

Principy a vzájemné vazby externího a interního auditu

Bakalářská práce

Vedoucí práce:

Ing. Lucie Formanová

Martina Pichová

Brno 2015

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucí práce Ing. Lucii Formanové za odborné vedení a užitečné připomínky, které mi poskytla v rámci tvorby bakalářské práce. Cenné poznámky z oblasti auditorské praxe mi poskytl též Audit Manager společnosti PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o., Ing. Tomáš Frýbort. V neposlední řadě moje poděkování patří zaměstnancům finančního oddělení nejmenované společnosti, zejména pak účetní Ing. Dagmar Kuderové, za pomoc při zpracování praktické části této práce.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem práci **Principy a vzájemné vazby externího a interního auditu** vypracovala samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Jsem si vědoma, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmětná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 20. května 2015

Abstract

PICHOVÁ, M., *Principles and interrelationships of the external and internal audit*. Bachelor thesis. Brno: Mendel University, 2015.

The bachelor thesis deals with the issue of the external and internal audit in the Czech Republic, focusing on the business sector. The introductory part of the thesis deals with the historical development of this process from its very beginning to the present, both in the world and in the Czech Republic. The fundamental part of the bachelor thesis is then dedicated to the theoretical definition of both types of audits and their subsequent comparison. The practical part is focused on the analysis of the external and internal audit in the chosen company, and it is extended by proposals for changes in the field of the internal audit.

Keywords

Audit, analysis, external audit, internal audit, auditor, code of ethics, standards

Abstrakt

PICHOVÁ, M., *Principy a vzájemné vazby externího a interního auditu*. Bakalářská práce. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2015.

Bakalářská práce se zabývá problematikou externího a interního auditu v České republice se zaměřením na podnikatelský sektor. Úvodní část práce se věnuje historickému vývoji tohoto procesu od jeho samotného počátku až po současnost, a to jak ve světě, tak i v České republice. Stěžejní část bakalářské práce je následně věnována teoretickému vymezení obou typů auditu a jejich následné komparaci. Praktická část se pak zaměřuje na analýzu externího a interního auditu ve vybrané společnosti, doplněnou o návrhy změn v oblasti interního auditu.

Klíčová slova

Audit, analýza, externí audit, interní audit, auditor, etický kodex, standardy

Obsah

1	Úvod	11
2	Cíl a metodika práce	12
3	Historie auditu	13
3.1	Vývoj externího auditu.....	13
3.1.1	Vývoj auditu ve světě.....	13
3.1.1.1	Velká Británie	14
3.1.1.2	USA.....	15
3.1.1.3	Francie.....	16
3.1.2	Česká republika.....	17
3.2	Vývoj interního auditu	17
3.2.1	Vývoj interního auditu ve světě.....	17
3.2.2	Česká republika.....	18
4	Externí audit	20
4.1	Koncepce externího auditu.....	20
4.2	Význam a cíl externího auditu.....	20
4.3	Regulace externího auditu	21
4.3.1	Právní úprava	21
4.3.2	Komora auditorů České republiky	22
4.3.3	Etický kodex	23
4.4	Auditor.....	23
4.4.1	Zákon o auditorech.....	24
4.4.2	Etický kodex pro auditory a účetní znalce	24
4.5	Průběh auditu	25
4.5.1	Činnosti před uzavřením zakázky	25
4.5.2	Plán auditu.....	26
4.5.3	Audit.....	27
4.5.4	Post-auditní činnost.....	28

4.5.5	Zpráva auditora.....	29
5	Interní audit	32
5.1	Koncepce interního auditu	32
5.2	Význam a cíl interního auditu	34
5.3	Regulace interního auditu.....	34
5.3.1	Právní úprava	34
5.3.2	Český institut interních auditorů	34
5.3.3	Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu.....	35
5.4	Interní auditor	36
5.4.1	Etický kodex Institutu interních auditorů	36
5.5	Průběh auditu	37
5.5.1	Plánování auditu.....	37
5.5.2	Příprava auditu	37
5.5.3	Audit.....	38
5.5.4	Vydání zprávy.....	39
5.5.5	Post-audit	39
6	Komparace externího a interního auditu	40
6.1	Vznik auditu.....	40
6.2	Regulace auditu.....	40
6.3	Cíl auditu.....	41
6.4	Význam auditu.....	41
6.5	Uživatelé auditu	41
6.6	Auditor.....	42
6.6.1	Profese auditora	43
6.6.2	Působnost.....	43
6.6.3	Spolupráce	43
6.7	Vnímání auditu.....	44
6.7.1	Vnímání externího auditu	44
6.7.2	Vnímání interního auditu.....	44
6.7.3	Výzkum.....	45

7	Praktická část	47
7.1	Charakteristika společnosti.....	47
7.2	Analýza externího auditu společnosti v roce 2013.....	47
7.2.1	Audit účetní závěrky.....	48
7.2.2	Činnosti před uzavřením smlouvy.....	48
7.2.3	Před-audit.....	50
7.2.4	Audit.....	54
7.2.5	Závěr auditu.....	55
7.3	Analýza interního auditu.....	56
7.3.1	Proces interního auditu.....	56
7.3.2	Praktické příklady.....	57
7.4	Návrh změn v rámci interního auditu.....	59
7.4.1	System kompetencí.....	59
7.4.2	Propojenost oddělení.....	59
7.4.3	Průběh interního auditu.....	59
7.4.4	Informovanost zaměstnanců.....	60
8	Závěr	61
9	Použité zdroje	63
9.1	Monografie.....	63
9.2	Právní legislativa.....	63
9.3	Internetové zdroje.....	64
9.4	Ostatní zdroje.....	65
A	Informace o zpětné fúzi	67
B	Zpráva auditora	68

Seznam obrázků

Obr. 1	Faktory ovlivňující vznik auditorské profese.	14
Obr. 2	Varianty výroku auditora.	30
Obr. 3	Vztah mezi informacemi a jejími uživateli.	42
Obr. 4	Vnímání řízení rizik z hlediska dlouhodobého zisku.	45
Obr. 5	Vnímání celkového řízení rizik.	46

Seznam tabulek

Tab. 1	Význam principu „true and fair view“.	21
Tab. 2	Porovnání tradiční a moderní koncepce interního auditu.	33
Tab. 3	Shrnutí rozdílů a vazeb externího a interního auditu.	40
Tab. 4	Kritéria stanovující povinnost auditu společnosti.	48
Tab. 5	Časový harmonogram mimořádného externího auditu.	49
Tab. 6	Vyžadované dokumenty v před-auditní fázi v rámci základních informací.	51
Tab. 7	Vyžadované dokumenty v před-auditní fázi v rámci smluv.	51
Tab. 8	Vyžadované dokumenty v před-auditní fázi v rámci bankovních účtů a hotovosti.	52
Tab. 9	Vyžadované dokumenty v před-auditní fázi v rámci pohledávek.	52
Tab. 10	Vyžadované dokumenty v před-auditní fázi v rámci zásob.	52
Tab. 11	Vyžadované dokumenty v před-auditní fázi v rámci dlouhodobého majetku.	53
Tab. 12	Vyžadované dokumenty v před-auditní fázi v rámci závazků.	53
Tab. 13	Vyžadované dokumenty v před-auditní fázi v rámci daní.	53
Tab. 14	Vyžadované dokumenty v před-auditní fázi v rámci vlastního kapitálu.	54
Tab. 15	Vyžadované dokumenty v před-auditní fázi v rámci výkazu zisků a ztrát.	54
Tab. 16	Seznam ověřovaných oblastí v rámci externího auditu.	56

Seznam zkratk

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
ČIIA	Český institut interních auditorů
CIA	Certified Internal Auditor
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CPA	Certified Public Accountant
ČR	Česká republika
ČSFR	Česká a Slovenská federativní republika
ECIIA	Evropská konfederace Institutů pro interní audit
EU	Evropská unie
FEE	Federace evropských účetních
IFAC	Mezinárodní federace účetních
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
IIA	Instituce interních auditorů
KAČR	Komora auditorů České republiky
PwC	PricewaterhouseCoopers s.r.o.
s.r.o.	společnost s ručením omezeným
USA	Spojené státy americké

1 Úvod

Historie kontroly účetnictví se datuje již od období Mezopotámie a starého Egypta, ovšem audit jako moderní disciplína se začal rozvíjet až v průběhu první poloviny 19. století. Pro objasnění je nutno dodat, že se v tomto případě jedná o audit externí, jehož rozvoj způsobilo období industrializace ve zmíněném století. Za kolébku externího auditu je považována Velká Británie, až poté se tato disciplína rozšířila i do dalších zemí nejen Evropy, ale i celého světa. Sprůmyslovou revolucí v 19. století se začal vyvíjet také nový obor, a to vnitřní kontrola uskutečňovaná odpovědnými pracovníky podniku, jež byla zapříčiněna rostoucí velikostí společností a počty jejich zaměstnanců. Interní audit se v průběhu let vyvíjel, byl ovlivněn některými historickými událostmi, a aby moderní disciplína byl uznán až v roce 1941. Zajímavý je též vývoj oblasti auditingu v České republice. Jeho historie by neměla být opomíjena, a proto jí je v bakalářské práci též vyhrazen prostor.

Externí audit se řídí právní legislativou. Jedná se především o zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, profesi externího auditora pak upravuje zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, a také mezinárodní auditorské směrnice, jež jsou závazné pro členy Komory auditorů České republiky. Samotný pojem externího auditu není jednoznačně definován, a právě z tohoto důvodu se v literatuře setkáváme s mnoha definicemi. Většina veřejnosti si pod termínem audit představuje pouze kontrolu účetnictví a odhalení chyb, popřípadě podvodů. To je víceméně správná představa, ale zároveň je nutno zmínit, že externí audit znamená ověření věrného a poctivého obrazu účetních výkazů dané účetní jednotky. Smyslem auditu tedy není odhalit veškeré chyby účetnictví či bezvýhradné dodržování právních norem. Externí auditor se zabývá pouze takovými významnými nesprávnostmi, jež by výrazným způsobem ovlivnily účetní závěrku. Na konci celého procesu, jenž se skládá z několika fází, vydává auditor na základě zjištěných okolností nemodifikovanou, či modifikovanou auditorskou zprávu. Ta je důležitá pro vedení společnosti, ale též pro její externí uživatele, mezi něž patří například potenciální investoři, stát či úřady.

Interní audit oproti externímu nepodléhá právní úpravě. Výjimku tvoří pouze sektor veřejné správy a bankovní instituce, jejichž vnitřní kontrolu vymezují zákony č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě, a č. 21/1992 Sb., o bankách. Pokud se zaměříme na definování interního auditu, jedná se o nezávislou činnost prováděnou interními auditory, která se zaměřuje na zdokonalování procesů v daném podniku. Cílem interního auditora i samotného auditu je navrhnoutí takových řešení a postupů, které zajistí zefektivnění analyzovaných procesů a řízení v dané společnosti. Konečná zpráva vydaná interním auditorem v závěru auditu je určena interním uživatelům a z důvodu citlivosti dat v ní uvedených není přístupná veřejnosti.

Mezi externím a interním auditem existují různé difference. Tyto rozdíly lze spatřit již v období jejich vzniku nebo v rámci právní úpravy. Významnou diferencí pak představuje zejména samotný cíl a význam auditu nebo též profese externího a interního auditora.

2 Cíl a metodika práce

Cílem této bakalářské práce je na základě definování externího a interního auditu, jejich principů, postupů a dalších poznatků získaných studiem odborné literatury identifikovat vzájemné vazby a rozdíly mezi zmíněnými disciplínami. Komparace se věnuje nejen samotnému auditu, ale diferencuje též například uživatele auditu nebo samotné auditory. Součástí práce je i praktická část věnující se analýze fungování externího a interního auditu ve vybrané společnosti. V neposlední řadě tato část bakalářské práce navrhuje úpravy v rámci interního auditu ve vybraném podniku, které povedou ke zvýšení efektivnosti jeho procesů.

Ke splnění cíle bakalářské práce bude nezbytné provést literární rešerši a definovat externí interní audit v podmínkách českého podnikatelského prostředí. K pochopení zmíněných typů auditu je potřeba vymezit jejich cíle, význam nebo samotný průběh těchto procesů. Osoby provádějící tuto ověřovací a kontrolní činnost jsou neméně důležité, proto je jejich pravomocem a činností též věnována pozornost.

K naplnění cíle bude v bakalářské práci provedena komparace externího a interního auditu. K tomu poslouží poznatky získané během studia literatury, právních a dalších předpisů, ale také informace poskytnuté zaměstnanci společnosti, díky nimž bylo možné vypracovat praktickou část této práce.

K analýze auditu ve vybrané společnosti a navržení změn v oblasti interního auditu bude nutné nalézt společnost, jejíž zaměstnanci ochotně přistoupí ke spolupráci a poskytnou své znalosti a zkušenosti související s externím a interním auditem. Na základě takto získaných informací pak bude možné naplnit i poslední cíl bakalářské práce.

3 Historie auditu

Historie auditu sahá již do dávné historie lidstva, přičemž je velmi úzce spjata s rozvojem účetnictví. Snad úplně první známkou kontroly a ověřování byl nálezný různých značek v Mezopotámii, zejména pak teček a křížků. Tyto symboly měly vyjadřovat kontrolu tehdejších účetních transakcí. V souvislosti s tímto objevem mluvíme o období velmi dávném, přibližně 3 500 let př. n. l. (Frýbort, 2014)

Audit a účetnictví byly dle Müllerové (2013) a Králíčka, Müllerové (1998) metodami využívanými i ve starém Egyptě. Existovala zde funkce dvou nezávislých úředníků, kteří za přítomnosti svědka přijímali obilí do sýpek a informovali o příjmech z daní.

Dalším příkladem z dob minulých je 3. století př. n. l., kdy byli ve starém Římě zvoleni dva úředníci, nazývání kvestoři, kteří informovali senát o výši státního majetku. Fungovalo to tak, že jeden úředník četl nahlas své poznámky, zatímco druhý kvestor předčítal přítomným posluchačům¹ své záznamy též, ale tichým hlasem. Tímto způsobem měla být ověřena korektnost uvedených záznamů. (Sedláček, 2006)

Od doby, kdy účetnictví a audit společně znamenaly evidenci majetku a jeho ochranu před zcizením z důvodu omylu či podvodu, uplynula řada let i století a obě tyto disciplíny se vzájemně diferencovaly. Účetnictví pak znamenalo evidenci majetku a zjišťování jeho efektivního využívání, zatímco audit se mimo to soustřeďoval i na ochranu majetku. (Dvořáček, 2005)

S auditem, coby moderní disciplínou, se však setkáváme až v průběhu 19. století. (Dvořáček, 2003)

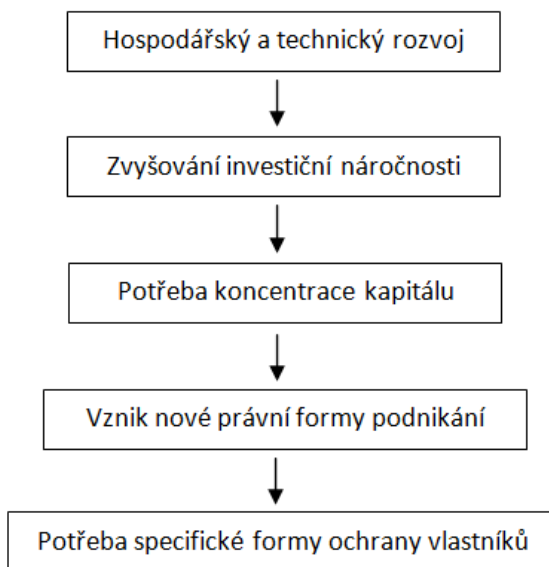
3.1 Vývoj externího auditu

3.1.1 Vývoj auditu ve světě

Rozvoj auditu v první polovině 19. století souvisel zejména s obdobím industrializace, neboli s průmyslovou revolucí, v nejvyspělejších evropských státech, a to zejména ve Velké Británii. Inovace procesů, zdokonalení výroby, vyšší investiční náročnost, vznik nové právní formy podnikání² a s tím související rostoucí velikost podniku či potřeba koncentrace kapitálu znamenaly nutnost kontroly účetnictví a zabezpečení spolehlivosti účetních systémů (Obr. 1). V následujících pasážích je popsán vývoj auditingu ve významných státech světa. (Králíček, Müllerová, 1998)

¹ Odtud s největší pravděpodobností vznikl později používaný termín audit. Slovo poslouchat se totiž do latiny přeloží jako *audire*.

² Vznik akciové společnosti. Majitelé podniku se přestali podílet na vedení podniku a tato pravomoc byla přidělena managementu. Ten ale neměl vždy stejný cíl jako právě majitel podniku, tudíž kontrola - audit informoval vlastníky společnosti o pravdivých informacích týkajících se hospodaření.



Obr. 1 Faktory ovlivňující vznik auditorské profese.
Zdroj: Vlastní práce; Auditing, 1998.

3.1.1.1 Velká Británie

Kolébkou auditu bývá označována Velká Británie. Jak uvádí Králíček, Müllerová (1998), již v roce 1844 bylo v zákonu o akciových společnostech³ ustaveno právo akcionářů kontrolovat bilanci společnosti. Jednomu či více akcionářům se tedy dostalo práva prověřovat například účetní knihy či výkazy dané společnosti. Zpráva akcionáře⁴, jenž kontrolu vykonával, pak byla zasílána ostatním společníkům a uložena v Registru akciových společností. Nutno dodat, že žádný kontrolu provádějící akcionář nemusel mít odborné znalosti či vzdělání, které by ho opravňovalo k prověřování dokumentů společnosti.

Zákon *Companies Act 1856* vydaný o několik let později pak tuto kontrolní činnost postavil na dobrovolnou, nikoli povinnou úroveň. (Králíček, Müllerová, 1998)

Jak dále uvádí Králíček, Müllerová (1998), změna nastala až v roce 1900, kdy byla zákonem *Companies Act 1900* ustanovena povinnost provádění auditu společnosti. Nicméně ani v této době nemusela osoba vykonávající audit disponovat odbornými znalostmi o auditorské činnosti. Jedinou podmínkou byla nezávislost auditora na auditované společnosti. Důraz byl kladen zejména na správnost firemních výkazů a odhalení jejich možných chyb, které by potenciálně mohly vést k poškození akcionářů a s tím souvisejícího majetku podniku. Hodnocení rozvahy bylo založeno na principu „*truth and correctness*“⁵.

