Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra systémového inženýrství

Diplomová práce

Řízení rizik v auditorských projektech v konzultační společnosti

Anna Motalová

© 2020 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Anna Motalová

Projektové řízení

Název práce

Řízení rizik v auditorských projektech v konzultační společnosti

Název anglicky

Audit Risk Management in projects in Consulting company

Cíle práce

Cílem práce je metodický návrh řízení rizik v auditorských projektech pro vybranou konzultační společnost v úzké spolupráci s praxí.

Metodika

Diplomová práce bude sestávat z části rešeršní a části praktické, tj. z vlastního výzkumu. Rešeršní část práce bude založena na samostudiu vybrané odborné literatury a interní dokumentace mezinárodní konzultační společnosti, se zaměřením na audit a auditorské projekty. Po navázání spolupráce s vybranou společností bude proveden sběr podkladů pro analýzu Project Assurance, tj. minimálně pro proces zajišťování řízení rizik s důrazem na metodický postup řízení rizik, včetně preventivních a korektivních zásahů. Součástí praktické části práce budou případové studie vybraných auditorských projektů, na základě kterých vznikne katalog rizik jako konkrétní doporučení pro praxi. Dosažené výsledky a závěry práce budou diskutovány v praxi a interpretovány dle očekávání a požadavků partnera z praxe.

Předběžný harmonogram:

- Studium příslušné literatury a norem: leden 2019 – květen 2019;
- Navázání spolupráce s vybranou společností: leden 2019;
- Zpracování případových studií z praxe: květen – srpen 2019;
- Vypracování vlastních návrhů a doporučení: září 2019;
- Diskuze se zúčastněnými osobami nad závěry práce: říjen 2019;
- Sepsání literární rešerše dle tvorby vlastní práce: říjen – listopad 2019;
- Zapracování připomínek, kompletace práce: prosinec 2019 – únor 2020.

Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

Klíčová slova

Projektové řízení; Audit; Audiorský projekt; Konzultační společnost; Řízení rizik.

Doporučené zdroje informací

BENTLEY, Colin. PRINCE2: Základy metody projektového řízení: The Essence of the Project Management Method. Prince2. 2. vyd. Bratislava: INBOX SK, 2013, 312 s. ISBN 978-0-9576076-2-0.

BROŽOVÁ, Helena a Milan HOUŠKA. Modelování znalostí. 1. vyd. Praha: Professional Publishing, 2011, 230 s. ISBN 978-80-7431-069-0.

DOLEŽAL, Jan, Pavel MÁCHAL a Branislav LACKO. Projektový management podle IPMA. 2., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2012, 526 s. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-4275-5.

DVOŘÁČEK, J. *Interní audit a kontrola.* Praha: C.H. Beck, 2000. ISBN 80-7179-410-4.

FIALA, Alois. Management jakosti s podporou norem ISO 9000:2000. Praha: Verlag Dashöfer, 2006, sv. 1. ISBN 80-862-2919.

HNILICA, J. – FOTR, J. *Aplikovaná analýza rizika ve finančním managementu a investičním rozhodování.* Praha: Grada, 2014. ISBN 978-80-247-5104-7.

KERZNER, Harold. Project management: a systems approach to planning, scheduling, and controlling. 9. vyd. Hoboken: John Wiley, 2006, 1014 s. ISBN 04-717-4187-6.

SMEJKAL, V. *Řízení rizik ve firmách a jiných organizacích.* Praha: Grada, 2013. ISBN 978-80-247-4644-9.

SVOZILOVÁ, Alena. Projektový management. 2., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011, 380 s. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3611-2.

VEBER, Jaromír. Řízení jakosti a ochrana spotřebitele. 2., aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2007, 201 s. ISBN 978-80-247-1782-1.

Předběžný termín obhajoby

2019/20 LS – PEF

Vedoucí práce

doc. Ing. Jan Bartoška, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra systémového inženýrství

Elektronicky schváleno dne 15. 11. 2019

doc. Ing. Tomáš Šubrt, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 19. 11. 2019

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 19. 11. 2019

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Řízení rizik v auditorských projektech v konzultační společnosti" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 5. 4. 2020 _____

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Doc. Ing. Janu Bartoškovi, Ph.D. za odborné vedení, cenné rady a připomínky při vedení této diplomové práce. Dále bych chtěla poděkovat pracovníkům konzultační společnosti za předání zkušeností a rad pro tvorbu praktické části práce. Nakonec děkuji i Bc. Monice Strakové za korekturu textu diplomové práce.

Řízení rizik v auditorských projektech v konzultační společnosti

Abstrakt

Tato práce se zabývá rozborem řízení rizik v projektovém řízení a případovou studií zaměřenou na řízení rizik auditorských projektů. Rozbor řízení rizik je postaven ze základních pramenů řízení rizik v projektech, které jsou podstavou pro případovou studii. Případová studie je důkladným popisem tří rozdílných projektů z oblasti Audit Assurance, které mají i přes svou rozdílnost z pohledu auditora společná rizika. Veškeré použité informace jsou získány z dlouhodobé odborné praxe v mezinárodní konzultační společnosti. Případová studie je sestavena z analýzy interních postupů a veřejně dostupných dokumentů konzultační společnosti, dále na základě výstupů z pozorování a rozhovorů se současnými pracovníky konzultační společnosti v oddělení Audit and Assurance. Přínosem případové studie je vymezení nejslabších míst řízení rizik auditorských projektů a sestavení vlastního návrhu řízení rizik v daných projektech

Klíčová slova: Projektové řízení, Riziko, Řízení rizik, Audit, Auditorský projekt, PMI, PRINCE 2, IPMA, ISO 21500, ISA

Audit Risk Management in projects in consulting company

Abstract

The thesis deals with risk management in project management and case study focused on risk management of audit projects. The risk management analysis is built on the fundamental sources of risk management in projects, which are the base surface for the case study. The case study is a thorough description of three different projects in Audit Assurance, which, despite their differences, shares common risks from auditor view. All used information is obtained from long-term professional experience in an international consulting company. The case study is made from an analysis of the consulting firm´s internal procedures and publicly available documents, as well as from the observation outputs and interviews with the staff of the consulting company in the Audit and Assurance department. The benefit of the case study is to identify the weaknesses in the risk management of audit projects and to create own risk management proposal for the selected projects.

Keywords: Project management, Risk, Risk management, Audit, Audit project, PMI, Prince 2, IPMA, ISO 21500, ISA

Obsah

1 Úvod 13

2 Cíl práce a metodika 15

2.1 Cíl práce 15

2.2 Metodika 15

3 Teoretická východiska 17

3.1 Audit 17

3.1.1 Definice auditu 17

3.1.2 Interní audit 18

3.1.3 Regulace auditu 19

3.1.4 Regulace projektů ve veřejném sektoru 20

3.1.5 Definice projektu 21

3.2 Proces řízení rizik 22

3.2.1 Definice rizika 22

3.2.2 Klasifikace rizik 22

3.2.3 Rizika v auditu 23

3.3 Řízení rizik v projektovém řízení 23

3.3.1 Stanovení kontextu 23

3.3.2 Identifikace rizik 24

3.3.3 Analýza rizik 24

3.3.4 Hodnocení rizik 25

3.3.5 Ošetření rizik 25

3.3.6 Monitorování, přezkoumávání rizik, komunikace a konzultace rizik 26

4 Vlastní práce 27

4.1 Auditorský projekt 27

4.2 Charakteristika společnosti 28

4.3 Případová studie auditorských projektů 29

4.3.1 Řízení rizik v auditorské společnosti 29

4.3.2 Auditorský projekt „A“ 31

4.3.3 Auditorský projekt „B“ 39

4.3.4 Auditorský projekt „C" 50

4.4 Vlastní návrh řízení rizik 65

4.4.1 Společná rizika auditorských projektů 65

4.4.2 Analýza a hodnocení společných rizik 66

4.4.3 Ošetření společných rizik 70

4.4.4 Návrh monitoringu 72

5 Diskuse nad výsledky diplomové práce 73
5.1 Příspěvek od konzultantky z oddělení Audit and Assurance 73
6 Závěr 74
7 Seznam použitých zdrojů 75

Seznam obrázků

Obrázek 1 – Životní cyklus projektu A 32
Obrázek 2 – Identifikace rizik v projektu A ze strany klienta 34
Obrázek 3 – Identifikace rizik v projektu A ze strany auditora – první hrozba 37
Obrázek 4 – Identifikace rizik v projektu A ze strany auditora – druhá hrozba 38
Obrázek 5 - Životní cyklus dílčího projektu B 41
Obrázek 6 – Identifikace rizik v projektu B ze strany klienta 43
Obrázek 7 – Identifikace rizik v projektu B ze strany zákazníka, první část 45
Obrázek 8 – Identifikace rizik v projektu B ze strany zákazníka, druhá část 46
Obrázek 9 – Identifikace rizik v projektu B ze strany auditora 49
Obrázek 10 - Životní cyklus projektu C 52
Obrázek 11 – Identifikace rizik v projektu C ze strany klienta, první část 55
Obrázek 12 – Identifikace rizik v projektu C ze strany klienta, druhá část 56
Obrázek 13 – Identifikace rizik v projektu C ze strany dcery, první část 59
Obrázek 14 – Identifikace rizik v projektu C ze strany dcery, druhá část 60
Obrázek 15 – Identifikace rizik v projektu C ze strany auditora 63
Obrázek 16 – Matice rizik 68
Obrázek 17 – Risk appetite 70

Seznam tabulek

Tabulka 1 – Přiřazení řešitele a vlastníka v projektu A ze strany klienta 35
Tabulka 2 – Přiřazení řešitele a vlastníka v projektu A ze strany auditora 39
Tabulka 3 – Přiřazení řešitele a vlastníka v projektu B ze strany klienta 44
Tabulka 4 – Přiřazení řešitele a vlastníka v projektu B ze strany zákazníka 48
Tabulka 5 – Přiřazení řešitele a vlastníka v projektu B ze strany auditora 50
Tabulka 6 – Přiřazení řešitele a vlastníka v projektu C ze strany klienta 57
Tabulka 7 – Přiřazení řešitele a vlastníka v projektu C ze strany dcery 61
Tabulka 8 – Přiřazení řešitele a vlastníka v projektu C ze strany auditora 64
Tabulka 9 – Souhrnná tabulka identifikovaných rizik vybraných projektů 65
Tabulka 10 – Registr rizik 67
Tabulka 11 – Prioritizace rizik 69
Tabulka 12 – Obrana vůči rizikům 71

Seznam použitých zkratek

IPMA	–	International Project Management Association (Mezinárodní asociace pro projektové řízení)
ISA	–	International Standards on Auditing (Mezinárodní auditorské standardy)
ISO	–	Mezinárodní organizace pro standardizaci
PMI	–	Project Management Institut (Institut projektového řízení)
PRINCE2	–	Project in Controlled Environments no. 2
SOX	–	Sarbanes-Oxley Act

1 Úvod

Audit je důležitou součástí fungování jakékoli tržní ekonomiky. Jeho historie sahá až do starověkého Říma, kdy úředníci kontrolovali správnost účetních dat hospodářské činnosti. Od doby prvních auditů se rozsah a podstata kontrol rozvinula, v průběhu dlouhodobého vývoje byl průběh auditu standardizován a regulován.

V České republice první profesní organizace byla registrována v roce 1990 jako Unie účetních ČSFR. Byl to v té době první orgán na našem území, který vykonával náležitosti kontroly finančního výkaznictví. Organizace v průběhu následujících dvou let prošla ještě několika transformacemi.

V roce 1992 byla založena Komora auditorů České republiky, samosprávná profesní organizace zřízená zákonem o auditorech za účelem správy auditorské profese v České republice, která v průběhu dalších let ustanovila několik výborů týkající se vzdělávání, standardizace směrnic a norem, tvorbou legislativy a dalších. Organizace funguje dodnes.

Auditor je povinen vyjádřit nezávislý výrok, zda účetní data společnosti odpovídají pravdivému a věrnému zobrazení, jestli jsou účetní knihy vedeny správným způsobem a jestli je toto promítnuto i do rozvahy a výkazu zisků a ztrát.

Primárním cílem auditu je zvýšení věrohodnosti účetních informací auditovaných společností. Společnosti potřebují být ujištěny o správnosti informací a dat vyplývajících z podnikových procesů. Auditoři kontrolují, zda předávané informace odrážení skutečný stav a zda data nejsou žádným způsobem zkreslena či jiným způsobem ovlivněna. Kontrola finančního výkaznictví zvyšuje hodnotu účetních informací.

Kromě ověření správnosti předávaných informací ještě další důležitou roli. Auditor předává zpětnou vazbou pro auditovanou společnosti o průběhu podnikových procesů. Společnosti využívají kromě povinného auditu účetní závěrky i, mimo jiné, služby interního auditu nebo auditu jakosti. Interní audit se v České republice začal jako samostatná disciplína objevovat až po roce 1994, kdy byl založen Český institut interních auditorů. K hlavním důvodům zřízení interního auditu v podniku je vnitropodniková kontrola za účelem zvýšení efektivity podniku jako celku.

Autorka diplomové práce pracuje od roku 2018 v konzultační společnosti v oddělení Audit and Assurance. Oddělení se zaměřuje na různorodé projekty. Jedná se jak o finanční audity, ověření správnosti kontrolních postupů, kontrolu uznatelnosti financování

z veřejných zdrojů nebo projekty odpovídající interním auditům. Všechny vyjmenované projekty mají přes svou odlišnost i společné prvky, především rizika.

Záměrem diplomové práce je identifikace a tvorba vlastního návrhu řízení rizik konkrétních projektů, na kterých se autorka podílela, dle standardů projektového řízení. Identifikovaná rizika a vytvořené návrhy mohou být využity pro zaškolení nově příchozích kolegů do oddělení Audit and Assurance, pro rychlejší zasazení procesů do kontextu.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem práce je popis a rozbor řízení, analýza a vlastní návrh změn rizik auditorských projektů u vybrané konzultační společnosti s porovnáním vůči mezinárodním standardům a metodice projektového řízení.

Aby bylo dosaženo cíle, práce je rozdělena do dvou hlavních částí; teoretická východiska a vlastní práce, tedy případová studie. První část diplomové práce je věnována tématům audit, proces řízení rizik a proces řízení rizik dle současných postupů konzultační společnosti. Charakteristiky vyplývají z mezinárodních standardů, metodik, norem a zákonů.

Případová studie je zaměřena na tři konkrétní projekty z oblasti Audit and Assurance. Jejím cílem je identifikovat rizika ve vybraných projektech. K naplnění cíle dojde tvorbou vlastního návrhu řízení identifikovaných rizik, dle základních pramenů projektového řízení, definovaných v teoretické části.

2.2 Metodika

Prvním krokem před tvorbou diplomové práce je nastudování příslušné literatury, která je základem pro definování teoretických východisek. Základními prameny jsou mezinárodní standardy projektového řízení (PMI, IPMA), metodiky projektového řízení (PRINCE2), normy projektového řízení (ISO 21500). Dále jsou použity i základní legislativní prameny vztahující se k auditu (zákon 563/1991 Sb., o účetnictví 2018, Zákon o auditorech a o změně některých zákonů, č. 299/2016 Sb., zákon 320/2001 Sb., o finanční kontrole, 2017), spolu s mezinárodními auditorskými standardy (ISA). Součástí teoretických východisek jsou i základní definice pojmů a rozbor procesů, jichž se práce dotýká.

Na základě teoretických východisek a na základě spolupráce s vybranou konzultační společností byla vytvořena případová studie auditorských projektů. Tato část je tvořena charakterizováním tří rozdílných auditorských projektů, kterých se autorka diplomové práce v době odborné stáže v konzultační společnosti zúčastnila. Spolu s charakteristikou vybraných projektů je také popsán proces projektů z pohledu auditora, identifikace rizik a přiřazení vlastníků rizik. Na základě identifikace rizik dochází k vymezení nejčastějších slabých míst daných projektů a jejich společných prvků. Tyto části jsou zapracovány do

podoby případové studie, jejímž výsledkem je tvorba vlastního návrhu řízení rizik v daných projektech.

Při tvorbě vlastního návrhu jsou použita data získaná na základě vlastního pozorování autorky diplomové práce, která jsou následně analyzovány, a nakonec komparovány pomocí diagramů. Dále jsou také použita data z pozorování a rozhovorů se současnými pracovníky konzultační společnosti v oddělení Audit and Assurance. V závěru práce bude provedeno finální shrnutí výstupů z případové studie.

Dle detailního popisu výše, práce je tvořena dle následujících kroků:

1. Navázání spolupráce s vybranou konzultační společností: září 2018
2. Participace na projektech zmíněných v diplomové práci: podzim 2018 – leden 2020
3. Studium příslušné literatury a norem: leden 2019 – květen 2019
4. Zpracování případových studií z praxe: květen 2019 – únor 2020
5. Sepsání literární rešerše dle tvorby vlastní práce: prosinec 2019 – únor 2020
6. Vypracování vlastních návrhů a doporučení: únor 2020 – březen 2020
7. Diskuse se zúčastněnými osobami nad závěry práce: březen 2020
8. Zapracování připomínek, kompletace práce: březen 2020 – duben 2020

Veškerá data a názvy budou z důvodu ochrany obchodního tajemství anonymizovány a zobecněny na základě požadavků spolupracujícího partnera z praxe.

3 Teoretická východiska

3.1 Audit

Pojem audit a auditorská profese sahá daleko do minulosti a v dnešní době je nedílnou součástí ekonomické reality. Již dříve byl audit vnímán jako společenská kontrola a měl uskutečňovat v systému rozdělování bohatství daného subjektu. Cílem auditu bylo zamezení podvodů, chyb a nedopatření.

Výkon auditu měl vliv na rozvoj účetnictví, které se nejprve soustřeďovalo na vykazování financí urozeným rodům, bohatým kupcům a nakonec obchodníkům. V průběhu let byla vybudována tendence neustále zefektivňovat kontrolní procesy a výkaznictví, které byly zaměřeny zejména na ochranu majetkových hodnot. V dnešní době proces výkaznictví, které probíhá neustále, je striktně nastaven:

„Nestanoví-li tento zákon nebo zvláštní právní předpis jinak, účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v plném rozsahu.“ (Zákon 563/1991 Sb., o účetnictví 2018, §9)

„Účetní jednotky sestavují v případech stanovených tímto zákonem účetní závěrku. Účetní závěrka je nedílný celek a tvoří ji rozvaha (bilance), výkaz zisku a ztráty a další přílohy.“ (Zákon 563/1991 Sb., o účetnictví 2018, §18)

3.1.1 Definice auditu

Podle zákona o auditorech a o změně některých zákonů č. 299/2016 Sb. je pojem audit definován jako proces ověřování správnosti účetních závěrek nebo konsolidovaných účetních závěrek v dané společnosti. Kontrolu provádí auditor, který má povolení k provádění činnosti od Komory auditorů České republiky, nebo je zaměstnancem auditorské společnosti, která toto povolení má. Auditoři jsou považováni za nezávislé jednotky, kteří nesmějí být v době výkonu auditu ve střetu zájmu s výsledky auditu.

