

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Interní kontrolní systém účetní jednotky

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Ivana ŽĎÁRSKÁ**

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. David TRYTKO, Ph.D.**

Znojmo, 2017

Prohlášení:

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Interní kontrolní systém účetní jednotky vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucího bakalářské práce za použití pramenů uvedených v příloženém Seznamu použité literatury

Ve Světicích

Ivana ŽDÁRSKÁ

Poděkování:

Zde bych ráda poděkovala svému vedoucímu práce Ing. David TRYTKO, Ph.D za pomoc při zpracování bakalářské práce, za odbornou konzultaci, poskytnuté rady a všeobecná doporučení.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Ivana ŽDÁRSKÁ
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Interní kontrolní systém účetní jednotky
Název (v angličtině)	Internal control system of an accounting unit

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Cílem práce je popsat důležitost interního kontrolního systému, a to nejen na příkladu z praxe, ale i teoretické bázi

Postup práce:

1. Vymezení pojmů a definice co je interní kontrolní systém, jeho charakteristika v oblasti účetnictví, význam a přínos pro účetní jednotku a její vedení
2. Analýza stávajících kontrolních systémů ve vybrané účetní jednotce
3. Uvedení praktických zkušeností absence kontrolních mechanismů a jejich důsledků a identifikace nedostatků ve vybrané účetní jednotce
4. Návrh možného řešení identifikovaných nedostatků

Metody:

Literární rešerše, deskripce, analýza

Rozsah práce: 40 – 55 stran

Seznam odborné literatury:

1. DVOŘÁČEK, Jiří. *Interní audit a kontrola*. 2. vyd. Praha: Beck, 2003, 201 s. ISBN 80-7179-805-3.
2. SCHIFFER, Vladimír. *Aktuality z vedení a kontroly účetnictví*. 1. vyd. Praha: Linde, 2008, 271 s. ISBN 978-80-7201-721-8.
3. SCHIFFER, Vladimír. *Vnitřní kontrolní systém*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2009, 223 s. ISBN 978-80-7357-436-9.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2016

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2017



Ivana ŽĎÁRSKÁ
student

Ing. David TRYTKO, Ph.D.
vedoucí bakalářské práce

doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
garant studijního oboru

doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
rektorka SVŠE Znojmo

Abstrakt

Bakalářská práce na téma Interní kontrolní systém účetní jednotky se zabývá problematikou nastavení, zkoumání a spolehlivosti vnitřních kontrol se zaměřením na podnikatelské subjekty. V teoretické části jsou definovány základní pojmy a uvedeny oblasti, které s kontrolními systémy přímo souvisejí. V praktické části je na analýze vybrané společnosti provedeno zhodnocení stávajícího kontrolního systému a identifikace jeho slabých míst. Výsledkem práce je navržení rozšíření stávajícího Interního objednávkového systému a tím dosažení větší komplexnosti interních procesů. Navrhovaným rozšířením by došlo k redukci stávající manuální činnosti a tím k posílení spolehlivosti vstupních dat pro účetnictví.

Klíčová slova: interní kontrolní systém, účetnictví, audit, informační systémy, rizika

Abstract

The bachelor thesis on the subject of the Internal control system of the accounting unit deals with the setting, examination and reliability of internal controls focusing on business entities. The theoretical part defines the basic concepts and the areas that are directly related to the control systems. In the practical part, the evaluation of the existing control system and the identification of its weak points were made on the analysis of the selected company. As a result, the author propose to extend the existing Internal Order System to a more comprehensive system. It's implementation could cover and reduce current manual processes and increase the reliability of the input data for accounting.

Key words: Internal control system, Accounting, Audit, Information systems, Risks

Obsah

1	ÚVOD	9
2	CÍL PRÁCE A METODIKA	10
3	TEORETICKÁ ČÁST	11
3.1	Vymezení základních pojmů	11
3.1.1	Účetní jednotka	11
3.1.2	Interní kontrolní systém	13
3.2	Zákonná úprava	13
3.3	Podstata interní kontroly.....	14
3.4	Modely vnitřní kontroly	15
3.4.1	COSO.....	16
3.4.2	Cadburyho komise (Cadbury Commission)	17
3.5	Význam a možnosti interní kontroly	18
3.6	Úloha účetnictví v kontrolním systému.....	18
3.6.1	Informační funkce účetnictví a vazba na kontrolní systém	19
3.6.2	Kontrolní funkce účetnictví	21
3.7	Interní audit a externí audit.....	23
3.7.1	Interní audit.....	23
3.7.2	Externí audit.....	24
3.7.3	Přínos externího a interního auditu.....	24
3.8	Finanční skandály a jejich dopad	25
3.9	Postavení informačních technologií v kontrolním systému	27
3.10	Shrnutí teoretické části	30
4	PRAKTICKÁ ČÁST	32

NEVEŘEJNÁ ČÁST

5	ZÁVĚR.....	63
6	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	65
7	SEZNAM TABULEK, SCHÉMAT A ZKRATEK	67
8	SEZNAM PŘÍLOH.....	68
9	PŘÍLOHY	69

1 ÚVOD

Elementární povinností každé účetní jednotky je vedení účetnictví. Jedná se o nástroj, prostřednictvím kterého se v číselných hodnotách zobrazují hospodářské operace účetní jednotky. V souladu se Zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb. je základním pravidlem vést účetnictví tak, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz účetnictví. V praxi dodržení tohoto pravidla znamená pro účetní jednotku zajištění kvalifikovaného personálu, který zná příslušné zákonné předpisy a je schopen zaúčtování provést. Velmi důležitým krokem je rovněž zajištění kvalitního interního kontrolního systému, který zabezpečuje identifikaci rizik a posiluje spolehlivost zobrazení finanční situace. Děje se tak z důvodu, že na vytváření hospodářských operací se podílí jak vlastní pracovníci, tak třetí strany, se kterými je účetní jednotka v obchodním, popřípadě jiném, vztahu.

Vybudování, nastavení a zpětné přezkoumávání funkčnosti kontrolního systému je v kompetenci každé účetní jednotky. Tato práce se zabývá především podnikatelskou sférou, přičemž v teoretické části se autor věnuje oblastem, které s kontrolním systémem přímo souvisí. Přestože stěžejním pilířem interních kontrol je zmiňované účetnictví, zastává autor názor, že obecná problematika je mnohem širší.

Pojem vnitřní kontrolní systém je v literatuře často úzce spojen výhradně s oblastí účetnictví, ve smyslu jeho vedení, organizace a rozboru účetních kontrolních mechanismů. Koncepce této práce je postavena na zdůraznění komplexnosti a vzájemné provázanosti účetnictví s veškerými procesy a činnostmi v účetní jednotce. V jednotlivých kapitolách je věnována pozornost vybraným modelům kontrolního systému, tak jak jsou chápány v mezinárodním kontextu, je poukázáno na významnost auditu a dále způsob využití informačních systémů. Jsou uvedeny i příklady selhání či nedostatečnosti interních kontrol.

V praktické části je provedena analýza procesů vybrané společnosti. Autor je zaměstnancem této firmy a aktivně se v rámci své pracovní náplně podílí mj. na tvorbě kontrolních mechanismů. Tato skutečnost sice nezaručuje absolutní objektivitu a nestrannost při hodnocení úrovně stávajícího kontrolního systému v daném podniku, naproti tomu znalost veškerých souvislostí umožňuje autorovi identifikovat rizikové oblasti a hledat nová řešení s ohledem na omezující faktory v rámci celé korporace.

Celá práce je prostoupena vlastními názory a zkušenostmi autora, které vycházejí z téměř dvacetileté praxe v oboru účetnictví a financí podniku.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Základním cílem této práce bude poznání problematiky a aspektů interního kontrolního systému se záměrem zdůraznit potřebu existence fungujícího vnitřního kontrolního systému a nutnost jeho přítomnosti a aplikace na všech úrovních činnosti účetní jednotky.

Stěžejní metodou teoretické části bude literární rešerše. Na základě shromážděných dílčích teoretických poznatků bude autor využívat metody generalizace, tedy vyvozování obecných závěrů. V případě, že dle autorova názoru dojde k absenci dostatečně názorných příkladů v použité literatuře, bude další využitou metodou dedukce. Pro využití dedukční metody budou autorovi oporou jak teoretické, tak praktické poznatky získané v oboru financí a účetnictví v dřívějších letech.

