu auditu oblasti finančních účtů.

#### **7.3.4 Finanční účty**

Pro provedení samotného finálního auditu jsem obdržel potřebné podklady od auditované společnosti. Jedná se především o IFRS hlavní knihy společnosti, detaily jednotlivých účtů, kalkulace a ostatní dokumenty. Společnost má shodný fiskální rok s kalendářním rokem a jejím rozvahovým dnem je tedy 31. 12. 2014. Společnost používá pro účely vedení účetnictví systém SAP a podklady s daty jsem tedy obdržel

v excelovských tabulkách vygenerovaných přímo ze systému. Je tedy zajištěno, že v podkladech nejsou prováděny žádné manuální změny. Před samotným začátkem auditu jsem si nejprve ověřil, zda celkový součet zůstatků všech účtů hlavní knihy se rovná nule a platí tedy bilanční princip. Toto je vhodné provádět vždy jako první krok, jelikož pokud tato rovnováha neplatí, je nutné zjistit z jakého důvodu a vyžádat si případně novou hlavní knihu. Poté jsem teprve přistoupil k úpravě hlavní knihy. Tato úprava spočívala v rozdělení čísel účtů hlavní knihy na syntetickou a analytickou část. Dále jsem si sečetl zůstatky analytických účtů, abych získal celkové hodnoty na jednotlivých syntetických účtech. Poté jsem provedl ověření, zda zůstatky rozvahových účtů začátku účetního období souhlasí se zůstatky účtů konce předchozí období, tedy zda odpovídají hodnoty k datu 1. 1. 2014 s hodnotami konce minulého období 31. 12. 2013. Toto ověření bylo usnadněno tím, že se jedná o opakovaný audit u klienta a stačilo tedy porovnat hodnoty začátku účetního období s auditovanými hodnotami minulý rok. Zůstatky všech účtů souhlasily, mimo účet 431, což je účet výsledku hospodaření ve schvalovacím řízení, kde hodnota rozdílu byla odsouhlasena na auditovanou výroční zprávu jako zisk minulého období.

Pro audit finančních účtů jsem si nejprve sestavil přehledovou tabulku, která je uvedena níže. Tato tabulka slouží k získání přehledu auditovaných účtů v dané oblasti, vyčíslení absolutní hodnoty a procentní hodnoty změny zůstatku oproti minulému období. Dále k určení účtů, které se budou dále testovat a které jsou pro účely auditu nevýznamné, k flukтуаční analýze, tedy vysvětlení pohybů na účtech a další práci.

Přehledová tabulka – finanční účty							
Dokumentace účtů							
Syntetický účet	Číslo účtu	Název účtu	Zůstatek k 31. 12. 2014 v tis. Kč	Zůstatek k 31. 12. 2013 v tis. Kč	Změna v tis. Kč	Změna v %	Komentář
213	213001	Ceniny	113	375	-262	-70%	Nemateriální zůstatek a pohyb účtu.
213 Celkem			113	375	-262	-70%	
221	221100	Bankovní účty	14 391	4 105	10 286	251%	Zůstatky confirmovány pomocí bankovních confirmací
221	221101	Bankovní účty	92	18	74	414%	
221	221102	Bankovní účty	11 431	7 347	4 084	56%	
221 Celkem			25 914	11 470	14 444	721%	
261	261001	Peníze na cestě	0	10	-10	n/a	Nulový zůstatek a pohyb na účtu.
261 Celkem			0	10	-10	n/a	

Tabulka 1.8: Přehledová tabulka – finanční účty. Zdroj: Autor.

V přehledové tabulce vidíme účet cenin, který je pro audit nemateriální, jelikož hodnota jeho zůstatku je pod prováděcí hladinou významnosti, stejně jako je nevýznamný pohyb na tomto účtu a nebude tedy dále testován. Obdobná situace je také u účtu 261 peníze na cestě, jehož hodnota ke konci období je nulová. Naopak je tomu u bankovních účtů, kde jsou sice zůstatky účtů 221101 a 221102 také nemateriální, ale z důvodů získání spolehlivých důkazních informací k zůstatkům a případně dalším údajům, auditor bankovní účty testuje vždy a všechny. Bankovní účty se testují pomocí bankovních konfirmací, které jsou zasílány poštou přímo do konkrétní banky, která poté potvrdí výši zůstatku k danému datu. Bankovní konfirmace patří k nejspolehlivějším důkazním materiálům, jelikož se jedná o informace poskytnuté z nezávislých zdrojů, získaných přímo auditorem a jsou v listinné podobě. Obdobná situace platí i pro audit pohledávek, kde se posílají konfirmační dopisy vybraným odběratelům.

Bankovní konfirmace jsou připravovány v průběhu předauditů a je důležité, aby byly konfirmovány všechny bankovní instituce, u kterých má klient otevřen účet. V bankovní konfirmaci se vždy uvádí, jméno, sídlo a další informace o konfirmovaném klientovi, datum, ke kterému je vyžadována konfirmace daných informací a datum do kterého má být konfirmace odeslána zpět auditorovi. V ideálním případě auditor obdrží vyplněné konfirmace z banky ještě před začátkem finálního auditu u klienta. Důležité je také, aby konfirmace před odesláním byla podepsána odpovědnou osobou ve společnosti. U bankovních konfirmací jde také především o to, aby auditor zjistil vhodné důkazní informace o skutečnostech, jejichž existence je jinými postupy obtížně zjištělná. Jedná se například o existenci úvěrů, zastaveném majetku, potenciálních aktivech a závazcích klienta, derivátech atp.



Konfirmace bankovních účtů									
Dokumentace účtů				Dokumentace testování					
Syntetický účet	Číslo účtu	Název účtu	Zůstatek k 31. 12. 2014 v tis. Kč	Částka v konfirmačním dopise v tis.	Měna	Kurz k rozvahovému dni	Přepočtená částka v konfirmačním dopise v tis. Kč	Rozdíl mezi zůstatkem a konfirmačním dopisem v tis. Kč	Komentář
221	221001	Bankovní účty	14 391	14 391	CZK	1	14 391	0	Ok, neidentifikován problém
221	221002	Bankovní účty	92	3	EUR	27,725	92	0	Ok, neidentifikován problém
221	221003	Bankovní účty	11 431	11 431	CZK	1	11 431	0	Ok, neidentifikován problém
221 Celkem			<b>25 914</b>				<b>25 914</b>	<b>0</b>	

Tabulka 1.9: Konfirmace bankovních účtů. Zdroj: Autor.

Pro audit bankovních účtů jsem poštou obdržel tři originální bankovní konfirmace z různých bank. Z obdržených konfirmací, tedy z odpovědi banky, je zřejmé, že klient nemá v bance žádné úvěry, zastavený majetek, žádná další aktiva, deriváty atp. V konfirmaci byly rovněž potvrzeny jednotlivé bankovní účty spolu se zůstatky k 31. 12. 2014. Zůstatky jsou zadokumentovány v tabulce výše, přičemž v části dokumentace účtů jsou uvedeny údaje z hlavní knihy klienta a provedený test a získaná evidence je dokumentována v sekci dokumentace testování. Zůstatky bankovních účtů byly tedy odsouhlaseny bez rozdílu, kdy u druhého bankovního účtu bylo nutné provést kurzový přepočet, jelikož je bankovní účet veden v eurech. Přepočet se provádí kurzem k rozvahovému dni dle kurzů České národní banky. V této oblasti je ještě vhodné zmínit, že se zde neuvažuje s prováděcí hladinou významnosti, ani s hladinou nepodstatných nesprávností, jelikož zůstatky bankovních účtů by měly být vždy odsouhlaseny bez rozdílu.

Po provedení tohoto ověření a případných dalších postupech lze říci, že daná oblast odpovídá a účetnictví v této oblasti věrně a poctivě zobrazuje skutečnost. V případné IFRS účetní závěrce by se poté objevila na řádku Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty částka 26 027 tis. Kč, jelikož na tento řádek účetních výkazů spadají peníze, pokladna, ceniny, bankovní účty a další položky.

V této oblasti jsou nejčastější nesprávnosti v tom, že účetní jednotka nemá směrnici k používání kurzů pro přepočet cizích měn. V případě, kdy má účetní jednotka

pokladnu, není provedena inventura této pokladny s principem čtyř očí, a dále například nepřipsané úroky patřící do auditovaného období nejsou časově rozlišeny (1).

## **7.4 Audit společnosti Obchodní, a.s.**

V následujících kapitolách budu demonstrovat možný postup finálního auditu u oblasti pohledávek z obchodních vztahů. Tyto postupy budu demonstrovat na společnosti Obchodní, a.s. která, jak již bylo zmíněno v představení jednotlivých společností, se zabývá prodejem elektrické energie a plynu koncovým zákazníkům.

Pro účely provedení části auditu společnosti Obchodní, a.s. jsem opět obdržel IFRS hlavní knihu společnosti k 31. 12. 2014. S touto hlavní knihou jsem postupoval stejným způsobem jako u předchozí společnosti, ověřil jsem si bilanční princip, upravil jsem si hlavní knihu do podoby vhodné pro práci a odsouhlasil počáteční zůstatky na koncové zůstatky předchozího období.

### **7.4.1 Pohledávky z obchodních vztahů**

Pro audit pohledávek z obchodních vztahů jsem si opět nejprve sestavil přehledovou tabulku s jednotlivými účty, která je uvedena níže. Do této tabulky jsem pro přehlednost zahrnul pouze účty, na kterých budu provádět další procedury. Prvním účtem v tabulce je účet 311001 pohledávky z obchodních vztahů. K tomuto účtu jsem obdržel položkový rozpis účtu, po jednotlivých odběratelích energií z kategorie velkoodběratelů (VO). Celkový zůstatek tohoto detailu účtu (položkový rozpis účtu) jsem si nejprve v sumě odsouhlasil na hlavní knihu a poté jsem si je v tabulkovém editoru (Excel) upravil do podoby vhodné pro práci. Dále jsem tyto položky prohlédl, zda neobsahují nějaké nezvyklé položky, významné záporné zůstatky apod. Na tomto účtu dále provedu testování zůstatků pomocí konfirmací od odběratelů, vytvořím přehled zůstatků dle odběratelů a také přehled věkové struktury pohledávek. V rámci flukтуаční analýzy jsem se dotázal odpovědného pracovníka za oblast pohledávek, na vysvětlení pohybu na tomto účtu. Nárůst hodnoty pohledávek je v souladu s celkovým růstem výnosů a je konzistentní s vývojem v minulých letech, zároveň nedošlo k významným změnám v této oblasti.

