

Technická univerzita v Liberci

Hospodářská fakulta

D I P L O M O V Á P R Á C E

2002

Ondřej Cejnar

Technická univerzita v Liberci

Hospodářská fakulta

Studijní program: 6208 - Ekonomika a management

Studijní obor: Podniková ekonomika

**Charakteristika hlavních nástrojů auditora k
ověřování účetních závěrek a jejich praktická
aplikace v podniku**

The characterization of the main instruments of audits to the
verification of financial statements and their practical use
in company

DP - PE - KFÚ - 2002 45

ONDŘEJ CEJNAR

Vedoucí práce: Dr. Ing. Olga Hasprová, Katedra financí a
účetnictví - TU Liberec

Konzultant: Ing. Monika Händelová, Katedra financí a
účetnictví - TU Liberec

Počet stran: 71
Počet příloh: 3
Datum odevzdání: 24. května 2002

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

pro

Ondřeje Cejnara

obor č. 6208 T Podniková ekonomika

Vedoucí katedry Vám ve smyslu zákona č. 111 / 1998 Sb. o vysokých školách a navazujících předpisech určuje tuto diplomovou práci:

Název tématu:

Charakteristika hlavních nástrojů auditora k ověřování účetních závěrek a jejich praktická aplikace v podniku

Pokyny pro vypracování:

1. Definice finančního auditu
2. Finanční audit v ČR a právní úprava finančního auditu
3. Postupy auditora
4. Nástroje auditora k ověřování účetních závěrek (inventarizace, účast auditora při fyzických inventurách, dokladová inventura, ověření pohledávek)
5. Praktická aplikace uvedených teoretických nástrojů auditora

Rozsah grafických prací:

50 - 60 stran textu + nutné přílohy

Rozsah průvodní zprávy:

Seznam odborné literatury:

- Auditorské směrnice
- Králíček, V.: Auditing. Vysoká škola ekonomická v Praze, Praha, 1997.
- Králíček, V. – Müllerová, L.: Auditing. Svaz účetních v nakladatelství Bilance, Praha, 1998.
- Meigs, B., W. - Whittington, R., O. - Pany, K. - Meigs, F., R.: Principles of Auditing. IRWIN, Boston, 1989.
- Podhorský, J. - Svobodová, J.: Inventarizace-praktický průvodce. ANAG, Olomouc, 2001.
- Schiffer, V.: Inventarizace majetku a zákon o účetnictví. VM-PULS, Praha, 1995.
- Zákon č.563/1991 Sb. o účetnictví.
- Zákon č.254/2000 Sb. o auditorech.

Vedoucí diplomové práce: Dr. Ing. Olga Hasprová

Konzultant: Ing. Monika Händelová

Termín zadání diplomové práce: 31. října 2001

Termín odevzdání diplomové práce: 24. května 2002



Dr. Ing. Olga Hasprová
vedoucí katedry

prof. Ing. Jan Ehleman, CSc.
děkan Hospodářské fakulty

Prohlášení

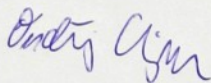
Prohlašuji, že jsem diplomovou práci vypracoval samostatně s použitím uvedené literatury pod vedením vedoucího a konzultanta. Byl jsem seznámen s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 o právu autorském, zejména §60 (školní dílo) a §35 (o nevýdělečném užití díla k vnitřní potřebě školy).

Beru na vědomí, že TUL má právo na uzavření licenční smlouvy o užití mé práce a prohlašuji, že souhlasím s případným užitím mé práce (prodej, zapůjčení apod.)

Jsem si vědom toho, že užití své diplomní práce či poskytnutí licenci k jejímu užití mohu jen se souhlasem TUL, která má právo ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, vynaložených univerzitou na vytvoření díla (až do její skutečné výše).

Po pěti letech si mohu tuto práci vyžádat v Univerzitní knihovně TU v Liberci, kde je uložena, a tím výše uvedená omezení vůči mé osobě končí.

V Liberci dne 19.5.2002



Resumé

Diplomová práce charakterizuje hlavní nástroje auditora k ověření účetní závěrky dané účetní jednotky. Úvodní část se věnuje pojmovému vymezení auditu a jeho postavení v legislativě České republiky. Další kapitoly zahrnují popis nezbytných činností při realizaci auditu a v závěru teoretické části jsou charakterizovány hlavní nástroje auditora, jak jsou definovány auditorskými směrnici. Praktická část popisuje využití těchto nástrojů v praxi, a to při ověření rozvahy účetní závěrky dané účetní jednotky. Audit je zaměřen na vybrané oblasti rozvahy společnosti za rok 2000.

The diploma work describes the main instruments of audit, which are used to the verification of financial statements of specific accounting unit. The introduction deals with definition and with its position in the legislature of the Czech republic. The next parts involve the description of the necessary activities during the realization of audits. The conclusion of the theoretical section contains the description of the main auditors instruments, which are defined in the audit guidelines. The practical part characterizise the using of these instruments in practice, above all during the verification of financial statements of specific accounting unit. Audits concentrate on the selected areas of balance of company in 2000.

Poděkování

Je mou milou povinností poděkovat vedoucí mé diplomové práce paní Dr. Ing Olze Hasprové za vedení mé práce. Můj dík patří rovněž paní Ing. Monice Händelové za přínosné konzultace a cenné připomínky.

Obsah

Seznam použitých zkratk	10
1. Úvod	11
2. Charakteristika auditu	12
2.1 Definice auditu	12
2.2 Audit v České republice	13
2.3 Právní normy a pravidla auditu v ČR	14
2.3.1 Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník	14
2.3.2 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví	14
2.3.3 Zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech	15
2.3.4 Auditorské směrnice vydané Komorou auditorů ČR	17
3. Technologie auditu	18
3.1 Činnosti před uzavřením smlouvy	21
3.1.1 Posouzení rizika zakázky a reakce na něj	21
3.1.2 Stanovení podmínek zakázky	21
3.2 Předběžné plánovací procedury	22
3.2.1 Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta ...	22
3.2.2 Porozumění kontrolnímu prostředí	22
3.2.3 Porozumění účetnímu prostředí	23
3.2.4 Provádění předběžných analytických procedur	24
3.2.5 Stanovení plánovací hladiny významnosti	24
3.3 Plán auditu	25
3.3.1 Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a potenciálních nesprávností	25
3.3.2 Plánování auditorského přístupu	28

3.3.3	Plán testů vnitřních kontrol.....	28
3.3.4	Plán testů věcné správnosti.....	29
3.3.5	Shrnutí a projednání plánu auditu	30
3.4	Provedení auditu	30
3.4.1	Provádění testů spolehlivosti	30
3.4.2	Provádění analytických testů věcné správnosti.....	31
3.4.3	Provádění testů detailních údajů.....	31
3.4.4	Vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti	32
3.4.5	Posouzení účetní závěrky	32
3.5	Závěr a vydání zpráv	33
3.5.1	Posouzení následných událostí	33
3.5.2	Získání prohlášení vedení společnosti	33
3.5.3	Příprava shrnutí závěrů auditu	34
3.5.4	Zpráva auditora	34
4.	Hlavní nástroje auditora k overení účetních závěrek	35
4.1	Auditorská směrnice č. 2 – Postupy získávání důkazních informací při auditu	35
4.1.1	Dostatečnost a vhodnost důkazních informací	35
4.1.2	Spolehlivost důkazních informací	36
4.1.3	Druhy testů	37
4.1.4	Metody získávání důkazních informací	38
5.	Návrh auditu rozvahy účetní jednotky	40
5.1	Dlouhodobý nehmotný majetek	42
5.2	Dlouhodobý hmotný majetek	47
5.3	Zásoby	52

5.4 Pohledávky z obchodního styku a ostatní pohledávky	54
5.5 Vlastní kapitál	59
5.6 Závazky z obchodního styku a ostatní závazky	62
5.7 Daně	65
6. Závěr	68
Seznam literatury	70
Seznam příloh	71

Seznam použitých zkratek

apod.	a podobně
atd.	a tak dále
č.	číslo
ČR	Česká republika
DPH	daň z přidané hodnoty
fin.	finanční
IM	investiční majetek
k.č.	katastrální číslo
KAČR	Komora auditorů České republiky
Kč	Koruna česká
MD	má dáti
mil.	milión
např.	například
poj.	pojištění
Sb.	Sbírka zákonů
SZ	sociální zabezpečení
tj.	to jest
tzn.	to znamená, že
tzv.	tak zvaný
ZP	zdravotní pojištění

1. ÚVOD

Cílem této diplomové práce je charakterizovat základní nástroje auditora, které auditor využívá k ověření účetní závěrky auditované účetní jednotky. Nejprve budou jednotlivé nástroje auditora rozebrány z teoretického hlediska. Následná praktická část se věnuje využití těchto teoretických nástrojů v praxi, tj. hledání důkazních informací k ověření účetní závěrky podniku, s důrazem na rozvahu za dané účetní období.

Teoretická část se nejprve věnuje vymezení auditu jako pojmu, dále zachycuje postavení auditu v České republice a uvádí právní normy, které ho upravují. Další kapitola popisuje samotný auditorský postup včetně nezbytných činností realizovaných při ověřování účetní závěrky neboli auditu.

Poslední kapitola teoretické části charakterizuje hlavní nástroje auditora, jak je definují auditorské směrnice pro provádění auditu. Použitím těchto nástrojů se auditor snaží získat dostatek důkazních informací, na základě nichž vysloví svůj názor na danou účetní závěrku a to ve formě tzv. výroku auditora. Výrokem auditor uvádí, zda je účetní závěrka zhotovena v souladu s účetními, právními zásadami a předpisy.

Praktická část se věnuje využití těchto nástrojů v praxi a to při ověřování účetní závěrky společnosti KLM s.r.o. (jméno společnosti není uvedeno záměrně z důvodu ochrany informací).

V této společnosti jsem vykonal řízenou praxi ve 3. ročníku studia. Navíc v průběhu celého studia na Hospodářské fakultě jsem s touto účetní jednotkou spolupracoval. Na základě této spolupráce, především z oblasti daní a účetnictví, jsem získal nejenom teoretické znalosti o dané problematice, ale

především praktické dovednosti, které jsem uplatnil při sepsání této diplomové práce.

Nejedná se o kompletní audit účetní závěrky, tzn., že hlavním cílem není ověření účetní závěrky zda podává věrný pravdivý obraz skutečnosti. Diplomová práce se koncentruje na ověření vybraných položek účetních výkazů (hlavně rozvahy) s důrazem na praktickou aplikaci nástrojů popsaných v části teoretické. V přílohách jsou uvedeny účetní výkazy společnosti za rok 2000.

2. CHRAKTERISTIKA AUDITU

2.1 Definice auditu

"Audit v obecném smyslu slova je prostředek, jímž jedna osoba ujišťuje druhou o kvalitě, podmínkách či stavu určité skutečnosti, kterou první osoba prozkoumala. Potřeba takového auditu vyplývá z nejistoty nebo pochybností druhé osoby o kvalitě, podmínkách či stavu předmětné skutečnosti a z nemožnosti tuto nejistotu nebo pochybnost odstranit vlastními silami".¹

Z výše uvedené definice vyplývá i základní cíl auditu a to snaha o zvyšování věrohodnosti účetního systému společností, které jednak podléhají povinnému auditu a společností, které audit podstupují dobrovolně.

1) Králíček, V.: Auditing. Vysoká škola ekonomická v Praze, Praha, 1997 - str.8

Tento cíl si mylně vykládá řada majitelů a manažerů firem, kteří se domnívají, že auditor v podniku provádí hloubkovou kontrolu, kterou chce podniku uškodit a ne pomoci a také, že auditor je odpovědný za účetnictví dané účetní jednotky. Odpovědnosti jsou však následující: auditor odpovídá za provedení auditu a účetní jednotka za vedení účetnictví a tím i sestavení účetní závěrky.

2.2 Audit v České republice

Problematika auditu je v České republice ve srovnání s vyspělými západoevropskými ekonomikami poměrně mladou, neboť o auditu jako takovém můžeme hovořit až od roku 1989. Před tímto rokem určité ověřování existovalo, ale z důvodu velkých rozdílů v právních a účetních předpisech o auditu mluvit nelze.

Zlom představuje vyhláška Federálního ministerstva financí č. 63/89 Sb. o ověřovateli (auditorech) a jejich činnosti. Důvodem této vyhlášky byla potřeba trhu, kde po roce 89 vzniká řada joint - venture, neboli podniků se zahraniční účastí, ve kterých právě zahraniční investoři vyžadovali audit. Tuto vyhlášku nahradil zákon č. 524/92 Sb. o auditorech a Komoře auditorů České republiky, který vešel v platnost od 1.1.1993.

Tento zákon definoval základní pravidla a pojmy auditorské činnosti a vymezil pojem Komora auditorů České republiky, která sdružuje všechny auditory. V roce 2000 byl schválen nový zákon č. 254/2000 o auditorech, který platí od 1.1.2001, ale některé jeho části budou platit až od 1.1.2003. Jedná se hlavně o změny, které mají zvýšit profesionalizaci auditorů.

2.3 Právní normy a pravidla auditu v ČR

Činnost auditorů v ČR definují a upravují základní čtyři zákony a předpisy:

2.3.1 Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník

(dále jen "obchodní zákoník")

Obchodní zákoník uvádí: "Obchodní společnosti a družstva musí mít účetní závěrku a výroční zprávu ověřenou auditorem podle tohoto zákona nebo podle zvláštního právního předpisu." ¹

V tomto případě zvláštním zákonem je Zákon o účetnictví, viz. bod 2.3.2. Obchodní zákoník dále definuje povinnost podnikatele připravit a předložit všechny účetní písemnosti a podat potřebná vysvětlení k těmto dokladům.[16]

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

(dále jen "zákon o účetnictví")

Zákon o účetnictví vychází z obchodního zákoníku a dále vzhledem k auditu stanovuje povinnost ověřování účetní závěrky těm obchodním společnostem a družstvům, které dva roky po sobě splní alespoň dvě z těchto tří podmínek:

- "hrubý úhrn aktiv je vyšší než 40 mil. korun
- čistý obrat je vyšší než 80 mil. korun
- společnost zaměstnává více než 50 zaměstnanců." ²

1) Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, §39.

2) Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, §20.

2.3.3 Zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech [15]

(dále jen "zákon o auditorech")

Zákon o auditorech se skládá ze tří částí. Část první je věnována definici základních pojmů jako: auditor, auditorské služby, auditorská zkouška, odpovědnost auditora a další. Tato první část zákona se dále dělí do tzv. hlav. Hlava první se týká úvodních ustanovení a definuje auditorské služby. Hlava druhá definuje předpoklady pro poskytování auditorských služeb. Z toho vyplývá definice auditora, neboli komora zapíše na žádost do seznamu auditorů toho, kdo:

- získal vysokoškolské vzdělání v rámci magisterského studijního programu,
- je plně způsobilý k právním úkonům,
- je bezúhonný,
- pracoval po dobu alespoň tří let jako asistent auditora,
- není v pracovním poměru nebo v obdobném poměru, s výjimkou pracovního poměru vysokoškolského učitele nebo pracovního poměru u auditora nebo u auditorské společnosti,
- nevykonává činnost neslučitelnou s poskytováním auditorských služeb,
- složil auditorskou zkoušku,
- nebyl vyškrtnut ze seznamu auditorů v souvislosti s uložením kárného opatření nebo uplynula doba stanovená v § 22 odstavec 2, a tohoto zákona,
- uhradil poplatek ve výši stanovené Komorou nepřevyšující částku 5000 Kč.

Hlava třetí stanovuje způsob poskytování auditorských služeb, kdy auditor může poskytovat auditorské služby buď svým jménem

na svůj účet nebo jako společník nebo zaměstnanec auditorské společnosti a to jejím jménem a na její účet a nebo jako zaměstnanec auditora jeho jménem a na jeho účet. Hlava čtvrtá definuje práva a povinnosti auditorů a auditorských společností. Jsou zde vysvětleny pojmy jako výrok, zpráva o auditu, spis a další.

Hlava pátá se týká kárné odpovědnosti, tzn. kárné a jiné odpovědnosti, podmínek, za kterých je auditor vyškrtnut ze seznamu auditorů, a kárného řízení a sním spojeného odvolání a případně jeho zaházení. Hlava šestá je věnována asistentovi auditora. Jsou zde definovány pojmy: asistent auditora, jeho práva a povinnosti, seznam asistentů auditorů.

Hlava sedmá definuje Komoru a její orgány. Komora je právnickou osobou a jedná se o samosprávní organizaci všech auditorů. Jejím cílem je ochrana práv všech auditorů a mezi její úkoly patří:

- zvyšování vzdělanosti auditorů,
- spolupráce při přípravě obecně závazných právních zásad,
- odpovídá za auditorské zkoušky,
- vede seznamy auditorů a auditorských firem a rozhoduje o jejich zápisu,
- vydává osvědčení a další.

Mezi orgány Komory patří:

- **sněm** (nejvyšší orgán Komory, který tvoří auditoři),
- **rada** (výkonný orgán Komory, který má 17 členů a 5 náhradníků) ,
- **dozorčí komise** (kontrolní orgán),

- **kárná komise** (rozhoduje o uložení kárného nebo jiného opatření) a
- **revizoři účtů** (ověřují roční účetní závěrku Komory auditorů).

Hlava osmá se týká působnosti ministerstva. Hlava devátá je věnována auditorským směrnícím, viz. bod 4. A hlava desátá obsahuje přechodná a zrušovací ustanovení.

2.3.4 Auditorské směrnice vydané Komorou auditorů ČR

Auditorské směrnice představují profesní předpisy a postupy pro ověřování. Tyto směrnice vycházejí z mezinárodních auditorských standardů vydávaných Mezinárodní federací účetních, přitom však respektují platné zákony a předpisy v ČR. Auditorské směrnice definují podrobnosti, postupy, metody a techniky pro poskytování auditorských služeb. Dle takto definovaných směrnic postupuje každý auditor zapsaný v seznamu KAČR. Auditor se může určitým způsobem odchýlit od těchto směrnic, ale své rozhodnutí je povinen odůvodnit ve zprávě auditora.[2]

Následující tabulka udává přehled současných auditorských směrnic.

Tabulka č.1: Auditorské směrnice

Auditorské směrnice	
číslo směrnice	název směrnice
1	Cíle a principy auditu
2	Postupy získávání důkazních informací při auditu
3	Zpráva a výrok auditora
4	Spis auditora
5	Plánování auditu

6	Významnost a auditorské riziko
7	Hodnocení rizika a vnitřní kontrola
8	Výběr vzorků
9	Prohlášení vedení účetní jednotky k auditu
10	Kontrola kvality auditu
11	Audit v počítačovém prostředí
12	Nesprávnosti
13	Využívání práce jiných auditorů
14	Zpráva auditora pro zvláštní účely
15	Datum vyhotovení zprávy auditora, následné události a skutečnosti zjištěné po zveřejnění údajů z účetní závěrky
16	Předpoklad časově neomezeného trvání účetní jednotky
17	Analytické postupy
18	Ostatní informace v dokumentech obsahujících auditovanou účetní závěrku
19	Audit v prvním účetním období zakázky - počáteční zůstatky
20	Zvláštnosti při auditu malých účetních jednotek
21	Audit účetních odhadů
22	Srovnatelné informace
23	Prověrka účetní závěrky nebo účetních výkazů
24	Posuzování práce interního auditu
25	Znalosti o oboru podnikání účetní jednotky
26	Komunikace s vedením účetní jednotky
27	Přihlížení k zákonům a předpisům při auditu účetní závěrky
51	Vzájemné vztahy mezi bankovním dohledem a auditory
52	Audit obcí a organizací veřejného sektoru
53	Problém změny letopočtu pro vedení účetní jednotky a auditory

Zdroj: Auditorské směrnice

3. TECHNOLOGIE AUDITU

Technologie auditu zahrnuje auditorské postupy, které auditor realizuje v konkrétním čase a místě. Postup auditora je možné z hlediska časového rozdělit do následujících fází:

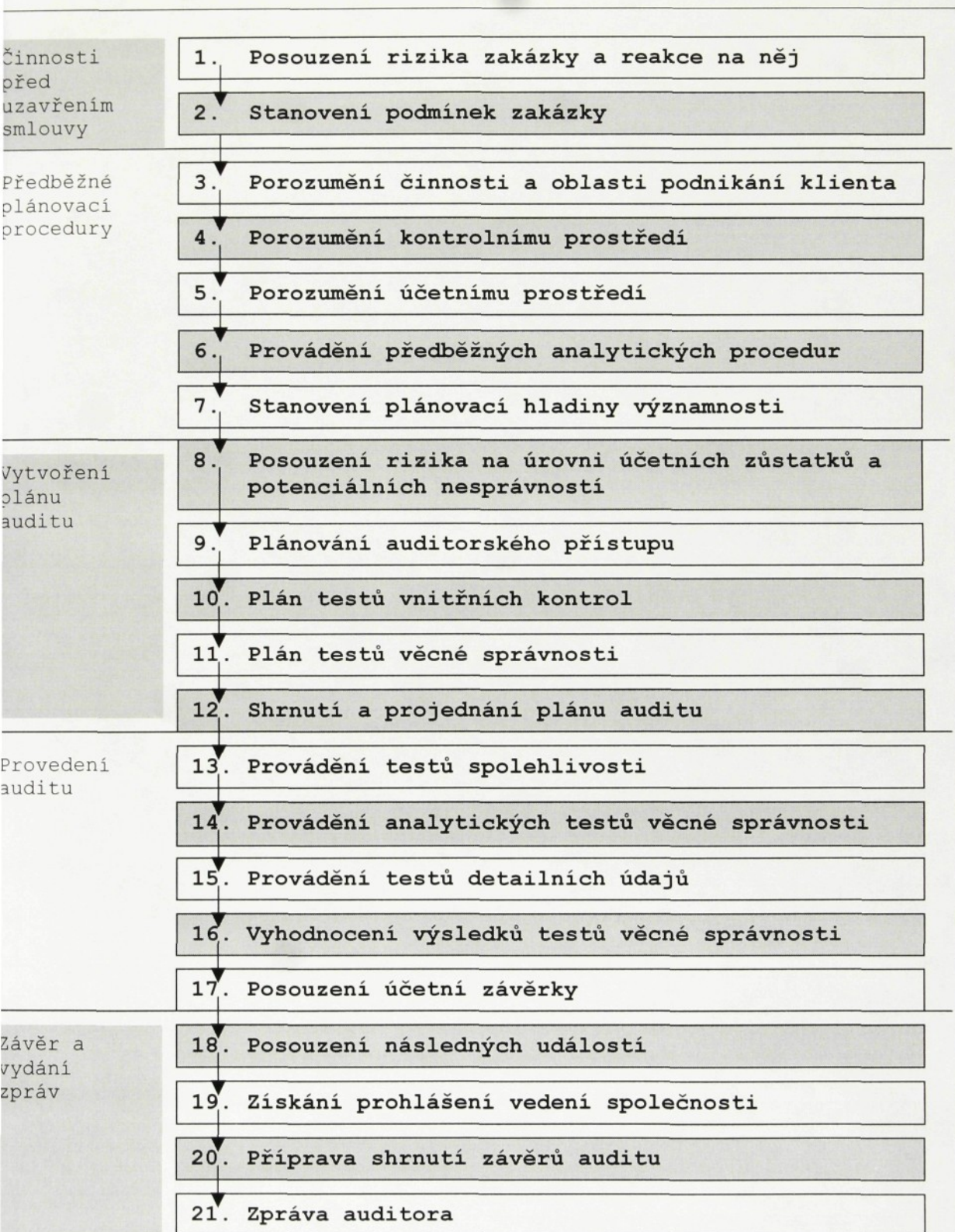
- činnosti před uzavřením smlouvy,
- předběžné plánovací procedury,
- vytvoření plánu auditu,
- realizace vlastního auditu,
- závěrečné činnosti a vydání zprávy auditora.

Tyto jednotlivé fáze auditorského postupu zahrnují řadu procedur, které auditor musí realizovat při ověřování účetní závěrky a výroční zprávy auditované účetní jednotky.[3]

Následující schéma podrobně zobrazuje jednotlivé procedury postupu auditora.[5]

Schéma č.1:

Schéma auditorského postupu



3.1 Činnosti před uzavřením smlouvy

3.1.1 Posouzení rizika zakázky a reakce na něj

Před přijetím zakázky auditor musí posoudit možná rizika plynoucí z jejího přijetí. Toto riziko je rozhodujícím faktorem, na základě něhož se auditor rozhoduje zda zakázku přijme či nikoliv. Důležitý je i faktor času, protože auditor by se měl rozhodnou co nejdříve, aby firma nezahladila zakázku jinému auditorovi a zbytečně se nezvyšovaly náklady, ale na druhé straně je zde riziko nedostatku získaných relevantních informací v krátkém čase.

Velikost rizika zakázky ovlivňuje řada faktorů:

- organizace, důvěryhodnost a struktura vedení společnosti,
- finanční výsledky,
- účetní problematika,
- záměrné uvádění nepravdivých údajů,
- povaha podnikatelské činnosti a podnikatelské prostředí a řada dalších faktorů.[2]

3.1.2 Stanovení podmínek zakázky

"Ve svém vlastním zájmu i v zájmu klienta by měl auditor uzavřít dohodu o cílech a rozsahu auditorské zakázky, a to v písemné formě. Je nutné, aby podmínky zakázky byly v souladu s požadavky platných zákonných předpisů." ¹

1) Králíček, V.: Auditing. Vysoká škola ekonomická v Praze, Praha, 1997 - str. 61

3.2 Předběžné plánovací procedury

3.2.1 Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta

Smyslem této činnosti auditora je snaha získat dostatečné informace a vědomosti o aktivitách a činnostech klienta, aby byl schopen posoudit možná rizika a také sestavit odpovídající plán auditu. Auditor získává potřebné informace z různých zdrojů, kterými jsou:

- jednání s vlastníky a managementem podniku,
- osobní návštěvy v dané společnosti za účelem pozorování provozu a činnosti podniku,
- nahlédnutí do podnikové dokumentace, dokladů a záznamů,
- jiné informační zdroje (např. informace z auditů prováděných v podniku v minulosti, vědomosti získané auditorem při provádění auditu v podniku se shodným či alespoň podobným předmětem podnikání, a jiné).

3.2.2 Porozumění kontrolnímu prostředí

Porozumět kontrolnímu prostředí znamená mít dostatečné informace o celkovém postoji, informovanosti a činnosti statutárních orgánů a vedení účetní jednotky, pokud jde o kontrolu a její význam uvnitř dané účetní jednotky.

Mezi faktory, které ovlivňují kontrolní prostředí patří:

- filosofie vedení a styl řízení,
- organizační struktura účetní jednotky,
- způsoby určování pravomocí a zodpovědnosti,
- kompetence statutárních orgánů,

- personální politika a postupy,
- vnější vlivy.[1]

3.2.3 Porozumění účetnímu prostředí

Účetní systém je chápán jako souhrn účetních dokladů a písemností, včetně postupů jejich zpracování a vyhotovování včetně kontrol. Tento systém by měl být schopen identifikovat, propočítat, zaúčtovat a shrnout hospodářské operace a informovat o nich.

