



Zhodnocení vybraných procesů interního a externího auditu ve vybraném podniku

Diplomová práce

Studijní program:

N0413A050007 Podniková ekonomika

Studijní obor:

Management podnikových procesů

Autor práce:

Bc. Anna Zelenková

Vedoucí práce:

Ing. Olga Malíková, Ph.D.

Katedra financí a účetnictví





Zadání diplomové práce

Zhodnocení vybraných procesů interního a externího auditu ve vybraném podniku

Jméno a příjmení: **Bc. Anna Zelenková**
Osobní číslo: E19000347
Studijní program: N0413A050007 Podniková ekonomika
Studijní obor: Management podnikových procesů
Zadávací katedra: Katedra financí a účetnictví
Akademický rok: **2020/2021**

Zásady pro vypracování:

1. Stanovení cílů a formulace výzkumných otázek.
2. Teoretická východiska: druhy auditu, zákonné a kvalifikační požadavky, deskripce vybraných procesů interního a externího auditu.
3. Ekonomická charakteristika zvoleného podniku.
4. Zhodnocení vybraných procesů interního a externího auditu ve zvoleném podniku, návrh změn v procesu provádění.
5. Syntéza vědomostních výstupů, zhodnocení výzkumných otázek a navržených opatření.

Rozsah grafických prací:
Rozsah pracovní zprávy:
Forma zpracování práce:
Jazyk práce:

65 normostran
tištěná/elektronická
Čeština



Seznam odborné literatury:

- BŘEZINOVÁ, Hana. 2014. *Rozumíme účetní závěrce podnikatelů*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7478-640-2.
- JANHUBA, Miloslav, Marie MÍKOVÁ, Jaroslava ROUBÍČKOVÁ a Vladimír ZELENKA. 2016. *Finanční účetnictví: obecné otázky*. Praha: C. H. Beck. ISBN 978-80-7400-614-2.
- MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. 2016. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-5806-0.
- SCHÁNIL, Pavel a Jiří TVRDOŇ. 2010. *Externí a interní auditing*. Praha: Vysoká škola finanční a správní. ISBN 978-80-7408-042-5.
- WHITTINGTON, Ray a Kurt PANY. 2016. *Principles of auditing*. 12th ed. New York: McGraw-Hill Education. ISBN 978-1-259-25277-8.
- RICCHIUTE, David N. 2006. *Auditing*. 8th ed. Mason, Ohio: South-Western/Thomson Learning. ISBN 978-032-42262-94.
- PROQUEST. 2020. *Databáze článků ProQuest* [online]. Ann Arbor, MI, USA: ProQuest. [cit. 2020-09-26]. Dostupné z: <http://knihovna.tul.cz>

Konzultant: Bc. Václava Oppitzová

Vedoucí práce:

Ing. Olga Malíková, Ph.D.
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání práce:

1. listopadu 2020

Předpokládaný termín odevzdání: 31. srpna 2022

Ing. Aleš Kocourek, Ph.D.
děkan

L.S.

Ing. Martina Černíková, Ph.D.
vedoucí katedry

V Liberci dne 1. listopadu 2020

Prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci jsem vypracovala samostatně jako původní dílo s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím mé diplomové práce a konzultantem.

Jsem si vědoma toho, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu Technické univerzity v Liberci.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti Technickou univerzitu v Liberci; v tomto případě má Technická univerzita v Liberci právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Současně čestně prohlašuji, že text elektronické podoby práce vložený do IS/STAG se shoduje s textem tištěné podoby práce.

Beru na vědomí, že má diplomová práce bude zveřejněna Technickou univerzitou v Liberci v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů.

Jsem si vědoma následků, které podle zákona o vysokých školách mohou vyplývat z porušení tohoto prohlášení.

4. února 2021

Bc. Anna Zelenková

Poděkování

Ráda bych na tomto místě poděkovala své vedoucí práce paní Ing. Olze Malíkové, Ph.D. za cenné rady, připomínky a odbornou pomoc při zpracování této diplomové práce.

Anotace

Diplomová práce se zabývá zhodnocením vybraných procesů interního a externího auditu ve vybraném podniku. Vymezuje pojmy auditů, jejich formy a oblasti zaměření, specifikuje rozdíly mezi jednotlivými druhy auditů. Popisuje jednotlivé vybrané procesy interního a externího auditu a výstupy z auditů. Obsahuje návrhy pro zefektivnění procesů interního a externího auditu a poukazuje na nedostatky při jejich provádění. Závěrem se zaměřuje na ekonomické zhodnocení navržených změn vybraných procesů interního a externího auditu.

Klíčová slova

interní audit, externí audit, auditor, útvar interního auditu, zpráva auditu, riziko

Annotation

The diploma thesis deals with the evaluation of selected processes of internal and external audit in a selected company. Defines the concepts of audits, their forms and areas of focus, specifies the differences between different types of audits. Describes the individual selected processes of internal and external audit and audit outputs. It contains proposals for streamlining the processes of internal and external audit and points out shortcomings in their implementation. Finally, it focuses on the economic evaluation of the proposed changes in selected internal and external audit processes.

Keywords

internal audit, external audit, auditor, internal audit department, audit report, risk

Obsah

Seznam obrázků.....	13
Seznam tabulek	13
Seznam zkratk	13
Úvod	15
Stanovení cílů a formulace výzkumných otázek	16
1 Interní audit.....	18
1.1 Vymezení interního auditu	18
1.1.1 Formy interního auditu	22
1.1.2 Oblasti zaměření interního auditu.....	25
1.2 Průběh interního auditu	27
1.2.1 Analýza rizik.....	27
1.2.2 Plánování interního auditu.....	28
1.2.3 Provádění interního auditu.....	30
1.2.4 Zpráva o interním auditu	33
1.2.5 Monitorování	34
1.2.6 Hodnocení interního auditu	35
2 Externí audit.....	37
2.1 Vymezení pojmu externí audit	37
2.2 Průběh externího auditu	40
2.2.1 Posouzení rizika zakázky.....	42
2.2.2 Předběžné plánovací procedury	43
2.2.3 Plán auditu	45
2.2.4 Provedení auditu	46
2.2.5 Vydání zprávy auditora	53
3 Souhrn teoretických poznatků k internímu a externímu.....	58
3.1 Porovnání interního a externího auditu	58
3.2 Vztah mezi interním a externím auditem	60
4 Charakteristika zvoleného podniku	61
5 Interní audit podniku	65
5.1 Příprava účetního interního auditu	65
5.2 Směrnice interního auditu	67
5.3 Provádění interního auditu	74
5.3.1 Interní audit nákladů.....	74
5.3.2 Interní audit výnosů	77

5.3.3 Interní audit dlouhodobého majetku.....	77
5.3.4 Interní audit zásob	78
5.3.5 Interní audit pohledávek	79
5.3.6 Interní audit závazků	80
5.3.7 Interní audit pokladny a bankovních účtů	80
5.4 Závěr interního auditu	80
6 Externí audit podniku.....	83
6.1 Příprava účetního externího auditu	84
6.2 Provádění externího auditu.....	84
6.3 Závěr externího auditu	86
7 Ekonomické zhodnocení podniku.....	88
7.2 Zvažování rizik.....	91
7.3 Návrhy změn pro efektivnější provádění auditů a účetnictví.....	94
8 Syntéza vědomostních výstupů, zhodnocení výzkumných otázek a navržených opatření	99
Závěr	101
Seznam citované literatury.....	103
Seznam příloh.....	107

Seznam obrázků

- Obrázek č. 1: Oblast zájmu interního auditu
- Obrázek č. 2: Proces dokončení interního auditu
- Obrázek č. 3: Vztah mezi účetnictvím a auditingem
- Obrázek č. 4: Auditorské riziko
- Obrázek č. 5: Výrok auditora
- Obrázek č. 6: Organizační struktura - Regata Čechy, a.s.
- Obrázek č. 7: Vývoj stavu zásob – hotel Port, Regata Čechy, a.s.
- Obrázek č. 8: Plán externího auditora – hotel Port, Regata Čechy, a.s.
- Obrázek č. 9: Návrh organizační struktury společnosti Regata Čechy, a.s.

Seznam tabulek

- Tabulka č. 1: Přístupy k internímu auditu
- Tabulka č. 2: Rozdíl mezi finančním interním auditem a interním auditem operací
- Tabulka č. 3: Schéma auditorského postupu
- Tabulka č. 4: Porovnávací tabulka rozdílů mezi interním a externím auditem
- Tabulka č. 5: Plán účetního interního auditu
- Tabulka č. 6: Doba odepisování dlouhodobého majetku
- Tabulka č. 7: Vybrané položky z rozvahy a výkazu zisku a ztráty
- Tabulka č. 8: Zvažování rizik organizace Regata Čechy, a.s.

Seznam zkratk

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants Americký institut certifikovaných účetních
CAAT	Computer Assisted Auditing techniques Auditování využívající počítačovou techniku
CPA	Certified Public Accountant Organizace certifikovaných účetních
ČIIA	Český institut interních auditorů
DHM	Dlouhodobý majetek

FEE	Federace evropských účetních
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles Obecně přijímané účetní principy
IAM	Internal Audit Memorandum Předběžné interní sdělení z interního auditu
IFAC	International Federation of Accountants Mezinárodní federace účetních a auditorů
IFRS	International Financial Reporting Standards Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
IIA	The Institute of Internal Auditors Institut interních auditorů
IPPF	International Professional Practices Framework Mezinárodní standardy pro profesní praxi interního auditu
IQNet	The International Certification Network
ISA	International Standards on Auditing Mezinárodní auditorské standardy
KAČR	Komora auditorů České republiky
PVK	Představitel vedení pro kvalitu
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles Americké všeobecně uznávané účetní principy

Úvod

Téma diplomové práce s názvem „Zhodnocení vybraných procesů interního a externího auditu ve vybraném podniku“ jsem si zvolila proto, jelikož v současné době je problematika auditu velmi aktuálním tématem pro vedení všech typů obchodních společností a jiných obdobných subjektů jakož i státních institucí. Exaktní podstata fungování auditu, rozsah jeho cílů, specifikace jednotlivých dílčích aspektů, legislativní rámec nebo stanovení odlišností mezi interním a externím auditem je oblast, se kterou jsou podrobně seznámeni většinou jenom subjekty, které jsou v procesu provádění auditu napřímo zapojeny. Proto je i snahou této práce tento pohled na audit modifikovat.

Problematika auditu je probíraným tématem s vývojem delším než několik tisíc let. V České republice se jedná o téma relativně mladé, které se rozvíjí až v poslední dekádě 20. století. Pro podnikovou sféru je využití auditu v současné době velmi důležité, jelikož přímo ovlivňuje finanční řízení, úzce související s dosahovanými zisky podniku, což je jejich primárním cílem. Dnešní doba je v souvislosti s financováním podniku nestálá a plná neočekávaných výkyvů. Proto je v takovémto prostředí nesnadné zajistit jeho efektivní a bezproblémové fungování, aby nedošlo k jeho zániku. Pro zajištění co největší rentability podniku a jeho udržení je důležité, aby měl k dispozici exaktní, úplné a relevantní informace, které by mohl smysluplně využít v rámci utvoření své strategie a to především v problematice finančního řízení. Zdrojem těchto důležitých informací je pak výsledek auditu, což je jeho hlavním přínosem podniku.

Vývoj této problematiky na globální scéně, kde neustále dochází ke zvyšujícím se snahám o harmonizaci pravidel a oficiálního výkaznictví interního i externího auditu ukazuje a demonstrovuje důležitost auditu. Vznik specializovaných mezinárodních organizací rovněž velmi významnou měrou pomohl k danému vývoji. I když v rámci globalizačního procesu lze zaznamenat postupnou harmonizaci a to i v souvislosti s legislativními úpravami, je možno v této sféře stále pozorovat určitou destabilizaci, způsobenou zejména již uvedenými ekonomickými výkyvy. V budoucnosti je možno v souvislosti s pokračováním implementací mezinárodních profesních předpisů do legislativy jednotlivých států očekávat i další možné prosazování stejného postoje k auditu v rámci globální úrovně.

V diplomové práci je poskytnut přehled o možnostech využití auditu pro podnikovou sféru, podán přehled o jeho legislativním rámci, srovnání interního a externího auditu s důrazem na významné rozdíly mezi nimi. Po zhodnocení procesů interního a externího auditu pak navrženy změny v procesu provádění interního a externího auditu ve společnosti, které by tyto procesy dále zefektivnily. Bylo provedeno ekonomické zhodnocení vybrané společnosti a dále je poukázáno na nedostatky při provádění interního a externího auditu.

Při zpracování práce bylo použito několik vědeckovýzkumných metod, jako je především analýza, syntéza, indukce, dedukce, rešerše dostupné literatury a informačních zdrojů, dále komparace a kompilační činnost. Mezi nejvýznamnější metody použité při tvorbě této práce bylo zejména studium interních směrnic a postupů, pozorování, rozhovory s interní i externí auditorkou a rozhovory se zaměstnanci vybrané společnosti.

Stanovení cílů a formulace výzkumných otázek

Cílem teoretické části diplomové práce bylo vymezit samotný pojem interní audit, jeho formy, popsat oblasti jeho zaměření a nastínit jeho historický původ. Analyzovat rozdíly mezi postupy interního a externího auditu. Popsat externí audit, uvést definice účetního auditu a krátce seznámit s auditorskými profesními organizacemi, analyzovat dílčí funkce interního a externího auditu.

Cílem praktické části diplomové práce bylo charakterizovat vybraný podnik, za který byla zvolena společnost Regata Čechy, a.s. A dále zhodnotit vybrané procesy účetního interního a externího auditu a to z pohledu auditované společnosti. Po zhodnocení vybraných procesů interního a externího auditu pak ekonomicky zhodnotit samotnou společnost a navrhnout změny v procesu provádění účetního interního a externího auditu ve společnosti, které by tyto procesy dále zefektivnily. Praktická část se zaměřila více na zhodnocení procesů auditu interního, který může společnost dále ovlivňovat. Externí audit je zajišťován externím auditorem.

Z uvedených stanovených cílů diplomové práce vyplývají i zvolené formulace výzkumných otázek diplomové práce, kterými jsou:

- 1) Jaké změny by mohly zefektivnit procesy interního a externího auditu ve společnosti Regata Čechy, a.s. na základě provedeného zhodnocení těchto procesů interního a externího auditu?

- 2) Je možné identifikovat a poukázat na případné nedostatky vyskytující se při provádění interního a externího auditu ve společnosti Regata Čechy, a.s., zjištěné při zhodnocení procesů provedeného interního a externího auditu?

Při zpracování diplomové práce bylo použito několik vědeckovýzkumných metod, jako je především analýza, syntéza, indukce, dedukce, rešerše dostupné literatury a informačních zdrojů, dále komparace a kompilační činnost.

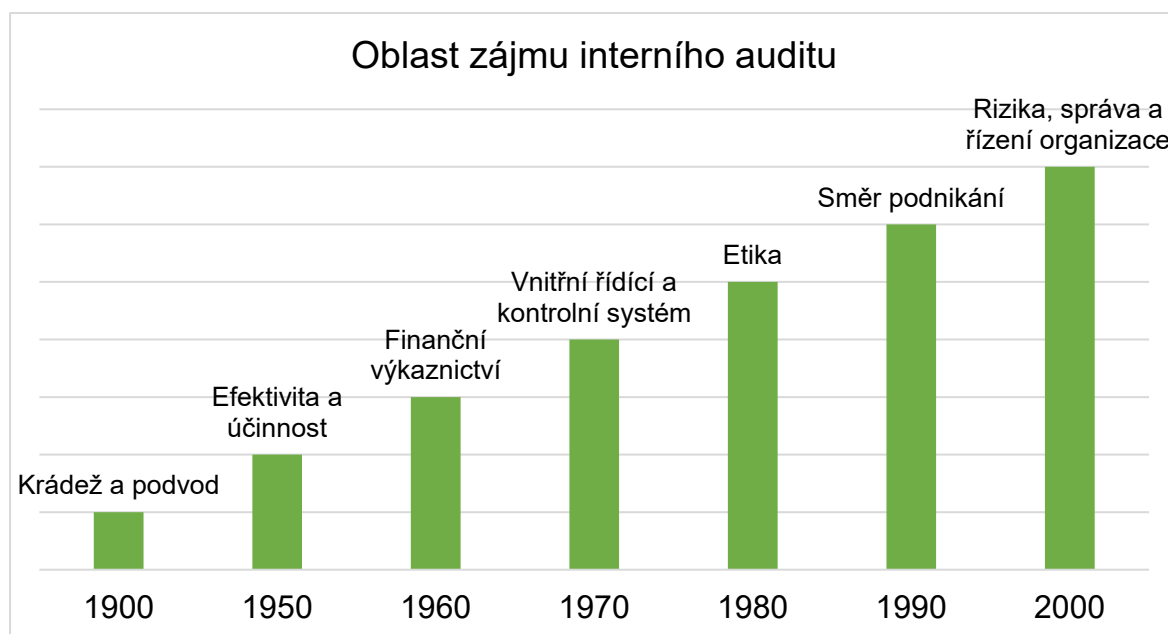
Mezi nejvýznamnější metody použité při tvorbě této práce patří zejména studium interních směrnic a postupů, pozorování, rozhovory s interní i externí auditorkou a rozhovory se zaměstnanci společnosti Regata Čechy, a.s.

1 Interní audit

Tématem této části diplomové práce je interní audit. Téma je rozděleno na dvě části. První část vymezuje pojem interní audit s krátkým pohledem do historie, jeho jednotlivé formy a předměty interního auditu. Druhá část je zaměřena na průběh interního auditu.

1.1 Vymezení interního auditu

Interní audit je velmi úzce spojen s účetnictvím. V časové ose se způsob a funkce auditu podobně jako účetnictví ve značné míře mění. Pohledem do historie zjistíme, že ve starověkém Římě osoba, které měla za úkol předávat senátu informace o státním majetku, byla považována za auditora. Ve druhé polovině 19. století byl v Anglii přijat zákon o akciových společnostech, kterým byla stanovena povinnost pro jednoho nebo více akcionářů provádět kontrolu rozvahy společnosti. (Dvořáček, 2003) Níže uvedený graf představuje etapy vývoje interního auditu 20. století. Z grafu je vidět významné změny oblastí zájmu interního auditu.



Obrázek č. 1: Oblast zájmu interního auditu

Zdroj: (Kafka, 2009)

Instituty, které sdružují interní auditory, napomáhají s vývojem interního auditu. V New Yorku roku 1941 byl založen první institut s názvem Institut interních auditů. Institut měl za cíl rozvíjet interní auditorské činnosti a přijmutí norem a pravidel, zaručující bezchybný výkon interní auditorské činnosti s důrazem na morální a etické kodexy. Jedním z požadavků na interního auditora se stává složení zkoušek z účetních a finančních vědomostí. Uvedený požadavek byl v průběhu času rozšířen i na další druhy činností. V souvislosti s těmito požadavky se zvýšily kvalitativní nároky na interního auditora. Rovněž tak dochází k rozdělení interního a externího auditu, jelikož externí audit se zabývá prakticky jenom finanční a účetní činností. (Dvořáček, 2003) Institut interních auditů utváří mezinárodní standardy v souvislosti s profesní praxí interního auditu, které jsou známy po celém světě. (ČIIA, 2020)

Roku 1982 v Evropě vznikl institut s názvem Evropská konfederace Institutů pro interní audit, který založili některé evropské instituty pro interní auditory. Jeho úkolem není narušení autonomie národních institutů, ale rozvíjení profese interních auditorů. Evropská konfederace Institutů pro interní audit si klade především uvedené cíle:

- přeshraniční šíření zkušeností a poznatků,
- pořádání konferencí, seminářů a projektů,
- podporování přijetí standardu profesionálního auditora,
- podporování přijetí společné certifikace profesionálního auditora,
- podporování a rozvíjení spolupráce s dalšími profesními organizacemi,
- podporování celosvětové organizace sdružující všechny profesní organizace zabývající se interním auditem. (Dvořáček, 2003)

Roku 1995 vznikl Český institut interních auditorů, který byl přijat do Evropské konfederace Institutů pro interní audit. Institut je sdružením českých interních auditorů a osob, zabývajících se podobnou činností. Do dnešní doby sdružuje více jak 1000 členů. Český institut interních auditorů má svou vlastní organizační strukturu, kdy nejvyšším orgánem je Sněm, jehož setkání se uskutečňuje pravidelně každý rok. Rada v čele s prezidentem řídí činnost Českého institutu interních auditorů, kdy činnost rady kontroluje tříčlenná komise. (ČIIA, 2020) Institut má za cíl pravidelné vzdělávání interních auditorů, aby jim mohl být udělen mezinárodně uznávaný diplom

Certifikovaného interního auditora. Mimo to Český institut interních auditorů napomáhá zavádět interní audit do společností. (ČIIA, 2020)

Základními přístupy k internímu auditu v současné době jsou dva níže uvedené:

- tradiční – základní myšlenka je kontrola ostatních kontrol v podniku, v souvislosti se zajištěním pravdivosti informací a efektivností řízení podniku a to prováděním analýz a hodnocení za účelem provedení korekcí a vnitropodnikové kontroly,
- moderní – spočívající v nezávislém zkoumání a vyhodnocování činností ve společnosti. Řídící orgány vyššího i nižšího stupně stanoví předmět zkoumání a vyhodnocování. (Sedláček, 2006)

Tabulka č. 1: Přístupy k internímu auditu

	Role interního auditu	
	Tradiční	Moderní
Charakter funkce	policajt	poradce
Autorita	formální	neformální
Zdroj autority	podnikové předpisy	osobní schopnosti a zkušenosti
Opatření k nápravě	nátlak	doporučení

Zdroj: (Sedláček, 2006)

Interní audit je „nezávislou, objektivně ujišťovací a konzultační činností zaměřenou na přidávání hodnoty a zdokonalování procesů v organizaci. Interní audit napomáhá organizaci dosahovat jejích cílů tím, že přináší systematický metodický přístup k hodnocení systémů risk managementu, vnitřního řídicího a kontrolního systému organizace (Internal Control) a Corporate Governance“. (Kafka, 2009, s. 14) Interní audit má za cíl v první řadě ověřit totožnost s aplikovanými normami, ověřit totožnost s dokumentovanými postupy, ověřit efektivitu procesů v daném systému a určit příležitosti pro zkvalitnění systému. (Phillips, 2009) V případě, že je proces interního

auditu efektivní, může to mít ve svém důsledku mnoho pozitiv. Takovým pozitivem je snížení nákladů, zvýšená produktivita, vyšší bezpečnost, spokojenost zákazníků nebo odstraňování překážek mezi různými útvary, Především však slouží jako prostředek k neustálému zlepšování. (Phillips, 2009) Interní audit by neměl pouze sehrávat roli pomocníka externího auditu nebo se stavět do role jeho nepřítele. Rovněž by neměl fungovat jako místo pro nežádoucí vedoucí pracovníky, personál bez dalšího uplatnění nebo záloha pro pracovníky, kteří budou k dispozici pro nezbytné naléhavé úkoly. Není cílem interního auditora přistihnout ostatní zaměstnance při chybě, nedopatření či obdobné činnosti nebo plnit funkci žalobníků managementu podniku, kteří sdělují své subjektivní podezření bez reálného základu. (Dvořáček, 2003)

Nezávislost je hlavním nosníkem interního auditu. Svobodný a nezávislý výkon práce auditorů dělá nezávislý i interní audit. Takto mohou auditoři vynášet nezájaté a nestranné soudy. (Dvořáček, 2003) Ohrožení nezávislosti může být na „*úrovni auditora zakázky, funkcích a organizační úrovni*“. (Kafka, 2009, s. 17) K poškození dobrého jména interního auditu může dojít při nedodržení jeho nezávislosti v souvislosti s nekvalitními výstupy auditní činnosti. Vedoucí útvaru interního auditu odpovídá za jeho nezávislost. (Kafka, 2009)

V českém podnikatelském prostředí je interní audit dobrovolným, kromě subjektu veřejného zájmu, jako jsou obchodní společnosti, které jsou emitentem investičních cenných papírů obchodovatelných na evropském regulovaném trhu, úvěrová a spořicí družstva, banky, penzijní společnosti, pojišťovny nebo zajišťovny, územní samosprávné celky, zdravotní pojišťovny, hlavní město Praha, dobrovolné svazky obcí a další subjekty s účastí státu např. státní podniky. (ČIIA, 2020)

Interní audit je dále povinný pro společnosti, které mají mateřskou společnost sídlící ve Spojených státech amerických a společnost je kótovaná na americké burze. Tyto dle zákona Sarbanes-Oxley Act mají interní audit povinný. Tento zákon si dává za cíl zajištění a dodržování postupů a pravidel vedení účetnictví, jehož výsledkem je, že účetnictví vykazuje skutečný stav účetní jednotky, aniž by s ním bylo manipulováno. Všechny uváděné účetní informace musí být ve shodě s US GAAP. Částí zákona je tzv. sekce 404, kdy tato stanovuje požadavky k opatřením, zajišťujícím vykazování účetních informací v souladu s uvedeným zákonem. Uvedený zákon znamená pro účetní jednotky

velké náklady na administrativu, vyplývající z povinnosti dodržovat US GAAP a Sarbanes-Oxley Act. (Malíková a Horák, 2010)

V zákoně je uvedeno těchto 11 pilířů:

1. výbor pro kontrolu účetnictví veřejných společností,
2. nezávislost auditu,
3. zodpovědnost společnosti,
4. úprava zveřejňování finančních údajů,
5. konflikt zájmů,
6. informační zdroje komise a její pravomoci,
7. studie a zprávy,
8. firemní a trestní odpovědnost za podvody,
9. zpřísnění trestů pro trestné činy spáchané administrativními pracovníky,
10. daňová přiznání společnosti,
11. firemní podvody a zodpovědnost za ně. (Lindauer, 2017)

Zákonem je stanoven postup, pomocí kterého mají být hodnoceny veškeré podnikové procesy. Toto hodnocení procesů počíná identifikováním rizikových faktorů ve finančních výkazech, poté implementací kontroly, která by měla zjistit dané riziko a pak dochází k všeobecnému zhodnocení interních kontrol podniku z pohledu možných slabin a ke zhodnocení působnosti použitého informačního systému v souvislosti s vedením účetnictví určité účetní jednotky. Závěrem jsou vytvářeny dokumenty, které vedou k hodnocení efektivnosti přichystaných kontrol managementem společnosti a k implementaci nezbytných procesů vedoucích k hodnocení efektivnosti dle standardu ICFR – vnitřní kontrola finančního výkaznictví dle Sarbanes-Oxley Act. (Malíková a Horák, 2010)

1.1.1 Formy interního auditu

V minulosti byl interní audit prováděn jenom osobami zevnitř společnosti. V současnosti tomu tak být nemusí. Interní audit může být prováděn i dalšími osobami. Výstup interního auditu musí být podložen nejenom odbornými znalostmi a získanými

dovednostmi ale i podložen získanou dokumentací z průběhu interního auditu, bez zřetele na subjekt, který tento interní audit provádí. Interní audit mohou provádět interní nebo externí auditoři, kdy externím auditorům musí být stanoven rozsah interního auditu. Zároveň interní auditoři plní funkci v souvislosti s hodnocením a zefektivňováním risk managementu uvnitř společnosti, kontrolním systémem nebo hodnocením a zkvalitňováním postupů, které mají souvislost s řízením a správou společnosti. Metody a nástroje k provedení interního auditu si volí interní auditor sám. (Kafka, 2009) Pro vykonávání interního auditu existují níže uvedené formy:

- interně zajišťovaný interní audit,
- externě zajišťovaný interní audit,
- společný interní audit.