Přehledová tabulka - pohledávky z obchodních vztahů							
Dokumentace účtů							
Syntetický účet	Číslo účtu	Název účtu	Zůstatek k 31. 12. 2014 v tis. Kč	Zůstatek k 31. 12. 2013 v tis. Kč	Změna v tis. Kč	Změna v %	Komentář
311	311001	Pohledávky z obchodních vztahů	7 324 521	7 196 555	127 966	2%	Obdrženy detaily účtu z účetního systému, detaily odsouhlasen na hlavní knihu, neobjevy žádné nezvyklé položky. Provede se confirmování zůstatků, přehled složení zůstatku a přehled pohledávek dle věkové struktury. Pohyb: Pohyb na účtu odpovídá celkovému růstu výnosů
311	Celkem		7 324 521	7 196 555	127 966	2%	
314	314001	Poskytnuté zálohy - dlouhodobé a krátkodobé	1 748 546	1 723 191	25 355	1%	Obdržen detail účtu z účetního systému, detail odsouhlasen na hlavní knihu, nebyly objeveny žádné nezvyklé položky. Provede se testování poskytnutých záloh. Pohyb: Pohyb na účtu odpovídá celkovému růstu výnosů
314	Celkem		1 748 546	1 723 191	25 355	1%	
392	392001	Účetní opravná položka k pohledávkám	-716 023	-692 606	-23 417	3%	Účet se skládá z účetních opravných položek k pohledávkám dle účetní politiky společnosti, kde opravné položky jsou tvořeny následujícím způsobem v závislosti na době po splatnosti: 0 - 180 dní: 0 % 180 - 360 dní: 50 % 360 a více dní: 100 % Bude proveden přepočít opravných položek k pohledávkám. Pohyb: Pohyb na účtu odpovídá celkovému růstu výnosů
391	Celkem		-716 023	-692 606	-23 417	3%	

Tabulka 2.1: Přehledová tabulka – pohledávky z obchodních vztahů. Zdroj: Autor.

Dalším účtem pro testování je účet 314, poskytnuté zálohy – krátkodobé a dlouhodobé. U tohoto účtu jsem postupoval obdobně, obdržel jsem detail účtu, zkontroloval, zda detail odpovídá zůstatku v hlavní knize a provedl prozkoumání, zda neobsahuje nezvyklé položky. Na tomto účtu dále provedu testování poskytnutých záloh. Opět jsem se v rámci vysvětlení pohybu na účtu dotázal odpovědného pracovníka za oblast pohledávek, na vysvětlení a nepatrný nárůst hodnoty pohledávek je v souladu s celkovým růstem výnosů.

Posledním účtem v oblasti pohledávek z obchodních vztahů, který využiji dále v této práci je účet číslo 392, což jsou účetní opravné položky k pohledávkám vytvářených společností. Na tento účet klient účtuje účetní opravné položky k pohledávkám po splatnosti, které tvoří na základě vnitřní směrnice. Tato směrnice na základě historického vývoje vymožených pohledávek stanoví, že k pohledávkám po splatnosti do 180 dní nebude vytvářena opravná položka, k pohledávkám po splatnosti od 180 do 360 dní bude vytvářena opravná položka ve výši 50 % pohledávky a k pohledávkám po splatnosti více než 360 dní bude vytvořena opravná položka ve výši 100 % pohledávky. Pro účely odsouhlasení zůstatku tohoto účtu bude dále proveden přepočít výše opravné položky. Pohyb na tomto účtu je nevýznamný a nebyl tedy dále investigován.

Po získání přehledu a informací o dění v oblasti pohledávkových účtů je možné přistoupit k jejich samotnému testování. Pro ověření zůstatku účtu pohledávek z obchodních vztahů bude využito detailní testování, pro které dle identifikace rizik u této oblasti společnosti Obchodní, s.r.o. stačí vybrat malý vzorek. Samotné testování se provede pomocí pohledávkových confirmací zaslaných jednotlivým protistranám k odsouhlasení. K tomuto účelu je nutné připravit a vybrat protistrany, kterým se dané confirmační dopisy pošlou. Postup výběru vzorku stanovuje vždy manažer zakázky a záleží tedy na jeho posouzení situace a zvolení vhodné metody. Confirmace pro potvrzení výše pohledávek je nutné zaslat ještě před samotným začátkem finálního auditu u klienta a to z toho důvodu, aby protistrana měla dostatek času na jejich zaslání zpět auditorovi a také aby auditor měl dostatek času všechny confirmace zpracovat, vyhodnotit výsledky a provést případné další auditorské procedury. Pro výběr vzorku a pro získání dodatečné informace o zůstatku na tomto účtu byl vytvořen přehled největších odběratelů. U tohoto přehledu se zkoumá složení odběratelů, zda došlo k výrazným změnám oproti předchozímu roku, čím byla tato změna způsobena atp.

K detailnímu testování zůstatku lze přistoupit několika způsoby. Je možné otestovat všechny položky zaúčtované na daném účtu, což je v tomto případě nerealizovatelné, jelikož počet položek se pohybuje v řádu stovek tisíc. Dále je možné otestovat vybrané položky, vybrat položky pomocí vzorku či kombinací obou postupů.

Samotný výběr vzorku byl proveden před finálním auditem, přičemž postup byl následující. Manažer zakázky se rozhodl vybrat některé položky k testování záměrně a další položky vybrat statistickým výběrem. Záměrně byly vybrány položky číslo jedna až deset. Tyto položky byly vybrány z důvodu jejich velikosti a vlivu

na zůstatek účtu. Celková suma položek vybraných tímto způsobem je 947 421 tis. Kč. Dále byl pro účely zjištění potřebného počtu položek, které je potřeba vybrat statistickým výběrem použit kalkulátor. Do tohoto kalkulátoru vstupují hodnoty zůstatku celého účtu, prováděcí hladiny významnosti, počtu položek v populaci a počtu a sumě položek vybraných záměrným způsobem. Výsledkem je poté počet položek, které je třeba vybrat náhodným způsobem z detailu účtu, přičemž již nezáleží na hodnotě těchto položek. Tímto způsobem na základě statistické analýzy auditor, v případě neodhalení nesrovnalostí, získá potřebnou jistotu o celkové výši zůstatku účtu. Vybraný vzorek je dokumentován níže v tabulce, v oblasti dokumentace vzorku.

Pro samotné testování na finálním auditu jsem obdržel poštou jednotlivé konfirmace zůstatků od odběratelů, kdy v konfirmaci je uvedeno, že společnost eviduje závazek vůči auditovanému klientovi. Pro získání lepší auditní evidence je rovněž vyžadováno, aby konfirmace byly zasílány bez vyplněné částky. V dokumentaci testování jsem tedy vyplnil konfirmované částky po jednotlivých odběratelích společnosti Obchodní, a.s.

Konfirmace pohledávek na účtu 311001						
Dokumentace vzorku				Dokumentace testování		
Číslo položky	Název odběratele	Zůstatek k 31. 12. 2014 v tis. Kč	Typ výběru vzorku	Částka v konfirmačním dopise v tis.	Rozdíl mezi zůstatkem a konfirmačním dopisem v tis. Kč	Komentář
1	Odběratel 1	231 778	Záměrný výběr	231 778	0	Ok, neidentifikován problém
2	Odběratel 2	221 166		221 166	0	Ok, neidentifikován problém
3	Odběratel 3	94 114		94 114	0	Ok, neidentifikován problém
4	Odběratel 4	77 056		77 198	-142	<b>Viz bod 1. níže</b>
5	Odběratel 5	67 946		67 946	0	Ok, neidentifikován problém
6	Odběratel 6	62 252		62 252	0	Ok, neidentifikován problém
7	Odběratel 7	53 711		53 711	0	Ok, neidentifikován problém
8	Odběratel 8	48 833		48 833	0	Ok, neidentifikován problém
9	Odběratel 9	46 960		46 960	0	Ok, neidentifikován problém
10	Odběratel 10	43 605		43 605	0	Ok, neidentifikován problém
11	Odběratel 11	16 809	Vzorek - statistický výběr	0	16 809	<b>Viz bod 2. níže</b>
12	Odběratel 12	14 957		14 957	0	Ok, neidentifikován problém
13	Odběratel 13	11 332		11 332	0	Ok, neidentifikován problém
14	Odběratel 14	8 912		8 912	0	<b>Viz bod 3. níže</b>
15	Odběratel 15	5 889		5 889	0	Ok, neidentifikován problém
16	Odběratel 16	1 459		1 459	0	Ok, neidentifikován problém
17	Odběratel 17	318		318	0	Ok, neidentifikován problém
...	...	...	...	...	...	...
Celkem					<b>43 463</b>	

Tabulka 2.2: Konfirmace pohledávek z obchodních vztahů. Zdroj: Autor.

Všechny zůstatky byly potvrzeny ve správné výši mimo tři položek.

- 1) U položky číslo čtyři byla v konfirmaci uvedena vyšší částka, ale uvedený rozdíl je pod hladinou nepodstatných nesprávností. V případě, kdy by tomu tak nebylo, bylo by nutné zjistit, čím je daný rozdíl způsoben a získat dodatečné důkazní informace.
- 2) K položce číslo jedenáct nedorazila k termínu finálního auditu požadovaná konfirmace. V tomto případě lze urgovat protistranu, aby požadovanou konfirmaci zaslala, nebo je možné danou položku testovat alternativně, což je nejzazší možnost. Alternativní testování slouží k určení oprávněnosti dané pohledávky klienta vůči odběrateli. V tomto případě jsem tedy požádal klienta o fakturu k danému zůstatku spolu s dotazem, zda nebyla tato pohledávka již uhrazena. Odběratel danou pohledávku již skutečně uhradil, přičemž jsem tuto platbu ověřil na výpis z bankovního účtu. Částku lze tedy považovat za odsouhlasenou.
- 3) Položka číslo čtrnáct byla odsouhlasena ve správné výši, ale požadovaná konfirmace dorazila pouze jako naskenovaná příloha emailem. V tomto případě jsem musel ověřit danou konfirmaci telefonickým kontaktováním odesílatele.