Porozumět účetnímu prostředí dané společnosti je důležité z hlediska identifikace rizik spojených s tímto systémem a také z hlediska sestavení vhodného plánu auditu. Aby auditor mohl toto posoudit, musí zjistit závislost účetní jednotky na výpočetní technice, tzn. zda bude potřeba při ověřování účetní závěrky využít pomoci počítačového odborníka.[2]

Aby auditor mohl naplánovat další činnosti, tj. sestavit plán auditu, musí se zaměřit na následující faktory a pochopit jejich fungování:

- významné skupiny operací, které realizuje účetní jednotka,
- způsob vzniku těchto operací,
- účetní zápisy, doklady, účtový rozvrh a jeho použití v účetních knihách,
- proces účetnictví od vzniku účetní operace až po poskytování účetních informací.[1]

3.2.4 Provádění předběžných analytických procedur

Analytické postupy zahrnují analýzu důležitých poměrových ukazatelů a trendů včetně zkoumání výkyvů. V těchto analýzách se již získané informace z průběžně vypracovávaných účetních výkazů porovnávají:

- se srovnatelnými informacemi za minulé období,
- s předem určenými nebo očekávanými výsledky zkoumané účetní jednotky,
- a s obdobnými údaji v rámci odvětví, jako je např. porovnání poměru tržeb a pohledávek s odvětvovým průměrem atd.[1]

Pokud auditor zjistí významné rozdíly či neočekávané trendy, tak tyto skutečnosti konzultuje s vedením podniku a poté se rozhoduje o dalších krocích, jako jsou například další testy.

3.2.5 Stanovení plánovací hladiny významnosti

Významnost (materialita) je definována auditorskou směrnicí č. 6 "Významnost a auditorské riziko jako informace, která jednotlivě nebo kumulovaně vytváří předpoklad, že rozhodování osoby spoléhající se na tuto informaci bude ovlivněno. Auditor proto musí stanovit takovou výši nesprávností, která bude považována za významnou ve vztahu k účetní závěrce jako celku." ¹

Hladinu významnosti auditor stanovuje s cílem:

- odhadnout hladinu nesprávností, které lze tolerovat v dané účetní jednotce,

1) Králíček, V. - Müllerová, L.: Auditing. Svaz účetních v nakladatelství Bilance, Praha, 1998 - strana 70

- určit rozsah auditu,
- ohodnocení vlivu známých a pravděpodobných nesprávností v účetní jednotce.

Přesné určení hladiny významnosti je obtížné, přesto auditorské příručky uvádějí následující obecná doporučení:

- 0,5-1,5% z celkových aktiv,
- 0,5-1,5% z tržeb,
- 5-10% zisku před zdaněním z běžné činnosti společnosti.[9]

3.3 Plán auditu

3.3.1 Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a potenciálních nesprávností

Auditorské riziko je dáno tím, že auditor může vydat neodpovídající výrok o účetní závěrce, která obsahuje významnou nesprávnost. Posouzení rizika auditora vychází ze znalostí předmětu podnikání účetní jednotky, odvětví, ve kterém působí, a také ze znalosti jejího managementu a vnitřního kontrolního systému. Auditor musí také brát v úvahu riziko související s ověřováním zůstatků na účtech a účetních operacích. Proto by auditor měl identifikovat účty, u kterých existuje určité riziko a měla by se jim z tohoto důvodu věnovat zvláštní pozornost při sestavování plánu auditu.

Auditor musí brát v úvahu 6 základních typů možných nesprávností, tzv. potenciálních chyb:

Potenciální chyby související s účetními operacemi:

1. úplnost - operace nejsou zaúčtované

2. platnost - zaúčtované operace nejsou platné
3. zaúčtování - operace zaúčtované ve špatné částce nebo na špatný účet
4. zaúčtování do správného období

Potenciální chyby spojené s účetní závěrkou

5. ocenění - závazky a majetek jsou nesprávně oceněny
6. prezentace - informace v účetním systému účetní jednotky jsou prezentovány zavádějícím způsobem nebo nejsou uvedeny v kompletní podobě nebo nejsou v souladu s účetními postupy.[5]

Auditorské riziko se zpravidla dělí do základních tří kategorií:

1. **přírozené riziko,**
2. **kontrolní riziko**
3. **zjišťovací riziko**

Přírozené riziko - "Přírozené riziko je možnost, že zůstatek účtu nebo účetní operace jsou nesprávné buď jednotlivě nebo ve spojení s nesprávnostmi na jiných účtech nebo u jiných operací za předpokladu neexistence vnitřní kontroly. " ¹

Kontrolní riziko - kontrolní riziko představuje nebezpečí, že vzniklá nesprávnost nebude odstraněna vnitřním kontrolním systémem účetní jednotky, popřípadě ani nebude opravena. Kontrolní riziko z důvodů přirozených omezení systému vnitřní kontroly existuje.

1) Auditorská směrnice č. 6, odst. 13

Zjišťovací riziko - představuje riziko, kdy auditor při provádění auditorských postupů neodhalí nesprávnosti v zůstatku účtu nebo v účetní operaci. Stupeň tohoto rizika je dán použitými auditorskými postupy. Zjišťovací riziko může být sníženo použitím vhodných auditorských postupů a správnou interpretací výsledků auditu.

Hlavní rozdíl mezi těmito třemi typy rizik je v tom, že přirozené a kontrolní riziko existují nezávisle na auditu účetní závěrky. Závisí totiž na předmětu podnikání a jeho prostředí a na charakteru zůstatků účtů nebo účetních operací, jsou tedy nezávislá na auditu. Z toho vyplývá, že auditor nemůže tyto rizika ovlivnit, ale měl by být schopen tato rizika odhadnout a navrhnout test věcné správnosti a tím zajistit odpovídající úroveň zjišťovacího rizika.

Vztah mezi těmito riziky - zpravidla se vyjadřuje pomocí tzv. modelu auditorského rizika ve tvaru:

auditorské riziko AR = PR (přirozené riziko) x KR (kontrolní riziko) x ZR (zjišťovací riziko). [1]

Následující tabulka uvádí úroveň zjišťovacího rizika, které je dáno úrovní přirozeného a kontrolního rizika.

Tabulka č.2: Určení úrovně zjišťovacího rizika

	Kontrolní riziko		
Přirozené riziko	vysoké	střední	nízké
vysoké	nízké	nízké	střední
střední	nízké	střední	vysoké
nízké	střední	vysoké	vysoké

Zdroj: Králíček, V. - Müllerová, L.: Auditing

Jak je patrné z výše uvedené tabulky, vztah mezi přirozeným a kontrolním rizikem k riziku zjišťovacímu je nepřímý. Například pokud se auditor domnívá, že přirozené a kontrolní riziko je vysoké, mělo by být přípustné zjišťovací riziko nízké, aby se celkové auditorské riziko omezilo na přijatelně nízkou úroveň. Povaha, časové hledisko a rozsah testů věcné správnosti se však vždy musí považovat za základní hlediska k dosažení přijatelné úrovně zjišťovacího rizika.[3]

3.3.2 Plánování auditorského přístupu

Auditor musí najít rovnováhu mezi dvěma protichůdnými požadavky, kterými jsou: naplnit cíl auditu a efektivní provedení auditu. To znamená, že auditor by měl audit naplánovat tak, aby co nejefektivnějším způsobem získal ujištění, že nedošlo k výraznému zkreslení účetní závěrky.

Auditor se taktéž při sestavování plánu auditu rozhoduje, zda možné nesprávnosti eliminuje tím, že se spolehne na fungující vnitřní kontrolní systém a testy věcné správnosti provede pouze v nezbytném rozsahu, nebo zda se na vnitřní kontrolní systém nemůže spolehnout a v důsledku toho provede testy věcné správnosti ve větším rozsahu.[2]

3.3.3 Plán testů vnitřních kontrol

Chce-li auditor spoléhat na vnitřní kontrolní systém, měl by provést testy spolehlivosti, které ho ujistí, že tento systém funguje efektivně v průběhu daného období. Vnitřní kontrolní systém se definuje jako souhrn metod, postupů a procesů

klienta, který zabezpečuje efektivní a trvalé fungování kontrol.

Testy spolehlivosti se provádějí za účelem získání informací o účinnosti systémů účetnictví a vnitřní kontroly (tj. zda jsou tyto systémy vytvořeny tak, aby předcházely významným nesprávnostem nebo je odhalovaly).[1]

3.3.4 Plán testů věcné správnosti

"Pro každou potenciální chybu, která může ovlivnit účetní závěrku, by měl auditor naplánovat testy věcné správnosti. Úroveň testů je odvozena od toho, jak vysoké bylo stanoveno riziko a zda je možné se spolehnout na vnitřní kontrolní systém." ¹

Auditor vybírá jednu ze tří úrovní, podle toho jak vysoké bylo stanoveno riziko a zda je možné se spolehnout na vnitřní kontrolní systém.[5]

Zpravidla se používají dvě základní metody testů věcné správnosti:

1. analytické testy věcné správnosti - týkají se výnosových a nákladových účtů,
2. testy detailních údajů - používají se k testování účtů aktiv a pasiv,
3. kombinované testy - kombinace předcházejících testů.

1) Králíček, V. - Müllerová, L.: Auditing. Svaz účetních v nakladatelství Bilance, Praha, 1998 - strana 73

3.3.5 Shrnutí a projednání plánu auditu

Fázi naplánování auditu by měl auditor ukončit shrnutím plánování auditu a to z několika důvodů:

- aby odhadl předpokládaný rozsah a provedení auditu,
- aby zdůraznil všechny významné skutečnosti a rizika, které již identifikoval v předcházejících fázích auditorského postupu,
- aby mohl poskytnout dostatečné informace, že provedl plánování auditu řádně a zohlednil riziko zakázky.

3.4 Provedení auditu

3.4.1 Provádění testů spolehlivosti

Testy spolehlivosti slouží auditorovi k ověření, zda vnitřní kontroly, které ve fázi předběžných procedur identifikoval, pracují účinně a po celé období. Pokud testy spolehlivosti potvrdí účinnost a spolehlivost vnitřního kontrolního systému, může auditor provést pouze základní testy věcné správnosti.[2]

K testování kontrolního prostředí auditor používá následující typy metod:

- ověřovací šetření - auditor se dotazuje pracovníků účetní jednotky s cílem ověřit zda vnitřní kontrolní systém je funkční a účinný,
- pozorování - auditor pozoruje pracovníky při provádění kontrolních procedur,

- kontrola dokladů - ověřování písemností účetní jednotky, které obsahují doklady o provedené kontrole,
- opětovné provedení kontrolních postupů.

3.4.2 Provádění analytických testů věcné správnosti

Analytické testy věcné správnosti představují srovnání zaúčtovaných částek s očekávanými hodnotami. Cílem auditora je ověřit, že zaúčtované částky nejsou významně nesprávné. Postup při provádění analytických testů věcné správnosti je následující:

- identifikace účetních zůstatků a potenciálních chyb, které budou testovány,
- stanovení očekávané hodnoty,
- určení mezní hodnoty odchylky očekávané hodnoty od zaúčtované,
- identifikace významných rozdílů pro následné prověření,
- vysvětlení rozdílů, které překračují mezní hodnotu,
- vyhodnocení výsledků.[5]

3.4.3 Provádění testů detailních údajů

Testy detailních údajů jsou testy věcné správnosti, které vyžadují prověření důkazních informací s cílem určit zda nevznikla významná nesprávnost. Smyslem těchto testů je ověřit zůstatky účtů. Používají se základní tři typy testů detailních údajů:

1. test všech položek - dochází k prověření důkazních informací pro všechny položky, které tvoří daný soubor,
2. test vybraných položek - auditor vybírá jednotlivé položky souboru, které mají určité vlastnosti,
3. test vzorku - snaha zjistit vlastnosti celého souboru na základě vybraného vzorku.

3.4.4 Vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti

Při vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti by měl auditor odpovědět na dvě otázky:

- byl rozsah auditu dostatečný, aby mohl učinit závěry, na kterých může založit svůj výrok,
- není účetní jednotka významně zkreslena.

Pokud auditor dospěje k závěru, že rozsah auditu byl nedostatečný, měl by vykonat dodatečné postupy. A pokud se auditor domnívá, že výkazy dané účetní jednotky jsou významně zkresleny, měl by vyžadovat nápravu všech nesprávností.

3.4.5 Posouzení účetní závěrky

"Auditor by měl zaměřit svoji pozornost na účetní závěrku jako celek s důrazem na:

- ujistit se, že účetní závěrka sestavená klientem v základních parametrech odpovídá informacím zjištěným v průběhu auditu,
- posoudit přiměřenost a úplnost prezentované účetní závěrky včetně údajů uvedených v příloze,

forma i obsah účetní závěrky odpovídá účetním postupům a standardům a právnímu prostředí." ¹

3.5 Závěr a vydání zpráv

3.5.1 Posouzení následných událostí

Auditor by měl posoudit efekt událostí následujících po datu účetní závěrky ve vztahu k této účetní závěrce a výroku auditora. Auditor by měl provést postupy navržené k získání dostatečných důkazních informací o tom, že byly identifikovány všechny události od data vydání výroku auditora, které by mohly vyžadovat úpravy v účetní závěrce nebo dodatečnou poznámku v příloze k účetní závěrce.

Základní dva typy následných událostí:

1. potvrzující nebo vyvracející předpoklady, za kterých byla účetní závěrka sestavena,
2. významné události vztahující se k fungování podniku, které nevyžadují úpravy v účetní závěrce, ale uvedení v příloze je nutné, aby závěrka nebyla zavádějící.

3.5.2 Získání prohlášení vedení společnosti

Auditor by měl od vedení účetní jednotky jednat získat důkazní informace, že vedení uznává svou odpovědnost za předloženou účetní závěrku a že ji schválilo a také by měl získat písemná prohlášení vedení společnosti, které by se měly týkat:

1) Králíček, V. - Müllerová, L.: Auditing. Svaz účetních v nakladatelství Balance, Praha, 1998 - strana 73

- záležitostí, které jsou významné pro účetní závěrku,
- úplnosti informací o osobách se zvláštním vztahem k dané účetní jednotce uvedených v příloze k účetní závěrce,
- možných a skutečných rozporů se zákony a předpisy, tzn. že všechny byly řádně uvedeny v příloze k účetní závěrce.[5]

3.5.3 Příprava shrnutí závěrů auditu

Shrnutí závěrů vychází z průběhu celého auditu a auditor je klientovi zpravidla nepředkládá. Toto shrnutí se především týká:

- závěrů auditora, které se týkají identifikovaných rizik,
- změn podnikatelského prostředí a činností, které si vyžádaly změny v plánu auditu,
- celkového závěru auditu vzhledem k nesprávnostem,
- zhodnocení celkového rizika.