³ Companies Act 1844.

⁴ V nynější době se jedná o auditorskou zprávu.

⁵ Účetní výkazy měly být pravdivé a bezchybné.

Zákon *Companies Act 1948* uložil nově vzniklým právním formám podnikání – akciovým společnostem, povinnost předkládat ke kontrole nejen účetní rozvahy, jako tomu bylo doposud, ale také výkazy zisku a ztrát. Dalšími novými povinnostmi bylo například sestavování konsolidovaných účetních výkazů, informování veřejnosti, zejména pak potenciálních investorů, o základních principech účetnictví. Se zákonem z roku 1948 se změnilo i pojetí „*truth and correctness*“ na „*true and fair view*“, neboli pravdivé a věrné zobrazení kontrolovaných záznamů. Zákon *Companies Act 1948* dále reagoval na nárůst informací zapříčiněného vznikem velkých společností a jejich významnosti pro třetí osoby tím, že zavedl funkci účetního znalce. Správné vedení účetních knih, jejich korektní zobrazení v sestavené rozvaze, výkazu zisku a ztrát, zjišťování pravdivého a věrného obrazu o výkonnosti společnosti a její finanční situaci mohla tedy vykonávat pouze osoba odborně kvalifikovaná. Dá se říci, že pravidla uvedená v *Companies Act 1948* platí ve Velké Británii dodnes. (Králíček, Müllerová, 1998)

V následujícím právním předpisu – *Companies Act 1967* byly pouze formálně upraveny některé pasáže zákona z roku 1948. Rozšířily se kupříkladu pravomoci auditora, který se v daných situacích mohl vyjádřit i k výkazům, jež nespádaly do vyhlášených principů. Nutností byla kontrola účetní závěrky i z hlediska platných právních norem. Ze zákona rovněž vyplynulo posílení postavení „*true and fair view*“, které se stalo nadřazeným kritériem při interpretování obecně uznávaných účetních principů.

Vliv na oblast auditingu ve Velké Británii mělo dle Králíčka, Müllerové (1998) vydání *Statements of Standards Accounting Practise* z roku 1971. Auditóři kontrolující účetní výkazy museli ještě před vydáním svého výroku zkontrolovat, zda dané účetnictví a výkazy odpovídaly příslušným standardům a v případě nesouladu lépe přispívaly k dosažení cíle „*true and fair view*“.

Během let 1976 až 1985 byly publikovány další čtyři zákony spadající pod *Companies Act*. Tyto právní předpisy přinesly nové změny v oblasti auditingu. Jednalo se například o detailní usnesení pojednávající o jmenování, odvolání, odstoupení auditora a jeho profesní kvalifikaci. Povinností auditora bylo kontrolovat informace dodané managementem velkých společností⁶ a ověřovat údaje uvedené ve výročních zprávách. Novým pravomocí auditorů se stalo získání přístupu nejen k účetním knihám či písemným dokumentům společnosti, ale i vyžadování takových informací od zaměstnanců podniku, které byly nezbytné k prověření výkazů a ostatní zkoumané dokumentace. (Sedláček, 2006)

3.1.1.2 USA

Praktiky a postupy prověřování účetních výkazů používané ve Spojených státech amerických byly nejdříve značně ovlivněny auditorskou činností ve Velké Británii. Ve Spojených státech totiž neexistoval podobný právní předpis jako právě ve Velké

⁶ Malé a střední firmy definované obratem, objemem majetku a počtem zaměstnanců, byly zákonem *Companies Act 1981* vyřazeny z povinnosti plného auditu.

Británii, jenž by odhaloval chyby v účetnictví a chránil tak majetek vlastníků společností.

První právně ustanovená úprava auditu ve Spojených státech amerických byla publikována až v roce 1917, tedy téměř o tři čtvrtě století později než ve Velké Británii. Dle Sedláčka (2006), bulletin Federální rezervy vydaný v tomto roce byl nazván jako *Memorandum o auditech rozvahy* a jeho primárním cílem bylo podpořit jednotný účetní systém. Též se měl stát návodem, jaký postup použít při ověřování rozvahy podniku.

V roce 1992 vznikla organizace pod názvem *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*⁷. Na základě informací z internetových stránek instituce můžeme říci, že dodnes podporuje nejen kulturní rozmanitost v rámci auditorské profese či vzdělávání svých členů, ale také vybízí americké podniky k etickému chování a prostřednictvím nezávislých analýz informuje veřejnost o klíčových finančních a obchodních záležitostech. (aicpa.org, 2015)

Významná změna upravující oblast auditu nastala v bulletinu *Verifikace finančních výkazů* z roku 1929, který již neodkazoval pouze na účetní rozvahu, ale i na účet zisků a ztrát⁸. (Králíček, Müllerová, 1998)

30. léta 20. století se nesla ve znamení velké hospodářské krize. Vedla se řada diskuzí, hledal se původ této krize. Možná příčina byla spatřována i v nedostačující vypovídací schopnosti účetních výkazů a jejich nevěrohodnosti. V reakci na tuto skutečnost byla v roce 1934 zákonem ustanovena Komise pro burzy cenných papírů, jejímž cílem bylo jednak stanovit pro společnosti registrované na burze účetní metody a zásady, ale také určit formy sestavování výkazů. Zároveň byla zákonem o burzách cenných papírů⁹ uložena povinnost každoročně prověřovat účetní výkazy prostřednictvím nezávislého externího auditora. (Sedláček, 2006)

3.1.1.3 Francie

Sedláček (2006) udává, že ačkoli se profese kontrolora datuje již od roku 1863, orgán auditorské profese je záležitostí nedávnou.

Reakcí na finanční skandály bylo v roce 1935 rozšíření auditorských pravomocí. Auditóři nejdříve museli projít schvalovací procedurou a až po rozhodnutí apelačního soudu mohli vykonávat svou profesi.

Po skončení druhé světové války byla ve Francii provedena reforma kontroly účetnictví, jejímž důsledkem mělo být obnovení stavu ekonomiky. (Králíček, Müllerová, 1998)

Jak dále dokládá Králíček, Müllerová (1998), během 80. let 20. století došlo k další modernizaci a standardizaci účetních systémů. Auditorům se rozšířil obsah i oblast jejich působení a novou povinností bylo uchovávání auditorských zpráv u obchodních soudů.

⁷ Dále jen AICPA.

⁸ Do popředí se dostaly ekonomické ukazatele, jako byl čistý zisk nebo provozní výkony. Tyto údaje byly zaznamenány i ve „výsledovce“, účet zisků a ztrát tudíž získal stejné postavení jako rozvaha.

⁹ Securities Exchange Act of 1934.

V roce 1969 vznikla Národní komora auditorů, jež zajišťuje vzdělávání svých členů a vykonává dohled nad auditorskou profesí.

3.1.2 Česká republika

Historie auditu v České republice, respektive v Československu, nesahá do minulých století jako v některých jiných státech. Počátek auditorské činnosti spadá do roku 1989, kdy byla vydána vyhláška č. 63/1989 o ověřovateli a jejich činnosti. Vrba (2013) uvádí, že první profesní organizací, jež vznikla na základě tohoto právního předpisu, byla Unie účetních ČSFR tvořená odborníky z oboru účetnictví.

V roce 1992 byla výše uvedená vyhláška nahrazena zákonem č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky¹⁰. Tento zákon definuje všechna důležitá pravidla týkající se oblasti auditu. KAČR na svém sněmu v roce 1993 stanovil mimo jiné výbory či řády, jež jsou nutné pro výkon činnosti komory. (Vrba, 2013)

Během následujících deseti let prošel zákon několika novelizacemi a v roce 2004 byl doplněn tak, aby byla zajištěna harmonizace s pravidly Evropské unie. (Sedláček, 2006) Společnosti obchodující na burzách států Evropské unie mají povinnost dodržovat při sestavování účetních výkazů International Financial Reporting Standards (IFRS)¹¹.

Mezi používané standardy patří také Generally Accepted Accounting Principle¹², neboli US GAAP. Tyto normy používají podniky pohybující se na burzách v USA. (finance.cz, 2015)

3.2 Vývoj interního auditu

3.2.1 Vývoj interního auditu ve světě

Jak uvádí Sedláček (2006), kontrola uvnitř společnosti byla vždy důležitou součástí řízení podniku. Dohled nad jednotlivými činnostmi a procesy se odvíjel od idejí podnikatelů nebo vedení společnosti.

Výrazný rozvoj interního auditu byl úzce spjat s nárůstem účetních informací v 19. století. Nejen rostoucí velikost společností, zvyšující se počet jejich zaměstnanců či obrat zapříčinily vznik i jiného ověřování účetnictví než pouze externího. Vnitřní stav procesů byl posuzován zmocněnými pracovníky daného podniku neboli interními auditory. (Dvořáček, 2003)

Dle Schránila a Tvrdoně (2010) lze za počátek systematického provádění interní kontroly považovat přelom 30. a 40. let 20. století. Interní auditoři se zabývali kontrolou účtů, revidováním ekonomické a finanční situace a eliminací potenciálních podvodů či omylů. (Dvořáček, 2003) Změna a rozšíření oblasti jejich působení nastaly po roce 1929, jenž se nesl ve znamení pádu burzy v New Yorku. Po celém

¹⁰ Dále jen KAČR.

¹¹ Mezinárodní standardy finančního účetnictví.

¹² Všeobecně uznávané účetní principy.

světě se poté zvýšila odpovědnost managementu za předložení korektních finančních informací, přičemž velký důraz se kladl na ověření právě finančních a účetních procesů. Ke kontrole těchto činností byli zmocněni právě kontroloři účtů, jejichž úkolem bylo dosažení efektivnosti jednotlivých činností. (Sedláček, 2006).

Další změna v pojetí interního auditu nastala během druhé světové války. Růst firem, válečný stav, přísnější zákony nebo rozšíření komunikace ve světovém měřítku totiž nutily americké firmy přemýšlet o tom, jak ve společnostech udržet efektivní řízení. K udržení jejich existence bylo nutné nalézt úspory a právě interní audit se jevil jako nejlepší řešení. Interní auditor poskytoval vedení zprávy o podnikových procesech a o dění ve společnosti. Tím, že auditor předkládal managementu informace i o příčinách dění v podniku, tím více firem začalo vytvářet útvar interního auditu. (Schránil, Tvrdoň, 2010)

Interní audit byl v roce 1941 uznán jako samostatná disciplína a díky několika interním auditorům vznikl Institut interních auditorů (IIA)¹³. Tato organizace se zabývá zejména profesionální úrovní interního auditu, neboť vydává směrnice, standardy či etický kodex, dále pak formou konferencí a školení rozšiřuje znalosti auditorů a v neposlední řadě se věnuje propagaci profese interního auditora. (Sedláček, 2006)

Další organizace interních auditorů, Evropská konfederace institutů pro interní audit (ECIIA)¹⁴, vznikla v roce 1982 jako důsledek snahy o sjednocení přístupu k otázkám interního auditu v Evropě. Podobně jako IIA má tato instituce za cíl sdílet se svými členy poznatky a zkušenosti nebo rozvíjet a podporovat profesionální interní audit. ECIIA se též zabývá zajištěním jednotného styku mezi svými členy a Evropskou unií a usiluje o vytvoření celosvětové organizace, jež by zastřešovala všechny instituce věnující se internímu auditu. (Dvořáček, 2003)

V 70. letech 20. století nastal v USA opět posun v činnostech interního auditora¹⁵. Zákon o praktikách zahraniční korupce stanovil společnostem povinnost vytvořit systém vnitřních kontrol, jenž by zahrnoval chránění aktiv podniku, přesné a pravidelné doložení účetních transakcí a dalších vykazovaných činností. Zodpovědným orgánem za dodržování efektivního systému byl ustanoven management společnosti. (Schránil, Tvrdoň, 2010)

Následující 80. léta znamenala gradaci problémů týkající se neexistence společné metodiky interního auditu. Profesionální organizace z tohoto důvodu vytvořily výbor COSO¹⁶ a v roce 1992 tento výbor vydal zprávu obsahující jednotnou metodiku. (Schránil, Tvrdoň, 2010)

3.2.2 Česká republika

Profese interního auditu se do České republiky dostala až během pronikání mezinárodních společností na český trh, a je tudíž profesí poměrně mladou. Z počátku

¹³ Dále jen IIA.

¹⁴ Dále jen ECIIA.

¹⁵ Změna v činnostech interního auditu byla reakcí na aféru Watergate.

¹⁶ Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission.

byla vnitřní kontrola uplatňována především v bankách a v dalších finančních institucích. Povinnost bank vytvořit útvar, jenž se zabývá interním auditem, je dána zákonem od roku 2002. (Frýbort, 2014)

Stejně jako v jiných státech, i v České republice sdružuje interní auditory organizace s názvem Český institut interních auditorů¹⁷. Tato organizace, jež podle Dvořáčka (2003) vznikla v roce 1994, má za úkol mimo jiné shromažďovat interní auditory, rozšiřovat jejich znalosti nebo spolupracovat se zahraničními institucemi. ČIIA poskytuje také poradenskou službu firmám, které zavádějí interní audit.

¹⁷ Dále jen ČIIA.

4 Externí audit

4.1 Koncepce externího auditu

Vymezení pojmu audit není zcela jednotně definováno, v různých publikacích najdeme různé interpretace. Pro příklad je níže uvedeno několik formulací.

- „Ověřování účetních závěrek nebo konsolidovaných účetních závěrek a výročních zpráv nebo konsolidovaných výročních zpráv.“ (Zákon o auditorech, 2009)
- „Audit je analýza, k níž přistupuje nezávislý externí znalec v podniku s cílem vyjádřit svůj podložený názor na přesnost a pravdivost rozvahy a výsledovky. Z ní pak přirozeně vyplýne ověření účetních informací.“ (Raffegaue, Dufils, Ménonville, 1996, s. 11)
- „Audit je systematický proces objektivního získávání a vyhodnocování důkazů, týkajících se informací o ekonomických činnostech a událostech, s cílem zjistit míru souladu mezi těmito informacemi a stanovenými kritérii a sdělit výsledky zainteresovaným zájemcům.“¹⁸ (Ricchiute, 1994, s. 23)

Audit jako systematický proces nemůže být dle této definice prováděn bez jakékoli přípravy, nejedná se tedy o nahodilý jev.

Díky definici dle Ricchiuta (1994) můžeme také uvést, že auditor provádějící kontrolu účetnictví může vyžadovat od společnosti takové výkazy a dokumentace, které považuje za nutné, a díky nimž je schopen vydat výrok auditora.

Auditorská zpráva pojednává o shodě daných účetních výkazů a dokumentace s právními předpisy dané země a také s účetními standardy, kterými se zkoumaná firma řídí.

Na základě uvedených definic lze tedy audit obecně vnímat jako prostředek, jehož prostřednictvím zkoumající osoba ujišťuje druhou osobu o stavu nebo podmínkách určitého objektu. Nutnost kontroly určitého předmětu můžeme spatřovat v pochybnostech subjektu o kvalitách či správnosti zkoumané skutečnosti či v nemožnosti eliminovat nejistoty pomocí vlastních sil. Tento pohled umožňuje představit si pod pojmem audit mnoho činností, jež splňují právě obecný význam auditu. (Higson, 2003)

V konkrétnějším významu, jenž je dle Sedláčka (2006) veřejně povědomější, znamená audit zejména kontrolu účetnictví a s ním spojenou účetní závěrku či výroční zprávu.

4.2 Význam a cíl externího auditu

Jak již bylo řečeno v kapitole věnující se historickému vývoji oblasti auditingu, auditor prostřednictvím svého výroku vydává stanovisko týkající se poctivosti a věr-

¹⁸ Definice dle American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).

nosti účetních informací, které mu poskytnou zainteresované subjekty. Jinak řečeno, význam auditu spočívá v potvrzení, či vyvrácení principu „*true and fair view*“. Následující tabulka (Tab. 1) poskytuje detailnější představu významu tohoto principu.

Tab. 1 Význam principu „*true and fair view*“.

„ <i>true</i> “	účetní závěrka je věcná, odpovídá účetním standardům a příslušným právním předpisům, v souladu s podkladovými materiály
„ <i>fair</i> “	účetní závěrka jasně, nestranně a objektivně odráží obchodní podstatu transakcí účetní jednotky

Zdroj: Vlastní práce; ACCA F8 Audit and Assurance (International), 2009.

Ověřené výkazy a informace obsažené v nich by měly sloužit pro rozhodování uživatelů těchto informací, ať už se jedná o osoby uvnitř nebo vně společnosti.

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že smyslem externího auditu není potvrzení bezvýhradní bezchybnosti účetních informací, dodržování veškerých právních norem, ani odhalení všech nesprávností a podvodů, jež by mohly uvést uživatele informací v pochybnosti či omyl. (Králíček, Müllerová, 1998; Schránil, Tvrdoň, 2010)

Primární cíl souvisí s poskytnutím věrného a poctivého obrazu účetních výkazů. Z tohoto důvodu jej Sedláček (2006) spatřuje ve zvýšení věrohodnosti těch účetních informací a dokumentů, jež jsou společností povinně zveřejňovány a slouží tak i osobám mimo auditovanou společnost.

Králíček, Müllerová (1998) uvádějí i druhotný cíl, který podle nich představuje prevenci proti vzniku chyb v účetnictví a podvodům. Jako důležitou vidí i výchovnou a poradenskou činnost a celkové zkvalitnění procesu řízení.

4.3 Regulace externího auditu

4.3.1 Právní úprava

Povinnost ověřování účetní závěrky vyplývá ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, těm účetním jednotkám akciové společnosti, jejíž

- aktiva celkem přesahují 40 000 000 Kč¹⁹,
- roční úhrn čistého obratu činí více než 80 000 000 Kč²⁰,
- zjištěný průměrný stav zaměstnanců během účetního období převyšuje počet 50.

Mimo akciové společnosti mají povinnost provádět externí audit také ostatní obchodní korporace, pokud ke konci rozvahového dne účetního období překročily minimálně dvě ze tří uvedených podmínek. Ověřovat účetní závěrku musí i ty

¹⁹ Celkový úhrn aktiv neupravený o rezervy, opravné položky a odpisy majetku.