Není-li dáno jinak, dle §20 zákona 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění z roku 2018 existují pevné podmínky, kdy účetní jednotky mají povinnost podstoupit ověření účetní závěrky auditorem. Jedná se o akciové společnosti, které překročily nebo dosáhly jedno ze tří kritérií zákonem uvedených;

1. Aktiva celkem více než v hodnotě 40.000.000 Kč
2. Roční úhrn čistého obratu více než 80.000.000 Kč
3. Průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období je vyšší než 50 osob.

Audit provádí auditor, který *„musí být nezávislý na účetní jednotce, u které provádí auditorskou činnost. Provádí-li auditor u účetní jednotky povinný audit, musí být nezávislý nejméně po dobu odpovídající účetnímu období, za které se účetní závěrka nebo konsolidovaná účetní závěrka sestavuje, a dále do vydání zprávy auditora.“*

(Zákon o auditorech a o změně některých zákonů, č. 299/2016 Sb., §14)

Výše uvedené podmínky a definice se týkají zejména výkonu tzv. finančního auditu. Audit, tedy kontrolní prvek, ale nemusí znamenat vždy čistě ověřování správnosti a legislativního souladu účetnictví. Tím se zabývá zejména finanční audit. Existuje však i druhý typ auditu, tzv. interní audit.

3.1.2 Interní audit

Interní audit bývá zpravidla charakterizován jako *„činnost, kterou vykonává specializovaný personál ve vlastním podniku, přičemž jeho činnost se vztahuje na všechny druhy operací, které se v podniku uskutečňují tak, aby byla zajištěna vnitřní kontrola a efektivnost řízení, a to nezávisle na výkonu funkce a odpovědnosti vedoucích pracovníků uvedeného podniku.“* (Dvořáček, 2003, str. 4)

U vnitropodnikových kontrol již audit není zaměřen na přesnost a pravdivost rozvahy a výsledovky. Interní audit znamená především výkon zavedených procesů na základě platných a obecně závazných právních norem, integrita a spolehlivost informačních systémů, efektivní využívání zdrojů a dalších záležitostí. Interní audit sice probíhá uvnitř společnosti, nicméně může probíhat i externím subjektem. Interní audit může být stejně jako finanční audit nezávislým orgánem, který dle právních předpisů přezkoumává a vyhodnocuje operace vnitřního chodu klienta, velké množství společností má zavedený i vlastní útvar interního auditu. Interní audit se zaměřuje především na legislativu, rizika vztahující se k operacím společnosti, kontroly a zavedené procesy. Interní audit bývá velmi často zahrnut v rámci finančního auditu, ale může probíhat i samostatně. Probíhá-li interní audit jako samostatná aktivita, ověřují se nejčastěji systémy orgánů veřejné správy a zajištění správy veřejných finančních prostředků. (Zákon o finanční kontrole č. 320/2001, 2019, §28 - §31)

„Interní audit je nezávislá, objektivní, umisťovací a konzultační činnost zaměřená na přidanou hodnotu a zlepšení provozu organizace. Pomáhá organizaci dosáhnout její cíle tím, že zavádí systematický přístup k hodnocení a zlepšení efektivnosti řízení rizik, řídících a kontrolních procesů.“ (Dvořáček, 2003, str. 5)

Interní audit je organizován často i jako nástroj na zjištění potenciálních rizik klíčových oblastí, a na základě jeho provedení dochází ke zlepšení kvality a fungování interních procesů firmy.

Audit lze rozdělit dle vícero hledisek. V práci zatím byl vysvětlen rozdíl mezi finančním a interním auditem. Jak je ale možné usoudit z předchozího textu, interní audit lze provádět stejně jako u finančního, externě. I přestože společnosti jsou samostatné organizace, musí se ze zákona podrobit kontrolám prováděným subjekty mimo organizaci. Tato spolupráce bývá prováděna na základě uzavření smlouvy mezi dvěma stranami.

Interní audit uvnitř společnosti vykonávají pracovníci, kteří jsou ve společnosti již zaměstnáni. Současně interní audit může být vykonán externě specialisty, kteří musí být zcela nezávislí.

3.1.3 Regulace auditu

Jak již vyplývá z výše uvedených zdrojů, hlavními prameny regulujících audit jsou:

- Zákon 563/1991 Sb., o účetnictví
- Zákon o auditorech a o změně některých zákonů, č. 299/2016 Sb.

Od 1. ledna 2005, tedy období auditu účetních závěrek za rok 2004, bylo zavedeno v České republice povinné řízení i mezinárodními auditorskými standardy ISA (International Standards on Auditing) Komorou auditorů České republiky. Tyto standardy jsou taktéž závaznými profesními předpisy a auditorskými směrnicemi.

Mezinárodní auditorské standardy ISA jsou velice rozsáhlým definováním celkem 43 standardů, jakým způsobem musí být audit prováděn. Prvním standardem je ISA200 vymezující „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“. Posledním standardem je ISA810 charakterizující „Závazky na vypracování zprávy o agregované účetní závěrce“ v revidovaném znění.

Standardy ISA vymezují celý proces auditu jak finančního, tak interního. K internímu auditu se vztahuje norma ISA 610:

„Účelem tohoto mezinárodního auditorského standardu je stanovit normy a poskytnout vodítka pro externí auditory při posuzování práce interního auditu. Tento standard se nezabývá případy, kdy pracovníci interního auditu pomáhají externímu auditorovi při jeho auditorských postupech. Auditorské postupy tohoto standardu se vztahují pouze na ty činnosti interního auditu, které jsou relevantní z hlediska auditu účetní závěrky.“
(ISA 610, 2006)

Avšak ISA normy se vztahují pouze na interní audit, který je vykonáván externími subjekty. Interní auditorská činnost bývá uvnitř společnosti vymezená pružněji, zejména na základě interních směrnic individuálních podniků.

Jakýkoli typ auditu prováděného externě může být prováděn pouze na základě povolení Komory auditorů České republiky. *„Komora auditorů České republiky je samosprávná profesní organizace zřízená zákonem o auditorech za účelem správy auditorské profese v České republice. Komora byla založena v roce 1993 a od 14. dubna 2009 je její působnost upravena zákonem o auditorech č. 93/2009 Sb. ve znění pozdějších předpisů.“*
(Komora auditorů České republiky, online)

3.1.4 Regulace projektů ve veřejném sektoru

Jak vyplývá z uvedeného textu výše, audit (zejména v soukromém sektoru) může být brán jako samostatný projekt. Dalším typem projektů jsou ty, které ovlivňují chod nejenom soukromého sektoru, ale i veřejnosti. Tyto projekty se vyskytují zejména v bankách nebo ve státních institucích a jsou financovány z veřejných zdrojů. Nejznámějším takovým projektem je zavedení Great Data Protection Regulation (GDPR), tedy Obecné nařízení o ochraně osobních údajů. Toto nařízení vyplývá z rozhodnutí orgánů Evropské unie účinné od roku 2018, které mimo jiné ovlivnilo i vyšší požadavky na bezpečnost manipulace s citlivými daty v auditu. *„GDPR představuje nový právní rámec ochrany osobních údajů v evropském prostoru s cílem hájit co nejvíce práva občanů EU proti neoprávněnému zacházení s jejich daty včetně osobních údajů. GDPR se týká všech firem a institucí, ale i jednotlivců a online služeb, které zpracovávají data uživatelů.“* (GDPR, online)

Pro účely diplomové práce je třeba charakterizovat také další typ projektů z veřejného sektoru, tzv. dotačních projektů. Za dotační projekty jsou považovány veškeré projekty, které jsou financovány z veřejných zdrojů. Většinou se vztahují na věci veřejné a

jsou stanovené na základě ustanovení z Evropské unie, které mívají platnost v celé Evropské unii, může ale být dáno i jinak. Těmito zdroji mohou být zdroje ze státního rozpočtu České republiky, nebo Fondy Evropské unie. Oba způsoby financování velice ovlivňují způsob výkonu auditu, protože z důvodu externího financování vstupují do kontrolního prostředí i podmínky vyplívající z čerpání dotací. *„Fondy Evropské unie zahrnují širokou škálu nástrojů, které slouží k podpoře vyváženého rozvoje regionů EU s důrazem na snížení sociálních a ekonomických rozdílů. Česká republika z evropských fondů čerpá již od svého vstupu v roce 2004.“* (Evropské fondy v ČR, online)

Dle informací uvedených na oficiálních stránkách dotací Evropské unie měla Česká republika možnost čerpat ve třech programových obdobích a v současné době probíhá příprava na další, které začne po roce 2020. Od doby vstupu ČR do EU zastává koordinační roli Národní orgán pro koordinaci Ministerstva pro místní rozvoj. Poslední programové období probíhá od roku 2014 do roku 2020, na tyto dotace byly vyčleněny prostředky ve výši téměř 24 miliard EUR. Česká republika je čerpá prostřednictvím deseti tematických programů. Kromě finanční podpory projektů z fondů Evropské unie mohou být projekty financovány z národních dotací. Takové dotace jsou vyhlašovány jednotlivými agenturami působícími na území ČR, vládou ČR nebo konkrétními ministerstvy.

3.1.5 Definice projektu

Projekt

Dle metodiky uvedené v tréninkovém manuálu The PRINCE2 je projekt vymezen jako jedinečná řada událostí určených k dosažení jedinečného cíle v konkrétním časovém a nákladovém omezení. (The PRINCE2 Practicioner Training Manual, 2010)

Dle uvedených tří metodik PRINCE 2, PMI a IPMA je možné charakterizovat společné prvky, které musí každý projekt splňovat:

1. Projekt má časové ohraničení
2. Nejedná se o opakující činnost, je ojedinělý
3. Cíl je stanoven již od předprojektové fáze
4. Aktivity jsou plánované
5. Jasné definování rozpočtu

3.2 Proces řízení rizik

3.2.1 Definice rizika

Riziko je nejistá událost nebo soubor událostí, které v případě výskytu by měly pozitivní nebo negativní dopad na projekt. Slovo hrozba se používá k popisu rizika, které by mělo negativní dopad na cíle projektu. Slovo příležitost se používá k popisu rizika, které by mělo příznivý dopad na cíle projektu. (The PRINCE2 Practicioner Training Manual, 2010)

Riziko je definováno jako míra ohrožení, která znázorňuje určitou pravděpodobnost negativního průběhu a zároveň i výsledku jakékoli hrozby. Hrozby mohou být zaviněny jak lidským faktorem, tak i přírodním. Oblast řízení rizik je velmi rozmanitá. Oblast se vztahuje zejména na přírodní katastrofy a havárie, ochranu životního prostředí, finanční rizika, projektová rizika, obchodní rizika, technologická a technická rizika, politická a bezpečnostní rizika, a v neposlední řadě i rizika výrobní. (Smejkal, Rais, 2013)

3.2.2 Klasifikace rizik

Dle publikace Vladimíra Smejkala a Karla Raise se rizika klasifikují na tři oddíly; finanční a nefinanční riziko, statické a dynamické riziko, čistá a spekulativní rizika.

Finanční rizika i nefinanční jsou definována jako vymezení okolností, které způsobují zhoršení stavu nebo úplnou finanční ztrátu. Tato rizika jsou ovlivněna subjekty, které jsou vystaveny možnostem ztráty, aktivům, jejichž změna nebo ztráta může být příčinou finanční ztráty, a nakonec hrozbou, které může zavinit ztrátu.

Dynamická rizika vznikají na základě změn vnějšího prostředí mimo společnost (jedná se například o stejná rizika jako v analýze PESTLE), statická rizika však vznikají uvnitř organizace na základě nepoctivého jednání jednotlivců.

Spekulativní rizika se vztahují na hrozby, které mají jako výsledek nějakou ztrátu nebo zisk. Čistá rizika se naopak vztahují pouze na situace, kde jsou jako možné výsledky pouze ztráty, nebo nulové ztráty. (Smejkal, Rais, 2013)

Pro interní i finanční audit existuje rozsáhlá škála rizik, která mohou ovlivnit jak průběh, tak i výsledek auditu. Tato rizika mohou být jak ze strany auditora, tak i ze strany klienta. Ze strany klienta se jedná zejména o rizika finanční, zejména v oblasti finančního auditu a dále také statická rizika, která se mohou vyskytovat jak během auditu finančního, tak interního.

3.2.3 Rizika v auditu

Rizika ve finančním auditu

Z hlediska finančního auditu můžeme říci, že auditoři zkoumají především rizika ovlivňující účetní závěrku, jedná se tedy o účetní nebo rozpočtová rizika, současně s legislativními riziky. (ISA 200, 2006)

Rizika v interním auditu

Z hlediska interního auditu se auditoři zaměřují na rizika spojených s řízením a správou firem, jejich procesů a informačních systémů. Rizika z hlediska legislativy jsou i v tomto případě samozřejmostí, interní audit se orientuje ale také i do detailů interních předpisů a smluv. (ISA normy)

3.3 Řízení rizik v projektovém řízení

„Řízení rizik je chápáno jako systém předběžného varování pro organizaci, který poskytne včasné a přesné informace k přípravě intervencí managementu, když je potřeba. Tým projektu musí spolu s identifikací rizik vždy předložit i možnosti, jak na rizika reagovat.“ (Pitaš, 2012, str. 194)

Pojem řízení rizik je proces, který se skládá ze sedmi procesů; stanovení kontextu, identifikace rizik, analýzy rizik, hodnocení rizik, ošetření rizik, monitorování a přezkoumávání rizik, komunikace a konzultace rizik. (Doležal, 2012)

3.3.1 Stanovení kontextu

V rámci stanovení kontextu se vymezují veškeré hranice rizik, která budou zahrnuta do budoucí analýzy a do projektu jako takového. V tomto kroku jsou vymezeny cíle spolu s vnitřními a vnějšími parametry při řízení rizik v celé společnosti. Tato zjištění jsou podkladem pro budoucí projektovou dokumentaci. Stanovení souvislostí určuje, které metody budou použity a jak bude vypadat jejich aplikace. (Doležal, 2012)

3.3.2 Identifikace rizik

Při identifikaci rizik se určují nebezpečí ohrožující projekt, která se zaznamenávají a popisují. Při identifikaci rizik projektu se však nezaměřuje na nejdetailnější rizika s nejmenším dopadem, ale zaměřuje se na rizika, která mají nejvýznamnější míru nebezpečí předpokládaného negativního dopadu. Seznam rizik je identifikován členy projektového týmu. (ČSN ISO 21500, 2013)

Aby byly vystiženy rizikové faktory (identifikace rizik) pro dílčí aktivity za účelem dosažení cíle, je užitečné kladení otázek na možné faktory ohrožující úspěšné dosažení cílů, potenciální problémy či zranitelné oblasti, rysy ovlivňující zainteresované strany, možné zdroje benefitů, za jakých okolností by se mohla daná rizika objevit, a další. (Fotr, Hnilica, 2014)

Mimo kladení otázek existují další metody používané k identifikaci rizik. Mezi nejvýznamnější dle Jiřího Fotra a Jiřího Hnilici patří:

- **Check listy;** Kontrolní seznamy, ve kterých je uveden přehled a popis rizikových faktorů.
- **Diskuse ve skupinách;** Diskuse mívají různé formy (např. brainstorming nebo brainwriting), kdy celá diskuse je moderovaná specialistou. Ten vyvolává diskusi a shrnuje výsledky.
- **Pohovory s experty;** Výsledky se opírají o zkušenosti a znalosti specialisty. Názor může být z nedostatku objektivity zkreslený, je to ale jednoduše proveditelná metoda.
- **Využití nástrojů strategické analýzy;** Existuje početné množství strategických analýz, mezi nejčastější patří SWOT nebo PEST analýza (vnější či vnitřní prostředí ovlivňující podnik nebo projekt) či Porterův model pěti sil (analýza konkurenceschopnosti).
- **Myšlenkové mapy;** Nástroj znázorňující vazby mezi riziky v grafické podobě.

3.3.3 Analýza rizik

Analýza rizik se provádí v předprojektové fázi, kdy jsou v rámci plánování sestaveny dohromady veškeré hrozby a příležitosti. Rizika se nejprve identifikují, dále odhadují a následně vyhodnotí. Na základě vyhodnocení rizik dojde k rozhodovacímu procesu, jak bude se kterým rizikem nakládáno. (Smejkal, Rais, 2013)

Analýza rizik vychází ze seznamu rizik za účelem odhadu pravděpodobnosti výskytu nebezpečí. Rizika se dají analyzovat buď kvantitativně (vyčíslení hodnoty pravděpodobnosti), nebo kvalitativní (použití verbálního vyjádření). Na konci analýzy se vyčíslí nebo sdělí hodnota rizika na základě zvolené metodiky. (Doležal, 2012)

Základní pojmy analýzy rizik

Při definování rizika je důležité objasnit i další pojmy vztahující se na analýzu rizik:

*„**Aktivum** je všechno, co má pro subjekt hodnotu, která může být zmenšena působením hrozby.“* (Smejkal, Rais, 2013, str. 96)

Jak je uvedeno v publikaci Řízení rizik ve firmách a jiných organizacích od Vladimíra Smejkala a Karla Raise, rizika vznikají vzájemným působením mezi hrozbami a aktivy.