Dílčím cílem bude seznámení s důsledky selhání či absence vnitřních kontrolních systémů a významnosti auditu pro účetní jednotku. V obou oblastech bude využita metoda explanace, která bude spočívat ve spojování faktických informací a pochopení příčin následných jevů.

V celé práci bude pro zjednodušení obrazu skutečnosti použita metoda modelování a komplexnost celé problematiky bude prostoupena abstrakcí, jejíž podstatou je myšlenkové oddělení věcí podstatných od nepodstatných. V rámci obou uvedených metod budou používána názorná schémata.

Jedním z dílčích cílů praktické části bude analýza stávajících procesů ve zvolené společnosti. Převažující metodou v praktické části bude metoda pozorování a deskripce. Jak již bylo řečeno v úvodní kapitole, je autor zaměstnancem vybrané společnosti. Systematické a plánovité sledování jevů ve společnosti je součástí náplně jeho práce, proto jej využije i pro zpracování praktické části.

Celá práce bude završena identifikací slabých článků současného kontrolního systému společnosti a konkrétním návrhem na jeho zlepšení. Součástí navrhovaného zdokonalení bude i odhad nutných investic. Dojde k posouzení kontrolního systému z hlediska efektivity a výčtu očekávaných přínosů, jako jsou přidaná hodnota, časová úspora, zkvalitnění vypovídající hodnoty dat a podobně. V úvahu budou brány i nové skutečnosti a změny probíhající v podniku v reálném čase.

3 TEORETICKÁ ČÁST

Na úvod teoretické části se jeví jako vhodné seznámit čtenáře nejdříve s jednotlivými dílčími pojmy a provést krátkou analýzu jejich významu pro potřeby této práce. Nejdříve jsou voleny pojmy obecnější, posléze úzce související se zvoleným tématem.

3.1 Vymezení základních pojmů

3.1.1 Účetní jednotka

Dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, s výkladem k 1.1.2016 se dle odst. (2) „Tento zákon se vztahuje na účetní jednotky, kterými jsou:

- a) právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky,
- b) zahraniční právnické osoby a zahraniční jednotky, které jsou podle právního řádu, podle kterého jsou založeny nebo zřízeny, účetní jednotkou nebo jsou povinny vést účetnictví, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů,
- c) organizační složky státu,
- d) fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,
- e) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty, včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obratu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku.
- f) ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,
- g) ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou společníky sdruženými ve společnosti, pokud alespoň jeden ze společníků sdružených v této společnosti je osobou uvedenou v písmenech a) až f) nebo h) až l),
- h) ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis,
- i) svěřenské fondy podle občanského zákoníku,
- j) fondy obhospodařované penzijní společností podle zákona upravujícího důchodové spoření a podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření,
- k) investiční fondy bez právní osobnosti podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy, nebo

- l) ty, kterým povinnost sestavení účetní závěrky stanoví zvláštní právní předpis nebo které jsou účetní jednotkou podle zvláštního právního předpisu.“

Od roku 2016 došlo dle §1b stejného zákona, k rozčlenění účetních jednotek, přičemž zákon specifikuje „Kategorie účetních jednotek a kategorie skupin účetních jednotek:

(1) Mikro účetní jednotkou je ta, která k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň 2 z uvedených hraničních hodnot

a) aktiva celkem 9 000 000 Kč,

b) roční úhrn čistého obratu 18 000 000 Kč,

c) průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 10.

(2) Malou účetní jednotkou je ta, která není mikro účetní jednotkou a k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň 2 z uvedených hraničních hodnot

a) aktiva celkem 100 000 000 Kč,

b) roční úhrn čistého obratu 200 000 000 Kč,

c) průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50.

(3) Střední účetní jednotkou je ta, která není mikro účetní jednotkou ani malou účetní jednotkou a k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň 2 z uvedených hraničních hodnot

a) aktiva celkem 500 000 000 Kč,

b) roční úhrn čistého obratu 1 000 000 000 Kč,

c) průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 250.

(4) Velkou účetní jednotkou je ta, která k rozvahovému dni překračuje alespoň 2 hraniční hodnoty uvedené v odstavci 3.

(5) Za velkou účetní jednotku se vždy považuje

a) subjekt veřejného zájmu,

b) vybraná účetní jednotka.“

V práci může být pojem účetní jednotka nahrazen označením podnik, společnost apod., přičemž jsou považovány pro účel této práce za ekvivalentní, pokud není zdůrazněno či z kontextu nevyplývá jinak.

3.1.2 Interní kontrolní systém

Interní (často označovanou i jako vnitřní) kontrolou se rozumí kontrolní mechanismy uplatňované v rámci dané organizace, resp. účetní jednotky. Pojem interní či vnitřní je zdůrazňován z toho důvodu, že existuje také kontrola vnější, která představuje kontroly prováděné orgány, institucemi a dalšími subjekty stojícími vně organizace. (Dvořáček, 2003, s. 45)

Pojem systém je vysvětlován jako uspořádání prvků do vztahů, jež pak vytváří relativní celek. (Encyklopedický slovník, 1993, s. 1071)

Spojení obou velmi obecných pojmů konkretizuje např. Schiffer (2009, s. 17) a označuje systém vnitřní kontroly „jako systém provozních, finančních, evidenčních a ostatních kontrol, vytvořených managementem“, přičemž cílem takového systému je zajištění efektivity, řádného řízení účetní jednotky, přesné vedení evidence a ochrana majetku a v neposlední řadě dodržování nastavených pravidel. Z této charakteristiky je zřejmé, že předmětem interní kontroly jsou veškeré činnosti účetní jednotky.

3.2 Zákonná úprava

Vymezení přímo v zákoně nalezneme pouze v Zákoně č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě, část čtvrtá, který přímo definuje vnitřní kontrolní systém. Nicméně tento zákon dle § 1, odst. (1) se přímo na podnikatelské subjekty nevztahuje, protože „vymezuje uspořádání a rozsah finanční kontroly vykonávané mezi orgány veřejné správy, mezi orgány veřejné správy a žadateli nebo příjemci veřejné finanční podpory a uvnitř orgánů veřejné správy“.

Jak již i ze samotného názvu zákona vyplývá, vztahuje se pouze na oblast veřejné správy. Co se týče oblasti soukromé, jak již podotkl Schiffer (2009, s. 17), české právní předpisy nedefinují vnitřní kontrolu pro podnikatelskou sféru, což stále platí i k dnešnímu dni. Je tedy na rozhodnutí každého podnikatele, zda a jaké kontrolní mechanismy ve své společnosti aplikuje.

To, že nejsou pro podnikatele zákonem definovaná pravidla pro interní kontrolní systém, však neznamená, že by neměl být v účetní jednotce zaveden. Zřejmě bude méně komplikovaný v případě podnikatele – fyzické osoby bez zaměstnanců. Pokud však fyzická osoba zaměstnanec má, či se jedná o osobu právnickou, je zavedení správně fungujícího systému vnitřních kontrol bez pochyby na místě. A potřeba takového systému je o to naléhavější, čím je účetní jednotka větší, respektive čím více osob se podílí na chodu společnosti.

Vnitřní kontrolní systém je pro oblast veřejné správy jednoznačně definován výše zmíněným zákonným předpisem. V této práci bude věnována pozornost především oblasti podnikatelské.