Interně zajišťovaný interní audit

Interně zajišťovaný interní audit má uvnitř společnosti založen útvar pro interní audit. Nevýhodou jsou počáteční vysoké náklady a dlouhá doba od prvních získaných výstupů. Po zřízení útvaru interního auditu je nutno stanovit jeho působnost a postavení v organizační struktuře a v rámci dalších vnitřních předpisů. Z důvodu nezávislosti „*musí být interní audit v rámci organizace oddělen od řídicích a výkonných struktur a musí být podřízen statutárnímu orgánu*“. (Kafka, 2009, s. 32) Následně poté schválit a vydat tzv. Statut útvaru interního auditu, který stanoví činnost interního auditu uvnitř společnosti. Statut útvaru interního auditu „*je základním dokumentem, který uvnitř organizace vymezuje auditní činnost a její vztah k dalším činnostem organizace*“. (Kafka, 2009, s. 32) Statut útvaru interního auditu udává poslání, povinnosti, předmět práce, odpovědnost a pravomoc vedoucího a dalších zaměstnanců útvaru interního auditu.

Vhodné je po vydání Statutu útvaru interního auditu vydat tzv. Manuál interního auditu. Manuál interního auditu stanoví pracovní postupy a pravidla pro výkon interního auditu. Dále Manuál interního auditu „*upravuje zejména zajištění výkonu interního auditu, včetně k přístupu řízení rizik, způsob přípravy a provádění auditu, závad zpracování autorské dokumentace, předávání, uchovávání a komunikací výsledků auditu*“. (Kafka, 2009, s. 33)

Externě zajišťovaný interní audit

Externě zajišťovaný interní audit nebo také outsourcing interního auditu je interní audit zajišťovaný vnějšími zdroji. Společnost se k takovému internímu auditu rozhoduje v případě:

- nejsou potřeba zvláštní znalosti pro interní audit,
- vhodnost využití externích zkušeností z dalších společností,
- nutná rychlost k získání znalostí o pracovních postupech,
- vysoké variabilní nebo fixní náklady při interním zajištění. (Dvořáček, 2003)

V případě, že se společnost rozhodne interní audit zajistit externě, musí si uvědomit, že je nutno k takové spolupráci uzavřít řádnou smlouvu. Jako jistá nevýhoda se jeví skutečnost, že ve smlouvě musejí být jednoznačně uvedeny podmínky pro „*vynakládané náklady za služby interního auditu a kritéria pro hodnocení souvisejících přínosů včetně časového provázání*“. (Kafka, 2009, s. 34) Problémem může být, jestliže společnost přesně neví, o které služby má především zájem, jak využije získané výstupy a zda je cíl interního auditu totožný s cíli daných projektů společnosti. Také může být problémem mentalita auditorů vzhledem k tomu, že pracují pro svou společnost a ne pro společnost auditovanou. Naopak jako výhodou se jeví, že se externí auditor může zaměřit na hlavní problém a nemusí být z jeho strany řešeny běžné problémy. Auditní služby jsou placeny pouze, když jsou potřebné. Dalším kladem je nenáročný přístup k využití specializovaných zkušeností získaných v dalších společnostech. (Dvořáček, 2003)

Společný audit

Společný audit je kombinací interního auditu prováděného interně a externě. Využívá výhody obou způsobů. V rámci společného auditu se zřizuje útvar vnitřního auditu. V jeho čele je vedoucí. Poté je uzavřen smluvní vztah s externím auditorem. Vedoucí útvaru vnitřního auditu odpovídá za tento smluvní vztah. Velký rozdíl proti internímu způsobu je již u zřízení útvaru, vzhledem k tomu, že od počátku je spolupracováno s externím auditorem. Toto je z důvodu urychlení a efektivnějšího určení interního auditu uvnitř společnosti. Podíl zapojení externího auditu je rozdílný případ od případu. V případě, že se jedná o obecné záležitosti, je zapojení vyšší, nižší je v opačném případě.

Zapojení externího auditora v pozdější době lze zvažovat jenom u stěžejních auditních úkolů. Pro jednodušší spolupráci je možno zpracovat tzv. roční plán auditních úkolů. V plánu se pak určí auditní úkoly pro následující rok. (Kafka, 2009)

1.1.2 Oblasti zaměření interního auditu

Interní audit se také může zaměřit na celou skupinu různorodých firemních operací, nejenom tedy na finance. Interní audit má bez ohledu na zaměření společné poslání, kterým je poskytování určitého úsudku s řádným doložením a založením na zjištěných faktech. Objektivnost tohoto úsudku by neměla podléhat hodnotícím úsudkům osoby, která provádí interní audit. (Dvořáček, 2003)

Se záměrem ověření přesnosti a shody s danými normami a politikou společnosti kontroluje interní finanční audit účetní operace. Dále provádí kontrolu, zda účetnictví odpovídá obecně přijatým zásadám účetnictví. Interní audit operací se zpracovává za účelem vylepšení řízení konkrétních operací, které podléhají internímu auditu. Nedostatky omezující řádné fungování dané činnosti jsou toho výsledkem. Stanovení doporučení odstraňující nedostatky se zajištěním náležitého fungování činností je důsledkem auditu operací. (Dvořáček, 2003) V níže uvedené tabulce jsou uvedeny odlišnosti mezi finančním interním auditem a interním auditem operací.

Tabulka č. 2: Rozdíl mezi finančním interním auditem a interním auditem operací

Charakteristika	Finanční audit	Audit operací
Účel	Vyjádření názoru na finanční situaci	Analýza a zlepšení používaných metod a postupů
Obsah	Finanční výkazy	Podnikatelská operace
Kvalifikace	Účetnictví	Ekonomie a řízení
Orientace v čase	Pohled do minulosti	Pohled do budoucnosti
Přesnost	Absolutní	Relativní
Výrok	Vyžadovaný	Nevyžadovaný
Výsledky auditu	Výrok o finanční situaci	Doporučení pro management
Ohnisko	Přesné určení finančního stavu	Zdokonalení prováděných operací
Hledisko	Finanční	Managementu
Výsledek	Kvalifikovaný názor	Realizace doporučení auditu

Zdroj: (Dvořáček, 2003)

Audit operací se může zaměřovat na níže uvedené operace:

- audit hospodářských činností,
- audit výkonností,
- audit podniku,
- audit managementu,
- audit jakosti,
- audit vlivu podniku na životní prostředí,
- audit personálního rozvoje,
- audit vnějších podnikových vztahů. (Sedláček, 2006)

1.2 Průběh interního auditu

Žádný právní předpis nestanovuje průběh interního auditu, který by nařizoval nebo stanovil, jakým způsobem má probíhat. Proto také může být interní audit prováděn v odlišných společnostech různými způsoby, což také dokládá fakt, že interní audit je vykonáván v různém právním a kulturním prostředí, v organizacích lišících se zaměřením, velikostí a strukturou, prostřednictvím interních zaměstnanců i externích odborníků. Tyto rozdíly mohou sice ovlivňovat praxi interního auditu v daném prostředí, má-li však interní audit naplňovat řádně své odpovědnosti, musí být vždy jeho činnost ve shodě s Mezinárodními Standardy pro profesní praxi interního auditu vydanými IIA. (ČIIA, 2020)

1.2.1 Analýza rizik

Interní audit by se měl uskutečňovat na podkladě analýzy rizika. Rizika musí umět interní audit správně ztotožňovat. Ztotožnění takových rizik by mělo stanovit oblasti a činnosti, které se stanou předmětem interního auditu. (Schránil, 2010) Jako riziko se rozumí míra pravděpodobnosti, že se stane určitá událost, která bude mít negativní následky. Tato rizika stanoví v činnosti interního auditu výchozí bod. (Dvořáček, 2003) Po analýze rizik je při provádění interního auditu možno použít různorodé metody, politiky a nástroje. Použité nástroje a jejich výběr záleží na vzniku oblasti rizika. Mimo rizika auditované oblasti může riziko vzniknout v důsledku chyb v auditovaném objektu. Obsahem uvedeného rizika jsou tyto prvky:

- inherentní riziko,
- kontrolní riziko,
- detekční riziko. (Dvořáček, 2003)

Inherentní rizika jsou spojena s konkrétním objektem a nelze proti nim učinit žádná protiopatření, která by tato rizika snížila nebo odstranila. Jsou důsledkem hospodářského stavu společnosti, rysy specifickými pro danou oblast a hodnotami působícími v rozsahu jednotlivých auditovaných objektů. Kontrolní riziko záleží na situaci, kdy ve společnosti kontrolní systém neodhalil všechna relevantní rizika nebo vzniku uvedených rizik

nezabránil. K neplatnosti uvedeného systému může dojít při zpožděném provádění kontrol a až příliš pozdě dojde k objevení chyb nebo nejsou vykonávány tyto kontroly pravidelně. Detekční riziko během auditu vznikne tím způsobem, že audit neodhalí všechny problémy. Jako důvod může být špatný námatkový výběr nebo nevhodný kontrolní systém. (Dvořáček, 2003)

Po rozhodnutí, jaký bude předmět interního auditu, je úkolem vedoucího interního auditu připravit postup a plán veškerých činností interního auditu. Jak uvádí Schránil (2010, str. 38), tento „*plán interního auditu by měl obsahovat časovou frekvenci práce interního auditu a měl by být založen na metodickém a kontrolním posouzení rizik*“.

1.2.2 Plánování interního auditu

Postup interního auditu je nutno vždy plánovat. Plánováním se zajistí efektivní a správné zaměření auditních činností. Požadované výsledky není možno získat bez plánovací fáze. Mimo to není možné ani porovnat míru získaných výsledků. Před sestavením plánů je nutno, aby ze strany auditora byl stanoven cíl a postup jeho práce, který bude plnit. (Kafka, 2009) Plán je nástrojem sloužícím jako podkladový materiál k přípravě, jednání, rozhodování a rovněž jako předmět ke schvalování.

Plán se zpracovává jako:

- strategický,
- roční,
- operativní,
- personální,
- plán finančních činností. (Dvořáček, 2003)

Strategický plán je sestavován na 3 až 5 roků. Typická je jeho průběžná aktualizace. Vypracovává se najednou pro celý útvar nebo se nejdříve zpracují částečné plány pro jednotlivé části útvaru a pak se z nich dokompletuje plán pro celý útvar. Strategický plán integruje částečné plány do jednoho plánu komplexního. Strategický plán je i výchozím plánem pro plán roční. Ten obsahuje všechny činnosti interního auditu pro daný rok. Operativní plán se sestavuje za čtvrtletí. Člení se na jednotlivé měsíce a vychází z ročního

plánu. Personální plán se dělí na dvě části. První část je analýzou stávajících pracovníků útvaru interního auditu z pohledu počtu a kvalifikace (zkušeností, získaného vzdělání). Druhá část se zaměřuje na potřeby útvaru v budoucnosti. Jde o potřeby kvalifikace a počtu pracovníků útvaru. Tato část by měla souhlasit a ztotožňovat se se strategickým plánem interního auditu. Finanční plán má za úkol sledovat náklady na vykonání interního auditu. Je určen jako podkladový materiál pro fakturaci v případě externího provádění interního auditu. Každá nákladová položka finančního plánu je spojena s odpovídající činností interního auditu. (Dvořáček, 2003)

Jako součást plánu je rovněž *„přiřazení jednotlivých zdrojů auditních činností včetně časového harmonogramu vykonávání jednotlivých auditních úkolů a vyhodnocování auditních potřeb“*. (Kafka, 2009, s. 41) Plánování je v zásadě proces, který se zabývá zvládnutím všech auditních potřeb. Auditorské potřeby vymezují oblasti auditorova zájmu. Vymezení auditních potřeb poskytuje vymezení zdrojů nutných pro vykonávání auditní činnosti. Mezi jednotlivé zdroje patří nejenom ty majetkové povahy, ale i zdroje lidské, sociální nebo zdroje komunikačně-informačního kapitálu. Uvedené zdroje závisí na potřebách, cílech a také možnostech společnosti. (Kafka, 2009)

Při nesouladu mezi auditními zdroji, které jsou potřebné k vykonání interního auditu a potřebami společnosti, se musí učinit zvýšení zdrojů interního auditu (např. společný audit nebo outsourcing). Je možné také omezit obsah plánovaného interního auditu nebo zkombinovat oba předchozí. Za postačující množství a řízení zdrojů a za účinné rozvržení získaných zdrojů odpovídá vedoucí útvaru interního auditu. (Kafka, 2009)

Plán interního auditu zahrnuje zájmové oblasti auditora a rovněž logicky vysvětluje menší zájem interního auditora o některé oblasti. Za jeho sestavení je zodpovědný vedoucí útvaru interního auditu. Ten plán sestavuje ve shodě se statutem útvaru interního auditu a ve shodě s cíli společnosti. Je možno jej sestavit různými způsoby. Nejenom uvedeným vedoucím útvaru, ale i v součinnosti s výkonným managementem společnosti. Při zpracovávání plánu se vedoucí útvaru zpravidla řídí manažerskými a legislativními požadavky, doporučeními a výsledky minulých auditů, jako i doporučeními vnějších subjektů, což mohou být například externí auditoři. (Kafka, 2009)

1.2.3 Provádění interního auditu

Řídící akt představuje pověření k provedení auditu, které musí mít interní auditor. Interní auditor je povinen se tímto aktem prokázat. Samotný akt ukládá povinnost k provedení interního auditu. Pověření nemá žádnou obecně danou formu. Avšak obsahem takového aktu by mělo být označení společnosti, identifikování útvaru, vedoucího a dalších členů, kteří jsou součástí týmu interního auditu, číslo pověření, co je obsahem auditu, předmětem auditu, jeho objektem, termínem provedení auditu, datem, kdy pověření bylo vystaveno, funkční zařazení s podpisem osoby, která vystavila pověření. (Dvořáček, 2003)

Po rozhodnutí o vykonání interního auditu informují interní auditoři vedoucího auditovaného subjektu o pravděpodobném termínu počátku auditu. Informace je předána prostřednictvím tzv. oznamovacího dopisu. Obsahem takového dopisu je požadavek na personální součinnost, uvedení seznamu požadovaných dokladů a další požadavky vztahující se k předmětu interního auditu. Povinností vedoucího auditovaného subjektu je vyhovět daným požadavkům, předložit všechny vyžádané doklady a utvořit podmínky vhodné k náležitému vykonání interního auditu. Interní audit poté postupuje ve třech fázích. První fáze obsahuje úvodní rozhovor, druhá prověření auditované oblasti a obsahem třetí fáze je závěrečný rozhovor. (Kafka, 2009)

Úvodní rozhovor

Při zahájení interního auditu je uskutečněn úvodní rozhovor. Je proveden interními auditory s vedoucím auditovaného subjektu nebo jeho osobou pověřeným zástupcem. Uvedená diskuse obsahuje:

- předání pověření k vykonání interního auditu,
- podrobné seznámení s plánem auditu,
- určení doby skončení auditu a závěrečného pohovoru. (Kafka, 2009)

Prověření auditované oblasti

Auditovaná oblast se prověřuje několika různorodými způsoby. Způsoby prověřování se uskutečňují ve shodě s auditními postupy. Jde o „výběr vhodného kontrolního vzorku (zásady a postupy musejí být zadokumentovány), shromáždění důkazů, dokumentaci výsledků, průběžné seznamování zaměstnanců auditovaného útvaru s případnými zjištěními a vyhodnocení výsledků“. (Kafka, 2009, s. 51)

V případě, že by bylo zkoumání celého souboru položek neefektivní, dochází pouze k výběru vzorců položek. Určené vzorce musí být reprezentativní, kdy na základě vybraného reprezentativního vzorku bude možné určit pravidlo, platné pro celkový soubor. Rizikem výběru vzorku je jeho nedostatečná reprezentativnost. Toto riziko se nazývá tzv. výběrové riziko. Takovéto riziko je ovlivněno totožnými prvky jako riziko v souvislosti s chybami auditovaného objektu. Jde tedy o inherentní, kontrolní a detekční riziko. Platí však, že čím se zvyšuje inherentní a kontrolní riziko, akceptovatelná míra detekčního rizika klesá. V této souvislosti je nutné získat nezbytné a přesvědčivé důkazní materiály. (Kafka, 2009) Po výběru vzorků jsou tyto testovány, kdy se zatěžkavací zkoušce podrobí vybrané položky k odhalení jejich kvality a znaků. Účelem takového testování je zjistit, zda je vše v pořádku. (Sawyer, 2002) Kde není možno určit výběr vzorků ze souboru položek, je nutné otestovat celý soubor. (Kafka, 2009)

Celá řada metod nám umožňuje splnit cíle auditu. Dle Kafky to jsou:

- rozhovor s osobami, které jsou auditovány nebo ovlivněny průběhem auditu,
- předložení písemného dotazníku auditovaným osobám nebo auditní činnosti ovlivněných,
- zkoumání dokumentů, zjišťování činností a podmínek v zájmové oblasti (i významných nedostatků),
- plánované pozorování konkrétních subjektů nebo procesů v místě (slouží k popisu i vysvětlení),

- postupové diagramy pro určení rizikových faktorů v procesech nebo operacích,
- testování činností od počátku do konce,
- porovnání totožných nebo rozdílných stránek dvou a více různých předmětů, procesů nebo činností (např. se porovnává plán se skutečností, vývoj v čase, dodržování norem),
- ověřování (stvrzení) přesnosti, pravdy, oprávněnosti nebo pravosti něčeho),
- zkoumání procesů a činností rozložených na jednotlivé části (s předpokladem, že jevy mají systém, ve kterém platí zákonitosti jeho fungování).

Kombinace jedné nebo více metod je používána interními auditory. Pro výběr metod je důležité dostatečné ujištění a přesvědčení o přesnosti zjištěných nálezů. Vedoucí auditu se rozhodne, která metoda se bude používat. Je nutno odpovídajícím způsobem zaznamenávat všechny zjištěné informace. (Kafka, 2009)

Různé metody od pozorování po kontrolní výzkumy je možno použít pro provedení interního auditu. Mezi nejzákladnější metody se řadí:

- porovnávání, kterým zjišťujeme, jestli skutečný stav je totožný se stavem uvedeným v záznamech, účetních, statistických a finančních výkazech, zprávách, hlášeních a datech vložených do informačních systémů a v odsouhlasených záměrech,
- sledování, sloužící ke zjišťování, jestli jsou jednotlivé činnosti společnosti prováděné hospodárně, účelně a efektivně, jestli jsou uskutečňovány cíle a záměry společnosti nebo jsou dodržovány určené podmínky a procesy,
- šetření a ověřování, které slouží ke kontrole dosažení stanovených cílů a záměrů při jejich přípravě a uskutečňování prověřených operací až po jejich dokončení,

- kontrolní výpočty sloužící k ověření matematických výpočtů s číselnými hodnotami, které jsou uváděny v dokumentech,
- analýzy, za účelem vyhodnocování a zjišťování odchylek od standardních hodnot v rámci jednotlivých operací, např. časovou a výdajovou náročností, četností, rizikem. (Dvořáček a Kafka, 2005)

Závěrečný rozhovor

Závěrečný rozhovor je uskutečňován mezi vedoucím interního auditu a vedoucím nebo zástupcem auditovaného subjektu. Rozhovor obsahuje „*seznámení s výsledky auditu prověřené oblasti, stanovení příčin nedostatků, formulace navrhovaných doporučení vedoucích k nápravě zjištěných nedostatků včetně termínu jejich přijetí a vyjádření vedoucího auditovaného subjektu*“. (Kafka, 2009, s. 53) Při nesouhlasu vedoucího zaměstnance s obsahem nebo částí obsahu zprávy, může písemně vypracovat stanovisko ke zprávě a předložit jej v dohodnuté lhůtě. Toto stanovisko je pak přidáno k závěrečné zprávě. V závěrečném auditu v jeho poslední části může vedoucí auditu předložit dotazník související se zabezpečením a zvýšením kvality interního auditu. Dotazník slouží ke zpětné vazbě důležité k průběžnému zvyšování kvality a efektivity interního auditu. (Kafka, 2009)

1.2.4 Zpráva o interním auditu

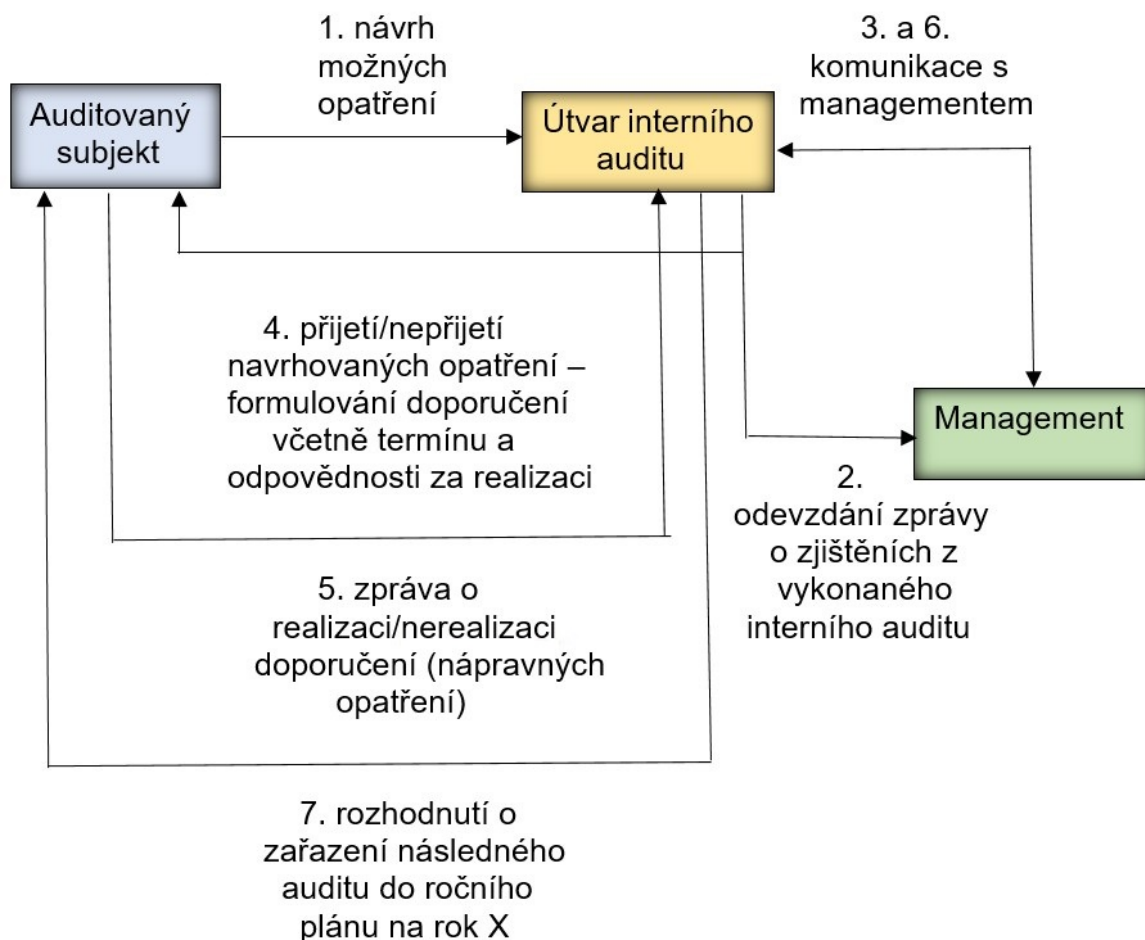
Po skončení interního auditu poskytnou interní auditoři získané výsledky managementu podniku. Uvedené výsledky se poskytují v podobě tzv. zprávy o interním auditu. Jednou ze složek zprávy je „*cíl a rozsah auditu, příslušné závěry včetně doložení jednotlivých zjištění, doporučení a popř. rozvrh opatření vedoucích k odstranění nedostatků*“. (Dvořáček a Kafka, 2005, s. 180) Cílem takovéto zprávy je prezentovat managementu výsledky práce, informovat management o tom, co by měl vědět, dělat a upozorňovat na výsledky, jejichž je možno dosáhnout pomocí interního auditu. Obsahem zprávy by neměly být nepodložené informace a nelogické závěry nebo by neměla být uváděna zjištění bez opatření, která by vedla k nápravě. Pro management společnosti je obsah zpráv o interním auditu velice důležitý. Jelikož jde o objektivní a nezaujaté závěry,

kterými management může být upokojen vzhledem k tomu, že je vše v pořádku nebo je v horším případě upozorněn na možnosti zlepšení. Komunikace je prvořadou funkcí zprávy o interním auditu. Proto je tedy nástrojem komunikace. Zpětná vazba od adresátů by měla být složkou této komunikace. (Dvořáček a Kafka, 2005)

Zprávu o auditu je možno vydat několik týdnů od konce interního auditu. Většinou jde asi o tři až šest týdnů. Jelikož je zpráva vydávána s uvedeným zpožděním, není možno ze strany managementu udělat ihned opatření, která by vedla k nápravě a rovněž se tím snižuje efektivnost a účinnost doporučení, která měla nežádoucí dopady snížit nebo odstranit. Tomuto problému lze zabránit zpracováním tzv. předběžného interního sdělení z prováděného interního auditu tzv. Internal Audit Memorandum, (dále IAM). IAM se častokrát zpracovává hned po vydání auditních zjištění nebo po objasnění situace a uvedení opatření. V případě většího množství auditních zjištění je nutné pro každé takovéto zjištění vydat samostatné IAM. Po vydání IAM a dospění k nějakému zjištění se mohou výsledky interního auditu přezkoumat nebo předložit nové informace, které mohou změnit závěrečné auditní opatření nebo zjištění. Podstatou je vydat IAM v době stále probíhajícího interního auditu. (Dvořáček a Kafka, 2005)

1.2.5 Monitorování

Jedná se o sledování přijatých doporučení a nápravných opatření. Umožnit sledovat tyto informace by mělo probíhat pomocí kontrolního systému, který by měl mít vedoucí interního auditu k dispozici. Takovéto monitorování by mělo probíhat alespoň jednou za rok. Vydáním zprávy o interním auditu tento svou činnost nekončí a ani nemůže. (Dvořáček a Kafka, 2005) V případě, že ve společnosti vše funguje, tak celý proces dokončení vidíme na níže uvedeném obrázku.