²⁰ V rámci čistého obratu bereme v potaz výši výnosů sníženou o prodejní slevy a počet měsíců, po které trvalo dané účetní období.

účetní jednotky, kterým to nařizuje zákon o účetnictví či jiný právní předpis. (Zákon o účetnictví, 1991)

Mezi další právní předpis, jímž se externí audit, konkrétně externí auditoři, musí řídit, řadíme zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších znění²¹. Tento zákon zapracovává předpisy Evropské unie (Schránil, Tvrdoň, 2010) a upravuje oblasti týkající se postavení a činností jak samotných auditorů, tak i auditorských společností a asistentů auditora. Zabývá se též postavením a působením Komory auditorů České republiky a Rady pro veřejný dohled nad auditem. (Zákon o auditorech, 2009)

4.3.2 Komora auditorů České republiky

Zákonem zřízená organizace Komora auditorů České republiky byla založena v roce 1993 s cílem spravovat auditorskou profesi. Pouze auditoři a auditorské společnosti vedené touto organizací mají oprávnění vykonávat audity účetních závěrek společností. (kacr.cz, 2015)

Mezi významné činnosti a funkce Komory auditorů patří například (Zákon o auditorech, 2009; kacr.cz, 2015):

- vedení a zveřejňování seznamů auditorů, jejich asistentů a auditorských společností,
- organizování auditorských zkoušek,
- zajišťování vzdělávacích akcí v rámci přípravy k auditorské zkoušce a nabídka průběžného vzdělání stávajícím auditorům, asistentům a auditorským společnostem,
- vydávání auditorských oprávnění,
- kontrola provádění činností auditorů,
- rozhodování o kárných opatřeních či zákazu výkonu činnosti auditora,
- vydávání auditorských směrnic a vnitřních předpisů Komory auditorů,
- spolupráce s tuzemskými i zahraničními institucemi a profesními organizacemi,
- vydávání odborných příruček pro auditory a publikace časopisu Auditor,
- spravování internetových stránek věnující se problematice auditingu²²,
- člen Národní účetní rady a mezinárodních profesních organizací IFAC a FEE.

Výše uvedené činnosti mají v pravomoci jednotlivé orgány Komory auditorů České republiky. (kacr.cz, 2015)

Nejvyšším orgánem Komory je *Sněm*. Jeho úkolem je zvolit čtrnáct členů Výkonného výboru, kteří řídí a kontrolují úkony Komory. V rámci sněmu se volí též auditor účetní závěrky Komory.

Výkonný výbor má statut nevyššího výkonného orgánu Komory auditorů. Činnost zvolených členů je upravena zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech a vnitřními

²¹ Tento zákon nahradil zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech.

²² www.kacr.cz a www.auditing.cz. Za jiné domény není Komora auditorů odpovědná.

předpisy profesní organizace. Výkonný výbor volí ze svých řad prezidenta Komory či ředitele úřadu. Při výkonu činnosti pomáhají výboru odborné výbory a pracovní skupiny.

Mezi další významný orgán Komory patří jedenáctičlenná *Dozorčí komise* s kontrolní funkcí. Mezi její povinnosti patří dohled nad výkonem činnosti auditorů, dodržování příslušných právních a vnitřních předpisů.

Důležitým orgánem v případě porušení povinností auditora je *Kárná komise*. Sedm jejích členů provádí kárná řízení a zkoumá porušení zákona, auditorských směrnic či předpisů Komory auditorů. Na základě zjištění má právo uložit kárná opatření v souladu se zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech.

Komora auditorů České republiky má také svůj *Úřad*. Úřad vedený ředitelem zajišťuje administrativu celé organizace. Sekretariát a jednotlivá oddělení se starají o vnější vztahy, vzdělávání svých členů nebo auditorské zkoušky. Existují také oddělení zabývající se kontrolou kvality.

4.3.3 Etický kodex

Etický kodex ustanovený zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů, je dle Staňka (2013) nejvýznamnějším prvkem auditorské profese.

Důvodem vzniku etických norem byla skutečnost, že uživatelé informací auditorů požadují auditorské služby na co nejvyšší odborné úrovni a v souladu s mezinárodními etickými požadavky. Těchto požadavků mělo být dosaženo právě harmonizací pravidel chování. Další příčinou vzniku etického kodexu bylo členství Komory auditorů České republiky v Mezinárodní federaci účetních (IFAC). Federace požadovala nejen odbornost, ale také dodržování etických pravidel všemi jejími členy. Z tohoto důvodu přijala i Komora auditorů Mezinárodní etický kodex auditorů, který zavazuje auditory především k nezávislosti, objektivitě, profesnímu jednání a důvěrnému zacházení s informacemi. (Müllerová, 2013)

První etický kodex vstoupil v platnost v roce 1996. Od té doby prošel několika změnami a byly do něho zahrnuty již zmiňované požadavky IFAC. Aktualizované znění vstoupilo v platnost v roce 2011 a jedná se o rozsáhlý předpis rozdělený do tří částí pojmenovaných dle písmen A, B a C. Blíže se tomuto tématu věnuje kapitola o osobě externího auditora. (Etický kodex pro auditory a účetní znalce, 2011)

4.4 Auditor

„Externí auditor je fyzická nebo právnická osoba zapsaná do seznamu auditorů. Externí auditor musí být nezávislý jak na státních orgánech, tak na vedení auditované společnosti i na ostatních zájmových skupinách.“ (Dvořáček, 2003, s. 18)

Funkce auditora je upravena zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Etické požadavky na tuto profesi jsou pak detailně vysvětleny v Etickém kodexu pro auditory a účetní znalce. (Etický kodex pro auditory a účetní znalce, 2011)

Mezi cíle auditora patří podle směrnice ISA 700 zejména vyvození závěrů na základě důkazních informací, které auditor následně zformuluje ve formě výro-

ku k účetní závěrce. Své stanovisko pak jasně vyjádří v písemné zprávě. (kačr.cz, 2009)

4.4.1 Zákon o auditorech

Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, vymezuje oblasti od auditorské zkoušky přes povinnosti auditora až po zákaz výkonu funkce.

Auditorskou zkoušku musí uchazeč vykonat z několika okruhů, které jsou dány zákonem. Možnost osvobození od určité části je možná v případě, kdy uchazeč vykonal srovnatelnou zkoušku v členském státě Evropské unie.

V případě, že žadatel úspěšně složí auditorskou zkoušku a splní zákonem stanovené požadavky, umožní mu Komora auditorů České republiky složit slib auditora. Poté je Komorou uchazeči vydáno auditorské oprávnění a tento auditor je zapsán do seznamu auditorů. Oprávnění je za splnění daných podmínek uděleno i obchodní společnosti.

Auditorovi vyplývají ze zákona určitá práva a povinnosti. Mezi některé z jeho povinností patří jednak řídit se zákony a dalšími předpisy, ale též informovat příslušné orgány a instituce, pokud při výkonu své činnosti zjistí porušení předpisů nebo pokus o trestný čin. Na druhé straně auditorovi plyne ze zákona právo vyžadovat po auditované účetní jednotce veškeré dokumenty, které jsou nezbytné pro řádné provedení činnosti. Statutární auditor²³ je dokonce oprávněn vyžádat si potřebnou dokumentaci také u bankovních institucí, věřitelů a dlužníků. Po provedení povinného auditu vydá auditor písemnou zprávu obsahující mimo jiné náležitosti zejména tzv. výrok auditora. Ten je vyjádřením stanoviska, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz účetnictví.

V právním předpisu najdeme i zmínku o nutnosti dodržování etického kodexu, s nímž souvisí nezávislost auditora na auditované osobě a zachování mlčenlivosti o veškerých skutečnostech, jež nejsou známy veřejnosti.

V případě porušení zákonné či jiné povinnosti nebo auditorských standardů může být v rámci kárného řízení auditorovi uloženo kárné opatření v podobě napomenutí, pokuty, dočasného, nebo trvalého zákazu výkonu auditorské činnosti. (Zákon o auditorech, 2009)

4.4.2 Etický kodex pro auditory a účetní znalce

Jak již bylo řečeno výše, Etický kodex je rozdělen do tří částí. Pro auditory jsou stěžejní první dvě kapitoly – část A a část B. Část C je primárně určena účetním znalcům, avšak v některých specifických případech se jí mohou řídit i auditoři. (Etický kodex pro auditory a účetní znalce, 2011)

Část A zavádí základní principy etického chování auditorů, povinnost ctít principy, jakými jsou integrita, objektivita, odborná způsobilost a řádná péče, důvěrný charakter jednání a v neposlední řadě také profesionální jednání. Tento oddíl dále

²³ Auditorská společnost musí zvolit alespoň jednoho statutárního auditora, jenž je odpovědný za provedení audit v určité společnosti.

definuje několik kategorií hrozeb, zabezpečovací prvky k odstranění nežádoucích jevů a stanovuje koncepční rámec, jenž je auditor povinen dodržovat při identifikaci hrozeb, jejich vyhodnocení a přijímání opatření, jež zcela, či částečně tyto hrozby eliminují. (Etický kodex pro auditory a účetní znalce, 2011)

Část B je pak návodem, jak mají auditoři postupovat při využívání koncepčního rámce. V této části jsou uvedeny příklady situací, v nichž se auditor může ocitnout, a ve kterých mohou vzniknout zmiňované hrozby ohrožující základní principy. Jsou zde popsány okolnosti hrozeb týkající se například:

- získávání zakázek,
- změn auditora,
- odměňování za vykonanou práci,
- příbuzenských vztahů,
- zaměstnaneckého poměru u auditního klienta, či
- darů a pohostinnosti.

4.5 Průběh auditu

Průběh externího auditu můžeme i přes absenci jednotného postupu rozdělit do několika kroků. Díky Dvořáčkovi (2003), Králíčkoví, Müllerové (1998) a Sedláčkovi (2006) lze vyvodit jednotlivé fáze procesu auditu. Jedná se o:

- činnosti prováděné před uzavřením zakázky,
- plán auditu,
- audit,
- post-auditní činnost,
- zprávu auditora.

4.5.1 Činnosti před uzavřením zakázky

V první části celého procesu musí potenciální auditor zhodnotit určitou míru rizika, jež pro něho plyne z případného přijetí zakázky. Vystavuje se těmto typům rizika (Králíček, Müllerová, 1998):

- riziko ztráty dobré pověsti,
- riziko zakázky,
- riziko neuspokojení klienta.

Jedná se o tedy nebezpečí, že audit vykonávající osoba bude obviněna z jeho neprofesionálního provedení. V takovém případě by byla ohrožena nejen pověst samotného auditora, ale také další možná spolupráce s auditovanou společností. (Králíček, Müllerová, 1996) Jak dále autoři Králíček, Müllerová (1996) uvádí, auditor se dostává do situace, ve které se musí rozhodnout, které riziko je pro něho přípustnější. Rozhoduje se totiž mezi rychlejším přijetím zakázky s menším množstvím informací o auditovaném subjektu na straně jedné, a pozdějším přijetím zakázky s větším objemem informací, ale zato s vyššími náklady na straně druhé.

V druhém uvedeném případě musí navíc auditor počítat také s rizikem, že společnost uzavře smlouvu s jiným auditorem, či auditorskou společností.

V rané fázi dochází též k sestavení auditního týmu či stanovení podmínek dané zakázky. Během jednání obou smluvních stran dochází k jasnému vymezení auditorových služeb s cílem zamezit možným nedorozuměním, která by mohla vzniknout během výkonu činnosti auditora. (Dvořáček, 2005)

Mezi nedílnou součástí před-auditní fáze patří dále poznání auditované společnosti, jejího prostředí nebo uplatňovaných účetních norem a principů. Pro získání potřebných informací auditor jedná s jednotlivými složkami uvnitř podniku – vede rozhovory s vedením společnosti o primárních problémech a na základě dotazování, ale především pozorování získává informace od pracovníků na nižších úrovních řízení. (Frýbort, 2015) Mimo uvedené postupy si auditor opatřuje informace z informačních zdrojů, které můžeme dělit na dva typy, a to (Králíček, Müllerová, 1996):

- externí – tisk, televize, rozhlas a ostatní média;
- interní – směrnice, dlouhodobé plány, účetní výkazy oddělení.

Jak již bylo řečeno výše, k vytvoření plánu auditu je pro auditora nezbytné poznat účetní systém podniku. V tomto případě mluvíme o pochopení nejen účetních dokumentů nebo postupů při zpracování účetních dokladů, jak uvádí Králíček, Müllerová (1996), ale také o porozumění prostředí výpočetní techniky. (Sedláček, 2006) Pod tímto pojmem si můžete představit schopnost auditora poznat hardware a software používaný klientem a také přidělování práv a odpovědnosti v rámci zpracování informací.

Posledním a velmi důležitým úkolem auditora, který musí ještě před uzavřením samotné zakázky vykonat, je určení hladiny významnosti. (Králíček, Müllerová, 1996) Na základě auditorské směrnice ISA 320 je určitá skutečnost definována jako významná, pokud „její opomenutí nebo zkreslení může ovlivnit ekonomické rozhodování uživatelů účetní závěrky. Významnost závisí na velikosti položky nebo chyby posuzované v konkrétních podmínkách jejího opomenutí či zkreslení.“ (ISA 320, 2005, s. 347) Významnost stanovuje sám auditor a jak dále směrnice ISA 320 uvádí, auditor tak koná na základě svého profesionálního úsudku. (ISA 320, 2005)

4.5.2 Plán auditu

Potenciální nepřesnosti a chyby mohou vzniknout během účtování v průběhu celého roku nebo v rámci přípravy účetní závěrky. V první fázi plánování auditu je tedy nutností auditora stanovit auditorské riziko. Tímto termínem rozumíme nebezpečí vydání neodpovídajícího výroku o účetní závěrce, jež obsahuje podstatnou nesprávnost. Rozlišujeme tři druhy tohoto rizika (Králíček, Müllerová, 1996; Sedláček, 2006):

- přirozené riziko – riziko vzniku nesprávnosti při neodpovídající kontrole zůstatků účtů nebo účetních operací;

- kontrolní riziko – kontrolní systém společnosti nezabrání vzniku nesprávnosti, nebo ji neopraví;
- zjišťovací riziko – auditorem neodhalená nesprávnost.

Auditor musí dále zajistit efektivnost celého auditu a naplánovat, jaký přístup při výkonu auditu využije. (ISAE 3000, 2005) Na výběr má testy vnitřních kontrol a testy věcné správnosti. Pokud zhodnotí systém vnitřní kontroly za fungující a dostačující, testy věcné správnosti provede pouze v nezbytném měřítku. Naopak v případě nedůvěry ve vnitřní kontrolu použije testy věcné správnosti ve větším rozsahu. (Sedláček, 2006)

Součástí aplikace auditorských postupů bývá často výběr testovaných položek z určitého souboru. Auditor se proto musí rozhodnout, jaké množství dat je důležité pro získání důkazních informací. Na výběr má několik možností (ISA 530, 2004):

- 100% testování – prozkoumání všech položek transakcí či zůstatků účtů;
- výběr určitých položek - často se jedná o položky klíčové, přesahující významnou částku, či položky, díky nimž auditor získá další potřebné informace;
- výběr vzorku – náhodný nebo systematický výběr může auditor použít, pokud lze charakteristiku testované položky vztáhnout i na ostatní položky v daném souboru dat;
- kombinace uvedených možností.

4.5.3 Audit

Na plán auditu, jenž by měl brát v potaz veškeré důležité okolnosti, navazuje provedení samotného auditu. Tato fáze se zabývá testováním a posouzením (Králíček, Müllerová, 1996):

- spolehlivosti vnitřních kontrol,
- věcné správnosti,
- účetní závěrky.

Dle Sedláčka (2006) provádí auditor *testy spolehlivosti* vnitřních kontrol s ohledem na míru kontrolního rizika. Jak již bylo řečeno výše, toto riziko souvisí s neschopností systému odhalit potenciální nesprávnost. Podle auditorské směrnice ISA 520 je obecně tato metoda vhodnější v případě kontroly velkého objemu transakcí, u nichž je předpoklad pro předvídatelný trend. (ISA 520, 2009) Prostřednictvím analýzy kontrolních postupů, monitorovacích činností, ale také programové kontroly auditor potvrzuje, nebo vyvrací funkčnost kontrolní systém účetní jednotky a na základě výsledku tohoto testování se rozhoduje o dalším postupu. V případě účinnosti systému může auditor zvolit provedení následných testů věcné správnosti pouze na základní úrovni. (Králíček, Müllerová, 1996)

Testy věcné správnosti rozděluje Sedláček (2006) na analytické a testy detailních údajů.

Analytické testy věcné správnosti jsou dle směrnice ISA 320 založeny na porovnávání finančních údajů auditované účetní jednotky se srovnatelnými daty

z předchozích období, očekávanými výsledky společnosti nebo s odhadu auditora. V některých případech bývá zvolen postup srovnávání podnikových dat s podobnými informacemi v sektoru podnikání, v němž se daná společnost pohybuje. (ISA 320, 2009)

Účelem *testů detailních údajů* je ověření věcné správnosti zůstatků, ať už na syntetických a analytických účtech nebo na zaúčtovaných operacích v situaci, kdy není možné použít analytické testy. (Sedláček, 2006; ISA 320, 2009) Podle Králíčka, Müllerové (1996, s. 74) ověřuje auditor ty informace, „*které je možno odvodit ze všech nebo pouze z některých položek obsažených v množině operací tvořících daný zůstatek účtu.*“ Pokud během testování auditor nezjistí významné nesrovnalosti, může vyvodit závěr, že zkoumaná množina výrazně neovlivňuje účetní závěrku. (Králíček, Müllerová, 1996)

Posledním úkolem auditora, jenž uzavírá fázi provádění samotného auditu, je *posouzení účetní závěrky*. Dle Sedláčka (2006) a Králíčka, Müllerové (1996) tento úkon představuje:

- zjištění a posouzení průkaznosti a správnosti účetních postupů dané společnosti;
- rozhodnutí o věrném obrazu jejího majetku, finančních zdrojích a hospodaření;
- posouzení úplnosti údajů v účetní závěrce i jejích přílohách.