Na tomto místě bych rád zmínil, že jakékoliv konfirmace (bankovní, pohledávkové, právní) jsou zakládány do spisu auditora a následně archivovány.

Po provedení všech dalších auditních procedur, například provedení analytických testů věcné správnosti zaúčtování do správného období, testování nadhodnocení či podhodnocení zůstatku atd., dokumentačních činností a získání dostatečné důkazní evidence lze přistoupit k zhodnocení daného testování. V tomto bodě je důležité, aby auditor zvážil provedené procedury a na základě svého úsudku vyhodnotil závěry. V tomto modelovém případě lze provedené testování považovat za dostatečné a považovat zůstatek analytického účtu 311001 z hlediska provedení tohoto testování za správný.

Pro další zjištění ohledně zůstatku účtu 311001 je vhodné si vytvořit věkovou strukturu pohledávek. Tedy získat informaci, jaká část pohledávek je ve splatnosti a po splatnosti vzhledem k uplatňované politice k tvorbě opravných položek k pohledávkám. Pro vytvoření tohoto přehledu jsem si v položkovém rozpisu pohledávek za velkoodběrateli nejprve spočítal, kolik dní je každá položka k datu

31. 12. 2014 ve splatnosti či po splatnosti. Poté jsem si tyto výsledky rozdělil pomocí funkce v Excelu do jednotlivých kategorií dle příslušné vnitřní směrnice společnosti pro tvorbu opravných položek. Dále již stačilo si z těchto údajů vytvořit kontingenční tabulku a získal jsem přehlednou tabulku s celkovými částkami dle věkové struktury. Celkový součet zůstatků jsem si zkontroloval na zůstatek v přehledové tabulce k pohledávkám. Dále jsem porovnal, zda nedošlo k nárůstu a ke změně věkové struktury v porovnání s minulým rokem. V tabulce uvedené níže vidíme, že největší část, téměř šedesát procent pohledávek, jsou pohledávky ve splatnosti. Druhou kategorií jsou položky po splatnosti do půl roku. U dalších kategorií již je značně snížena pravděpodobnost uhrazení pohledávky a k těmto pohledávkám společnost tvoří účetní opravné položky, jejichž přepočítání bude uvedeno níže.

Kategorie	Zůstatek k 31. 12. 2014 v tis. Kč	Podíl na zůstatku k 31. 12. 2014 v %
Ve splatnosti	4 252 698	58%
Po splatnosti 0 až 180 dní	2 265 515	31%
Po splatnosti 180 až 360 dní	180 570	2%
Po splatnosti více než 360 dní	625 738	9%
<b>Celkový součet</b>	<b>7 324 521</b>	<b>100%</b>

Tabulka 2.3: Věková struktura pohledávek z obchodních vztahů. Zdroj: Autor.

K přepočtu účetních opravných položek společnosti jsem využil vnitřní směrnici pro tvorbu opravných položek a na každou kategorii pohledávek aplikoval příslušnou procentní hodnotu k tvorbě opravné položky. V této směrnici je uvedeno, že společnost bude tvořit opravné položky následujícím způsobem.

K pohledávkám po splatnosti v rozmezí:

- 1) 0 až 180 dní netvoří opravné položky,
- 2) 180 až 360 dní, tvoří opravnou položku ve výši 50 %,
- 3) více než 360 dní, tvoří opravnou položku ve výši 100%,
- 4) dále na základě individuálního posouzení specifických opravných položek.

Tato směrnice byla uplatňována již v minulém účetním období, přičemž auditor posoudí její relevanci v porovnání s historickou informací o úspěšném vymožení pohledávek. V níže uvedené tabulce je tedy zobrazen výpočet předpokládané výše

opravných položek. Celkový součet opravných položek jsem zkontroloval s údaji uvedenými v hlavní knize na účtu 392001, přičemž nebyl shledán žádný rozdíl.

Kategorie	Zůstatek k 31. 12. 2014 v tis. Kč	Procento k tvorbě opravné položky	Předpokládaná výše opravné položky k pohledávkám k 31. 12. 2014
ve splatnosti	4 252 698	0%	0
0 až 180 dní	2 265 515	0%	0
180 až 360 dní	180 570	50%	90 285
více než 360 dní	625 738	100%	625 738
<b>Celkový součet</b>	<b>7 324 521</b>		<b>716 023</b>
<b>Zůstatek v hlavní knize k 31. 12. 2014</b>	<b>7 324 521</b>		<b>716 023</b>
<b>Rozdíl</b>	<b>0</b>		<b>0</b>

Tabulka 2.4: Přepočet opravných položek k pohledávkám. Zdroj: Autor.

U opravných položek k pohledávkám je snižené riziko významné nesprávnosti také tím, že auditor se spoléhá na účetní systém společnosti, který automaticky sleduje věkovou strukturu pohledávek a automaticky vypočítává opravné položky na základě nastavené účetní politiky společnosti. V průběhu auditu bylo otestováno, že systém při výpočtu postupuje správně a lze se tedy spolehnout na výpočet opravných položek klientem.

V oblasti pohledávek lze provádět mnoho dalších procedur a testování, příkladem může být testování, zda údaje o datu splatnosti pohledávky v účetním systému souhlasí s údaji na fakturách atp.

Posledním testem, který budu v této oblasti provádět je testování výše zůstatku na účtu číslo 314001 poskytnuté zálohy – dlouhodobé a krátkodobé. Tento účet představuje zálohy poskytnuté energetickým dodavatelům. Pro testování tohoto účtu jsem opět obdržel položkový rozpis účtu, jehož částku jsem si odsouhlasil na částku zaúčtovanou v hlavní knize. Dále jsem prohlédl daný detail účtu, zda neobsahuje nezvyklé položky. Poté jsem po dohodě s manažerem zakázky přistoupil k samotnému výběru vzorku. Testování bude provedeno detailně, s malým vzorkem vzhledem k vyhodnocení rizik v této oblasti. V tomto případě se manažer rozhodl testovat takové množství položek, aby suma neotestovaných položek byla pod prováděcí hladinou významnosti. Samotný vzorek jsem poté vybral náhodným výběrem z detailu účtu. K otestování jsem si poté vyžádal od klienta bankovní výpisy, přičemž dokumentace vzorku a dokumentace testování je uvedena v tabulce níže.



Testování poskytnutých záloh na účtu 314001								
Dokumentace vzorku				Dokumentace testování				
Číslo položky	Název dodavatele	Zůstatek k 31. 12. 2014 v tis. Kč	Typ výběru vzorku	Číslo bank. výpisu	Datum bankovního výpisu	Částka v bankovním výpisu v tis. Kč	Rozdíl v tis. Kč	Komentář
1	Dodavatel 1	124 101	Vzorek - statistický výběr	29	10. 2. 2014	124 101	0	Ok, neidentifikován problém
2	Dodavatel 2	89 502		51	22. 4. 2014	89 502	0	Ok, neidentifikován problém
3	Dodavatel 3	41 089		135	30. 10. 2014	41 089	0	Ok, neidentifikován problém
...	...	...				...	...	
Celkem								

Tabulka 2.5: Testování poskytnutých záloh. Zdroj: Autor.

Po přijetí všech potřebných bankovních výpisů, jsem si ověřil, že dané zálohy byly skutečně zaplacený. Tímto testem jsem si také ověřil a snížil rizika, která se mohou objevit na zůstatcích účtů na konci období (assertions). V tomto případě se jedná o riziko nekompletnosti. Toto riziko bylo sníženo tím, že byl daný detail účtu 314001 odsouhlasen na hlavní knihu bez rozdílu. Dále pak riziko zaúčtování do nesprávného období (cut-off). Toto riziko bylo sníženo tím, že všechny testované zálohy byly skutečně provedeny v roce 2014. Poté riziko existence a ocenění (valuation) tedy, že dané zálohy neexistují. Toto riziko bylo sníženo tím, že byly dané zálohy otestovány na uskutečněné platby a tyto platby jsou zaúčtovány ve správné výši.

Společnost vykazuje pohledávky oceněné v nominální hodnotě. Tato nominální hodnota je snížena u pohledávek s dobou po splatnosti dle platné účetní politiky. Rovněž nedobytné pohledávky se odepisují po skončení konkurzního, nebo insolvenčního řízení dlužníka.

Mezi nejčastěji odhalované nesprávnosti u oblasti pohledávek lze zařadit například skutečnost, kdy účetní jednotka nemá schválenou nebo v praxi neuplatňuje vnitřní směrnici k tvorbě opravných položek k pohledávkám po splatnosti či tato směrnice neodráží realitu skutečně vymožených pohledávek. Dále pak skutečnost, kdy významné pohledávky po splatnosti nejsou písemně odsouhlaseny s dlužníkem, případně jednotka neeviduje pochybné pohledávky za dlužníky v konkurzu. Poté je rovněž důležité, aby o zápočtu pohledávek a závazků za stejným subjektem byl tento subjekt o provedeném zápočtu vyrozuměn a v případě podstoupení pohledávky

jinému subjektu, byl o tomto podstoupení rovněž informován. Možnou nesprávností je také případ, kdy účetní jednotka nerozlišuje pohledávky za podniky ve skupině, což je důležité pro potřeby konsolidace (1).

## 7.5 Audit výše nevyfakturované elektrické energie společnosti

### Obchodní, a.s. a společnosti Distribuční, a.s.

V této kapitole se budu věnovat auditu výše nevyfakturované elektrické energie. Z důvodu, že se tato oblast vztahuje jak ke společnosti Obchodní, a.s. tak i společnosti Distribuční, a.s., rozhodl jsem se tyto oblasti popsat v jedné kapitole.

Jak bylo zmíněno v kapitole o auditorském riziku a významnosti, důkladné ověření položek nevyfakturované elektrické energie je důležité zejména z důvodu, že se jedná o dohadné položky majících dopady do výnosů společností.

Jako první krok jsem si opět nejprve sestavil přehledovou tabulku s jednotlivými účty, vztahujícími se k této oblasti pro obě společnosti. Do této tabulky jsem zahrnul pouze účty, vztahující se k problematice, jež bude dále popsána, tedy audit nevyfakturované elektrické energie.