*„**Hrozba** je síla, událost, aktivita nebo osoba, která má nežádoucí vliv na aktiva nebo může způsobit škodu, resp. poškodit organizaci jako celek.“* (Smejkal, Rais, 2013, str. 97)

*„**Zranitelnost** je nedostatek, slabina nebo stav analyzovaného aktiva, který může hrozba využít pro uplatnění svého nežádoucího vlivu.“* (Smejkal, Rais, 2013, str. 98)

*„**Protiopatření** je postup, proces, procedura, technický prostředek nebo cokoliv, co bylo speciálně navrženo pro zmírnění působení hrozby (její eliminaci), snížení zranitelnosti nebo dopadu hrozby.“* (Smejkal, Rais, 2013, str. 98)

3.3.4 Hodnocení rizik

Výsledky z analýzy rizik musí být posouzeny a na základě posouzení členové projektového týmu rozhodnou, která rizika mají být ošetřena a kterými riziky se tým nebude vůbec zabývat. Rizika jsou rozhodována kvantifikací k rozhodnutí, která rizika budou ošetřena a která ne, proto existuje mnoho metodik. Jako obecnou metodiku může být použito Paretovo pravidlo (80/20), ale soukromé podniky mají své vlastní metodiky, dle kterých se ošetření rizik určuje. (Doležal, 2012)

3.3.5 Ošetření rizik

V této fázi se pracuje s riziky, která byla určena jako významné. Při ošetření rizik se posuzuje hodnota konkrétního rizika. Projektový tým se zamýšlí nad vhodnými opatřeními, jak na rizika reagovat, kterými se hodnota rizika sníží. Hodnota rizik se musí snížit z toho důvodu, aby projekt mohl být úspěšně zrealizován. (Doležal, 2012)

Rizika mohou být buď redukovány, podstoupeny, může být rozhodnuto i o vyhnutí se riziku nebo přenesení rizik. Jakmile jsou rizika rozřazena a nezbývají žádná další, o kterých nebylo rozhodnuto, rizika se akceptují. (Smejkal, Rais 2013)

3.3.6 Monitorování, přezkoumávání rizik, komunikace a konzultace rizik

Rizika jsou sledována a přezkoumána již během implementace projektu, tedy při jeho průběhu. Rizika jsou pravidelně probírána na schůzích členů projektového týmu. Výstupem z meetingů je registr rizik, kde jsou vyčíslena veškerá sledovaná rizika. Tyto výstupy jsou následně sdělovány všem zainteresovaným stranám projektu. (Doležal, 2012)

4 Vlastní práce

Druhá část diplomové práce se vztahuje na řízení rizik tří auditorských projektů z různých odvětví. V první řadě budou specifikovány charakteristiky daných odvětví. U každého z vybraných auditorských projektů bude popisován průběh, cíl, identifikace operativních rizik ze strany klientů, které byly nejčastěji nalezeny v průběhu projektů, a identifikace rizik ze strany auditora pro výkon auditu. Veškerá data a názvy budou z důvodu ochrany obchodního tajemství anonymizovány a zobecněny. Na základě získaných zkušeností během pracovní spolupráce ve společnosti bude vytvořen vlastní návrh řízení rizik daných projektů spolu s návrhem doporučení za účelem budoucích zlepšení.

4.1 Auditorský projekt

Jak již nasvědčuje název diplomové práce a předchozí rozdělení zaměření auditu, diplomová práce bude zaměřena na projekty z oblasti interního auditu, tedy na rizika z procesní sféry.

Finanční a interní audity probíhají průběhem celého roku, po uzavření určitých fází. Každá fáze i každý rok jsou tedy ojedinělé projekty, základy takových projektů se značně opakují. Po ukončení každé fáze dochází vždy ke zhodnocení auditní zakázky a vyhodnocené výstupy z toho budou aplikovány v příštích fázích. Z tohoto důvodu lze považovat, že se opravdu o projekt jedná, protože se nejedná o opakující činnosti.

Auditorský projekt se sice vztahuje i na finanční audit, ale označení „projekt“ zapadá lépe do interního auditu. Je to zejména z důvodu, že se jedná o jednorázové optimalizace, procesní mapování, nastavování procesů atd. Takovéto projekty mohou mít časové ohraničení i jiné, než konec fiskálního roku, protože provedení interního auditu není dané ze zákona, je pouze ze zájmu klienta. V takových případech je časové ohraničení plánované dle podepsané smlouvy mezi subjekty.

Ještě před začátkem spolupráce mezi společenstvím auditorů a klienta dochází k sestavení seznamu aktivit, které musí být při auditu ověřeny nebo provedeny. Provedení aktivit se v interním auditu může lehce měnit na základě průběhu auditu samotného, dle domluvy mezi oběma stranami. Co se na druhou stranu měnit nemůže, jsou cíle auditního projektu. Ty jsou zadány také před uzavřením spolupráce.

V praxi vymezení cílů souvisí i s nastavením rozpočtu. Nejprve jsou veškeré požadavky konzultovány stranami na tzv. před auditní schůzce. Na základě výstupů z této schůzky je vytvořena nabídka služeb, které budou v případě spolupráce naplněny. V nabídce je zanesen i fixní finanční rozpočet, který se u projektů nesmí překročit.

Předmětem auditu mohou být také přímo projekty. S takovými případy se lze setkat u projektů ve veřejném sektoru, které byly financovány z veřejných finančních zdrojů, např. z fondů Evropské Unie. Projekty si ale může financovat i sama společnost v soukromém sektoru.

Auditorským projektem pro účely praktické části diplomové práce se tedy rozumí audity vnitřních procesů společností z hlediska interního auditu v soukromém i veřejném sektoru.

4.2 Charakteristika společnosti

Vlastní práce byla vyhotovena na základě dlouhodobé pracovní spolupráce s mezinárodní konzultační a auditorskou společností. V České republice je to jedna z nejúspěšnějších společností svého druhu, jedná se o firmu spadající do označení „velké čtyřky“, tedy společnost poskytující služby v oblastech veřejného i soukromého sektoru. Společnost provádí služby v následujících oblastech:

- Audit & Assurance
- Daně
- Právní poradenství
- Finanční poradenství
- Jiné poradenské služby
- Řízení rizik

Společnost je velice rozsáhlá, provádí své služby ve více než 150 zemích na světě a zaměstnává více než 280 tisíc zaměstnanců. Zaměstnanci externích služeb jsou vysoce specializovaní odborníci, kteří pokrývají služby ve většině podnikových činností.

Oddělení každé ze služeb má vlastní projekty, které spadají do dané kategorie - ve společnosti není čistě projektová kancelář zabývající se projekty. Odborná stáž, díky které byly získány veškeré potřené informace do diplomové práce, byla vykonána v oddělení

Audit and Assurance. Oddělení Audit and Assurance je velice rozmanité, pracovníci se podílejí na auditech různých druhů, zejména na projektech ve veřejné i soukromé sféře.

4.3 Případová studie auditorských projektů

Následující kapitola se zabývá případovou studií auditorských projektů. V první řadě bude specifikován průběh řízení rizik v předprojektové fázi. Dále byly vybrány tři reálné auditorské projekty s podobnými charakteristikami, u kterých nebyla vytvořena metodika pro řízení rizik. V rámci celé případové studie bude vytvořen vlastní návrh řízení rizik. Projekty byly pro lepší orientaci a zobecnění pojmenovány jako projekty; „A“, „B“, a „C“.

4.3.1 Řízení rizik v auditorské společnosti

V každé činnosti při řízení auditorského projektu existuje mnoho rizik, která mohou nastat kdykoliv v jeho průběhu. Aby se společnost vyvarovala zvýšení nebo případně i opomenutí rizik, existuje několik úhlů pohledu a postupů na jejich odhalení a následné řízení. Tato sekce je zaměřena na řízení rizik od doby před získáním auditorského projektu až do jeho začátku (do doby výkonu auditu).

Spolupráce s klientem

Vysoká rizika vznikají od samého počátku komunikace, kdy společnost naváže kontakt s potenciálním klientem ohledně budoucí spolupráce. Pokud se obě strany předběžně domluví na spolupráci, aby společnost nebyla vystavena žádnému z rizik již v počátečním bodě, vždy provádí proceduru Risk Management System, tzv. „Know your client“.

Jedná se zejména o předběžnou kontrolu činností klienta před podpisem smlouvy, kdy si společnost získává informace týkajících se zejména vlastnické struktury, zařazení do průmyslu vykonávané práce nebo jakékoliv identifikátory naznačující praní špinavých peněz. Součástí této kontroly je i získání základních informací přímo od klienta, kdy je klient povinen pravdivě vyplnit dotazník ohledně svých činností.

Na základě tohoto procesu se rozdělí potenciální klient do jedné ze dvou skupin; normálně riziková společnost, nebo více riziková společnost. V případě zařazení klienta do první skupiny mezi normálně rizikové společnosti, nemělo by bránit nic ve schválení spolupráce ze strany společnosti. Je-li klient zařazen do druhé skupiny jako více riziková společnost a mají-li obě strany stále zájem o budoucí spolupráci, společnost provede ještě podrobnější kontrolu entity a následně dojde k případnému schválení či neschválení spolupráce z vedení společnosti.

Tímto procesem se společnost úspěšně identifikuje všechna hlavní rizika, která by mohla ohrozit nejen proces auditu daného projektu, ale i chod a reputaci společnosti.

Nastavení podmínek smlouvy

Po provedení předběžné kontroly klienta a schválení spolupráce společností, následuje podpis smlouvy mezi oběma stranami. Pro tuto sekci se vyskytuje největší riziko při odhadu správného nastavení podmínek smlouvy, zejména z hlediska výše ceny a délky doby trvání auditu. Aby bylo vše správně nastaveno, stanoví se ve společnosti manažer zakázky, který si vyžádá všechny potřebné informace týkající se projektu a manažer podle obdržených ukazatelů rozhoduje podmínky, které budou po jejich rozhodnutí před podpisem smlouvy schváleny vedením společnosti.

Manažer stanoví cenu podle počtu předpokládaných hodin a obsazení členů společnosti, kteří se zúčastní auditovaného projektu, ale i zde existuje riziko podcenění rozsahu auditu a času na něm vynakládaném. Častou technikou na vyvarování se zmiňovaného rizika je porovnání projektu s již vykonaným auditovaným projektem podle typu práce nebo odvětví klienta.

Manažerské plánování

Správné manažerské plánování auditu daného subjektu je pro snížení nebo vyvarování se rizik je pro hladký průběh projektu klíčová záležitost. V této fázi manažer zakázky spravuje rozvržení časového harmonogramu výkonu auditu. Na tomto základě vytvoří tzv. „staffing/scheduling“ – tedy personální plánování.

Při personálnímu plánování se vyskytuje vysoké riziko, se kterým se manažeři potýkají velmi často při pozdějším plánování nebo při případných změnách. V takových případech může nastat situace, kdy není k dispozici dostatek lidských zdrojů na pokrytí potřebných úkolů. S tímto rizikem je spojené i riziko mobility, velké množství zaměstnanců společnosti cestuje za klienty mimo město svého bydliště a sídlo společnosti, je tedy potřeba včas zarezervovat všechny potřebné prostředky (ubytování, dopravní prostředek atd.). Pokud dojde k naplnění takového rizika, dochází ke krátkodobému „vypůjčení“ auditorů z jiných relevantních auditních týmů, kde volná časová kapacita stále je.

Identifikace a řízení konkrétních rizik jednotlivých auditů

Součástí řízení auditorského projektu je z pohledu manažera i identifikace operativních rizik, se kterými se může auditor potkat na konkrétních auditních zakázkách. V každém typu projektu jsou identifikovány jiné typy rizika. Nejstandardizovanější

struktura identifikovaných rizik se nachází v oblasti finančního auditu, kde je metodika postupu velice podobná i u odlišných typů klientů. Co se týče projektů v oddělení Audit and Assurance, najdou se i takové, kde jsou rizika identifikována v průběhu auditu podle odborného úsudku auditora, standardizovaná metodika na identifikaci a následné řízení rizik ale neexistuje. Pro účely diplomové práce byly vybrány tři reálné auditorské projekty, u kterých metodika řízení rizik není mimo odborný úsudek auditora nikde zaznamenána.

4.3.2 Auditorský projekt „A“

Jako první auditorský projekt, pod pracovním názvem projekt „A“, bude charakterizován audit společnosti, jejíž zájmem je získat posudek nezávislé třetí strany na financování z veřejných zdrojů. Auditorský projekt „A“ je pro účely diplomové práce jediným zástupcem projektů z veřejného sektoru. Při tomto konkrétním projektu se jedná o dotace čerpané z národních zdrojů, poskytované Ministerstvem Průmyslu a Obchodu České republiky. Název a detailnější popis projektu není uváděn z důvodu anonymizace na základě požadavků partnera z praxe.

Cíl auditorského projektu:

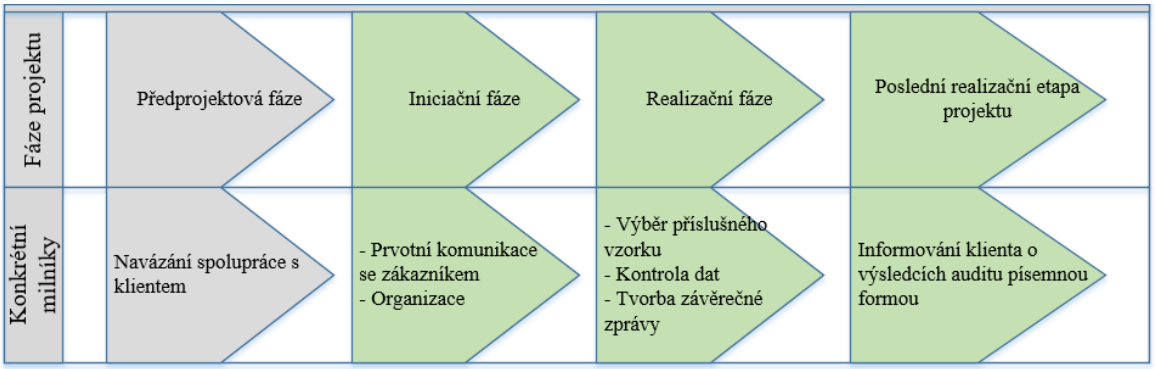
Dle smlouvy mezi poskytovatelem a příjemcem dotace se příjemce příspěvku mimo jiné zavazuje poskytovateli i ke kontrole účetnictví nezávislého auditora. Cílem auditu je ověřit uznatelnost nárokovaných nákladů, tedy správnost a úplnost dat, které si příjemce zařazuje k výdajům, které mají být čerpány z dotace.

Průběh auditorského projektu:

Projekt klienta probíhal v rozmezí od ledna 2016 do prosince 2019. Klient navázal spolupráci s konzultační společností již v roce 2016, nicméně autorka diplomové práce se začala podílet na auditu v říjnu 2018.

Ve schématu níže je zobrazen životní cyklus projektu A dle provedených fází. Autorka diplomové práce se účastnila na zeleně vyznačených fázích projektu.

Obrázek 1 – Životní cyklus projektu A



Zdroj: Vlastní zpracování

Kontrola nákladů probíhala vždy dvakrát ročně (na podzim a na začátku dalšího roku), za každý rok byla vydána jedna auditní zpráva. Náklady byly auditovány vždy zpětně o jeden rok.

Na základě tohoto rozdělení a průběhu byl auditní projekt rozvržen do celkem osmi testovacích fází:

- Fáze 1.1 – 10/2016, interim
- Fáze 1.2 – 1/2017, finále
- Fáze 2.1 – 10/2017, interim
- Fáze 2.2 – 1/2018, finále
- Fáze 3.1 – 10/2018, interim
- Fáze 3.2 – 1/2019, finále
- Fáze 4.1 – 10/2019, interim
- Fáze 4.2 – 1/2020, finále

Před začátkem každé fáze auditu byly od klienta vyžádány veškeré relevantní soubory, které obsahovaly informace o nárokovaných nákladech na projekt. Konkrétně tedy rozpočet a detailní rozvrh položek zahrnutých v rozpočtu. Na základě těchto výstupů byly vybrány konkrétní položky z rozpočtu (tzv. reprezentativní vzorek), které byly dle kritérií daných smlouvou kontrolovány.

V první fázi (tzv. interim testing), období září–listopad, proběhlo ověření správnosti, úplnosti a uznatelnosti nákladů (tzv. testování) za prvních 8–9 měsíců. Druhá fáze (tzv. finále) byla provedena po skončení fiskálního roku klienta, kdy byly zpracovány veškeré

výstupy. V tomto období byly otestovány podklady za zbylé měsíce do doby skončení projektu, kontrola správnosti a úplnosti auditu, a nakonec byl vydán výrok nezávislého auditora.

a) Identifikace rizik ze strany klienta

Identifikace rizik ze strany klienta charakterizuje možné nálezy auditorů (operativní rizika), která mohou negativně ovlivnit výsledek projektu. Cílem auditu byla kontrola uznatelnosti nákladů. Struktura uznatelných nákladů se skládá z několika kategorií; konkrétně se jednalo zejména o oblast mzdových nákladů, cestovních nákladů, nákladů za použitý materiál, a dalších relevantních nákladů. Pokud by si klient chybně ve velké míře nárokoval náklady na obdrženou dotaci (ať již úmyslně či neúmyslně), klient by mohl o tento způsob financování nenávratně přijít. Takový výrok je pro klienta při auditu jedinou a zároveň největší hrozbou.

Na základě stanovené hrozby tým auditorů identifikoval dvě rizika:

- **Hrozba 1:** Ztráta externího financování
- **Riziko 1.1:** Chybné financování projektu v oblastech mzdových, cestovních a materiálních nákladů
- **Riziko 1.2:** Financování nákladů, které nebyly spojeny s projektem A

V případě, že by došlo k naplnění obou rizik ve velké míře, mohlo by dojít k negativnímu výroku ze strany auditorů. Jako výsledek takového výroku by mohlo dojít ke ztrátě dotace či k nutnosti jejího navrácení. Jediným preventivním opatřením, které klient může u obou rizik aplikovat, je včasná kontrola správného zařazení nákladů.

Obrázek 2 – Identifikace rizik v projektu A ze strany klienta

Zdroj: Vlastní zpracování

Na základě identifikace rizik proces přechází k přiřazení řešitele a vlastníka projektu. Přiřazení slouží jako stručná komunikační matice, aby auditoři věděli, na koho se mají z hlediska požadavků obrátit.