4.5.4 Post-auditní činnost

Po vykonání samotného auditu následuje shrnutí celého jeho průběhu. Do této fáze řadí Sedláček (2006) zejména:

- posouzení následných událostí,
- posouzení předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky,
- získání prohlášení od vedení společnosti.

Následné události představují podle auditorské směrnice ISA 560 události, ke kterým dojde až po datu účetní závěrky²⁴. Tyto skutečnosti by mohly svou povahou ovlivnit účetní závěrku. Cílem auditora je proto zajistit důkazní informace o tom, v jakém okamžiku byly zjištěny. Právě podle tohoto kritéria dělíme jednotlivé události do tří skupin (ISA 560, 2009):

- události do data vyhotovení auditorské zprávy – v případě zjištění dané okolnosti ještě před vydáním auditorské zprávy existuje povinnost auditora vyhodnotit potenciální riziko, které ze zjištěných skutečností plyne, a pokud to situace vyžaduje, upravit též vydaný výrok;
- události po datu vydání zprávy auditora – auditor není povinen podnikat žádné kroky, ale pokud se jedná o významnou skutečnost ovlivňující jeho výrok,

²⁴ Datum účetní závěrky představuje poslední den posledního účetního období, za něž je účetní závěrka sestavena.

projedná tuto okolnost s vedením společnosti, od něhož si vyžádá stanovisko, popřípadě navrhne upravení účetní závěrky a upraví svůj výrok;

- události po zveřejnění účetní závěrky/předložení zprávy valné hromadě – pokud se auditor dozví o skutečnosti, která existovala již k datu vydání výroku a zároveň by vyžadovala opravu výroku, zvolí auditor stejný postup jako v předchozím případě.

Auditor mimo výše uvedené události posuzuje také časově *neomezené trvání podniku*. (Sedláček, 2009) Směrnice ISA 570 udává, že zhodnocení této problematiky vydává i vedení společnosti a auditor následně na základě tohoto hodnocení a dalších kritérií stanoví, zda neexistuje určitá okolnost, jež by nebyla v souladu s předpokladem nepřetržitého trvání existence účetní jednotky. (ISA 570, 2009) Směrnice dále poskytuje několik příkladů, podle kterých by auditor mohl rozpoznat problém se zmíněným předpokladem. Jedná se například o situaci, kdy závazky jsou vyšší než aktiva, firma není schopna dostát svých závazkům, existují problémy s vyplácením dividend, finančními ukazateli, nebo ztratila významnou pozici na trhu.

Dokumentem, který auditorovi poskytne vedení účetní jednotky, je *prohlášení k auditu*. V něm se vedení vyslovuje ke své odpovědnosti za účetní závěrku, uplatňování platných účetních předpisů a odpovědní pracovníci potvrzují, že jednali na základě nejlepšího vědomí a svědomí. (ISA 570, 2009)

4.5.5 Zpráva auditora

V konečné fázi celého procesu vydává auditor písemnou zprávu obsahující výsledky prováděné činnosti. Auditorská směrnice ISA 700 se zabývá formulací tohoto důležitého dokumentu a stanovuje též jeho povinné prvky. Mimo základní náležitosti, mezi něž patří název práce, informace o auditované účetní jednotce i auditorovi či termín vyhotovení zprávy, obsahuje také následující informace (ISA 700, 2009):

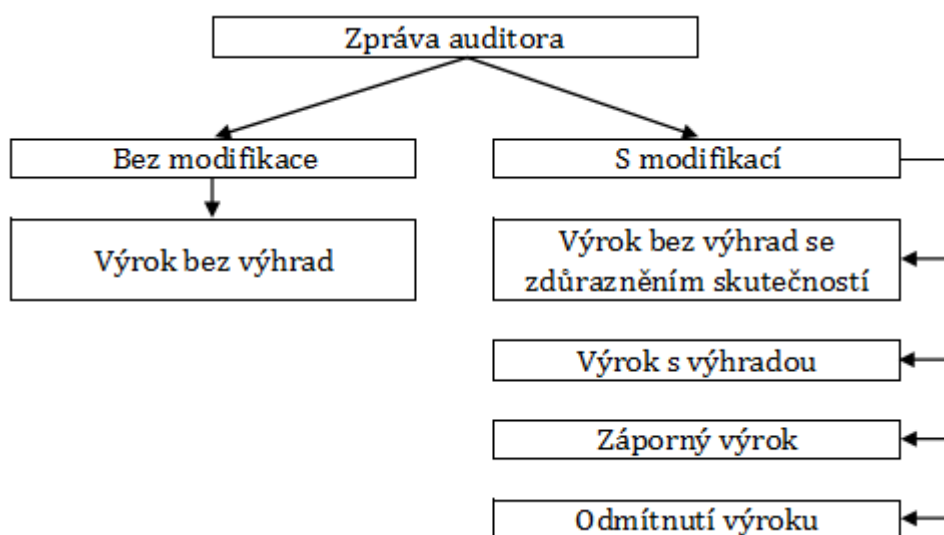
- odpovědnost vedení společnosti za účetní závěrku,
- odpovědnost auditora,
- výrok auditora.

První uvedenou povinnou částí zprávy auditora je popis *odpovědnosti vedení* nebo těch osob v organizaci, které zodpovídají za sestavení účetní závěrky. Tyto osoby musí jednat tak, aby daná účetní závěrka odpovídala mezinárodnímu rámci a neobsahovala významné nesprávnosti způsobené chybou nebo podvodem. (kačr.cz, 2009; Králíček, Müllerová, 1998)

V části věnované *odpovědnosti auditora* musí být popsána povinnost auditora vydat výrok k účetní závěrce a také potvrzení, že auditor během výkonu své činnosti jednal v souladu s mezinárodními auditorskými standardy a tyto směrnice a postupy použil takovým způsobem, aby získal dostatečné množství důkazních informací. (Králíček, Müllerová, 1998; ISA 700, 2009)

Dalším nezbytným bodem zprávy auditora je tzv. *výrok*. V něm auditor formuluje názor na to, zda je „účetní závěrka ve všech významných (materiálních) ohledech sestavena v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví“. (ISA 700, 2009, s. 4) Na základě odpovědi na tuto otázku pak externí auditor vydává zmíněný výrok.

Samotný výrok může mít několik podob. Typy výroků a jejich dělení vyobrazuje následující obrázek (Obr. 2). (daňonline.cz, 2011)



Obr. 2 Varianty výroku auditora.
Zdroj: Vlastní práce; daňonline.cz, 2011.

Následující text vymezuje hlavní rozdíly mezi jednotlivými druhy výroku externího auditora.

- **Nemodifikovaná zpráva auditora**
Zprávu bez modifikace a vyjádření výroku bez výhrad auditor vydává, pokud je účetní závěrka sestavena ve všech významných ohledech v souladu s platným účetním rámcem. (ISA 700, 2009)
To podle Sedláčka (2006) znamená věrný obraz účetní závěrky ve všech ohledech, absenci významných chyb ve vedení účetnictví a případné korektní zveřejnění změn týkajících se účetní politiky společnosti. (Králíček, Müllerová, 1998)
- **Zpráva auditora s modifikací**
Důvodem k vyjádření modifikovaného výroku může být skutečnost, že účetní závěrka obsahuje dle mínění auditora významné nesprávnosti, nebo auditor nezískal dostatečné množství důkazních informací k posouzení věrného a pozitivního obrazu finanční situace podniku. (ISA 700, 2009)
V případě existence určité nejistoty auditora, jež ovlivňuje účetní závěrku, ale zároveň je uvedena v příloze účetní závěrky, může auditor vydat výrok *bez výhrad se zdůrazněním skutečností*. Zmíněnou nejistotou může být podle Sedláčka (2006) například trvající soudní spor nebo závislost účetní jednotky

na jediném dodavateli. Tyto okolnosti prozatím žádným způsobem neovlivňují účetní závěrku daného období, ale v období následujícím by mohly mít vliv na předpoklad jejího časově neomezeného trvání.

Vydání *výroku s výhradou* je relevantní, pokud existují okolnosti, které mají významný vliv na účetní závěrku. Pod tím si můžeme představit situaci, kdy byl auditor nějakým způsobem omezen v průběhu výkonu auditu, ať již svou vinou nebo klientem. (Sedláček, 2006) Dalším důvodem k vydání tohoto rozhodnutí může být rozdílný názor auditora a vedení společnosti na závažnost okolností, jež ovlivňují účetní závěrky. (Králíček, Müllerová, 1998)

Významný nesoulad názorů auditora a zástupců vedení společnosti pak může vést až k *zápornému výroku*. Ten externí auditor vydá v případě, že se s odpovědnými pracovníky podniku neshodne v záležitostech, jež podle něho mají značný vliv na ověřovanou účetní závěrku.

Možnost *odmítnutí výroku* auditor využije v případě zásadního omezení během provádění auditu, to znamená, že není schopen získat dostatek údajů k posouzení účetní závěrky. (Sedláček, 2006)

5 Interní audit

5.1 Koncepce interního auditu

Pojem interního auditu není zdaleka tak různorodý, jako v případě externího auditu. Autoři jednotlivých definic se víceméně shodují v tom, čím se interní audit zabývá. Stejně jako se ale v průběhu několika století vyvíjel interní audit jako samostatná disciplína, měnila se i jeho definice. V této souvislosti mluvíme o tradičním a moderním přístupu. (Sedláček, 2006)

Starší, neboli *tradiční pojetí* interního auditu, znamenalo činnosti, které vykonávali zmocnění a specializovaní pracovníci dané společnosti. Vnitřní kontrola se zaměřovala na ty operace, u nichž bylo nutné zajistit efektivní řízení. Obsah samotného auditu byl určován interními auditory. Jejich úkolem pak měla být analýza a vyhodnocení vnitřní podnikové kontroly s cílem zajistit integritu majetku podniku a informačních systémů, dodržování interních či právních norem. (Dvořáček, 2003)

Postupem času se vyvinulo nové pojetí interního auditu, které se distancovalo od toho, že by vnitřní kontrola znamenala pouze revizi ostatních kontrol v příslušné společnosti. (Sedláček, 2006)

Moderní koncepce vyobrazuje interní audit jako nezávislou vyhodnocovací funkci, jež má za úkol zkoumat a hodnotit činnosti daného podniku. Oproti tradičnímu pojetí určují předmět analýzy řídicí orgány, nikoli interní auditoři. (Sedláček, 2006) Moderní pojetí vnitřní kontroly stanovuje též podmínky, jež jsou spojeny s činnostmi interních auditorů. Dvořáček (2003) má těmito podmínkami na mysli nezávislost, objektivnost, pravdivost a použití určitých metod. Označuje také vnitřní kontrolu jako dynamickou a evoluční profesi, která reaguje na změny v procesech, technologiích, organizační struktuře a zároveň se těmito změnám přizpůsobuje.

Komparace tradiční a moderní koncepce je shrnuta v následující tabulce (Tab. 2) a obsahuje mimo jiné i informace o vnímání funkce interního auditora a jeho autority.

Tab. 2 Porovnání tradiční a moderní koncepce interního auditu.

	Tradiční přístup	Moderní přístup
Charakter funkce	policista	poradce
Autorita	formální	neformální
Zdroj autority	podnikové předpisy	osobní schopnosti
Opatření k nápravě	nátlak	doporučení
Založená	na činnostech	na procesech
Zaměření (hledisko)	auditní	podnikatelské
Osobní perspektiva	kariéerní auditor	možná manažerská pozice

Zdroj: Vlastní práce; Interní audit a kontrola, 2003; Základy auditu, 2006.

V publikacích najdeme opět několik formulací, které již v sobě mají zakomponováno moderní pojetí interního auditu. Pro příklad uvádím dvě z nich.

- „*Interní audit je nezávislé hodnocení různých činností a kontrolních systémů uvnitř organizace. Toto hodnocení má za úkol určit, zda jsou naplňovány přijaté koncepce, postupy, zda jsou dodržovány přijaté standardy nebo zda se plánované úkoly plní efektivně či zda se dosahuje cílů organizace.*“ (Schránil, Tvrdoň, 2010, s. 35)
- Často používanou formulací interního auditu bývá definice schválená radou IIA z roku 1999: „*Interní audit je nezávislá, objektivní, ujišťovací a konzultační činnost zaměřená na přidávání hodnoty a zdokonalování procesů v organizaci. Interní audit pomáhá organizaci dosahovat jejích cílů tím, že přináší systematický metodický přístup k hodnocení a zlepšování efektivnosti řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů a správy a řízení organizace.*“ (Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu, 2011, s. 27)

Z této formulace vyplývá skutečnost, že interní auditor nemusí patřit k zaměstnancům zkoumaného podniku a může být zabezpečován tzv. *outsourcingem*²⁵. I přes tento fakt Schránil, Tvrdoň (2010) uvádí, že vnitřní audit bývá ve většině případů prováděn vyškolenými zaměstnanci dané společnosti.

Jako hlavní iniciátory interního auditu a zároveň i jeho uživatele Schránil, Tvrdoň (2010) radí:

- řídicí orgány – dozorčí rada, představenstvo, vrcholový management,
- provozní management,
- výbor pro audit,
- externí auditory.

Interní auditor podává představenstvu a dozorčí radě zprávu o složkách řízených systémů. Na základě tohoto zjištění vedení společnosti chápe a vyvažuje rizika, provádí jejich řízení a efektivně se přizpůsobuje změnám. (Dvořáček, 2003)

²⁵ Outsourcing představuje zabezpečení auditora z vnějších zdrojů.

V rámci poradenské činnosti interní auditor identifikuje případná rizika a poskytuje managementu rady, jakým způsobem tyto hrozby řídit.

V průběhu vykonávání auditorské činnosti v podniku auditor shromažďuje informace, vyhodnocuje rizika a proniká do podstaty potenciálních příležitostí, čímž může významně pomoci dané společnosti v tvorbě přidané hodnoty důležité pro její existenci. (Dvořáček, 2003)

5.2 Význam a cíl interního auditu

Dle Dvořáčka (2003) a definice schválené IIA je účelem interního auditu poskytování pomoci zaměstnancům společnosti v efektivním plnění jejich funkcí. K tomuto cíli má interní auditor přispět provedenou analýzou, hodnocením, doporučením a návrhy.

Díky tomu, že se auditor zabývá činnostmi, kterými by se za určitých okolností mohlo zabývat samo vedení podniku, stává se dle Dvořáčka (2003) interní audit součástí vedení a interní auditor poradcem společnosti. Tento typ auditu má managementu poskytnout též zpětnou vazbu o podnikových operacích a rozpoznat prostor ke zlepšení analyzovaných procesů. (Dvořáček, 2005)

Mezi základní cíle interního auditu patří dle Schránila, Tvrdoně (2010) posouzení reálnosti a spolehlivosti firemních záznamů a také toho, zda jsou procesy v podniku realizovány s ohledem na požadované cíle a v poslední řadě, zda je dosaženo uspokojivých výsledků.

5.3 Regulace interního auditu

5.3.1 Právní úprava

Proces interního auditu není v rámci podnikatelské sféry v České republice žádným způsobem právně upraven. Výjimku tvoří pouze oblast interního auditu ve veřejné správě a bankovních institucích.

V případě veřejné správy je audit vymezen zákonem č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě. (interníaudit.cz, 2015) Tento právní předpis pojednává například o nezávislosti interního auditu, projednávání procesu nebo o jeho výsledcích. (Zákon o finanční kontrole ve veřejné správě, 2001)

Vnitřní audit bank pak upravuje zákon č. 21/1992 Sb., o bankách. Tento předpis stanovuje povinnost existence systému vnitřní kontroly, jehož součástí je také vnitřní audit. (Zákon o bankách, 1992)

5.3.2 Český institut interních auditorů

Spolek, jenž od roku 1995 sdružuje interní auditory, nese název Český institut interních auditorů (ČIIA). Více než tisícilenné sdružení je členem mezinárodního institutu The Institute of Internal Auditors Inc. (IIA) a bylo také přijato do Evropské konfederace institutů interního auditu (ECIIA).

Jako základní poslání uvádí stanovy tohoto institutu (interníaudit.cz, 2015) propagaci a rozvoj profese interního auditora a zdokonalování systému kontrol uvnitř organizací. V oblasti interního auditu poskytuje též vzdělávací, výchovnou či konzultační činnost. Mezi činnosti ČIIA patří zejména:

- soustředování osob zabývajících se problematikou interního auditu,
- participace na tvorbě norem,
- organizace vzdělávání,
- publikační činnost,
- propagace významu interního auditu,
- poskytování informací o jeho rozvoji.

Co se týče organizační struktury institutu, patří do ní Sněm, Rada, Kontrolní komise a Čestné prezidium. (interníaudit.cz, 2015)

Nejvyšším orgánem je *Sněm* tvořený všemi členy ČIIA. Tento orgán svolává Rada alespoň jedenkrát za rok a zabývá se volbou členů všech ostatních orgánů. Zároveň má schvalovací pravomoc, neboť odsouhlasuje důležité dokumenty institutu, rozhoduje o rozpočtu nebo o případném zániku ČIIA.

Další orgán představuje *Rada*. Počet jejích členů se pohybuje mezi devíti a patnácti členy volenými na dvouleté období z řad příslušníků ČIIA. Rada je pověřena úkoly, jako například rozhodováním o hospodaření s majetkem, o přijetí, či vyloučení člena institutu a schvalováním vnitřních řádů. Z členů Rady jsou voleni viceprezidenti a prezident. Ten zastřešuje Radu a je oprávněn jednat jménem Českého institutu interních auditorů.

Tříčlenná *Kontrolní komise* zvolená na dva roky vybírá ze svých řad předsedu, který řídí její činnost. Zatímco Rada rozhoduje a zodpovídá za majetek, Komise kontroluje hospodaření s tímto majetkem. V kompetencích tohoto orgánu je také nahlížení do dokumentů ČIIA nebo právo navrhnout Sněmu a Radě důležitá opatření. Nutno říci, že člen Komise nesmí být zároveň členem Kontrolní komise.

Poslední složku organizační struktury ČIIA tvoří *Čestné prezidium*. Jedná se o poradní orgán složený z významných, vzdělaných a zkušených členů. Tyto osoby spolupracují především s Radou a svými zkušenostmi mají přispět k rozvoji nejen institutu, ale také samotného interního auditu.