3.3 Podstata interní kontroly

V použitých zdrojích se autoři shodují především na tom, že pojem kontrola zahrnuje veškeré aktivity, prostřednictvím kterých se zjišťuje, zda dosahované výsledky odpovídají výsledkům plánovaným. (Dvořáček a Kafka, 2005, s. 111; Dvořáček, 2003, s. 45; Chamers, Selim a Vinten, 1987, s. 47)

Kontrola je velmi důležitým nástrojem pro dosažení cílů společnosti, proto se stále zvyšují požadavky na kvalitní systémy interní kontroly. Roste také význam vnitřní kontroly z pohledu předcházení potenciálním problémům, umožňuje managementu reagovat na vývoj ekonomického prostředí a jednání konkurence, podporuje účinnost, redukuje riziko ztrát hodnoty aktiv, přispívá k zaručení věrnosti finanční situace účetní jednotky a dodržování zákonem stanovených pravidel. (Dvořáček, 2003, s. 45-46)

Při výčtu prvků každé kontroly Dvořáček a Kafka (2005, s. 111) uvádí:

- zjištění negativních odchylek skutečný stav vs. stav požadovaný
- identifikace důvodů negativních odchylek a příčinné souvislosti jejich vzniku
- zjištění míry odpovědnosti příslušných pracovníků
- přijmutí opatření a následné sledování těchto opatření.

V zásadě lze s tímto souhlasit, nicméně na počátku této části bylo uvedeno, že kontrola je zjištění rozdílů mezi stavem plánovaným, resp. požadovaným a stavem skutečným. Bylo by tedy vhodné vyhnout se pojmu odchylka negativní a pracovat pouze s pojmem odchylka. Dojde-li k porovnání např. plánovaných nákladů a výnosů, může být odchylka

i pozitivní, tj. náklady skutečné jsou nižší, než bylo plánováno, a naopak výnosy jsou ve srovnání s plánem vyšší. Přestože zjištění tohoto stavu bude pro účetní jednotku situací příznivou, i tento stav by měl být analyzován a podroben kontrole. Je třeba identifikovat důvody vzniku odchylek a zjistit, čím byly způsobeny. Na konkrétním příkladu nákladů a výnosů tedy vyhodnotit, zda jsou způsobeny např. změnou situace tržního prostředí, či zda se může jednat o chybu v plánech, které dále mohou být zkoumány – zda se při plánování vycházelo z mylných předpokladů, nebo se jedná o profesní selhání pracovníka odpovědného za plánování apod.

Velmi zjednodušeně lze tedy konstatovat, že podstatou interní kontroly je identifikace odchylek stavu skutečného od požadovaného, následná analýza těchto odchylek a přijetí příslušných opatření pro jejich minimalizaci. Zde je na místě připomenout, že předmětem interní kontroly by měly být veškeré činnosti účetní jednotky. Jak poukazuje Schiffer (2009, s. 17), interní kontrolní systém neznámá zavedení samostatného pracoviště, jehož náplní je právě kontrola, ale jde o „souhrn všech opatření a institucí v účetní jednotce, jejichž úkolem je ve vzájemné návaznosti kontrola hospodářské a provozní činnosti účetní jednotky, a s tím samozřejmě spojené i činnosti pracovníků účetní jednotky“.

Z jakých principů lze při nastavení vnitřního kontrolního systému vycházet, záleží na dané účetní jednotce, nicméně pomocí či návodem by mohly být existující modely vnitřní kontroly, z nichž dva vybrané jsou představeny v následující části. Především s mezinárodním rámcem, známým pod názvem COSO, se pracuje i v České republice.

3.4 Modely vnitřní kontroly

V rámci této kapitoly budou dále představeny vybrané modely interní kontroly, které ale mají společné následující principy (Dvořáček, 2003, s. 52):

- široká definice kontroly (zahrnuje všechny činnosti podniku)
- kontrola je současně procesem zpětné vazby vedoucím ke kontinuálnímu zdokonalování
- růst významu sebekontroly
- předpoklad odpovědnosti za kontrolu

3.4.1 COSO

COSO = The Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission

COSO je mezinárodně uznávaným standardem pro integrované pojetí vnitřního řízení společnosti a její kontroly. Vznik této iniciativy spadá již do roku 1985 a cílem byla kontrola, analýza a vypracování možných doporučení týkajících se podvodného účetního výkaznictví. Místem vzniku jsou Spojené státy americké. Mnohem větší zájem podniků však vzbudila po významných finančních skandálech, o kterých bude řeč později. COSO si klade za cíl poskytnout vedení zabývající se třemi vzájemně propojenými oblastmi (COSO, c1985-2016):

- řízení podnikových rizik (ERM),
- vnitřní kontroly a
- prevence podvodů.

Jak je patrné z příloženého schématu (viz. Příloha č. I), je v pojetí COSO identifikováno pět hlavních složek:

- **Kontrolní prostředí** – kdy je kladen důraz na deklarování postoje společnosti k integritě a etickým hodnotám, nezávislost vedení společnosti na managementu a dohled nad vývojem podniku a vykonáváním vnitřních kontrol, dále stanovuje potřebu komunikačního systému v rámci možnosti hlášení podvodných jednání. Tato část zahrnuje i jasně prezentovaný zájem společnosti rozvíjet a podporovat kvalifikované a kompetentní pracovníky, přičemž vyžaduje jejich odpovědnost za vnitřní kontrolu v rámci daných pracovních povinností.
- **Hodnocení rizik** – spočívá v jednoznačném stanovení vytyčených cílů, za účelem co nejpřesnějšího vyhodnocení možných rizik. V rámci celé společnosti jsou pak identifikována jednotlivá rizika a společnost by měla stanovit, jak s riziky bude následně pracovat. Dále by měla být provedena identifikace potenciálního podvodného jednání, k němuž by mohlo dojít ve snaze dosáhnout stanovených cílů. Nelze opomenout ani monitorování změn, jež se ve společnosti dějí a mohly by významně ovlivnit fungování celého systému vnitřní kontroly.
- **Kontrolní činnosti** – jsou zaváděny za účelem zmírnění rizik a dosažení vytyčených cílů na přijatelné úrovni. Kontrolní činnost je rozvíjena za pomoci technologií a vnitřních směrnic, které vymezují žádoucí postupy a stanovují pravidla jednání.

- **Informace a komunikace** – informace je třeba třídit, shromažďovat, posuzovat jejich kvalitu a využívat je k podpoře fungování kontrolního systému. Současně by měly být relevantní informace předávány jednotlivým pracovníkům, kteří by měli být jasně informováni o cílech, vlastních kompetencích a odpovědnosti v rámci kontrolního systému. V případě, že jde o skutečnosti, které by mohly ovlivnit fungování interního kontrolního systému, je nutná i komunikace s třetími stranami.
- **Monitorování** – jde o soustavnou činnost, kdy dochází k přezkumu stávajících kontrolních procesů a vyhodnocuje se jejich efektivita a funkčnost. V případě disfunkcí je nutno takovýto stav komunikovat jak s odpovědnými pracovníky kontroly, tak i upozornit vedení společnosti na vyšších úrovních.

Jednotlivé složky integrovaného rámce se prolínají napříč celou společností a na všech úrovních, přičemž pro funkčnost celého systému je nutná přítomnost všech pěti složek. Tento účinný kontrolní systém je aplikovatelný jak pro podniky velkého rozsahu, tak i pro malé a střední firmy. (Dvořáček, 2003, s. 53-55)

Model vnitřní kontroly COSO je velmi propracovaný a jeho výhodou je, že neupřednostňuje část podnikatelské činnosti, ale zdůrazňuje nutnost provázanosti a propojení všech činností v podniku vykonávaných. Není tedy činnost důležitější a méně důležitá, ale je třeba dbát na kontroly a aplikaci principů rámce ve všech oblastech. Současně je třeba si uvědomit, že nastavením různých opatření a kontrol proces nekončí, je velmi důležité průběžně vyhodnocovat funkčnost a efektivnost celého systému a v neposlední řadě zohledňovat změny a nové postupy spojené s činností firmy.

3.4.2 Cadburyho komise (Cadbury Commission)

Vznik Cadburyho kodexu je spojen s významnými účetními skandály společností Maxwell Communication, Bank of Credit and Commerce International a Polly Peck ve Velké Británii. V roce 1992 došlo k ustanovení komise, jejímž cílem byla analýza britského systému Corporate Governance (správa a řízení společnosti) a navržení opatření k obnovení důvěry investorů. Výsledkem byla publikovaná zpráva, která v pozdějších letech spolu s Greenburyho zprávou (jež byla zaměřena na odměňování členů představenstva) položila základ tzv. sjednocenému kodexu (Combined Code). Nicméně již v roce 1993 vznikla společnost, jejichž akcie byly obchodované na Londýnské burze cenných papírů, povinnost se pravidly řídit.