3.5.4 Zpráva auditora

Na rozdíl od shrnutí závěrů auditu, které auditor klientovi neposkytuje, zpráva auditora obsahující výrok je základní dokument, který auditor předkládá klientovi. Zpráva o ověření účetní závěrky musí obsahovat náležitosti vyžadované zákonem a auditorskou směrnicí č.3.

Spolu se zprávou auditor předkládá dopis pro vedení účetní jednotky. Tento dopis nenahrazuje auditorskou zprávu, je to nástroj komunikace mezi auditorem a vedením účetní jednotky. Dopis obsahuje doporučení auditora, která se týkají slabých míst účetního a vnitřního kontrolního systému.

4. HLAVNÍ NÁSTROJE AUDITORA K OVEŘENÍ ÚČETNÍCH ZÁVĚREK

Nástrojům auditora k ověření účetní závěrky se věnuje směrnice č. 2. Jelikož se jedná o základní směrnici, která upravuje problematiku nástrojů auditora, bude nyní probrána detailněji.

4.1 Auditorská směrnice č. 2 - Postupy získávání důkazních informací při auditu [1]

V úvodní části této směrnice se zdůrazňuje, že auditor musí mít dostatek informací o účetní jednotce, aby mohl sdělit svůj názor ve formě výroku auditora. Zdrojem informací je zejména účetnictví, ale také další písemnosti účetní jednotky jako např. společenské smlouvy, zápisy z valných hromad, apod. Tyto informace auditor získává jednak od vedení a zaměstnanců účetní jednotky a jednak od vnějších subjektů jako jsou peněžní ústavy, dodavatelé, odběratelé, atd. Aby takto získané informace měly pro auditora význam, musí být dostatečné, vhodné a spolehlivé.

4.1.1 Dostatečnost a vhodnost důkazních informací

Dostatečnost a vhodnost jsou na sobě závislé a lze je posoudit na základě testů spolehlivosti a testů věcné správnosti. Dostatečnost důkazních informací je určena jejich množstvím a vhodnost je dána spolehlivostí a významností získaných informací.

Často auditor není schopen, a ani to není nutné, prozkoumat všechny dostupné informace, proto používá statistického vzorku k vytvoření si úsudku o dané účetní jednotce. V tomto případě do vzorku vybírá ty položky a operace, které jsou významné vzhledem k celkovým ukazatelům o činnosti podniku.

4.1.2 Spolehlivost důkazních informací

Spolehlivost informací, které auditor získá o účetní jednotce, je dána jejich zdrojem a jejich charakterem. Rozlišují se dva zdroje informací a to vnitřní a vnější. Na základě charakteru mohou informace být vizuální, dokumentární nebo ústní. Směrnice navíc uvádí obecná pravidla pro posouzení spolehlivosti důkazních informací:

- vnější informace, tj. informace získané od nezávislé třetí osoby mimi účetní jednotku, jsou spolehlivější než informace vnitřní,
- vnitřní informace lze považovat za spolehlivější, pokud v dané účetní jednotce existuje spolehlivý vnitřní kontrolní systém,
- důkazní informace, které auditor získá samostatně jsou spolehlivější než informace, které mu poskytne účetní jednotka,
- písemné důkazní informace jsou spolehlivější než ústní prohlášení.

Informace může auditor považovat za spolehlivější také v případě, když jsou ověřeny z více zdrojů a shodují se. V opačném případě když informace nebudou konzistentní, je auditor nucen zvážit provedení dalších testů. Při získávání důkazních informací musí auditor brát ohled také na náklady, které musí vynaložit na jejich získání.

4.1.3 Druhy testů

Důkazní informace může auditor také získat pomocí testů, které se dělí na dva základní typy:

1. testy věcné správnosti
2. testy spolehlivosti

"Pomocí testů spolehlivosti auditor zjišťuje, zda je v účetní jednotce účinně uplatňován vnitřní kontrolní systém, testy věcné správnosti mu napomáhají získat informace o úplnosti, správnosti a průkaznosti údajů obsažených v účetnictví a v účetní závěrce." ¹

Testy věcné správnosti

V případě, že auditor získává informace pomocí testů věcné správnosti, musí dbát na následující aspekty:

1. existence - aktivum nebo pasívum k danému datu existuje,
2. majetek a závazky - k danému datu je aktivum majetkem účetní jednotky a pasívum je závazkem této jednotky
3. výskyt - uskutečněná hospodářská operace nebo případ se vztahuje k dané účetní jednotce,
4. úplnost - neexistují neevidovaná aktiva, pasíva nebo hospodářské operace,
5. ocenění - aktivum nebo pasívum je evidováno v odpovídajícím ocenění, částky přiřazené aktivům a pasívům jsou v souladu se zákonem o účetnictví, postupy účtování a s oceněním v předchozím období,
6. zobrazení - hospodářská operace je evidována ve správné částce a výnosy i náklady jsou přiřazeny správnému období,

1) Králíček, V.: Auditing. Vysoká škola ekonomická v Praze, Praha, 1997 - str.30

7. vykázaní a zveřejnění - položka je vykázána, zatříděna a popsána v souladu s uznávanými účetními postupy a s požadavky právních předpisů.

Testy spolehlivosti

Při použití testů spolehlivosti vnitřního kontrolního systému auditor zjišťuje tyto skutečnosti:

- zda funguje kontrola existence,
- zda je kontrola účinná,
- a zda kontrola působila v průběhu daného období s požadovanou spolehlivostí.

4.1.4 Metody získávání důkazních informací

V této části se auditorská směrnice věnuje metodám, kterými auditor získává důkazní informace při provádění testů spolehlivosti a věcné správnosti. Použití jednotlivých metod i jejich kombinace závisí na odborném úsudku auditora.

Základními auditorskými metodami jsou:

- prohlídka a prověrka,
- pozorování,
- dotazování a potvrzování,
- výpočty,
- analytické postupy.

Nyní budou nástroje charakterizovány tak, jak je popisuje auditorská směrnice č. 2. Detailnější rozbor jednotlivých metod bude proveden v následujících kapitolách.

1. Prohlídka a prověrka

Tato metoda získávání důkazních informací zahrnuje ověření zápisů a dokladů a prohlídku v ověření hmotných aktiv. Auditor zpravidla ověřuje tyto tři kategorie dokladů, které však mají různý stupeň spolehlivosti:

- doklady vyhotovené a držené třetí stranou,
- doklady vyhotovené třetí stranou a držené účetní jednotkou a
- doklady vyhotovené a držené účetní jednotkou.

2. Pozorování

"Pozorování spočívá ve sledování procesu nebo postupů prováděných jinými osobami. Například auditor může pozorovat fyzickou inventuru zásob prováděnou zaměstnanci účetní jednotky nebo průběh vnitřních kontrolních postupů, které nezanechávají písemné podklady pro audit." ¹

3. Dotazování a potvrzování

Informace nezbytné k provedení auditu auditor také získává prostřednictvím dotazování a to osob uvnitř dané účetní jednotky nebo osob mimo ní. Dotazování představuje rozesílání písemných dotazů adresovaných třetí straně, ale také neformální ústní rozhovory s pracovníky podniku.

Na základě potvrzování si auditor má ověřovat informace, které získal z účetnictví. Jedná se například o přímé spojení s odběratelem v případě ověřování pohledávek.

1) Auditorské směrnice: Auditorská směrnice č.2 - Postupy získávání důkazních informací při auditu, odstavec č.26

4. Výpočty

Výpočty auditor kontroluje aritmetické správnosti účetních dokladů, zápisů a propočtů.

5. Analytické postupy

Analytické postupy se provádějí různými způsoby. Může se například jednat o jednoduché porovnání údajů letošního a minulého roku, ale také složitější porovnávání za použití výpočetní techniky. Auditor pak musí prověřit příčiny neobvyklých a neočekávaných odchylek. Analytické postupy auditor může využít ve všech fázích auditu.

Případné neočekávané odchylky buď mohou znamenat změny v činnosti účetní jednotky nebo mohou představovat chybu v účetní závěrce.

V poslední části auditorské směrnice se řeší určité specifické nástroje auditora k ověření účetní závěrky, jako:

- ověřování pohledávek,
- ověřování dlouhodobých finančních investic,
- účast auditora při inventarizaci zásob.

5. NÁVRH AUDITU ROZVAHY ÚČETNÍ JEDNOTKY

V této kapitole bude proveden návrh auditu rozvahy společnosti KLM, s.r.o. za rok 2000 a to z toho důvodu, že v období kdy jsem zpracovával diplomovou práci, neměla ještě společnost účetní závěrku za rok 2001 kompletně vyhotovenou. Při ověřování účetní závěrky se tedy vychází z předpisů

platných v roce 2000, použité názvosloví již vychází ze současných předpisů a zákonů.

Nejedná se o kompletní program, který by byl prováděn při vlastním auditu. Tento návrh se týká vybraných oblastí auditu, tj. vybraných položek účetních výkazů. Hlavním cílem této diplomové práce totiž není provedení kompletního auditu rozvahy účetní jednotky. Navíc u určitých skupin účtů se k ověření využívají stejné nástroje či metody.

Cílem této kapitoly je tedy podrobnější rozbor základních nástrojů auditora k ověření účetní závěrky s důrazem na jejich praktickou aplikaci při provádění auditu rozvahy společnosti KLM, s.r.o. Jednotlivé auditorské nástroje a metody k ověřování, které byly popsány v kapitole 4., se při auditu rozvahy vzájemně prolínají a kombinují.

Mezi obecné cíle auditu rozvahy patří:

- ověřit existenci, případně vlastnictví a úplnost položek,
- získat ujištění, že jednotlivé položky jsou správně oceněny a zaúčtovány,
- ověřit, že jsou položky zaúčtovány ve správném účetním období.

Pro každou skupinu položek rozvahy existují programy neboli postupy, pomocí kterých auditor ověřuje, že zůstatky jednotlivých položek vyjadřují pravdivý a věrný obraz. Takto by měl auditor ověřit všechny položky rozvahy a to buď vyčerpávajícím způsobem nebo pomocí výběru vzorku. Z výše uvedených důvodů bude nyní popsán program auditu rozvahy u určitých skupin účtů.

5.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Do této skupiny patří majetek, jehož vstupní cena je vyšší než 60.000Kč a jeho doba použití je vyšší než jeden rok.[14]

Program auditu dlouhodobého nehmotného majetku je zaměřen na ověření následujících skutečností:

1. Existence a vlastnictví

- auditor provede výběr vzorku majetku evidovaného ke konci účetního období,
- kde je to možné (např. u softwaru) zkontroluje existenci majetku, na základě fyzické existence nebo používání,
- auditor prověří dokumentaci o existenci a vlastnictví majetku (např.: faktury, kupní smlouvy, patenty, licence, apod.).[5]

2. Přírůstky - ze všech přírůstků za dané účetní období auditor provede výběr, který je zaměřen na významné přírůstky, u nichž ověřuje:

- pořizovací cenu na základě faktur, kupních smluv a ostatní dokumentace,
- účetní postupy klienta pro aktivaci u majetku, který byl vyroben ve vlastní režii,
- zda přírůstky jsou zaúčtovány ve správném období.

3. Úbytky - obdobně jako u přírůstků na vybraném vzorku prověřuje:

- dokumentaci týkající se vyřazení,
- zda realizované výnosy z prodeje vykázané na účtu 641 jsou úměrné prodaným položkám a to porovnáním zůstatkové hodnoty evidované na účtu 541,

- zda úbytky byly zaúčtovány správně a do správného účetního období a zda byly schváleny odpovědnou osobou,
- zda vyřazené položky byly odúčtovány z hlavní knihy a vyřazeny z registru dlouhodobého majetku.

4. Ocenění - auditor ověřuje správnost ocenění, tzn. výši a způsob ocenění.

5. Opravné položky - auditor ověřuje problematiku poklesu hodnoty. Pokud se jedná o dočasný pokles hodnoty, je třeba vytvořit opravnou položku, pokud jde o trvalý pokles, je nutno odpovídající částku odepsat. Auditor musí prověřit ty položky, u kterých k této skutečnosti došlo, tzn. zda kroky, které účetní jednotka provedla jsou dostačující.[12]

6. Odpisy - auditor posuzuje zda postupy odpisování používané účetní jednotkou jsou přiměřené a v souladu s praxí v daném oboru. Auditor by měl také zvážit zda zůstatková hodnota odpovídá zbývajícím životnostem.

Pokud je to možné, tak auditor provádí odhad odpisů při použití dané odpisové sazby a průměrné hodnoty nehmotného majetku a zkontroluje zda se jeho výpočty shodují se zaúčtovanými odpisy. V případě kdy není možné použít tuto celkovou analýzu, tak auditor na vybraném vzorku kontroluje zda:

- plně odepsaný majetek není dál odpisován,
- roční odpisy u přírůstků nebo úbytků jsou v souladu s politikou klienta,
- výpočty, součty a zaúčtování je provedeno správně.[5]

Ověřovaná účetní jednotka ve své interní směrnici č. 2/2000 stanovuje plán a postup účtování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Pokud se jedná o majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok a vstupní cenou do 60.000Kč, účetní jednotka ho považuje za drobný nehmotný majetek, který se při pořízení účtuje na účet č. 510-Služby. U nehmotného majetku s dobou použitelnosti delší než jeden rok a vstupní cenou nad 60.000Kč se jedná o dlouhodobý nehmotný majetek, který se při pořízení účtuje na účet č. 041-Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku a z něho se pak uvádí do užívání zápisem na příslušné účty skupiny 01.