5.3.3 Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu

Základním dokumentem interního auditu je Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu, vydávaný organizací ČIIA, respektive IIA. I přes to, že interní auditor svou práci vykonává v různém prostředí, ať už v právním, nebo kulturním, jeho činnost musí být vždy v souladu s Mezinárodními Standardy pro profesní praxi interního auditu (dále jen „Standardy“) a Etickým kodexem Institutu interních auditorů. (Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu, 2011)

Standardy vymezují základní principy praxe interního auditu a poskytují rámec pro jeho provádění. (Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu, 2011) Umožňují tak řídicím orgánům společnosti, managementu nebo externím

auditorům porozumět internímu auditu a zlepšit jeho samotný výkon. Dvořáček (2003) dělí tyto Standardy na dvě skupiny, a to:

- Základní Standardy – definují požadavky na útvary a osoby zabývající se interním auditem,
- Standardy pro výkon interního auditu – stanovují podstatu činnosti interního auditu a vymezují kritéria, pomocí nichž je audit hodnocen.

Druhou část Mezinárodního rámce tvoří *Etický kodex Institutu interních auditorů*. Tento dokument je směrodatný pro všechny jednotlivce nebo organizace, které poskytují interní auditorské služby. V Principech relevantní profesi a praxi interního auditu a v Pravidlech jsou obsaženy minimální nároky kladené na chování interního auditora, jimiž by se měla osoba pracující v této oblasti řídit. Etický kodex tak podporuje jednotnou etickou kulturu v profesi auditora v mezinárodním měřítku. (Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu, 2011)

5.4 Interní auditor

Stejně jako by měl být nezávislý interní audit, také osoba provádějící tuto činnost by měla pracovat nezávisle na ostatních subjektech organizace tak, aby byla schopna vyhodnotit danou situaci objektivně a bez známek jakékoli zaujatosti. Tyto vlastnosti jsou klíčové pro řádné vypracování auditu. (Dvořáček, 2003)

Co se týče kvalifikačních požadavků na tuto profesi, Dvořáček (2005) je ztožňuje se schopnostmi úspěšných vedoucích pracovníků. Mimo logické myšlení by se měl auditor orientovat v příslušném odvětví podnikání, disponovat strategickými znalostmi, znalostmi hodnocení a vědomostmi podnikatelského procesu.

V rámci auditorské profese je auditorovi umožněno získat certifikace. Jediným mezinárodně uznávaným oprávněním je diplom certifikovaného interního auditora, tzv. CIA. Kromě absolvování zkoušky musí auditor prokázat nejen profesní, ale též morální hodnoty a souhlasit s etickým kodexem IIA. (interniaudit.cz, 2015)

Nezbytným předpokladem pro úspěšný výkon profese je získání certifikace CPE. Jedná se o povinný systém udržování auditorových znalostí, certifikované osoby jsou však povinny doplňovat si své vědomosti týkající se používaných standardů, postupů či metod v oblasti auditingu. (interniaudit.cz, 2015)

5.4.1 Etický kodex Institutu interních auditorů

Jak již bylo uvedeno výše, etický kodex vyvozuje nezbytně nutné požadavky na chování interního auditora. Důvodem úpravy problematiky etického chování je důvěra, na níž je založen proces interního auditu. (Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu, 2011)

Podle obsahové stránky Etického kodexu Institutu interních auditorů dělíme tento dokument na *Základní zásady a Pravidla jednání*.

Základní zásady udávají vlastnosti, kterými by měl auditor disponovat. Jedná se o tyto povahové rysy (Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu, 2011):

- integrita – čestnost, dodržování zákonů, respektování zájmů a cílů společnosti;
- objektivita – auditor nevstupuje do žádných vztahů, které by případně mohly ovlivnit jeho objektivní úsudek, nezatajování významných skutečností;
- důvěrnost – obezřetnost při ochraně údajů, auditor nevyužije získané informace ke svému vlastnímu prospěchu;
- kompetentnost – poskytnutí pouze takových služeb, pro něž má auditor vědomosti, a pracuje v souladu s Mezinárodními standardy pro profesní praxi interních auditorů.

5.5 Průběh auditu

Interní audit lze podobně jako audit externí rozdělit do několika základních kroků, které na sebe navazují. Odborná literatura neuvádí shodné rozdělení interního auditu, ale shoduje v následujících činnostech (Dvořáček, 2003; Dvořáček, 2005; Schráníl, Tvrdoň, 2010):

- plánování auditu,
- příprava auditu,
- audit,
- vydání zprávy,
- post-audit.

5.5.1 Plánování auditu

V rané fázi interního auditu by měla být dle Schráníla, Tvrdoň (2010) provedena analýza rizik a stanovení jejich limitů. Od nich se pak odvíjí oblasti, jimiž se bude interní audit následně zabývat. Tento přístup nazýváme *rizikový*.

Dvořáček (2003) přidává k uvedenému přístupu ještě tzv. *tradiční přístup*. Ten se nezabývá určováním rizik, ale vychází z definování obecných a specifických cílů. Tato metoda se zabývá též identifikací způsobů řízení a kontroly, na jejímž základě pak tyto techniky a kontroly hodnotí, testuje a v konečné fázi vydává doporučení.

Plán auditu by měl obsahovat také načasování jednotlivých činností a frekvenci práce interního auditora. (Schráníl, Tvrdoň, 2010) V souvislosti s tímto faktem uvádí Dvořáček (2003) možnost rozdělení plánu na základě časového horizontu. Rozdělujeme tak tři druhy plánů, a to:

- strategický – horizont 3 až 5 let, sdružuje dílčí plány v celek;
- roční – vychází ze strategického plánu, vymezuje činnosti naplánované na daný rok;
- operativní – čtvrtletní plán členěný na jednotlivé měsíce, vychází z ročního plánu a podává detailnější informace o plánovaných aktivitách.

5.5.2 Příprava auditu

Po vypracování a schválení plánu, v němž jsou jasně definovány oblasti a činnosti interního auditu, jmenuje odpovědný pracovník společnosti auditorský tým a jeho

manažera. (Schránil, Tvrdoň, 2010) Tyto vybrané osoby jsou následně pověřeny k auditu, což jim ukládá povinnost interní audit vykonat. (Dvořáček, 2003)

V rámci přípravy samotného auditu má auditorský tým za úkol obeznámit se s plánovaným auditem. Nezbytné je tak porozumět předmětu a cíli auditu, ale v neposlední řadě též danému auditovanému subjektu. Pod tím si můžeme představit řady společnosti, její personální obsazení, používané tiskopisy, informace z účetnictví a vnitřní předpisy, ale také právní předpisy platné v dané zemi nebo směrnice vydané pro interní auditory. (Schránil, Tvrdoň, 2010)

V průběhu této fáze jsou zaměstnanci organizace povinni poskytnout jmenovaným interním auditorům potřebné dokumenty, které jim umožní dosáhnout vytyčeného cíle. (Dvořáček, 2003)

Již od této chvíle vedou auditoři tzv. *spis auditora*. Zaznamenávají do něho veškeré postupy a kroky, které během auditu společnosti aplikují. (Schránil, Tvrdoň, 2010) Tento dokument je užitečný zejména pro zhotovení závěrečné zprávy, neboť obsahuje všechny důležité dokumenty, mezi něž patří zejména kopie dokladů, výstupy z podnikového informačního systému, zprávy ostatních auditorů a další získané písemnosti. (Dvořáček, 2003)

5.5.3 Audit

V průběhu samotného auditu projednává auditor na pracovišti s odpovědnými zaměstnanci zjištěné skutečnosti. K tomu, aby docílil požadovaného cíle, má mimo komunikaci se zaměstnanci možnost využít i další postupy. (Dvořáček, 2003; Dvořáček, 2005)

Mezi techniky auditorské práce tedy řadíme například (Dvořáček, 2003; Dvořáček, 2005):

- fyzické zkoumání – kontrola fyzické existence,
- testy dokumentace – kontrola dokumentů, zběžné nahlédnutí,
- interview – předem naplánované rozhovory se zaměstnanci za účelem identifikace problémových oblastí,
- pozorování – sledování určité skutečnosti krok za krokem z důvodu efektivnosti a kontroly,
- indukce a dedukce – zobecnění skutečnosti nebo vyvození méně obecného závěru,
- matematické a statistické výpočty – vytváření hypotéz a zkoumání závislostí mezi různými veličinami,
- komparativní analýza – porovnávání dat z různých zdrojů,
- modelace – zjednodušení skutečné situace.

Při své práci využívá interní auditor příručku s návodem k činnosti, jenž má formu formuláře. Do něho pak auditor během auditu zaznamenává zjištěný stav věcí. Otázky pro posouzení rizik musí být v rámci jednotlivých zkoumaných oblastí každoročně aktualizovány. Hlavním požadavkem je pak jejich nezávislost, to znamená, že odpověď na určitou otázku nesmí mít vliv na otázku následující. (Schránil, Tvrdoň, 2010)

5.5.4 Vydání zprávy

Po ukončení veškerých analýz a průzkumů vydává interní auditor *auditorskou zprávu*. S výsledky svého konání obeznámí zadavatele interního auditu, popřípadě i vedení společnosti a další zaměstnance. Podle Dvořáčka (2005) představují organizace rychle se měnící prostředí, tudíž je nutná včasná reakce a poskytnutí závěrů auditu manažerům dané společnosti má proběhnout v co nejkratší době.

Co se týče obsahu zprávy, musí v ní být obsaženy cíle a postupy, prostřednictvím nichž mělo být stanovených cílů dosaženo, ale především pak posudek auditora a jeho doporučení. (Dvořáček, 2003)

V *posudku* vyslovuje auditor vlastní názor na situaci uvnitř společnosti, zejména na auditované procesy. Hodnotí také, zda bylo dosaženo stanoveného cíle.

V rámci *doporučení* auditorský tým vyslovuje názory a navrhuje opatření ke zlepšení současné situace. Tato doporučení by měla být konstruktivní, nestranná a srozumitelná. (Dvořáček, 2005) Dvořáček (2003) také uvádí nutnost adresovat navrhovaná opatření konkrétnímu příjemci, jenž bude odpovědný za jejich aplikování.

5.5.5 Post-audit

Zveřejněním auditorské zprávy však interní audit nekončí. Poslední fází představují tzv. post-auditní činnosti.

Úkony v rámci této konečné etapy zahrnují verifikaci vydaných opatření. Je tedy kontrolováno, zda byly zjištěné chyby a nedostatky plně, či alespoň částečně eliminovány. (Dvořáček, 2005)

6 Komparace externího a interního auditu

Na základě informací získaných díky odborné literatuře a dalších zdrojů informací je možné vyvodit vztahy a rozdíly mezi auditem externím a interním. Následující tabulka (Tab. 3) poukazuje na rozdíly mezi těmito dvěma typy auditu, jímž je věnována následující kapitola.

Tab. 3 Shrnutí rozdílů a vazeb externího a interního auditu.

	Externí audit	Interní audit
Vznik	1. pol. 19. století	30. léta 20. století
Regulace	přísnější, právní úprava	variabilní, dle potřeb organizace
Cíl	ověření principu „ <i>true and fair view</i> “	zefektivnění procesů uvnitř společnosti
Význam	garance stavu finanční situace podniku	poradní funkce
Uživatelé	externí i interní	interní
Profese auditora	povinnost vykonání auditorské zkoušky	absence povinné odborné kvalifikace
Působnost auditora	orientace na finanční stránku podniku	zaměření dle potřeb společnosti
Spolupráce auditorů	úspora nákladů, času, snazší porozumění rizikovým a kontrolovaným oblastem	

Zdroj: Vlastní práce.

6.1 Vznik auditu

Pokud se zpětně podíváme na období vzniku externího a interního auditu, můžeme říci, že externí audit je jednoznačně o mnoho let starší disciplínou.

Zatímco historie externího auditu sahá do první poloviny 19. století, o interním auditu jako moderní disciplíně se začalo hovořit až ve 30. letech 20. století. Rozvoj interního auditu zapříčinil až nárůst společností v období průmyslové revoluce, jejich rostoucí velikost nebo počet zaměstnanců. Tyto skutečnosti byly příčinou nutné kontroly nejen z vně, ale též zevnitř společnosti.

6.2 Regulace auditu

Externí audit podléhá oproti auditu internímu výrazně přísnějším úpravám. Podmínky povinnosti provádění externího auditu nalezneme v zákonu o účetnictví,

profesi externího auditora pak upravuje Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech. Účelem těchto právních regulací a také stanovených auditorských standardů má být zabránit přizpůsobení externího auditu podmínkám konkrétní auditované účetní jednotky. Tento fakt přispívá k objektivnímu a nezávislému hodnocení auditora, které je důležité pro důvěru v tuto disciplínu.

Na druhé straně stojí úprava interního auditu. Ta je mnohem variabilnější a mimo bankovní instituce není vymezena právně. Závisí tak především na potřebách samotné účetní jednotky, kterými procesy se bude interní audit zabývat.

Přísnější regulaci externího auditu můžeme spatřit též v postupech auditorů. Externí auditor má povinnost postupovat v souladu s platnými právními předpisy a mezinárodními standardy a v případě, že tak nečiní, je nucen své chování odůvodnit v auditorské zprávě. Naopak internímu auditorovi je povoleno postupovat na základě vlastního mínění, popřípadě nařízení dané společnosti, pokud existuje.

6.3 Cíl auditu

Jak externí, tak interní audit, má svým uživatelům poskytnout informace o kvalitě činností daných účetních jednotek. Pokud se však podíváme na smysl obou auditů více do hloubky, vyvstává před námi významný rozdíl.

Externí audit poskytuje ujištění osobám, jež využívají finanční výkazy příslušné společnosti, v tom, že účetní závěrka neobsahuje významné nedostatky a finanční situace podniku podává věrný a poctivý obraz, neboli „*true and fair view*“.

Oproti tomu má interní auditor širší cíle, neboť se nemusí zaměřovat pouze na finanční stránku podniku. Jeho úkolem je seznámit se detailněji s vybranými procesy uvnitř společnosti a následně poskytnout vedení společnosti či přímo jejímu majiteli informace o efektivnosti těchto podnikových procesů. V případě zjištění slabých míst a nedostatků navrhuje auditor vhodná opatření vedoucí k jejich zlepšení, popřípadě úplné eliminaci.

6.4 Význam auditu

Co se týče významu externího auditu, je zřejmý. Nejen auditovaným účetním jednotkám, ale také externím uživatelům poskytuje garanci poctivého a věrného obrazu finanční situace. Důvěra v účetní závěrku je navíc umocněna, pokud externí audit vykonává renomovaná auditorská firma.

Význam interního auditu však stále není jednoznačný a prochází vývojem. Ještě před několika lety byl interní auditor vnímán jako kontrolor. Od tohoto pojetí se ale v průběhu let upouštělo a dle výzkumu poradenské společnosti Ernst & Young je interní auditor vnímán spíše jako poradce společnosti (e15.cz, 2006)

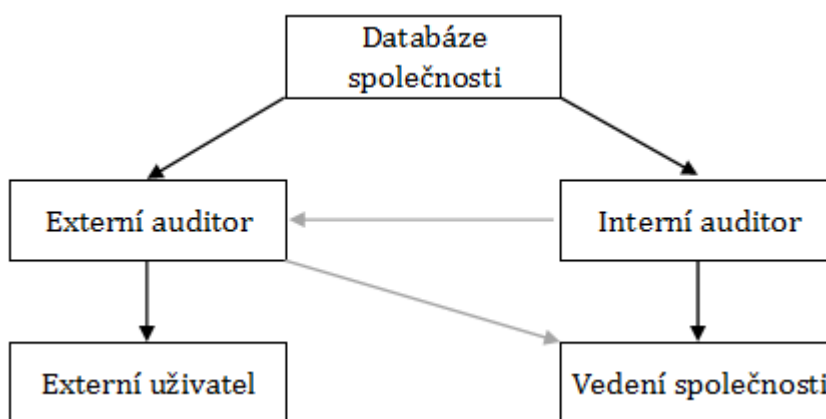
6.5 Uživatelé auditu

Rozdíly mezi externím a interním auditem nalezneme také v rámci uživatelů, tedy osob, jež nějakým způsobem využívají výsledky auditu.

Výsledky činnosti externích auditorů jsou směrodatné pro dvě skupiny, a to pro osoby uvnitř auditované společnosti a širokou veřejnost. Informace dostupné ve zprávě externího auditora jsou zpřístupněny nejen managementu společnosti a jejím zaměstnancům, ale také úřadům, věřitelům, investorům a dalším osobám, kteří chtějí tyto informace využít. Zároveň však platí, že ve zprávě auditor uvádí pouze obecné závěry, detailnější informace poskytuje pouze osobám uvnitř auditované účetní jednotky.

Interní audit pak slouží výhradně interním uživatelům. Mezi tuto skupinu patří zejména majitelé nebo vedení společnosti. Informace zjištěné v rámci interního auditu jsou známé i zaměstnancům, nikoli však v tak detailní verzi jako managementu.

Oblast vykonávaných činností externího a interního auditu úzce souvisí právě s uživateli konečných informací. Pro přehlednost a lepší pochopení problematiky je v následujícím obrázku (Obr. 3) vyobrazen vztah mezi informacemi a uživateli závěrů auditu.



Obr. 3 Vztah mezi informacemi a jejími uživateli.
Zdroj: Vlastní práce; Interní audit, 1996.

Z obrázku je patrné, že externí i interní auditoři vycházejí ze stejného podnikového systému. Rozdíl nastává právě až v uživateli výsledků auditu.

Za zmínku stojí ještě provázanost externího a interního auditora. Této skutečnosti ještě bude věnována pozornost, ale již nyní můžeme říci, že interní auditor poskytuje externímu auditorovi svou zprávu.

6.6 Auditor

Externí a interní auditoři mají některé totožné, ale také rozdílné charakteristiky nebo činnosti, kterými se zabývají. Pro lepší pochopení jejich činnosti je níže uvedeno několik příkladů.

6.6.1 Profese auditora

Rozdíl mezi externím a interním auditorem vyvstává již při objasnění jejich profese.

Zatímco externí auditor je povinen složit zkoušku, na jejímž základě je následně Komorou auditorů České republiky auditorem jmenován, interní auditor tuto povinnost nemá a k provedení interního auditu může být vybrán odpovědnými osobami dané společnosti.