V roce 1998 komise pod vedením sira R. Hampela provedla analýzu Cadburyho a Greenburyho zpráv, doporučila přijetí rozhodující většiny formulovaných závěrů obou zpráv a odstranění jejich nedostatků. Výsledný kodex byl uveden do praxe v roce 1999, přičemž podmínky tohoto kodexu jsou povinné pro všechny společnosti, které obchodují akcie na Londýnské burze. (Králíček a Molín, 2014, s. 23-25)

Stěžejními principy Cadburyho kodexu je rozdělení odpovědností, tj. pozice předsedy představenstva je oddělena od pozice výkonného ředitele, většina správní rady má být složena z externích ředitelů, výbor pro odměňování členů představenstva je složen z většiny z nevýkonných členů správní rady a dále by vedení společnosti mělo ustanovit výbor pro audit, včetně minimálně tří neexecutivních ředitelů. (Jbs.cam.ac.uk, 2017)

3.5 Význam a možnosti interní kontroly

Přítomnost funkčního kontrolního mechanismu může společnosti významně pomoci při získávání věrných finančních informací, posílit vědomí, že firma plní příslušné zákony, normy a předpisy, vyhýbá se všemu, co by mohlo poškodit její pověst. Významným aspektem je i pomoc v dosahování cílů z hlediska rentability. Současně je však třeba mít na paměti, že i přes sebelepší fungování kontrolních mechanismů není vnitřní kontrola sama o sobě zárukou dosažení cílů společnosti či absolutní jistotou dodržování právních norem.

Jak již bylo několikrát zmíněno, kontrola zahrnuje řadu akcí pojímajících veškerou činnost společnosti. Systém vnitřní kontroly je propojen s operativními činnostmi organizace, za kterými stojí lidský faktor. Nelze zaručit, že sebelepší kontrolní systém ze špatného pracovníka udělá pracovníka dobrého. Rovněž i předpoklady, na kterých jsou založena rozhodnutí, mohou být mylné a vést k chybovosti. Kontrole může uniknout kritické jednání při spiknutí dvou či více osob, samotné vedení společnosti díky znalosti kontrolních mechanismů ve společnosti může umět kontrolní mechanismy obejít. (Dvořáček, 2003, s. 56) Často se v praxi setkáváme s obcházením systému či selháním samotných účetních pracovníků, kteří by měli být jedním z nejspolehlivějších článků kontrolního systému.

Stěžejní součástí kontrolního systému je účetnictví, proto mu bude věnována pozornost v následující samostatné kapitole.

3.6 Úloha účetnictví v kontrolním systému

Není předmětem této práce dopodrobna seznámit čtenáře s účetními technikami a principy, přesto nelze účetnictví opomenout, neboť je stěžejním a nezastupitelným prvkem

v interním kontrolním systému účetní jednotky. Jednak je nutnost vedení účetnictví daná přímo zákonem (č. 563/1991 Sb., Zákon o účetnictví) a dále má velmi významnou informační a kontrolní funkci (Líbal, 2014, s. 15). Předpokladem plnění obou uvedených funkcí je řádné vedení účetnictví v souladu s platnou legislativou, využívání veškerých kontrolních mechanismů, kterých má účetnictví nespočet, jakož i fungování informačního a komunikačního mechanismu v dané účetní jednotce (viz. také kap. 3.4.1).

3.6.1 Informační funkce účetnictví a vazba na kontrolní systém

Řádně vedené účetnictví podává informace především o hospodářské situaci firmy, stavu a pohybu majetku a identifikuje zdroje krytí majetku. Nejen, že finanční resp. účetní výkazy využívají třetí strany, jako jsou věřitelé, potenciaální zákazníci, banky, stát a mnozí další, účetní výkaznictví je i velmi cenným zdrojem informací pro vedení společnosti. V souvislosti s kontrolním systémem, lze i přímo z účetních výkazů identifikovat potenciaální rizika či problémy. Např. stabilně vysoká pokladni hotovost může (ale nemusí) signalizovat neoprávněnou manipulaci s peněžními prostředky. Nejčastěji jsou průběžné účetní výkazy využívány managementem k posouzení ziskovosti jednotlivých úseků či oddělení v daném okamžiku. Ve větších firmách existují různé mechanismy a evidence pro průběžné sledování výsledků přímo vybudované pro dané oddělení, nicméně dle názoru autora této práce je nutné tyto evidence porovnávat přímo s účetními výkazy. Proč?

Především vzájemným porovnáváním je získáváno větší ujištění, že veškeré informace se dostaly do účetního oddělení a jsou zachyceny v účetnictví. Různé evidence a systémy, které jsou využívány daným pracovním úsekem, velmi pravděpodobně postihují veškeré pohyby, aktivity a operace, které v příslušném oddělení nastaly. Daný úsek si eviduje pouze svoji činnost, kterou provozuje s denní rutinou a má dokonalý přehled o veškerém dění. Na druhou stranu, je dost dobře možné, že údaje, sledované určitým pracovním úsekem nebudou s účetními výkazy korespondovat, protože nemusí zobrazovat veškeré souvislosti. Pro větší srozumitelnost je uveden následující velmi zjednodušený konkrétní příklad na úseku obchodního oddělení. Modelová situace a závěry z ní formulované vycházejí z vlastních zkušeností autora této práce a jeho téměř dvacetileté praxe v oboru účetnictví a podnikových financí.

Modelová situace:

Obchodní oddělení prodává tři druhy zboží (A, B, C) a v následující tabulce je vyobrazen přehled nákladů spojených s prodejem zboží a výnosy realizované z prodeje. Pro názornost je uveden prodej pouze jednoho kusu každého zboží.

Tabulka 1: Evidence nákladů a výnosů

OBCHODNÍ ODDĚLENÍ

ZBOŽÍ	Ks	NÁKLADY			VÝNOSY				Zisk (+) / Ztráta (-)	Marže
		Skladová cena	Doprava	Celkem	Prodejní cena brutto	Sleva %	Sleva	Prodejní cena netto		
A	1	500 Kč	50 Kč	550 Kč	750 Kč	1,5%	11 Kč	739 Kč	189 Kč	25,5%
B	1	200 Kč	35 Kč	235 Kč	300 Kč	2,0%	6 Kč	294 Kč	59 Kč	20,1%
C	1	350 Kč	20 Kč	370 Kč	520 Kč	3,0%	16 Kč	504 Kč	134 Kč	26,6%
Součty:		1 050 Kč	105 Kč	1 155 Kč	1 570 Kč		33 Kč	1 537 Kč	382 Kč	24,9%

(Zdroj: vlastní příkladová data)

V evidenci Obchodního oddělení je tedy celkový zisk za prodej 382 Kč při marži 24,9 %. Při porovnání s účetními výkazy může dojít k následujícím zjištěním:

- **Evidence Obchodního a Účetního oddělení jsou totožné** – jedná se o stav žádoucí, v praxi bude výskyt této situace podmíněn způsobem nastavení obchodní evidence, tedy do jaké míry budou zohledněny všechny operace související s obchodní činností přímo v evidenci Obchodu.
- **Evidence Obchodního oddělení vykazuje vyšší zisk než účetní výkazy** – je třeba analyzovat, čím je odchylka způsobena. Důvodem odchylky může být právě nepostihnutí všech aspektů v evidenci Obchodního oddělení, kdy prodejní statistiky nezobrazují např. tvorbu opravných položek, alokaci dalších nákladů spojených s prodejem zboží apod. Dalším důvodem, pro rozdílnost může být systémová technická chyba. Zpravidla bývají moduly Obchodního oddělení přímo propojeny s účetním softwarem a veškeré operace prováděné na úrovni obchodu jsou automaticky přenášeny do účetnictví. Jednou ze základních pravidelných kontrol by však mělo být právě porovnání, zda daná evidence koresponduje s účetnictvím, tj. zda byly veškeré doklady prostřednictvím technických a softwarových prostředků skutečně přeneseny do účetní evidence.
- **Evidence Obchodního oddělení vykazuje nižší zisk než účetní výkazy** – opět je nutná analýza odchylek a zjištění příčin a souvislostí takového rozdílu. Jedním

z důvodů, proč tato situace nastává, může být případ opačný než u výše uvedené situace vyššího zisku na straně Obchodu. Dojde k prodeji zboží, k němuž byla vytvořena opravná položka a z důvodu prodeje je tato v účetní evidenci rozpuštěna, jinými slovy snižuje náklady. Může se samozřejmě i v tomto případě objevit systémová chyba na úrovni technického přenosu dat.