Obrázek č. 2: Proces dokončení interního auditu

Zdroj: (Dvořáček a Kafka, 2005)

1.2.6 Hodnocení interního auditu

Hodnocení interního auditu je velice důležitá činnost, která jeho činnost zefektivňuje a zvyšuje přidanou hodnotu interního auditu, jež přináší společnosti. Hodnocení je možno uskutečňovat různými pohledy. Nejčastěji se hodnocení uskutečňuje porovnáváním skutečných služeb interního auditu s potřebami auditovaného subjektu nebo ve shodě se standardy interního auditu vydávaných Institutem interních auditů. V tom případě se jedná o kvalitativní hodnocení. První v pořadí u kvalitativního hodnocení interního auditu je zpracování programu pro tzv. zvyšování kvality a zabezpečení interního auditu. Takovýto program je vytvářen vedoucím úseku interního auditu, který je odpovědný za kvalitu programu. Ten by měl obsahovat pravidelné interní a externí hodnocení, interní

monitoring a dále by měl poskytovat jiné způsoby ujištění. Cílem programu je poskytnout zpětnou vazbu interním auditorům. (Kafka, 2009)

Dále můžeme hodnotit audit tzv. metodou hodnocení interního auditu. Metoda je založená na třech modelech. Metoda pracuje s předpokladem, že je audit hodnocen na základě postavení interního auditu, s ním souvisejících lidských zdrojů a dále řízením procesů, které jsou potřebné k náležitému poskytování služeb interního auditu. Hodnocením v případě postavení interního auditu je způsob začlenění do organizace společnosti z hlediska nezávislosti. Hodnocení se dále zabývá strategií interního auditu a její shodností se strategií celé společnosti, jakým způsobem je financován interní audit v souvislosti s kvalitou prováděného auditu. Hodnocení lidských zdrojů v souvislosti s interním auditem je z pohledu kompetencí jednotlivých pracovníků interního auditu, poskytovaným školením, v souvislosti s možným kariérním růstem nebo způsobem odměňování interních auditorů. Úroveň procesů uvnitř útvaru interního auditu souvisí s kvalitním poskytováním služeb v souvislosti s hodnocením řízení důležitých procesů. Jde hlavně o proces plánování, měření výkonu a hodnocení, využívání technologií, řízení vztahů s managementem společnosti, správu a administrativní procesy. (Kafka, 2009)

Zajímavá metoda hodnocení interního auditu je hodnocení podle kritéria přidané hodnoty interního auditu. Hodnocením přidané hodnoty není možné dělat závěry jenom z krátkodobých výsledků, ale většinou z těch dlouhodobých. Jako důležité měřítko je „*poměr mezi opatřeními navrženými interním auditorem, opatřeními akceptovanými managementem a implementovanými opatřeními. Tento ukazatel indikuje, jak management společnosti vnímá hodnotu navržených opatření pro zlepšování jejich výsledků*“. (Dvořáček a Kafka, 2005, s. 197) Přidaná hodnota interním auditem se může vypočítat dle vzorce $A+B=C$, kdy A je hodnota podniku před uskutečněním interního auditu, B je doporučení, které vyplývá z uskutečněného interního auditu a C je hodnota podniku po zavedení doporučení interního auditu. (Dvořáček, 2005)

2 Externí audit

Tato kapitola se zabývá externím auditem. Je rozčleněna na dvě části. První část se věnuje vymezení pojmu externí audit a jeho spojitostí s účetnictvím. Je zde dále vymezeno, kdy ze zákona podléhá účetní jednotka zákonu. Druhá část se zabývá průběhem interního auditu a to od výběru externího auditora, který bude audit provádět až po vyhotovení zprávy auditora.

2.1 Vymezení pojmu externí audit

Definic auditu existuje mnoho. Jak uvádí Fedorová (2012, s. 11), jedna z nejvíce používaných definic je od T. Lee, který definuje audit „*jako prostředek, jímž je jedna osoba ujistěna druhou o kvalitě, podmínkách nebo stavu předmětné věci, kterou druhá osoba zkoumala. Potřeba takového auditu vzniká, protože první osoba má pochybnosti nebo si není jista kvalitou, podmínkami nebo stavem předmětné věci a sama není schopna se těchto pochybností či nejistoty zbavit*“.

Pojímat externí audit lze jako „*ověřování údajů v účetních výkazech věrně zobrazující stav majetku a závazků, finanční situaci a výsledek hospodaření společnosti v souladu s pravidly předepsanými českými nebo jinými účetními předpisy, často s Mezinárodními účetními standardy*“ (Hakalová, 2010, s. 81) Audit je tedy vypracování kritické analýzy účetních informací, která je prováděna nezaujatým znalcem, jehož cílem je formulovat opodstatněný názor na finanční výkazy. (Raffegaue, 1996) Podstata auditu je v činnosti, která má za cíl objektivně získat a vyhodnocovat důkazy vztahující se k ekonomické činnosti auditované společnosti a událostí s účelem zjišťování shody mezi těmito informacemi a danými kritérii a poskytovat výsledky zapojeným stranám. Úkolem auditu je názor kvalifikované a nezávislé osoby na pravdivost účetních výkazů a tedy zvýšení hodnověrnosti uveřejněných účetních výkazů. Auditor je povinen při provádění auditu prověřit:

- jestli uváděné informace v účetní uzávěrce nebo konsolidované účetní závěrce udávají poctivý a věrný obraz finanční situace a účetnictví auditované společnosti,

- shodu mezi výroční zprávou a informacemi uváděnými v účetní závěrce nebo konsolidované účetní závěrce. (Hakalová, 2010)

Výsledky uskutečněného auditu slouží nejenom auditované společnosti, ale i zainteresovaným stranám a popřípadě veřejnosti. Proto jsou na osobu auditora nárokovány značné teoretické a praktické znalosti, ale i níže uvedené „požadavky:

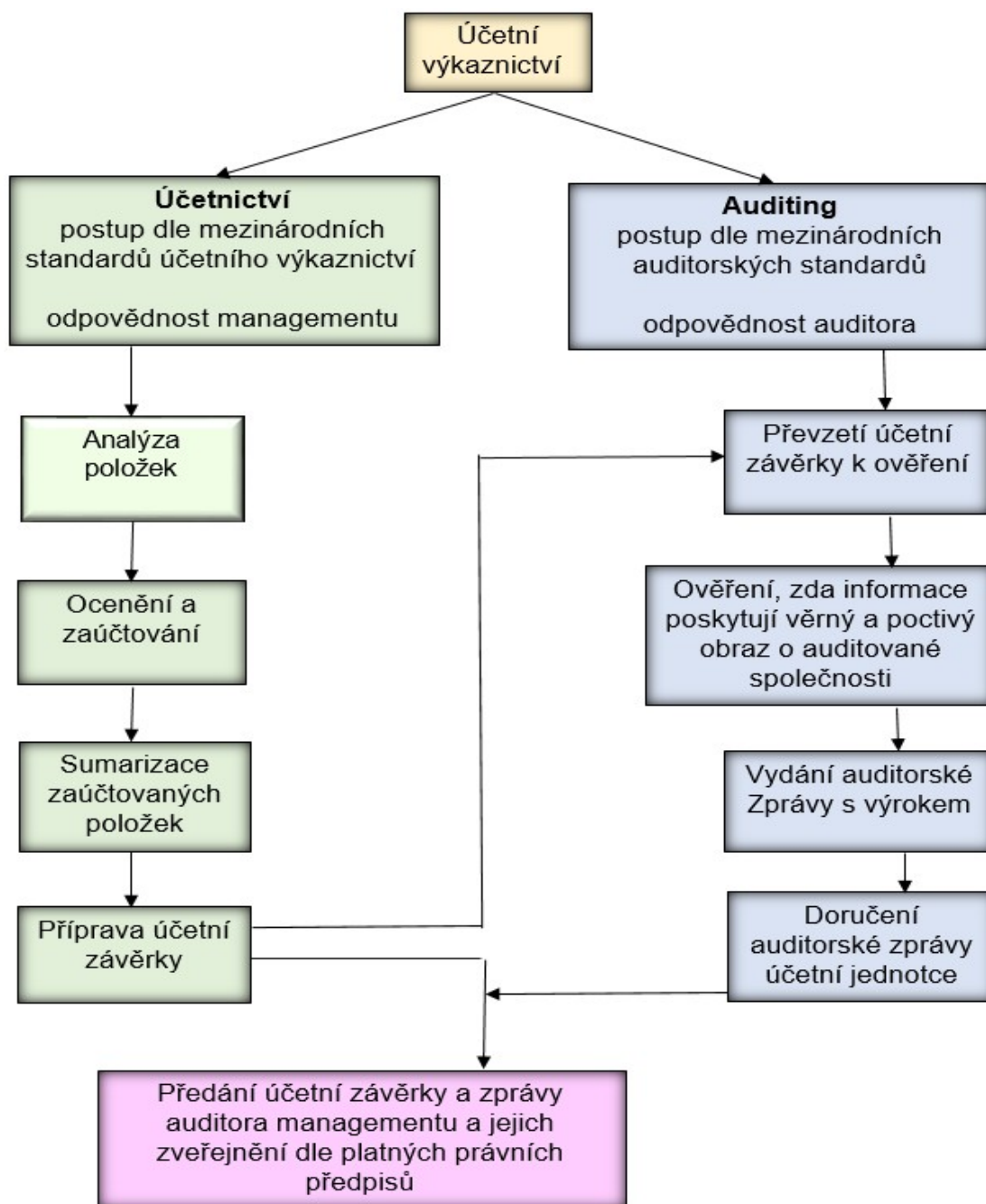
- *na specifické znalosti zajišťující vysokou odbornost,*
- *zkouškový a vzdělávací systém k prověření a udržování znalostí,*
- *systém udělování oprávnění auditorské služby poskytovat,*
- *podřízenost veřejnému zájmu,*
- *soubor odborných norem, kterými se činnost auditora řídí,*
- *etický kodex, kterým se řídí auditori,*
- *společenské uznání“.* (Müllerová, 2014, s. 49)

V souvislosti s těmito požadavky je nutné právní úpravou usměrňovat činnost auditorů. Právní úprava stanoví podmínky k výkonu auditorské činnosti, hlavně v podobě požadavku obecné způsobilosti, kvalifikačních nároků, jež musí auditor splňovat a pravidel potřebných pro vlastní odbornou činnost. Typickým je sdružování se auditorů do různých profesních sdružení. (Müllerová, 2014)

Je velké množství profesních organizací auditorů a účetních. V ČR se např. jedná o Národní účetní radu, Institut certifikace účetních, Svaz účetních. Jednou z nejhlavnějších organizací je Americký institut certifikovaných účetních AICPA, Organizace certifikovaných účetních CPA, Mezinárodní federace účetních a auditorů IFAC, Federace evropských účetních FEE a dále na našem území působící Komora auditorů České republiky (dále „KAČR“). V některých organizacích je členství pouze dobrovolné, v KAČR je členství povinné. Jako důvod pro existenci KAČR je úsilí k zajištění vysoké kvality auditorské činnosti, které je srovnatelná s kvalitou v dalších vyspělých zemí. Povinné členství je dáno zákonem o auditorech, kdy KAČR uděluje oprávnění provádět audit. (Müllerová, 2014)

Uchazeč musí projít poměrně náročnými zkouškami a po jejich složení mu je přiděleno registrační číslo a poté může vykonávat činnost.

S účetnictvím souvisí velmi úzce auditing. Účetní musí nejprve sestavit účetní závěrku, aby ji poté mohl auditor ověřovat. Postup sestavování účetní závěrky a kontroly je zcela rozdílný. Oba tyto postupy mají rozdílný předmět, metodu, ale i zodpovědnou osobu, která provádí kontrolu nebo sestavování účetní závěrky. Níže uvedený obrázek znázorňuje vztah mezi účetnictvím a auditingem v mezinárodním prostředí. (Müllerová, 2014)



Obrázek č. 3: Vztah mezi účetnictvím a auditingem

Zdroj: (Graham W. Cosserrat, 2004)

Účetní jednotky mají za povinnost mít ověřenou účetní závěrku auditorem. Tuto povinnost stanovuje zákon o účetnictví, ve kterém je stanoveno, kdo tuto povinnost má. Střední a velká účetní jednotka musí mít vždy účetní závěrku ověřenou auditorem. Kromě jiného se za velkou účetní jednotku pokládá subjekt veřejného zájmu a vybraná účetní jednotka. Tato povinnost může současně vzniknout i malé jednotce a to při splnění určitých podmínek. Jde o dosažení nebo překročení celkových aktiv (netto aktiva) ve výši 40 mil. Kč, ročního čistého obrátu ve výši 80 mil. Kč nebo průměrného počtu 50 zaměstnanců. V případě, že se jedná o účetní jednotku akciové společnosti nebo svěřeneckého fondu, musí být splněno alespoň jedno z daných kritérií, aby tato povinnost vznikla. Kterákoliv odlišná podoba účetní jednotky má povinnost auditu, pokud za dvě po sobě jdoucí období splňuje alespoň dvě kritéria. (Janhuba, 2016)

2.2 Průběh externího auditu

V ČR je průběh externího auditu upraven zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech. Zákon rozumí pod pojmem audit přezkum a ověření hospodaření podle jiného právního předpisu v případě, že uvedený přezkum provádí auditor, o kterém tak zákon stanoví. Auditorem se rozumí statutární auditor nebo auditorská společnost. Fyzická osoba je považována za statutárního auditora, obdržela-li od KAČR rozhodnutí o oprávnění provádění auditorské činnosti. Právnícká osoba je považována za auditorskou společnost, obdržela-li stejné oprávnění. (Sládková, 2016) Jednotlivé fáze auditního postupu jsou popsány v níže uvedené tabulce.

Tabulka č. 3: Schéma auditorského postupu

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

Zdroj: (KAČR, 2012)

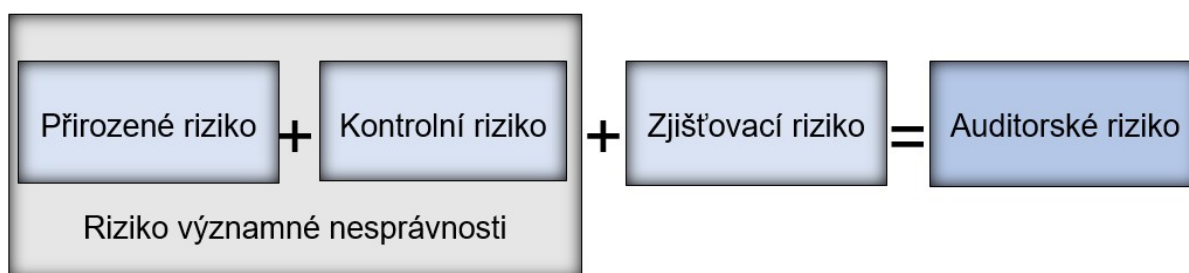
Pro účetní jednotku neplatí ze zákona žádná povinnost přidělení nebo omezení v souvislosti s výběrem auditora. Všechny právnické osoby mají možnost výběru auditora. V případě povinnosti právnické osoby mít ověřenou účetní nebo konsolidovanou účetní závěrku auditorem, pak její nejvyšší orgán určí auditora. V případě neexistence tohoto orgánu u právnické osoby nebo neurčí-li jej, tak určí auditora dozorčí orgán. Statutární orgán vypracuje smlouvu o auditu s takto vybraným auditorem. (Hakalová, 2010) Obsahem takové smlouvy je soupis požadovaných služeb. Podpis smlouvy je v podobě podpisu zakázkového dopisu. Záměrem zakázkového dopisu je „minimalizace jakýchkoliv nedorozumění, upozornit klienta na cíl zakázky a úlohu auditora a pomoci minimalizovat právní odpovědnost za služby, které nejsou obsahem smlouvy a nebyly ani vykonány“. (Ricchiute, 1994, s. 221)

Externímu auditorovi za činnost auditora přísluší odměna. Ta se určí dohodou o odměně mezi vybraným auditorem a účetní jednotkou. Není přípustné stanovit výši odměny jako podíl na výsledcích účetní jednotky, jejím odvozením od znění výroku auditora, ovlivněním poskytnutých doplňkových služeb účetní jednotce nebo podmíněním jiných okolností, které by ohrozily nestrannost, nezávislost nebo kvalitu provedení auditu. (Hakalová, 2010)

2.2.1 Posouzení rizika zakázky

Jakákoliv auditní zakázka znamená pro auditora jisté riziko a potenciální obvinění, že audit nebyl proveden správně. Před přijetím zakázky by měl auditor posoudit všechna rizika, která jsou s danou zakázkou spojena. Rizika dělíme na ta vznikající na úrovni účetní jednotky a na vznikající na úrovni jednotlivých auditních tvrzení. Při důsledném nezvážení těchto rizik auditorem to může mít pro něho nepříjemné důsledky v souvislosti s jeho vztahem s klientem, např. nepříznivé publicity nebo soudnímu sporu. Postup posouzení rizika zakázky „spočívá především v identifikaci rizikových faktorů a uplatnění profesionálního úsudku pro stanovení, zda jsou tyto faktory jednotlivě nebo v kombinaci natolik závažná, aby bylo zachováno řádné provedení auditu“. (Hakalová, 2010, s. 109)

Auditorské riziko je složeno z kontrolního, přirozeného a zjišťovacího rizika. Kontrolním rizikem se rozumí vznik takové nesprávnosti, která nebude odhalena kontrolním systémem. Přirozeným rizikem se rozumí pravděpodobnost vzniku nesprávnosti. Zjišťovacím rizikem se rozumí, že nesprávnost nebude odhalena ani auditorským postupem. (KAČR, 2012) Složení auditorského rizika je uvedeno na níže znázorněném obrázku.



Obrázek č. 4: Auditorské riziko

Zdroj: (KAČR, 2012)

Pokud je auditní riziko vyhodnoceno jako obvyklé, je možno provést audit. Jestliže je riziko vyšší než obvykle, je možno auditorem zakázku odmítnout v případě, že to není v rozporu s právními předpisy. (Hakalová, 2010) Čím je riziko vyšší, tím je potřebné uskutečnit testy důkladnější. V případě rizika nízkého stačí vyhotovit pouze základní testy. Důkladnější testy se provedou při vyhodnocení rizika jako středního či vyššího. Seznam testů, které by byly přiřazeny ke konkrétní úrovni rizika, neexistuje, např. test A při nízkém riziku, test B při středním nebo test C při vysokém riziku. Konkrétní „rozhodnutí, zda daný test je při jeho použití testem základním, či jej lze považovat za test rozšířený, je věcí odborného úsudku auditora“. (KAČR, 2012, s. 9)

2.2.2 Předběžné plánovací procedury

Předběžná plánovací procedura je v první řadě pochopení základů účtování v auditovaném subjektu. Jde především o porozumění oboru podnikání auditovaného subjektu, kontrolnímu a účetnímu systému, uskutečnění předběžných analytických procedur a vymezení plánovací hladiny významnosti. (Müllerová, 2013)

Pochopení oblasti podnikání je pro úspěšný audit důležité. Auditorovi pomůže k lepšímu pochopení zkoumání vnitřních a vnějších faktorů. K vnějším faktorům patří skutečnosti z oblasti odvětví, konkurence, podnikatelského prostředí nebo vyhlášky a zákony. Mezi vnitřní faktory řadíme vlastnickou strukturu účetní jednotky s propojenými osobami, používané účetní metody, obchodní cíle nebo další okolnosti jako možné soudní spory, daňové záležitosti či platební neschopnost. (Müllerová, 2013)

Je také důležité porozumět kontrolnímu a účetnímu systému. V případě auditorova názoru, že je účetnictví poctivé a správné, musí si být jist, že je správný účtovací proces jako celek. Pochopení účetního systému „umožní auditorovi určit typ možných nesprávností v účetní závěrce, zvážit faktory ovlivňující riziko vzniku závažných nesprávností a navrhnout při přípravě a plánování auditu vhodné auditorské postupy, které by riziko výskytu nesprávností snížily“. (Müllerová, 2013, s. 78) Kontrolní systém lze vymežit jako soustavu postupů a metod účetní jednotky, které zabezpečují trvalou a efektivní funkčnost kontrol. Vnitřní kontrolní systém vykonávají jednotlivci (manuálně) nebo počítač (programově). Mezi zásadní faktory, které ovlivňují kontrolní systém, patří

způsob delegace pravomocí a odpovědnosti na podřízené pracovníky. Důležitost porozumění kontrolnímu systému je také proto, aby auditor měl pojem o možném spolehnutí se na vnitřní kontrolu v účetní jednotce. Kontrolní systém je složitější a formálnější, čím je větší auditovaný subjekt. (Müllerová, 2013)

Rozdělit vnitřní kontrolu lze na preventivní, zjišťovací a nápravnou. Pomocí preventivní kontroly zabraňujeme vzniku nesprávností ve finančních výkazech. Preventivní kontrolou rozumíme např. dělení povinností nebo nutné schvalování. K odhalení již vzniklé nesprávnosti slouží kontrola zjišťovací. V případě nálezu nesprávnosti zjišťovací kontrolou, dochází na kontrolu nápravnou. Nápravnou kontrolou se rozumí např. ukládání záložních kopií hlavních souborů a důležitých transakcí, které umožňují opravit chyby při zadávání dat. (Whittington, 2016)

Předběžné analytické procedury se zaměřují na účetní zůstatky účtů v hlavní knize a na jejich propojení. Jsou porovnávány účetní zůstatky z běžného období se zůstatky z období minulého. V případě nalezení významného rozdílu je nutná jeho analýza. Prověřují se také podezřelé a neobvyklé transakce, transakce propojených osob, pročitají se zprávy a zápisy z nejvyšších, statutárních nebo kontrolních orgánů. V případě, že najde auditor v souvislosti s předběžnou analytickou procedurou neočekávané skutečnosti, posoudí riziko zakázky nebo tyto skutečnosti zohlední v auditorském plánu. (Müllerová, 2013)

Jelikož auditor nemá nikdy úplnou jistotu bezchybnosti informací, které obsahuje účetní závěrka a není v jeho možnostech veškeré účetní doklady ověřovat, je nutno stanovit minimální mez významnosti. V případě chyby nižšího rozsahu významnosti v účetní závěrce než je její výše, je vnímána jako bezvýznamná a na rozhodování uživatelů mít vliv nebude. Významná informace je koncepčním rámcem Mezinárodních standardů účetního výkaznictví definována jako informace, která může ovlivnit ekonomické rozhodování uživatelů účetní závěrky při její zkreslení nebo opomenutí. Samotná informace se posuzuje v souvislosti s konkrétní účetní jednotkou, jelikož každá účetní jednotka má jinak stanovenou míru významnosti. Tato míra je stanovena auditorem. Je v podobě procentní sazby nebo rozpětí, které je určeno na podkladě velikosti celkových aktiv, dosaženého zisku před zdaněním či z výnosů. (Müllerová, 2013)

2.2.3 Plán auditu

Jedná se o součást auditu skládající se z posouzení rizika v úrovni účetních zůstatků a možných nesprávností, naplánování auditorského postupu, plánu testů vnitřních kontrol, plánu testů věcné správnosti nebo souhrnu a prodiskutování plánu auditu. Plán auditu si dává za cíl ujistit se, že žádná možná nesprávnost nezpůsobí nepřesnost účetní závěrky. Ujištění pro možné nesprávnosti je zčásti formou vlastního posouzení, testem věcné správnosti a testem spolehlivosti. Auditor v případě významných oblastí auditu rozepisuje podrobné plány testů spolehlivosti a věcné správnosti v souhrnu plánovaného auditu. Toto shrnutí je poté zajištěním komunikačního spojení mezi auditorským týmem, který je zodpovědný za plánování auditu a těmi, kteří budou provádět naplánovaný audit. V případě, že bude auditor důvěřovat vnitřnímu kontrolnímu systému, měl by předložit návrh na provedení testů k ověření, jestli kontroly fungují tak jak mají. Závislost manuální kontroly je na opatrnosti a kvalifikaci jednotlivců. Jako důležitý předpoklad se jeví jejich pravidelné proškolení. Prostřednictvím výpočetního systému je uskutečňována programová kontrola a to mimo přímý zásah lidského faktoru. (Hakalová, 2010)

Na konci plánu auditu by mělo být shrnutí, které obsahuje *„celkový rozsah a provedení auditu včetně popisu činností účetní jednotky, posouzení a plánovací reakce na riziko zakázky a ostatní významné skutečnosti. Shrnutí obsahuje následující body:*

- *podnikatelské aktivity klienta,*
- *posouzení rizika zakázky a reakce na něj,*
- *vnitřní kontrolní systém,*
- *určení plánovací hladiny významnosti,*
- *účetní systém a postupy,*
- *posouzení míry závislosti klienta na výpočetní technice,*
- *problémové oblasti v předchozím účetním období,*
- *posouzení a reakce na specifická a identifikovaná rizika,*
- *předběžné analytické postupy,*
- *předpoklad schopnosti účetní jednotky pokračovat ve svých aktivitách,*
- *harmonogram auditu,*

- *rozpočet,*
- *auditorský tým.* (Hakalová, 2010, s. 114)

Podle velikosti, složitosti a podstaty auditu se mění podoba shrnutí auditu. Po zadokumentování plánu auditu se plán projedná nejenom se členy auditního týmu, ale i s auditovaným subjektem, z důvodu ujištění naplnění všech očekávání od auditu. (Hakalová, 2010)

2.2.4 Provedení auditu

Provedení auditu je složeno z vykonání testů spolehlivosti, analytických testů věcné správnosti, testů detailních údajů, vyhodnocení testů věcné správnosti, zhodnocení účetní závěrky, zprávy o vztazích mezi propojenými osobami a výroční zprávy. (Müllerová, 2013)

Auditor testem spolehlivosti zjišťuje, zda se lze spolehnout na vnitřní systém kontroly. U možnosti manuální kontroly může být prováděn přímo nebo nepřímo, kdy se vzájemně prolínají obě metody. Východiskem přímého testování je pozorování, kdy vybraných procesů se účastní přímo auditor, např. přítomností při inventuře. Nepřímé testování vychází z diskuse s pracovníky, kteří vykonávají vnitřní kontrolu. Tyto diskuse si dávají za cíl zjistit, jakým způsobem pozná pracovník, že správně pracuje systém kontroly. Mimo diskuse se jedná o kontrolu výstupů nebo dokumentace, která byla dříve zpracována. Jde o zápisy, záznamy a výsledky z uskutečněných kontrol nebo důvody ke změnám v kontrolních postupech. Spolehlivost účetního systému se prověřuje počítačovou kontrolou. Kontroluje se podoba provedení kontroly samotné, ale také kontrola počítačového zabezpečení. Testy spolehlivosti mají za cíl zjistit velikost existence rizika vzniku nesprávných informací. (Müllerová, 2013)

Na předběžné analytické postupy je navázán analytický test věcné správnosti, kde jsou určeny očekávané hodnoty účetních zůstatků vybraných položek, určena hladina významnosti, identifikovány a vyhodnoceny rozdíly nebo nestandardní změny či možná nepřítomnost očekávaných změn. K tomu, že účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti, slouží k závěrečnému a dodatečnému ujištění test věcné správnosti.