Přehledová tabulka - dohadné účty společnosti Obchodní, a.s.							
Dokumentace účtů							
Syntetický účet	Číslo účtu	Název účtu	Zůstatek k 31. 12. 2014 v tis. Kč	Zůstatek k 31. 12. 2013 v tis. Kč	Změna v tis. Kč	Změna v %	Komentář
388	388001	Dohadné účty aktivní	1 036 821	1 005 348	31 473	3%	Zůstatek představuje dohadnou položku za nevyfakturovanou elektrickou energii a bude dále prozkoumán
388 Celkem			1 036 821	1 005 348	31 473	3%	
389	389001	Dohadné účty pasivní	346 569	332 407	14 162	4%	Zůstatek představuje dohadnou položku za nevyfakturovanou elektrickou energii vztahující se k provozovateli distribuční soustavy, bude dále prozkoumán
389 Celkem			346 569	332 407	14 162	4%	

Tabulka 2.6: Přehledová tabulka – dohadné účty, Obchodní, a.s. Zdroj: Autor.

V přehledové tabulce dohadných účtů společnosti Obchodní, a.s. vidíme účet číslo 388001, na kterém je zaúčtována celá výše nevyfakturované elektrické energie. Dalším účtem je pak dohadný účet pasivní číslo 389001, na kterém je zaúčtována část nevyfakturované elektrické energie, která je přefakturována společnosti Distribuční, a.s. jako provozovateli distribuční soustavy. V přehledové tabulce pro dohadné účty

společnosti Distribuční, a.s. uvedené níže, je uveden účet 388001 vztahující se k výši nevyfakturované elektrické energie pro provozovatele distribuční soustavy, přičemž lze porovnat, že výše zůstatku 389001 společnosti Obchodní, a.s. souhlasí s výší zůstatku účtu 388001 společnosti Distribuční, a.s.

Přehledová tabulka - dohadné účty společnosti Distribuční, a.s.							
Dokumentace účtů							
Syntetický účet	Číslo účtu	Název účtu	Zůstatek k 31. 12. 2014 v tis. Kč	Zůstatek k 31. 12. 2013 v tis. Kč	Změna v tis. Kč	Změna v %	Komentář
388	388001	Dohadné účty aktivní	346 569	332 407	14 162	4%	Zůstatek představuje dohadnou položku za nevyfakturovanou elektrickou energii vztahující se k provozovateli distribuční soustavy, bude dále prozkoumán
388 Celkem			366 569	352 407	14 162	4%	

Tabulka 2.7: Přehledová tabulka – dohadné účty, Distribuční, a.s. Zdroj: Autor.

Pro určení celkové výše nevyfakturované elektrické energie může společnost využít dvě metody. První metodou je postup založený na energetické bilanci. Energetickou bilanci provozovatele distribuční soustavy lze zapsat v zjednodušeném tvaru:

$$\text{Vstup} = \text{Výstup} + \text{Ztráty}.$$

Vstupem provozovatele distribuční soustavy jsou především toky ze sítě Provozovatele přenosové soustavy na hladině VVN a VN. Dále pak odběry ze sítí ostatních provozovatelů distribučních soustav společností ČEZ Distribuce, a.s., E.ON Distribuce, a.s. a PREdistribuce, spol. s r.o. a další vstupy, například importy ze zahraničí na úrovni distribuční soustavy atp.

Výstupem v této energetické bilanci je především dodávka elektrické energie jednotlivým zákazníkům, velkoodběratelům (VO), maloodběratelům podnikatelům (MOP) a maloodběratelům obyvatelstvu (MOO). Dále pak dodávky provozovatelům distribučních soustav zmíněných výše. Případně dodávky do přenosové soustavy, exporty do zahraničí na úrovni distribuční soustavy a další.

Do ztrát provozovatele distribuční soustavy lze zahrnout technické ztráty při transformaci z vyšších napěťových hladin, technické ztráty ve vedeních dle příslušné napěťové hladiny, obchodní ztráty a další.

Výši nevyfakturované elektrické energie lze pak přibližně určit za pomoci známých údajů. Jelikož distributor zná celkové množství dodávané elektrické energie odběratelům a dále zná celkové množství elektrické energie dodávané velkoodběratelům (VO), u nichž je využíváno měření typu A, typu B nebo typu S.

Distributor zároveň dokáže určit výši ztrát v závislosti na historických údajích, přičemž výše technických ztrát má mírně klesající tendenci. Výsledkem v tomto případě je tedy výše elektrické energie dodávané odběratelům MOO a MOP, kteří mají převážně měření typu C. Výši nevyfakturované elektrické energie pak lze vypočítat z elektrické energie dodávané těmto odběratelům a z výše elektrické energie již vyfakturované.

Druhou metodou, kterou lze využít pro určení výše nevyfakturované elektrické energie, je využití simulačního programu, který danou výši vypočte na základě simulace, historických údajů a typových diagramů dodávky. Klient používá pro svoje potřeby obě výše uvedené metody a auditor tedy může posoudit, jakým způsobem se liší výsledky obou metod a v případě významné odlišnosti dále zkoumat, čím jsou tyto odlišnosti způsobeny.

Typové diagramy dodávky slouží k odhadu pravděpodobného časového průběhu spotřeby pro skupiny koncových zákazníků. Jedná se o zákazníky, jejichž odběrná místa jsou vybavena neprůběhovým měřením typu C. Simulační program určuje předpokládanou výši spotřeby elektrické energie pro každé odběrné místo, dle tříd typových diagramů dodávky. Do těchto tříd jsou rozděleni odběratelé v jednotlivých sazbách. Toto rozdělení je uvedeno v tabulce 2.8 níže.

Třída TDD	Odběratelé v sazbách
1	C01, C02, C03
2	C24, C25, C26, C34, C35, C36
3	C45, C46, C55
4	D01, D02, D61
5	D24, D25, D26
6	D34, D35, D36
7	D45, D46, D55
8	C62

Tabulka 2.8: Třídy TDD dle sazby odběratele. Zdroj: (40)

Klient má pro tuto oblast zavedeno odpovídající kontrolní prostředí. Pro účely popsání procesu a funkce simulačního programu provedu ověření simulace pravděpodobného průběhu spotřeby pro jedno odběrné místo. U tohoto odběrného místa ověřím, zda v simulačním programu byly použity aktuální hodnoty typového diagramu dodávky a také, zda jako základna pro výpočet byla použita skutečná spotřeba daného odběrného místa.

Pro ověření vstupních dat do simulace byly vybrány položky k testování, přičemž postup tohoto testu zde budu demonstrovat na jedné položce, tedy jednom odběrném místě

Popis	Množství (kWh)
Červen 2014	262,7160
Červenec 2014	270,1539
Srpen 2014	273,9054
Září 2014	262,0648
Říjen 2014	287,7462
Listopad 2014	305,4393
Prosinec 2014	337,1470

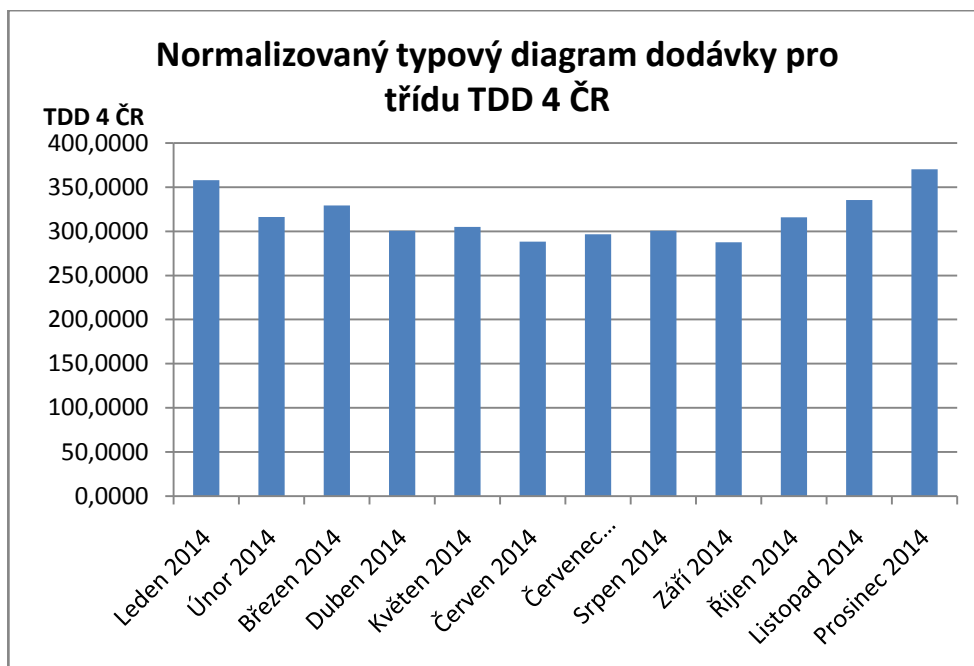
Tabulka 2.9: Simulace spotřeby odběratele. Zdroj: Autor

Pro testování jsem obdržel výstup simulačního programu pro vybrané odběrné místo. Pro toto odběrné místo jsem si dále vyžádal fakturu posledního vyúčtování. Z této faktury jsem zjistil sazbu daného odběrného místa, přičemž se jedná o sazbu D02. Dále jsem si zjistil skutečnou výši spotřeby daného místa, které jsem ověřil na rozdíl počátečního a koncového stavu elektroměru.

Celková spotřeba odběrného místa v období od 10. 7. 2013 do 31. 5. 2014 byla 3465 kWh. Dle sazby daného odběratele jsem si v tabulce vyhledal, která třída typového diagramu dodávky se vztahuje k tomuto odběrnému místu. Jedná se o třídu TDD 4 ČR. Dále jsem si na internetových stránkách operátora trhu s elektřinou (OTE, a.s.) vyhledal normalizované typové diagramy dodávky pro danou třídu TDD 4. Měsíční hodnoty TDD 4 jsou uvedeny v tabulce níže.

Popis	TDD 4 ČR
Leden 2014	358,0365
Únor 2014	316,2558
Březen 2014	329,2524
Duben 2014	300,5097
Květen 2014	305,0446
Červen 2014	288,3941
Červenec 2014	296,5590
Srpen 2014	300,6772
Září 2014	287,6794
Říjen 2014	315,8708
Listopad 2014	335,2933
Prosinec 2014	370,1002
<b>Celkem</b>	<b>3803,6729</b>

Tabulka 3.1: Normalizovaný typový diagram dodávky pro danou třídu. Zdroj: (41)



Graf 1.2: Normalizovaný typový diagram dodávky pro třídu TDD 4 ČR. Zdroj: Autor

Pro názorné zobrazení průběhu typového diagramu dodávky pro třídu TDD 4 uvádím výše přiložený graf.