Tabulka č. 3: Dlouhodobý nehmotný majetek

Číslo účtu	Název účtu	Počáteční stav k 1.1.2000	Konečný stav k 31.12.2000	Obraty MD	Obraty Dal
01301	Nehmotný majetek- software	89 120,00	89 120,00	0,00	0,00

Zdroj: Účetní materiály účetní jednotky KLM, s.r.o.

Účet 013 - Software

Na tomto účtu nedošlo během sledovaného období k žádným pohybům. Jedná se o software Unix Connectivity s pořizovací cenou 50.310Kč, který byl zařazen do užívání dnem 1.3.1995 a software LOTUS Notes s pořizovací cenou 38.810Kč, který byl zařazen do užívání 1.9.1995. V roce 1995 byla hranice pro zařazení majetku jako nehmotný majetek 20.000Kč.

Majetek byl ověřen na základě fyzické existence. Navíc byla prověřena dokumentace o vlastnictví softwaru na základě došlých faktur a licence. Na účtu 041-Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku byly shromažďovány výdaje za drobný nehmotný majetek, jelikož vstupní cena u žádného z nich nepřekročila 60.000Kč, byly tyto výdaje zaúčtovány do

spotřeby na účet č. 518. Konečný zůstatek účtu 041 je nulový, tzn. že všechny položky byly zaúčtovány do spotřeby.

Odepisování dlouhodobého nehmotného majetku

Při odepisování dlouhodobého nehmotného majetku se na základě vnitropodnikové směrnice účetní a daňové odpisy rovnají. Účetní jednotka proto vychází z odpisů stanovených zákonem o dani z příjmu. Sazby koeficientů a doby odepisování platné pro rok 1995, kdy byl majetek zařazen do užívání, uvádí následující tabulky.

Tabulka č.4: Doba odepisování pro dané odpisové skupiny

Odpisová skupina	Doba odepisování
1	4 roky
2	8 let
3	15 let
4	30 let
5	45 let

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb.

Tabulka č.5: Roční odpisová sazba pro rovnoměrné (lineární) odepisování

Odpisová skupina	v prvním roce odepisování [%]	v dalších letech odepisování [%]	pro zvýšenou vstupní cenu [%]
1	14,2	28,6	25,0
2	6,2	13,4	12,5
3	3,4	6,9	6,7
4	1,4	3,4	3,4
5	1,0	2,25	2,25

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb.

Tabulka č.6: Koeficient pro zrychlené (degresivní) odpisování

Odpisová skupina	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou zůstatkovou cenu
1	4	5	4
2	8	9	8
3	15	16	15
4	30	31	30
5	45	46	45

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb.

Do kategorie dlouhodobého nehmotného majetku patří pouze dvě položky softwaru. Bylo by vhodné použít celkovou analýzu odepisování, při které se vypočítá odhad odpisů pomocí odepisové sazby a průměrné hodnoty nehmotného majetku v průběhu účetního období a tento odhad se porovná se zaúčtovanými odpisy.

Tuto analýzu však v tomto případě nelze použít z důvodu, že v průběhu odepisování tohoto nehmotného majetku došlo ke změnám v odepisových sazbách a v délce odepisování jednotlivých odepisových skupin. K ověření správnosti odpisů je tedy nutné provést testy detailních údajů.

Po provedení šetření informací týkajících se odepisování dlouhodobého nehmotného majetku lze prohlásit, že účetní jednotka provádí odepisování v souladu se zákonem o dani z příjmu a s vnitropodnikovou směrnicí.

Inventarizace dlouhodobého nehmotného majetku

Inventarizace nehmotného majetku účetní jednotky byla provedena ke dni 31.12.2000. Jelikož do dlouhodobého nehmotného majetku je zařazen pouze software, účetní jednotka

mohla provést jak dokladovou, tak i fyzickou inventuru. Při této inventarizaci nehmotného majetku nebyly zjištěny žádné rozdíly.

5.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Do kategorie dlouhodobého hmotného majetku patří samostatné movité věci a soubory movitých věcí s dobou použitelnosti delší než jeden rok a vstupní cenou vyšší než 40.000Kč.[14]

Program auditu dlouhodobého hmotného majetku:

1. Existence a vlastnictví

- u vybraného vzorku majetku se přesvědčit o fyzické existenci majetku,
- ověřit, že majetek je vlastněn klientem k datu sestavení účetní závěrky,
- ujistit se, zda je majetek správně zařazen pro účetní a daňové účely,
- uvážit, není-li potřeba vytvořit opravnou položku či je-li stanovená doba životnosti přiměřená.[5]

2. Přírůstky - viz. přírůstky v kapitole 5.1 Dlouhodobý nehmotný majetek.

3. Úbytky - viz. úbytky v kapitole 5.1 Dlouhodobý nehmotný majetek.

4. Ocenění - ocenění řeší problematiku dočasného nebo trvalého poklesu hodnoty majetku.

5. Odpisy - viz. odpisy v kapitole 5.1 Dlouhodobý nehmotný investiční majetek.

6. Další testy

Dlouhodobý hmotný majetek může účetní jednotka získat formou finančního leasingu. V tomto případě auditor ověřuje leasingové smlouvy a zjišťuje, zda majetek ve finančním leasingu účetní jednotka nezařazuje do hmotného majetku. Auditor u hmotného majetku také prověřuje, zda je majetek pojištěn, pokud tomu tak není, upozorní na to klienta.[5]

Interní směrnice č. 2/2000 definuje plán a postup účtování i pro dlouhodobý hmotný majetek. Majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok a vstupní cenou do 40.000Kč je zařazen účetní jednotkou jako drobný hmotný majetek, který se při pořízení na účet č. 50003-Spotřeba drobného majetku. U hmotného majetku s dobou použitelnosti delší než jeden rok a vstupní cenou nad 40.000Kč se jedná o dlouhodobý nehmotný majetek, který se při pořízení účtuje na účet č. 042-Pořízení dlouhodobého hmotného majetku.

Tabulka č. 8: Dlouhodobý hmotný majetek

Číslo účtu	Název účtu	Počáteční stav k 1.1.2000	Konečný stav k 31.12.2000	Obraty MD	Obraty Dal
02101	Zámková dlažba	88 580,23	88 580,23	0,00	0,00
02102	Budovy a stavby	882 082,34	882 082,34	0,00	0,00
021- Celkem	Stavby	970 662,57	970 662,57	0,00	0,00
02201	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	412 720,06	412 720,06	0,00	0,00
03101	Pozemky	115 474,00	115 474,00	0,00	0,00

Zdroj: Účetní materiály účetní jednotky KLM, s.r.o.

Účet 021 - Stavby

Na tomto účtu nedošlo během sledovaného období k žádným obrátům. Jedná se o nemovitost s pořizovací cenou 882.082,34Kč zařazenou do užívání dnem 1.10.1995 a o zámkovou dlažbu v pořizovací ceně 88.580,23Kč zařazenou do užívání od 30.6.1999.

Existence budovy a zámkové dlažby byla ověřena fyzickou prohlídkou a navíc byla ověřena dokumentace o vlastnictví pomocí došlých faktur a v případě nemovitosti výpisem z katastru nemovitostí ze dne 31.1.2001.

I když na tomto účtu nedošlo k žádnému pohybu, tzn. k žádnému technickému zhodnocení, bylo by vhodné detailněji prověřit nákladové účty 511-Opravy a udržování a 518-Ostatní služby, zda na tyto účty nebyly zaúčtovány položky, které by svým charakterem patřily do technického zhodnocení. Konečný zůstatek účtu byl ověřen na základě kupní smlouvy a došlých faktur, které dokládají technické zhodnocení.

Účet 022 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

I na tomto účtu neproběhly během sledovaného období žádné účetní operace. Tento majetek tvoří různé stroje, přístroje a zařízení, jejich celkový počet je 11 v pořizovací ceně 412.720,06Kč. Jejich rozpis, který obsahuje datum zařazení do užívání, pořizovací cenu, výši ročního odpisu, výši opravek a zůstatkovou cenu, je uveden v příloze k účetní závěrce.

Doporučil bych důkladnější prověření položek majetku jehož pořizovací cena je vyšší než 40.000Kč, tím by byly ověřeny významné položky tohoto účtu.

Odepisování dlouhodobého hmotného majetku

Při odepisování hmotného majetku účetní jednotka odepisuje pouze jedním způsobem, tzn. že účetní a daňové odpisy se rovnají. Společnost z tohoto důvodu odepisuje podle zákona o dani z příjmů. Účetní jednotka se domnívá, že životnost majetku koresponduje s dobou odepisování, kterou uvádí zmíněný zákon.

Z výpisu dlouhodobého majetku společnosti však vyplývá, že řada položek tohoto majetku je již plně odepsána, tzn. jejich zůstatková cena je nulová, ale tento majetek ještě nebyl vyřazen z užívání a stále je účetní jednotkou používán. Na základě těchto skutečností je majetek společnosti spíše podhodnocený, ale vzhledem k rozsahu tohoto majetku podle mého názoru nedochází k významnému zkreslení účetní závěrky. Ke zkreslení by však došlo při výpočtech ukazatelů finanční analýzy podniku.

Vzhledem k hodnotám jednotlivých položek majetku, které podléhají odepisování bych navrhnul prověřit odepisování nemovitosti s pořizovací cenou 882.082,34Kč zařazenou do užívání dnem 1.10.1995, jako nejvýznamnější položku dlouhodobého hmotného majetku.

Po prostudování všech dokladů, které souvisejí s odepisováním lze prohlásit že:

- odepisová sazba odpovídá účetní politice společnosti,
- plně odepsaný majetek není dále odepisován,
- výpočty, součty a účtování na odpovídajících účtech jsou správné.

031 - Pozemky

Na tomto účtu jsou evidovány:

- stavební parcela k.č. 5307/1,
- zahrada k.č. 5308,
- a pozemek k.č. 5307/2.

Ani na tomto účtu nedošlo během sledovaného období k žádným obrátům. Na základě výpisu z katastru nemovitostí ze dne 31.1.2001 bylo ověřeno vlastnictví výše uvedených pozemků. Z výpisu z katastru nemovitostí vyplývá, že stavební parcela k.č. 5307/1 včetně budovy, zahrada k.č. 5308 i pozemek k.č. 5307/2 jsou zatíženy zástavním právem za poskytnutý bankovní úvěr. Tuto skutečnost jednak potvrzuje smlouva o úvěru ze dne 23.2.1998 a také je o zástavě účtováno na podrozvahovém účtu.

Inventarizace dlouhodobého hmotného majetku

Inventarizace dlouhodobého majetku účetní jednotky byla provedena dne 31.12.2000 v rámci celkové inventarizace majetku. V případě hmotného majetku se jednalo o inventarizaci fyzickou, v případě pozemků o inventarizaci dokladovou. Při této inventarizaci nebyly zjištěny žádné rozdíly.

Účetní jednotka uvedla v příloze k účetní závěrce, že služební automobil ŠKODA Felícia Van Plus byl pořízen formou finančního pronájmu. Smlouva o finančním leasingu byla uzavřena na 36 měsíců a splátky jsou hrazeny podle přiloženého splátkového kalendáře. Bylo by vhodné ověřit tuto leasingovou smlouvu a prověřit zda uvedené splátky za rok 2000 jsou z daňového hlediska uznatelné.

5.3 Zásoby

Do kategorie zásob spadá v případě účetní jednotky KLM s.r.o. pouze skupina účtů, která se týká zboží. To znamená že se jedná o movité věci získané za účelem dalšího prodeje pokud účetní jednotka s těmito věcmi obchoduje.

Cíle auditu zásob:

- "získat přiměřené ujištění o **existenci a vlastnictví** zásob,
- získat přiměřené ujištění, že zásoby jsou **správně zaúčtovány**,
- získat přiměřené ujištění, že zásoby jsou **správně oceněny**,
- získat přiměřené ujištění, že zásoby jsou **zaúčtovány ve správném účetním období**,
- získat přiměřené ujištění, že zásoby jsou **správně klasifikovány a uvedeny v účetní závěrce.**" ¹

Důležitým zdrojem auditora k ověření zásob je účast auditora na inventarizacích. Auditor má oprávnění být přítomen při inventarizaci zásob, může si inventarizaci i vyžádat a to v oblastech, kde zjistil určité nedostatky. Smyslem inventarizace zásob je získat ujištění, že stav zásob není významně zkreslen. [7]

Cíle účasti na inventurách jsou:

- ověřit existenci zásob,
- ověřit množství zásob,
- ověřit jednotlivé operace týkajících se zásob.[6]

1) Příručka pro provádění auditu u podnikatelů - Komora auditorů České republiky
Praha, 1996

Účetní jednotka zásoby účtuje podle způsobu A. Tzn., že v průběhu účetního období se pořizovací ceny zboží účtují na vrub účtu 131-Pořízení zboží se souvztažným zápisem na odpovídající účty. Převzetí zboží na sklad se provádí účetní zápisem na vrub účtu 132-Zboží na skladě a v prodejnách a v prospěch účtu 131-Pořízení zboží.[14]

Problematicku vedení skladu v účetní jednotce upravuje směrnice č.1/2000, která stanovuje, že sklad zboží bude veden v pořizovacích cenách. Na účtu odchylek (účet č.: 13203) budou vedeny náklady spojené s pořízením zboží, nebude-li možné je promítnout přímo do pořizovací ceny. Odúčtování z účtu odchylek se provádí vždy jednorázově k 31.12. podle vztahu uvedeného v této směrnici.

Účty zboží, které účetní jednotka vykázala v rozvaze jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka č. 9: **Zásoby**

Číslo účtu	Název účtu	Počáteční stav k 1.1.2000	Konečný stav k 31.12.2000	Obraty MD	Obraty
13201	Zboží na skladě	272 559,01	146 985,47	6 543 263,52	6 668 8
13203	Vedlejší náklady s pořízením související	0,00	0,00	-2 507,73	-2 5
13210	Mražené potraviny (s DPH)	3 119,00	5 548,20	12 044,20	9 6
132- Celkem	Zboží na skladě a v prodejnách	275 678,01	152 533,67	6 552 799,99	6 675 9

Zdroj: Účetní materiály účetní jednotky KLM, s.r.o.