V uvedeném testu se skutečné účetní zůstatky porovnávají s těmi rozpočtovanými nebo plánovanými. Rovněž tak jsou zkoumány vztahy mezi různými položkami např. výši mezd a počtem zaměstnanců, spotřebovaného materiálu a dosaženého výsledného produktu nebo tržby a vyskladněného zboží. V případě nalezení rozdílu mezi očekávanou a skutečnou hodnotou, je zjišťováno, zda je rozdílná hodnota tolerována nebo tolerována není. V případě její tolerance, není nutné dodatečné vysvětlení. Překročená tolerovaná mez nemusí automaticky znamenat nesprávnost, ale snižuje se auditorova jistota o správnosti položky, která byla vykázána. Následek v případě překročení tolerované meze je na auditorově odborném úsudku, požadované míře auditorova ujištění a stanovené meze významnosti. Je však nutno všechny zjištěné rozdíly vysvětlit vlastním zkoumáním nebo poradou s vybranými pracovníky. Měl by mít dostatek důkazního materiálu pro všechna získaná vysvětlení. V případě, že pracovníci nepodají rozumné vysvětlení, je nutno věnovat zvýšenou pozornost takovéto položce vzhledem k tomu, že je dostačujícím způsobem jako nesprávná identifikována. (Müllerová, 2013)

V případě testu detailních zůstatků vybere auditor účetní zůstatky, u kterých otestuje všechny zaúčtované položky, vybrané položky nebo provede výběr položek prostřednictvím vzorku. Zároveň je také určeno, zda zůstatky jsou testovány na nadhodnocení nebo podhodnocení. Při nadhodnocení je zaúčtována neplatná položka, chybná částka či zaúčtování proběhlo do nesprávného období. Naopak u podhodnocení je buď nezaúčtováno či je zaúčtována chybná částka nebo nesprávné období. V případě nízkého počtu účetních operací u auditovaného podniku, je možné provést testy u všech položek. Testovat pouze vybrané položky je nutné v opačném případě. Nejpoužívanější pro vybrání položek je tzv. metoda výběru vzorku. Může být buď statická, nebo nestatická. Je-li použita nestatická metoda, auditor položky vybere jenom na základě svého úsudku a zkušeností. Statická metoda užívá:

- nahodilý výběr položek, kdy všechny položky mají stejnou šanci, že budou vybrány k testování,
- výběr každé n-té položky od jakéhokoliv zvoleného počátku,
- výběr vytvářejí jenom položky nad stanovenou mez významnosti. (Müllerová, 2013)

Po uskutečnění testů detailních údajů jsou tyto vyhodnoceny, kdy vyhodnocení slouží k určení nesprávností, možných nesprávností a neznámých nesprávností. Na podkladě nesprávností, které auditor zjistí, rozhodne, jestli byl audit dostatečně provedený, zda má takové závěry, aby vytvořil svůj výrok a prohlásil, že není zkreslená účetní závěrka, že není dostatečný a budou se muset opakovat dodatečné auditorské postupy nebo uskutečněný audit byl dostatečný, ale je natolik zkreslená účetní závěrka, že je vyžadováno opravení zjištěných nesrovnalostí po auditovaném subjektu. Při zjištění známých nesprávností je povinen auditor informovat vedení účetní jednotky a žádat o opravu. Možné nesprávnosti především souvisejí s účetními odhady. Při vysokém počtu známých a pravděpodobných nesprávností je možný výskyt nesprávnosti dosud neznámé. V tomto případě je na auditorově zvážení, zda je audit proveden tak, jak má. Získá-li dojem, že ano, musí zvážit, jaký bude mít vliv výsledek z detailních testů na vydaný výrok. (Müllerová, 2013)

I když předchozí testy byly zacíleny na konkrétní položky či části účetní závěrky, musí se stejně nakonec auditor zaměřit na účetní závěrku jako celek. Nejdříve se porovnávají položky běžného období s minulým obdobím, jelikož účetní předpisy vyžadují zachování srovnatelnosti údajů zmíněných období. V případě, že by došlo ke změnám, které by neumožnily srovnatelnost, bylo by nutno opravit položky minulého období tak, aby je bylo možno srovnat s položkami období běžného. Mimo položek účetní závěrky se rovněž kontroluje, zda je účetní závěrka ve shodě s platnými právními předpisy a profesními standardy. Ze závěrky musí jasně plynout, dle jakého koncepčního rámce je složena. Auditorem je také posuzováno, jestli účetní závěrka je složena ve shodě s předpokládaným nepřetržitým trváním účetní jednotky v budoucnu. V případě plánu vedení účetní jednotky ukončit podnikání musí být tato skutečnost jasně vysvětlena a popsána v příloze účetní uzávěrky. Na závěr je prováděna finanční analýza ke zjištění, zda má účetní závěrka nějakou vypovídající hodnotu. Není posuzována jenom účetní závěrka, ale i další dokumenty jako výroční zpráva, daňové, účetní, právní nebo další dokumenty, které by mohly být pro auditora zajímavé.

Účetní závěrka

Účetní závěrka představuje soubor finančních výkazů, které účetní jednotka sestavuje za účetní období k rozvahovému dni (tj. k poslednímu dni účetního období). Tyto

finanční výkazy vypovídají o hospodaření společnosti za dané období. Cílem účetní závěrky je "poskytnout informace o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici účetní jednotky, které jsou užitečné širokému okruhu uživatelů při tvorbě ekonomických rozhodnutí.

Obsah, rozsah a formu účetní závěrky určují účetní standardy, podle kterých se účetní závěrka sestavuje (a podle kterého se také většinou vede i celé účetnictví). V jednotlivých zemích platí národní účetní standardy (tzv. „GAAP“). Účetní jednotky kotované na mezinárodních burzách sestavují účetní závěrku i podle mezinárodních účetních standardů: amerických Všeobecně uznávaných účetních principů (US GAAP) nebo Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS).

Účetní závěrka účetních jednotek působících v České republice se řídí Zákonem o účetnictví (č. 563/1991 Sb., část třetí). Povinnými částmi účetní závěrky jsou rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha, která poskytuje doplňující informace k dvěma předešlým dokumentům. Přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu jsou volitelnými částmi. Společnosti, které nemají povinnost auditu (vyjma akciových společností), mohou účetní závěrku sestavovat ve zjednodušeném rozsahu.

Zákon o účetnictví je praktickým prostředkem pro sestavování účetní závěrky. Zákon považuje za účetní závěrku jenom soubor účetních výkazů a příloh sestavených ke stanovenému dni. Současně mu musí předcházet všechny procesy, které vyžaduje a nařizuje zákon. Účetní závěrka je zpracovávána za účelem podání informací o stavu majetku, závazcích, vlastním kapitálu, nákladech a výnosech a výsledku hospodaření účetní jednotky. Zpracovává se v českých korunách a jednotlivé položky jsou vykazovány v tisících Kč či milionech Kč, a to i v tom případě, že účetní jednotka má hodnotu netto aktiv, které přesahují 10 mld. Kč. (Otrusínová, 2016)

Výroční zpráva

Výroční zprávu ověřenou auditorem je ze zákona povinností účetní jednotky, která podléhá auditu. Výroční zpráva má za cíl „*uceleně, komplexně a vyváženě informovat o*

výkonnosti účetní jednotky, o jejím hospodářském postavení, o způsobech řízení rizik a podstatných aktivitách“. (Březinová, 2014, s. 178) Výroční zpráva obsahuje minulé i budoucí procesy, aktivity a trendy účetní jednotky. Obsahem výroční zprávy je:

- profil účetní jednotky (např. předmět podnikání, vznik, organizační schéma),
- hlavní události v obvyklém období,
- důležité skutečnosti, které nastaly po rozvahovém dni (nastaly po rozvahovém dni, ale před sestavením výroční závěrky),
- předpokládaný vývoj účetní jednotky,
- činnost v oblasti vývoje a výzkumu,
- činnost v oblasti pracovněprávních vztahů,
- zpráva o tom, zda má účetní jednotka v zahraničí organizační složku,
- další informace, stanovené právními předpisy,
- zpráva auditora,
- zpráva o vztazích.

Zprávu o vztazích zpracuje statutární orgán do tří měsíců po skončení účetního období. Jde o „*písemnou zprávu o vztazích mezi ovládající osobou a osobou ovládanou a zprávu mezi ovládanou osobou a osobami ovládanými stejnou ovládající osobou*“.

(Březinová, 2014, s. 180) Uvedená zpráva o vztazích podléhá povinnosti ověření auditorem tehdy, podléhá-li účetní závěrka ovládané osoby ověření auditorem a ovládaná osoba je tak povinna vyhotovovat výroční zprávu. Zpráva o vztazích je ověřována auditorem jako součást výroční zprávy. Auditor bude posuzovat, zda zpráva o vztazích není ve významném nesouladu s ostatními informacemi, které zjistil. Ověření zprávy o vztazích bude součástí zprávy auditora o ověření účetní závěrky.

Právní dokumenty

Pro úspěšný audit je nutné, aby auditor poznal auditovanou společnost a porozuměl jejím podnikatelským aktivitám a její činnosti. Proto má management auditované společnosti za povinnost auditorům umožnit nahlédnout do všech dokumentů, které to umožňují. Mezi základní právní dokumenty patří společenská smlouva, zakladatelská listina nebo stanovy. Povinné náležitosti těchto dokumentů přesně určuje zákon. Jelikož se vývojem působení společnosti tyto dokumenty mohou měnit, je nutno předkládat auditorům ty

nejaktuálnější. Mezi další dokumenty patří výpis z obchodního rejstříku. I tento je nutno předkládat v nejnovější verzi. V případě, že je auditovaná společnost kapitálového typu, auditor provede kontrolu částky základního kapitálu zapsanou v obchodním rejstříku s částkou vykazovanou v účetní závěrce. Jestliže by došlo ke zvýšení nebo snížení základního kapitálu, je nutno předložit rovněž výpis z valné hromady, kde byla schválena takováto změna. Auditor dále ověřuje předmět podnikání, který je zapsán v obchodním rejstříku se zaúčtovanými transakcemi za účetní období. Pak to mohou být zápisy z valné hromady, výpisy listu vlastnictví z katastru nemovitostí, důležité smlouvy nebo seznamy společností ve skupině. (Müllerová, 2017)

Daňové dokumenty

V účetnictví se daně nejčastěji projevují jako náklad na straně jedné a závazek na straně druhé, je proto nutno ověřit jejich vykazování stejně jako ostatní jiné položky. Auditora upozorní daňová registrace u finančního úřadu na to, k jakým daním je auditovaný subjekt registrován a umožní kontrolu, zda jsou splněny všechny daňové povinnosti. Auditorem je možno si vyžádat daňová přiznání. Některá daňová přiznání mohou vyžadovat takovou daňovou znalost, že při kontrole auditor spolupracuje s daňovými poradci, kteří se zaručí za správnost daňových transakcí. Auditor by se měl seznámit s výsledkem daňové kontroly, pokud taková kontrola u auditovaného subjektu proběhla. V případě, že by taková kontrola proběhla bez nálezu, pak se auditor může u auditovaného subjektu spolehnout na správnost daňových postupů. Určité varování pro auditora představuje nálezný výsledek během kontroly. (Müllerová, 2017)

Účetní dokumenty

Auditor musí nejprve porozumět vnitřnímu kontrolnímu systému, jestli má auditovat finanční závěrku. Ve vnitřních směrnících společnosti najde údaje o způsobu provádění vnitřní kontroly, kde je také vysvětlen metodický postup a další pravidla účetnictví. Používání účtových metod v oblastech, kde jsou účetními předpisy povolena alternativní řešení, upravují směrnice. Jelikož všechny směrnice nejsou pro auditora důležité, jsou následně uvedeny ty směrnice, které by auditora mohly zajímat. Jsou to:

- směrnice týkající se obsahu účetních dokladů a podpisových vzorů, která je důležitá hlavně proto, že uvádí základní pravidla pro zpracování účetních dokladů,
- účtový rozvrh pro auditované účetní období, jelikož všechny účetní jednotky jsou povinny sestavit účetní rozvrh ve shodě se směrnou účtovou osnovou, kde jsou závazné jenom účtové třídy a skupiny, ale konkrétní syntetické a analytické účty si můžou zvolit samy,
- seznam účetních knih, kdy právními předpisy je dána povinnost vést účetní knihy. Za účetní knihy lze považovat deník, obsahující účetní zápisy seřazené časově, hlavní knihu, obsahující účetní zápisy seřazené věcně, knihu analytických účtů, rozvádějící podrobně syntetické účty a knihu podrozvahových účtů, uvádějící účetní zápisy, které nejsou uvedeny v jiných účetních knihách,
- harmonogram účetní závěrky, sloužící auditorovi jako podklad pro vlastní harmonogram při plánování ověřování účetní závěrky,
- pokyny k inventarizaci,
- dlouhodobý majetek a jeho oceňování, kde se uvádí, jak je oceňován hmotný majetek, jaké náklady tvoří pořizovací cenu, co je její součástí a způsob stanovení reprodukční ceny,
- odpisový plán dlouhodobého majetku, stanovující předpokládanou životnost jednotlivých majetkových skupin a zvolený způsob odepisování,
- oceňování zásob a její evidence, kde se uvádí, zda jsou zásoby účtovány způsobem A nebo způsobem B, o oceňování zásob nebo o normách přirozeného úbytku zásob,
- pravidla pro vedení pokladny, která informují o pokladním limitu či kdo má odpovědnost za stav pokladny,
- cenné papíry a podíly, kde jsou uvedeny informace o jejich oceňování,

- valutové a devizové operace, které uvádí používaný přepočtový kurz,
- časové rozlišení, které vymezuje, co bude či nebude časově rozlišovat účetní jednotka,
- tvorba a čerpání opravných položek, kdy směrnice poskytuje vysvětlení o způsobu prověřování ocenění jednotlivých položek,
- tvorba a čerpání rezerv, vymezující jednotlivé druhy rezerv, časový plán jejich tvorby a rozpuštění a důvod vzniku jednotlivých rezerv,
- pracovní cesty a cestovní náhrady, kde se stanovuje výše limitu stravného pro tuzemské a zahraniční služební cesty včetně výše kapesného, pravidla pro vyplácení záloh na služební cestu a informace o vyúčtování služební cesty. (Müllerová, 2017)

Ostatní dokumenty

Mimo uvedených dokumentů mohou zajímat auditora i dokumenty další. Patří mezi tyto dokumenty může např. inventarizační zápis, kde je auditorem kontrolována formální správnost inventarizačních zápisů, kdy tato je stanovena zákonem o účetnictví a samotné promítnutí inventarizačního výsledku do účetnictví a účetní závěrky. V případě inventarizačního rozdílu v průběhu inventarizace auditor kontroluje, k jakému okamžiku byla provedena, její zaúčtování nebo v případě manka způsob předepisování manka k úhradě zodpovědným osobám. (Müllerová, 2017)

2.2.5 Vydání zprávy auditora

Vydání zprávy auditora je poslední fází auditu, kdy ale ještě před vydáním zprávy je nutno posoudit další události, opatřit prohlášení vedení auditované společnosti a zpracovat shrnutí závěru auditu. Podstatou auditu je ověření účetní závěrky, obsahující stav majetku a finančních pozic k rozvahovému dni, jak bylo již uvedeno. Přesto sestavování a ověřování účetní závěrky je zpracováváno později, až po tomto rozvahovém

dni. Čím je časová prodleva delší mezi rozvahovým dnem a dnem sestavení účetní závěrky, tím pravděpodobněji vzniká následná skutečnost, jež významnou měrou ovlivní informace v účetní závěrce uvedené. Dále lze události dělit na ty vzniklé po rozvahovém dni a nepatřící do sledovaného účetního období, které se v účetní závěrce neuvádějí a na ty události, které vzniknou po rozvahovém dni a patří do sledovaného účetního období, které musejí být v účetní závěrce uvedeny. (Müllerová, 2013)

Auditor by měl po vedení auditovaného subjektu požadovat písemné prohlášení o vědomé odpovědnosti za účetní závěrku a vnitřní kontrolní systém, potvrzení všech účetních transakcí, které se udály ve sledovaném období, o neexistenci žádných dalších závazků mimo zaúčtovaných, o poskytnutí všech informací auditorovi a umožňující mu náhled do všech dokumentů s účetnictvím souvisejícím, že si není vědomo žádných nesprávností a podvodů ze své strany, které by ovlivnily účetní závěrku a zároveň potvrzení správnosti informací ve výroční zprávě. V případě, že vedení auditovaného subjektu takové prohlášení odmítne vydat, auditor by se měl rozhodnout, jestli vydá výrok s výhradou či vydá odmítnutý výrok. (Müllerová, 2013)

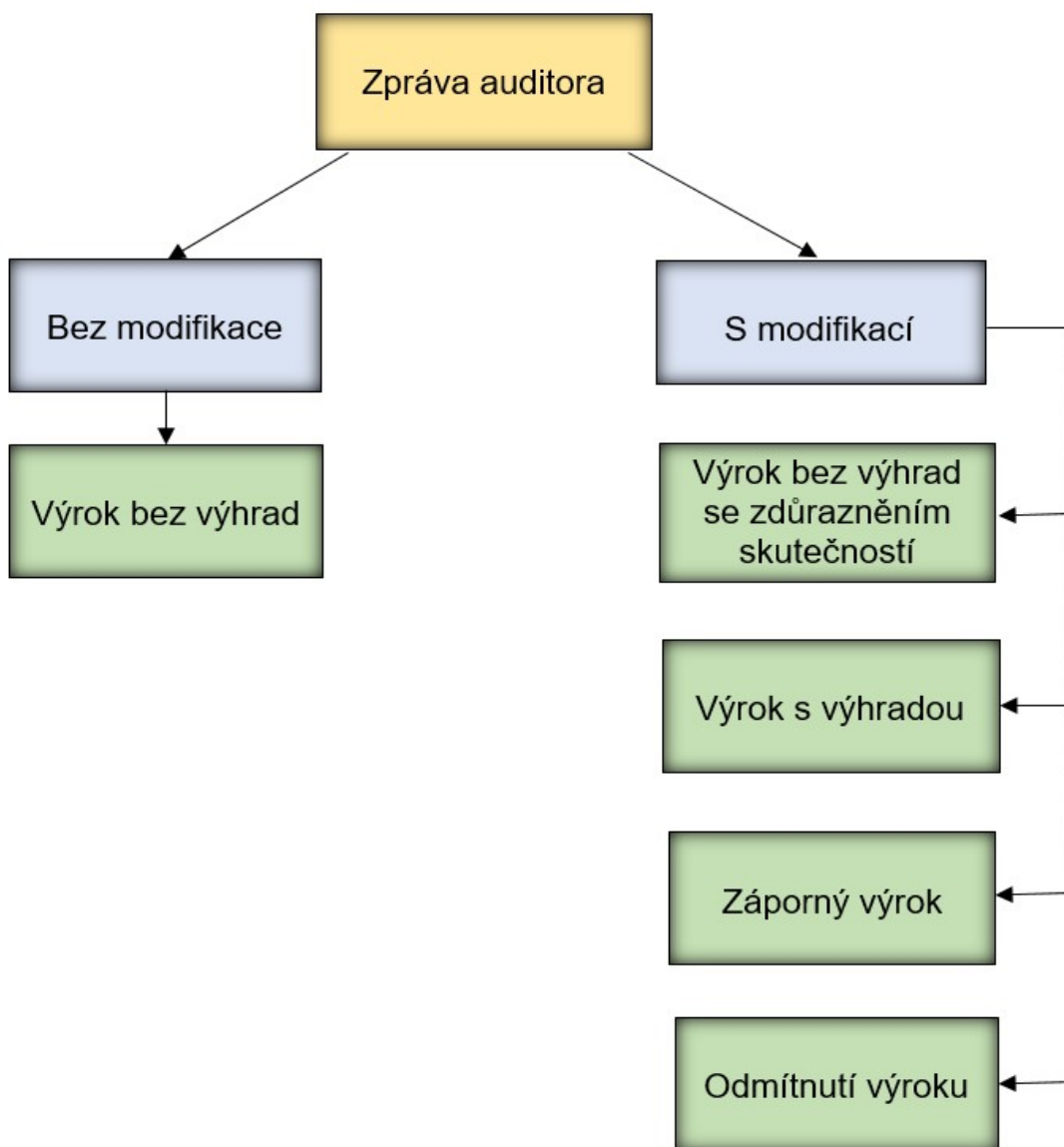
Auditor po provedení naplánovaných auditorských postupů, kterými shromáždil dostatečné a vhodné důkazní informace k podpoře svých závěrů, může začít zpracovávat vydání závěrečné zprávy auditora. Určení toho, co považuje za vhodné a dostatečné důkazní informace vyplyne z úsudku samotného auditora. Ten jednotlivé položky nebo dílčí části účetní závěrky otestoval pomocí různých testů, ale v závěru je nucen celou účetní závěrku vyhodnotit jako jeden celek. (Müllerová, 2016)

Vydání zprávy auditora je výsledkem auditu. Zpráva je vyhotovována písemně a dává informace externím a interním uživatelům účetní závěrky. Poskytuje zejména ujištění, že údaje uváděné v účetní závěrce jsou pravdivé a objektivně ukazují nezkrácené skutečnosti. Definovat ji lze jako „*krátkou zprávu, která objektivně informuje o vypovídající schopnosti informací obsažených v účetních výkazech*“. (Hakalová, 2010, s. 116) Zpráva auditora je veřejným dokumentem, jelikož společnosti podléhající ze zákona auditu mají povinnost ukládat zprávu auditora do sbírky listin v obchodním rejstříku. Mezinárodním auditorským standardem č. 700 je upravena struktura zprávy. K základním náležitostem patří:

- název zprávy,

- označení příjemce,
- vymezení předmětu auditu,
- vymezení odpovědnosti za vedení účetní jednotky,
- vymezení odpovědnosti a úlohy auditora,
- vymezení rozsahu auditu,
- výrok auditora,
- datum vydání zprávy,
- jméno a sídlo auditora,
- číslo licence auditora,
- podpis auditora. (Hakalová, 2010)

Výrok auditora je hlavní částí zprávy, který představuje „*názor na to, zda účetní závěrka ve všech významných bodech věrně zobrazuje stav majetku a závazků, rozdíl majetku a závazků, finanční situaci a výsledek hospodaření účetní jednotky v souladu s platnými zákony a účetními předpisy*“. (Hakalová, 2010, s. 117) Následující obrázek zobrazuje přehled možných výroků vydaných auditorem.



Obrázek č. 5: Výrok auditora

Zdroj: (Müllerová, 2013)

Výrok bez výhrad vydá auditor v případě, že nebyly v průběhu auditu zjištěny nedostatky v rozporu s účetními předpisy a vykazované informace jsou ve shodě se skutečností. Výrok bez výhrad se zdůrazněním skutečností je vydáván v případě, že v účetní závěrce nejsou významné nesprávnosti, ale auditor upozorňuje na fakta, která by méně odborný uživatel mohl přehlédnout. Výrok bez výhrad neznamena hospodářsky dobrý stav auditovaného subjektu, ale pouze informuje, že účetní závěrka dává poctivý a věrný obraz aktiv, pasiv a finanční situace k rozvahovému datu, nákladů, výnosů a hospodářskému výsledku za sledované období. (Müllerová, 2013)

Výrok s výhradou značí, že v účetní závěrce jsou nesprávnosti, nikoli tak zásadní, aby musel být vydán záporný výrok nebo odmítnutí výroku. V případě vztažení výhrady k určité položce v účetní závěrce neznámá, že je položka chybná, ale auditor tímto upozorňuje na nemožnost přesvědčit se o stavu vykazované konkrétní položky. Pro správné pochopení výhrady auditor musí uvést důvod, který jej k vydání výroku s výhradou vedl. Jestliže by nastal nesoulad mezi vykazovanými a reálnými skutečnostmi natolik zásadní, je vydán auditorem záporný výrok. Také v tomto případě je auditor nucen uvést důvod, proč takovýto druh výroku vydal. Tzv. odmítnutí výroku je posledním druhem výroku, což však neznámá, že auditor nevypracuje zprávu nebo nevydá výrok. Odmítnutí výroku znamená také výrok vydaný auditorem ve chvíli, kdy byl v průběhu uskutečňování auditu natolik omezen, což mělo za následek nemožnost se vyjádřit k věrnosti a poctivosti skutečností uváděných v účetní závěrce. Ve zprávě auditora musí být důvod odmítnutí výroku objasněn. (Müllerová, 2013)

Zpravidla je ke zprávě auditora přiložen i tzv. dopis vedení společnosti neboli Management letter, jehož obsahem jsou doplňující informace především v souvislosti s účetní závěrkou, vnitřním kontrolním nebo účetním systémem. Uvedený dopis „*upozorňuje na nevhodné postupy a metody a předkládá doporučení pro účetní jednotku k odstranění zjištěných nedostatků*“. (Hakalová, 2010, s. 121)

3 Souhrn teoretických poznatků k internímu a externímu auditu

Souhrn teoretické části diplomové práce je krátce uveden v této části. V úvodní části porovnání jsou uvedeny základní rozdíly mezi interním a externím auditem. V další části je předestřena situace ve společnosti, kde najednou probíhá interní i externí audit a jaké toto může mít výhody.

3.1 Porovnání interního a externího auditu

Základní rozdíly mezi interním a externím auditem jsou stručně uvedeny v následující tabulce.