Kontinuální práci s účetními výkazy a snahou jim porozumět získává společnost v rámci interního kontrolního systému cenné informace pro další zlepšování kontrolních mechanismů.

3.6.2 Kontrolní funkce účetnictví

Účetnictví disponuje řadou kontrolních a sebekontrolních prvků. Patří mezi ně formální a věcné přezkoumávání účetních dokladů před jejich vlastním zaúčtováním, kontrola oprávněnosti účetního případu, dodržování a kontrola zásady podvojného zápisu a číselná shoda částek účetních dokladů. (Schiffer, 2009, s. 19)

Kralíček a Molín (2014, s. 91-92) vyzdvihují zásadní úlohu účetních záznamů, jimiž jsou například účetní záznamy, účetní knihy, odpisový plán, účetní rozvrh, účetní závěrka a další. Významnou roli v interním kontrolním systému mají účetní doklady, neboť se v nich zobrazuje obsah účetního případu. Účetní doklady podstupují fázi oběhu a přezkušování, a to jak z formálního, tak z věcného hlediska. U věcného hlediska je důležité ověření přípustnosti či nepřípustnosti dané hospodářské operace. V případě oběhu je žádoucí zkrátit interval mezi vznikem hospodářské operace a vlastním zaúčtováním. Důvodem je včasné odhalení možného podvodu.

Dalším velmi významným kontrolním mechanismem účetnictví je inventarizace majetku a závazků. Schiffer (2010, s. 183) označuje inventarizaci jako nepostradatelného ochránce majetku a zdůrazňuje její důležitost především pro účetní jednotku jako takovou. S tímto názorem nelze než souhlasit, a přestože je zákonem (č. 563/1991 Sb., Zákon o účetnictví, část pátá, § 21, odst. (1) a (2)) stanovena periodicita provádění inventarizace, je stanovena jako minimální a v praxi lze nastavit periodu častější. Tímto opatřením může účetní jednotka eliminovat ztráty, posilovat kontrolu nakládání se svěřeným majetkem a udržovat v souladu účetní evidenci a skutečný stav. Na zvážení každé organizace je, zda zavedení častější inventarizace je v rámci její velikosti a předmětu činnosti přínosné a současně je třeba vzít v úvahu i náročnost (finanční a časovou) celého procesu. Jinak se bude rozhodovat výrobní podnik a jinak např. poradenská firma.

Dalším důležitým účetním nástrojem jsou vnitřní účetní předpisy (směrnice). Současně se jedná o významný prostředek řízení společnosti a jejich tvorba a pravidelná aktualizace „směřuje k zavedení pořádku a umožnění vnitřní kontroly, zvýšení pracovní kázně, stanovení přesných povinností jednotlivým útvarům a následně jejich zaměstnancům a odstraňuje mnoho nedorozumění“. Vnitřní směrnice jsou pro zaměstnance závazné, jsou vynutitelné a zvyšují osobní odpovědnost zaměstnanců za škodu. (Schiffer, 2009, s. 42) Jde však opět pouze o nástroj, což znamená, že je třeba nastavit kontrolní mechanismy, které hlídají dodržování vydaných směrnic. Dle názvu interní účetní směrnice by se mohlo mylně zdát, že je v kompetenci účetních pracovníků nastavení příslušných pravidel a kontrola jejich dodržování. Nicméně jak do tvorby, tak i do kontrolních mechanismů by měli být zahrnuti minimálně vedoucí pracovníci. Mnoho těchto interních předpisů neřeší pouze otázky týkající se účetních postupů a metod, ale zahrnují i oblasti personální, operativní, výrobní a mnoho dalších. V současné době se stává běžnou součástí firemní politiky i tzv. sociální odpovědnost firem (CSR – Corporate Social Responsibility), v jejímž rámci firmy deklarují svůj postoj k životnímu prostředí a zavazují své zaměstnance k respektování těchto postojů prostřednictvím vnitřních směrnic. I takovéto oblasti se stávají součástí firemních procesů a že jsou brány vážně, dokazuje i existence norem. V případě CSR se jedná o ČSN ISO 26000 (010390) Pokyny pro oblast společenské odpovědnosti, kat. čís.: 88082 (unmz.cz, 2017).

Existují směrnice, jejichž přítomnost v podniku je přímo daná zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, kam patří např. předpis pro zpracování účtového rozvrhu, odpisový plán, zásady pro časové rozlišení, cestovní náhrady aj. (Schiffer, 2009, s. 44-45). Řada interních předpisů je ponechána na vůli účetní jednotky. Není stanovena ani závazná forma, jak má daná směrnice vypadat. Bezpochyby existují firmy, kde jsou přítomny pouze zákonem stanovené předpisy a postoj k vypracování dobrovolných předpisů je negativní. Lze souhlasit s tvrzením, že se jedná o časově popř. administrativně náročný proces. Pokud však společnost k interním předpisům přistoupí jako ke kontrolnímu nástroji, může pro ni být značným přínosem. I při pouhém sepisování stávajících procesů lze odhalit jejich slabiny a při komunikaci s pracovníky jednotlivých oddělení může dojít k identifikaci nedostatků v rámci denních činností. V „horším“ případě může účetní jednotka zjistit, že původně nastavené mechanismy již dávno nejsou prováděny v počátku stanoveným způsobem. Uvozovky v předchozí větě jsou uvedeny záměrně, neboť jde o snahu zdůraznit, že *horší případ* může být v zásadě tím *lepší případem*. Autor této práce je

přesvědčen o tom, že pokud jsou včas odhaleny změny v procesech a dojde k úpravě souvisejících činností, potažmo přenastavení kontrolních mechanismů, lze účelně předcházet budoucím obtížím či nepříjemným překvapením. Již v tomto momentu je pak zřejmé, že náročná práce, spojená s tvorbou vnitřních předpisů, rozhodně nebyla zbytečná.

Přestože na počátku této části byla zmíněna oblast kontrolní funkce účetnictví, je více než zřejmé, že se nejedná pouze o oblast účetní práce jako takové, ale objevuje se úzká provázanost a prolínání do všech sfér činnosti organizace. Tím se jen potvrzuje již v počátku uvedené, že interní kontroly by se měly týkat veškerého dění, procesů, činností a aktivit vykonávaných v rámci a jménem dané organizace.

3.7 Interní audit a externí audit

Audit je specifickým způsobem kontroly, často uváděn jako nezávislý. Do jaké míry tomu tak je a jaký je rozdíl mezi auditem interním a externím bude rozebráno v této kapitole.

3.7.1 Interní audit

Dle Českého institutu interních auditorů je interní audit „nezávislá, objektivně ujišťovací a poradenská 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 účinnosti systému řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů a řízení a správy organizace.“ (Interniaudit.cz, 2016)

Zaměření interního auditu není tedy striktně stanoveno, ale záleží především na potřebách dané společnosti. Výstupy interního auditu by měly být pro vedení organizace podkladem k dalšímu rozvoji kontrolních mechanismů ve společnosti, pomocí při identifikaci rizik a zpětnou vazbou, zda již nastavené kontroly přináší očekávanou míru jistoty a ochrany. Účelem interního auditu by mělo být poradenství za účelem zvyšování celkové efektivity organizace a „ujištění, že rizika, kterým je společnost vystavena, jsou známá a jsou pod kontrolou“. (Dvořáček, 2003, s. 17)

Základním předpokladem úspěšného interního auditu je jeho nezávislost. Tento předpoklad by měl být splněn, pokud interní auditor není zaměstnancem auditované společnosti. Problém může nastat v případě, že má společnost zřízen útvar interního auditu a jeho pracovníci jsou zaměstnanci společnosti. Pak je třeba zajistit, aby tito pracovníci mohli svoji činnost vykonávat svobodně a nezávisle a je tedy důležité, jakým způsobem je tento

útvary začleněn do organizační struktury podniku, přičemž by měl být nezávislý na jiných útvarech. (Dvořáček a Kafka, 2005, s. 208)

Interní audit pracuje jak s účetnictvím, tak i zkoumá funkčnost kontrolního systému v širším rozsahu, než jak jej chápe účetnictví. I když se jedná o oddělení začleněné do struktury společnosti, nemělo by výsledkem jeho práce být nařizování konkrétních změn stávajícího systému, ale měl by poukázat na případné nedostatky a navrhnout možná doporučení pro zvýšení efektivnosti.