Pro ověření procesu simulace, zda společnost využívá v simulačním programu aktuální hodnoty TDD a skutečnou spotřebu odběrného místa jsem pomocí vzorce uvedeného níže přepočítal předpokládanou spotřebu pro dané měsíce, uvedené ve výstupu ze simulačního programu. Pro měsíc červen v roce 2014 je předpokládána výše spotřeby elektrické energie ve výši 262,716 kWh. Typový diagram dodávky pro daný měsíc udává hodnotu odběru ve výši 288,3941 a celková hodnota odběru pro rok 2014 a TDD 4 ČR je 3803,6729. Hodnota spotřeby odběratele za fakturované období je 3465 kWh. Předpokládanou hodnotu spotřeby pro měsíc červen 2014 lze tedy vypočítat na základě vztahu:

$$O_m = O_r \cdot \frac{r_m}{\sum_{h=1}^{12} r_m} = 3465 \cdot \frac{288,3941}{3803,6729} = 262,7159 \text{ kWh}$$

kde:  $O_m$  ... měsíční spotřeba odběrného místa,

$O_r$  ... roční spotřeba odběrného místa,

$r_m$  ... hodnota odběru pro daný měsíc.

Tímto způsobem lze postupovat i pro hodnoty v dalších měsících a porovnat poté výsledné hodnoty s předpokládanou hodnotou spotřeby ze simulačního programu.

Tímto testem jsem si tedy ověřil, že společnost jako podklad pro simulační program používá aktuální hodnoty typového diagramu dodávky pro dané odběrné místo a také, že jako základ pro výpočet používá poslední známou hodnotu spotřeby elektrické energie pro dané odběrné místo.

Po provedení otestování mnoha dalších kontrolních procedur a postupů a vzhledem k faktu, že auditor ověřil a spoléhá se na účetní systém klienta, lze přistoupit k samotnému auditu nevyfakturované elektrické energie.

Na tomto místě je vhodné zmínit, z čeho se skládá platba za elektrickou energii a čím je tvořen zůstatek zkoumaných analytických účtů. Celková platba za elektrickou energii se skládá z platby za dodanou silovou elektřinu, za distribuci, za ostatní regulované služby a z daně. Do ostatních regulovaných služeb dále spadá například platba za systémové služby, platba za podporu výkupu elektřiny z OZE, KVET a DZ a dále platba za činnost OTE. Pro zjednodušení a pro účely této práce zde budu uvádět pouze část vztahující se k silové elektřině, k platbě za distribuci a také pro odběratele společnosti Obchodní, a.s., kteří mají smlouvu o sdružených službách dodávky elektrické energie. Z výše uvedeného tvrzení vyplývá, že nebudu uvažovat situace, kdy obchodní společnost dodává elektrickou energii do jiné distribuční soustavy než společnost Distribuční, a.s. Obdobně společnost Distribuční, a.s. distribuuje za tohoto předpokladu elektrickou energii pouze pro zákazníky společnosti Obchodní, a.s.

Pro účely auditu nevyfakturované elektrické energie zaúčtované na účtu číslo 388001, dohadné účty aktivní je vhodné rozdělit zůstatek tohoto účtu dle kategorií odběratelů na velkoodběratele (VO) a maloodběratele (MOO + MOP). Toto rozdělení je především z důvodu, že u velkoodběratelů je prováděn měsíční odečet a výše nevyfakturované elektrické energie, stejně jako postup jejího určení se liší. Rozdělení zůstatku účtu po jednotlivých typech odběratelů je uvedeno v tabulce níže.

Odběratel	Zůstatek k 31. 12. 2014 v tis. Kč
VO	196 996
MOO + MOP	839 825
<b>Celkem</b>	<b>1 036 821</b>

Tabulka 3.2: Rozdělení zůstatku účtu 388001. Zdroj: Autor

Stanovení výše dohadné položky pro segment velkoodběratelů je založena na skutečné fakturaci v minulých měsících, přičemž klient provádí kalkulaci pro každého odběratele na základě statistických údajů, na základě smluvených dodávek

elektrické energie, smluvených cen a na základě dalších údajů. Z tohoto důvodu je odhad výše nevyfakturované elektrické energie za touto skupinou odběratelů velice přesný. Pro příklad zde uvedu kalkulaci dohadné položky v porovnání se skutečnou fakturací za tímto segmentem odběratelů pro měsíc listopad roku 2014.

Odběratel	VO						
Měsíc	Dohadná položka za silovou elektřinu k 31. 11. 2014 v tis. Kč	Skutečná fakturace za silovou elektřinu k 31. 11. 2014 v tis. Kč	Dohadná položka za distribuci k 31. 11. 2014 v tis. Kč	Skutečná fakturace za distribuci k 31. 11. 2014 v tis. Kč	Rozdíl za silovou elektřinu k 31. 11. 2014 v tis. Kč	Rozdíl za distribuci k 31. 11. 2014 v tis. Kč	Celkový rozdíl
Listopad 2014	126 163	129 494	62 399	62 787	-3 331	- 388	-3 719

Tabulka 3.3: Porovnání dohadné položky a skutečné fakturace pro měsíc listopad. Zdroj:

Autor.

V tabulce výše je uvedeno, v jaké výši tvořila společnost dohadnou položku k nevyfakturované elektrické energii za měsíc listopad v porovnání se skutečnou fakturací. Toto ověření lze provést i pro další měsíce, popřípadě lze porovnat výši dohadné položky v roce 2013 s dohadnou položkou v roce 2014 a provést další auditní procedury (vysvětlení pohybu, porovnání s energetickou bilancí atd.). Uvedené údaje byly odsouhlaseny na podpůrné doklady a kalkulace. Jelikož výše rozdílu mezi skutečnou fakturací a tvořenou dohadnou položkou je pod hladinou nepodstatných nesprávností, lze výši zůstatku účtu 388001 u společnosti Obchodní, a.s. za segmentem velkoodběratelů uvedeném v tabulce 3.1 z tohoto pohledu považovat za správnou.

Dalším bodem k ověření je výše zůstatku za segmentem maloobděratelů (MOO + MOP). V tomto případě je situace složitější, jelikož tyto odběratelé jsou převážně vybaveni neprůběhovým měřením typu C a odečet skutečné výše spotřebované elektrické energie se provádí zpravidla jednou ročně.

Pro lepší přehled situace v segmentu maloobděratelů jsem si sestavil níže uvedenou tabulku s uvedením zůstatků za elektrickou energii a za distribuci elektrické energie.

Odběratel	MOO		
Dohadná položka za silovou elektřinu k 31. 12. 2014 v tis. Kč	Dohadná položka za silovou elektřinu k 31. 12. 2013 v tis. Kč	Dohadná položka za distribuci k 31. 12. 2014 v tis. Kč	Dohadná položka za distribuci k 31. 12. 2014 v tis. Kč
471 860	503 214	211 212	166 498



Odběratel	MOP		
Dohadná položka za silovou elektřinu k 31. 12. 2014 v tis. Kč	Dohadná položka za silovou elektřinu k 31. 12. 2013 v tis. Kč	Dohadná položka za distribuci k 31. 12. 2014 v tis. Kč	Dohadná položka za distribuci k 31. 12. 2014 v tis. Kč
107 965	102 798	48 788	45 731

Tabulka 3.4: Výše dohadné položky pro malooběratele. Zdroj: Autor.

V uvedených tabulkách výše je rozdělení dohadné položky za segmentem malooběratelů obyvatelstva a malooběratelů podnikatelů spolu s porovnáním s výší dohadné položky v předchozím roce. Dále je také celková výše dohadné položky rozdělena do položek za silovou elektrickou energii a za distribuci elektrické energie. Pokud tyto položky sečteme, získáme celkovou výši dohadné položky pro tyto segmenty. V tomto bodě je dále možné provést detailní flukтуаční analýzu, přičemž je důležité objasnit a vysvětlit vzniklé pohyby jednotlivých položek. Tedy detailně analyzovat, proč došlo k nárůstu dohadné položky za silovou elektřinu, čím je způsoben nárůst dohadné položky za distribuci atp. Všechny tyto informace je nadále nutné ověřit na podpůrnou dokumentaci, příkladem může být změna cen elektrické energie, vývoj počtu odběratelů, cenové rozhodnutí Energetického regulačního úřadu a mnoho dalších vlivů. Tyto vlivy je nutné také vyčíslit a získat tak celkovou informaci pro odsouhlasení změny výše vykazovaných položek.

Odběratel	MOO + MOP				
Dohadná položka za nevyfakturovanou elektrickou energii k 31. 12. 2014 v tis. Kč	Dohadná položka za nevyfakturovanou elektrickou energii k 31. 12. 2013 v tis. Kč	Skutečná fakturace za nevyfakturovanou elektrickou energii 31. 12. 2013 v tis. Kč	Rozdíl dohadných položek k 31. 12. 2014 a k 31. 12. 2013 v tis. Kč	Rozdíl dohadné položky k 31. 12. 2014 a skutečné fakturace v tis. Kč	Rozdíl dohadné položky k 31. 12. 2013 a skutečné fakturace v tis. Kč
839 825	818 241	810 698	21 584	25 127	7 543

Tabulka 3.5: Flukтуаční analýza a porovnání skutečné fakturace. Zdroj: Autor.

V tabulce 3.5 dále pro porovnání uvádím výši dohadných položek v porovnání s minulým účetním obdobím a také se skutečnou fakturací vztahující se k 31. 12. 2013. Z uvedených údajů vyplývá, že rozdíl dohadné položky k 31. 12. 2013 a skutečné fakturace je nevýznamný. V tomto případě lze vyjádřit opět větší jistotu nad simulačním

programem klienta, že výši nevyfakturované elektrické energie určuje přesně, přičemž jsou k dispozici historická data pro důkladnější porovnání.

K uvedené tabulce lze opět provést flukтуаční analýzu a dále zjišťovat, z jakého důvodu došlo k daným pohybům.