Tabulka č. 4: Porovnávací tabulka rozdílů mezi interním a externím auditem

	Interní audit	Externí audit
Předmět činnosti	➤ zaměřen na veškeré procesy uvnitř společnosti	➤ zaměřen pouze na finanční výkazy
Cíl	<ul style="list-style-type: none"> ➤ tvorba přidané hodnoty ➤ zlepšování procesů ➤ hodnocení rizika 	➤ ověřování údajů v účetních výkazech věrně zobrazujících stav majetku a závazků, finanční situaci a výsledek hospodaření společnosti v souladu s pravidly předepsanými českými nebo jinými účetními předpisy
Odhalování podvodu jako hlavní účel auditu	➤ ano	➤ ne
Vztah auditora a společnosti	➤ auditor může být interním zaměstnancem nebo externistou	➤ auditor je externista
Nezávislost auditora	➤ auditorova nezávislost je omezena, neboť podléhá vedení podniku	➤ auditor je absolutně nezávislý na společnosti

Zainterесované subjekty	<ul style="list-style-type: none"> ➤ vedení auditovaného podniku 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ zainterесované osoby mimo společnost (veřejnost, akcionáři, investoři, věřitelé)
Časová orientace služeb auditu	<ul style="list-style-type: none"> ➤ zaměření na budoucnost ➤ zkoumání současného stavu za účelem zefektivnění do budoucnosti 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ zaměření na minulost ➤ zkoumání přesnosti a úplnosti minulého stavu
Trvání činnosti auditu	<ul style="list-style-type: none"> ➤ kontinuální činnost 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ jednorázová činnost opakující se v pravidelných intervalech
Důvody realizace auditu	<ul style="list-style-type: none"> ➤ vyžaduje to sám podnik 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ obligatorně stanoveny legislativou ➤ vyžaduje to samotná společnost
Mezinárodní standardy regulující auditorskou činnost	<ul style="list-style-type: none"> ➤ IPPF (Mezinárodní standardy pro profesní praxi interního auditu) ➤ normy ISO 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ ISA (Mezinárodní auditorské standardy) ➤ IFRS (Mezinárodní účetní standardy) ➤ US GAAP (Americké všeobecně uznávané účetní principy)
Legislativní úprava auditu v České republice	<ul style="list-style-type: none"> ➤ zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole) ➤ vyhláška č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech) ➤ zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
Hlavní mezinárodní instituce	<ul style="list-style-type: none"> ➤ IIA (The Institute of Internal Auditors) 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ IFAC (International Federation of Accountants)
Hlavní česká instituce	<ul style="list-style-type: none"> ➤ ČIIA (Český institut interních auditorů) 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ KA ČR (Komora auditorů České republiky)

Zdroj: (Večeřa, 2018)

3.2 Vztah mezi interním a externím auditem

Mezi interním finančním a externím auditem existuje vztah, i když se od sebe tyto dva druhy auditu významně odlišují. Při řádném provedení interního auditu může společnost snížit své náklady na odměnění práce externího auditora. Může se však stát, že zaměření interního auditu je jenom na zlepšování procesů a snižování rizika ve společnosti na úkor ověřování získávaných finančních dat. V tomto případě je externí auditor nucen provést rozsáhlé testy, aby si mohl utvořit vlastní názor na finanční data uváděná v účetní závěrce, čímž se prodlužuje doba externího auditu, a jsou tedy zvýšeny náklady za odměnění práce auditora. Interní finanční audit však může být uskutečněn i opačně, kdy potvrdí a zajistí správnost finančních dat. V tomto případě je externí auditor obvykle spokojen, když provede průzkum výsledných dokumentů z provedeného interního auditu, které mu ušetří čas a tím sníží celkové náklady. (Porter, 2003)

I když by byl interní finanční audit proveden sebelépe, celý finanční audit nikdy nemůže být proveden pouze interně, jelikož externí auditoři mají za povinnost vytvořit si svůj vlastní názor na poctivost a správnost finančních dat vedených v účetní závěrce. Proto si tedy některá data raději zkontrolují za pomoci vlastních testů nehledě na to, zda byla nebo nebyla předmětem interního auditu. (Porter, 2003)

Je možné, že externí auditor nevezme v potaz výsledky z interního auditu. Proto se doporučuje, aby došlo k vzájemné domluvě auditorů o tom, zda budou interní auditoři provádět pomocné práce nebo je provádět nebudou. Je žádoucí, aby interní i externí auditoři předali roční auditní plány auditní komisi, která pak zajistí, aby společnost měla co možná nejvyšší prospěch. (Porter, 2003)

4 Charakteristika zvoleného podniku

Společnost Regata Čechy, a.s. od počátku svého vzniku rozvíjí své obchodní aktivity ve dvou základních oblastech. Jednou z hlavních aktivit společnosti je vlastnictví šesti obchodních domů v Praze, které jsou provozovány pod obchodní značkou Obchodní domy Regata. Tyto objekty se nacházejí v lokalitách Prahy 4, 5, 6 a 8. Základní strategií společnosti je dlouhodobý pronájem obchodních prostor tak, aby celková struktura maloobchodních prodejen a provozoven služeb v těchto objektech co nejvíce odpovídala potřebám obyvatel spádové oblasti. Celková plocha k pronájmu v obchodních objektech ve vlastnictví společnosti činí přes 23000 m². Správnost výše uvedené obchodní strategie dokládá obsazenost pronajímatelných prostor, která se dlouhodobě pohybuje nad 95 % a minimální obměna jednotlivých nájemců těchto obchodních prostor. Mezi nejvýznamnější nájemce v Obchodních domech Regata patří společnost Albert Česká republika, provozující síť stejnojmenných supermarketů, peněžní ústavy jako např. Česká spořitelna, Komerční banka, ČSOB a dále Česká pošta či drogerie Rossmann, kteří mají na základě dlouhodobých nájemních smluv pronajato více než 50 % pronajímatelných prostor.

Druhou z hlavních obchodních aktivit společnosti je vlastnictví a provozování hotelů Horizont v Peci pod Sněžkou a Port v Doksech u Máchova jezera. Hotel Horizont je dominantou oblíbeného horského střediska Pec pod Sněžkou a je zaměřen zejména na aktivní tuzemskou i zahraniční klientelu, především pak na rodiny s dětmi. Hotel má vlastní sport a wellness centrum s odborně vyškoleným personálem. Součástí hotelu je vedle hlavní hotelové budovy i objekt rodinných apartmánů Firm a další dva menší objekty, sloužící pro ubytování zaměstnanců. Celková kapacita hotelu včetně apartmánů je 326 lůžek.

Hotel Port stojí na břehu Máchova jezera v katastru obce Doksy, jeho cílová skupina je shodná jako u hotelu Horizont. Součástí hotelu je moderně vybavené sport a wellness centrum s vnitřním bazénem, vířivkou, parní kabinou, saunou, prostorami pro masáže, fitness a dvěma bowlingovými dráhami. Dále byl vybudován víceúčelový konferenční sál s kapacitou až 200 osob, několik salónek a další zázemí potřebné pro konání firemních a společenských akcí. Celková kapacita hotelu je 62 moderně zařízených pokojů, z nichž některé je možno propojit a 3 z nich jsou apartmá.

Společnost Regata Čechy, a.s. v oblasti Máchova jezera podniká ještě prostřednictvím ovládané společnosti Regata Máchovo jezero, a.s. a to v oblasti lodní dopravy, provozu autokempu a správy pláží. V roce 2007 spoluzaložila obecně prospěšnou společnost Máchovo jezero, o. p. s. s cílem pečovat o kvalitu vody v Máchově jezeře.

Vzhledem ke složité situaci na trhu práce a přetrvávajícímu nedostatku kvalifikovaných pracovníků ve všech oborech je personální práce prioritou vedení společnosti. V roce 2019 činil celkový průměrný přepočtený počet zaměstnanců společnosti 140, z toho průměrný přepočtený počet zaměstnanců hotelu Horizont činil 72 zaměstnanců a hotelu Port 43 zaměstnanců. Společnost se snaží vytvářet svým zaměstnancům optimální podmínky, aby si udržela hlavně své stálé zaměstnance. Činí tak prostřednictvím všech obvyklých benefitů včetně stravování buď v personálních jídelnách vlastních hotelů, kde je kvalitě stravy věnována náležitá pozornost, ale i formou stravenek. Při současné situaci na trhu nájemního bydlení je výrazným benefitem pro některé zaměstnance hotelů Horizont a Port poskytované ubytování ve vlastních ubytovnách. Úrovní tohoto ubytování byla v roce 2019 věnována zvýšená pozornost. Společnost se snaží pomoci vzdělávat a vychovat mladou generaci odborníků pro obory gastronomie a hotelnictví. Hotel Horizont i hotel Port jsou léta místem odborné praxe učňů odborných učilišť a studentů středních odborných škol. Již dvacet let také probíhá úzká spolupráce s Vysokou školou hotelovou v Praze. Její studenti v hotelech Horizont a Port vykonávají odborné praxe, na základě nich v mnohých případech zpracovávají své seminární či závěrečné práce. Zapojení vedoucích pracovníků hotelů jako konzultantů je pak oboustranně inspirativní. Další vzdělávání je také výrazně podporováno u stávajících zaměstnanců, a to ve všech závodech společnosti. Za nejdůležitější benefit však vedení společnosti považuje dobrou atmosféru na pracovišti a k tomu se snaží vést jak vedoucí pracovníky, tak všechny ostatní zaměstnance.

Společnost Regata Čechy, a.s. získala v roce 2003 certifikát systému managementu jakosti dle ČSN EN ISO 9001:2001 s platností do 31. 12. 2006. Certifikát byl vydán na základě zpracované příručky jakosti, zavedení managementu jakosti do praxe v obou hotelích a výsledku prověření, že společnost Regata Čechy, a.s. má v procesech poskytování hotelových služeb ubytování a stravování v hotelu Horizont, Pec pod Sněžkou a v hotelu Port, Doksy, zaveden a udržován systém managementu jakosti, který

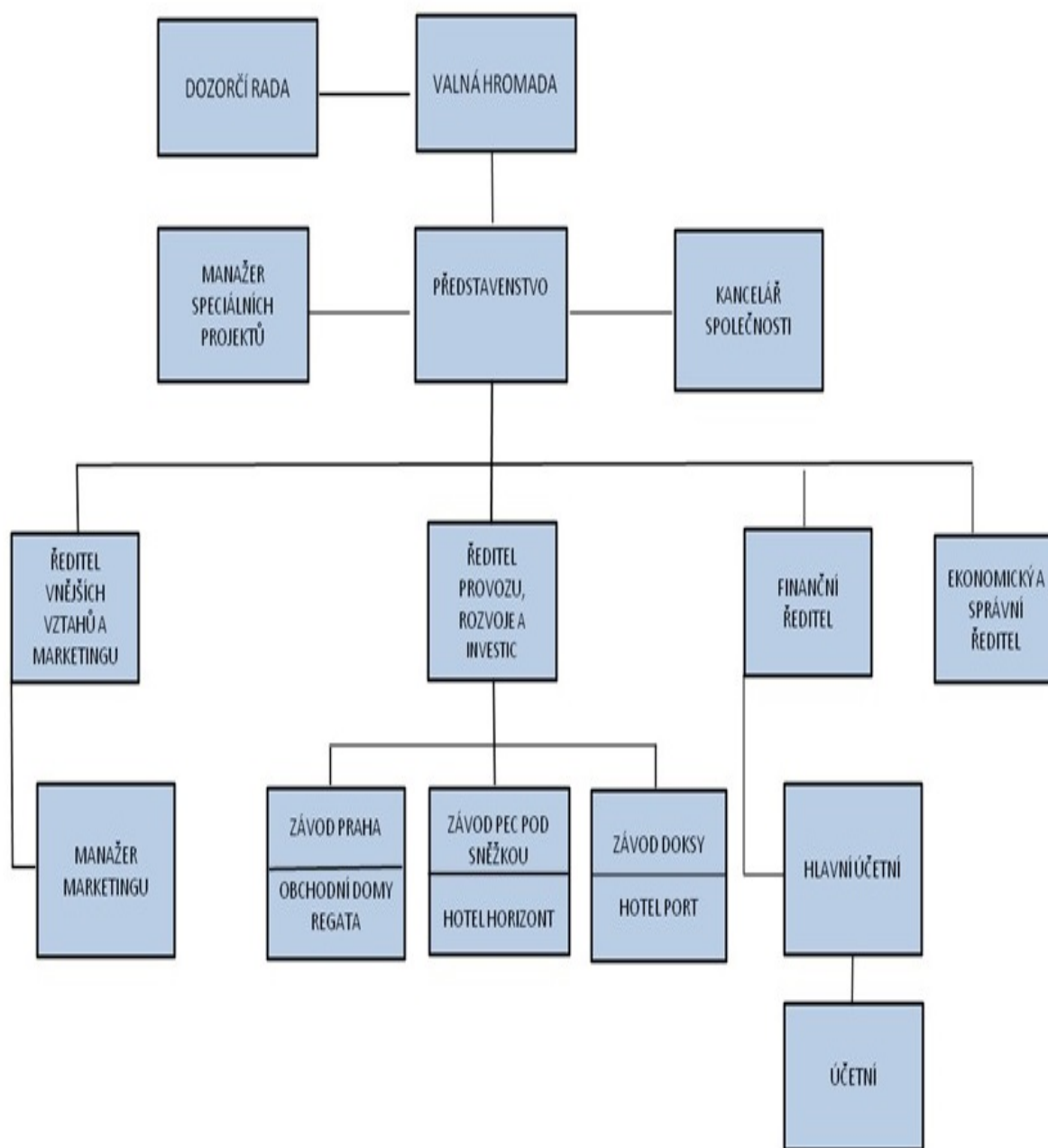
je ve shodě s požadavky výše uvedené normy. Počátkem roku 2007 byl na základě opakované certifikace získán certifikát s platností do 31. 1. 2010 a následně společnost obdržela na základě další certifikace certifikát systému managementu jakosti dle novelizované normy ČSN EN ISO 9001:2009 s platností do 1. 2. 2013 a po další certifikaci certifikát platný do 31. 1. 2016. Po další certifikaci se společnost Regata Čechy, a.s., resp. hotel Horizont a hotel Port, staly držiteli certifikátu o shodě systému managementu kvality s normou ČSN EN ISO 9001:2009, v oblasti hotelových služeb, ubytování a stravování s platností do 14. 9. 2018. Zároveň s touto certifikací společnost získala i certifikát IQNet o shodě se standardy dle normy ISO 9001:2008 se stejnou platností. Nyní, po posledním certifikačním auditu, jsou hotely Horizont a Port držiteli certifikátu managementu kvality dle novelizované normy ČSN EN ISO 9001:2016 a certifikátu IQNet platnými do 3. 5. 2021.

Organizační struktura

Organizační řád společnosti je základní organizační normou společnosti a vychází ze Stanov společnosti. Organizační řád je základní řídicí normativní akt a je závazný pro všechny zaměstnance společnosti, kteří jsou k ní v pracovněprávním vztahu a ve zvláštních případech i ve smluvním vztahu. Vedoucí pracovníci jsou povinni prokazatelně seznámit s jeho zněním všechny své podřízené zaměstnance.

Organizační řád společnosti upravuje vnitřní organizaci společnosti, definuje organizační strukturu společnosti, její organizační složky a organizační jednotky a vymezuje jejich základní působnosti. Stanovuje základní úkoly a odpovědnosti vedoucích zaměstnanců společnosti. Vymezuje vzájemné vertikální a horizontální řídicí vazby.

Součástí organizačního řádu je organizační struktura společnosti. Organizační strukturu společnosti ilustruje obrázek č. 6.



Obrázek č. 6: Organizační struktura - Regata Čechy, a.s.

Zdroj: vlastní zpracování v souladu s (Regata Čechy, a.s., 2020)

Společnost nemá úsek interního auditu ve své organizační struktuře. Interní audit je prováděn na úrovni jednotlivých závodů.

5 Interní audit podniku

Ve společnosti Regata Čechy, a.s. je prováděn účetní interní audit pověřeným nezávislým interním auditorem, vycházejícího z útvaru finančního ředitele organizační složky společnosti, který provádí kontrolu vedení účetnictví v hotelu Port a v hotelu Horizont. Tato kontrola probíhá na základě vnitřní interní směrnice, jejíž dodržování má za úkol v průběhu účetního období řídit správnost provádění účetnictví.

5.1 Příprava účetního interního auditu

Před zahájením účetního interního auditu si interní auditor připraví plán auditu, který zahrnuje kromě časového harmonogramu a místa provádění i potřebné podklady. Potřebnými doklady se myslí vnitropodniková směrnice, která obsahuje systém zpracování účetnictví a kterou interní auditor obdrží od vedení společnosti při zahájení a projednání plánu auditu. Dalším podkladem k provedení interního auditu jsou jednotlivé účetní doklady, které jsou umístěny v účtárně společnosti. Interní auditor s časovým předstihem informuje oddělení účtárny o zahájení účetního interního auditu, a to včetně požadavku na předložení účetních dokladů ke kontrole. Pracovníci účtárny pak tyto doklady připraví, aby zajistili hladký a plynulý průběh kontroly. Interní auditor provádí interní audit účetnictví dle níže uvedeného plánu v tabulce č. 5.

Tabulka č. 5: Plán účetního interního auditu

<u>PLÁN účetního auditu konaného dne:</u>			
<u>Organizace:</u> Regata Čechy, a.s.			
<u>Vedoucí auditor:</u>			
Probíhá od - do	Předmět auditu	Místo auditu	Kontaktní osoba
21.5.2019	Hotel Port		
08.00-08.15	Zahájení a projednání plánu auditu	Účtárna	Vedoucí oddělení
08.15-09.15	Interní audit nákladů	Účtárna	Vedoucí oddělení
09.15-10.00	Interní audit výnosů	Účtárna	Vedoucí oddělení
10.00-11.00	Interní audit dlouhodobého majetku	Účtárna	Vedoucí oddělení
11.00-12.00	Přestávka		
12.00-13.00	Interní audit zásob	Účtárna	Vedoucí oddělení
13.00-13.30	Interní audit pohledávek a závazků	Účtárna	Vedoucí oddělení
13:30-14:30	Interní audit pokladny a bankovních účtů	Účtárna	Vedoucí oddělení
14.30-15.30	Příprava závěrů auditu Závěrečné jednání	Účtárna	Vedoucí oddělení
<p>Cíle auditu:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ určení shody vedení účetnictví (nebo jeho části) s kritérii auditu, ➤ zhodnocení schopnosti systému účetnictví hotelu Port plnit aplikované požadavky zákonů, předpisů a smluv, ➤ identifikovat oblasti potenciálního zlepšování vedení účetnictví, pokud je lze identifikovat. <p>Kritéria auditu:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ vnitropodniková směrnice, ➤ stanovené procesy a dokumentace účetnictví. 			

Zdroj: vlastní zpracování v souladu s (Regata Čechy, a.s., 2020)

5.2 Směrnice interního auditu

Účetnictví společnosti Regata Čechy a.s. je vedeno a účetní závěrka je sestavována v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění, v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví v platném znění a Českými účetními standardy. Následující vybrané údaje vycházejí z účetních písemností společnosti a z dalších podkladů, které má společnost Regata Čechy, a.s. k dispozici.

Společnost Regata Čechy, a.s. účtuje v soustavě podvojného účetnictví o stavu a pohybu majetku a závazků, o rozdílu majetku a závazků, o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. (Regata Čechy, a.s., 2020)

Při vedení účetnictví je společnost Regata Čechy, a.s. povinna dodržovat účtovou osnovu a postupy účtování, uspořádání položek účetní závěrky a obsahové vymezení těchto položek a rozsah údajů ke zveřejňování z účetní závěrky. Účetnictví se vede za účetní jednotku jako celek. (Regata Čechy, a.s., 2020)

Dlouhodobým hmotným majetkem se ve společnosti Regata Čechy, a.s. rozumí majetek, jehož ocenění je vyšší než 40 000 Kč v jednotlivém případě a doba použitelnosti delší než jeden rok. Dlouhodobým nehmotným majetkem se rozumí majetek, jehož ocenění je vyšší než 60 000 Kč v jednotlivém případě a doba použitelnosti je delší než jeden rok. Nakoupený hmotný a nehmotný dlouhodobý majetek je oceněn pořizovacími cenami. Hmotný majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok oceněný při pořízení cenou 39 000 Kč a nižší je kvalifikován jako drobný majetek a je zaúčtován na analytický účet spotřeby materiálu a je veden pouze v operativní evidenci na podrozvaze. Drobný majetek pořízený jednorázově ve větším rozsahu je dle rozhodnutí vedení společnosti účtován přes časové rozlišení do nákladů během let od pořízení. Hmotný majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok oceněný pořizovací cenou do 40 000 Kč a nižší, může být složen do souboru, a i v ceně souboru nižší než 40 000 Kč odepisován rovnoměrně po dobu 5 let účetně i daňově shodně. Nehmotný majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok oceněný při pořízení cenou 60 000 Kč a nižší není považován za dlouhodobý nehmotný majetek. Takto definovaný nehmotný majetek je při pořízení účtován do nákladů jako služba a veden v podrozvahové evidenci. Technické zhodnocení, pokud

převýšilo u jednotlivého dlouhodobého hmotného majetku v úhrnu za zdaňovací období částku 40 000 Kč, zvyšuje jeho pořizovací cenu. (Regata Čechy, a.s., 2020)

Dlouhodobý hmotný majetek je účetně odepisován lineární metodou s dobou odepisování uvedenou v tabulce č. 5.

Tabulka č. 6: Doba odepisování dlouhodobého majetku

Kategorie majetku	Doba odepisování v letech
Stavby – 4. odpisová skupina	20
Stavby – 5. odpisová skupina	30
Stavby – 6. odpisová skupina	50
Stroje a zařízení	3 až 10
Dopravní prostředky	5
Inventář	5 až 10
Opravná položka k nabytému majetku	15

Zdroj: vlastní zpracování v souladu s (Regata Čechy, a.s., 2019)

Regata Čechy, a.s. zakoupila v roce 2004 dlouhodobý finanční majetek, a to akcie firmy REGIO Máchova kraje, a.s. v celkové nominální hodnotě 600 tisíc Kč (30 % na základním kapitálu) za 1500 tisíc Kč. V roce 2005 byl navýšen základní kapitál této společnosti a Regata Čechy, a.s. se na tomto navýšení podílela 800 tisíci Kč. V roce 2010 odkoupila 16 ks akcií a stala se 100 % vlastníkem společnosti REGIO Máchova kraje, a.s., která byla v únoru roku 2011 přejmenována na Regatu Máchovo jezero, a.s. Dále v roce 2007 vložila 60 tisíc Kč tj. 20% podíl do obecně prospěšné společnosti Máchovo jezero, o. p. s.

Nakupované zásoby jsou oceňovány pořizovacími cenami, Pořizovací cena zahrnuje cenu pořízení navýšenou o případné poplatky, dopravné, clo a skladovací poplatky při dopravě. Výdeje zásob ze skladu jsou oceňovány metodou průměrných cen.

Pohledávky jsou ve společnosti Regata Čechy, a.s. evidovány v nominální hodnotě a nakoupené pohledávky v pořizovací hodnotě. Za krátkodobou pohledávku se považuje pohledávka, která je splatná do jednoho roku od data účetní závěrky. Nakoupené pohledávky, jejichž pořizovací cena a cena nominální se liší, jsou sledovány

v podrozvahové evidenci v jejich nominální hodnotě. V roce 2019 takovéto nakoupené pohledávky firma neevidovala.

Opravné položky jsou ve společnosti Regata Čechy, a.s. vytvářeny dle vnitřní směrnice na základě inventarizace, pokud se zjistí, že ocenění aktiv v účetnictví je vyšší než jejich odhadovaná reálná hodnota. Opravné položky jsou také rozpouštěny i v průběhu účetního období před uplynutím promlčení pohledávek a rovněž po úhradě pohledávek, ke kterým byly vytvořeny. Opravné položky k neuhrazeným pohledávkám 365 dní po splatnosti nebo jsou-li v konkursu či vymáhány u soudu, jsou obvykle dotvářeny až do 100 %. Na drobné pohledávky do 30 tisíc Kč za jedním odběratelem se tvoří při splnění dalších podmínek 100 % daňová i účetní opravná položka a v následujícím roce se tato pohledávka odepisuje a daňová opravná položka se rozpouští. Pohledávky jsou individuálně posouzeny z hlediska jejich dobytnosti a v případě jejich nedobytnosti, pokud nebyly přihlášeny do konkursu, jsou odepsány a zaúčtovány na podrozvaze. Opravné položky k pohledávkám byly v roce 2019 vytvořeny ve výši 386 tisíc Kč a rozpouštěny byly ve výši 386 tisíc Kč. Celková výše opravných položek k 31. 12. 2019 byla 741 tisíc Kč. Nedobytné pohledávky byly odepsány v roce 2019 nedaňově ve výši 0 Kč, daňově ve výši 70 tisíc Kč, z toho pohledávky z ukončených konkursů byly 0 Kč.

Účetní data se ve společnosti Regata Čechy, a.s. zpracovávají elektronicky. Používá se účetní program firmy 6K, s.r.o., který odpovídá požadavkům uvedeným v zákoně č. 563/91 Sb., o účetnictví. Po předchozí kontrole a schválení účetních dokladů odpovědnými pracovníky zajišťuje jejich zpracování ekonomický úsek.

Oběh účetních dokladů a podpisové vzory

Oběhem účetních dokladů ve společnosti Regat Čechy, a.s. rozumí jejich vyhotovení, následná kontrola a to věcná a formální, dále očíslování, předkontace, zaúčtování, archivace a skartace. V následujícím textu je uveden popis operací vybraných druhů dokladů společnosti Regata Čechy, a.s. (Regata Čechy, a.s., 2020)

Faktura dodavatelská

Dodavatelskou fakturu vystavuje dodavatel. Doklad schvaluje vedení společnosti. Kontrolu věcné správnosti provádí odpovědný pracovník. Kontrolu formální správnosti provádí účetní.

- 1) Sekretariát společnosti převezme faktury od České pošty, dopravce aj. a roztrídí dle úseků. Pověřený pracovník úseku opatří fakturu prezenčním razítkem nebo datem přijetí, vystaví likvidační lístek a předá příslušným odpovědným pracovníkům k provedené věcné správnosti a schválení. Tento proces provádí pověřený pracovník a to denně.
- 2) Účetní oddělení převezme faktury a přidělí evidenční číslo, zapíše do evidence, provede formální kontrolu faktury, zkontroluje vyznačení střediska, bližší popis transakce, případně příložený příjemky na sklad. Tento proces provádí účetní a to denně.
- 3) Účetní oddělení provede příkazy k úhradě a v elektronické podobě pošle příkaz do banky, případně odešle příkaz odpovědnému pracovníkovi. Tento proces provádí účetní a to denně.
- 4) Účetní oddělení faktury zaúčtuje. U zahraničních faktur přepočte zahraniční měnou na Kč kurzem dle kurzovního lístku ČNB dle data přijetí faktury účetní jednotkou (týdenní kurz). Tento proces provádí účetní a to denně.
- 5) Příjem faktur běžného měsíce na zaúčtování je ukončen posledním dnem měsíce. Tento proces provádí účetní a to měsíčně.
- 6) Kontrolu správnosti účtování provede vedoucí ekonomického úseku a potvrdí ji svým podpisem na likvidačním lístku nebo na deníku. Tento proces provádí vedoucí účtárny a to měsíčně.

- 7) Účetní oddělení druhý rok po uzavření účetního období připraví faktury k předání do archivu a zpracuje předávací protokol. Tento proces provádí účetní a to měsíčně.

Faktura odběratelská

Doklad vystavuje účetní oddělení. Doklad nařizuje a schvaluje vedoucí organizační složky. Kontrolu věcné správnosti provádí odpovědný pracovník. Kontrolu formální správnosti provádí účetní.

- 1) Účetní oddělení vystaví fakturu z účetního systému na základě smluv a z hotelového systému dle údajů tohoto systému (CommAr) předá do pošty a zaúčtuje. Zahraniční faktury vystaví i v cizí měně (týdenní kurz). Tento proces provádí účetní a to denně.
- 2) Kontrolu správnosti účtování provede vedoucí účtárny a to denně.
- 3) Účetní druhý rok po ukončení účetního období připraví faktury k předání do archivu na základě předávacího protokolu. Tento proces provádí účetní a to ročně.

Podpis odpovědného pracovníka, účetního, popř. schvalujícího pracovníka na dokladu lze nahradit podpisem na deníku. Vystavené daňové doklady k zálohám kontroluje po stránce věcné i formální účetní, schvaluje vedoucí účtárny.

Bankovní výpisy

Doklad vystavuje příslušná banka. Kontrolu věcné správnosti provádí účetní. Kontrolu formální správnosti provádí účetní.

- 1) Doručené výpisy z účtu jednotlivých bank poštou nebo osobním výběrem, popř. on-line zpracovávají účetní. Tento proces provádí účetní a to denně.
- 2) Výpisy z účtu bank účetní zaúčtuje. Tento proces provádí účetní denně.