Tabulka 1 – Přiřazení řešitele a vlastníka v projektu A ze strany klienta

Riziko	Řešitel	Vlastník
1.1. Chybné financování projektu v oblastech mzdových, cestovních a materiálních nákladů	Hlavní účetní, Projektový manažer	Hlavní účetní
1.2. Financování nákladů, které nebyly spojeny s projektem A	Hlavní účetní, Projektový manažer	Hlavní účetní

Zdroj: Vlastní zpracování

Po přiřazení řešitele a vlastníka rizik jsou si auditoři vědomi, od koho si mají vyžádat kompletní shrnutí účetních dokladů vztahujících se k projektu a pro výběr reprezentativního vzorku, bližší detaily k testované dokumentaci nebo k metodice výpočtu.

b) Identifikace rizik ze strany auditora

Auditorova největší hrozba je nevydání auditní zprávy nezávislého auditora v předem daném termínu. Na základě první hrozby byla identifikována tři rizika:

- **Hrozba 1:** Nedokončení auditu v závazném termínu
- **Riziko 1.1:** Klient nedodává podklady ve sjednaném časovém termínu
- **Riziko 1.2:** Klient nerozumí požadavkům auditora
- **Riziko 1.3:** Kontaktní osoba ze strany klienta nedokáže vysvětlit metodiku výpočtu

Riziko 1.1, klient nedodává podklady ve sjednaném časovém termínu, je jedním z nejčastěji vyskytujících se rizik u auditů. Klient může být zahlcen svou vlastní agendou a další požadavky nad rámec jeho agendy není schopen zpracovat včas a řádně. Prevencí rizika je sestavení komunikační matice, která bude znázorňovat relevantní kontakty ze strany klienta s dostatečnou pravomocí, aby urgovala kontaktní osoby dodávání podkladů. Mimo uvedení kontaktů je důležité i stanovení časové metodiky, do jakého časového rozmezí klient musí podklady dodat nebo reagovat na příslušnou komunikaci.

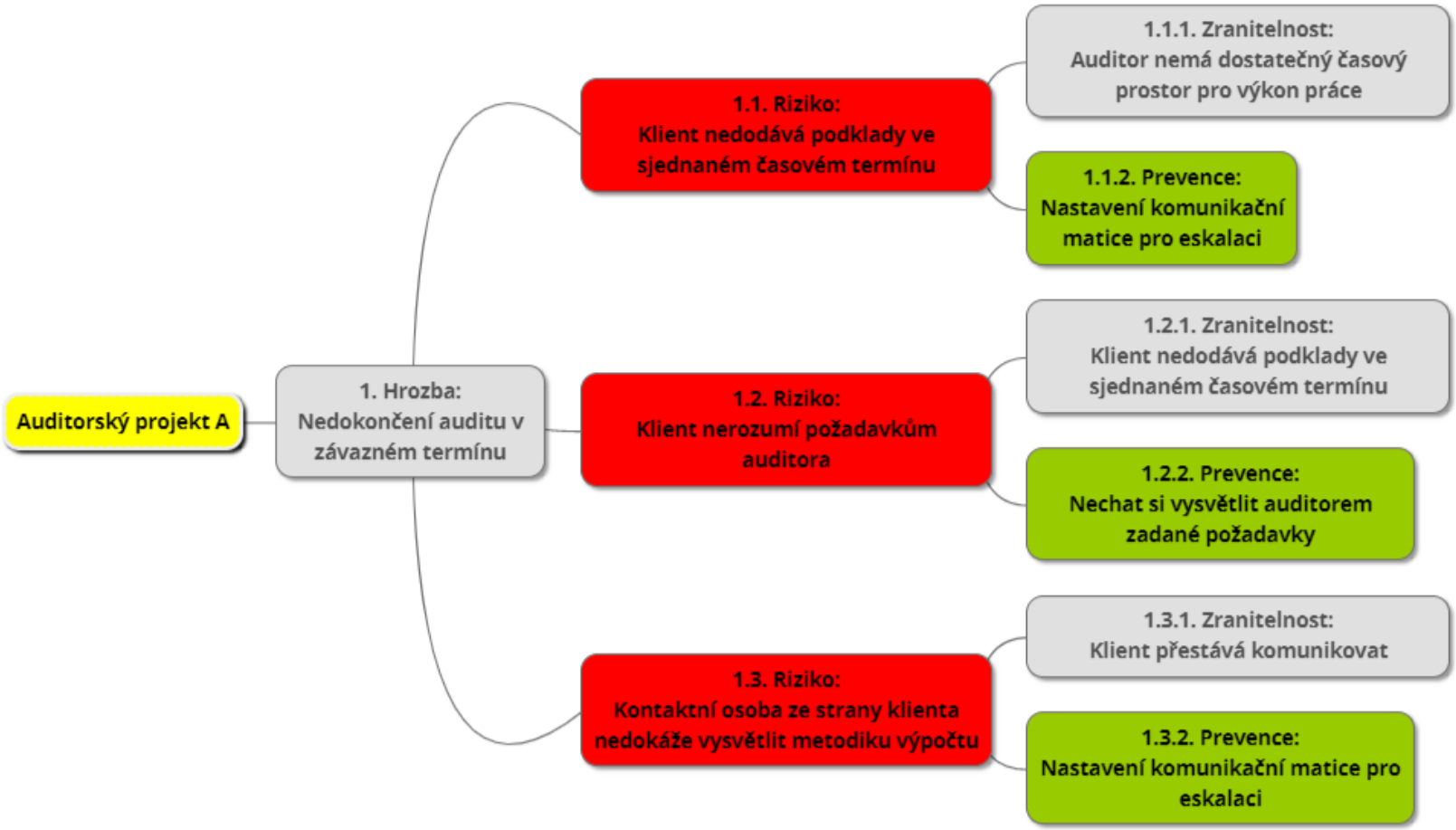
Riziko 1.2, klient nerozumí požadavkům auditora, se nevyskytuje tak často, ale i přesto k tomu může dojít. Zejména v případě, že u klienta došlo k obměně personálu. Pokud klient přesně nerozumí nebo si není jistý požadavky auditora, klient často dodává jiné podklady, než auditor požaduje. Takový krok zpomaluje celý průběh auditu. Možnou prevencí je řádná komunikace s klientem. Auditor by si měl ihned po vysvětlení nechat vysvětlit zadané požadavky klientem, aby si byl jist, že klient přesně ví, jaké podklady má auditorovi dodat.

Riziko 1.3, kontaktní osoba ze strany klienta nedokáže vysvětlit metodiku výpočtu, je kombinací prvního a druhého rizika. Komunikující osoba ze strany klienta často není informována o všech detailech vstupujících do metodiky, zejména týkajících se automatizovaných výpočtů. V takovém případě je nejlepší opět vytvořit komunikační matici, která bude obsahovat kontakt na pracovníky, kteří dokáží vysvětlit i podrobné detaily. Na základě druhé hrozby byla identifikována dvě rizika:

- **Hrozba 2:** Změna legislativy během výkonu auditu
- **Riziko 2.1:** Změna organizační struktury společnosti
- **Riziko 2.2:** Změna stakeholderů

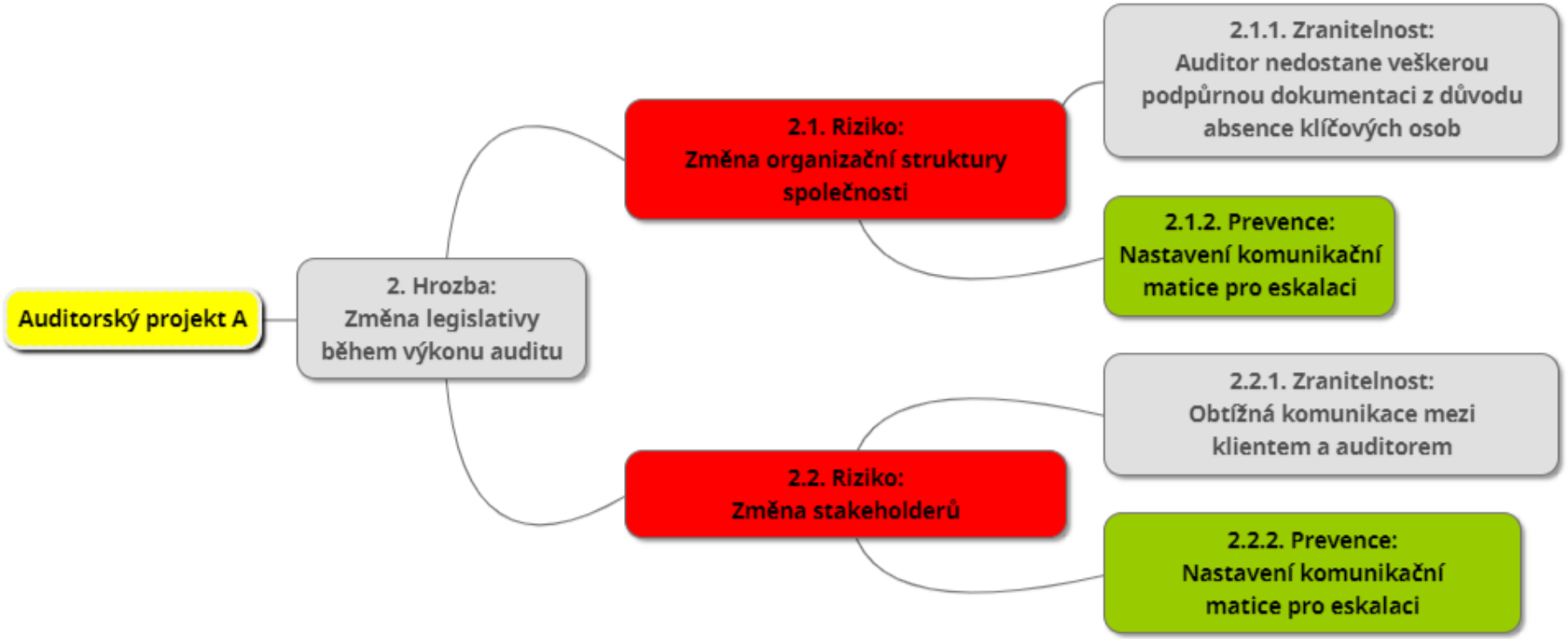
Riziko 2.1, změna organizační struktury společnosti, a riziko 2.2, změna stakeholderů, jsou výstupy z hrozby změny legislativy během výkonu auditu (nebo v průběhu auditního projektu). Tato rizika jsou zejména v případě projektů financovaných z veřejných zdrojů klíčová, protože projekty jsou vysoce vázány na současnou legislativu a politickou situaci. V případě jakýchkoli politických obměnách může dojít ke změně personálu, čímž se komplikuje komunikace s klientem, zejména pro vysvětlení metodik a orientaci v podkladech. Tato rizika je pro případ auditu nejlepší odmítnout hned zpočátku, protože to není něco, co auditor může ovlivnit. Pokud se rizika ale neodmítnou, je důležité vypracovat podrobnou komunikační matici pro takové případy.

Obrázek 3 – Identifikace rizik v projektu A ze strany auditora – první hrozba



Zdroj: Vlastní zpracování

Obrázek 4 – Identifikace rizik v projektu A ze strany auditora – druhá hrozba



Zdroj: Vlastní zpracování

Na základě identifikace rizik proces přechází k přiřazení řešitele a vlastníka auditorského projektu. Přiřazení slouží jako modelová komunikační matice pro řešení případných komplikací.

Tabulka 2 – Přiřazení řešitele a vlastníka v projektu A ze strany auditora

Riziko	Řešitel	Vlastník
1.1. Klient nedodává podklady ve sjednaném časovém termínu	Auditor	Auditor
1.2. Klient nerozumí požadavkům auditora	Auditor	Auditor
1.3. Kontaktní osoba ze strany klienta nedokáže vysvětlit metodiku výpočtu	Auditor	Auditor
2.1. Změna organizační struktury společnosti	Auditor	Auditor Manažer zakázky
2.2. Změna stakeholderů	Auditor Manažer zakázky	Auditor Manažer zakázky Partner

Zdroj: Vlastní zpracování

4.3.3 Auditorský projekt „B“

Druhý auditorský projekt „B“ reprezentuje spolupráci s jedním z dlouhodobých klientů auditorské společnosti. Název a detailnější popis projektu není uváděn z důvodu anonymizace na základě požadavků partnera z praxe.

Pro lepší orientaci je třeba rozlišit pojmy „klient“ a „zákazník“;

„***Klient***“ je autorizovanou společností, která zajišťuje plnění určitých povinností svým vlastním zákazníkům, které vyplývají z aktuální legislativy. Klient navázal spolupráci s auditorskou společností. Klient má velké množství zákazníků.

„***Zákazník***“ je společnost, která využívá služeb „klienta“. Zákazník je kontrolován klientem a současně i nezávislým auditorem.

Cíl projektu

Auditorský projekt „B“ je zaměřen krátkodobé auditorské projekty v soukromém sektoru. Cílem auditů je ověřit správnost a úplnost informací, které zákazníci předávají klientovi. Těmito výstupy jsou výsledky finanční výkazy, kde jsou uvedeny informace o odměně, která náleží klientu za využití služeb zákazníkem. Auditor ověřuje správnost práce se systémem, který shromažďuje veškerou relevantní evidenci, správnost metodiky výpočtu a finální formu reportu, kterou zákazník předává klientovi. Zákazník vyplácí klientovi odměnu na čtvrtletní bázi. Auditovány jsou vždy výstupy z minimálně dvou čtvrtletí, které jsou stanoveny klientem.

Průběh projektu

Na začátku kalendářního roku klient předá auditorské společnosti seznam zákazníků, které budou v průběhu roku auditovány. V auditorské společnosti jsou audity jednotlivých zákazníků přiděleny konkrétním auditorům, kteří provedou kontrolu výkazů. V roce 2019 bylo auditováno více než 100 zákazníků.

Ještě před zahájením testovací sezóny, tedy před kontaktem auditorů se zákazníky, jsou všichni zákazníci auditorskou společností informováni o provedení auditu v daném roce. Na základě tohoto upozornění auditoři spolu s klientem a zákazníky plánují časový harmonogram jednotlivých auditů.

Před zahájením dílčího auditu musí být nejpozději 14 dní před auditem zákazník informován auditorem o konkrétních procedurách, které budou při auditu prováděny. Současně od zákazníka budou vyžádány dopředu potřebné podklady, na základě kterých se bude dále odvíjet průběh auditu.

Audit v sídle zákazníka vždy probíhá jeden den, pokud nenastanou žádné komplikace. V případě, že nastanou nějaké výjimky, postupuje se dle individuální dohody s klientem a zákazníkem. Při průběhu auditu v sídle zákazníka auditor obdrží veškeré relevantní podklady, které následně testuje ze sídla auditorské společnosti.

Audit probíhá v daný termín v místě působení zákazníka ve třech zastoupeních; zástupce strany zákazníka, zástupce strany klienta, a nezávislý auditor.

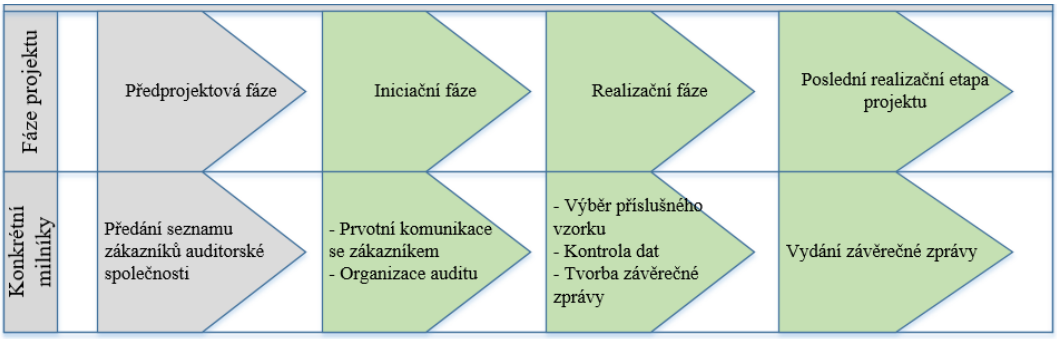
Na základě podkladů obdržené dokumentace od zákazníka auditor testuje správnost a úplnost jednotlivých metodik a výpočtů. Současně komunikuje se zákazníkem. Předpokládaná délka testování dva měsíce je ve většině případů však individuální. Vše

závisí na komunikaci mezi auditorem a zákazníkem. V případě jakýchkoli nepředvídatelných událostí auditor kontaktuje i klienta, pro instrukce o dalším postupu.

Po dokončení auditu je vytvořena závěrečná zpráva s výsledky auditu, která je schválena klientem i zákazníkem. V případě neschválení se postupuje individuálně dle vzájemné domluvy.

Ve schématu níže je zobrazen životní cyklus dílčího projektu B dle provedených fází. Autorka diplomové práce se účastnila na zeleně vyznačených fázích projektu.

Obrázek 5 - Životní cyklus dílčího projektu B



Zdroj: Vlastní zpracování

a) Identifikace rizik ze strany klienta

Identifikovaná rizika ze strany klienta charakterizují skutečnosti, které mohou vyplývat jako výsledky auditu. Projekt B je specifický tím, že se dělí na dílčí audity (podprojekty) dle konkrétních zákazníků. Audit jednoho zákazníka znamená jeden podprojekt.

Rizika jsou identifikována ve třech krocích. Nejprve pro projekt B, kdy byla rizika identifikována na začátku spolupráce konzultační společnosti s klientem, a v druhé řadě u každého dílčího podprojektu u zákazníka. Nakonec dojde k identifikaci rizik ze strany auditora.

Cílem auditů je ověřit správnost a úplnost informací, které zákazníci předávají klientovi.