Tyto dvě profese diferencuje také způsob jejich výběru. Externí auditor, respektive auditorská firma, bývá zajištěn vlastníky společnosti. Oproti tomu interní auditor je většinou volen managementem z řad pracovníků interního oddělení dané organizace. Výjimku tvoří pouze interní auditoři z vnějších zdrojů. Outsourcing v rámci interního auditu však představuje pouze 20 – 30 %. (Králíček, Müllerová, 1998)

6.6.2 Působnost

Oblast působení představuje další rozdíl mezi externím a interním auditorem.

Externí auditor se zabývá výhradně účetnictvím auditované jednotky a její finanční stránky, oproti tomu se interní auditor detailněji zaměřuje na chod podniku a jeho procesy. Neorientuje se tak pouze na finance, ale jeho záběr je mnohem širší a řídí se potřebami vedení nebo přímo vlastníků společnosti. Podle Dvořáčka (2003) a Králíčka, Müllerové (1998) se tento typ auditu může věnovat i ekologickým nebo personálním oblastem.

6.6.3 Spolupráce

I přesto, že externí a interní auditor mají různé cíle a zabývají se rozdílnými oblastmi, je žádoucí jejich spolupráce. (Králíček, Müllerová, 1998) Kooperace je možná díky využívání stejného informačního zdroje, jímž je podnikový systém. (Dvořáček, 2003)

Jak již bylo zmíněno výše, interní auditor poskytuje externímu auditorovi svou zprávu. Děje se tomu tak v případě, že externí auditor chce využívat práci interního auditora. To je dle Dvořáčka (2003) možné, pokud interní audit použije efektivních postupů a externí auditor je schopen získat dostatečný přehled o prováděných činnostech.

Pokud se externí auditor rozhodne využít závěrů interního auditu, musí interní auditorskou zprávu nejdříve ověřit na základě rozsahu činností interního auditu, úrovně interního auditu ve společnosti a také odborností samotného interního auditora.

Přínosy z aktivní spolupráce, kdy spolu auditoři vzájemně také komunikují, mohou být následující (Dvořáček, 2003):

- úspora času,
- lepší pochopení oblastem, jež podléhají auditu,
- identifikace rizikových oblastí díky znalosti výsledků interního auditu.

Králíček, Müllerová (1998) vidí přínos spolupráce externích a interních auditorů také v úspoře nákladů. Dobře fungující spolupráce může znamenat zlevnění externího auditu až o 30 %. Důvody, proč dochází k poklesu ceny, pak uvádí obdobně jako Dvořáček (2003).

6.7 Vnímání auditu

Zajímavým rozdílem mezi externím a interním auditem je vnímání těchto procesů. Mezi lidmi se totiž různí názory nejenom na tyto dva typy auditu, difference ve vnímání jsou však spatřovány i v rámci externího a interního auditu. Následující podkapitoly se věnují právě této problematice.

6.7.1 Vnímání externího auditu

Názory na audit se neliší pouze v rámci kontinentů, rozdíly ve vnímání a významu externího auditu spatřujeme i mezi jednotlivými státy Evropy.

Z ústního sdělení Ing. Tomáše Frýborta (Audit Manager, PricewaterhouseCoopers, s.r.o., Náměstí Svobody 20, Brno) dne 22. 10. 2014 vyplývá velká významnost externího auditu a vyznávání principu „*true and fair view*“ pro anglosaské a germánské společnosti. Naopak ve Francii nepřikládají ověřování účetních závěrek příliš velkou roli a nadto mívají francouzské firmy ve svých účetních výkazech poměrně chaos.

Obdobná situace panuje i mimo Evropu, například v Rusku. Ani pro některé ruské společnosti totiž nejsou spořádané účetní výkazy prioritou, tudíž auditoři vykonávající kontrolu účetních výkazů shledávají tyto dokumenty jako zmatečné. (Frýbort, 2014)

Věrohodnost auditu v USA je dle Frýborta (2014) do značné míry ovlivněna účetními skandály ze začátku tohoto tisíciletí. Americké firmy se však snaží napravit tuto pověst a zlepšit povědomí veřejnosti o auditu.

Obecně platí pravidlo, že audit společnosti je důležitým měřítkem v rámci kapitálového trhu. Pokud jej totiž provádí renomovaná firma, pro potenciální investory je to známka stabilních akcí s absencí výrazných výkyvů jejich ceny. (Frýbort, 2014)

6.7.2 Vnímání interního auditu

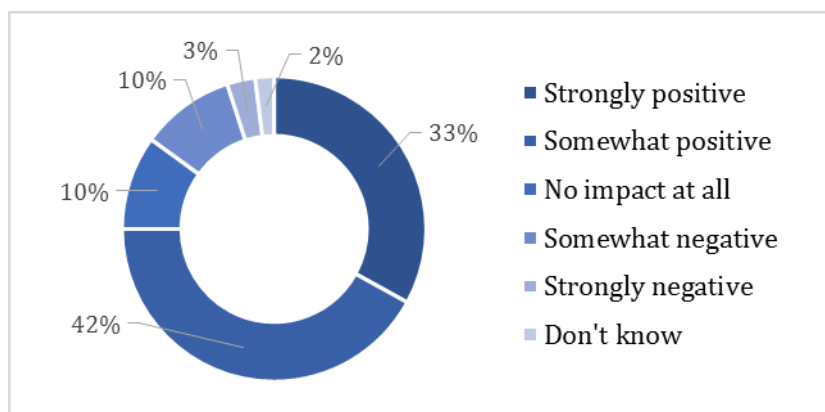
V České republice je rozvoj interního auditu podmíněn vyřešením problematiky vlastnických vztahů a zvyšováním odborné přípravy interních auditorů. (Dvořáček, 2003)

Z ústního sdělení Ing. Tomáše Frýborta (Audit Manager, PricewaterhouseCoopers, s.r.o., Náměstí Svobody 20, Brno) ze dne 22. 10. 2014 vyplývá, že interní audit představuje pro managementu společností spíše poradní funkci, zatímco u řadových zaměstnanců je ve většině případů vnímán jako „*metla*“. Z tohoto důvodu je nutné zlepšit informovanost nejen především řadových zaměstnanců. Prá-

vě pro ně je interní audit hrozbou a zároveň nejistotou týkající se jejich setrvání v zaměstnání.

6.7.3 Výzkum

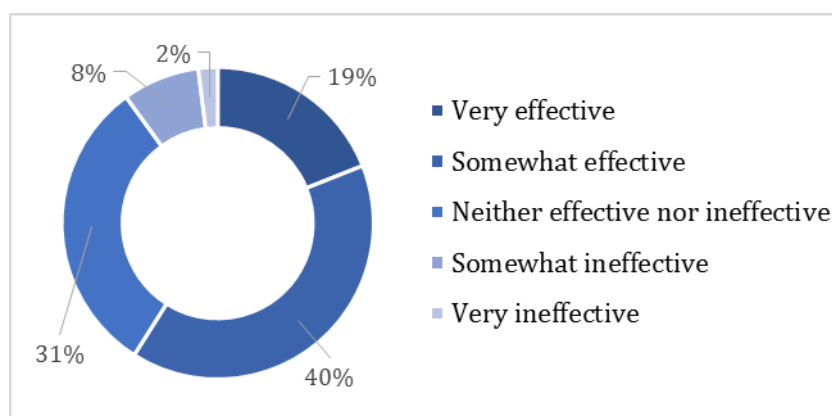
Poradenská společnost Ernst & Young provedla v roce 2012 průzkum mezi 695 respondenty z řad ředitelů interního auditu, vrcholového managementu, členů statutárních a dozorčích orgánů pod názvem „*The future of internal audit is now*“. Dotazovaní byli vybráni celkem z 25 průmyslových sektorů, přičemž tržby daných společností musely překročit hranici alespoň 500 milionů dolarů. (Insights on risk, 2012)



Obr. 4 Vnímání řízení rizik z hlediska dlouhodobého zisku.

Zdroj: Vlastní práce; Insights on risk, 2012.

Z odpovědí vyplynulo, že 75 % respondentů věří v silný pozitivní dopad řízení rizik z hlediska dlouhodobého zisku (Obr. 4). Přibližně 60 % dotazovaných pak také uvedlo, že význam auditu nespatřují pouze v návaznosti na dlouhodobý zisk, ale v rámci veškerých podnikových procesů (Obr. 5). (Insights on risk, 2012)



Obr. 5 Vnímání celkového řízení rizik.
Zdroj: Vlastní práce; Insights on risk, 2012.

Většina respondentů, konkrétně 80 %, však naznačilo existenci prostoru ke zlepšení řízení rizik a interního auditu. Podle dotazovaných by se měl interní audit oprostit od kontrolní činnosti a stát se naopak strategickým poradcem managementu. 70 % těch, jenž vidí rezervy, uvádí, že ke změně by mělo dojít mezi jedním a dvěma roky. (Insights on risk, 2012)

7 Praktická část

Poslední část bakalářské práce je věnována příkladu z praxe. Konkrétně se jedná o posouzení současného stavu externího a interního auditu ve vybrané společnosti. Z důvodu citlivosti některých uvedených údajů nebude v práci na žádost managementu společnosti uveden její název. Jedná se o mezinárodní korporaci, jež se pohybuje na trhu stavebních materiálů.

V závěrečné části této kapitoly bude práce zaměřena na návrh změn v oblasti interního auditu, což je také cílem praktické části této bakalářské práce.

7.1 Charakteristika společnosti

Historie zmiňovaného podniku se datuje od roku 1976. V průběhu let prošel několika změnami, ať už hovoříme o názvu samotné společnosti nebo jejích majitelích. Současný název pak používá od roku 2007.

Co se týče vlastnické struktury, má společnost dva vlastníky. Majoritním majitelem s 99,9% obchodním podílem je zahraniční společnost sídlící v Německu a zbývajícím minoritním vlastníkem je pak společnost taktéž z Německa. Oba tyto společníci splatili veškerý základní kapitál ve výši 100 milionů korun.

Mezi činnosti firmy, jejíž právní formou je společnost s ručením omezeným, patří výroba stavebních materiálů pro stavby i rekonstrukce. V této oblasti se již řadu let řadí mezi světovou špičku a na českém trhu zaujímá vedoucí pozici. Výrobky této firmy jsou na trhu se stavebninami velmi známé a zákazníci oblíbené. V současné době nabízí svým zákazníkům tzv. chytrá řešení, což znamená, že poskytuje nejen stavební materiál, ale též možnost kompletní realizace stavebních projektů. Samotná výroba se soustřeďuje do několika míst v Evropě. Co se týče České republiky, výrobní závody najdeme celkem na třech místech v Čechách a na Moravě.

7.2 Analýza externího auditu společnosti v roce 2013

Jak již bylo řečeno v představení podniku, jedná se o společnost s ručením omezeným. Těmto obchodním společnostem je uložena povinnost provést audit v případě, že splní alespoň dvě ze tří kritérií stanovených v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Z dat zveřejněných ve výročních zprávách minulých let²⁶ jednoznačně vyplývá povinnost provedení externího auditu. Z hodnot uvedených v následující tabulce (Tab. 4) je patrné, že společnost v daných obdobích překročila všechna zákonem stanovená kritéria.

²⁶ Společnost k datu odevzdání bakalářské práce nedisponuje účetní závěrkou za rok 2014, jelikož v minulém roce provedla tzv. zpětnou fúzi s další společností. Z tohoto důvodu jsou srovnávané odpovídající hodnoty k 31. 12. 2012 a 30. 9. 2013.

Tab. 4 Kritéria stanovující povinnost auditu společnosti.

Kritéria dle zákona	Stav k 31. 12. 2012	Stav k 30. 9. 2013	Splněno/nesplněno
Aktiva celkem > 40 mil. Kč	888 mil. Kč	908 mil. Kč	ano
Čistý obrat > 80 mil. Kč	980 mil. Kč	733 mil. Kč	ano
Počet zaměstnanců > 50	286	276	ano

Zdroj: Vlastní práce; výroční zpráva společnosti, 2013.

7.2.1 Audit účetní závěrky

Povinnost externího auditu ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se ověřuje účetní závěrka, tedy účetní jednotce stanovuje zákon č. 563/1991 Sb. (Česká republika, 1991).

Na základě zákona o auditorech č. 93/2009 Sb. určuje auditora nejvyšší orgán společnosti. V případě společnosti s ručením omezením lze za tento orgán považovat valnou hromadu. Společníci vykonávající její působnost v dané korporaci se na základě návrhu jednatelů rozhodli pokračovat v dlouholeté spolupráci s auditorskou společností PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.²⁷

Účetní závěrka se zpravidla ověřuje za kalendářní rok. V případě vybrané společnosti však došlo 20. října 2014²⁸ k významné události, kterou umožňuje zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev. Konkrétně se jedná o tzv. *zpětnou fúzi*²⁹, jež byla v dané společnosti uskutečněna k 30. září 2013 (Informace o zpětné fúzi). Z tohoto důvodu nebyla účetní závěrka společnosti za kalendářní rok 2013 platná a předmětem externího auditu se stalo zpětné ověření účetní závěrky za období od 1. ledna 2013 do 30. září 2013. Zpětně byl proveden také samotný externí audit, jenž se uskutečnil v měsících červenci a srpnu v roce 2014.

Zajímavá je rozdílnost dat. Auditóři ověřovali účetní závěrku za prvních devět měsíců roku 2013, zatímco časové rozvržení externího auditu týkající se kontroly účetní závěrky bylo stanoveno na červenec a srpen roku 2014. Příčinou tohoto konání byla opět zpětná fúze. V následných fázích externího auditu tak auditor využíval dokumentů, které posuzoval již v rámci ověřování účetní závěrky za celý kalendářní rok 2013. Zabýval se samozřejmě pouze těmi podklady, které se týkaly prvních devíti měsíců roku 2013.

7.2.2 Činnosti před uzavřením smlouvy

V této počáteční fázi procesu auditu potenciální auditor za obvyklých okolností identifikuje rizika vztahující se k případné spolupráci s danou společností. Za tímto účelem auditor vypracuje formulář s otázkami, které se týkají například:

²⁷ Dále jen PwC.

²⁸ Datum zveřejnění v obchodním rejstříku.

²⁹ Analyzovaná společnost se zpětně sloučila se zanikající společností vyrábějící obdobný stavební materiál.

- důvěryhodnosti společnosti,
- odpovědnosti managementu za korektnost účetních metod a výkazů,
- podnikatelského prostředí,
- podmínek zakázky.

V případě první spolupráce by v dalším kroku byly vedeny rozhovory s pracovníky společnosti o cílech, obsahu, rozsahu a dalších oblastech auditu. Jak již však bylo uvedeno, v případě analyzované společnosti se nejedná o první spolupráci firmy s auditorskou společností PwC, a mimo to byla činnost auditorů v této fázi ovlivněna zmiňovanou fúzí. Zpětně tak byly externímu auditorovi poskytnuty zejména informace o významných změnách, jež se uskutečnily v období od ledna do října roku 2013.

Po dohodnutí podmínek zakázky včetně její ceny byla odpovědným zaměstnancem společnosti podepsána smlouva o provedení mimořádného externího auditu společnosti, v níž smluvní strany vymezily předmět smlouvy a termín auditu (Tab. 5).

Tab. 5 Časový harmonogram mimořádného externího auditu.

Úkon	Termín provedení
Předložení požadavků na informace potřebné pro provedení předběžného auditu	provedeno
Zahájení předběžného auditu	provedeno
Informování společnosti o závěrech z předběžného auditu	provedeno
Předložení požadavků na informace potřebné pro provedení auditu účetních výkazů, účetní závěrky a výroční zprávy	červenec 2014
Předložení první verze hlavní knihy a ostatních informací dle požadavků	srpen 2014
Zahájení závěrečných auditorských prací	srpen 2014
Předložení účetní závěrky v plném rozsahu k ověření (tak, jak je definováno v zákoně o účetnictví)	srpen 2014
Společnost předloží auditorovi výroční zprávu včetně zprávy o vztazích	srpen 2014
Předložení „Prohlášení vedení účetní jednotky k auditu“	srpen 2014
Auditor předloží společnosti zprávu o ověření účetní závěrky	do 14 dnů od obdržení podepsané účetní závěrky
Auditor předloží společnosti zprávu o ověření výroční zprávy	do 14 dnů od obdržení podepsaných dokumentů

Zdroj: Vlastní práce; dokumenty auditované společnosti.

Časový harmonogram ve výše uvedené tabulce nastiňuje dvouměsíční období výkonu externího auditu. Z tabulky je patrná též absence před-auditů. Trvání na jeho

opětovném provedení by bylo nelogické, neboť auditorská firma měla k jeho vyhodnocení veškeré potřebné informace k dispozici již díky auditu provedenému za rok 2013.

Časové rozvržení je dle uzavřené smlouvy možno dodržet pouze tehdy, pokud auditovaná společnost poskytne externímu auditorovi k nahlédnutí veškeré požadované dokumenty. Ty musí být úplné, přesné a souladu s časovým plánem. Tento požadavek vybraná společnost splnila, proto mohlo být přikročeno k dalším fázím externího auditu.

7.2.3 Před-audit

Jak již bylo uvedeno, v případě mimořádného externího auditu se před-auditní fáze neuskutečnila. Následující text poukazuje na úkony auditorů a zaměstnanců dané účetní jednotky, které byly provedeny v rámci ověřování účetní závěrky za kalendářní rok 2013. Tyto dokumenty pak byly směrodatné též pro mimořádný externí audit.

Ve fázi před-auditů je úkolem auditora porozumět klíčovými informacím o činnosti a oblasti podnikání dané účetní jednotky. V daném období byl vytvořen také auditorský tým, přičemž v dané společnosti se skládal z pěti zaměstnanců auditorské firmy.

Audit provádějící osoby si od společnosti vyžádaly potřebnou dokumentaci. Tady je opět spatřován rozdíl mezi první a dlouhodobou spoluprací. V případě dlouhodobé spolupráce totiž korporace poskytuje auditorské firmě pouze ty dokumenty, které byly nějakým způsobem aktualizovány oproti předchozímu období, ostatní nezměněné písemnosti použije auditor z minulých let.

Pro představu jsou v následujícím výčtu uvedeny sekce, jimiž se auditor v před-auditní fázi zabývá. Jedná se o tyto oblasti:

- základní informace,
- smlouvy,
- bankovní účty a peněžní hotovost,
- pohledávky,
- zásoby,
- dlouhodobý majetek,
- závazky,
- daně,
- vlastní kapitál,
- výkaz zisků a ztrát.