- 3) Účetní oddělení druhý rok po uzavření účetního období připraví výpisy z účtu k předání do archivu na základě předávacího protokolu. Tento proces provádí účetní a to ročně.

Zpracování mezd

Doklad vystavuje mzdová účetní. Doklad nařizuje a schvaluje vedoucí org. složky. Kontrolu věcné správnosti provádí pracovník pověřený personální agendou. Kontrolu formální správnosti provádí účetní.

- 1) Podklady pro vyúčtování mezd předají pověřený pracovníci úseků do mzdové účtárny.
Tento proces provádí pověřený personální pracovník personální agendy a to první pracovní den po ukončení měsíce.
- 2) Zpracované mzdy předá oddělení mzdové účtárny do účtárny a ta zajistí převod na účty zaměstnancům, popř. výplatu v hotovosti – pokladní. Tento proces provádí účetní a to do desátého popřípadě čtrnáctého dne následujícího měsíce.
- 3) Rekapitulaci vyúčtování mezd obdrží účetní oddělení, které zaúčtuje mzdy v agendě účetních dokladů. Tento proces provádí vedoucí účtárny a to měsíčně.
- 4) Výplatní pásky zaměstnancům předá pracovník pověřený personální agendou. Tento proces provádí pověřený personální pracovník personální agendy a to do desátého popřípadě čtrnáctého dne následujícího měsíce.
- 5) Kontrolu správnosti účtování provede vedoucí účtárny, potvrdí ji svým podpisem na účetním dokladu. Tento proces provádí vedoucí účtárny a to měsíčně.
- 6) Účetní oddělení druhý rok po ukončení účetního období připraví doklady k předání do archivu na základě předávacího protokolu. Tento proces provádí účetní a to ročně.

Příjmový a výdajový pokladní doklad

Doklad vystavuje pokladník. Doklad nařizuje a schvaluje vedoucí organizační složky. Kontrolu věcné i formální správnosti provádí pokladník. Vystavování příjmových a výdajových pokladních dokladů včetně pokladní knihy je prováděno ručně popřípadě elektronicky.

- 1) Pokladník převezme hotovost a vystaví na příjem do pokladny příjmový pokladní doklad ve dvou stejnopisech. Druhý stejnopis je stvrzenka. Správnost pokladní operace potvrdí pokladník a předá vedoucímu organizační složky ke schválení. Tento proces provádí pokladník a to denně.
- 2) Pokladník zkontroluje náležitosti dokladů, na jejichž podkladě vyhotoví výdajový pokladní doklad a po jeho schválení vedoucím organizační složky provede výplatu hotovosti příslušnému pracovníku, který stvrdí příjem svým podpisem. Tento proces provádí pokladník a to denně.
- 3) Účetní oddělení přebírá pokladní doklady průběžně k zaúčtování a po skončení měsíce zkontroluje stav s pokladní knihou. Tento proces provádí účetní a to denně.
- 4) Fyzická inventura pokladny je prováděna minimálně 1x měsíčně k poslednímu dni běžného měsíce. Tento proces provádí určený člen inventární komise.
- 5) Kontrolu správnosti účtování provede vedoucí účtárny a potvrdí ji svým podpisem na pokladním dokladu. Tento proces provádí vedoucí účtárny a to denně.
- 6) Účetní oddělení druhý rok po uzavření účetního období připraví pokladní doklady k předání do archívu na základě předávacího protokolu. Tento proces provádí účetní a to ročně.

5.3 Provádění interního auditu

Interní auditor provede dle sestaveného plánu interního auditu kontrolu následujících vybraných procesů, a to v souladu s dodržováním vnitropodnikové směrnice.

5.3.1 Interní audit nákladů

Interní auditor zkontroluje, zda jsou náklady evidovány v dostatečné míře, zaměří se na porovnání plánovaných a skutečných nákladů a zhodnotí, zda skutečné náklady zbytečně nepřevyšují výnosy. Provede kontrolu shody s vnitropodnikovou směrnicí.

Spotřeba materiálu

Hotel Port by mohl spotřebu materiálu evidovat na analytických účtech dle druhu materiálu a dle jednotlivých středisek, která jsou v hotelu zřízena. A to jsou údržba, kuchyně, restaurace a recepce. Analytická evidence by zjistila lepší přehled o tom, kde dochází k plýtvání.

Spotřeba pohonných hmot

Hotel Port by mohl sledovat spotřebu pohonných hmot na analytických účtech dle jednotlivých SPZ služebních vozidel zařazených v majetku společnosti. Analytická evidence by zajistila lepší přehled o tom, zda nedochází ke zneužívání pohonných hmot pro osobní potřebu.

Spotřeba energie

Z důvodu ročního vyúčtování spotřeby energií dodavatelem jsou prováděny měsíční opisy elektroměrů, vodoměrů a plynoměrů. Hotel Port by tak mohl evidovat spotřebu energií dle skutečné spotřeby v jednotlivých měsících, aby nedocházelo ke zkreslování měsíčního výsledku hospodaření.

Náklady na reprezentaci

Hotel Port by mohl zavést pravidelné kontroly dodržování směrnice v důsledku zabezpečení částky na reprezentaci pro daňové účely a v neposlední řadě také pro kontrolu toho, zda nedochází ke zneužívání čerpání nákladů na reprezentaci.

Dary

Hotel Port by mohl zavést analytickou evidenci pro dary, které jsou daňově uznatelné a které jsou daňově neuznatelné. Dále by mohl analytickou evidenci rozlišit na dary zákazníkům a dary ostatní.

Náklady na cestovné

Hotel Port by mohl sledovat náklady na cestovné na analytických účtech, které by přinesly lepší přehlednost. Náklady by mohly být rozděleny na náklady na ubytování, stravné a ostatní náklady. Dále by se analytická evidence mohla členit na daňově uznatelné a neuznatelné náklady.

Manka a škody

Hotel Port by mohl účet 549 manka a škody rozčlenit na analytické účty dle druhu a to na manka a škody na zásobách, materiálu a majetku. Další členění by mohlo být na základě limitu do normy a nad normu. Tato analytika by přinesla dobrý přehled o tom, které zásoby, materiál či majetek je nejvíce rizikový. Na základě těchto zjištění by pak mohl hotel Port přijímat opatření k zamezení těchto rizik.

Evidence mezd

Hotel Port by mohl zavést kontrolu docházky pomocí systému čipových karet, který zajistí správnou evidenci docházky. Zamezilo by se tím zneužívání pracovní doby pro osobní účely. Hotel Port by mohl dále zlepšit způsob odměn, který by zajistil zvýšení produktivity práce a vedl by k úsporám mzdových nákladů.

Opravy a udržování

Hotel Port by se mohl zaměřit na sledování nákladů na opravy majetku, a to vytvořením analytických účtů na opravy jednotlivých položek v majetku, na kterém se opravy v průběhu roku provádí vícekrát. Tímto by byl zajištěn přehled pro kontrolu částky 40 000 Kč za účetní období, což je limit, který představuje zařazení do technického zhodnocení majetku.

Ostatní služby

Telefonní hovory

Hotel Port by mohl zavést pravidelnou kontrolu faktury dodavatelské za vyúčtování telefonních hovorů služebních telefonů. Kontrola by zamezila zneužívání služebních telefonů a hovorů pro osobní účely zaměstnanců.

Praní prádla

Hotel Port by si pro své účely mohl vytvořit průzkum nabídek jednotlivých firem, které provádí službu praní prádla, a na základě toho využít cenově přijatelné nabídky, čímž by snížil náklady.

Pojistné

Hotel Port by měl dodržovat časové rozlišení uhrazených pojistek a tím dodržovat správné vedení účetnictví za jednotlivá účetní období.

Kurzové rozdíly nákladové

Hotel Port by mohl zavést analytickou evidenci kurzových rozdílů dle měny. Dále by si mohl stanovit denní kurz namísto dosavadního měsíčního, čímž by upřesnil skutečnou výši kurzového rozdílu.

5.3.2 Interní audit výnosů

Interní auditor zkontroluje, zda jsou výnosy evidovány v dostatečné míře, zaměří se na porovnání plánovaných a skutečných výnosů, zaměří se na věcné a časové zaúčtování výnosů do správného účetního období. Provede kontrolu shody s vnitropodnikovou směrnicí.

Tržby z prodeje služeb

Hotel Port by mohl evidovat tržby z prodeje služeb na analytických účtech a to dle jednotlivých středisek. Dále by se mohl zavést analytický účet pro evidenci tržeb za ubytování zaměstnanců a za parkovné hostů.

Tržby za zboží

Hotel Port by mohl zavést analytickou evidenci pro tržby ze zboží dle konkrétních středisek. Tržby ze zboží z recepce by se mohly evidovat na účtu 604010, tržby za zboží z restaurace na účtu 604020.

Kurzové rozdíly výnosové

Hotel Port by mohl zavést analytickou evidenci kurzových rozdílů dle měny a stanovit si denní kurz místo dosavadního měsíčního v důsledku upřesnění skutečné výše kurzového rozdílu.

5.3.3 Interní audit dlouhodobého majetku

Interní auditor se zaměří na dostatečnou evidenci dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a na to, zda jsou dostatečně evidovány oprávkky. Dále se zaměří na sledování odpisů majetku. Auditor se zaměří také na to, zda je majetek ve vlastnictví podniku, nebo zda je pronajatý, a zda v případě pronajatého majetku nebylo provedeno zařazení do evidence majetku a odepisování. Tuto kontrolu provede kvůli zamezení dvojího uplatnění nákladů jednak v odpisech a jednak na nákladovém účtu 518. Auditor se zaměří na to, zda je dostatečně analyticky evidován software, a to odděleně za jednotlivá střediska pro

účtárnu, recepci a restauraci. Auditor dále provede kontrolu shody s vnitropodnikovou směrnicí.

Hotel Port by mohl zajistit softwarový program pro provoz služebních vozidel, aby se upustilo od ručního vedení knihy jízd. Software by dále zajistil výpočty o spotřebě pohonných hmot.

Hotel Port by mohl odpisy rozlišovat na odpisy účetní a daňové, aby se lépe vyjádřilo skutečné opotřebení majetku.

Dále by hotel Port mohl pravidelně kontrolovat, zda byly odpisy u technicky zhodnoceného majetku provedeny ze zvýšené vstupní ceny.

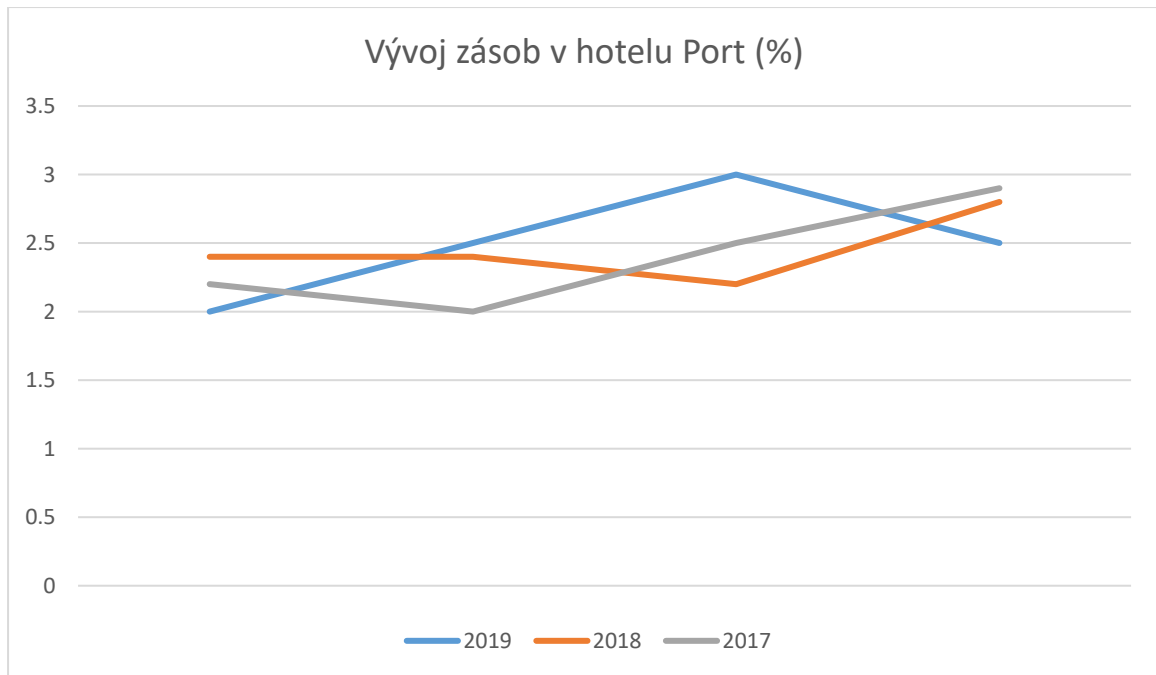
5.3.4 Interní audit zásob

Interní auditor zkontroluje, zda jsou zásoby evidovány v dostatečné míře. Zaměří se na porovnání plánovaných a skutečných zásob, zda nedochází k vysokým výkyvům stavu zásob a případně zjišťuje důvody těchto výkyvů. Provede kontrolu oceňování zásob při příjmu a při prodeji. Provede kontrolu shody s vnitropodnikovou směrnicí.

Hotel Port by mohl zavést pravidelnou měsíční inventarizaci zásob. Inventarizace by zajistila informaci o stavu zásob a o tom, zda nedochází k nadměrnému skladování, které by mohlo vést k znehodnocení těchto zásob.

Dále by mohl hotel zavést analytickou evidenci dle jednotlivých druhů zboží a pro jednotlivá střediska. Tato evidence by zajistila dobrý přehled o stavu zásob a o tom, kde dochází k případnému plýtvání.

Následující obrázek č. 7 zobrazuje vývoj stavu zásob v hotelu Port v letech 2017-2019, ze kterého lze konstatovat, že v hotelu Port nedochází k nadbytečnému hromadění zásob. Zásoby se drží v intervalu 20-30%.



Obrázek č. 7: Vývoj stavu zásob – hotel Port, Regata Čechy, a.s.

Zdroj: vlastní zpracování v souladu s (Regata Čechy, a.s., 2020)

5.3.5 Interní audit pohledávek

Interní auditor zkontroluje, zda jsou pohledávky evidovány v dostatečné míře. Provede kontrolu kontrolního systému odběratelů na spolehlivé a nespolehlivé plátce. Provede kontrolu toho, zda jsou dodržovány lhůty splatnosti vystavených faktur. Dále se zaměří na kontrolu pohledávek, které jsou po splatnosti. Provede kontrolu shody s vnitropodnikovou směrnicí.

Hotel Port by mohl zavést analytickou evidenci pro jednotlivé odběratele, kterým pravidelně vystavuje faktury za poskytnutí služeb, a analytický účet pro ostatní nahodilé odběratele.

Hotel Port by mohl provádět pravidelné kontroly pohledávek, které jsou po splatnosti déle než 18 měsíců, a dále na ně vytvářet 50 % opravné položky. Na tyto opravné položky by pak mohl zavést analytickou evidenci dle daňové účinnosti a také podrozvahovou evidenci.

5.3.6 Interní audit závazků

Interní auditor zkontroluje, zda jsou závazky evidovány v dostatečné míře.

Provede kontrolu kontrolního systému dodavatelů na spolehlivé a nespolehlivé. Provede kontrolu toho, zda jsou dodržovány lhůty splatnosti přijatých faktur. Dále se zaměří na kontrolu závazků, které jsou po splatnosti. Provede kontrolu shody s vnitropodnikovou směrnicí.

Hotel Port by si pro své účely mohl vytvořit seznam nespolehlivých dodavatelů a dále vytvořit analytické účty pro dodavatele, se kterými spolupracuje pravidelně.

5.3.7 Interní audit pokladny a bankovních účtů

Hotel Port má zřízené dvě pokladny, jednu pokladnu vede v českých korunách a druhou vede v eurech. Zároveň má zřízený jednak český a jednak eurový bankovní účet. Interní auditor zkontroluje, zda jsou pokladní doklady a bankovní výpisy evidovány v dostatečné míře.

Provede kontrolu kontrolního systému pokladen a bankovních účtů. Provede kontrolu shody s vnitropodnikovou směrnicí.

Hotel Port by mohl zavést pravidelnou inventarizaci pokladen, kterou by prováděl vedoucí pracovník hotelu a nikoli pouze pokladník, jak je tomu doposud.

5.4 Závěr interního auditu

Po prověření dodržování vnitropodnikové směrnice, která se zabývá správným systémem zpracování účetnictví, může pověřený nezávislý interní auditor dojít ke kladnému závěru, který zajistí následný plynulý a hladký průběh externího auditu účetní závěrky.

V případě, že interní auditor zjistí nesoulad vedení účetnictví v souladu s vnitřní směrnicí, upozorní na to hlavní účetní společnosti a předloží jí shledané rozpory. Hlavní účetní neprodleně začne tyto skutečnosti řešit. Zaměří se na odstranění a následnou nápravu shledaných rozporů s vnitřní směrnicí a dále zajistí, aby se tento rozpor už neopakoval. Toho docílí tím, že příslušné pracovníky v účtárně poučí a případně názorně proškolí. Tímto pak dále zajistí plynulý a hladký průběh externího auditu účetní závěrky.

Závěr interního auditu nákladů

Při interním auditu nákladů byla zjištěna neshoda v plánování nákladů. V podniku nedochází k plánování jednotlivých nákladových položek. Vedoucí účetního oddělení by měl pravidelně seznamovat vedoucí pracovníky s touto problematikou a přiblížit tak pohled na hospodaření a konzultovat, zda jsou náklady v normě.

Závěr interního auditu výnosů

Při interním auditu výnosů bylo zjištěno, že plánování výnosů je dostačující a účtování je dle časového a věcného hlediska prováděno v souladu s vnitropodnikovou směrnicí.

Závěr interního auditu dlouhodobého majetku

Dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek je evidován v dostatečné míře pro potřeby společnosti dle vnitropodnikové směrnice. V následujícím účetním období by mohla společnost využít uplatnění mimořádných odpisů dle zákona o daních z příjmů.

Závěr interního auditu zásob

Na základě interního auditu zásob byla zjištěna nedostatečná analytická evidence, kterou by společnost pro příští účetní období mohla zavést. Oceňování zásob probíhá v souladu s vnitropodnikovou směrnicí.

Závěr interního auditu pohledávek

Na základě interního auditu pohledávek bylo zjištěno, že se odepsané pohledávky neevidují v podrozvahové evidenci. Pohledávky za odběrateli, zaměstnanci a ostatní pohledávky jsou evidovány v dostatečné míře v souladu s vnitropodnikovou směrnicí.

Závěr interního auditu závazků

Na základě interního auditu bylo zjištěno občasné nedodržování lhůty splatnosti faktur z důvodu nahodilého váznutí příjmů a s tím souvisejících úroků z prodlení. Společnost by mohla vytvořit rezervu na provozní výdaje na období váznutí příjmů. Závazky vůči dodavatelům, zaměstnancům a ostatní závazky jsou evidovány v dostatečné míře v souladu s vnitropodnikovou směrnicí.

Závěr interního auditu pokladny a bankovních účtů

Hotel Port má jednak korunovou pokladnu a jednak eurovou pokladnu. Obě pokladny mají svou samostatnou evidenci stejně jako korunový a eurový bankovní účet. Z tohoto důvodu je evidence dostačující a je vedena v souladu s vnitropodnikovou směrnicí. Vzhledem k tomu, že se veškeré tržby ukládají do pokladny vedené ve středisku recepce a pracovníci v recepci se střídají po směnách, bylo by vhodné, aby vedení hotelu při přijímání nového zaměstnance do střediska recepce požadovalo výpis z trestního rejstříku a byla sepisována hmotná odpovědnost. Tím se zamezí případným schodkům v pokladně.

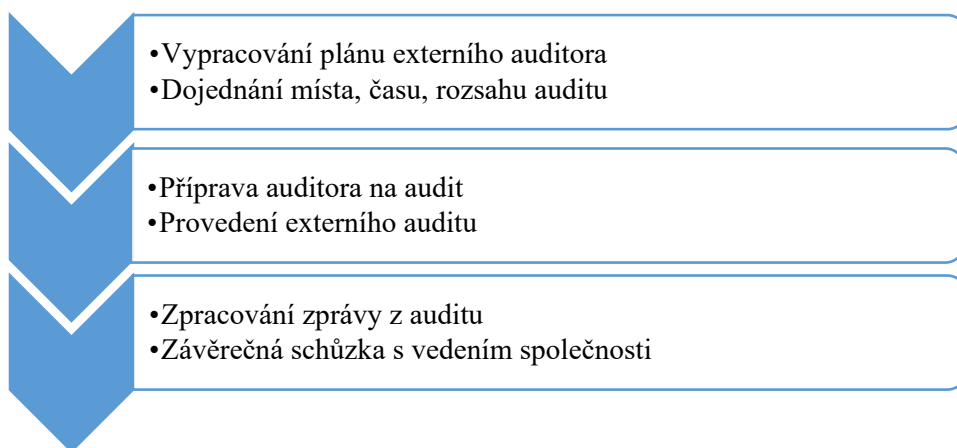
6 Externí audit podniku

Společnost Regata Čechy, a.s. má ze zákona audit účetní závěrky povinný, protože plní všechny tři podmínky kritérií pro povinnost audit provádět. Společnost dlouhodobě spolupracuje se shodnými externími auditory, kteří každoročně provádějí audit účetní závěrky, dozorové audity, audity recertifikační a další. Vzhledem k tomu, že se externí auditoři nemění, získali tak za roky spolupráce dobrý vhled do fungování společnosti a obrázk toho, jaké jsou její hlavní činnosti, zaměření a dlouhodobý cíl. Externí audit ve společnosti Regata Čechy a.s. ověřuje plnění externích a interních standardů s cílem nezávisle ověřit, že organizace dodržuje pravidla, ke kterým se hlásí nebo které ji nařizuje legislativa. Externí audit pracuje s historickými záznamy a se znalostmi pracovníků. Audit jako takový je především nástrojem pro nezávislý pohled na fungování společnosti. Předává podněty na zlepšení, dává doporučení na vylepšení procesů a činností, vyhodnocuje aktuální situaci společnosti a navrhuje další postupy k jejímu zlepšení. Audity jsou dělány na základě legislativních potřeb nebo pro potřeby organizace a jejích norem. Audit je ale především nástroj pro zlepšování a nezávislý pohled, který zlepší fungování firmy, jeho managementu a dá impulsy k celkovému rozvoji. Potřeba auditů je na základě potřeb vlastníků společnosti, kteří mají velký zájem na zdravém fungování firmy. Externí audit vždy posuzuje konkrétní účel, např. finanční oblast nebo plnění norem. Vedení společnosti potřebuje svoji firmu posunout a zefektivnit její působení, externí audit je proto nejlevnějším a nejobjektivnějším řešením. Vybírá si proto auditorskou firmu, která má zkušenosti se zájmovým oborem a má příslušné oprávnění audity vykonávat.

Společnost Regata Čechy, a.s. dlouhodobě spolupracuje s externím auditorem, který každoročně provádí audit účetní závěrky. Společnost má ze zákona audit účetní závěrky povinný, protože plní všechny tři podmínky kritérií pro povinnost audit provádět. Jelikož se externí auditor účetní závěrky nemění, získal tak za roky spolupráce dobrý obrázk toho, jak společnost funguje, jaké jsou její hlavní činnosti, zaměření a dlouhodobý cíl. V průběhu let do účetní jednotky přinesl a nastavil různá opatření a postupy, které korespondují s platnou legislativou vedení účetnictví, a při provádění každoročních kontrol hledá další možné faktory, které by se daly v účetní oblasti vylepšit, aby bylo účetnictví ještě více jasné, průkazné a správné. Společnost Regata Čechy, a.s. se řídí návrhy externího auditora a do provádění externího auditu účetní závěrky nezasahuje.

6.1 Příprava účetního externího auditu

Externí auditor provádí audit účetní závěrky dle svého vytvořeného plánu. Před oficiálním zahájením auditu účetní závěrky společnosti Regata Čechy, a.s. je sjednán s externím auditorem předtermín na fyzickou kontrolu všech účetních dokladů. Auditor se osobně dostaví do společnosti a kontroluje hlavně správné účetní předpisy dokladů, období, do kterého doklad spadá a jeho účel. V případě nejasností mu je podáno vysvětlení pracovníkem na pozici účetní. Pokud auditor shledá nesprávný účetní zápis, pracovníka na to upozorní a uvede, jak zápis opravit. Na následujícím obrázku č. 8 je zobrazen plán externího auditora.



Obrázek č. 8: Plán externího auditora – hotel Port, Regata Čechy, a.s.

Zdroj: vlastní zpracování v souladu s (Regata Čechy, a.s., 2020)

6.2 Provádění externího auditu

Při oficiálním zahájení auditu je s externím auditorem sjednána první schůzka. Ta se obvykle koná v únoru následujícího roku, kdy už má účetní jednotka zavedené všechny účetní doklady, které do kontrolovaného účetního období patří, ve svém účetním systému. Na první schůzce se auditor podílí při provádění roční inventarizace majetku, případně zboží a materiálu. Sledováním samotného průběhu inventarizace provádí přímé testování spolehlivosti kontrolního systému, který je ve společnosti nastaven. Inventurní seznam majetku si poté nechává jako důkazní prostředek. Auditor také prostřednictvím diskuzí s pracovníky i vedením získává informace ohledně vnitřní kontroly společnosti, které mu budou později sloužit k vyhodnocení dostatečného systému kontroly.

Po inventarizaci majetku auditor osobně kontroluje zaúčtování bankovních výpisů a interní či účetní doklady, které je povinen zkontrolovat. Poté si auditor vyžádá zaslat v elektronické podobě veškeré zápisy z účetního deníku z účetního programu společnosti. Tyto účetní zápisy si poté nahrává do svého počítačového systému, kde proběhne kontrola spolehlivosti účetního systému společnosti. Pokud auditor shledá nejasnosti či chyby, informuje o tom odpovědnou osobu, se kterou provede nápravu.

Při další schůzce se auditor zaměřuje na konečné stavy všech účtů z hlavní knihy. Účetní pracovník společnosti připraví zprávu "Zápis o inventarizaci účtů", která obsahuje věcné složení zůstatků všech účtů z hlavní knihy. Auditorovi jsou dále poskytovány přílohy k jednotlivým účtům, které slouží jako kontrolní prostředky. Přílohou je například inventura pokladny společnosti, bankovní výpisy z banky společnosti, soupis dlouhodobého majetku společnosti, odpisový plán společnosti, mzdové přehledy a další. Auditor sleduje i výkyvy či změny, které jsou patrné v souvislosti se skutečnostmi, které v auditovaném účetním období nastaly. Při kontrole si může auditor vyžádat i další související dokumenty jako například smlouvy či vnitřní předpisy, kde kontroluje, zda je vše prováděno v souladu s platnými právními předpisy.