3.7.2 Externí audit

Oproti internímu auditu má externí cíl jasně stanoven přímo zákonem o auditorech č. 93/2009 Sb., který v § 2, odst. a) stanoví, že auditor zkoumá, zda účetní závěrka „podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví v souladu s právními předpisy a příslušným rámcem účetního výkaznictví“. Dále auditor ověřuje výroční zprávu, zda informace v ní korespondují s ověřenou účetní závěrkou. (Zakonyprolidi.cz, 2016)

V případě externího auditu se jedná více o audit finanční než procesní, přestože pro úspěšnou práci auditora je nutno seznámit se i s procesy auditované společnosti.

Významným rozdílem proti internímu auditu je, že auditor nikdy nesmí být zaměstnancem dané společnosti; jeho nezávislost je stanovena zákonem o auditorech č. 93/2009 Sb., § 14 a 14a. Výstupem externího auditu je vydání výroku. Stejně jako u interního auditu, i zde by měl být výsledek auditu podkladem pro další práci na zlepšování kontrolních mechanismů společnosti. I při výroku bez výhrad, není absolutně zaručeno, že veškeré účetní případy jsou správně zaúčtovány a že účetnictví je absolutně bez chyb.

Ačkoliv se může zdát, že externí audit pracuje především s účetními údaji, jeho důležitým prvkem je posouzení kvality vnitřního kontrolního systému účetní jednotky. V posledních letech se lze setkat čím dál častěji s otázkami auditorů týkajícími se např. procedur probíhajících ve firmě, spolehlivosti a způsobu nastavení informačních technologií, či jaké používá účetní jednotka nástroje ke kontrole dodržování etických kodexů apod.

3.7.3 Přínos externího a interního auditu

Význam auditu je pro společnost velmi zásadní, neboť přispívá ke zkvalitnění nejen účetnictví, ale i celého interního kontrolního systému. Zaměstnanci společnosti, kteří se podílejí na kontrolách v podniku, jsou poznamenáni jistým subjektivismem a podléhají

stereotypnímu jednání. (Schiffer, 2009, s. 192-193) Pohled nestranného auditora může přinést nový úhel pro posuzování stávajících pořádků ve společnosti. Auditóři často disponují prostředky, metodami a postupy, se kterými běžný pracovník účetního oddělení nepracuje, ať už z neznalosti či nedostatku pracovní kapacity. Ze strany pracovníků společnosti často dochází k jistým obavám z návštěvy auditu, a to jak interního, tak externího. Bezpochyby je v průběhu auditu určitým způsobem narušen denní chod společnosti. Autor této práce zastává názor, že otevřená spolupráce s auditory je pro podnik jednoznačným přínosem. V případě vstřícného přístupu k auditorské činnosti a snahou o pochopení důvodů či principů prováděných kontrol, lze získat cenné informace pro další rozvoj a vylepšení stávajících mechanismů. Nakonec takový úspěšně ukončený audit lze vnímat i jako určité potvrzení dobře vykonávané práce ze strany společnosti.

Co autor vnímá jako velmi zásadní je fakt, že jakýkoliv auditor (interní či externí) bývá velmi často jediným fundovaným kontrolorem práce účetních či jednání vrcholového managementu. V obou případech by autor této práce nazval oba zmíněné subjekty „slabými články“ kontrolního systému. Jak již bylo zmíněno v části 3.5, sebelepší kontrolní systém nezaručuje absolutní jistotu spolehlivosti finančních informací, fungování v mezích zákona, či vyloučení podvodného jednání (Dvořáček, 2003, s. 56). Podobnou záruku neposkytuje ani audit, nicméně může velkou měrou přispět k prevenci či detekování nekalého jednání. Přesto se však v praxi lze setkat s řadou finančních skandálů a machinací, za nimiž nejčastěji stojí právě účetní pracovník, v horším případě nejvyšší vedení společnosti. Z jakého důvodu se tomu tak děje právě na těchto úrovních bude předmětem zkoumání a úvah v následující části.

3.8 Finanční skandály a jejich dopad

Již v předchozí části, při představení vybraných modelů vnitřní kontroly, byly zmíněny významné finanční aféry ve Velké Británii, které vedly ke vzniku Cadburyho kodexu. Rozšíření zájmu o model COSO narostlo po odhalení finančních machinací, pro změnu ve Spojených státech amerických. Přičemž i zde byl dopad odhalených podvodů podnětem k legislativním změnám.

Zákon Sarbanes Oxley Act, známější pod zkratkou SOX byl přímým důsledkem, v té době největšího bankrotu v dějinách USA, krachu společnosti Enron – jednoho z gigantů v oblasti energetického průmyslu. Ve společnosti docházelo k rozsáhlým účetním machinacím a v průběhu vyšetřování bylo zjištěno, že na krytí účetních machinací se

podílela i, tehdy prestižní, auditorská společnost Arthur Andersen. Přes pozdější částečná vyvinění ztratila auditorská firma důvěru veřejnosti a prakticky ukončila auditorskou činnost. Rok zmiňované aféry, 2002, byl i rokem krachu společnosti WorldCom a vzniku zákona označovaného jako SOX. Název nese po senátorovi P. Sarbanesovi a členu sněmovny reprezentantů M. Oxley, kteří zákon předložili, a ještě téhož roku byl podepsán prezidentem USA. Tento zákon představuje zásadní změnu na poli regulace podnikání, účetnictví a auditu. Je zacílen jak na americké společnosti (včetně jejich zahraničních poboček), tak i na zahraniční podniky kótované na amerických akciových trzích. Významu nabývá i v rámci Evropské unie, právě díky přítomnosti zahraničních poboček amerických společností. Velmi stručně řečeno zákon obsahuje četná ustanovení za účelem zajištění kvality kontrolních systémů, které by měly s vysokou mírou jistoty zajistit spolehlivost a věrnost účetních výkazů. (Králíček a Molín, 2014, s. 37)

V uvedeném případě se jedná o dopad celosvětový, o čemž svědčí i tzv. J-SOX, což je japonská obdoba amerického zákona. Od roku 2008 vznikla firmám kótovaným na japonské burze legislativní povinnost řídit se tímto zákonem, který je založen na principech SOX (Japantimes.co.jp, 2017).

Skutečnost, že ani všechny legislativní snahy a podrobná pravidla kontrolních systémů nezastaví provádění podvodů, dokládají další významné aféry. Například v Japonsku, kdy v roce 2011 firma Olympus manipulovala s účetními výkazy za účelem zakrytí vzniklých ztrát a později další, z roku 2015, když ve společnosti Toshiba docházelo k nadhodnocení zisků (Zpravyaktualne.cz, 2017). Krom faktu, že odhalení podvodného jednání má velmi negativní dopady na další fungování samotné společnosti, bývají podobné skandály nepříjemné rovněž pro auditorské společnosti, obzvláště pokud je manipulace s výsledky hospodaření prováděna po dobu několika let. Situaci firmy Arthur Andersen v souvislosti s aférou Enron nelze považovat za standard. Přesto vyvstává otázka, jak je možné, že u auditovaných společností nedochází k dřívějšímu odhalení.