Vzhledem k faktu, že klient vyhodnocuje spotřebu vyjádřenou v peněžních jednotkách i v megawatttech, provádí se podobné ověření i pro tyto jednotky. Veličinou, která výrazně vstupuje do procesu určení výše nevyfakturované elektrické energie, je také výše ztrát provozovatele distribuční soustavy. Výše těchto ztrát je nicméně známá s ročním zpožděním po provedení fakturace a porovnáním energetické bilance. Na základě historických dat a plánovaném rozvoji distribuční soustavy tak lze určit předpokládanou hodnotu ztrát pro aktuální období, přičemž výše ztrát distribučních soustav se obecně pohybuje v rozmezí čtyř až šesti procent. Výše ztrát má rovněž klesající tendenci z důvodu nárůstu výroby elektrické energie z FVE a tedy snížením ztrát při transformaci elektrické energie na vstupu do distribuční soustavy z přenosové soustavy. Celková výše ztrát je rovněž předmětem auditu a ověřuje se pomocí dalších procedur a postupů. Výše technických ztrát na jedno odběrné místo je pak dána podílem spotřeby odběrného místa na celkové spotřebě distribuční soustavy.

Závěrem této kapitoly bych zde rád uvedl krátké shrnutí. Klient používá pro vyčíslení dohadné položky k nevyfakturované elektrické energii jak simulační program pracující na principu typových diagramů dodávky pro každé odběrné místo, tak i energetickou bilanci. Je tedy možné porovnat výsledky obou metod a z historických údajů o skutečné spotřebě porovnat, která z uvedených metod je přesnější. Pro audit této oblasti jsou využívány flukтуаční, trendové analýzy a mnohé další postupy s cílem ověřit výši dohadné položky k nevyfakturované elektrické energii. Z důvodu, že simulace je prováděna jak v konkrétních peněžních jednotkách i v dodávaném množství elektrické energie (MWh), lze porovnávat tyto hodnoty odděleně, případně zkoumat vazbu mezi nimi. Auditor rovněž po provedení porozumění kontrolnímu prostředí, testování kontrol vztahující se k této oblasti a dalších postupů může vyjádřit spolehnutí na tento simulační systém. Důležitým faktem je, aby simulační systém počítal předpokládanou výši spotřeby pro každé odběrné místo, aby základnou byla poslední známá skutečně naměřená spotřeba odběrného místa a aby byly používány aktuální typové diagramy dodávky.

## **7.6 Audit společnosti Distribuční a.s.**

V následujících kapitolách bych nejprve rád identifikoval a vysvětlil případné rozdíly v auditu pohledávek u společností Obchodní, a.s. a společností Distribuční, a.s. Dále provedu část auditu dlouhodobého hmotného majetku společnosti Distribuční, a.s. Vzhledem k tomu, že hlavní činností dané společnosti je distribuce elektrické energie na části území České republiky, tvoří dlouhodobý majetek této společnosti významnou část aktiv společnosti.

Pro účely provedení části auditu dlouhodobého majetku společnosti Distribuční, a.s. jsem opět obdržel IFRS hlavní knihu společnosti k 31. 12. 2014, registr dlouhodobého hmotného majetku a další podklady. S touto hlavní knihou jsem postupoval stejným způsobem jako u předchozích společností, ověřil jsem si bilanční princip, upravil jsem si hlavní knihu do podoby vhodné pro práci a odsouhlasil počáteční zůstatky na koncové zůstatky předchozího období.

### **7.6.1 Identifikace rozdílů mezi auditem pohledávek z obchodních vztahů u společnosti Obchodní a.s. a Distribuční a.s.**

V této kapitole se zaměřím na identifikaci případných odlišností auditu pohledávek u společnosti Obchodní, a.s. a společností Distribuční, a.s.

V průběhu auditu auditor zjišťuje a snižuje především možné potenciální nesprávnosti (assertions), které se mohou objevit v účetnictví a na úrovni účetních zůstatků. S ohledem na skutečnost, že se oblast podnikání těchto dvou společností liší, je ale postup ověřování oblasti pohledávek téměř shodný. Tento fakt shodnosti je způsoben zejména tím, že možné nesprávnosti u oblasti pohledávek jsou podobné pro všechny společnosti.

Z mnou provedeného průzkumu a vyhodnocení lze konstatovat, s ohledem na skutečnosti, že se jedná o sesterské společnosti, které používají stejný účetní systém, mají zavedeno stejné kontrolní prostředí a procesy, že v této oblasti se nenacházejí významné odlišnosti v procesu auditu. Rozdílný může být samozřejmě postup stanovení hladin významnosti a s tím související rozsah ověřování jednotlivých zůstatků účtů a provádění analytických testů věcné správnosti. Obdobně rozdílné může být rovněž stanovení auditorského a detekčního rizika a s ním související stanovení velikosti testovaných vzorků atp.

### **7.6.2 Audit dlouhodobého hmotného majetku a přírůstků na majetku**

V této kapitole se zaměřím na provedení části auditu dlouhodobého hmotného majetku a přírůstků na majetku u společnosti Distribuční, a.s. Dlouhodobý hmotný majetek tvoří významnou část majetku distribuční společnosti a zahrnuje pozemky, budovy a stavby, stroje a zařízení, dopravní prostředky a ostatní majetek. Nakoupený hmotný majetek je vykázán v pořizovacích cenách, které jsou tvořeny cenou majetku a ostatními náklady s tímto pořízením souvisejí. Do těchto nákladů se zahrnují náklady na dopravu, montáž, clo, průzkumné, projektové a další práce. Dále se zahrnují také náklady související s uvedením předmětu do užívání, příprava a zabezpečení pořizovaného majetku a také vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby.

Pro provedení části auditu dlouhodobého hmotného majetku a přírůstků na majetku u společnosti Distribuční, a.s. jsem si opět sestavil přehledovou tabulku, do které jsem zahrnul analytické účty, kterým se budu dále podrobněji věnovat. Pro podrobnější analýzu zůstatků položek zaúčtovaných na daných účtech jsem také obdržel IFRS registr majetku dané společnosti, přičemž jsem si ověřil, že v obdrženém registru jsou obsaženy všechny položky odsouhlasením na účty IFRS hlavní knihy.

Přehledová tabulka - dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný							
Dokumentace účtů							
Syntetický účet	Číslo účtu	Název účtu	Zůstatek k 31. 12. 2014 v tis. Kč	Zůstatek k 31. 12. 2013 v tis. Kč	Změna v tis. Kč	Změna v %	Komentář
21	21001	Stavby	19 094 425	18 176 694	917 730	5%	Zůstatek se skládá z budov a staveb. Provedena analýza zůstatku. Zůstatek odsouhlasen na registr hmotného majetku. Pohyb způsobem nákupem několika staveb. Přírůstky na majetku budou dále testovány.
021	Celkem		19 094 425	18 176 694	917 730	5%	
22	22001	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	7 096 840	6 880 156	216 684	3%	Zůstatek se skládá především z energetických zařízení, transformátorů a vedení. Provedena analýza zůstatku. Zůstatek odsouhlasen na registr hmotného majetku. Pohyb způsoben investicemi do rozvodných sítí. Přírůstky na majetku budou dále testovány.
022	Celkem		7 096 840	6 880 156	216 684	3%	
81	81001	Oprávky ke stavbám	-6 894 732	-6 642 770	-251 962	4%	Zůstatek představuje kumulované oprávky ke stavbám. Výše zůstatku odsouhlasena na registr hmotného majetku.
081	Celkem		-6 894 732	-6 642 770	-251 962	4%	
82	82001	Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí	-2 932 177	-2 822 754	-109 423	4%	Zůstatek představuje kumulované oprávky. Výše zůstatku odsouhlasena na registr hmotného majetku.
082	Celkem		-2 932 177	-2 822 754	-109 423	4%	
551	551001	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	361 384	346 913	14 471	4%	Zůstatek představuje výši odpisů aktuálního účetního období. Odpisy testovány v samostatné oblasti. Výše zůstatku souhlasí na meziroční pohyb účtů 081 a 082.
551	Celkem		361 384	346 913	14 471	4%	

Tabulka 3.6: Přehledová tabulka k dlouhodobému hmotnému majetku včetně odpisů.

Zdroj: Autor

Prvním účtem v přehledové tabulce je analytický účet číslo 210001, na kterém jsou zúčtovány stavby a budovy společnosti. Prozkoumal jsem zůstatek, zda zde nejsou zúčtovány neobvyklé položky a dále jsem analyzoval nárůst způsobený na daném účtu. Tento nárůst byl způsoben nákupem několika nových budov, přičemž jsem tímto

postupem vysvětlil daný nárůst tak, aby výše nevysvětleného nárůstu na daném řádku výkazů byla pod prováděcí hladinou významnosti. Přírůstky zaúčtované na daném účtu budou dále detailně testovány. Obdobným způsobem jsem postupoval i pro analytický účet 022001, na který společnost účtuje stroje, přístroje, transformátory a další energetické zařízení.

Dalšími účty vztahujícími se k dané problematice jsou účty opravek zaúčtovaných na účtech číslo 081001 a 082001, přičemž jejich zůstatky odpovídají kumulovaným oprávkám vztahujícím se k danému majetku na účtech 021001 a 022001. Výši těchto kumulovaných opravek jsem odsouhlasil na obdržení registr majetku bez rozdílu. Dále jsem ověřil, zda pohyby na účtech opravek souhlasí na výši odpisů v účetním období, tedy na účet číslo 551001. Výše odpisů byla ověřena na registr majetku, přičemž testování odpisů se provádí v další samostatné oblasti.