132 - Zboží na skladě a v prodejnách

Konečný stav tohoto účtu je o 123.144,34Kč nižší než sta počáteční. Je tedy třeba tento konečný stav účtu porovnat s výsledky inventarizace a posoudit, jestli nevznikly inventarizační rozdíly.

Inventarizace zásob

Inventarizace zásob účetní jednotky se uskutečnila dne 31.12.2000 v rámci celkové inventarizace majetku. Zásoby, respektive zboží na skladě a v prodejnách bylo ověřeno inventarizací fyzickou i dokladovou. Existence zásob byla doložena inventurními soupisy.

Inventarizační komise nezjistila žádné inventarizační rozdíly, ani nedoporučila prodej některých položek zásob. Jedná se totiž o položky zásob, které účetní jednotka musí mít na skladě, aby zajistila bezproblémový chod firmy. Nejedná se tedy o zásoby pomalu obrátkové, zastaralé ani nadbytečné. Z těchto důvodů si nemyslím, že by bylo nutné vytvářet opravné položky.

5.4 Pohledávky z obchodního styku a ostatní pohledávky

Mezi pohledávky z obchodního styku se řadí pohledávky vzniklé prodejem zboží a služeb, které se začleňují jako oběžná aktiva. Do kategorie ostatních pohledávek se řadí pohledávky za obchodní partnery (např. provozní zálohy) a pohledávky k dalším subjektům.[8]

Cíle auditu pohledávek jsou obdobné jako cíle při provádění auditu zásob, viz. kapitola 5.3.

Existence pohledávek se ověřuje na základě ověřovacích dopisů, které účetní jednotka rozesílá těm obchodním partnerům, vůči kterým má danou pohledávku. Nemusí se jednat o všechny doposud neuhrazené pohledávky, často stačí provést výběr na základě doporučení auditora. Je vhodné sestavit ověřovací dopis tak, aby vždy vyžadoval odpověď dlužníka, tzn. jak při souhlasu tak i nesouhlasu. Dále je nutné ověřit zůstatek vykázaný v saldokontu pohledávek a zůstatek u pohledávek v hlavní knize. Pokud zůstatek souhlasí, provede auditor rozbor neuhrazených pohledávek podle stáří a jednotlivých obchodních partnerů. [11]

Ocenění pohledávek se týká opravných položek, které se vytvářejí pro pochybné a nedobytné pohledávky. Auditor ověřuje zda účetní jednotka opravnou položku k těmto pohledávkám vytvořila, pokud ano kontroluje její přiměřenost a způsob zaúčtování. Auditor také řeší problematiku daňových a účetních opravných položek.

Zaúčtování do správného období se ověří pomocí vzorku prodejních faktur a podpůrné dokumentace. Auditor zjišťuje, zda účetní jednotka zaúčtovala výnosy do správného období. [5]

Následující tabulka uvádí obraty, počáteční a konečné stavy pro účty pohledávek, jak je účetní jednotka vykázala v rozvaze. Ostatní pohledávky nejsou v tabulce uvedeny z důvodu nulových stavů i obrátů.

Tabulka č. 10: Pohledávky z obchodního styku a ostatní pohledávky

Číslo účtu	Název účtu	Počáteční stav k 1.1.2000	Konečný stav k 31.12.2000	Obraty MD	Obraty D
31101	Odběratelé	534 369,15	502 114,20	11 707 506,40	11 739 761
31401	Poskytnuté provozní zálohy	46 634,90	35 539,22	449 022,08	460 297
33501	Pohledávky za zaměstnanci	1 782,00	3 312,00	44 088,00	42 558

Zdroj: Účetní materiály účetní jednotky KLM, s.r.o.

311 - Odběratelé

Jedná se o pohledávky vzniklé prodejem zboží a služeb představující nejdůležitější část této účetní kategorie. Konečný zůstatek tohoto účtu ve výši 502.114,20Kč je nutné prověřit řádným způsobem. Nezbytným krokem při ověřování pohledávek je porovnat zůstatek saldokonta odběratelů s celkovým stavem v hlavní knize.

Existence a vlastnictví pohledávek, které byly v době provádění auditu již uhrazeny, není třeba ověřovat pomocí ověřovacích dopisů. Pro kontrolu těchto faktur vystavených účetní jednotkou KLM, s.r.o. bych doporučil prověřit ty, jejichž hodnota převyšuje 10.000Kč. Takto určený vzorek zajišťuje ověření významných položek. Existence takto vybraných pohledávek je ověřena tím, že daná pohledávka byla uhrazena.

K ověření zda pohledávky byly zaúčtovány do správného účetní období byl použit následující postup:

- byl proveden výběr odběratelských faktur, které byly zaúčtovány dva týdny před a dva týdny po skončení roku 2000,

- u tohoto vybraného vzorku faktur byla ověřena podpůrná dokumentace, tzn. dodací listy,
- následně bylo prověřeno správné zaúčtování výnosů z těchto účetních operací.

Jelikož zůstatek saldokonta odběratelů se shoduje s celkovým stavem v hlavní knize, pozornost auditora se zaměřuje především na pohledávky, které v době realizace auditu ještě nebyly splaceny. U neuhrazených pohledávek je nutná analýza dle jejich stáří a jednotlivých odběratelů.

Společnost vede podrobné třídění pohledávek v analytické evidenci. Pohledávky jsou členěny podle jednotlivých odběratelů i dle doby jejich vzniku. Z této analýzy vyplynulo, že dvě pohledávky nebyly splaceny ani po 360-ti dnech po lhůtě splatnosti. Účetní jednotka tedy na konci roku 2000 vytvořila dvě daňové opravné položky ve výši 33% z dlužných částek. Jedna z těchto pohledávek byla v následujícím roce uhrazena, došlo proto ke zrušení opravné položky a navýšení daňového základu. Druhá z těchto pohledávek nebyla dosud uhrazena, ale společnost se rozhodla neřešit tento spor soudní cestou. Až uplyne doba 4 let od doby splatnosti, měla by účetní jednotka tuto pohledávku plně účetně odepsat.

Účetní jednotka nemá žádné pohledávky v cizích měnách, není se tedy třeba zabývat problematikou přepočtu kurzu a kursových rozdílů.

314 - Poskytnuté provozní zálohy

Na tomto účtu účetní jednotka eviduje poskytnuté zálohy svým dodavatelům.

Následující tabulka uvádí rozpis poskytnutých provozních záloh za dané účetní období.

Tabulka č. 11: Poskytnuté provozní zálohy

Číslo účtu	Název účtu	Počáteční stav k 1.1.2000	Konečný stav k 31.12.2000	Obraty MD	Obraty 1
31401	Krátkodobé zálohy	0,00	0,00	347 871,20	347 87
31402	Záloha-plyn	8 800,00	10 600,00	1 800,00	
31403	Záloha-elektřina	0,00	0,00	0,00	
31404	Záloha-vodné, stočné	600,00	900,00	300,00	
31405	Leasing	37 234,90	23 859,22	99 050,88	112 42
314- Celkem	Poskytnuté provozní zálohy	46 634,90	35 539,22	449 022,08	460 29

Zdroj: Účetní materiály účetní jednotky KLM, s.r.o.

335 - Pohledávky za zaměstnanci

Na tento účet pohledávek společnost účtuje pohledávky vůči zaměstnancům za stravenky. Zůstatek účtu ve výši 3.312Kč není v porovnání s ostatními účty pohledávek významný a nevyžaduje zvláštní ověřování.

Inventarizace pohledávek

Dokladová inventarizace pohledávek účetní jednotky byla provedena dne 31.12.2000 v rámci celkové inventarizace majetku. Existence pohledávek byla zjištěna dokladovou inventarizací. Při této inventarizaci nebyly zjištěny žádné rozdíly.

5.5 Vlastní kapitál

Program auditu vlastního kapitálu je zaměřen na následující skutečnosti:

1. Základní kapitál

Auditor musí porovnat částku zapsaného základního kapitálu z obchodního rejstříku se záznamy účetní jednotky. Jedná se např. o doklady o založení, registraci a zápisy valných hromad.[12]

2. Zákonný rezervní fond

Tvorba zákonného rezervního fondu je upravena obchodním zákoníkem. Obchodní zákoník udává minimální výši rezervního fondu a postup jeho tvorby. Tvorba fondu nad rámec obchodního zákoníku může být definována ve společenské smlouvě nebo ve stanovách.

Auditor ověřuje, zda účetní jednotka tvořila zákoný rezervní fond v souladu se zákonem, společenskou smlouvou nebo stanovami. V případě použití tohoto fondu auditor ověřuje účel čerpání a způsob zaúčtování.[1]

3. Fondy tvořené ze zisku

Jedná se o dobrovolné fondy, které se tvoří ze zisku na základě společenské smlouvy či stanov. U těchto fondů auditor prověřuje:

- zda byly všechny nezbytné fondy vytvořeny a spravovány dle společenské smlouvy nebo stanov,
- zda použití a ostatní změny ve fondech jsou v souladu s výše uvedenými dokumenty.[5]

4. Hospodářské výsledky minulých let

Auditor zjišťuje zda všechny úbytky a přírůstky nerozděleného zisku korespondují s odsouhlaseným způsobem rozdělení zisku a krytí ztráty.[8]

Následující tabulka uvádí přehled účtů, které se vztahují k vlastnímu kapitálu.

Tabulka č. 12: Vlastní kapitál

Číslo účtu	Název účtu	Počáteční stav k 1.1.2000	Konečný stav k 31.12.2000	Obraty MD	Obraty Dal
41101	Základní kapitál	150 000,00	150 000,00	0,00	0,00
42101	Zákonný rezervní fond	13 000,00	13 000,00	0,00	0,00
428- Celkem	Nerozdělený zisk/ztráta minulých let	-415 504,63	3 205,17	151 050,00	569 759,80

Zdroj: Účetní materiály účetní jednotky KLM, s.r.o.

411 - Základní kapitál

V průběhu roku 2000 nedošlo ke změně ve výši základního kapitálu. Poslední změna v jeho výši byla uskutečněna ke dni 1.1.1996, jak dokládá usnesení valné hromady. Základní kapitál byl ověřen na základě výpisu z obchodního rejstříku ze dne 26.1.2001. Vklady všech tří společníků jsou již plně splaceny, proto není nutné další ověřování.

421 - Zákonný rezervní fond

Obchodní zákoník uvádí: "Společnost s ručením omezeným je povinna tvořit zákonný rezervní fond z čistého zisku vykázaného v řádné účetní závěrce nejméně 5% z čistého zisku

až do výše minimálně 10% ze základního kapitálu, pokud společenská smlouva či stanovy neurčí jinak." ¹

Jelikož společenská smlouva a stanovy neřeší problematiku zákonného rezervního fondu, účetní jednotka vychází pouze z obchodního zákoníku. Společnost dosáhla za rok 1999 zisku po zdanění ve výši 569.759,80Kč. Byla tedy povinna přidělit do zákonného rezervního fondu minimálně 2000Kč, aby jeho výše splnila zákonný limit deseti procent základního kapitálu.

Účetní jednotka to však neučinila a porušila tím zákonný předpis, čímž se vystavuje riziku udělení pokuty od finančního úřadu.

428 - Nerozdělený zisk minulých let

Během roku 2000 valná hromada účetní jednotky rozhodla, že hospodářský výsledek za rok 1999 ve výši 569.759,80Kč bude použit k uhrazení ztráty z minulých let. Valná hromada společnosti také rozhodla o rozdělení zisku společníkům v celkové výši 150.000Kč. Jak již bylo uvedeno u účtu 421- Zákonný rezervní fond, část zisku, přesně 2.000Kč, měla být převedena právě do tohoto fondu.

Jednotlivé účetní operace na tomto účtu byly řádně doloženy a bylo také ověřeno správné zaúčtování, není tedy nutné dále prověřovat tento účet jinými testy.

1) Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, paragraf 124, odstavec 1

5.6 Závazky z obchodního styku a ostatní závazky

Do této kategorie závazků z obchodního styku patří především závazky vyplývající z nákupu zboží a služeb od dodavatelů. Ostatní závazky vyplývají ze vztahu účetní jednotky k zaměstnancům, k institucím zdravotního pojištění a sociálního zabezpečení, k dalším orgánům státní správy a ke společníkům.[12]

Při auditu závazků z obchodního styku a ostatních závazků se auditor zaměřuje na následující skutečnosti:

- auditor si vyžádá od účetní jednotky rozpis zůstatků účtů závazků z analytické evidence, které porovnává se záznamy v hlavní knize,
- zpravidla je nutné, aby auditor provedl výběr významných položek závazků a to z důvodu velkého objemu závazků,
- u neuhrazených závazků je vhodné použít ověřovací dopisy.[5]

Cíle auditu závazků jsou shodné s cíly auditu pohledávek, které byly detailněji rozebrány v kapitole 5.4.

Přehled závazků z obchodního styku a ostatních závazků společnosti KLM, s.r.o. udává následující tabulka.

Tabulka č. 14: Závazky z obchodního styku a ostatní závazky

Číslo účtu	Název účtu	Počáteční stav k 1.1.2000	Konečný stav k 31.12.2000	Obraty MD	Obraty Dal
32101	Dodavatelé	524 110,68	279 383,20	9 665 904,29	9 421 176,81
32402	Přijaté zálohy- ostatní	26 000,00	50 000,00	743 964,00	767 964,00
33101	Zaměstnanci	21 275,00	93 530,00	827 678,00	899 933,00
33601	Sociální poj. pracovníků	16 087,00	17 093,00	123 694,00	124 700,00
33602	Zdravotní poj. pracovníků	6 387,00	6 787,00	49 118,00	49 518,00
336- Celkem	Zúčtování s institucemi SZ a ZP	22 474,00	23 880,00	172 812,00	174 218,00
37901	Jiné závazky	0,00	0,00	33 257,00	33 257,00

Zdroj: Účetní materiály účetní jednotky KLM, s.r.o.