Je třeba si však uvědomit, že audit není orgánem zabývajícím se hospodářskou kriminalitou. V rámci prováděného auditu má auditor k dispozici pouze omezený čas a v praxi si lze jen těžko představit, že by bylo možno v rámci prováděného auditu zkontrolovat veškeré účetní doklady. Jsou používány namátkové a náhodné výběry a do jisté míry se musí auditor spoléhat na kvalitu interních kontrol. Navíc k manipulacím s účetními výkazy takového rozsahu dochází pravděpodobně s vědomím vrcholového

vedení společnosti, které dokonale kontrolní mechanismy společnosti zná, a navíc je i vytváří. U velkých firem se jedná o rozvahové položky v řádech milionů či miliard, a právě systematickým a postupným zkreslováním výsledků nemusí být nesoulad se skutečností patrný. V případě, že existuje určité podezření na podvodné jednání, lze využít tzv. forenzní audit, který se zaměřuje na odhalování takového jednání, vyčísluje způsobené škody, je mnohem intenzivnější než běžná analýza a vždy je prováděn třetí nezávislou osobou (Managementmania.com, 2017).

Obdobné je to s podvody, jež jsou páčány přímo účetními pracovníky, u nichž je však odhalení mnohdy ještě složitější. Výše nazval autor této práce účetní pracovníky jedním ze slabých článků kontrolního systému, a to právě z důvodu, že často vnitřní kontrolní řetězec končí u účetních pracovníků. V menších společnostech se lze setkat s názorem majitele, že účetnictví nerozumí, tudíž účetní práci není schopen zkontrolovat a odhalit případné nesrovnalosti a podvody. Nabízí se dedukce, že ve větších společnostech by tomu tak být nemělo. Bývá zde zpravidla účetní oddělení složené z většího počtu pracovníků a krom jejich profesní zdatnosti je očekávána jejich loajálnost a morální charakterové vlastnosti. Dle názoru autora by účetní profese opravdu měla být s těmito vlastnostmi úzce spojena, ale rozhodně na nich není možno stavět kontrolní systém. S odhlédnutím od záměrné nekalé činnosti nelze opomenout chybovost, byť nezáměrnou, a již zmiňovanou subjektivitu při posuzování účetních případů.

Určitě se všichni autoři věnující se této problematice shodnou, že nalezení řešení není snadné a prozatím univerzální návod na absolutní vyloučení podvodného jednání a přehmatů či omylů, nebyl objeven. Zda se toto v budoucnu podaří, se lze jen dohadovat. Autor této práce je toho názoru, že jednu věc lze učinit okamžitě, a to brát vážně vnitřní kontrolu společnosti a za pomoci všech zaměstnanců pracovat neustále na jejím vylepšování a eliminovat rizika na nejnižší přijatelnou míru. K posílení spolehlivosti dat a kontrol může významně přispět použití informačních technologií.

3.9 Postavení informačních technologií v kontrolním systému

Do dnešního dne přetrvál pojem účetní knihy. Přesto by málokdo v účetním oddělení knihu v pravém slova smyslu, do které by byly účetní zápisy prováděny, hledal. Ruční zápisy jsou v dnešní době již historií a jen stěží si lze představit vedení účetnictví bez použití informačních technologií, tedy bez počítače. Schiffer (2010, s. 62) označuje účetní software jako „pomocníka vnitřní kontroly při vedení účetnictví“ a zdůrazňuje jeho

nenahraditelnost při posílení funkčnosti interních kontrolních mechanismů. Pravdou zůstává, že použití informačních technologií může uspořit čas, posílit kontroly a správné nastavení používaného softwaru umožní i částečné snížení chybovosti. Krom účetních programů, hledají podniky i další možnosti, jak zjednodušit a zefektivnit procesy, posílit kontroly či zjednodušit komunikaci se zákazníky. Řešení nabízejí systémy ERP či CRM.

Systémy ERP (Enterprise Resource Planning) slučují provozy a funkce firmy v rámci jednoho systému a s jednou společnou databází (Luszczak a Singer, 2011, s. 23). Maassen, Schoenen, Frick a Gadatsch (2007, s. 10) uvádějí jako synonymum pro ERP označení podnikové informační systémy nebo systémy pro plánování podnikových zdrojů. Zdůrazněna je opět jedna společná databáze, tedy společné využití dat všemi odděleními, pobočkami společnosti či jednotlivými divizemi. V principu se jedná o založení např. údajů o zákazníkovi pracovníkem z obchodního oddělení a data jsou pak využita i v účetním oddělení, tedy nezadávají se stejné informace podruhé, dojde pouze k doplnění či rozšíření údajů potřebných pro účetnictví. Výhodou ERP systémů je i široká škála procesů, které mohou být v rámci systému řešeny, jako např. zmíněné účetnictví, ale i logistika (materiálové hospodářství), plánování, marketing, řízení lidských zdrojů a další.

Za zkratkou CRM (Customer Relationship Management) se pro změnu skrývají systémy pro řízení vztahů se zákazníky. Kozák (2011, s. 12) jako tři stěžejní prvky systému CRM označuje lidi, procesy a technologie, přičemž poukazuje na jejich bezprostřední provázanost a doplnění o čtvrtý prvek – obsahy (data, obsah). Jak již samotné slovo „customer“ (zákazník) v názvu těchto systémů napovídá, jedná se o využití dat o zákaznících. Může se jednat jak o kontakty, historii komunikace se zákazníkem, tak i evidenci tržeb zákazníka, jeho potřeb a mnoho dalších údajů.

Nabízí se otázka, jaké je vlastně postavení ERP či CRM ve vnitřním kontrolním systému. Jedna z jednoduchých odpovědí by mohla být, že napomáhají jeho fungování a do určité míry eliminují některá rizika. Oba zmíněné systémy vytváří prostor pro posílení vzájemné spolupráce zaměstnanců, neboť dochází k podílení se více pracovníků na procesu celkovém. Z hlediska snižování rizik manipulace s daty tím dochází k vytváření určitých překážek pro potenciální nepřesnosti či přímo podvody. Čím více personálu je do procesu zapojeno, tím je komplikovanější data zkreslovat nebo je jakýmkoliv způsobem upravovat. Rovněž i nezáměrné operace či nepřesné záznamy bývají často záhy odhaleny, právě proto, že k datům má přístup vícero pracovníků. V rámci uvedených systémů bývají

odstupňovány přístupy k pohledům na data a jejich editaci (úpravy). Současně bývají rozděleny kontrolní povinnosti. V praxi nezřídka bývá pravidlem, že co se zaměstnanci na úrovni zadávání detailních záznamů jeví v pořádku, může být na úrovni souhrnnějších či nadřazených kontrol identifikováno jako nelogičnost či chyba. Další nespornou výhodou obzvláště ERP systémů, je možnost automatizace určitých procesů. Znamená to tedy minimalizaci zásahů prostřednictvím lidského faktoru, čímž jsou opětovně snižována rizika nesprávného či záměrného zásahu do věrnosti dat. Což je velmi důležité pro naplnění základních účetních principů.

Na tomto místě by bylo vhodné uvést, že používání obou zmíněných systémů již není výhradní výsadou movitějších společností, ale na trhu je nabízeno mnoho produktů, mezi kterými může volit podnik jakékoliv velikosti. Navíc krom, již v úvodu této části zmiňovaném, správném nastavení zvoleného řešení, jistě není od věci připomenout i významnost auditu, a to obzvláště v případě větších společností. Mezi důvody, proč takovýto audit podstupovat radí Králíček a Molín (2014, s. 54) mj. i často obávané tzv. systémové chyby. Jedná se chyby informačního systému, ať už způsobené chybným uživatelským nastavením či nesprávnou interpretací procesů, v horším případě nedokonalostí systému samotného. Další detaily týkající se auditu informačních technologií je jistě možno nalézt v odbornější literatuře a není v tento moment považováno za hodno podrobnějšího rozboru. Co však autor práce považuje za vhodné zmínit, je neuvážená snaha firem nahrazovat zmíněná softwarová řešení prostřednictvím MS Excel. S vidinou úspory finančních nákladů se firmy uchylují k využití tohoto nástroje jako zástupného prostředku kontrolních informačních systémů.