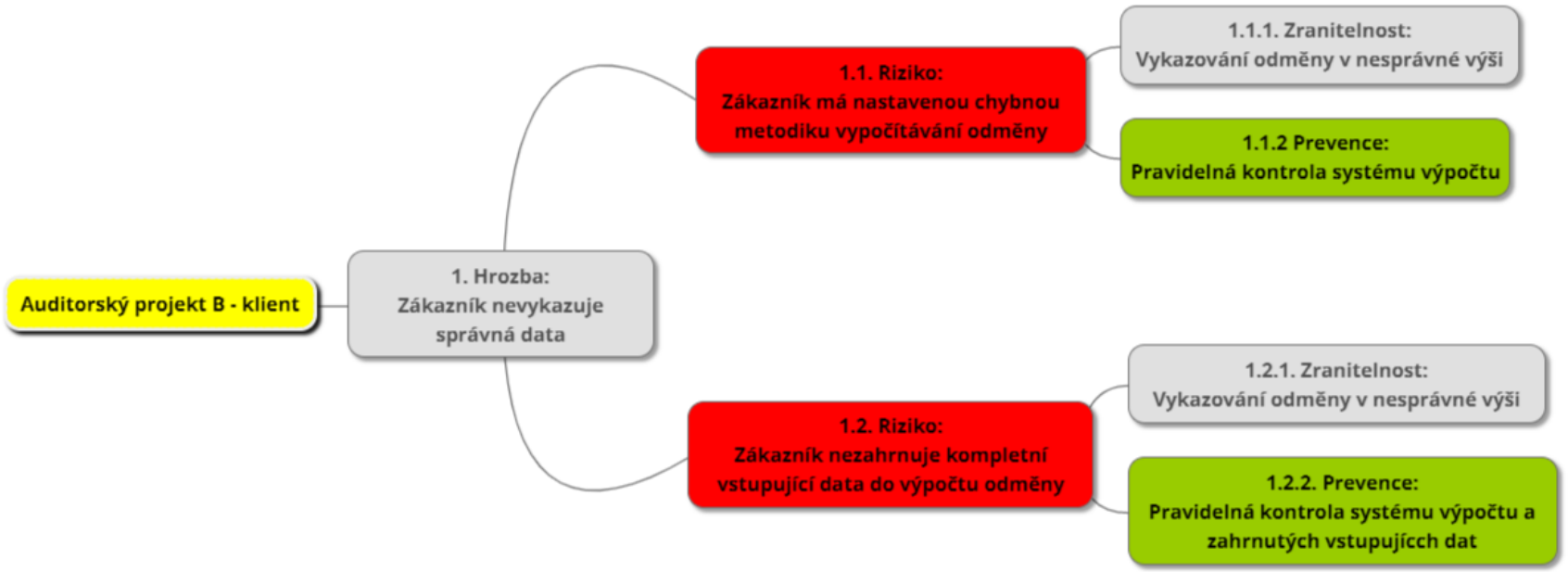
V projektu B byla ze strany klienta identifikována jedna hrozba a dvě rizika:

- **Hrozba 1:** Zákazník nevykazuje správná data
- **Riziko 1.1:** Zákazník máj nastavenou chybnou metodiku vypočítávání odměny

- **Riziko 1.2:** Zákazník nezahrnuje kompletní vstupující data do výpočtu odměny

Riziko 1.1, zákazník má nastavenou chybnou metodiku vypočítávání odměny, a riziko 1.2, zákazník nezahrnuje kompletní vstupující data do výpočtu odměny, jsou velice často naplněny. Vzniklé rozdíly v případě naplnění jednoho nebo obou rizik mohou mít vliv na výši vykazované odměny ve formě nedoplatku či přeplatku. Jedinou prevencí v tomto případě je pravidelná kontrola systému výpočtu v případě rizika 1.1, v případě rizika 1.2 se ke kontrole výpočtu připojuje i kontrola dat, která jsou do výpočtu zahrnuta.

Obrázek 6 – Identifikace rizik v projektu B ze strany klienta



Zdroj: Vlastní zpracování

Pro zefektivnění komunikace pro takové případy auditorů byli k rizikům přiřazení řešitelé a vlastníci rizik. Toto přiřazení je klíčové pro klienta. Po vydání auditní zprávy řeší případné následky klient sám, již bez přítomnosti auditora.

Tabulka 3 – Přiřazení řešitele a vlastníka v projektu B ze strany klienta

Riziko	Řešitel	Vlastník
1.1. Zákazník má nastavenou chybnou metodiku vypočítávání odměny	Účetní	Manažer oddělení
1.2. Zákazník nezahrnuje kompletní vstupující data do výpočtu odměny	Účetní	Manažer oddělení

Zdroj: Vlastní zpracování

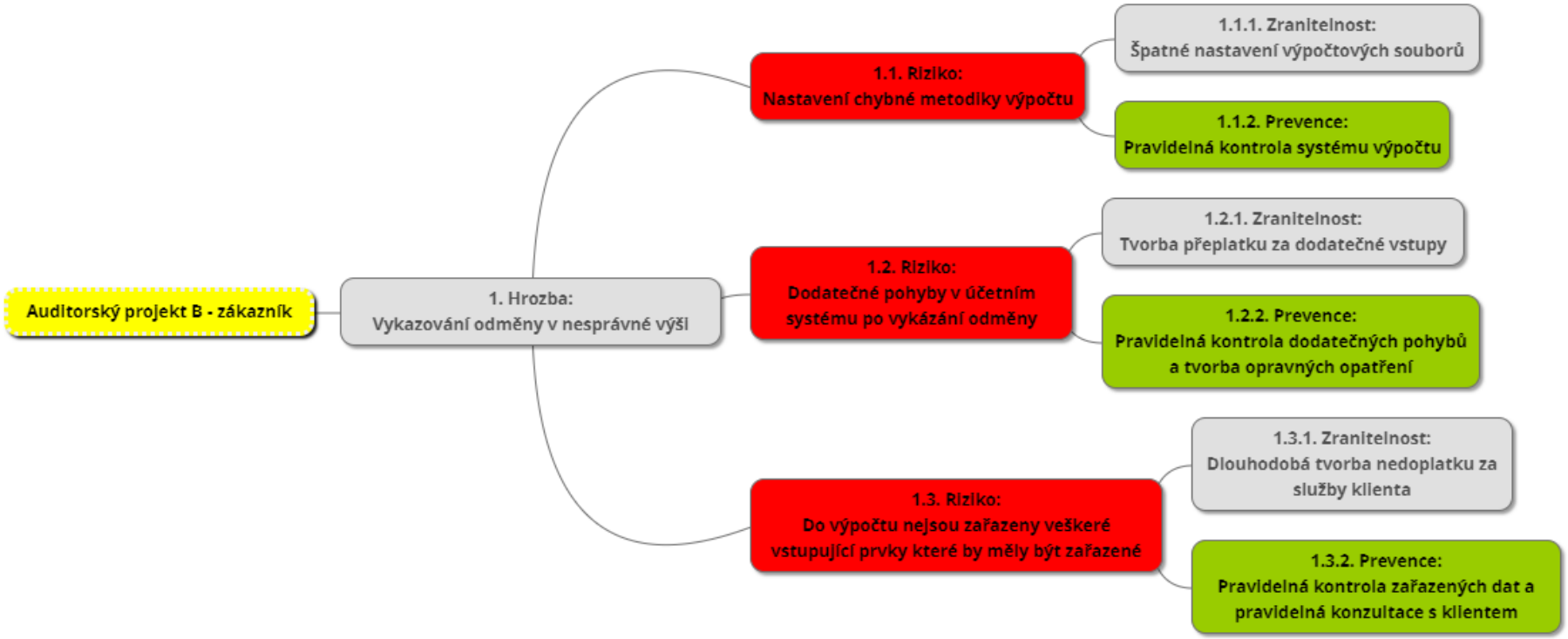
b) Identifikace rizik v projektu B ze strany zákazníka

Identifikovaná rizika ze strany zákazníka charakterizují skutečnosti, která mohou vyplývat jako výsledky auditu. Cílem každého dílčího auditu u všech zákazníků je ověřit správnost a úplnost informací, které zákazníci předávají klientovi.

Pro ilustraci identifikovaných rizik byla vypsána zobecněná nejčastější rizika, která se při auditu vyskytují:

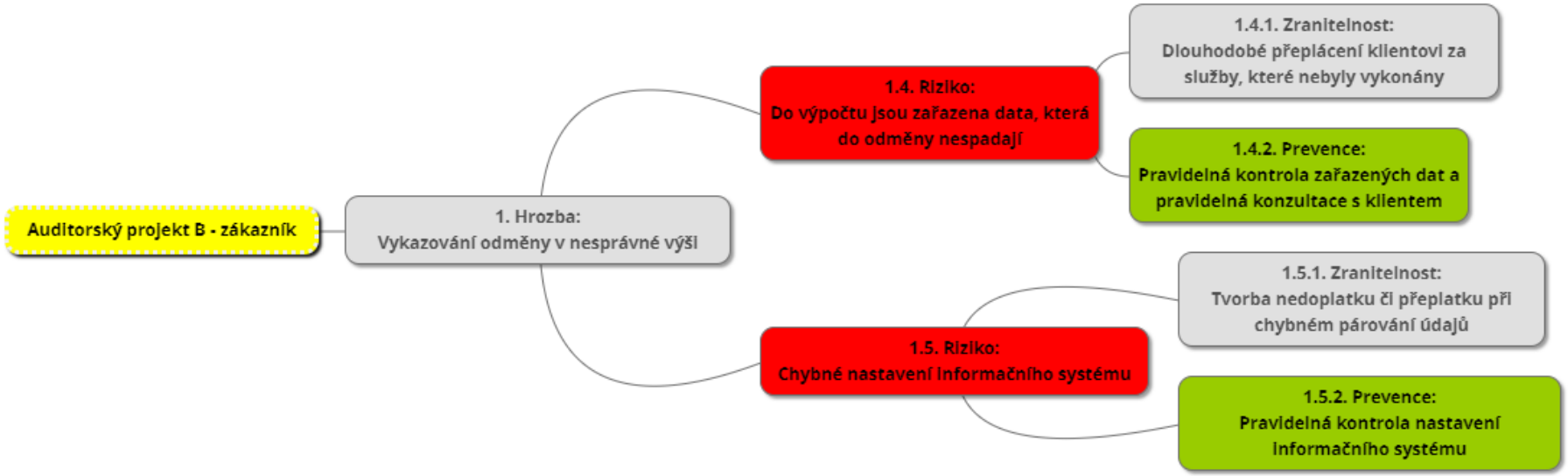
- **Hrozba 1:** Vykazování odměny v nesprávné výši
- **Riziko 1.1:** Nastavení chybné metodiky výpočtu
- **Riziko 1.2:** Dodatečné pohyby v účetním systému po vykázání odměny
- **Riziko 1.3:** Do výpočtu nejsou zařazeny veškeré vstupující prvky, které by měly být zařazené
- **Riziko 1.4:** Do výpočtu jsou zařazena data, která do odměny nespadají
- **Riziko 1.5:** Chybné nastavení informačního systému

Obrázek 7 – Identifikace rizik v projektu B ze strany zákazníka, první část



Zdroj: Vlastní zpracování

Obrázek 8 – Identifikace rizik v projektu B ze strany zákazníka, druhá část



Zdroj: Vlastní zpracování

Zjistí-li auditor, že zákazník klientu vykazoval odměnu v nesprávné výši, vzniklé rozdíly mohou mít vliv na výši vykazované odměny ve formě nedoplatku či přeplatku stejně jako v předchozím případě.

U rizika 1.1, nastavení chybné metodiky výpočtu, může existovat mnoho způsobů, jak toto riziko naplnit. V nejčastějších případech se jedná o chybné manuální vstupy ze strany řešitele, špatně nastavené základní vzorce (sčítací a vyhledávací funkce), kde jedinou prevencí je pravidelná kontrola systému výpočtu.

Riziko 1.2, dodatečné pohyby v účetním systému po vykázání odměny, je často naplněno u zákazníků, kteří prodávají své výrobky či zboží. V momentě, kdy je zákazníku vráceno zboží, ale data vykazovaná klientu byla již reportována, zákazník přeplatil své výstupy klientu. Prevencí v tomto případě je pravidelná kontrola vykazovaných dat. V případě zjištění, že některé ze zákazníkových výstupů byly vráceny, zákazník může také vytvořit opravný report, který bude komunikovat klientovi.

Riziko 1.3, do výpočtu nejsou zařazeny veškeré vstupující prvky, které by zařazené být měly, a riziko 1.4, do výpočtu jsou zařazena data, která do odměny nespadají, mají velmi podobný průběh, akorát opačnými směry. Pokud zákazník nereportuje vše, co by měl, dochází k nedoplatku pro stranu klienta. Pokud zákazník reportuje více než by měl, klient je zákazníkem přeplácen za služby, které nebyly vykonány. V praxi se může jednat o jeden celý proud vstupů, o kterých zákazník neví, zda má či nemá vykazovat. Prevencí těchto rizik je pravidelná kontrola zařazených dat a jejich konzultace s klientem.

Riziko 1.5, chybné nastavení informačního systému, je velice podobné riziku 1.1 (nastavení chybné metodiky výpočtu). Riziko 1.5 se aplikuje v případech, že zákazník má plně automatizovaný systém výpočtu za pomocí výpočetní techniky, a do výpočtu manuálně vůbec nezasahuje. Pokud dojde k naplnění tohoto rizika, může dojít jak ke tvorbě nedoplatku, tak i ke tvorbě přeplatku, který následně zákazník reportuje klientovi. Prevencí rizika je pravidelná kontrola informačního systému experty.

Auditoři vždy kontrolují celý proces a způsob výpočtu celkové vykazované odměny. V případě dalších dotazů ke konkrétním případům auditoři komunikují s řešiteli, především s hlavní účetní.

Tabulka 4 – Přiřazení řešitele a vlastníka v projektu B ze strany zákazníka

Riziko	Řešitel	Vlastník
1.1. Nastavení chybné metodiky výpočtu	Hlavní účetní	Manažer oddělení
1.2. Dodatečné pohyby v účetním systému po vykázání odměny	Hlavní účetní	Manažer oddělení
1.3. Do výpočtu nejsou zařazeny veškeré vstupující prvky, které by měly být zařazené	Hlavní účetní	Manažer oddělení
1.4. Do výpočtu jsou zařazena data, která do odměny nespadají	Hlavní účetní	Manažer oddělení
1.5. Chybné nastavení informačního systému	IT expert	Manažer oddělení

Zdroj: Vlastní zpracování

c) Identifikace rizik v projektu B ze strany auditora

Primární hrozbou auditora v projektu B je nedokončení auditu v závazném termínu. Na této první hrozby byla identifikována 3 rizika, stejná jako u projektu A.

- **Hrozba 1:** Nedokončení auditu v závazném termínu
- **Riziko 1.1:** Klient nedodává podklady ve sjednaném časovém termínu
- **Riziko 1.2:** Kontaktní osoba ze strany klienta nedokáže vysvětlit metodiku výpočtu

Riziko 1.1, klient nedodává podklady ve sjednaném časovém termínu, může nastat i v případě projektu B. Auditor je u klienta přítomen jeden den, kdy dochází k testování reprezentativního vzorku na místě, ale auditor si současně vyžádá i další podklady pro pokračování v testování. Klient může být zahlcen svou vlastní agendou a další požadavky nad rámec jeho agendy není schopen zpracovat včas a řádně. Prevencí rizika je sestavení komunikační matice, která bude znázorňovat relevantní kontakty ze strany klienta s dostatečnou pravomocí, aby urgovala kontaktní osoby dodávání podkladů.

Riziko 1.2, kontaktní osoba ze strany klienta nedokáže vysvětlit metodiku výpočtu, je naplňováno v tomto typu projektu velice často. Komunikující osoba ze strany klienta často není informována o všech detailech vstupujících do metodiky, protože data jsou vykazována z více oddělení a jsou interpretována přes vícero pracovníků. V takovém případě je nejlepší opět vytvořit komunikační matici, která bude obsahovat kontakt na pracovníky, kteří dokáží vysvětlit i podrobné detaily.

Obrázek 9 – Identifikace rizik v projektu B ze strany auditora

Zdroj: Vlastní zpracování

Modelová komunikační matice pro rizika projektu B ze strany auditora s přiřazenými řešiteli a vlastníky bude vypadat následovně:

Tabulka 5 – Přiřazení řešitele a vlastníka v projektu B ze strany auditora

Riziko	Řešitel	Vlastník
1.1. Klient nedodává podklady ve sjednaném časovém termínu	Auditor	Auditor
1.2. Kontaktní osoba ze strany klienta nedokáže vysvětlit metodiku výpočtu	Auditor	Auditor

Zdroj: Vlastní zpracování

4.3.4 Auditorský projekt „C"

Jako poslední z vybraných projektů je dlouhodobý audit společnosti ze soukromého sektoru. Název a detailnější popis projektu není uváděn z důvodu anonymizace na základě požadavků partnera z praxe. Auditorský projekt „C“ je ověření správnosti vykonání jednotlivých procedur kontrolních procesů. Jedná se o testování tzv. SOX kontrol;

„Sarbanes Oxley Act (SOX) zavádí do podniků kontrolní mechanismy, které jsou nadstavbou nad ***systémy řízení jakosti****, zejména ISO 9001 Systém managementu kvality a které jsou zaměřeny na transparentnost a přesnost* ***účetnictví*** *a* ***finančních výkazů****. SOX zpřísňuje kontrolní procesy a ukládá manažerům odpovědnost vytvořit, udržovat a vyhodnocovat* ***vnitřní kontrolní systém*** *a vyvozuje přímou odpovědnost za správnost finančních výkazů.“* (Management Mania, online)

Pro lepší orientaci je třeba rozlišit pojmy „klient“, „dcera“, „firma“ a „společnost“.

„***Klient***“ je mateřská společnost, která navázala spolupráci s konzultační firmou.

„Dcera“ charakterizuje jednu dceřinou společnost klienta. Dcera není jenom jedna, jsou jich desítky v různých světových regionech. Dceřiných společností také může být vícero v jednom státu (dle výrobních oddělení společnosti). Pro účely diplomové práce bude využívána data pouze z auditu dceřiných společností v České republice.

„Firma“ vyznačuje konzultační společnost jako organizátora auditorského projektu v globálním měřítku. Firma má sídlo v jednom z evropských států, ze kterého řídí celý proces projektu. Firma navázala spolupráci se společnostmi.

„***Společnost***“ charakterizuje dílčí auditorskou společnost, tedy zástupce auditora za jednu zemi. Společnost testuje provádění SOX kontrol v daných zemích dle působnosti klienta. Pro účely diplomové práce „společnost“ vyznačuje roli konzultační společnosti v České republice. Společnost se řídí dle instrukcí a požadavků firmy.

Cíl projektu

Cílem projektu jako takového je standardizace kontrolních procesů v konkrétních procedurách na globální úrovni. Cílem auditorského projektu je ověření aktuálně prováděných procesů dle stanovených procedur (globálních – v případě stejného procesu ve více státech, nebo lokálních – v případě stejného procesu v jednom státu) v dceřiných společnostech.

Průběh projektu

Klient navázal spolupráci s auditorskou firmou ve státě, kde působí klientova mateřská společnost. Auditorská firma navázala globální spolupráci s dalšími pobočkami auditorské firmy dle regionů působení klienta (se společnostmi, např. Česká republika, Indie aj.). Ke každé dílčí konzultační společnosti byla přiřazena dceřiná společnost klienta.

Dle regionů byly současně rozděleny podnikové procesy podle relevantních kategorií. Každý z jednotlivých procesů měl vlastní kroky kontrolního systému, které byly přiřazeny ke konkrétním auditorům k testování v daném regionu.