321 - Dodavatelé

Na tomto účtu jsou evidovány závazky za dodané zboží a služby vůči všem dodavatelům (pozn.: společnost neobchoduje se zahraničím). Konečný zůstatek ve výši 279.383,20Kč je nutné řádně ověřit.

Uhrazené závazky stačí ověřit kontrolou jejich plateb během roku. Stejně jako u pohledávek z obchodního styku bych doporučil ověřit závazky, jejichž hodnota převyšuje 10.000Kč. Takto určený vzorek zajišťuje ověření významných položek. Ověřovací dopisy se použijí pouze na závazky, které v době auditu nebyly ještě splaceny.

Z rozpisu doposud neuhrazených závazků podle jednotlivých dodavatelů a doby jejich vzniku je patrné, že není třeba provádět další šetření, jelikož u doposud neuhrazených závazků ještě neuplynula doba platnosti.

K ověření zda závazky byly zaúčtovány do správného účetní období byl proveden výběr došlých faktur, které byly zaúčtovány dva týdny před a dva týdny po skončení roku 2000, u tohoto vybraného vzorku faktur bylo prověřeno správné zaúčtování účetních operací.

Účetní jednotka nemá žádné závazky vůči zahraničí, není nutné se zabývat problematikou přepočtu kurzu a kursových rozdílů.

324 - Přijaté zálohy

Na tomto účtu účetní jednotka eviduje přijaté krátkodobé zálohy od svých odběratelů před splněním závazku. Konečný zůstatek nepředstavuje v porovnání s jinými účty významnou položku, není proto nutné další ověřování tohoto účtu.

331 - Zaměstnanci

Jedná se o závazky vyplývající z pracovněprávních vztahů. Konečný zůstatek účtuje představuje nevyplacené mzdy za prosinec 2000. Konečný stav byl ověřen na základě mzdových listů vedených podle jednotlivých zaměstnanců.

336 - Zúčtování s institucemi SZ a ZP

Ve prospěch tohoto účtu účetní jednotka účtuje závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění souvztažně na vrub účtu 524-Zákonné sociální pojištění a 525-Ostatní sociální pojištění v případě částek hrazených zaměstnavatelem, u částek hrazených zaměstnancem souvztažně na vrub účtu 331-Zaměstnanci. Na vrub účtu 336 společnost účtuje nároky na výplaty sociálních dávek.[14]

Společnost vede u tohoto účtu analytickou evidenci k oddělení SZ a ZP. Tento účet byl ověřen při kontrole účtu 331. Byl také proveden kontrolní výpočet, který prokázal, že zůstatek účtu 336-Zúčtování s institucemi SZ a ZP odpovídá sociálnímu pojištění odváděného z prosincových mezd.

379 - Jiné závazky

Na tento účet účetní jednotka účtuje různá zákonná pojištění. Z důvodu nulového počátečního a konečného stavu a z důvodu zanedbatelného obratu během roku není třeba tento účet ověřovat detailněji.

Inventarizace závazků

Dokladová inventarizace závazků účetní jednotky byla provedena dne 31.12.2000 a nebyly zjištěny žádné inventarizační rozdíly.

5.7 Daně

Program auditu daní je zaměřen na daňové závazky účetní jednotky vůči státu a to především na následující problematiku:[5]

1. Kontrola zůstatků

- zjišťuje, zda ztráty z předchozích období byly správně převedeny,
- kontroluje placení záloh na daň na základě posledního daňového přiznání.

2. Správnost zaúčtování

- auditor musí prověřit rozpis zůstatků účtů, které souvisejí s daní z příjmů,
- dále kontroluje platby daní.

3. Prověření korespondence s finančním úřadem

- je nutné prověřit, zda daňové přiznání a jiná korespondence s fin. úřadem je společností uchovávána,
- zjistit, zda účetní jednotka přijala připomínky z poslední kontroly finančního úřadu.

4. Analýza zdanitelných příjmů a daňově uznatelných nákladů

5. Porovnání účetního a daňového zisku popřípadě ztráty

6. Daňové přiznání

- ověřit, zda daňové přiznání bylo sestaveno na základě konečné verze účetních výkazů.

Následující tabulka uvádí jednotlivé účty daní v účetní jednotce KLM, s.r.o.

Tabulka č. 15: Daně

Číslo účtu	Název účtu	Počáteční stav k 1.1.2000	Konečný stav k 31.12.2000	Obraty MD	Obraty Dal
34101	Daň z příjmů-s.r.o.	18 900,00	77 100,00	19 950,00	78 150,00
34201	Daň ze závislé činnosti	7 120,00	79 250,00	46 840,00	118 970,00
34202	Srážková daň	0,00	0,00	23 880,00	23 880,00
343- Celkem	Daň z přidané hodnoty	-5 931,00	31 014,00	4 913 594,08	4 950 539,08
34501	Daň silniční	0,00	25,00	0,00	25,00

Zdroj: Účetní materiály účetní jednotky KLM, s.r.o.

341 - Daň z příjmů

Při výpočtu daně z příjmů vychází účetní jednotka ze zákona o daních z příjmů, protože je poplatníkem daně z příjmů právnických osob. Účetní jednotka vede analytickou evidenci daňově neúčinných nákladů, o které je upravován účetní hospodářský výsledek vypočítaný rozdílem výnosů a nákladů.

Společnost platila daň z příjmů zálohově každé čtvrtletí. Účetní jednotka nevyužívá služeb daňového poradce, tak by bylo vhodné výpočet detailněji prověřit, i když povinností auditora to není.

Kontrola výpočtu daně z příjmů byla provedena a výsledná daňová povinnost se shoduje s daňovým přiznáním. Dále byla provedena kontrola správného zaúčtování daně z příjmů. Splatná daň z příjmů z běžné činnosti (účet 591) byla souvztažně zaúčtována s účtem 341-Daň z příjmů.

342 - Ostatní přímé daně

Na tomto účtu společnost eviduje daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Jedná se tedy o daň z příjmů zaměstnanců, jejíž výpočet byl ověřován při kontrole účtu 331-Zaměstnanci na základě mzdových listů. Z tohoto důvodu není nutné další ověřování.

343 - Daň z přidané hodnoty

Účetní jednotka vede u tohoto účtu podrobnou analytickou evidenci podle sazeb daně z přidané hodnoty a to jak na vstupu, tak také i na výstupu. Společnost je měsíčním plátcem DPH. Konečný zůstatek účtu ve výši 31.014Kč představuje závazek daný rozdílem DPH na vstupu a výstupu. Tento účet

není možné prověřit vyčerpávajícím způsobem z důvodu velkého množství dokladů. Byla provedena kontrola jak posledního daňového přiznání za rok 2000, tak také kontrola související dokladů. Při tomto šetření nebyla zjištěna žádná nesprávnost.

345 - Ostatní nepřímé daně a poplatky

Na tomto účtu evidovala účetní jednotka silniční daň. Zůstatek účtu a obraty nejsou významné, aby bylo nutné provádět další šetření.

6. ZÁVĚR

Cílem diplomové práce bylo podání přehledného obrazu hlavních nástrojů auditora, které jsou používány k ověření účetní závěrky podniku. Při daném rozsahu diplomové práce nebylo možné provést kompletní audit účetní závěrky. S ohledem na stanovený cíl je práce zaměřena na ty nástroje auditora, které jsou využívány k ověření rozvahy účetní jednotky.

Praktická část popisuje postup při ověřování jednotlivých skupin účtů rozvahy dané účetní jednotky. Pokud by byl prováděn skutečný kompletní audit účetní jednotky, samozřejmě by zahrnoval všechny položky rozvahy.

Při ověřování vybraných skupin účtů rozvahy společnosti KLM, s.r.o. jsem nezjistil takové zásadní skutečnosti, které by mohly výrazným způsobem zkreslit hodnoty vykázané společností v účetní závěrce. Jelikož u některých položek účtů byly zjištěny nesprávnosti, obsahují dané kapitoly popis těchto nesprávností a doporučení jejich odstranění. Podle mého

názoru tyto nesprávnosti neovlivňují výrazným způsobem účetní závěrku společnosti.

V diplomové práci nebyla řešena problematika ověření výsledovky účetní jednotky, které by běžný audit zahrnoval. Výsledkové a rozvahové účty na sobě do velké míry závisí, z toho vyplývá, že při ověřování rozvahy byla řada výsledkových účtů také ověřena. Obecně platí pravidlo, že pokud při ověření rozvahy nejsou zjištěny významné nesprávnosti, tak i výsledovka bude věrně a pravdivě zachycovat skutečnost.

Zpracování diplomové práce na dané téma bylo pro mne velmi zajímavé a přínosné. Měl jsem možnost pohlédnout na účetnictví z jiné stránky, než z jaké jsem ho doposud znal. Pochopil jsem, že audit není kontrola všech účetních operací v podniku, ale že se jedná o posouzení správnosti účetnictví jako celku. Navíc při této činnosti je nutné řešit nejen problémy z oblasti účetnictví, ale také z řady dalších oblastí, jakými jsou daně, právo, finanční řízení podniku.

Tato práce mě zajímá a v budoucnu bych v ní rád pokračoval, protože vyžaduje znalost řady činností podniku a dává možnost pohlédnout na fungování podniku jako celku.

Seznam literatury

1. Auditorské směrnice
2. Králíček, V.: Auditing. Vysoká škola ekonomická v Praze, Praha, 1997
3. Králíček, V. - Müllerová, L.: Auditing. Svaz účetních v nakladatelství Bilance, Praha, 1998
4. Meigs, B., W. - Whittington, R., O. - Pany, K. - Meigs, F., R.: Principles of Auditing. IRWIN, Boston, 1989.
5. Příručka pro provádění auditu u podnikatelů - Komora auditorů České republiky, Praha, 1996
6. Podhorský, J. - Svobodová, J.: Inventarizace - praktický průvodce. ANAG, Olomouc, 2001
7. Schiffer, V.: Inventarizace majetku a zákon o účetnictví. VM-PULS, Praha, 1995
8. Šťastný, Z. - Škampa, J. - Nesrovnal, J. - Vorbová, H: Účetní závěrka 97. SAGIT, Ostrava, 1997
9. Dunn, J. - Gray, I. - Walters, D.: Auditing, učebnice 1. Bilance, Praha, 1993
10. Dunn, J. - Gray, I. - Walters, D.: Auditing, učebnice 2. Bilance, Praha, 1993
11. Dunn, J. - Gray, I. - Walters, D.: Auditing, učebnice 3. Bilance, Praha, 1993
12. Dunn, J. - Gray, I. - Walters, D.: Auditing, učebnice 4. Bilance, Praha, 1994
13. Dunn, J. - Gray, I. - Walters, D.: Auditing, učebnice 5. Bilance, Praha, 1994
14. Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví
15. Zákon č. 254/2000 Sb. o auditorech
16. Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník
17. Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů

18. Kořínková ,A.: Postupy ověřování účetní závěrky auditorem. [Diplomová práce]. Liberec 2000. - Technická univerzita v Liberci. Hospodářská fakulta
19. Účetní materiály účetní jednotky KLM, s.r.o.

Seznam příloh

1. ROZVAHA ve zkráceném rozsahu k 1.1.2000.....3
2. ROZVAHA ve zkráceném rozsahu k 31.12.2000.....3
3. Výkaz zisku a ztrát ve zkráceném rozsahu k 31.12.2000.....1

Příloha č.1

ROZVAHA VE ZKRÁCENÉM ROZSAHU K 1.1.2000

ROZVAHA ve zkráceném rozsahu k 1.1.2000

	Řádek	Brutto	Korekce	Netto
AKTIVA CELKEM	001	1918873,91	-625197,06	1293676,85
Pohledávky za upsané vlastní jmění	002	0,00		0,00
Stálá aktiva	003	1587976,63	-625197,06	962779,57
Nehmotný investiční majetek	004	89120,00	-79838,00	9282,00
Hmotný investiční majetek	005	1498856,63	-545359,06	953497,57
Pozemky	006	115474,00		115474,00
Budovy, haly, stavby	007	970662,57	-132639,00	838023,57
Stroje, přístroje a zařízení, dopravní prostředky a inventář	008	412720,06	-412720,06	0,00
Pěstitelské celky trvalých porostů	009	0,00	0,00	0,00
Základní stádo a tažná zvířata	010	0,00	0,00	0,00
Jiný hmotný investiční majetek	011	0,00	0,00	0,00
Opravná položka k nabytému majetku	012	0,00	0,00	0,00
Nedokončené hmotné investice	013	0,00	0,00	0,00
Poskytnuté zálohy na hmotný investiční majetek	014	0,00	0,00	0,00
Finanční investice	015	0,00	0,00	0,00
Podílové cenné papíry a vklady-rozhodující vliv	016	0,00	0,00	0,00
Podílové cenné papíry a vklady-podstatný vliv	017	0,00	0,00	0,00
Ostatní investiční cenné papíry a vklady	018	0,00	0,00	0,00
Půjčky podnikům ve skupině	019	0,00	0,00	0,00
Jiné finanční investice	020	0,00	0,00	0,00
Oběžná aktiva	021	330897,28	0,00	330897,28
Zásoby	022	322312,91	0,00	322312,91
Materiál	023	0,00	0,00	0,00
Nedokončená výroba a polotovary	024	0,00	0,00	0,00
Výrobky	025	0,00	0,00	0,00
Zvířata	026	0,00	0,00	0,00
Zboží	027	275678,01	0,00	275678,01
Poskytnuté zálohy na zásoby	028	46634,90	0,00	46634,90
Dlouhodobé pohledávky	029	0,00	0,00	0,00
Pohledávky z obchodního styku	030	0,00	0,00	0,00
Pohledávky ke společníkům a sdružení	031	0,00	0,00	0,00
Pohledávky v podnicích s rozhodujícím vlivem	032	0,00	0,00	0,00
Pohledávky v podnicích s podstatným vlivem	033	0,00	0,00	0,00
Jiné pohledávky	034	0,00	0,00	0,00
Krátkodobé pohledávky	035	542082,15	0,00	542082,15
Pohledávky z obchodního styku	036	534369,15	0,00	534369,15
Pohledávky ke společníkům a sdružení	037	0,00	0,00	0,00
Sociální zabezpečení	038	0,00	0,00	0,00
Stát - daňové pohledávky	039	5931,00	0,00	5931,00
Stát - odložená daňová pohledávka	040	0,00	0,00	0,00
Pohledávky v podnicích s rozhodujícím vlivem	041	0,00	0,00	0,00
Pohledávky v podnicích s podstatným vlivem	042	0,00	0,00	0,00
Jiné pohledávky	043	1782,00	0,00	1782,00
Finanční majetek	044	-533497,78	0,00	-533497,78
Peníze	045	187080,40		187080,40
Účty v bankách	046	-720578,18		-720578,18
Krátkodobý finanční majetek	047	0,00	0,00	0,00