Odsouhlasení pohybů na účtech dlouhodobého majetku a souvisejících účtech					
Dokumentace pohybů					
Číslo účtu	Název účtu	Počáteční zůstatek k 1. 1. 2014 v tis. Kč	Přírůstky	Vyřazení	Konečný zůstatek k 31. 12. 2014 v tis. Kč
21001	Stavby	18 176 694	983 747	-66 017	19 094 424
22001	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	6 880 156	236 741	-20 057	7 096 840
Číslo účtu	Název účtu	Počáteční zůstatek k 1. 1. 2014 v tis. Kč	Odpisy běžného roku		Konečný zůstatek k 31. 12. 2014 v tis. Kč
81001	Oprávky ke stavbám	-6 642 769	-294 974		-6 894 731
82001	Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí	-2 822 753	-127 488		-2 932 176

Tabulka 3.7: Dokumentace pohybů na účtech k dlouhodobému hmotnému majetku včetně odpisů. Zdroj: Autor

Pro lepší přehlednost a zobrazení pohybů na daných účtech jsem si sestavil dále tabulku 3.7 uvedenou výše. V této tabulce je lépe uvedena vazba mezi počátečními zůstatky a konečnými zůstatky. V tabulce rovněž vidíme výši přírůstků v daném

účetním období. Jelikož je výše přírůstků nad úrovní prováděcí hladiny významnosti, budou tyto přírůstky dále testovány. Naopak je tomu u výše vyřazení dlouhodobého hmotného majetku, jehož výše je z pohledu auditu nevýznamná a nebude tedy dále testována.

Výše přírůstků dlouhodobého majetku bude testována analytickým testem věcné správnosti, konkrétně detailním testováním. Pro samotný test jsem obdržel detail přírůstků na majetku pro oba účty, tedy 021001 a 022001. Tento detail (položkový rozpis) byl exportován přímo ze systému, na který se auditor spoléhá, a za dohledu auditora. Tento dohled zaručuje, aby s daným souborem nebylo manipulováno po exportu ze systému. Celkovou výši přírůstků na majetku jsem si nicméně odsouhlasil na tabulku 3.7. Dále jsem prohlédl daný položkový rozpis, zda neobsahuje nezvyklé položky a zda položky na něm zaúčtované se skutečně vztahují k daným majetkovým účtům.

Před samotným testováním je nutné zvolit postup výběru vzorku a zjistit počet testovaných položek. Po dohodě s manažerem zakázky bylo rozhodnuto, že největší položky přírůstků budou testovány záměrným výběrem a ze zbývající populace bude vybrán vzorek náhodným výběrem. Testování bude provedeno detailně, s malým vzorkem vzhledem k vyhodnocení rizik v této oblasti. Po výběru vzorku jsem požádal klienta o dodání potřebných podkladů, přičemž v tomto případě se jedná především o faktury související s pořízením daného majetku, protokoly o vyřazení stávajících staveb z důvodu nové výstavby a aktivační protokoly.

Dalším krokem byla dokumentace vybraného vzorku a po obdržení daných podkladů i samotné provedení detailního testu. Vzhledem k rozsáhlosti daného testu zde neuvádím danou tabulku s uvedeným testem, ale provedenou práci popíši slovně.

Pro každou položku přírůstku na majetku jsem tedy obdržel faktury od jednotlivých dodavatelů vztahující se k dané položce, přičemž tato souvislost je ověřována na informace obsažené v podpůrných podkladech. Ověřil jsem, zda suma částek na jednotlivých fakturách a dalších podkladech odpovídá výši daného přírůstku. Pro účely ověření správnosti zaúčtování do daného období jsem dále zkoumal data jednotlivých podkladů, zda se skutečně přírůstek vztahuje k ověřovanému období, tedy roku 2014. Dále jsem ověřil, zda k danému přírůstku existuje aktivační protokol s datem aktivace daného majetku. Zde bych také rád uvedl, že v případě, kdy dojde k odhalení nesprávností při daném testu, jsou tyto nesprávnosti, v závislosti na jejich povaze, řešeny s klientem a dále vyhodnocovány. Odhalené nesprávnosti na vzorku vybraném

náhodným výběrem jsou zároveň projektovány na základě statistické analýzy na celou populaci daného zůstatku a je vyhodnocováno, zda je daný test dostatečný a projektovaná chyba na celé populaci je nevýznamná či nikoliv. Po otestování všech položek lze přistoupit k samotnému vyhodnocení tohoto testu.

Výsledkem tohoto testu je tedy ověření, že přírůstky na majetku jsou vykazovány ve správné výši a že k daným přírůstkům existuje aktivační protokol a aktivace majetku proběhla v souladu s danou účetní směrnicí společnosti. Dále je ověřeno, zda byla aktivace provedena ve správném období, a zda s ní související odpisování je zahájeno ve správném období. Tímto testem se také ověří, zda nebyly zařazeny neexistující či nedokončené přírůstky dlouhodobého hmotného majetku.

Mezi nejčastěji odhalované nesprávnosti v oblasti dlouhodobého majetku se řadí situace, kdy účetní jednotka nemá vnitřní směrnici pro stanovení pravidel pro tuto oblast. Těmito pravidly jsou například finanční limity pro zařazování do dlouhodobého majetku a pro účtování přímo do nákladů. Dále se jedná o nesprávnosti, kdy společnost nemá stanoven odpisový plán s rozdělením majetku do skupin dle předpokládané doby životnosti a také stanoven způsob odepisování. Případně situace, kdy účetní jednotka v průběhu roku neúčtuje o odpisech a na konci období zaúčtuje daňové odpisy. Nesprávností jsou rovněž situace, kdy jednotka neprovedla inventarizaci dlouhodobého majetku nebo eviduje majetek, který fyzicky neexistuje (1).



## 8. Závěr

Cílem této diplomové práce bylo popsat auditorské postupy při ověřování účetní závěrky podniku, posoudit rizika u vybraných účetních oblastí a stanovit hladiny významnosti pro audit společnosti v praxi. Dalším bodem bylo provedení části auditu účetní závěrky podniku.

V teoretické části diplomové práce jsem nejprve definoval pojem auditu, historii a důvody jeho vzniku společně se specifikací cílů účetního auditu. V další kapitole jsem se věnoval popisu legislativního rámce auditu v České republice. V této oblasti jsem popsal, při splnění jakých podmínek podléhají podniky povinnému ověření účetní závěrky auditorem. Dále jsem detailněji prostudoval a popsal zákon o auditorech, který vymezuje a upravuje výkon auditorské profese v České republice. V další kapitole jsem se věnoval problematice standardizace výkonu auditorské profese a mezinárodním auditorským standardům. Poté jsem postupně popsal jednotlivé nejvýznamnější auditorské společnosti působící ve světě i v České republice. Největší část teoretického úvodu jsem věnoval uvedení do problematiky auditorských postupů při ověřování účetní závěrky společnosti. Podrobněji jsem se věnoval předběžným plánovacím procedurám, mezi které lze zařadit porozumění kontrolnímu prostředí a účetnímu systému. Také jsem popsal postupy pro stanovení hladiny významnosti pro provádění auditu. Pro samotné provedení auditu jsem popsal, jakým způsobem lze provádět analytické a detailní testy věcné správnosti. V samotném závěru jsem charakterizoval zprávy a výroky auditora.

V praktické části jsem nejprve provedl jednoduchou analýzu, jaké auditorské společnosti provádějí audit u vybraných energetických firem. Před samotným provedením části auditu v praxi jsem nejprve představil tři energetické společnosti, na které jsem poté aplikoval vybrané auditorské postupy. U první společnosti jsem se nejprve věnoval porozumění kontrolnímu prostředí k oblasti finančních účtů, přičemž jsem detailněji popsal kontrolu rozdělení pravomocí k řízení hotovosti a investic. Dále jsem u této společnosti provedl stanovení hladiny významnosti důležité pro audit a provedl konfirmaci zůstatků na bankovních účtech společnosti. U druhé společnosti, firmy Obchodní, a.s., jsem se věnoval detailnímu testování výše pohledávek z obchodních vztahů. Zde jsem také popsal tři situace, které se v průběhu tohoto testování vyskytly. Jako další krok jsem rovněž provedl a popsal detailní testování výše zaplacených záloh. V následující oblasti jsem se věnoval auditu dohadných položek, konkrétně výše nevyfakturované elektrické energie pro společnost Obchodní, a.s.

a Distribuční, a.s. V této oblasti jsem nejprve ověřil používaná vstupní data k simulačnímu programu společnosti a poté provedl ověření zaúčtovaných dohadných položek s předchozím rokem pro segment velkoodběratelů a maloodběratelů. Také jsem ověřil výši dohadných položek na výstup ze simulačního programu a energetické bilance. V poslední části diplomové práce jsem provedl část auditu dlouhodobého majetku, konkrétně testování přírůstků dlouhodobého hmotného majetku. V této části jsem ověřil správnost ocenění a zaúčtování přírůstků na majetku v daném roce.

Závěrem bych rád zmínil, že pro účely vytvoření této práce jsem byl limitován citlivostí účetních informací poskytnutých auditovaným klientem a také citlivostí některých auditorských postupů, které z tohoto důvodu nemohou být uveřejněny. Za přínos této práce považuji především fakt, že jsem měl možnost se v průběhu auditu seznámit s fungováním a procesy uvnitř energetické společnosti. Zároveň jsem se seznámil s teoretickými východisky a postupy pro výkon auditorské profese, které jistě uplatním dále v praxi.