Firma obdržela veškeré relevantní informace o kontrolních procesech od klienta, v dostatečném předstihu před zahájením testování. Testování probíhalo ve třech vlnách, rozdělených dle geografických regionů klienta. Česká republika spadala do druhé vlny testování.

Kromě rozdělení do vln průběh testování byl v průběhu roku rozdělen do několika fází. Veškeré časové harmonogramy byly vytvořeny firmou.

Na počátku projektu byli vybráni konkrétní auditoři ve všech zemích, kteří následně testovali kontrolní procesy. Jakmile byli auditoři seznámeni s projektem, proběhlo odborné školení o postupech a metodikách, které byly pro daný typ kontrol specifické.

Rozdělení do tří testovací fází:

- Fáze 1 – 7/2019
- Fáze 2 – 10/2019
- Fáze 3 – 1/2020

Každá fáze probíhala stejným způsobem, lišily se pouze počtem otestovaných vzorků a počtem měsíců, které spadaly do dané fáze testování.

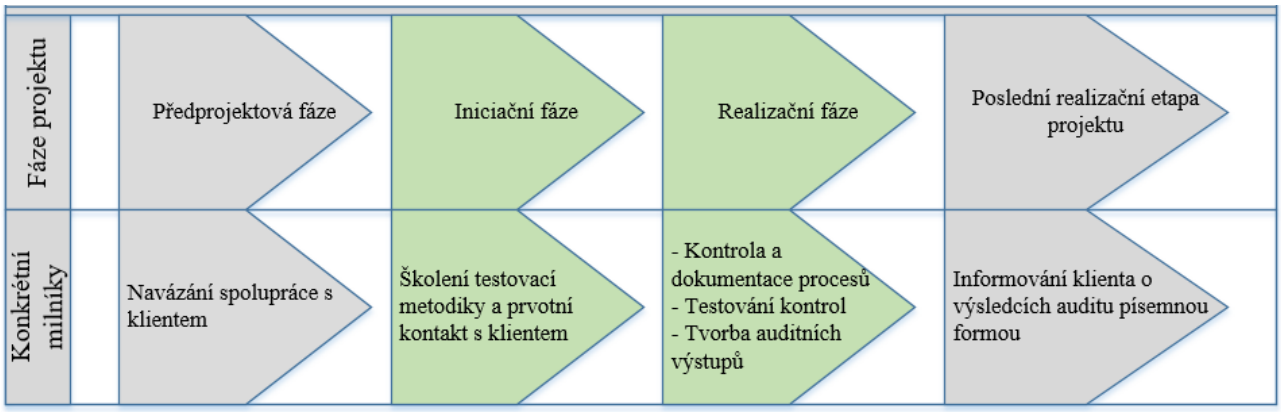
Auditor z dílčí společnosti se před začátkem fáze zkontaktoval s pověřenými osobami (tzv. control owners – vlastníky kontrol), se kterými následně proběhla kontrola procesů.

V první řadě bylo provedeno ověření správně nastavené metodiky obecného kontrolního procesu. Současně byly od vlastníků kontrol vyžádány podklady k testování. Na základě požadavku obdržel auditor seznam všech účetních vstupů dané kontroly. Dále auditor podle interních metodik vybral reprezentativní vzorek k testování z jednotlivých účetních vstupů. Po obdržení dokumentů auditor komunikoval především s vykonavateli kontrol. Pro testování si auditor vyžádal veškerou podpůrnou dokumentaci, která dokazuje správnost kontrolního procesu.

Auditor veškeré materiály zdokumentoval a následovala kontrola správnosti a úplnosti u manažerů firmy (tzv. test manažeři). Test manažeři byli v úzkém kontaktu s testujícím auditorem po celou dobu trvání projektu. Ti na konci každé fáze informovali klienta o výsledcích testování.

Ve schématu níže je zobrazen životní cyklus projektu C dle provedených fází. Autorka diplomové práce se účastnila na zeleně vyznačených fázích projektu.

Obrázek 10 - Životní cyklus projektu C



Zdroj: Vlastní zpracování

a) Identifikace rizik v projektu C ze strany klienta:

Hlavní rozdíl projektu C od předchozích dvou projektů lze považovat v tom, že rizika auditu jsou stanovena z globálního pohledu firmy. Auditor vykonávající testování kontrolního prostředí je s riziky obeznámen, ale rizika vůbec nemonitoruje.

Cílem klienta je standardizace kontrolních procesů v konkrétních procedurách na globální úrovni.

V projektu byla identifikována jedna hrozba a šest rizik, které bývají nejčastějšími zjištěními auditora:

- **Hrozba 1:** Nelze standardizovat kontrolní procesy ve všech regionech na globální úrovni
- **Riziko 1.1:** Kontrolní postupy nejsou řádně dokumentovány v systému
- **Riziko 1.2:** Neúplné dokumentování výkonu kontrol
- **Riziko 1.3:** Kroky kontrolního procesu jsou pobočkách v jednom státu odlišné
- **Riziko 1.4:** Kroky kontrolního procesu jsou na globální úrovni odlišné
- **Riziko 1.5:** Pobočky klienta ve státě nevyužívají jednotné informační systémy
- **Riziko 1.6:** Pobočky klienta na globální úrovni nevyužívají jednotné informační systémy

Riziko 1.1, kontrolní postupy nejsou řádně dokumentovány v systému, bývá často způsobeno zejména nedostatečným dohledem manažera. Autorka se v praxi několikrát setkala s tím, že si manažeři zkontrolovali v daném období, že kontrola byla provedena. Toto bylo vždy prokázáno odsouhlasením přes elektronickou komunikaci. Ke komunikaci ale nebyla často přiložena podpůrná dokumentace za dané období. Data se kvůli zásahům do nich v dalším termínu kontroly změnila, a nebylo možné zkontrolovat stejné výstupy za daný měsíc zpětně. Riziko mohlo být minimalizováno důslednější kontrolou ukládání průběžné dokumentace o provedení kontroly.

Riziko 1.2: Neúplné dokumentování výkonu kontrol, souvisí často s prvním rizikem. Pokud nebyly provedené kroky kontrolního procesu řádně zdokumentovány, mohlo dojít i k tomu, že nezdokumentované kroky nebyly provedeny. Jedinou prevencí je, stejně jako v prvním kroku, kontrola manažera, který by si měl stejně jako u prvního rizika vyžádat podpůrnou dokumentaci a pro účely budoucího auditu ji uložit do příslušného informačního systému.

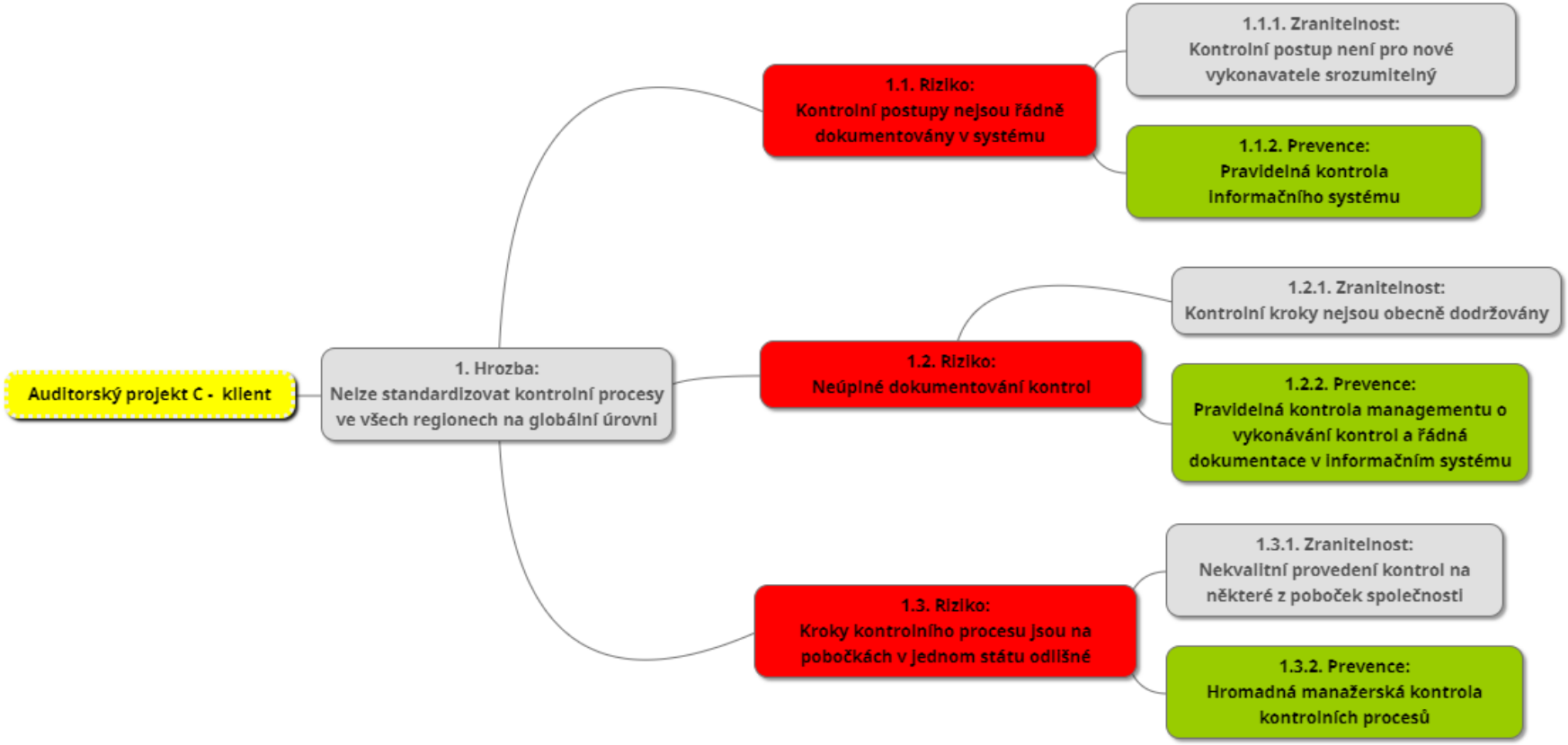
Riziko 1.3: Kroky kontrolního procesu jsou pobočkách v jednom státu odlišné. Toto riziko se již nevztahuje k zaměstnancům, kteří vykonávají kontrolu. Riziko je mířeno na vlastníka kontroly v daném státu, který zodpovídá za celkovou kvalitu kontroly. Toto riziko bylo v projektu naplněno několikrát, zejména z důvodů užívání různých informačních systémů. Tomuto riziku je možné vyvarovat se pouze hromadnou kontrolou kontrolních procesů v rámci jednoho státu.

Riziko 1.4: Kroky kontrolního procesu jsou na globální úrovni odlišné, je směřováno na manažery s dostatečnými pravomocemi, kteří by za kvalitu provedení měli zodpovídat. Stejně jako u předchozího rizika je nejlepší prevencí provedení hromadného ověření kontrolních procesů na globální úrovni.

Riziko 1.5: Pobočky klienta ve státě nevyužívají jednotné informační systémy. Riziko souvisí s rizikem 1. 1., kontrolní postupy nejsou řádně dokumentovány v systému, a vztahuje se k počátečnímu nastavení procesu. Proces bývá často nastaven operativně, tedy na základě aktuálních možností konkrétních poboček. V praxi je výskyt tohoto rizika nejvýznamnější. Riziko může být nejlépe minimalizováno hromadnou kontrolou informačních systémů manažery, nebo jiných pracovníků s příslušnými pravomocemi.

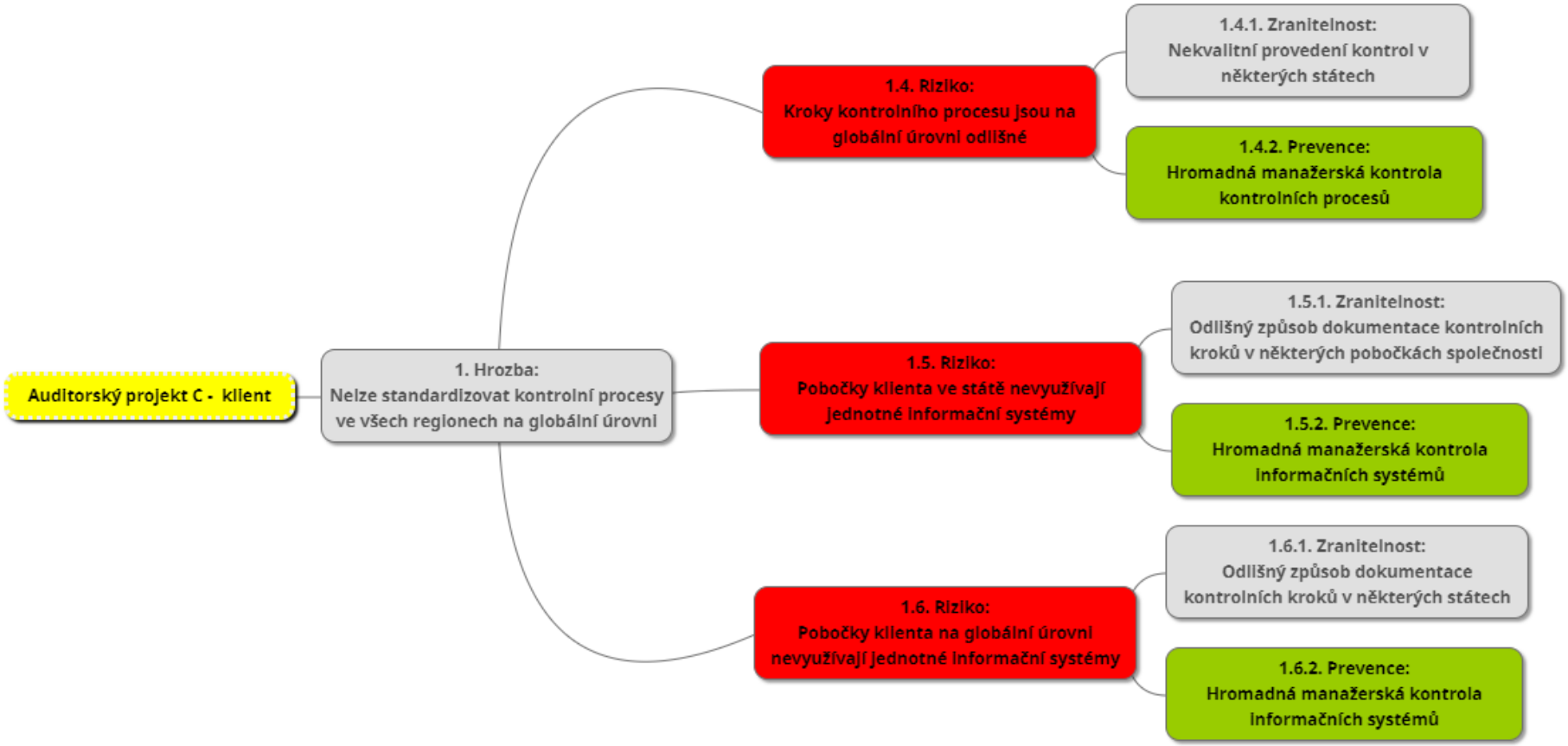
Riziko 1.6: Pobočky klienta na globální úrovni nevyužívají jednotné informační systémy. Riziko je v souladu s vysvětlením rizika 1.5, z hlediska globálního pohledu. Některé státy jsou rozvinutější než jiné, mohou tedy využívat lepší informační systémy než ty méně rozvinuté.

Obrázek 11 – Identifikace rizik v projektu C ze strany klienta, první část



Zdroj: Vlastní zpracování

Obrázek 12 – Identifikace rizik v projektu C ze strany klienta, druhá část



Zdroj: Vlastní zpracování

Po přiřazení řešitele a vlastníka rizik je pro auditory zřejmé, koho mají v případě naplnění rizika kontaktovat. Vzhledem k tomu, že se autorka řízení rizik z pohledu klienta nezúčastnila, není možné říci, zda některé z těchto rizik bylo naplněno v takové míře, aby došlo k uskutečnění hrozby. Pravděpodobnost je ale minimální.

Tabulka 6 – Přiřazení řešitele a vlastníka v projektu C ze strany klienta

Riziko	Řešitel	Vlastník
1.1. Kontrolní postupy nejsou řádně dokumentovány v systému	Control performer	Control owner
1.2. Neúplné dokumentování výkonu kontrol	Control performer	Control owner
1.3. Kroky kontrolního procesu jsou na pobočkách v jednom státu odlišné	Control owner	Řídící pracovník oddělení
1.4. Kroky kontrolního procesu jsou na globální úrovni odlišné	Control owner	Řídící pracovník regionu
1.5. Pobočky klienta ve státu nevyužívají jednotné informační systémy	IT podpora	Řídící pracovník oddělení
1.6. Pobočky klienta na globální úrovni nevyužívají jednotné informační systémy	IT podpora	Řídící pracovník regionu

Zdroj: Vlastní zpracování

b) Identifikace rizik v projektu C ze strany dcery

Cílem projektu je ověření správného provedení kontrolních procesů na konkrétních vzorcích. Oproti klientu (zadavateli projektu), který dostává výsledky auditů, se dceřiná společnost potýká s operativní částí – tedy s průběhem auditu. V seznamu níže byla identifikována operativní rizika ze strany dceřiné společnosti, která mohou být naplněna a zjištěna auditory.