Ostatní aktiva - přechodné účty aktiv	048	0,00	0,00	0,00
Časové rozlišení	049	0,00	0,00	0,00
Náklady příštích období	050	0,00		0,00
Příjmy příštích období	051	0,00		0,00
Kurzové rozdíly aktivní	052	0,00		0,00
Dohadné účty aktivní	053	0,00		0,00
Kontrolní číslo	998	7999095,70	2833670,30	5165425,40
		Stav v běžném účetním období	Stav v minulé účetním období	
PASIVA CELKEM	054	1293676,85		
Vlastní jmění	055	317255,17		
Základní jmění	056	150000,00		
Vlastní akcie	058	0,00		
Kapitálové fondy	059	0,00		
Emisní ážio	060	0,00		
Ostatní kapitálové fondy	061	0,00		
Oceňovací rozdíly z přecenění majetku	062	0,00		
Oceňovací rozdíly z kapitálových účastí	063	0,00		
Fondy ze zisku	064	13000,00		
Zákonný rezervní fond	065	13000,00		
Nedělitelný fond	066	0,00		
Statutární a ostatní fondy	067	0,00		
Hospodářský výsledek minulých let	068	154255,17		
Nerozdělený zisk minulých let	069	154255,17		
Neuhrazená ztráta minulých let	070	0,00		
Hospodářský výsledek běžného účetního období	071	0,00		
Cizí zdroje	072	910979,68		
Rezervy	073	7500,00		
Rezervy zákonné	074	7500,00		
Rezerva na kursové ztráty	075			
Ostatní rezervy	076	0,00		
Dlouhodobé závazky	077	0,00		
Závazky k podnikům s rozhodujícím vlivem	078	0,00		
Závazky k podnikům s podstatným vlivem	079	0,00		
Dlouhodobé přijaté zálohy	080	0,00		
Emitované dluhopisy	081	0,00		
Dlouhodobé směnky k úhradě	082	0,00		
Jiné dlouhodobé závazky	083	0,00		
Krátkodobé závazky	084	627979,68		
Závazky z obchodního styku	085	550110,68		
Závazky ke společníkům a sdružení	086	0,00		
Závazky k zaměstnancům	0087	21275,00		
Závazky ze sociálního zabezpečení	088	22474,00		
Stát - daňové závazky a dotace	089	26020,00		
Stát - odložený daňový zisk	090	0,00		
Závazky k podnikům s rozhodujícím vlivem	091	0,00		
Závazky k podnikům s podstatným vlivem	092	0,00		
Jiné závazky	093	8100,00		
Bankovní úvěry s výpomocí	094	20800,00		
Bankovní úvěry dlouhodobé	095	0,00		
Běžné bankovní úvěry	096	20800,00		
Krátkodobé finanční výpomoci	097	0,00		
Ostatní pasiva-přechodné účty pasiv	098	23400,00		

Časové rozlišení	099	0,00	
Výdaje příštích období	100	0,00	
Výnosy příštích období	101	23400,00	
Kurzové rozdíly pasivní	102	0,00	
Dohadné účty pasivní	103	11992,00	
Kontrolní číslo	999	5136920,57	

Příloha č.2

ROZVAHA VE ZKRÁCENÉM ROZSAHU K 31.12.2000

ROZVAHA ve zkráceném rozsahu k 31.12.2000

	Řádek	Brutto	Korekce	Netto
AKTIVA CELKEM	001	1870436,58	-693931,06	1176505,52
Pohledávky za upsané vlastní jmění	002	0,00		0,00
stálá aktiva	003	1587976,63	-693931,06	894045,57
Nehmotný investiční majetek	004	89120,00	-89120,00	0,00
Hmotný investiční majetek	005	1498856,63	-604811,06	894045,57
Pozemky	006	115474,00	0,00	115474,00
Budovy, haly, stavby	007	970662,57	-192091,00	778571,57
Stroje, přístroje a zařízení, dopravní prostředky a inventář	008	412720,06	-412720,06	0,00
Pěstitelské celky trvalých porostů	009	0,00	0,00	0,00
Základní stádo a tažná zvířata	010	0,00	0,00	0,00
Jiný hmotný investiční majetek	011	0,00	0,00	0,00
Opravná položka k nabytému majetku	012	0,00	0,00	0,00
Nedokončené hmotné investice	013	0,00	0,00	0,00
Poskytnuté zálohy na hmotný investiční majetek	014	0,00	0,00	0,00
Finanční investice	015	0,00	0,00	0,00
Podílové cenné papíry a vklady-rozhodující vliv	016	0,00	0,00	0,00
Podílové cenné papíry a vklady-podstatný vliv	017	0,00	0,00	0,00
Ostatní investiční cenné papíry a vklady	018	0,00	0,00	0,00
Půjčky podnikům ve skupině	019	0,00	0,00	0,00
Jiné finanční investice	020	0,00	0,00	0,00
Oběžná aktiva	021	282459,95	0,00	284459,95
Zásoby	022	187892,89	0,00	187892,89
Materiál	023	0,00	0,00	0,00
Nedokončená výroba a polotovary	024	0,00	0,00	0,00
Výrobky	025	0,00	0,00	0,00
Zvířata	026	0,00	0,00	0,00
Zboží	027	152533,67	0,00	152533,67
Poskytnuté zálohy na zásoby	028	35359,22	0,00	3535,22
Dlouhodobé pohledávky	029	0,00	0,00	0,00
Pohledávky z obchodního styku	030	0,00	0,00	0,00
Pohledávky ke společníkům a sdružení	031	0,00	0,00	0,00
Pohledávky v podnicích s rozhodujícím vlivem	032	0,00	0,00	0,00
Pohledávky v podnicích s podstatným vlivem	033	0,00	0,00	0,00
Jiné pohledávky	034	0,00	0,00	0,00
Krátkodobé pohledávky	035	505426,20	0,00	505426,20
Pohledávky z obchodního styku	036	502114,20	0,00	502114,20
Pohledávky ke společníkům a sdružení	037	0,00	0,00	0,00
Sociální zabezpečení	038	0,00	0,00	0,00
Stát - daňové pohledávky	039	0,00	0,00	0,00
Stát - odložená daňová pohledávka	040	0,00	0,00	0,00
Pohledávky v podnicích s rozhodujícím vlivem	041	0,00	0,00	0,00
Pohledávky v podnicích s podstatným vlivem	042	0,00	0,00	0,00
Jiné pohledávky	043	3312,00	0,00	3312,00
Finanční majetek	044	-410859,14	0,00	-410859,14
Peníze	045	45171,80		45171,80
Účty v bankách	046	-456030,94		-456030,94
Krátkodobý finanční majetek	047	0,00	0,00	0,00
Ostatní aktiva - přechodné účty aktiv	048	0,00	0,00	0,00

Časové rozlišení	049	0,00	0,00	0,00
Náklady příštích období	050	0,00		0,00
Příjmy příštích období	051	0,00		0,00
Kurzové rozdíly aktivní	052	0,00		0,00
Dohadné účty aktivní	053	0,00		0,00
Kontrolní číslo	998	7805346,38	3099324,30	4706022,08
		Stav v běžném účetním období	Stav v minulé účetním období	
PASIVA CELKEM	054	1179505,52	1293776,85	
Vlastní jmění	055	373075,32	317255,17	
Základní jmění	056	150000,00	150000,00	
Vlastní akcie	058	0,00	0,00	
Kapitálové fondy	059	0,00	0,00	
Emisní ážio	060	0,00	0,00	
Ostatní kapitálové fondy	061	0,00	0,00	
Oceňovací rozdíly z přecenění majetku	062	0,00	0,00	
Oceňovací rozdíly z kapitálových účastí	063	0,00	0,00	
Fondy ze zisku	064	13000,00	13000,00	
Zákonný rezervní fond	065	13000,00	13000,00	
Nedělitelný fond	066	0,00	0,00	
Statutární a ostatní fondy	067	0,00	0,00	
Hospodářský výsledek minulých let	068	3205,17	-415504,63	
Nerozdělený zisk minulých let	069	3205,17	-415504,63	
Neuhrazená ztráta minulých let	070	0,00	0,00	
Hospodářský výsledek běžného účetního období	071	206870,15	596759,80	
Cizí zdroje	072	790675,20	902879,68	
Rezervy	073	156493,00	75000,00	
Rezervy zákonné	074	156493,00	75000,00	
Rezerva na kurzové ztráty	075	0,00	0,00	
Ostatní rezervy	076	0,00	0,00	
Dlouhodobé závazky	077	0,00	0,00	
Závazky k podnikům s rozhodujícím vlivem	078	0,00	0,00	
Závazky k podnikům s podstatným vlivem	079	0,00	0,00	
Dlouhodobé přijaté zálohy	080	0,00	0,00	
Emitované dluhopisy	081	0,00	0,00	
Dlouhodobé směnky k úhradě	082	0,00	0,00	
Jiné dlouhodobé závazky	083	0,00	0,00	
Krátkodobé závazky	084	634182,20	619879,98	
Závazky z obchodního styku	085	329383,20	550110,68	
Závazky ke společníkům a sdružení	086	0,00	0,00	
Závazky k zaměstnancům	0087	93530,00	21275,00	
Závazky ze sociálního zabezpečení	088	23880,00	22474,00	
Stát - daňové závazky a dotace	089	187389,00	26020,00	
Stát - odložený daňový zisk	090	0,00	0,00	
Závazky k podnikům s rozhodujícím vlivem	091	0,00	0,00	
Závazky k podnikům s podstatným vlivem	092	0,00	0,00	
Jiné závazky	093	0,00	0,00	
Bankovní úvěry s výpomocí	094	0,00	208000,00	
Bankovní úvěry dlouhodobé	095	0,00	0,00	
Běžné bankovní úvěry	096	0,00	208000,00	
Krátkodobé finanční výpomoci	097	0,00	0,00	
Ostatní pasiva-přechodné účty pasiv	098	12755,00	73642,00	
Časové rozlišení	099	0,00	61650,00	

Výdaje příštích období	100	0,00	0,00
Výnosy příštích období	101	0,00	61650,00
Kurzové rozdíly pasivní	102	0,00	0,00
Dohadné účty pasivní	103	12755,00	11992,00
Kontrolní číslo	999	4339602,10	4027850,97

Příloha č.3

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT VE ZKRÁCENÉM ROZSAHU K
31.12.2000

Výkaz zisku a ztrát ve zkráceném rozsahu k 31.12.2000

Text	Rádek	Sledované období	Minulé
Tržby za prodej zboží	001	7787293,10	122
Náklady vynaložené na prodané zboží	002	6496388,56	96
Obchodní marže	003	1290904,54	25
Výroba	004	2417286,60	21
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	005	2417286,60	21
Změna stavu vnitropodnikových zásob	006	0,00	
Aktivace	007	0,00	
Výrobní spotřeba	008	2203734,85	30
Spotřeba materiálu a energie	009	386224,32	4
Služby	010	1817510,35	26
Přidaná hodnota	011	1504456,29	16
Osobní náklady	012	1037868,00	8
Daně a poplatky	013	2837,00	
Jiné výnosy	014	115740,00	1
Jiné provozní náklady	015	40736,00	
Odpisy hmotného a nehmotného majetku	016	68734,00	
Zúčtování rezerv a časové rozlišení provozních výnosů	017	0,00	
Tvorba rezerv a časové rozlišení provozních nákladů	018	81493,00	
Zúčtování opravných položek do provozních výnosů	019	0,00	
Zúčtování opravných položek do provozních nákladů	020	0,00	
Převod provozních výnosů	021	0,00	
Převod provozních nákladů	022	0,00	
Provozní hospodářský výsledek	023	388528,29	75
Finanční výnosy	024	380,95	
Finanční náklady	025	104939,09	17
Zúčtování rezerv do finančních výnosů	026	0,00	
Tvorba rezerv na finanční náklady	027	0,00	
Zúčtování opravných položek do finančních výnosů	028	0,00	
Zúčtování opravných položek do fin. nákladů	029	0,00	
Převod finančních výnosů	030	0,00	
Převod finančních nákladů	031	0,00	
Hospodářský výsledek z finančních operací	032	-104558,14	-17
Daň z příjmu za běžnou činnost	033	0,00	
- splatná	034	0,00	
- odložená	035	0,00	
	036		
Hospodářský výsledek za běžnou činnost	037	283970,15	5
Mimořádné výnosy	038	0,00	
Mimořádné náklady	039	0,00	
Daň z příjmu z mimořádné činnosti	040	0,00	
- splatná	041	0,00	
- odložená	042	0,00	
Mimořádný hospodářský výsledek	043	0,00	
Převod podílu na hospodářském výsledku společníkům	044	0,00	
Hospodářský výsledek za účetní období	045	283970,15	58
Kontrolní číslo	999	28625723,88	3961