Auditor si sjedná i osobní schůzku s ředitelem auditované účetní jednotky. Při rozhovoru auditor získává další informace, které může zhodnotit ve své zprávě. Jedná se hlavně o budoucí vývoj účetní jednotky, na jaké činnosti se bude dále zaměřovat a co bude jejím cílem v následujícím období. Zjišťuje, zda podnik počítá s růstem tržeb či naopak s růstem nákladů. Poté auditor získá podklady na návrhy na zajištění či udržení stabilního ekonomického postavení na trhu a na efektivní hospodaření podniku v dalším roce.

Během auditu účetní závěrky auditor sestaví pro společnost i daňové přiznání právnických osob, na základě poskytnutých údajů. Povinné přílohy tohoto přiznání jsou rozvaha a výkaz zisku a ztráty, přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích, které mu účetní jednotka poskytne. Rozvaha a výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2019 tvoří přílohu B a C této diplomové práce.

6.3 Závěr externího auditu

Na závěr auditor od společnosti vyžaduje i výroční zprávu, přílohu v účetní závěrce a zprávu o vztazích, které jsou součástí jeho zprávy auditora. Tyto zprávy zpracovává hlavní účetní společnosti. Ta dále sestavuje i komentáře k jednotlivým výkazům jako je například posouzení závazků či pohledávek vzhledem k okolnostem, které proběhly ve sledovaném účetním období.

V roce 2019 byly v příloze účetní závěrky mimo jiné zhodnoceny krátkodobé pohledávky, které představovaly zejména pohledávky, které vznikly z pronájmu nemovitostí a za cestovními kanceláři za ubytování hostů v hotelu Port a Horizont. Běžná lhůta splatnosti pohledávek činí 5 až 10 dní u nájmu, u ostatních 14 dní. Regata Čechy, a.s. zajišťuje své pohledávky formou přijatých záloh či zajišťovacích směnek. V roce 2019 tvořily ostatní krátkodobé pohledávky společnosti zejména pohledávky z kreditních karet na hotelu Port a Horizont. Účet Jiné pohledávky se mimo jiné skládá především ze zaplacené daně z přidané hodnoty u záloh.

V Jiných dlouhodobých závazcích byly v roce 2019 v rozvaze vykázány spotřebitelské úvěry na nákupy osobních automobilů, dlouhodobé kauce z obchodních domů Praha a dlouhodobý závazek z nákupů akcií Regata Máchovo jezero, a.s. Dále byly v dlouhodobých závazcích zahrnuty závazky k akcionářům. Regata Čechy, a.s. má dlouhodobé přijaté zálohy, kde se jedná o zálohy na energie, vodu, teplo, odpady a nájem v obchodních pavilonech v Praze. V ostatních závazcích byly v roce 2019 vykázány závazky k zaměstnancům, za sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, daňové závazky a jiné závazky.

Tržby za pronájem nemovitostí v roce 2019 představovaly 38,29 % z celkových tržeb. Tržby hotelů Port a Horizont v roce 2019 představovaly 61,60 % z celkových tržeb.

Společnost dále vede aktivní soudní spory o vydání bezdůvodného obohacení z titulu umístění pozemní komunikace jiným subjektem na pozemcích společnosti.

K datu 31. 12. 2019 neexistuje ekologický audit společnosti, jelikož si vedení společnosti není vědomo možných budoucích závazků souvisejících se škodami způsobenými minulou činností ani závazků souvisejících s prevencí možných škod budoucích.

Zpráva nezávislého externího auditora účetní závěrky společnosti Regata Čechy, a.s. obsahovala kladný výrok s vyjádřením, že společnost podává věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv, nákladů a výnosu, výsledku jejího hospodaření a peněžních toků za rok 2019 v souladu s českými účetními předpisy. Externí audit je prováděn v souladu se zákonem o auditorech a standardy Komory auditorů České republiky pro audit, kterými jsou mezinárodní standardy pro audit.

7 Ekonomické zhodnocení podniku

V následující tabulce č. 7 jsou vyčísleny vybrané položky z rozvahy a výkazu zisku a ztráty společnosti Regata Čechy, a.s. v období 2016 – 2019, které jsou následně zhodnoceny. Částky jsou uvedeny v tisících Kč. Výkaz zisku a ztráty a rozvaha tvoří přílohu B a C této diplomové práce.

Tabulka č. 7: Vybrané položky z rozvahy a výkazu zisku a ztráty

Ukazatel	Rok			
	2019	2018	2017	2016
Výsledek hospodaření před zdaněním	7 885	-490	3 720	9 774
Výkony	96 993	94 819	97 774	90 245
Aktiva	591 977	600 101	477 253	484 062
Dlouhodobý hmotný majetek	557 020	562 250	441 708	448 702
Zásoby	3 576	3 569	3 507	3 358
Pohledávky z obchodních vztahů	4 375	5 001	4 292	5 061
Peněžní prostředky	2 877	3 621	2 387	3 946
Vlastní kapitál	218 201	212 101	214 884	210 833
Závazky z obchodních vztahů	7 609	19 808	5 275	2 812
Počet zaměstnanců	140	140	140	140

Zdroj: vlastní zpracování v souladu s (Regata Čechy, a.s., 2020)

Výsledek hospodaření společnosti Regata Čechy, a.s. dosahoval nejlepších hodnot v roce 2016. Těchto výsledků bylo dosaženo v důsledku zvýšené popularity hotelu Port a Horizont, které v tomto roce vykazovaly, oproti minulým i následujícím rokům, značné zlepšení tržeb z ubytování a dalších služeb. Hospodářský výsledek za vykazované čtyřleté období byl nejmenší v roce 2018. Příčinou ztráty ve výši 490 tisíc Kč byla kompletní rekonstrukce obchodního domu Ládví.

Výkony, mezi které se řadí tržby z prodeje služeb a výrobků, byly nejvyšší v roce 2017, kdy dosahovaly 97 774 tisíc Kč. Výkony jsou po celé sledované období téměř konstantní.

Celková aktiva společnosti Regata Čechy, a.s. mají lehce rostoucí průběh. Nejvyšších hodnot dosahovala v roce 2018, a to ve výši 600 101 tisíc Kč. Nejnižších hodnot dosahovala společnost v roce 2016, a to ve výši 484 062 tisíc Kč.

V roce 2016 společnost vlastnila dlouhodobý hmotný majetek ve výši 448 702 tisíc Kč. V roce 2017 došlo k mírnému poklesu dlouhodobého majetku společnosti. V dalších letech dochází k nárůstu majetku. Nejvyšší hodnoty dosáhla společnost v roce 2018, a to hodnoty majetku ve výši 562 250 tisíc Kč.

V letech 2016-2019 společnost vykazovala zásoby v konstantní výši, což ukazuje, že společnost neměla nadbytečné zásoby a nedocházelo tak ke zbytečnému plýtvání.

Pohledávky z obchodních vztahů ve vykazovaném čtyřletém období mírně kolísají. Nejnižších pohledávek bylo dosaženo v roce 2017 ve výši 4 292 tisíc Kč. Nejvyšší pohledávky zaznamenala společnost v roce 2016 ve výši 5 061 tisíc Kč.

Peněžní prostředky v podniku společnosti jsou z větší části soustředěny na bankovních účtech. Nejvyšších hodnot bylo dosaženo v roce 2016 ve výši 3 946 tisíc Kč.

Vlastní kapitál společnosti Regata Čechy, a.s. ve vykazovaném čtyřletém období dosahoval nejnižších hodnot v roce 2016 ve výši 210 833 tisíc Kč, od té doby mírně stoupá.

Závazky z obchodních vztahů dosahovaly největších hodnot v roce 2018 ve výši 19 808 tisíc Kč z důvodu prováděné kompletní rekonstrukce obchodního domu Ládví v Praze. Nejnižších hodnot dosahovaly závazky v roce 2016 ve výši 2 812 tisíc Kč.

Počet zaměstnanců je ve společnosti po celé vykazované období stabilní. Průměrný přepočtený stav zaměstnanců činí 140 osob.

Společnost Regata Čechy, a.s. se v roce 2016 zaměřovala na své obchodní aktivity v souladu s dlouhodobou strategií svého rozvoje zaměřenou na upevňování pozice v oblasti vlastnictví a správy Obchodních domů Regata v Praze a v oblasti vlastnictví a provozu hotelů Horizont v Peci pod Sněžkou a hotelu Port u Máchova jezera. Hlavní pozornost

byla věnována dalšímu zkvalitňování služeb pro hosty hotelů a nájemce obchodních domů. Pozorné rozpoznávání požadavků klientů a jejich následné uspokojování vedlo k dalšímu upevnění konkurenceschopnosti a dobrého jména společnosti. V oblasti vlastnictví a správy Obchodních domů Regata se v roce 2016 společnost věnovala postupné revitalizaci obchodního domu Visla. Hotel Horizont v roce 2016 vykázal zvýšení prodejů hotelových služeb, zvláště ubytovacích, a celkově lepší hospodářský výsledek než v předešlých letech. Rok 2016 byl úspěšným i pro hotel Port, prodeje jeho služeb v porovnání s rokem předchozím stoupaly a překračovaly původní předpoklady. Popularita hotelu, jak mezi individuální, tak mezi firemní klientelou, rostla. Koncem roku 2016 společnost koupila ve Starých Splavech penzion Zvon, který začal sloužit jako ubytovna pro zaměstnance hotelu. Dobře si vedla také ovládaná společnost Regata Máchovo jezero, a.s., která dosáhla více než desetiprocentního nárůstu tržeb oproti roku předchozímu.

Společnost Regata Čechy, a.s. v roce 2017 dosáhla tržeb 203 mil. Kč, což je velmi dobrý výsledek. Příjmy z pronájmu prostor v obchodních domech Regata v roce 2017 setrvaly na úrovni předchozího roku i přes omezení vzniklá prováděnými pracemi, zejména v obchodním domě Visla. Hotel Horizont v roce 2017 dosáhl očekávané výše tržeb. Rok 2017 byl velmi úspěšný pro hotel Port. Byly zahájeny projektové práce na rekonstrukci objektu Zvon ve Starých Splavech. Dobře si vedla také ovládaná společnost Regata Máchovo jezero, a.s.

Společnost Regata Čechy, a.s. v roce 2018 v oblasti vlastnictví a správy obchodních domů Regata provedla celkovou rekonstrukci obchodního domu Ládví a při zachování původní cenné architektury jej přeměnila na moderní obchodní objekt. Dále se společnost věnovala postupné revitalizaci obchodního domu Visla. Přes probíhající rekonstrukci Obchodního domu Ládví dosáhla společnost tržeb 208 915 tis. Kč. Hotel Horizont v roce 2018 dosáhl historicky nejvyšších tržeb 87 201 tis. Kč a tím se podílel na tržbách společnosti 41,74 %. Rok 2018 byl úspěšným i pro hotel Port, jeho podíl na tržbách společnosti stoupl na 23,77 %. Oblíbenost hotelu dále stoupla a jeho tržby jsou z velké části tvořeny právě vracejícími se hosty. Vzhledem k vysoké obsazenosti hotelu rozhodlo vedení společnosti o zpracování studie rozšíření jeho kapacity a služeb. Dobře si vedla také ovládaná společnost Regata Máchovo jezero, a.s., která vykázala tržby ve výši 15 700 tis. Kč.

V roce 2019 společnost Regata Čechy, a.s. optimalizovala řídicí i výrobní procesy. To vedlo ke snížení dynamiky růstu nákladů a k historicky nejvyšším příjmům společnosti

226 824 tis. Kč a hospodářskému výsledku po zdanění 6 133 tis. Kč. V oblasti vlastnictví a správy Obchodních domů Regata se společnost soustředila v první řadě na revitalizaci obchodního domu Visla, kde byla otevřena nová poliklinika. Dále byla zvýšená pozornost věnována úspěšnému rozběhu obchodního domu Ládví, který byl po celkové rekonstrukci opětovně otevřen. U ostatních objektů byla pozornost věnována hlavně pravidelné údržbě. Rok 2019 byl hospodářsky úspěšný i pro oba hotely, které dosáhly historicky nejvyšších tržeb. Ovládaná společnost Regata Máchovo jezero, a.s. zahájila rekonstrukci výletní lodi Racek tak, aby byla pro plavební sezónu 2020 řádně připravena.

7.2 Zvažování rizik

Pro zajištění správného a efektivního vedení účetnictví, které má následný vliv na účetní interní audit a externí audit účetní závěrky ve společnosti Regata Čechy, a.s. je nutné zvažovat i možná rizika, která tuto oblast ovlivňují. V následující tabulce č. 8 jsou zaznamenány některá vnější a vnitřní rizika spojená s vedením účetnictví ve společnosti Regata Čechy, a.s. a možný způsob jejich eliminace.

Tabulka č. 8: Zvažování rizik organizace Regata Čechy, a.s.

rizika	riziko	způsob eliminace
vnější	pohyb kurzů cizích měn	- sledování akt. kurzu na web. stránkách ČNB - zavedení denního kurzu
	legislativa	- aktuálně sledovat legislativu (oblast účetnictví, sazby DPH), EET, změny v oblasti EET
vnitřní	lidské zdroje – nedostatek	- cílená inzerce práce, spolupráce s Úřadem práce, nabídka benefitů pro zaměstnance (příspěvek na pers. stravu, pers. ubytování, využití sportovišť, příspěvek na dovolenou)
	odbornost personálu	- školení, týdenní tréninky
	BOZP + PO	- minimálně ročně proškolení pracovníků

Zdroj: vlastní zpracování v souladu s (Regata Čechy, a.s., 2020)

Tabulka č. 8 ukazuje, že by mezi vnější rizika mohla společnost Regata Čechy zařadit pohyb kurzů cizích měn. Jelikož provozuje dvě hotelová zařízení na špičkové úrovni s klientelou z nejrůznějších zemí, umožňuje návštěvníkům, v zájmu vysoké kvality

služeb, provádět platby ve svých domácích měnách. To představuje určité riziko v závislosti na pohybech těchto kurzů vůči české koruně. Aby společnost co nejvíce eliminovala riziko kurzové ztráty, stanovuje si pro své účetnictví měsíční kurz, a to v součinnosti s Českou národní bankou. Společnost dále eliminuje riziko kurzové ztráty tím, že některé své závazky vůči dodavatelům hradí v cizí měně, kterou právě obdrží od svých klientů. Konkrétně v hotelu Port se jedná pouze o Eura. V hotelu Horizont je riziko větší, jelikož hotel přijímá jak Eura, tak Dolary a Libry. Zavedení denního kurzu by znamenalo pro společnost Regata Čechy, a.s. přesnější vyčíslení kurzových rozdílů (zisk/ztráta). V roce 2019 společnost evidovala na kurzových rozdílech kurzový zisk ve výši 1 034 tisíc Kč a kurzovou ztrátu ve výši 972 tisíc Kč.

V neposlední řadě je pro společnost vnějším rizikem i legislativa, která může negativně ovlivnit její chod. Aby tomuto riziku společnost předcházela, najímá si externí pracovníky, kteří se zabývají právní problematikou a poskytují společnosti poradenskou činnost. Tak společnost Regata Čechy, a.s. předchází dopadům, které by mohly nastat při nepřizpůsobení vedení účetnictví aktuální legislativě při případné kontrole ze strany státu. Regata Čechy, a.s. dlouhodobě spolupracuje s poradci z oblasti právní, daňové a účetní a bezpečnostní. V návaznosti na jejich predikce pak přizpůsobuje nové požadavky legislativy do svých procesů. V některých případech společnost pořádá pro své zaměstnance školení, aby zajistila dostatečnou kvalifikovanost svého personálu v oblasti legislativních změn, například v dodržování zákona o účetnictví, zákona o DPH, zákona o dani z příjmů, změny v oblasti EET, a tím přispěla ke správnému zobrazení skutečného hospodaření společnosti. V roce 2019 bylo externím poradcům v oblasti legislativy vyplaceno 65 tisíc Kč.

Mezi rizika, která společnost může do jisté míry ovlivnit, spadají lidské zdroje, a to zejména jejich nedostatek. Jelikož oba hotely poskytují služby na vysoké úrovni a dále doplňkové činnosti vedle ubytování, vyžaduje to i větší množství pracovníků. Regata Čechy, a.s. proto dlouhodobě spolupracuje s úřadem práce ČR, kde jsou pracovní místa nabízena potencionálním zájemcům. Volné pracovní pozice společnost cíleně inzeruje i na některých internetových platformách či v tištěné podobě například městských novin či zpravodajů. Aby si své stávající zaměstnance udržela, poskytuje jim řadu benefitů. Jedná se například o příspěvek na penzijní připojištění, poskytování personální stravy za symbolickou 1 Kč, poskytování personálního ubytování v budovách společnosti k tomu

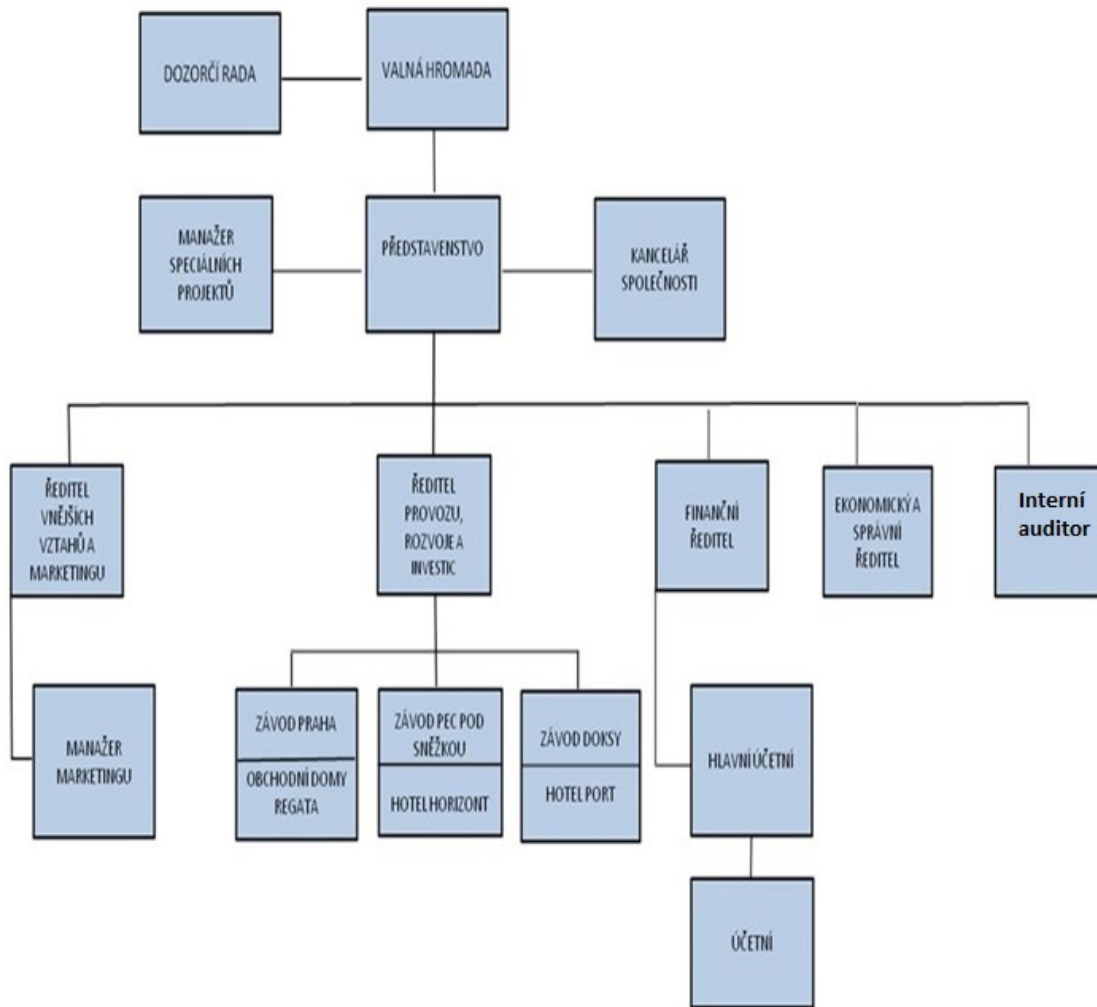
určených za výhodné nájemné, využití wellness, sportovních služeb či náčiní, které hotel poskytuje, a další. Pro tyto účely bylo v roce 2019 investováno 600 tisíc Kč. V následujícím roce by bylo vhodné v této investici pokračovat a případně ji navýšit o 30 %.

Jisté vnitřní riziko, které společnost Regata Čechy, a.s. může eliminovat, představuje odbornost personálu. V souladu s nastavenou vysokou úrovní služeb je žádoucí, aby i zaměstnanci disponovali svou odbornou způsobilostí k jejich dílčím úkolům v podniku. Aby byla zajištěna odbornost a informovanost personálu, pořádá vedení pravidelné porady se zaměřením na nejaktuálnější problémy. V případě potřeby může vedení uspořádat i tzv. týdenní tréninky. V roce 2019 bylo na školení pracovníků ve středisku recepcie vynaloženo 80 tisíc Kč, jednalo se především o kurzy cizích jazyků, které přispěly k lepší komunikaci mezi pracovníky hotelu a hosty. Pracovník hotelu lépe objasnil a vysvětlil možnosti kulturního a sportovního vyžití, čímž přispěl ke zvýšení tržeb ve střediscích sportovišť a bazénů společnosti. V roce 2019 se zvyšovala kvalifikace prostřednictvím kurzů také kuchařům, a to například specializací na českou a zahraniční kuchyni či výměnou pracovníků v oboru kuchař z jiných hotelů a podobných zařízení. Zvyšování kvalifikace zaměstnanců ze střediska restaurace se provedlo v oblasti hygieny, a to kvůli eliminaci případných stížností hostů a sjednání náprav. Na odbornost personálu navazuje i riziko v oblasti bezpečnosti práce a požární ochrana, kde má společnost povinnost školit své zaměstnance alespoň jednou ročně. Aby eliminovala situace úrazů svých zaměstnanců, zaměřuje se na rizika v místech, kde k nim může dojít. Při zjištění méně bezpečného prostředí vedení zahájí nápravné opatření, aby riziko eliminovalo. V jiných situacích, po vyhodnocení rizika, může například poskytnout ochranné oděvy či prostředky. Ve společnosti se kontroly bezpečnosti pracovního prostředí provádí pravidelně. Náklady na školení v oblasti bezpečnosti práce by se měly v příštím období navýšit o 50 %, jelikož se jedná o závažné informace v oblasti požární ochrany a zdraví zaměstnanců. Pro společnost to mimo jiné znamená i přínos ochrany majetku a snížení nákladů na pracovní úrazy.

7.3 Návrhy změn pro efektivnější provádění auditů a účetnictví

Zřízení útvaru interního auditu

Společnost Regata Čechy, a.s. by měla zřídit samostatný útvar interního auditu, který by prováděl pravidelný účetní interní audit a zajišťoval tak správné vedení účetnictví v souladu s vnitropodnikovou směrnicí. Útvar interního auditu by měl být začleněn do organizační struktury celé společnosti. Pro naplnění cíle tohoto útvaru musí být zvolena osoba, která bude zodpovídat za efektivní řízení celého útvaru interního auditu. Vedoucí pracovník oddělení by byl zodpovědný za poskytování včasných a objektivních stanovisek. Oddělení interního auditu se musí řídit i standardy pro provádění interních auditů účetnictví. Minimálně 2x ročně by měl útvar informovat vedení společnosti Regata Čechy, a.s. o svých zjištěních. Od zaměstnanců společnosti by interní auditoři vyžadovali přístup pro provádění auditu. Zaměstnanci účetních oddělení by měly mít povinnost s interními auditory spolupracovat. Interní auditor by měl mít pravomoci k navržení nápravných opatření a následně vyžadovat jejich naplnění. Návrh doplněné organizační struktury společnosti Regata Čechy, a.s. o útvar interního auditu je zobrazen na obrázku č. 9.



Obrázek č. 9: Návrh organizační struktury společnosti Regata Čechy, a.s.

Zdroj: vlastní zpracování v souladu s (Regata Čechy, a.s., 2020)

Spolupráce interního a externího auditora

Na základě zjištění, že v současné době externí auditor nepřijímá výsledky interního auditu, nelze hovořit o spolupráci interního a externího auditora. Spolupráce mezi interním a externím auditorem by ale měla značný přínos pro obě strany. V případě partnerství interního a externího auditora by docházelo ke sdělování potřeb z hlediska auditu. Vzájemnou domluvou si mezi sebou mohou auditoři rozdělit oblast kontroly finančních výkazů. Tato spolupráce by byla pro společnost úsporná a efektivní. Spolupráce by se měla soustředit především na výměnu informací ve společném auditním plánu, aby nedocházelo například k duplikaci provedených auditů. Interní a externí auditoři by se mohli pravidelně scházet a seznamovat se s výsledky své práce.

Aktualizace vnitropodnikové směrnice společnosti

Na základě zjištění zastaralých postupů by společnost Regata Čechy, a.s. měla aktualizovat svou vnitropodnikovou směrnici. V neposlední řadě by také měla opravit zjištěný chybný název účetního rozvrhu, který nazývá účetní osnovou.

Zlepšení logistiky oběhu účetních dokladů

Hotel Port by se mohl zaměřit na zlepšení stávajícího procesu oběhu účetních dokladů. Na základě pozorování a rozhovorů s pracovníky účtárny, by bylo vhodné zlepšit logistiku oběhu dodavatelských faktur. Poté, co se faktura dostane do samotného hotelu, kde ji převezme sekretariát a předá ji odpovědnému pracovníkovi k věcné kontrole, hrozí, že pokud bude kontrola trvat delší dobu, může dojít k její pozdní platbě. Po věcné kontrole fakturu obdrží účetní a po provedené kontrole formální správnosti dodavatelskou fakturu zaúčtuje do účetního systému 6K a opatří ji tzv. průvodkou o zaúčtování. Poté fakturu předá druhému pracovníkovi v účtárně, který má na starosti banku, ve smyslu úhrad faktur a správy bankovních účtů podniku. Tento pracovník si faktury rozčleňuje dle důležitosti a data splatnosti. Jednou týdně dává tento pracovník faktury ke schválení plateb vedení společnosti. Stává se, že se s fakturami mnohdy několik dní nepracuje, například z důvodu vytíženosti vedení společnosti, čímž se opět zvyšuje riziko pozdní platby a následné penále ze strany dodavatele. Teprve po schválení platby vedením tento pověřený pracovník může provést platbu. Poté už se faktura ukládá do šanonu. Možné

zlepšení oběhu dodavatelských faktur bych viděla v tom, že by se faktury poté, co se přijmou do účtárny, a poté, co je účetní zaúčtuje do účetního systému, založí ihned do šanonu faktur. Pracovník, který předkládá faktury vedení společnosti ke schválení, pak tyto faktury z šanonu na krátkou chvíli vyjme a zase vrátí na místo, kam patří.