Níže uvedené tabulky pak poskytují detailnější představu o požadavcích auditora. Jedná se o seznam dokumentů členěných na základě jednotlivých sekcí, které jsou zaměstnanci ekonomického oddělení společnosti, zejména pak finančního, povinni připravit a poskytnout auditorovi k nahlédnutí či nastudování. Některé dokumenty auditorská firma vyžaduje zaslat elektronickou cestou, jiné auditoři vyžadují v písemné podobě. Do uvedených výkazů je zaznamenáváno datum poskytnutí da-

ného dokumentu, případně důvod jeho nepředání. Důvodem pro neposkytnutí určitého materiálu může být například absence aktualizované verze. Pokud se obsah dokumentu nezměnil, pracovníci tuto skutečnost do příslušných kolonek tabulky uvedou a nemusí tak auditorům poskytovat dokument, jenž se od vykonání předcházejícího auditu žádným způsobem nezměnil.

Tab. 6 Vyžadované dokumenty v před-auditní fázi v rámci základních informací.

Základní informace		
Věcná specifikace	Předáno dne	Nepředáno z důvodu
Hlavní kniha – předvaha (PS, roční obraty MD a D, KS) – také v elektronické formě		
Informace o účetních postupech, metodách, způsobech oceňování ve společnosti, směrnice		
Přístup k zápisům ze zasedání vedení, rozhodnutí společníka a valných hromad		
Doložení o jmenování statutárního auditora v souladu se Zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech		
Strategický a finanční plán obsahující budget na příští období		
Zápisy z externích (např. finanční úřad) a interních kontrol (např. interní audit)		
Informace o vedených či pravděpodobných soudních sporech či žalobách		
Kontaktní údaje na právníka/y, které/ho společnost v průběhu roku využila		
Výsledky inventarizací (inventurní protokoly) k jednotlivým rozvahovým účtům (k nahlédnutí)		
Rozpočet na příští rok, pokud je k dispozici		
Etický kodex společnosti či skupiny		
Organizační struktura společnosti		

Zdroj: Vlastní práce; dokumenty analyzované společnosti.

Tab. 7 Vyžadované dokumenty v před-auditní fázi v rámci smluv.

Smlouvy		
Věcná specifikace	Předáno dne	Nepředáno z důvodu
Seznam nových smluv v roce 2013 (pojistné, nájemní, leasingové atd.)		

Zdroj: Vlastní práce; dokumenty analyzované společnosti.

Tab. 8 Vyžadované dokumenty v před-auditní fázi v rámci bankovních účtů a hotovosti.

Bankovní účty a peněžní hotovost		
Věcná specifikace	Předáno dne	Nepředáno z důvodu
Seznam bank, u kterých má společnost své běžné účty a ostatní účty		
Seznam osob (vč. podpisových vzorů) oprávněných disponovat s peněžními prostředky v bankách (Kč i cizí měna), případně se specifikací omezení		

Zdroj: Vlastní práce; dokumenty analyzované společnosti.

Tab. 9 Vyžadované dokumenty v před-auditní fázi v rámci pohledávek.

Pohledávky		
Věcná specifikace	Předáno dne	Nepředáno z důvodu
Analytická evidence všech pohledávek včetně placených záloh v členění dle jednotlivých odběratelů (odsouhlasená s hlavní knihou), rozdělení na dlouhodobé a krátkodobé		

Zdroj: Zdroj: Vlastní práce; dokumenty analyzované společnosti.

Tab. 10 Vyžadované dokumenty v před-auditní fázi v rámci zásob.

Zásoby		
Věcná specifikace	Předáno dne	Nepředáno z důvodu
Analytická evidence všech zásob – po jednotlivých skladech – odsouhlasená s hlavní knihou		

Zdroj: Vlastní práce; dokumenty analyzované společnosti.

Tab. 11 Vyžadované dokumenty v před-auditní fázi v rámci dlouhodobého majetku.

Dlouhodobý majetek		
Věcná specifikace	Předáno dne	Nepředáno z důvodu
Analytická evidence DM hmotného a nehmotného, nejlépe členěná dle jednotlivých účtů		
Analytická evidence nezařazeného DM s uvedením označení investiční akce, dodavatele a předpokládaného data uvedení do použití		
Analytická evidence záloh placených na DM s uvedením označení investiční akce, dodavatele a data placení zálohy		
Způsob odepisování – odpisový plán – pokud se změnil		
Seznam přírůstků a úbytků DM		
Seznam DM, který není v rámci společnosti využíván		

Zdroj: Vlastní práce; dokumenty analyzované společnosti.

Tab. 12 Vyžadované dokumenty v před-auditní fázi v rámci závazků.

Závazky		
Věcná specifikace	Předáno dne	Nepředáno z důvodu
Analytická evidence všech závazků včetně přijatých záloh v členění dle dodavatelů a podle splatnosti		

Zdroj: Vlastní práce; dokumenty analyzované společnosti.

Tab. 13 Vyžadované dokumenty v před-auditní fázi v rámci daní.

Daně		
Věcná specifikace	Předáno dne	Nepředáno z důvodu
Kopie bankovních výpisů s platbami záloh na daň z příjmů		
Finální daňové přiznání		

Zdroj: Vlastní práce; dokumenty analyzované společnosti.

Tab. 14 Vyžadované dokumenty v před-auditní fázi v rámci vlastního kapitálu.

Vlastní kapitál		
Věcná specifikace	Předáno dne	Nepředáno z důvodu
Nejnovější znění stanov – pokud došlo ke změně		
Nejnovější výpis z obchodního rejstříku, včetně případných žádostí na změny dosud nezaregistrované		
Zápisy ze schůzí jednání společníků, managementu a valných hromad – k nahlédnutí (např. rozhodnutí o rozdělení zisku)		

Zdroj: Vlastní práce; dokumenty analyzované společnosti.

Tab. 15 Vyžadované dokumenty v před-auditní fázi v rámci výkazu zisků a ztrát.

Výkaz zisků a ztrát		
Věcná specifikace	Předáno dne	Nepředáno z důvodu
Analýza výroby a prodeje po jednotlivých měsících a celkově – standardní sestava		
Sumarizace mezd		
Analýza ostatních provozních a finančních výnosů a nákladů – zajistit přístup do SAPu		
Analýza nákladových a výnosových úroků		

Zdroj: Vlastní práce; dokumenty analyzované společnosti.

7.2.4 Audit

Poté, co se auditorský tým seznámil se všemi potřebnými dokumenty, přikročil k dalšímu kroku, a to návštěvě společnosti, kde komunikoval s jejími zaměstnanci, popřípadě si od nich vyžádal další potřebné dokumenty. Mezi ty nejvýznamnější patřily například:

- předvaha,
- rozvaha,
- výkaz zisku a ztrát
- kompletní účetní deník,
- výroční zpráva,
- daňové přiznání k DPH.

V rámci procesu zpětného ověřování účetní závěrky se auditoři zabývali například souladem firemních účetních postupů s účetními postupy platnými v České republice, dále pak dlouhodobým hmotným a nehmotným majetkem, zásobami, pohledávkami nebo závazky. V rámci externího auditu se věnovali též posouzení vlastního kapitálu společnosti, rezerv, podílům v ovládaných osobách, dani z příjmu, tržbám či průměrnému počtu zaměstnanců společnosti.

Směr, kterým se má auditor dát a na co se v rámci ověřování účetní závěrky zaměřit, je dán instrukcemi, které auditorská společnost dostává od své centrály. V minulosti se externí audit v analyzované korporaci nesl ve znamení kontrol bankovních účtů a výpisů. V posledních dvou letech je však patrný trend kontroly celého odběratelského cyklu, kdy se auditoři zaměřují spíše na odběratele. Více pozornosti je tudíž věnováno objednávkám, dodacím či nákladovým listům nebo vydaným fakturám. Toto zaměření má přispět k odhalování fiktivních obchodů či napomáhání teroristickým organizacím.

Mezi další, v současné době velmi často prováděný úkon, patří kontrola skladu, konkrétně inventura materiálu a zboží. Auditory zajímal pohyb zboží a materiálu zejména po datu uzavření účetní závěrky. Důvodem je dle zaměstnanců obava z podvodů či krádeže zboží nebo materiálu, které by se potenciálně mohly vyskytnout po datu účetní závěrky, to znamená v době, kdy už je vše uzavřené.

Mimo odběratelský cyklus a kontrolu skladů se auditoři zabývali i dodavateli. Ze seznamu dodavatelů náhodně zvolili několik, jejichž dodávky a faktury kontrolovali detailněji, což znamenalo kontrolu veškerých faktur, dodacích listů a dalších dokumentů. Ke konci účetního období či rozvahového dne zaměstnanci auditorské firmy zasílají vybraným dodavatelům zprávy, které musí daný dodavatel odsouhlasit. Dodavatel tímto aktem potvrzuje, že skutečně spolupracuje s auditovanou společností a všechny obchodní transakce probíhají v souladu s právní legislativou. Účelem tohoto konání auditora je objevit či zamezit případným fiktivním obchodům.

V neposlední řadě patří mezi úkoly auditora seznámit se s programovým vybavením dané společnosti. Auditor v tomto kroku hodnotil automatizaci prováděných operací. Čím méně totiž do těchto procesů zasahuje lidský faktor, tím menší je pravděpodobnost vzniku chyby. Zvolená společnost využívá podnikový informační program SAP, jenž je v tomto ohledu více než uspokojující, jelikož zadané údaje zpracovává a je schopen vytvořit z nich různé sestavy podle potřeby zaměstnanců.

7.2.5 Závěr auditu

Po ukončení veškerých nezbytných činností a kontrol vedoucích k získání dostatečného množství důkazních informací, které auditorům poskytly vhodný základ pro vyjádření závěrečného výroku, bylo nutné provést ještě několik úkonů. Jednalo se především o tyto činnosti:

- posouzení následných událostí, jež by měly dopad na účetní závěrku,
- získání prohlášení vedení společnosti o odpovědnosti za danou účetní závěrku,
- shrnutí závěrů auditu.

Poslední činností auditorského týmu ještě před samotným vydáním auditorské zprávy bylo shrnutí závěrů auditu. V případě vybrané společnosti toto shrnutí obsahovalo celkem šestnáct bodů, kterými se auditoři v průběhu externího auditu zabývali. Oblasti posuzované externími auditory jsou uvedeny v následující tabulce (Tab. 16).

Tab. 16 Seznam ověřovaných oblastí v rámci externího auditu.

Všeobecné informace o společnosti	Závazky a budoucí závazky
Účetní postupy	Daň z příjmů
Rezervy	Tržby
Podíly v ovládaných osobách	Zaměstnanci
Zásoby	Transakce se spřízněnými stranami
Pohledávky	Následné události
Vlastní kapitál	Potenciální závazky
Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek	Předpoklad časově neomezeného trvání společnosti

Zdroj: Vlastní práce; výroční zpráva společnosti, 2013.

Konečným a zároveň nejdůležitějším výstupem celého procesu auditu pak bylo vydání zprávy auditora (Zpráva auditora). Na základě provedených procedur v ní auditor rozhodl, zda byly, či nebyly prokázány významné nesprávnosti v účetní závěrce. V případě posuzované účetní závěrky došel auditor k závěru, že *„účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz finanční pozice Společnosti k 30. září 2013 a jejího hospodaření za období 9 měsíců končící 30. září 2013 v souladu s českými účetními předpisy“*, a vydal tak výrok bez výhrad.

7.3 Analýza interního auditu

Dle výpovědi zaměstnanců společnosti je postup při provádění auditu interním pracovníkem velmi podobný externímu auditu. Z tohoto důvodu se následující část práce nevěnuje detailnějšímu postupu výkonu činností interního auditora, jako tomu tak bylo v případě auditu externího, ale zaměřuje se spíše na zajímavé příklady z praxe, které interní auditor považoval za pochybení. Jednotlivé problémy jsou následně objasněny a je uveden způsob jejich řešení.

7.3.1 Proces interního auditu

Interní audit se v dané společnosti řídí ustanoveními vlastníků společnosti. Ti rozhodují též o jeho rozsahu. Může se jednat jak o kontrolu vnitřních procesů v rámci firmy, ale také o ověření veškerých procesů v rámci celé společnosti. Mezi oblasti, jež interní auditoři v analyzované korporaci v rámci posledního interního auditu kontrolovali, patří například:

- dodržování interních nařízení a vnitropodnikových směrnic – jedná se například o kontrolu správného fungování systému požadavků na základě stanovené hierarchie osob s pravomocí odsouhlasit tyto požadavky,
- postupy účtování,
- způsob výběru dodavatelů.

V analyzované společnosti provádí interní audit alespoň jedenkrát ročně čtyřčlenný tým složený ze zaměstnanců společnosti, jejichž běžným místem výkonu práce

je sídlo firmy v Německu. Auditorský tým se skládá z vedoucího auditora a tří jeho asistentů. Tito pracovníci si následně z důvodu efektivity rozdělí oblasti, kterými se budou zabývat.

Prvotní fázi interního auditu pak tvořilo stejně jako v případě externího auditu zaslání požadavků na písemnosti, jež budou interní auditoři kontrolovat a ověřovat. Zaměstnanci kontrolované společnosti tyto dokumenty v požadovaném termínu připravili a poskytli auditorskému týmu k nahlédnutí a prostudování.

Po seznámení se s těmito dokumenty auditorský tým navštívil danou společnost, kde probíhala detailnější kontrola vybraných oblastí. V případě potřeby interní auditor komunikoval s pracovníky korporace, kteří měli možnost mu případné zjištěné nedostatky objasnit.

V konečné fázi pak vedoucí interní auditor vystavil zprávu, tzv. *dobrozdání*, obsahující zjištěné poznatky. S tímto dokumentem jsou poté obeznámeni zadavatelé interního auditu, vedení kontrolované společnosti a externí auditoři.

7.3.2 Praktické příklady

Jak bylo zmíněno v úvodu této kapitoly, následující část je věnována problematice, jež byla interním auditorem v posledních obdobích důkladně posuzována a v případě určitých pochybností řešena se zaměstnanci společnosti. Uvedené praktické příklady jsou nejčastějšími nedostatky zjištěnými v průběhu interního auditu v této společnosti. Nutno podotknout, že ne vždy se jedná o pochybení lidského faktoru a tyto chyby jsou následně po konzultaci s odpovědnými osobami objasněny a vyřešeny.

- **Zadávatel do systému**

Pokud společnost naváže spolupráci s novým dodavatelem, tuto fyzickou nebo právnickou osobu a její kmenová data nesmí do podnikového systému zadat tentýž pracovník účetního oddělení, který následně účtuje o operacích mezi dodavatelem a společností. Například vedoucí finančního oddělení nesmí nového dodavatele do podnikového systému zadat, jelikož pak o transakcích účtuje, a zapsání nového dodavatele musí provést jiný pracovník účetního oddělení, například účetní zabývající se pouze majetkem společnosti.

Pracovníci finančního oddělení byli o této skutečnosti informováni a jasně si rozdělili, kdo z nich bude v daných případech nového dodavatele do systému zapisovat.

- **Platební podmínky**

Účetní zkoumané společnosti byli povinni internímu auditorovi objasnit problematiku platebních podmínek. Podnikový software společnosti je totiž schopen u jednoho dodavatele evidovat pouze jednu platební podmínku.

Problém může nastat, pokud jeden dodavatel poskytuje společnosti více typů služeb a tyto mají různý počet dnů do splatnosti. V takovém případě je tedy v podnikovém systému uvedena jiná platební podmínka než na přijaté faktuře. Tato skutečnost ale není nikde uvedena, a proto muselo být internímu auditorovi podáno vysvětlení, proč se tomu tak děje. V tomto případě však

nelze sjednat nápravu, neboť podnikový systém neumožňuje zadat více platebních podmínek.

- Více odběratelů s totožnými údaji

V rámci přechodu na novější verzi podnikového systému společnost řešila i problém se zkopírováním údajů o odběratelích, jejichž údaje, jako například adresa či bankovní účet, figurovaly v databázi vícekrát. Tato chyba byla po upozornění interního auditora napravena.

Nejednalo se však vždy o pochybení systému. Společnost eviduje také případy, kdy manželé mají každý svou firmu, sídlí na stejné adrese a mají společný účet. Tato okolnost byla internímu auditorovi sdělena a nevyžadovala tak žádnou korekci.

- Teroristé

Interní auditor posuzoval i výstupy ze softwaru, které mají za úkol odhalit případné napojení osob pracujících či spolupracujících s vybranou společností na teroristické organizace. Nutno říci, že ve společnosti se takový případ nikdy nevyskytl a ani během posledního interního auditu nebyla shledána žádná podezření.

- Interní doklady

V rámci interních dokladů se interní auditor mimo jiné zaměřil i na text v nich uvedený.

V některých dokladech chyběla například vyplněná kolonka „Text“. Tato skutečnost byla následně účetními vysvětlena jako chyba systému SAP, jenž tyto doklady vytváří sám a není tak možné toto ovlivnit. Tento nedostatek vzniká například v případě odvodů pojištění za zaměstnance, kdy ve zmíněné kolonce chybí popis transakce a je uvedena pouze konečná suma za všechny zaměstnance společnosti.

Pracovníci účetního oddělení v minulosti do interních dokladů v daných situacích dopisovali také slovo „STORNO“. Interní auditor však s takovým, pro něho zavádějícím způsobem nesouhlasil, a proto byla učiněna náprava a zaměstnanci již toto označení nepoužívají.

- Pokladna

V rámci konání posledního interního auditu v dané společnosti se auditor věnoval četnosti používání pokladny a dle jeho mínění také vyššímu stavu jejích peněžních prostředků. Tato skutečnost byla zaměstnanci vysvětlena jako nutnost. Pracovníci společnosti totiž často jezdí do ostatních závodů v České republice nebo do sídla jejich společníků v Německu a ze zákona mají právo na vyplacení zálohy ještě před pracovní cestou. Pokladní proto disponuje takovou částkou, aby mohla tyto zálohy řádně a včas vyplatit.

7.4 Návrh změn v rámci interního auditu

Na základě seznámení se s chodem zvolené společnosti a především rozhovorů se zaměstnanci je nutno podotknout, že interní procesy jsou v dané společnosti na uspokojivé úrovni, proto je obtížné nalézt inovativní nápady, které by je dále vylepšily.