## 9. Seznam použité literatury

- 1) MÜLLEROVÁ, L. *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. 176 s. ISBN 978-80-7357-988-3
- 2) *PDQM*, [online], [cit 22. 10. 2014 ]. Dostupné z <http://www.pdqm.cz/Standards/interni-nebo-externi-audit.html>
- 3) *Komora auditorů České republiky*, [online], [cit 22. 10. 2014 ]. Dostupné z <http://www.kacr.cz/poslani-a-smysl-audit>
- 4) KRÁLÍČEK, V. *Auditing*. Praha: Vysoká škola Ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, 1997. 138 s. ISBN 80-7079-812-2
- 5) *Business center.cz*, [online], [cit 29. 10. 2014 ]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/cast3.aspx>
- 6) *Komora auditorů České republiky*, [online], [cit 19. 11. 2014 ]. Dostupné z [http://www.kacr.cz/file/78/93\\_2009.pdf](http://www.kacr.cz/file/78/93_2009.pdf) zákon o auditorech 93/2009 Sb.
- 7) *Komora auditorů České republiky*, [online], Etický kodex, [cit 19. 11. 2014 ]. Dostupné z [http://www.kacr.cz/file/43/02\\_-\\_eticky\\_kodex\\_2010\\_\\_\\_A4%20\(2\).pdf](http://www.kacr.cz/file/43/02_-_eticky_kodex_2010___A4%20(2).pdf)
- 8) *Statista*, [online], [cit 5. 11. 2014 ]. Dostupné z <http://www.statista.com/statistics/250503/big-four-accounting-firms-number-of-employees/>
- 9) *Statista*, [online], [cit 5. 11. 2014 ]. Dostupné z <http://www.statista.com/statistics/250479/big-four-accounting-firms-global-revenue/>
- 10) *New York Times*, [online], [cit 12. 11. 2014 ]. Dostupné z <http://www.nytimes.com/2005/06/01/business/01assess.html>
- 11) *NNDB*, [online], [cit 12. 11. 2014 ]. Dostupné z <http://www.nndb.com/people/187/000205569/>
- 12) *PricewaterhouseCoopers*, [online], [cit 12. 11. 2014 ]. Dostupné z <http://www.pwc.com/gx/en/global-annual-review/assets/pwc-global-annual-review-2014.pdf>
- 13) *PricewaterhouseCoopers*, [online], [cit 12. 11. 2014 ]. Dostupné z <http://www.pwc.com/cz/cs/o-nas/index.jhtml>

- 14) *Justice*, [online], [cit 12. 11. 2014 ], Veřejný rejstřík a Sbirka listin. Dostupné z [https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-\\$firma?navez=pricewaterhousecoopers](https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-$firma?navez=pricewaterhousecoopers)
- 15) *KPMG*, [online], [cit 19. 11. 2014 ]. Dostupné z <http://www.kpmg.com/ru/en/about/kpmg-worldwide/history/pages/william-barclay-peat.aspx>
- 16) *KPMG*, [online], [cit 19. 11. 2014 ]. Dostupné z <http://www.kpmg.com/Global/en/about/Overview/Pages/History.aspx>
- 17) *KPMG*, [online], [cit 19. 11. 2014 ]. Dostupné z <http://www.kpmg.com/Global/en/about/international-annual-review/people/Pages/default.aspx>
- 18) *KPMG*, [online], [cit 19. 11. 2014 ]. Dostupné z <http://www.kpmg.com/Global/en/about/international-annual-review/financials-organization/Pages/default.aspx>
- 19) *Ernst & Young*, [online], [cit 19. 11. 2014 ]. Dostupné z <http://www.ey.com/CZ/cs/About-us/Our-people-and-culture/Our-history>
- 20) *Ernst & Young*, [online], [cit 19. 11. 2014 ]. Dostupné z <http://www.ey.com/GL/en/About-us/Our-people-and-culture/Our-history/About-EY---Key-Facts-and-Figures---History---Timeline>
- 21) *Ernst & Young*, [online], [cit 19. 11. 2014 ]. Dostupné z <http://www.ey.com/GL/en/About-us/Our-global-approach/Global-review/global-review-2013-facts-and-figures#page1>
- 22) *Deloitte*, [online], [cit 25. 11. 2014 ]. Dostupné z <http://www2.deloitte.com/us/en/pages/about-deloitte/articles/about-deloitte-history-leader-william-welch-deloitte.html>
- 23) *New York Times*, [online], [cit 25. 11. 2014 ]. Dostupné z: <http://www.nytimes.com/1989/12/05/business/deloitte-touche-merger-done.html>
- 24) *Deloitte*, [online], [cit 25. 11. 2014 ]. Dostupné z: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/About-Deloitte/gx-gr14-main-final.pdf>
- 25) RICCHIUTE, N. D. *Audit*. 1. vydání. Praha: Victoria Publishing a.s., 1994. 792 s. ISBN 80-85605-86-4
- 26) SEDLÁČEK, J. *Auditing*. 1. vydání. Praha: Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, 2001. 176 s. ISBN 80-210-2527-1

- 27) Komora auditorů České republiky, České znění IFRS [online], [cit 12. 3. 2015 ]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:320:0001:0481:CS:PDF>
- 28) Komora auditorů České republiky, Příručka pro provádění auditu [online], [cit 12. 3. 2015 ]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/file/986/1-170%20Stanoven%C3%AD%20v%C3%BDznamnosti.doc>
- 29) The Association of Chartered Certified Accountants, Auditní procedury, [online], [cit 13. 3. 2015 ]. Dostupné z: <http://www.accaglobal.com/za/en/student/acca-qual-student-journey/qual-resource/acca-qualification/f8/technical-articles/audit-procedures.html>
- 30) Komora auditorů České republiky, Mezinárodní standardy pro audit (ISA 520) [online], [cit 20. 3. 2015 ]. Dostupné z: [http://www.kacr.cz/data/Metodika/Auditing/Handbook%202010/17\\_ISA%20520.pdf](http://www.kacr.cz/data/Metodika/Auditing/Handbook%202010/17_ISA%20520.pdf)
- 31) *Justice*, [online], [cit 25. 3. 2015 ], Veřejný rejstřík a Sběrka listin, Účetní závěrka společnosti OKD, a.s. za rok 2013. Dostupné z <https://or.justice.cz/ias/content/download?id=e750666132fd4b1ebdab420aabe389d8>
- 32) Komora auditorů České republiky, Mezinárodní standardy pro audit (ISA 720) [online], [cit 25. 3. 2015 ]. Dostupné z: [http://www.kacr.cz/data/Metodika/Auditing/Aplika%C4%8Dn%C3%AD%20dolo%C5%BEky/ISA720sAD\\_web.pdf](http://www.kacr.cz/data/Metodika/Auditing/Aplika%C4%8Dn%C3%AD%20dolo%C5%BEky/ISA720sAD_web.pdf)
- 33) Komora auditorů České republiky, Ověřování zprávy o vztazích po 1. lednu 2014 [online], [cit 5. 4. 2015 ]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/file/1904/Ov%C4%9B%C5%99ov%C3%A1n%C3%AD%20zpr%C3%A1vy%20o%20vztaz%C3%ADch%20od%202014%20schv%C3%A1leno.pdf>
- 34) Komora auditorů České republiky, Rozhodování o přístupu auditora k ověření zprávy o vztazích [online], [cit 5. 4. 2015 ]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/file/2171/rozhodovani-o-vyroku-vma.pdf>
- 35) Komora auditorů České republiky, Mezinárodní standardy pro audit (ISA 580) [online], [cit 8. 4. 2015 ]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/data/Metodika/Auditing/ISA/ISA580.pdf>

- 36) Komora auditorů České republiky, Mezinárodní standardy pro audit [online], [cit 10. 4. 2015 ]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/auditorske-standardy-komplet>
- 37) Komora auditorů České republiky, Systém profesních standardů Komory auditorů České republiky [online], [cit 10. 4. 2015 ]. Dostupné z: [http://www.kacr.cz/data/pdf/System\\_profes.standardu-def.pdf](http://www.kacr.cz/data/pdf/System_profes.standardu-def.pdf)
- 38) CZECHTOP100, Výsledky nejvýznamnějších firem ČR [online], [cit 12. 4. 2015 ]. Dostupné z: <http://www.czechtop100.cz/files/aktuality/2014/nejvyznamnejsi/hlavni-zebricek-top-100.xls>
- 39) Komora auditorů České republiky, Mezinárodní standardy pro audit [online], [cit 20. 4. 2015 ]. Dostupné z: [http://www.kacr.cz/data/Metodika/Auditing/Handbook%202010/17\\_ISA%20540.pdf](http://www.kacr.cz/data/Metodika/Auditing/Handbook%202010/17_ISA%20540.pdf)
- 40) Operátor trhu s elektřinou, Prováděcí pokyny k měření [online], [cit 22. 4. 2015 ]. Dostupné z: [http://www.ote-cr.cz/dokumentace/dokumentace-elektrina/files\\_dokumentace/Provadeci\\_pokyny\\_k\\_mereni.zip/at\\_download/file](http://www.ote-cr.cz/dokumentace/dokumentace-elektrina/files_dokumentace/Provadeci_pokyny_k_mereni.zip/at_download/file)
- 41) Operátor trhu s elektřinou, Normalizované typové diagramy dodávky [online], [cit 22. 4. 2015 ]. Dostupné z: <http://www.ote-cr.cz/statistika/typove-diagramy-dodavek-elektriny/normalizovane-tdd>

## **10. Seznam tabulek, obrázků a grafů**

Tabulka 1.1: Schéma auditorského postupu.

Tabulka 1.2.: Rozsah testů věcné správnosti.

Tabulka 1.3: Přehled auditorů vybraných energetických společností.

Tabulka 1.4: Identifikace rizik u společnosti Energetická, s.r.o.

Tabulka 1.5: Identifikace rizik u společnosti Obchodní, a.s.

Tabulka 1.6: Identifikace rizik u společnosti Distribuční, a.s.

Tabulka 1.7: Určení hladiny významnosti u společnosti Energetická s.r.o.

Tabulka 1.8: Přehledová tabulka – finanční účty.

Tabulka 1.9: Konfirmace bankovních účtů.

Tabulka 2.1: Přehledová tabulka – pohledávky z obchodních vztahů.

Tabulka 2.2: Konfirmace pohledávek z obchodních vztahů.

Tabulka 2.3: Věková struktura pohledávek z obchodních vztahů.

Tabulka 2.4: Přepočet opravných položek k pohledávkám.

Tabulka 2.5: Testování poskytnutých záloh.

Tabulka 2.6: Přehledová tabulka – dohadné účty, Obchodní, a.s.

Tabulka 2.7: Přehledová tabulka – dohadné účty, Distribuční, a.s.

Tabulka 2.8: Třídy TDD dle sazby odběratele.

Tabulka 2.9: Simulace spotřeby odběratele.

Tabulka 3.1: Normalizovaný typový diagram dodávky pro danou třídu.

Tabulka 3.2: Rozdělení zůstatku účtu 388001.

Tabulka 3.3: Porovnání dohadné položky a skutečné fakturace pro měsíc listopad.

Tabulka 3.4: Výše dohadné položky pro maloodběratele.

Tabulka 3.5: Flukuační analýza a porovnání skutečné fakturace.

Tabulka 3.6: Přehledová tabulku k dlouhodobému hmotnému majetku včetně odpisů.

Tabulka 3.7: Dokumentace pohybů na účtech k dlouhodobému hmotnému majetku včetně odpisů.

Obr. 1.1: Ilustrace auditorského rizika.

Obr. 1.2: Schéma struktury koncernu.

Graf 1.1: Celkové tržby společností dle auditora.

Graf 1.2: Normalizovaný typový diagram dodávky pro třídu TDD 4 ČR.