V projektu byla identifikována jedna hrozba a pět rizik:

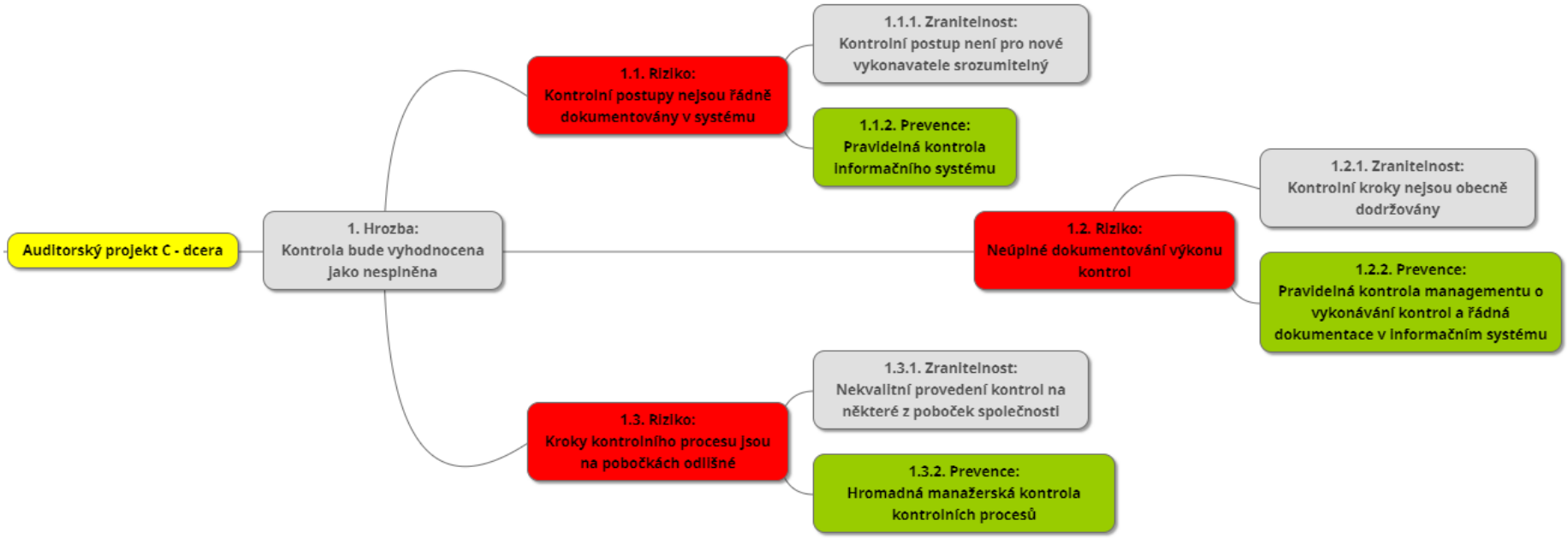
- **Hrozba 1:** Kontrola bude vyhodnocena jako nesplněna
- **Riziko 1.1:** Kontrolní postupy nejsou řádně dokumentovány v systému
- **Riziko 1.2:** Neúplné dokumentování výkonu kontrol
- **Riziko 1.3:** Kroky kontrolního procesu jsou na pobočkách odlišné
- **Riziko 1.4:** Pobočky nevyužívají jednotné informační systémy
- **Riziko 1.5:** Zaměstnanci nekomunikují a nespolupracují s auditorem

Dle výše vypsaného seznamu identifikovaných rizik je zřetelné, že rizika ze strany dceřiné společnosti jsou velice podobné rizikům ze strany klienta. Pro dceřinou společnost je největší hrozbou negativní výsledek auditu, kontrolní proces bude usouzen jako nesplněný.

Rizika 1. 1. kontrolní postupy nejsou řádně dokumentovány v systému; 1. 2. neúplné dokumentování výkonu kontrol; 1.3 kroky kontrolního procesu jsou na pobočkách odlišné; 1. 4. pobočky nevyužívají jednotné informační systémy, jsou téměř identické s riziky, která byla identifikována ze strany klienta. Primárním rozdílem je fakt, že rizika identifikována ze strany dceřiné společnosti se zaměřují pouze na lokální operativní rizika v České republice. Globální rizika se pro tuto sekci nevztahují.

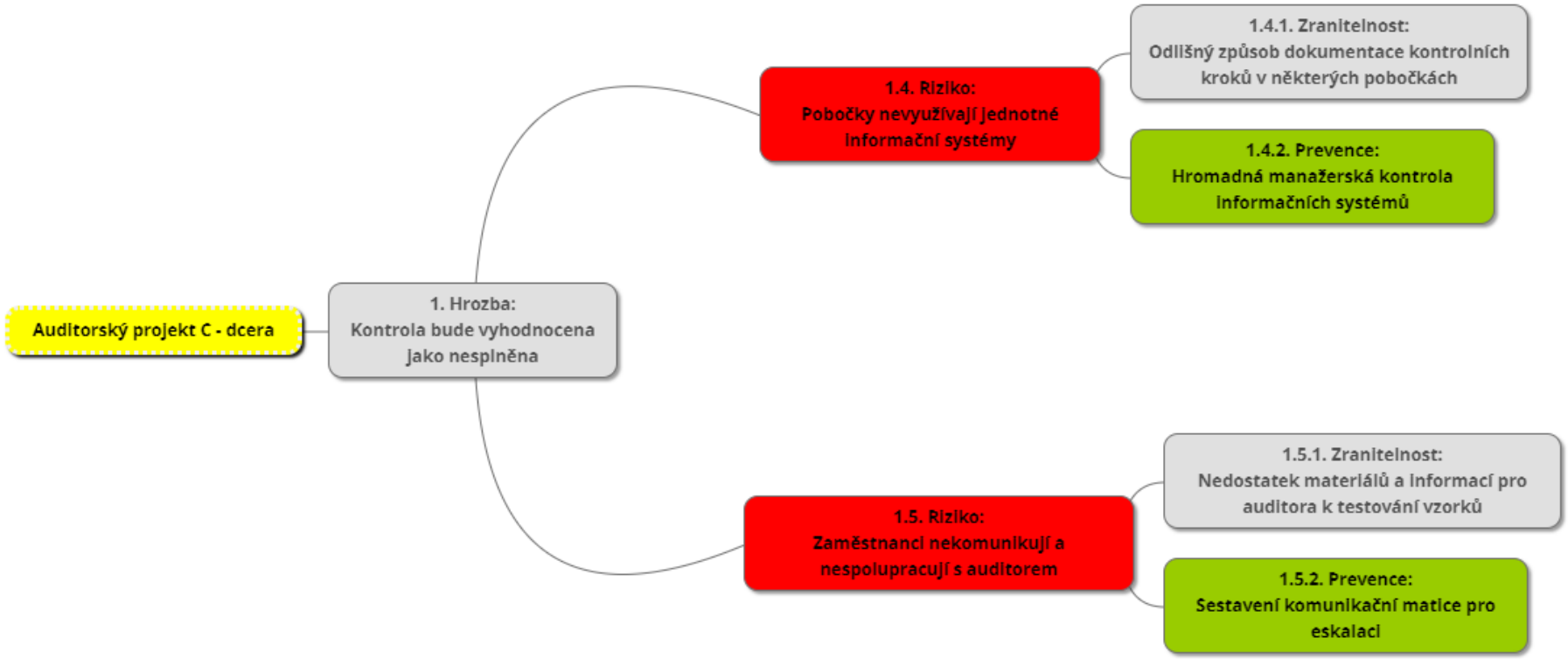
Riziko 1.5: Zaměstnanci nekomunikují a nespolupracují s auditorem je riziko, které by mělo být již od počátku plánování projektu zamítnuto. Nicméně v praxi toto riziko bylo během průběhu projektu několikrát naplněno. Jednalo se zejména o případy, kdy vykonavatelé kontrol neodpovídali na e-maily nebo telefonáty během letních prázdnin a auditor nebyl informován o nepřítomnosti vykonavatele. V takových případech byla vždy situace eskalována k vlastníkovi kontroly.

Obrázek 13 – Identifikace rizik v projektu C ze strany dcery, první část



Zdroj: Vlastní zpracování

Obrázek 14 – Identifikace rizik v projektu C ze strany dcery, druhá část



Zdroj: Vlastní zpracování

Dle zkušenosti z auditu byla autorkou diplomové práce vytvořena komunikační matice. Po přiřazení řešitele a vlastníka rizik je pro auditory zřejmé, koho mají v případě naplnění rizika kontaktovat.

Tabulka 7 – Přiřazení řešitele a vlastníka v projektu C ze strany dcery

Riziko	Řešitel	Vlastník
1.1. Kontrolní postupy nejsou řádně dokumentovány v systému	Control performer	Control owner
1.2. Neúplné dokumentování výkonu kontrol	Control performer	Control owner
1.3. Kroky kontrolního procesu jsou na pobočkách v jednom státu odlišné	Control owner	Řídící pracovník oddělení
1.4. Pobočky nevyužívají jednotné informační systémy	IT podpora	Řídící pracovník regionu
1.5. Zaměstnanci nekomunikují a nespolupracují s auditorem	Control owner	Control owner

Zdroj: Vlastní zpracování

c) **Identifikace rizik v projektu C ze strany auditora**

Stejně jako u ostatních projektů je i v projektu C hrozbou nedokončení auditu v závazném termínu. Na základě této hrozby byla identifikována tři rizika.

- **Hrozba 1:** Nedokončení auditu v závazném termínu
- **Riziko 1.1:** Dceřiná společnost nedodává podklady ve sjednaném časovém termínu
- **Riziko 1.2:** Kontaktní osoba nerozumí požadavkům auditora
- **Riziko 1.3:** Neefektivní komunikace s firmou

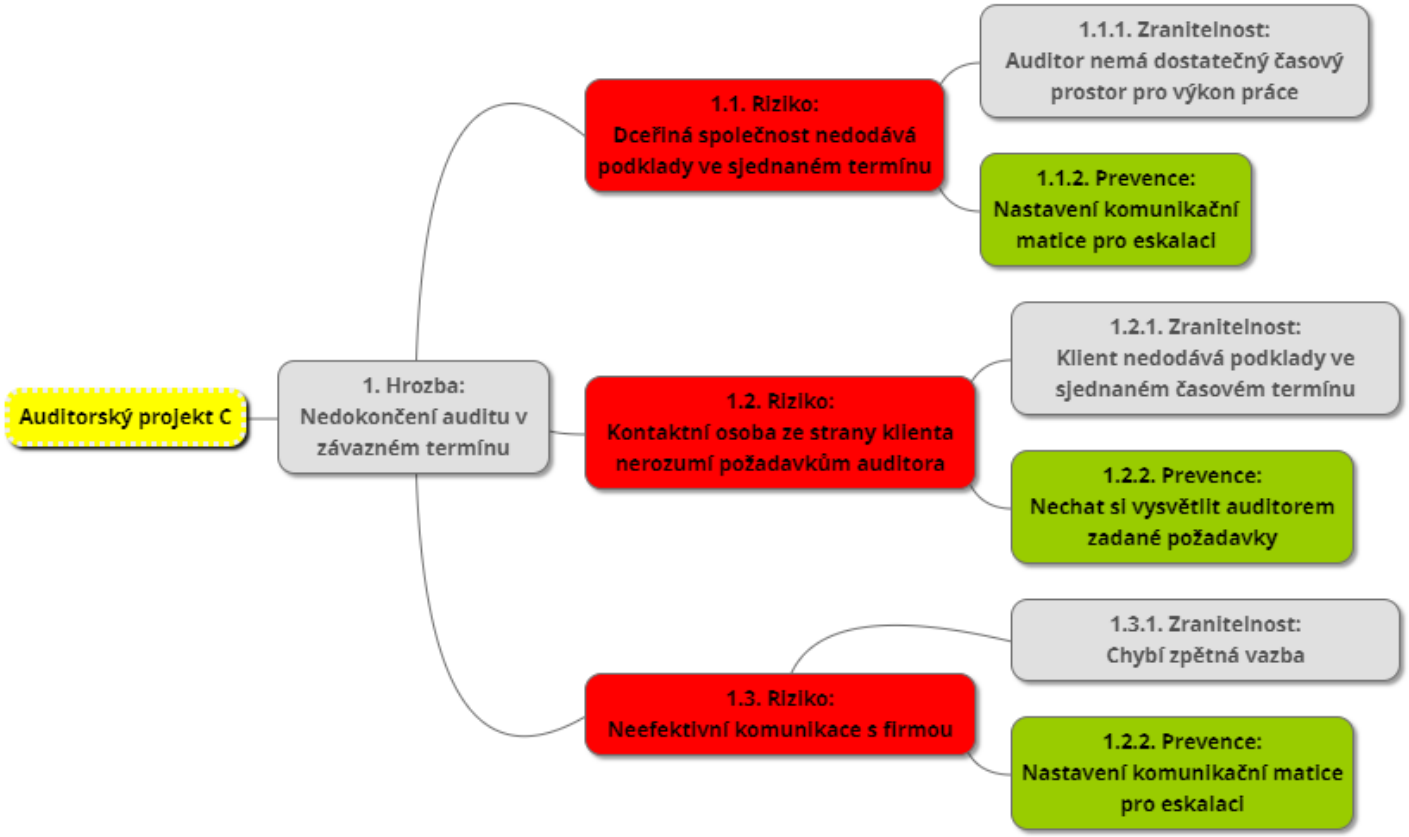
Riziko 1.1, dceřiná společnost nedodává podklady ve sjednaném časovém termínu, může být naplněno ze stejných důvodů jako u předchozích projektů. Pověřený pracovník může mít příliš obsáhlou běžnou náplň práce a na auditory nemá vymezené velké množství času. Z tohoto důvodu se může stát, že audit nepřiřadí správnou prioritu a zpracovává podklady v jiném časovém rámci, než je auditorem požadováno. Prevencí rizika je

sestavení komunikační matice, která bude znázorňovat relevantní kontakty ze strany klienta s dostatečnou pravomocí, aby urgovala kontaktní osoby dodávání podkladů.

Riziko 1.2, kontaktní osoba nerozumí požadavkům auditora, je čistě komunikační problém. Auditor by se měl vždy zpětnou vazbou ujistit, že kontaktní osobě předává nekomplikované a stručné informace. Auditor může předejít komunikačním šumům a zbytečnému prodlužování časové prodlevy z důvodu vyjasňování základních kritérií rychlou zpětnou vazbou ze, že při výpisu požadavků zaměstnanec požadavkům rozumí.

Riziko 1.3, neefektivní komunikace s firmou je čistě mezi auditorem a zaměstnancem zastupující zadavatele auditní zakázky. Toto riziko se může vztahovat k jakékoli komunikaci mezi těmito stranami, zejména se ale vztahuje k fázi dokončování auditu. Jakmile auditor zpracuje příslušnou výstupní dokumentaci auditu, komunikuje ji směrem k zástupci firmy, který ji následně zpracovává. Zástupce se k výstupní dokumentaci buď dožaduje bližších detailů, nebo ji v případě dostatečného vyjádření schvaluje. Prevencí tohoto rizika je opět sestavení komunikační matice, kde budou uvedeny další možné kontakty. V případě tohoto projektu byla na rozdíl od prvních dvou projektů komunikační matice sestavena. Toto riziko během projektu nebylo ani jednou naplněno.

Obrázek 15 – Identifikace rizik v projektu C ze strany auditora



Zdroj: Vlastní zpracování

Modelová komunikační matice pro projekt C ze strany auditora s přiřazenými řešiteli a vlastníky rizik vypadá následovně.

Tabulka 8 – Přiřazení řešitele a vlastníka v projektu C ze strany auditora

Riziko	Řešitel	Vlastník
1.1. Dceřiná společnost nedodává podklady ve sjednaném časovém termínu	Auditor	Auditor
1.2. Kontaktní osoba nerozjmí požadavkům auditora	Auditor	Auditor
1.3. Neefektivní komunikace s firmou	Auditor	Klient

Zdroj: Vlastní zpracování

4.4 Vlastní návrh řízení rizik

Následující kapitola se zaměřuje na řízení společných rizik u projektů „A“, „B“ a „C“. Vlastní návrh bude sestaven z rizik vztahujících se k auditorovi (tedy rizika z pohledu auditora). Rizika budou analyzována a hodnocena a bude sestaven i návrh obrany vůči rizikům.

4.4.1 Společná rizika auditorských projektů

Na základě podrobné identifikace rizik v projektech „A“, „B“ a „C“, byla pro ilustraci vytvořena souhrnná tabulka všech rizik auditorských projektů ze strany auditora.

Tabulka 9 – Souhrnná tabulka identifikovaných rizik vybraných projektů

Projekt A
1. Hrozba: Nedokončení auditu v závazném termínu
1.1. Klient nedodává podklady ve sjednaném časovém termínu
1.2. Klient nerozumí požadavkům auditora
1.3. Kontaktní osoba ze strany klienta nedokáže vysvětlit metodiku výpočtu
2. Hrozba: Změna legislativy během výkonu auditu
2.1. Změna organizační struktury společnosti
2.2. Změna stakeholderů
Projekt B
1. Hrozba: Nedokončení auditu v závazném termínu
1.1. Klient nedodává podklady ve sjednaném časovém termínu
1.2. Kontaktní osoba ze strany klienta nedokáže vysvětlit metodiku výpočtu
Projekt C
1. Hrozba: Nedokončení auditu v závazném termínu
1.1. Dceřiná společnost nedodává podklady ve sjednaném časovém termínu
1.2. Kontaktní osoba nerozumí požadavkům auditora
1.3. Neefektivní komunikace s firmou

Zdroj: Vlastní zpracování

Z výše uvedené tabulky jednoznačně vyplývá, že nejčastěji vyskytujícími se riziky v projektech oddělení Audit and Assurance jsou rizika vztahující se k nedodávání podkladů ve sjednaném časovém termínu, nesrozumitelnosti požadavků auditora na klienta, klient nedokáže vysvětlit metodiku výpočtu dle požadavků auditora (neefektivní komunikace).

V menší míře jsou to dále rizika změny organizační struktury ve společnosti a změny stakeholderů.

Výše uvedená rizika budou zobecněna a bude dále provedena analýza, hodnocení a ošetření společných rizik, spolu s vytvořením návrhu monitoringu.

4.4.2 Analýza a hodnocení společných rizik

Na základě identifikovaných rizik lze použít vícero způsobů, jakými mohou být rizika analyzována. Pro účely diplomové práce tato kapitola bude zaměřena na kvantitativní analýzu rizik. Rizika budou analyzována pomocí registru rizik, tedy na základě tvorby scénářů s přidělením hodnot jejich výskytů a dopadů.

Výskytem je myšlena pravděpodobnost vzniku a naplnění daného rizika, dopad znázorňuje celkovou hodnotu v projektu, která naplněním rizika ohrožuje další průběh projektu. Pro hodnocení byla zvolena škála od 1 (nejmenší možný dopad nebo nejméně pravděpodobný výskyt) do 5 (nejvyšší možný dopad nebo nejvíce pravděpodobný výskyt).