7.4.1 Systém kompetencí

Možnost potenciální změny je spatřena v systému kompetencí. Ty jsou totiž dle výpovědi zaměstnanců v dané společnosti takzvaně „osekané“ a zpomalují tak rozhodovací procesy.

V některých případech chybí vedoucím pracovníkům rozhodovací kompetence. Schválením některých, často i méně důležitých operací či transakcí, se tak musí zabývat výše postavení zaměstnanci, což snižuje efektivitu jejich práce.

Pokud by bylo všem vedoucím pracovníkům, popřípadě i jiným odpovědným osobám, uděleno více pravomocí v rámci rozhodovacího procesu, zvýšila by se tím efektivnost celého procesu a došlo by k úspoře času managementu společnosti. Zaměstnanci s novými schvalovacími kompetencemi by samozřejmě byli za svá rozhodnutí odpovědní.

7.4.2 Propojenost oddělení

Dalším nedostatkem se zdá být též propojení jednotlivých úseků v rámci dané společnosti.

Problém nastává, pokud zaměstnanec určitého oddělení nedisponuje znalostmi například účetního oddělení. V praxi se pak stává, že jeden úsek rozhodne o určité záležitosti, ale až posléze pracovníci účetního úseku zjistí chybu nebo dokonce nemožnost provedení akce.

Jednoduchým řešením by bylo zlepšení osobní komunikace či emailové korepondence napříč všemi odděleními společnosti. Pokud by se zaměstnanci nejdříve informovali o možných a legálních postupech, zvýšilo by to efektivitu činností.

7.4.3 Průběh interního auditu

Dalším problémem, tudíž i prostorem ke zlepšení, jsou praktiky interního auditora v průběhu auditu. V dané společnosti totiž probíhají audity měřící a hodnotící například produktivitu práce vlastních zaměstnanců.

Velmi negativně hodnotím metodu interních auditorů, kteří dle mého mínění až ponižují řadové zaměstnance, zejména výrobní pracovní sílu, tím, že tyto zaměstnance kontrolují přímo na pracovišti a stopkami měří dobu, po kterou vykonávají určitou činnost.

Tato metoda má přispět k efektivní práci bez zbytečných prostojů. I přesto vidím právě zde možnost zlepšení v přístupu k dělníkům, bez jejichž činnosti by společnost nebyla schopna vyrábět své produkty. Důstojnější přístup k vlastním za-

městnancům by vedl nejenom k lepší atmosféře na pracovišti, ale zvýšil by také důvěru ve vedení společnosti.

7.4.4 Informovanost zaměstnanců

Změna by dle mého mínění měla proběhnout i v rámci informování zaměstnanců společnosti, zejména pak těch řadových.

Vedoucí pracovníci, management a vlastníci společnosti obvykle bývají s výsledky interního auditu obeznámeni. Totéž však neplatí u řadových zaměstnanců. Ti interní audit vnímají spíše jako „zlo“. Panují u nich obavy, že se jedná o činnost, na jejímž základě následně proběhne snižování stavu zaměstnanců. Pokud se jedná o personální audit, mohou být jejich obavy na místě, interní audit však vždy neznamená pouze činnost vedoucí k ukončení pracovního poměru s nepotřebnými pracovníky. Může se jednat například o audit finanční, který kontroluje správnost a funkčnost podnikových procesů, nebo o ekologický audit.

Komunikace zaměstnanců s vedoucími pracovníky společnosti ve formě schůzí by tento problém vyřešila. Na těchto setkáních by byli pracovníci obeznámeni s účelem a cílem interního auditu. Informace o konání a průběhu interního auditu by poskytoval také podnikový server, jenž by zaměstnancům nabídl alespoň základní informace. Tato opatření by vedla k vyšší důvěře v interní audit a také ke zlepšení vztahů jednak zaměstnanců s vedením společnosti, ale především mezi interním auditorem a pracovníky firmy. Ti by byli během auditu více otevření a ochotnější spolupracovat.

8 Závěr

Bakalářská práce byla věnována problematice externího a interního auditu v podnikatelském sektoru.

Její teoretická část byla nejdříve zaměřena na vznik a historický vývoj externího auditu ve světě, a to konkrétně ve Velké Británii, Spojených státech amerických a Francii. Jeho rozvoj v těchto zemích dopomohl nejen ke vzniku externího auditu v dalších zemích, ale též ke vzniku různých institucí, které dohlíží na oblast externího auditu nebo výkon profese externích auditorů. Interní audit oproti tomu vznikl o několik let později a byl podmíněn procesem industrializace v 19. století. Nárůst a velikost firem způsobily nutnost větší kontroly také uvnitř společností. Následné historické události v 20. století ovlivnily rozvoj interního auditu a jeho následné uznání za samostatnou disciplínu. Stejně jako v případě externího auditu vznikly nové instituce zabývající se úrovní interního auditu a sdružující též osoby, jež tento audit provádí.

Z následného studia literatury vyplynulo objasnění pojmu externího a interního auditu. Zatímco externí audit znamená ověření účetní závěrky auditorem za účelem sdělení výroku, zda finanční situace auditovaného podniku podává pozitivní a věrný obraz skutečnosti, pod termínem interního auditu si můžeme představit provádění takových kontrol, testů a dalších činností interního auditora, které vedou k zefektivnění podnikových procesů.

Teoretická část se dále zabývala regulací auditů. Na základě studia příslušných zákonů, mezinárodních standardů a etických kodexů je možno říci, že externí audit bez sporu podléhá přísnějším pravidlům. Totéž platí i pro samotné externí auditory. Jejich výkon činnosti je podmíněn členstvím v Komoře auditorů České republiky a vykonáním auditorských zkoušek. Na základě úspěšného složení těchto zkoušek může auditor provést audit podniku. Průběh externího auditu je pak podobný postupu interního auditora a skládá se z několika částí, kterými jsou například plánování, samotný audit, post-auditní činnosti nebo vydání auditorské zprávy.

Důležitou částí bakalářské práce byla následná komparace externího a interního auditu. Vymezení diferencí v odborné literatuře chybí nebo není dostačující, proto je tato kapitola pro oblast auditingu přínosná. Porovnání několika oblastí mohlo být provedeno po důkladném porozumění principů a vztahů jednotlivých typů auditu. Byly například zjištěny zásadní rozdíly v regulaci těchto disciplín či difference mezi jednotlivými cíli externího a interního auditu. Zejména význam externího a interního auditu není široké veřejnosti dostatečně znám a bývá často modifikován nebo zaměňován.

Následná praktická část se zaměřila na analýzu obou typů auditu a jejich fungování ve vybrané společnosti. Nejdříve byla daná korporace představena a posléze byly z hlediska finančního oddělení popsány úkony a činnosti, které jsou nezbytné pro naplnění cíle externího auditu. Byl sepsán průběh externího auditu s přihlédnutím na zajímavou a ojedinělou skutečnost, kterou byla zpětná fúze se společností pohybující se na stejném trhu jakou auditovaná korporace. Průběh

interního auditu nebyl z důvodu obdobného postupu jako v případě externího auditu uveden, a místo něj byly uvedeny zajímavé příklady z praxe, kterými se zaměstnanci dané společnosti museli v rámci interního auditu zabývat. Popsaná pasáž praktické části bakalářské práce poskytla seznámení s procesem auditu v reálně existující společnosti, tedy pohled na audit nejen z teoretického, ale zejména z praktického hlediska. Díky přehledu požadovaných dokumentů také poskytla lepší představu o požadavcích auditorů na auditované společnosti.

Závěrečná kapitola pak pojednávala o návrhu změn v rámci interního auditu. Největší problémy byly spatřeny v systému rozhodovacích kompetencí a propojenosti oddělení, kdy v dané společnosti dochází k nedostatečné komunikaci mezi jednotlivými úseky. Další problém pak představovaly praktiky interního auditora a informovanost řadových zaměstnanců. Uvedené návrhy změn by mohly dané společnosti přispět k vylepšení a zefektivnění interního auditu.

9 Použité zdroje

9.1 Monografie

- BPP LEARNING MEDIA. *ACCA F8 Audit and Assurance (International)*. 4. vyd. London: BPP Learning Media Ltd, 2009. 398 s. ISBN 9780-7517-7609-6.
- DVOŘÁČEK, J. *Audit podniku a jeho operací*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2005. 165 s. ISBN 80-7179-809-6.
- DVOŘÁČEK, J. *Interní audit a kontrola*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003. 201 s. C. H. Beck pro praxi. ISBN 80-7179-805-3.
- DVOŘÁČEK, J., VÁZQUEZ, H. E., STŘEDA, I. *Interní audit*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická, 1996. 312 s. ISBN 80-7079-427-5.
- KAFKA, T. *Průvodce pro interní audit a risk management*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. 167 s. ISBN 978-80-7400-121-5.
- HIGSON, A. *Corporate Financial Reporting: Theory and Practise*. 1. vyd. Thousand Oaks: Sage Publications, 2003. 228 s. ISBN 0-7619-7141-6.
- KRÁLÍČEK, V., MUELLEROVÁ, L. *Auditing*. Praha: Bilance, 1998. 222 s. Vzdělávání účetních v ČR.
- MÜLLEROVÁ, L. *Auditing pro manažery, aneb, Proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. 175 s. ISBN 978-80-7357-988-3.
- RAFFEGEAU, J., DUFILS, P., DE MÉNONVILLE, D. *Finanční audit*. 1. vyd. Praha: HZ Praha, 1996. 120 s. ISBN 80-86009-02-5.
- RICCHIUTE, D. N. *Audit*. 1. vyd. Praha: Victoria Publishing, 1994. 792 s. ISBN 80-85605-86-4.
- SEDLÁČEK, J. *Základy auditu*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2011. 169 s. ISBN 80-210-4168-4.
- SCHRÁNIL, P., TVRDOŇ J. *Externí a interní auditing*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2010. 68 s. Eupress. ISBN 978-80-7408-042-5.
- STANĚK, S. Proč a jak je regulován audit v EU a ČR. In: KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, ed. *Auditorská profese v České republice*. Praha: Komora auditorů České republiky, 2013, s. 13 – 14. ISBN 978-80-86679-25-9.

9.2 Právní legislativa

Zákon č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích a družstev (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů.

9.3 Internetové zdroje

About the AICPA. *Aicpa.org* [online]. [cit. 2015-01-29]. Dostupné z: <http://www.aicpa.org/About/Pages/About.aspx>

Český institut interních auditorů. *ČIIA*. [online]. 2015. [cit. 2015-04-17]. Dostupné z: <http://www.interniaudit.cz/ciia/>

Český institut interních auditorů. *CPE (Continuing Professional Education)*. [online]. 2015. [cit. 2015-04-17]. Dostupné z: <http://www.interniaudit.cz/profesni-vzdelavani/certifikace/cpe/?idKategorie=100>

Český institut interních auditorů. *Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu*. [online]. 2015. [cit. 2015-04-18]. Dostupné z: http://www.interniaudit.cz/download/ippf/mezinarodni_standardy_pro_profesni_praxi_interniho_auditu-2011.pdf

Český institut interních auditorů. *Stanovy Českého institutu interních auditorů, Z. S.* [online]. 2015. [cit. 2015-04-17]. Dostupné z: <http://www.interniaudit.cz/ciia/stanovy-ciia.php?idKategorie=6>

Český institut interních auditorů. *Zkouška CIA*. [online]. 2015. [cit. 2015-04-17]. Dostupné z: <http://www.interniaudit.cz/profesni-vzdelavani/certifikace/zkouska-cia.php?idKategorie=94>

Ernst & Young: Interní audit nabírá na síle. *E15.cz*. [online]. 2006 [cit. 2015-05-02]. Dostupné z: <http://finexpert.e15.cz/ernst--young-interni-audit-nabira-na-sile>

Komora auditorů České republiky. *Etický kodex pro auditory a účetní znalce*. [online]. 2011. [cit. 2015-01-03]. Dostupné z: http://www.kacr.cz/file/43/02_-_eticky_kodex_2010__A4%20%282%29.pdf

Komora auditorů České republiky. *ISA 530 – Výběr vzorků a další výběrové testy*. [online]. 2004. [cit. 2015-04-14]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/data/Methodika/Auditing/ISA/ISA530.pdf>

Komora auditorů České republiky. *ISA 320 – Významnost z hlediska auditu*. [online]. 2004. [cit. 2015-03-28]. Dostupné z: http://www.kacr.cz/data/pdf/auditorske_standardy/ISA320.pdf

Komora auditorů České republiky. *ISA 570 – Předpoklad nepřetržitosti trvání účetní jednotky*. [online]. 2004. [cit. 2015-03-28]. Dostupné z: http://www.kacr.cz/data/pdf/auditorske_standardy/ISA570.pdf

Komora auditorů České republiky. *ISA 580 – Prohlášení vedení k auditu*. [online]. 2004. [cit. 2015-04-14]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/data/Methodika/Auditing/ISA/ISA580.pdf>

- Komora auditorů České republiky. *Mezinárodní auditorský postup ISA 330 – Reakce auditora na vyhodnocená rizika*. [online]. 2009. [cit. 2015-04-15]. Dostupné z: http://www.kacr.cz/data/Metodika/Auditing/Handbook%202010/17_ISA%20520.pdf
- Komora auditorů České republiky. *Mezinárodní auditorský postup ISA 520*. [online]. 2009. [cit. 2015-04-14]. Dostupné z: http://www.kacr.cz/data/Metodika/Auditing/Handbook%202010/17_ISA%20520.pdf
- Komora auditorů České republiky. *Mezinárodní auditorský standard ISA 560 – Události po datu účetní závěrky*. [online]. 2009. [cit. 2015-04-14]. Dostupné z: http://www.kacr.cz/data/Metodika/Auditing/Handbook%202010/17_ISA%20560.pdf
- Komora auditorů České republiky. *Mezinárodní auditorský standard ISA 700 – Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce*. [online]. 2009. [cit. 2015-04-14]. Dostupné z: http://www.kacr.cz/data/Metodika/Auditing/Handbook%202010/17_ISA%20700.pdf
- Komora auditorů České republiky. *Mezinárodní standard pro ověřovací zakázky ISAE 3000*. [online]. 2005. [cit. 2015-03-31]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/data/Metodika/Auditing/Handbook%202010/2.%20%C4%8D%C3%A1st/ISAE3000.pdf>
- Komora auditorů České republiky. *O Komoře auditorů*. [online]. 2015. [cit. 2015-01-16]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/o-komore-auditoru>
- MÜLLEROVÁ, M. Jak připravit firmu na audit účetní závěrky. *Daňářonline.cz* [online]. 2011. [cit. 2015-05-04]. Dostupné z: [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d33591v43040-jak-pripavit-firmu-na-audit-ucetni-zaverky/?search_query=\\$index=29](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d33591v43040-jak-pripavit-firmu-na-audit-ucetni-zaverky/?search_query=$index=29)
- The Institute of Internal Auditors. *Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu*. [online]. 2011. [cit. 2015-04-17]. Dostupné z: https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Standards_2011_Czech.pdf

9.4 Ostatní zdroje

- FRÝBORT, T. Osobní rozhovor s Audit Managerem firmy PricewaterhouseCoopers. Brno, 22. 10. 2014.
- KUDEROVÁ, D. Osobní rozhovor s finanční účetní analyzované společnosti. Brno, 30. 4. 2015

Přílohy

A Informace o zpětné fúzi

Přeměna Společnosti s rozhodným dnem 1. října 2013

Společnost (dále také „nástupnická společnost“) bude sloučena se zanikající společností (dále také „zanikající společnost“) s rozhodným dnem 1. října 2013, a to na základě Projektu fúze sloučením v souladu s § 61 odst. 1, 2 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev a za předpokladu schválení valnou hromadou nástupnické společnosti a zapsání této skutečnosti příslušným obchodním rejstříkem. Fúzí dojde k zániku zanikající společnosti a přechodu jmění zanikající společnosti na nástupnickou společnost, a to s právními účinky ke dni zápisu fúze do obchodního rejstříku.

B Zpráva auditora



Zpráva nezávislého auditora

společníkům společnosti

Ověřili jsme přiloženou konečnou účetní závěrku společnosti (dále „Společnost“), tj. rozvahu k 30. září 2013, výkaz zisku a ztráty a přehled o změnách vlastního kapitálu za období 9 měsíců končící 30. září 2013 a přílohu, včetně popisu podstatných účetních pravidel a dalších vysvětlujících informací (dále „účetní závěrka“).

Odpovědnost statutárního orgánu Společnosti za účetní závěrku

Statutární orgán Společnosti odpovídá za sestavení účetní závěrky podávající věrný a poctivý obraz v souladu s českými účetními předpisy a za takové vnitřní kontroly, které považuje za nezbytné pro sestavení účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou.

Úloha auditora

Naši úlohou je vydat na základě provedeného auditu výrok k této účetní závěrce. Audit jsme provedli v souladu se zákonem o auditorech platným v České republice, Mezinárodními standardy auditu a souvisejícími aplikačními doložkami Komory auditorů České republiky. V souladu s těmito předpisy jsme povinni dodržovat etické požadavky a naplánovat a provést audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti.

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů, jejichž cílem je získat důkazní informace o částkách a informacích uvedených v účetní závěrce. Výběr auditorských postupů závisí na úsudku auditora, včetně posouzení rizika významné nesprávnosti údajů uvedených v účetní závěrce způsobené podvodem nebo chybou. Při posuzování těchto rizik auditor zohledňuje vnitřní kontroly Společnosti relevantní pro sestavení účetní závěrky podávající věrný a poctivý obraz. Cílem tohoto posouzení je navrhnout vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřních kontrol Společnosti. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti použitých účetních pravidel, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace účetní závěrky.

Jsmes přesvědčeni, že získané důkazní informace poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

Výrok

Podle našeho názoru účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz finanční pozice Společnosti k 30. září 2013 a jejího hospodaření za období 9 měsíců končící 30. září 2013 v souladu s českými účetními předpisy.

18. srpna 2014

Prüfungsausschuss Wirtschaftsprüfer a.s.o.
zastoupená

Manel Kieckhefer

partner

[Signature]

statutární auditor, oprávnění č. 2292