Zvýšení počtu kontrol správného vedení účetnictví

Další vyzorovaná oblast s potenciálem na zlepšení je častější kontrola vedení účetnictví hotelu prováděná hlavní účetní společnosti Regata Čechy, a.s., u které místo výkonu práce není samotný hotel Port, ale centrála společnosti, která se nachází v sídle společnosti, a to v Praze. Náplní práce hlavní účetní je mimo jiné kontrola účetnictví jednotlivých závodů společnosti. V této chvíli je časová kontrola účetnictví hotelu Port nastavena měsíčně, a to před tím, než se provádí nastavené uzavírání měsíce, do kterého se pak už nemůže zasahovat, a případné opravy se provádí zvláštním účetním dokladem v následujících měsících. Kontrola pouze jednou měsíčně je nedostačující v ohledu na riziko velkého množství účetních dat, ve kterém se případné chyby hledají obtížněji, než kdyby bylo dat méně. S velkým množstvím dat se také pojí malé množství času. Na kontrolu účetnictví si hlavní účetní vyhrazuje určitý čas. Pokud provádí kontrolu jednou měsíčně, za stávající vyhrazený čas nemusí být schopna u takto rozsáhlého množství dat shledat možné chyby. V případě rozdělení dat na více kontrol by se tedy zlepšila kvalita kontroly a vyplatilo by se to také časově, pokud vezmeme v potaz i možné shledání chyb a následný proces nápravy.

Zajištění hladkého průběhu převodu dat z hotelového systému do účetního systému

Zde bych poukázala na prolínání účetních dokladů mezi recepcí a účtárnou hotelu Port. Pracovníci v recepci denně mimo jiné vystavují odběratelské faktury a pokladní doklady. Tyto doklady se vyhotovují v jiném systému, než je ten účetní, a to v hotelovém systému ComArr. Hotelový systém je nastaven tak, že dokáže data převést do systému účetního. Tento převod musí mechanicky provést pověřený pracovník. Účetní pak dále pracuje s těmito daty v účtárně v účetním systému. Jednou za měsíc pak vedoucí recepce provede tzv. uzávěrku a vyhotoví přehledové sestavy, které se následně zpracovávají v účtárně. Účetní zde prověří, zda se údaje z recepčních sestav shodují s údaji v účetnictví. Dle rozhovorů, které jsem vedla s pracovníky účtárny, ale tento systém prolínání dat není

nejlepší, jelikož téměř každý měsíc musí řešit různé neshody právě mezi vykazovanými hotelovými a účetními daty. Prvním zásadním problémem je to, že po uzávěrce měsíce v recepčním systému, není možné po shledání chyb provádět dílčí opravy. Opravy se pak musí provést zvláštním účetním dokladem v účetním systému. Dalším možným problémem je nízká odbornost recepčních v souvislosti s hotelovým systémem, Pracovníci pak nevědomky mohou ve správě hotelového systému dělat chyby. Největší problém ale vidím spíše v samotném hotelovém systému, který nepřináší nejlepší správu dat, a to v závislosti na konkrétní potřeby hotelu. Tento problém by mohl být eliminován vystavováním odběratelských faktur a pokladních dokladů ve stávajícím účetním systému 6K, do kterého by měli recepční přístup. Poté by nebylo potřeba mechanicky data přenášet a byla by nad nimi také kontrola ze strany účetní, která by k nim měla nepřetržitý přístup. Ušetřili by se tak nejen náklady na hotelový systém, ale také náklady na kancelářské potřeby a čas pověřených pracovníků, kteří by ho věnovali více do jiných potřebných úkonů ve společnosti na svém pracovišti.

Zaměření se na úspěšnost interního auditu, ne na počet zjištění

Při zkoumání výsledků účetního interního auditu a jejich následného konzultování se zaměstnanci auditovaného úseku by mělo vedení zdůraznit fakt, že audit přinesl potenciál k vylepšení stávajícího vedení účetnictví a úsek se tak může dále zdokonalovat. K počtu zjištění by se tedy vedení nemělo vyjadřovat negativně, ale podat je tak, aby byla chápána jako možnost dalšího růstu úseku a tím i celé společnosti. V opačném případě by mohla klesnout motivace zaměstnanců a následně dojít ke snížení úrovně jejich běžných výkonů.

Hledání způsobů optimálního sdělování úspěšnosti auditů

Vedení společnosti by mělo zajistit, aby byla politika interního účetního auditu chápána jako nástroj pro zlepšení vedení účetnictví ve společnosti, nikoli jako hledání chyb, kterých se zaměstnanci dopustili. Výsledek auditu by vedoucí účetního oddělení měli brát ideálně jako výzvu proto, jak svůj úsek ještě více zdokonalit, a v konečném výsledku by z toho mohla prosperovat celá společnost.

8 Syntéza vědomostních výstupů, zhodnocení výzkumných otázek a navržených opatření

V diplomové práci v její teoretické části byl vymezen pojem interní audit, vymezeny jeho formy a popsána oblast jeho zaměření. Dále byl popsán externí audit, uvedeny definice účetního auditu, analyzovány dílčí funkce interního a externího auditu a analyzovány rozdíly mezi postupy interního a externího auditu.

Cílem práce v praktické části, jak bylo stanoveno, bylo charakterizovat vybranou společnost Regata Čechy, a.s. a zhodnotit vybrané procesy účetního interního a externího auditu z pohledu auditované společnosti. Po provedeném zhodnocení procesů interního a externího auditu ve společnosti Regata Čechy, a.s. pak navrhnout změny v procesu provádění interního auditu ve společnosti, které by tyto procesy dále zefektivnily a poukázat na nedostatky při provádění interního auditu.

Po stanovení cílů diplomové práce byly zvoleny formulace výzkumných otázek diplomové práce a to:

- 1) Jaké změny by mohly zefektivnit procesy interního a externího auditu ve společnosti Regata Čechy, a.s. na základě provedeného zhodnocení těchto procesů interního a externího auditu?
- 2) Je možné identifikovat a poukázat na případné nedostatky vyskytující se při provádění interního a externího auditu ve společnosti Regata Čechy, a.s., zjištěné při zhodnocení procesů provedeného interního a externího auditu?

Zhodnocením těchto výzkumných otázek na základě zhodnocení procesů interního a externího auditu ve společnosti Regata Čechy, a.s. byly navrženy změny, které by mohly zefektivnit procesy interního a externího auditu ve společnosti Regata Čechy, a.s. a provedeno jejich ekonomické zhodnocení.

Byla provedena identifikace a určení nedostatků vyskytujících se při provádění interního a externího auditu ve společnosti Regata Čechy, a.s., zjištěné při zhodnocení procesů provedeného interního a externího auditu uvedené společnosti.

Ke zhodnocení výzkumných otázek a ke splnění cílů diplomové práce byla nevýznamnější a nejdůležitější analýza a syntéza interních směrnic a interních postupů ve společnosti Regata Čechy, a.s., pozorování, ale především spolupráce s interní i externí auditorkou společnosti, se kterou byly vedeny rozhovory a kterou byly předvedeny a ukázány i praktické postupy a jejich dokumentace v procesu provádění interních a externích auditů v samotné společnosti Regata Čechy, a.s.

Závěr

Téma a problematika interního a externího auditu je v současnosti velmi významná a mnohdy i podniky v České republice podceňovaná disciplína. Je tedy možno konstatovat, že využívání služeb a získaných informací a poznatků z auditů využívají především zahraniční společnosti s cílem průzkumu podnikového prostředí. Hlavně malé podniky v České republice, které nemají z platné legislativy povinnost auditorem ověřovat účetní závěrku, nemají o realizaci externího auditu zájem. V systému interního auditu není situace odlišná, i když jeho aplikace je častější než u auditu externího.

Cílem mé diplomové práce s názvem „Zhodnocení vybraných procesů interního a externího auditu ve vybraném podniku“, která se zaměřila na srovnání interního a externího auditu jako nástrojů finančního řízení, na základě rešerše odborné literatury, platné a účinné legislativy, zhodnocením vybraných procesů interního a externího auditu, spolu s poznatky, které jsem získala při spolupráci s interní i externí auditorkou a přítomností u reálného fungování auditu ve vybraném podniku bylo navrhnout a formulovat konkrétní doporučení a změny, které by zefektivnily procesy interního a externího auditu a poukázaly na nedostatky při jejich provádění. Tyto doporučené změny ekonomicky zhodnotit.

Diplomová práce je rozčleněna na teoretickou a praktickou část. Obě části jsou dále rozděleny do několika dílčích tematických bloků, logicky na sebe navazujících, které umožňují snadnou orientaci v textu. Teoretická část je většinou kompilačního charakteru, kdy při jejím zpracování jsem zejména vycházela z rešerše odborné literatury a dalších informačních zdrojů, obsahuje však i techniky komparační. Praktická část prezentuje skutečnosti, které se týkají konkrétního podniku, včetně doporučení a poukázání na nedostatky, které jsem formulovala na základě zhodnocení vybraných procesů interního a externího auditu.

Při zpracování teoretické části bylo cílem prezentovat stručnou historii vývoje dané problematiky, popsat komplexní přehled o možnostech využití interního a externího auditu v souvislosti s podnikovou sférou. Pozornost jsem věnovala všem relevantním oblastem, především koncepci, významným subjektům, legislativě a poměrně

podrobnému popisu jeho průběhu. Uvedla jsem i charakteristiku vzájemného vztahu obou druhů auditu.

Praktickou část jsem věnovala stručné ekonomické charakteristice vybraného podniku, deskripci systému jeho auditu, zahrnující i konkrétní harmonogram plánovaných činností. Zhodnotila jsem procesy interního a externího auditu a závěrem jsem navrhla změny v procesu provádění auditů u vybraného podniku, které by tyto procesy zefektivnily. Provedla jsem ekonomické zhodnocení vybraného podniku. Poukázala jsem dále na nedostatky při provádění interního a externího auditu. Praktická část se zaměřila více na zhodnocení procesů auditu interního, který může společnost dále ovlivňovat. Zpracováním uvedených témat bylo dosaženo splnění stanovených cílů.

Zvolené téma považuji v současné době za velice aktuální. Je to proto, že interní a externí audit jsou aktuálně velice významnou problematikou v globálním měřítku a to vzhledem k tomu, že každý podnik, který chce efektivně plnit stanovené cíle, by měl v rámci řízení podniku vzít tuto skutečnost v úvahu. Bez kvalitního a fungujícího systému interního auditu nebude schopen objektivně vyhodnocovat nastavení svých kontrolních a řídicích vnitropodnikových mechanismů a snižovat nebezpečí možných rizik. Při absenci externího auditu, v případě, že mu není legislativně nařízen, bude s největší pravděpodobností přicházet o obchodní partnery nebo investory, což může v konečném důsledku zabránit dosažení jeho cílů popřípadě jeho celkovému rozvoji.

Po prezentaci výše uvedených skutečností lze uvést, že interní i externí audit jsou významnou disciplínou nejenom pro podnikovou sféru i v budoucnu, což by mělo být motivací pro všechny podniky, aby se aktivně a pečlivě věnovaly této problematice. Především v období nepříznivých ekonomických vlivů, které ve většině případů negativně působí na stabilitu podnikatelského prostředí, ideálně nastavený systém interního a externího auditu může pozitivně ovlivnit rozvoj podniku a efektivně odvrátit hrozbu stagnace či zániku nebo mu pomoci k úspěšnému boji v konkurenčním prostředí.

Seznam citované literatury

Monografie

BŘEZINOVÁ, Hana. 2014. *Rozumíme účetní závěrce podnikatelů*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7478-640-2.

DVOŘÁČEK, Jiří. 2003. *Interní audit a kontrola*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck. ISBN 978-80-7552-768-4.

DVOŘÁČEK, Jiří. 2005. *Audit podniku a jeho operací*. Praha: C. H. Beck. ISBN 978-80-717-9809-6.

DVOŘÁČEK, Jiří a Tomáš KAFKA. 2005. *Interní audit v praxi*. Brno: Computer Press. ISBN 978-80-251-0836-8.

FEDOROVÁ, Anna, Marie JAKUBCOVÁ a Lenka TOMANOVÁ. 2012. *Audit účetní závěrky: pro auditované podniky*. Brno: Akademické nakladatelství CERM. ISBN 978-80-7204-778-9.

GRAHAM W. COSSERAT. 2004. *Modern auditing*. 2nd ed. Chichester, West Sussex, England: J. Wiley. ISBN 978-047-0863-220.

HAKALOVÁ, Jana. 2010. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU. ISBN 978-80-7399-144-9.

JANHUBA, Miloslav, Marie MÍKOVÁ, Jaroslava ROUBÍČKOVÁ a Vladimír ZELENKA. 2016. *Finanční účetnictví: obecné otázky*. Praha: C. H. Beck. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-614-2.

KAČR. 2012. *Příručka pro provádění auditu*. Praha: Komora auditorů České republiky. ISBN 978-80-86679-18-1.

KAFKA, Tomáš. 2009. *Průvodce pro interní audit a risk management*. Praha: C. H. Beck. ISBN 978-80-7400-121-5.

LINDAUER, Roman. 2017. *Modern risk management remarks*. Prague: Oeconomica, nakladatelství VŠE. ISBN 978-80-245-2206-7.

MALÍKOVÁ, Olga a Josef HORÁK. 2010. *Finanční účetnictví: poznámky k vybraným oblastem účetní teorie v podmínkách současné účetní regulace: monografie*. Liberec: Technická univerzita. ISBN 978-80-7372-690-4.

MÜLLEROVÁ, Libuše. 2013. *Auditing pro manažery, aneb, Proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. ISBN 978-80-7357-988-3.

MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. 2014. *Auditing*. Praha: Oeconomica. ISBN 978-80-245-2018-6.

MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. 2017. *Auditing pro manažery, aneb, Jak porozumět ověřování účetní závěrky statutárním auditorem*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7552-768-4.

MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. 2016. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-5806-0.

PHILLIPS, Ann W. 2009. *Interní audity ISO 9001 : 2008: snadno a efektivně: nástroje, metody a podrobný návod pro úspěšné interní audity*. 3. vyd. Praha: Česká společnost pro jakost. ISBN 978-80-02-02167-4.

PORTER, Brenda, Jon B. SIMON a David J. HATHERLY. 2003. *Principles of external auditing*. 2nd ed. Chichester, West Sussex, England: J. Wiley. ISBN 978-0470842973.

RAFFEGEAU, Jean, Pierre DUFILS a Didier de MÉNONVILLE. 1996. *Finanční audit*. Praha: HZ. Editio Q. ISBN 80-860-0902-5.

RICCHIUTE, David N. 1994. *Audit*. Praha: Victoria Publishing. ISBN 80-856-0586-4.

SAWYER, Lawrence B. 2002. *Interní audit*. 2. české vyd. Praha: Český institut interních auditorů. ISBN 80-866-8908-5.

SEDLÁČEK, Jaroslav. 2006. *Základy auditu*. Brno: Masarykova univerzita. ISBN 978-80-210-4168-4.

SCHRÁNIL, Pavel a Josef TVRDOŇ. 2010. *Externí a interní auditing*. Praha: Vysoká škola finanční a správní. ISBN 978-80-7408-042-5.

SLÁDKOVÁ, Eva a Jiří STROUHAL. 2016. *Účetnictví – výkaznictví podle českých účetních předpisů*. Praha: Institut certifikace účetních. Vzdělávání účetních v ČR (Institut certifikace účetních). ISBN 978-80-87985-08-3.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. 2016. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-0048-4.

VEČEŘA, Pavel. 2018. *Srovnání postupů interního a externího auditu ve vybrané účetní jednotce*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská. Vedoucí diplomové práce Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.

WHITTINGTON, Ray a Kurt PANY. 2016. *Principles of auditing*. 12th ed. New York: McGraw-Hill Education. ISBN 978-1-259-25277-8.

Elektronické zdroje

ČIIA. 2020. *Český institut interních auditorů* [online], [cit. 2020-12-14]. Dostupné z: <http://www.interniaudit.cz/ciia/?idKategorie=3>

Ostatní zdroje

Regata Čechy, a.s. 2019 – 2021. Interní informace. Bez ISBN.

Regata Čechy, a.s. 2011 – 2020. Vnitropodniková směrnice. Bez ISBN.

Seznam příloh

PŘÍLOHA A: Účetní rozvrh společnosti Regata Čechy, a.s. - vybraná část (1 strana)

PŘÍLOHA B: Výkaz zisku a ztráty společnosti Regata Čechy, a.s. (1 strana)

PŘÍLOHA C: Rozvaha společnosti Regata Čechy, a.s. (2 strany)

PŘÍLOHA A: Účetní rozvrh společnosti Regata Čechy, a.s. - vybraná část

ÚČETNÍ OSNOVA

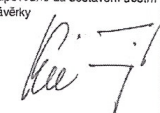
Firma :1 OD Praha 2020 2020 OD Praha

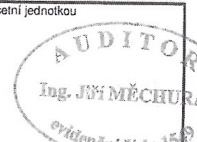
Zpracoval : 6K s.r.o. 14.04.2021 09:30:37

Účet	Popis	Kód	A/P	Převod	Konverze
		1	A		
	jednostranné účtování	1			
010	DLOUHODOB.NEHMOTNY MAJETEK	1			
011	ZRIZOVACI VYDAJE	1			
012	NEHM.VYSLEDKY VYZKUM.A VYVOJE	1			
013	SOFTWARE	1			
013001	SOFTWARE	1	A		
014	OCENITELNA PRAVA	1			
014001	OCENITELNA PRAVA	1	A		
019	OSTATNI DLOUHODOB.NEHM.MAJETEK	1			
019001	OST.NEHMOTNý MAJETEK	1	A		
021	STAVBY	1			
021001	STAVBY	1	A		
022	SAMOST.MOVIT.VECI A SOUBORY	1			
022001	SAMOST.MOVIT.VECI A SOUBORY	1	A		
022002	DROBNE MOV.VECI OD 3000 ODEPS.	1	A		
022003	DROB.MOV.VECI OD 3000-50%ODPIS	1	A		
022004	UKONCENE LS AUTA	1	A		
025	PESTITELSKÉ CELKY TRVAL.POROST	1			
026	ZAKL.STADO A TAZNA ZVIRATA	1			
029	OSTATNI DLOUHOD.HMOTNY MAJETEK	1			
031	POZEMKY	1			
031001	POZEMKY	1	A		
032	UMELECKA DILA A SBIRKY	1			
032001	UMELECKA DILA A SBIRKY	1	A		
040	PORIZENI DLOUHODOB.MAJ.	1			
041	PORIZENI DLOUHODOB.NEHMOT.MAJ.	1			
041001	PORIZENI DLOUHODOB.NEHM.MAJ.	2	A		
042	PORIZENI DLOUHODOB.HMOT.MAJ.	1			
042001	PORIZENI DLOUHODOB.HM.MAJ.	2	A		
042002	PORIZENI NEMOVITOSTI	2	A		
042003	PORIZENI DLOUHODOB.HM.MAJ.LADVI	2	A		
042004	DOTACE K PORIZENI NEMOVITOSTI	2	A		
042005	DOTACE K PORIZENI Sam.mov.maj.	2	A		

PŘÍLOHA B: Výkaz zisku a ztráty organizace Regata Čechy, a.s.

Označení	TEXT	Číslo řádku	Běžné úč. období	Min.úč. období
a	b	c	1	2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	01	204 555	181 101
II.	Tržby za prodej zboží	02	20 564	27 814
A.	Výkonová spotřeba (součet A.1. až A.3.)	03	96 993	94 819
1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	04	8 323	6 939
2.	Spotřeba materiálu a energie	05	38 502	37 849
3.	Služby	06	50 168	50 031
D.	Osobní náklady (součet D.1. až D.2.)	09	83 101	81 571
1.	Mzdové náklady	10	61 859	60 497
2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	11	21 242	21 074
2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12	18 916	18 806
2.2.	Ostatní náklady	13	2 326	2 268
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti (součet E.1. až E.3.)	14	20 591	17 135
1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15	20 591	17 375
1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	16	20 591	17 375
3.	Úpravy hodnot pohledávek	19		-240
III.	Ostatní provozní výnosy (součet III.1 až III.3.)	20	671	1 321
1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	21	116	240
3.	Jiné provozní výnosy	23	555	1 081
F.	Ostatní provozní náklady (součet F.1. až F.5.)	24	4 660	6 853
1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25		22
3.	Daně a poplatky	27	1 762	2 004
4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28	253	-403
5.	Jiné provozní náklady	29	2 645	5 230
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	30	20 445	9 858
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy (součet VI. 1 + VI.2.)	39		5
2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	41		5
J.	Nákladové úroky a podobné náklady (součet J.1 + J.2.)	43	12 622	8 789
1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	44	4 543	3 865
2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	45	8 079	4 924
VII.	Ostatní finanční výnosy	46	1 034	351
K.	Ostatní finanční náklady	47	972	1 915
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	48	-12 560	-10 348
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	49	7 885	-490
L.	Daň z příjmů (součet L. 1 + L.2.)	50	1 752	565
1.	Daň z příjmů splatná	51	1 975	
2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	52	-223	565
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	53	6 133	-1 055
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	55	6 133	-1 055
	Čistý obrát za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII:	56	226 824	210 592

Okamžik sestavení	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou
05.08.20		<p style="text-align: center;">Regata Čechy a.s. Číslova 304/9 162 00 Praha 6 IČO: 26154200 DIČ: CZ26154200</p>




PŘÍLOHA C: Rozvaha organizace Regata Čechy, a.s.

označ		AKTIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období			Min.úč. období
a	b			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	
	AKTIVA CELKEM	(A. + B. + C. + D.)	001	758 669	-166 692	591 977	600 101
B.	Stálá aktiva	(B.I. + B.II. + B.III.)	003	735 331	-165 951	569 380	574 610
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (součet B.I. 1. až B.I.5.2.)		004	116	-116		
2.	Ocenitelná práva		006	116	-116		
2.1.	Software		007	116	-116		
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek (součet B.II.1. až B.II.5.2.)		014	722 855	-165 835	557 020	562 250
1.	Pozemky a stavby		015	733 631	-199 909	533 722	542 465
1.1.	Pozemky		016	73 865		73 865	73 865
1.2.	Stavby		017	659 766	-199 909	459 857	468 600
2.	Hmotné movité věci a jejich soubory		018	39 894	-32 678	7 216	7 853
3.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku		019	-66 752	66 752		
4.	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek		020	362		362	362
4.3.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek		023	362		362	362
5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek		024	15 720		15 720	11 570
5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek		025				500
5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek		026	15 720		15 720	11 070
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek (součet B.III.1. až B.III.7.2.)		027	12 360		12 360	12 360
1.	Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba		028	12 300		12 300	12 300
3.	Podíly – podstatný vliv		030	60		60	60
C.	Oběžná aktiva (C.I. + C.II. + C.III. + C.IV.)		037	21 070	-741	20 329	22 996
C.I.	Zásoby (součet C.I.1. až C.I.5.)		038	3 576		3 576	3 569
1.	Materiál		039	882		882	699
3.	Výrobky a zboží		041	2 694		2 694	2 870
3.2.	Zboží		043	2 694		2 694	2 870
C.II.	Pohledávky (C.II.1 + C.II.2 + C.II.3)		046	14 617	-741	13 876	15 806
1.	Dlouhodobé pohledávky		047	60		60	60
1.5.	Pohledávky - ostatní		052	60		60	60
5.2.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy		054	1		1	1
5.4.	Jiné pohledávky		056	59		59	59
2.	Krátkodobé pohledávky		057	14 557	-741	13 816	15 746
2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů		058	5 116	-741	4 375	5 001
2.4.	Pohledávky - ostatní		061	9 441		9 441	10 745
4.3.	Stát - daňové pohledávky		064	2		2	1 528
4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy		065	1 788		1 788	1 812
4.5.	Dohadné účty aktivní		066	1 888		1 888	1 885
4.6.	Jiné pohledávky		067	5 763		5 763	5 520
C.IV.	Peněžní prostředky (C.IV.1. + C.IV.2.)		075	2 877		2 877	3 621
1.	Peněžní prostředky v pokladně		076	1 432		1 432	1 527
2.	Peněžní prostředky na účtech		077	1 445		1 445	2 094
D.	Časové rozlišení aktiv (D.1. + D.2. + D.3.)		078	2 268		2 268	2 495
1.	Náklady příštích období		079	1 007		1 007	1 603
3.	Příjmy příštích období		081	1 261		1 261	892

označ a	PASIVA b	Číslo řádku c	Běžné úč. období 5	Min.úč. období 6
	PASIVA CELKEM (A. + B. + C. + D.)	082	591 977	600 101
A.	Vlastní kapitál (A.I. + A.II. + A.III. + A.IV. + A.V. + A.V.I.)	083	218 201	212 101
A.I.	Základní kapitál (A.I.1. + A.I.2. + A.I.3.)	084	105 200	105 200
1.	Základní kapitál	085	105 200	105 200
A.II.	Ážio a kapitálové fondy (součet A.II.1. + A.II.2.)	088	25 305	25 338
1.	Ážio	089	3 600	3 600
2.	Kapitálové fondy	090	21 705	21 738
2.1.	Ostatní kapitálové fondy	091	19 469	19 469
2.2.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)	092	2 236	2 269
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-) (A.IV.1. + A.IV.2.)	099	81 563	82 618
1.	Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let (+/-)	100	81 563	85 458
2.	Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/-)	101		-2 840
A.V.1.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	102	6 133	-1 055
B. + C.	Cizí zdroje (součet B. + C.)	104	371 269	385 353
B.	Rezervy (součet B.1. až B.4.)	105	1 928	1 675
4.	Ostatní rezervy	109	1 928	1 675
C.	Závazky (C.I. + C.II. + C.III.)	110	369 341	383 678
C.I.	Dlouhodobé závazky (součet C. I.1. až C.I.9.)	111	292 863	302 929
2.	Závazky k úvěrovým institucím	115	185 273	186 842
3.	Dlouhodobé přijaté zálohy	116	1 479	1 910
8.	Odložený daňový závazek	121	10 667	10 366
9.	Závazky - ostatní	122	95 444	103 811
9.1.	Závazky ke společníkům	123	81 133	88 078
9.3.	Jiné závazky	125	14 311	15 733
C.II.	Krátkodobé závazky (součet C. II.1. až C.II.8.)	126	76 478	80 749
2.	Závazky k úvěrovým institucím	130	30 999	34 158
3.	Krátkodobé přijaté zálohy	131	14 074	11 354
4.	Závazky z obchodních vztahů	132	7 609	19 808
6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	134	3 950	1 800
8.	Závazky ostatní	136	19 846	13 629
8.3.	Závazky k zaměstnancům	139	4 336	3 972
8.4.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	140	2 487	2 301
8.5.	Stát – daňové závazky a dotace	141	2 363	1 608
8.6.	Dohadné účty pasivní	142	869	913
8.7.	Jiné závazky	143	9 791	4 835
D.	Časové rozlišení pasiv (D.1. + D.2.)	147	2 507	2 647
1.	Výdaje příštích období	148	2 507	2 625
2.	Výnosy příštích období	149		22

Právní forma účetní jednotky :	akciová společnost
Předmět podnikání nebo jiné činnosti :	pronájem nemovitostí, ubytovací služby

Okamžik sestavení	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky	
05.08.20	 Regata Čechy a.s. Číslova 304/9 162 00 Praha 6 IČO: 26154200 DIČ: CZ26154200	