Tabulka 10 – Registr rizik

Riziko	Scénář	Výskyt	Dopad
1. Kontaktní osoba nedodává podklady ve sjednaném časovém termínu	Auditor vyjasnil kontaktní osobě (klientovi) zvolené termíny pro dodání příslušné dokumentace. Kontaktní osoba termíny nedodržuje a nedodává požadované doklady v domluveném časovém rámci	3	4
2. Kontaktní osoba nerozumí požadavkům auditora a neefektivní komunikace	Nebyly vyjasněny veškeré požadavky auditora na požadovanou dokumentaci k prokázání využití správných metodik. Komunikace bude trvat déle než obvykle, ztráta času se může prodloužit dobu trvání auditu.	2	3
3. Kontaktní osoba nedokáže vysvětlit metodiku výpočtu	Kontaktní osoba není schopna vysvětlit metodiku výpočtu nebo doložit příslušnou dokumentaci. V případě výskytu ve vyšší míře může dojít k prodloužení doby trvání auditu.	2	3
4. Změna organizační struktury společnosti nebo stakeholderů	Změna personálu z důvodu politického nebo jiného rozhodnutí v průběhu auditorského projektu. V případě rozsáhlé obměny může dojít k prodloužení doby trvání auditu.	1	5

Zdroj: Vlastní zpracování

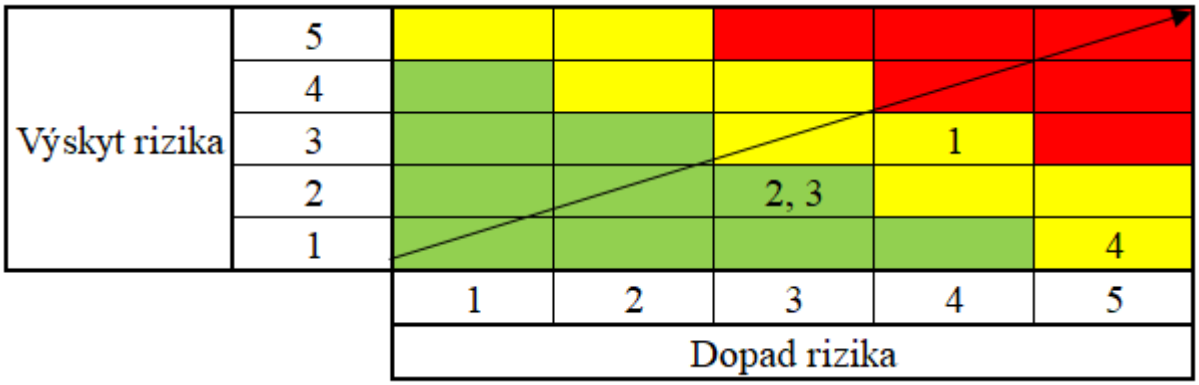
Na základě registru rizik byla vytvořena matice rizik, dle očekávané hodnoty rizika:

1 = Malá závažnost, střední výskyt, mírný dopad

2 = Střední závažnost, pravděpodobný výskyt, závažný dopad

3 = Vysoká závažnost, velmi pravděpodobný výskyt, kritický dopad

Obrázek 16 – Matice rizik



Zdroj: Vlastní zpracování

Z matice zobrazené výše je možné interpretovat, že identifikovaná rizika mají vyšší dopad na projekt než pravděpodobnost výskytu.

Po sestavení matice rizik následuje prioritizace jednotlivých rizik. Pro prioritizaci byla zvolena škála písmen od A do C. Značení A má nejvyšší prioritu a nejnižší prioritu má značení C. Rizika byla seřazena na základě očekávané hodnoty rizika (OHR), tedy součinem výskytu a dopadů. Čím vyšší je hodnota OHR, tím vyšší prioritu riziko má.

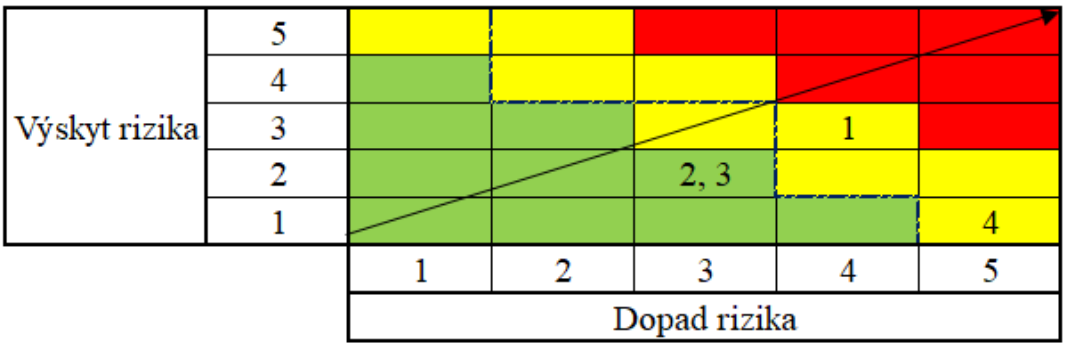
Tabulka 11 – Prioritizace rizik

Riziko	Scénář	Výskyt	Dopad	OHR	Priorita
Kontaktní osoba nedodává podklady ve sjednaném časovém termínu	Auditor vyjasnil kontaktní osobě (klientovi) zvolené termíny pro dodání příslušné dokumentace. Kontaktní osoba termíny nedodržuje a nedodává požadované doklady v domluveném časovém rámci	3	4	12	**A**
Kontaktní osoba nerozumí požadavkům auditora a neefektivní komunikace	Nebyly vyjasněny veškeré požadavky auditora na požadovanou dokumentaci k prokázání využití správných metodik. Komunikace bude trvat déle než obvykle, ztráta času může prodloužit dobu trvání auditu.	2	3	6	**B**
Kontaktní osoba nedokáže vysvětlit metodiku výpočtu	Kontaktní osoba není schopna vysvětlit metodiku výpočtu nebo doložit příslušnou dokumentaci. V případě výskytu ve vyšší míře může dojít k prodloužení doby trvání auditu.	2	3	6	**B**
Změna organizační struktury společnosti nebo stakeholderů	Změna personálu z důvodu politického nebo jiného rozhodnutí v průběhu auditorského projektu. V případě rozsáhlé obměny může dojít k prodloužení doby trvání auditu.	1	5	5	**C**

Zdroj: Vlastní zpracování

Další hodnocení bude provedeno pomocí nástroje Risk appetite.

Obrázek 17 – Risk appetite



Zdroj: Vlastní zpracování

Na základě vyznačené hranice v Risk appetitu by měla být podstoupena rizika 2 a 3. Tato rizika na rozdíl od ostatních nemusí být tolik monitorována.

4.4.3 Ošetření společných rizik

Po důkladné identifikaci a hodnocení rizik je možné vytyčit obranu proti rizikům. K rizikám byli opět přiřazeni jejich řešitelé a vlastníci, současně i s preventivním opatřením, aby byl výskyt rizik byl minimalizován.

Ve všech případech je jako řešitel přiřazen auditor. Vyplývá to z toho důvodu, že auditor vykonávající ověřovaní je zodpovědný za veškerou komunikaci a dokumentaci s kontaktní osobou. Auditor je ze stejného důvodu i v prvních třech případech vlastníkem rizika, protože odpovídá za jejich nenaplnění. Jsou-li potíže s auditem rozsáhlejší než potíže, které se dají rychle vyřešit, auditor eskaluje rizika na manažera zakázky. Manažer zakázky je pro daný auditorský projekt nadřízeným auditora a zodpovídá za správné provedení a dokončení auditu.

V případě čtvrtého rizika můžou být řešiteli jak auditor, tak i manažer zakázky. Jako vlastník k riziku byli přiřazeni manažer zakázky a výkonný partner konzultační společnosti. Partner konzultační společnosti je nadřízený všech auditorů po celou dobu trvání pracovního poměru. Řešitel a vlastník rizika se v tomto případě přiřazuje na základě odpovídající urgence a rozsahu naplnění rizika. V nejnáročnějších případech o dalších krocích rozhoduje partner.

Tabulka 12 – Obrana vůči rizikům

Riziko	Scénář	Preventivní opatření	Řešitel	Vlastník
Kontaktní osoba nedodává podklady ve sjednaném časovém termínu	Auditor vyjasnil kontaktní osobě (klientovi) zvolené termíny pro dodání příslušné dokumentace. Kontaktní osoba termíny nedodržuje a nedodává požadované doklady v domluveném časovém rámci	Tvorba komunikační matice/eskalačního procesu	Auditor	Auditor Manažer zakázky
Kontaktní osoba nerozumí požadavkům auditora a neefektivní komunikace	Nebyly vyjasněny veškeré požadavky auditora na požadovanou dokumentaci k prokázání využití správných metodik. Komunikace bude trvat déle než obvykle, ztráta času může prodloužit dobu trvání auditu.	Zpětná vazba kontaktní osoby o požadovaných materiálech pro ujištění	Auditor	Auditor Manažer zakázky
Kontaktní osoba nedokáže vysvětlit metodiku výpočtu	Kontaktní osoba není schopna vysvětlit metodiku výpočtu nebo doložit příslušnou dokumentaci. V případě výskytu ve vyšší míře může dojít k prodloužení doby trvání auditu.	Tvorba komunikační matice s kontakty na specialisty	Auditor	Auditor Manažer zakázky
Změna organizační struktury společnosti nebo stakeholderů	Změna personálu z důvodu politického nebo jiného rozhodnutí v průběhu auditorského projektu. V případě rozsáhlé obměny může dojít k prodloužení doby trvání auditu.	Pravidelný kontakt s klientem Tvorba komunikační matice/ eskalačního proces	Auditor Manažer zakázky	Manažer zakázky Partner

Zdroj: Vlastní zpracování

4.4.4 Návrh monitoringu

Do postupu řízení rizik patří i krok návrh monitoringu. V případě konzultační společnosti, u níž autorka diplomové práce získala potřebnou praxi, monitoring vykonávání dlouhodobých auditů i auditních projektů probíhá neustále.

Během výkonu auditorského projektu jsou auditoři a manažeři zakázek vykonávající složkou. V případě jakýchkoli potíží s ověřováním nebo získáváním dat se auditoři obrací na seniorní kolegy nebo manažery zakázky. Výsledky dílčích výstupů testování po auditorech kontrolují manažeři zakázek. Audit může být uzavřen až po dalším ověření příslušných partnerů (nejvyšších výkonných pracovníků v konzultační společnosti).

Nicméně, takový průběh se vztahuje na výkon auditu jako takový. Modelová metodika na výše identifikovaná rizika z pohledu auditora nebyla v konzultační společnosti doposud sestavena.

Ve většině případů v praxi monitoring funguje bez potíží. To se týká již vyškolených kolegů, kteří jsou si vědomi, jak pracovat s klientem. Níže zmíněný návrh monitoringu je vytvořen jako doporučení pro zaškolující účely nových pracovníků (zejména čerstvých absolventů).

Eskalační proces

Nejdůležitějším bodem z pohledu autorky práce je sestavení modelového eskalačního procesu.

Za veškerá rizika má zodpovědnost jejich vlastník, tedy auditor. Ten by si měl vždy na konci dne vyhradit čas, kdy zkontroluje stav aktivit auditu, např. 10 minut. Pokud požadované úkony nebudou řádně a včas vykonány, řešitel ze strany bude ihned auditorem urgován. Ten bude mít odpovídající dlouhou dobu na dokončení úkolu (doba se může lišit dle náročnosti projektu). V případě nedokončení po odpovídající době, informace bude eskalována k nadřízenému daného řešitele.

Uprostřed auditorského projektu by měl auditor průběh projektu reportovat nadřízenému manažeru zakázky. V případě potíží s dokončením daných úkolů bude manažer zakázky eskalovat záležitosti dále dle svého odborného uvážení.

5 Diskuse nad výsledky diplomové práce

Výstupy případové studie diplomové práce byly předloženy kompetentní osobě ze spolupracující konzultační společnosti. Kompetentní osoba vypracovala na základě předložené práce písemné zhodnocení.

5.1 Příspěvek od konzultantky z oddělení Audit and Assurance

Diplomová práce uvádí několik různých druhů projektů/zakázek a možných hrozeb, které mohou nastat jak z pohledu klienta, tedy auditované společnosti, tak z pohledu auditora. Jedná se o standardní rizika, se kterými se na zakázkách běžně setkáváme.

Definování konkrétních rizik v této diplomové práci i preventivních opatření a návrhů, jak rizika minimalizovat, a zejména pak stanovení řešitelů a vlastníků preventivních opatření, může efektivně napomoci auditorům v praxi. Tedy když se s daným rizikem na zakázce setkají, aby věděli, jak jej mitigovat. Zejména může mít tato diplomová práce přínos pro začínající auditory, kteří si na svých prvních zakázkách nemusí tato rizika a s ním spojené hrozby plně uvědomovat. Zároveň často nevědí, jak daná rizika mitigovat a na koho se obrátit tak, aby nebyly ohroženy výsledky auditu a nedošlo k naplnění hrozby.

Standardně se setkáváme na zakázkách se situací, kdy se někdy méně zkušení a začínající členové auditního týmu obávají oslovit manažera zakázky s tím, že na zakázce nastala nějaká výše v textu diplomové práce uvedená rizika. A to z toho důvodu, že mají pocit, že neodvedou svoji práci dostatečně, pokud nezvládnou určitá rizika mitigovat sami. K tomu jim tato práce může napomoci jako takový průvodce s definováním návrhů opatření a jak rizika minimalizovat. Díky tomu pak nebude ze strany auditora ohrožen průběh auditu a nedojde například k nedodržení termínu auditu, kdy příčinou byla špatná informovanost manažera zakázky o průběhu auditu ze strany auditního týmu.

6 Závěr

Autorka diplomové práce v září roku 2018 navázala spolupráci s mezinárodní konzultační společnosti v oddělení Audit and Assurance. Oddělení se zabývá krátkodobými i dlouhodobými projekty v oddělení auditu. Projekty spadající do tohoto oddělení jsou ve své podstatě různorodé, mají ale podobná rizika.

Cílem diplomové práce byl rozbor řízení rizik ve třech reálných projektech z oddělení Audit and Assurance nejmenované konzultační společnosti. Na základě rozboru daných projektů byla identifikována nejčastější a ovlivnitelná rizika. Na základě identifikovaných rizik byl vytvořen vlastní návrh řízení rizik konkrétních projektech dle mezinárodních standardů a metodiky projektového řízení.

K naplnění cíle byla diplomová práce rozdělena do dvou hlavních částí; Teoretická východiska a případová studie. Teoretická východiska k tomuto tématu byla zpracována v rámci kapitoly č. 3. Pozornost byla věnována definování základních pojmů projektového řízení, vymezení jednotlivých mezinárodních přístupů, definování auditu, příslušných zákonů a řízení rizik.

Hlavní částí diplomové práce byla případová studie. V první části případové studie byla provedena podrobná identifikace operativních rizik ze strany klienta, která je konzultační společností auditována. Těmito riziky jsou myšleny nejčastější chyby, které negativně ovlivňují výsledek auditu pro klienta. Na základě zjištěných rizik byla vytvořena u identifikace modelová komunikační matice.

Ve druhé části případové studie byla vymezena společná rizika ze strany auditora (procesní rizika, která může konzultační společnost ovlivnit). Tato rizika jsou pro účely využití diplomové práce konzultační společností klíčová. Rizika byla zobecněna, aby se metodika dala využít i pro jiné projekty než na projekty charakterizované v diplomové práci. K zobecněným rizikům byla vytvořena analýza a hodnocení rizik, spolu s návrhem možné obrany vůči rizikům a monitoringem. Dle autorky diplomové práce jsou výstupy vhodné k zaškolovacím účelům pro nové kolegy, především čerstvé absolventy. Výstupy mohou pomoci se zasazením rizik do kontextu, i s možnými preventivními kroky.

Diplomová práce byla předložena příslušnému pracovníku z daného oddělení k vyjádření. Odborník shledal práci za přínosnou zejména pro nově nastupující kolegy do oddělení Audit Assurance, aby měli již od počátku představu o nejčastějších rizicích a jejich možnému vyvarování se.

7 Seznam použitých zdrojů

Knižní publikace

1. DVOŘÁČEK, Jiří. *Interní audit a kontrola*. 2. přeprac. a dopl. vyd. Praha: C.H. Beck, 2003. C.H. Beck pro praxi. ISBN isbn80-7179-805-3
2. DOLEŽAL, Jan, Pavel MÁCHAL a Branislav LACKO. *Projektový management podle IPMA*. 2., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2012. Expert (Grada). ISBN isbn978-80-247-4275-5
3. FOTR, Jiří a Jiří HNILICA. *Aplikovaná analýza rizika ve finančním managementu a investičním rozhodování*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2014. Expert (Grada). ISBN isbn978-80-247-5104-7
4. PITAŠ, Jaromír. *Národní standard kompetencí projektového řízení verze 3.2: National standard competences of project management version 3.2*. Vyd. 3., dopl. a aktualiz. Brno: Společnost pro projektové řízení, 2012. ISBN 978-80-260-2325-8
5. SMEJKAL, Vladimír a Karel RAIS. *Řízení rizik ve firmách a jiných organizacích*. 4., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2013. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-4644-9
6. TURLEY, Frank. *The Prince 2 Practicioner Training Manual*, 2010

Zákony

1. Zákon č. 93/2016 Sb., O auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech)
2. Zákon č. 320/2001 Sb. Zákon o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole)
3. Zákon č. 563/1991 Sb., O účetnictví

Normy

1. ČSN ISO 21500. *Návod k managementu projektu*. Praha: Úřad pro technickou normalizaci, metrologii a státní zkušebnictví, 2013.
2. KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY [online]. Copyright © [cit. 02.04.2020]. Dostupné z: https://www.kacr.cz/data/Metodika/Auditing/ISA/ISA200.pdf
3. KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY [online]. Copyright © [cit. 02.04.2020]. Dostupné z: https://www.kacr.cz/data/Metodika/Auditing/ISA/ISA610.pdf

Internetové zdroje

1. Co je GDPR? | GDPR.cz. GDPR | Obecné nařízení o ochraně osobních údajů — prakticky [online]. Dostupné z: https://www.gdpr.cz/gdpr/
2. DotaceEU - Evropské fondy v ČR. Object moved [online]. Copyright ©2020 Ministerstvo pro místní rozvoj ČR, všechna práva vyhrazena [cit. 02.04.2020]. Dostupné z: https://www.dotaceeu.cz/cs/evropske-fondy-v-cr
3. O Komoře auditorů - KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY [online]. Copyright © 2012 [cit. 02.04.2020]. Dostupné z: https://www.kacr.cz/o-komore-auditoru
4. SOX (Sarbanes-Oxley Act) - ManagementMania.com. [online]. Copyright © 2011 [cit. 02.04.2020]. Dostupné z: https://managementmania.com/cs/sox-sarbanes-oxley-act