Přestože pojem MS Excel je notoricky známý, pro připomenutí – jde o tabulkový procesor, jenž je součástí kancelářské sady Microsoft Office, kterou používá značná část firem, současně s nejrozšířenějším operačním systémem společnosti Microsoft. Jedná se tedy o nástroj snadno dostupný, bohužel však i značně přeceňovaný a pro mnohé účely naprosto nevhodný. Nutno zdůraznit, že se jedná o nástroj tabulkový, nikoliv databázový, přesto je v mnoha případech snaha tímto způsobem MS Excel využívat. V mnoha společnostech lze nalézt právě MS Excel jako stěžejní nástroj pro různé evidence, analýzy a prostředky k dalšímu vykazování či vyvozování závěrů týkající se hospodaření, popř. vyhodnocení obchodních výsledků. V čem je v zásadě největší problém?

Encyklopedický slovník (1993, s. 212) definuje databázi jako:

- „a) soubor programových prostředků pro vytváření, zpracování a využívání dat organizovaných ve formě datové báze;
- b) datová báze – organizovaná struktura dat s vyjádřenými vztahy mezi daty.“

Co v případě uvedeného tabulkového procesoru chybí je struktura se vzájemnými vztahy dat. Data zpracovávaná v MS Excel nezobrazují žádné vztahy. Ať už se jedná o různé evidence, či zpracovávané analýzy, do jaké míry lze eliminovat chybovost? Veškerá data zpracovávaná prostřednictvím tohoto tabulkového procesoru lze jakkoliv upravovat, měnit, nahrazovat, mazat, přidávat. Rovněž volené analýzy závisejí na zdatnosti zpracovatele, tj. patřičné znalosti použitých vzorců, rozsahu problematiky a vzdělanosti v oboru. Velmi výrazným rizikem je i subjektivita zpracovatele a jeho spolehlivost. I když si lze jistě představit osobu znalou problematiky a zdatnou na poli užití matematických vzorců, je pouhá tabulka o sta a více řádcích opravdu vhodným nástrojem ke kontrolám? Jaká je jistota spolehlivosti dat, s přihlédnutím k dalším zásahům ze strany pověřeného zpracovatele? Bezpochyby může být MS Excel dobrým pomocným nástrojem, nelze však doporučit se na něj bezvýhradně spoléhat.

Podkapitola o významu informačních systémů je poslední oblastí pro potřeby teoretické části a po stručném shrnutí bude následovat část praktická.

3.10 Shrnutí teoretické části

Smyslem teoretických pasáží bylo seznámení se základními pojmy a uvedení vybraných oblastí, které přímo souvisí s funkčností vnitřních kontrolních systémů a jež autor práce považoval za hodné zřetele. Stěžejním prvkem fungujícího kontrolního systému je účetnictví, jež disponuje vlastními mechanismy kontrol a sebekontrol. Začlenění všech procesů ve společnosti do vnitřního kontrolního systému komplexně postihuje model COSO, jehož aplikací dochází v podniku k posílení věrnosti finanční situace, eliminaci rizik a rozvíjení efektivit. Absence interních kontrolních aparátů může mít pro firmu likvidační důsledky. Naopak kontinuálním přezkoumáním nastavených kontrolních systémů, aktivním přístupem k výsledkům auditu a efektivním využíváním informačních technologií posiluje firma svoji stabilitu a spolehlivost.

V následující praktické části budou podrobeny rozboru konkrétní procesy ve vybrané společnosti. Bude využito pohledu integrovaného rámce COSO a dále zhodnocení

efektivitu a spolehlivost v současnosti používaných informačních systémů. Konfrontace praktikovaných postupů ve zvoleném podniku s teoretickými poznatky povede k identifikaci případných rizik a nedostatků. Výsledkem praktické části bude zhodnocení kvality a efektivity vnitřního kontrolního systému a navržení možných vylepšení. Základem přístupu k praktické části bude v teorii uvedená informace, že interní kontrola je dynamický neustále se vyvíjející proces, se kterým je nutno nepřetržitě pracovat. Současně bude při identifikaci existujících nedokonalostí brána v úvahu významnost případného rizika a efektivnost možných řešení.

5 ZÁVĚR

Prioritním cílem práce bylo upozornit na nutnost existence interního kontrolního systému v každé účetní jednotce. Jeho významu a struktuře byla věnována pozornost v teoretické části. Byly vybrány příklady dvou modelů vnitřních kontrol, přičemž podrobněji byl popsán model mezinárodní rámec COSO, který je využíván i v České republice. Na základě práce s literaturou bylo zkonstatováno, že stěžejním pilířem vnitřních kontrolních systémů je účetnictví. Nebylo cílem práce seznámit čtenáře se všemi principy účetnictví, byl tudíž proveden výběr jeho nejvýznamnějších částí z pohledu kontrolních systémů. Na konkrétních příkladech zkrusování účetních výkazů, podvodů a nedůsledných kontrol byly uvedeny možné negativní důsledky pro účetní jednotku. S účetnictvím přímo souvisí práce auditorů. Náplní jejich práce a snaže vysvětlit přínos pro účetní jednotku a potažmo pro celý kontrolní systém účetní jednotky, vyčlenil autor místo rovněž v teoretické části.

Za důležitou považoval autor i zmínku o informačních technologiích, bez kterých, jak se shodují i vybraní autoři, si lze v dnešní době fungování účetních jednotek představit jen velmi obtížně. Nejednalo se o rozbor účetních softwarů, ale především o uvedení dalších typů produktů, se kterými účetní jednotky pracují, s přihlédnutím k významu pro vnitřní kontrolní systém. Autor se v této části mj. snažil současně upozornit na důvody nevhodnosti používání MS Excel jako náhražky databázových programů.

Praktická část byla věnována detailnějšímu rozboru a posouzení kontrolních mechanismů společnosti Nikon CEE. Byly popsány, analyzovány a zhodnoceny jednotlivé vybrané procesy. Součástí procesních popisů bylo i uvedení stávajících kontrol, pokud existovali. Prostřednictvím používaných informačních technologií byly hodnoceny vzájemné vazby procesů, byla identifikována rizika a popsána jejich významnost. Zakončením praktické části byl návrh na zjednodušení a zefektivnění procesů, které přímo či nepřímo souvisí především se zaměstnanci. Prostřednictvím metod pozorování a analýzy došel autor k závěru, že tato oblast má ve srovnání s jinými oblastmi v podniku četné slabiny. Prostor pro zdokonalení je široký a autor se pokusil o jedno z možných řešení. Při návrhu řešení vycházel autor ze znalosti problematiky v analyzované společnosti. Jako zaměstnanci, mu byly známy překážky a omezení pro realizaci navrhovaného řešení. Přes známé bariéry se autor pokusil nastínit řešení stávající situace v souladu se svým nejlepším přesvědčením a ve prospěch podniku.

V této práci byla na několika místech připomenuta nutnost aplikace interních kontrol na všech úrovních. Autor se s touto myšlenkou plně ztotožnil. S tímto vědomím také přistupoval k celé práci.

Žádná oblast činnosti firmy nebyla označena jako nedůležitá, autor pohlížel na jednotlivé procesy se stejnou důležitostí. Stěžejní úloha účetnictví je v kontrolním systému nepopíratelná. Aby však mohlo účetnictví naplňovat základní principy věrného a poctivého zobrazování situace účetní jednotky, musí být poctivé a spolehlivé i veškeré procesy probíhající ve společnosti. Právě prostřednictvím nich probíhají hospodářské operace, které mají dříve či později dopad do účetnictví.

6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

LITERATURA

DVOŘÁČEK, Jiří, 2003. *Interní audit a kontrola*. 2. vyd. Praha: C.H.Beck, 202 s. ISBN 80-7179-805-3

DVOŘÁČEK, Jiří a Tomáš KAFKA, 2005. *Interní audit v praxi*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 236 s. ISBN 80-251-0836-8

CHAMBERS, Andrew D, Georges M SELIM a Gerald VINTEN, 1987. *Internal Auditing*. 2nd ed. London: PITMAN PUBLISHING, 439 p. ISBN 0 273 61247 6

KOZÁK, Vratislav, 2011. *Budování vztahů se zákazníky: CRM v teorii a praxi*. 1. vyd. Zlín: VeRBuM, 182 s. ISBN 978-80-87500-02-6

KRÁLÍČEK, Vladimír a Jan MOLÍN, 2014. *Vnější a vnitřní kontrola z pohledu managementu*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 232 s. ISBN 978-80-7478-557-3

LÍBAL, Tomáš, 2014. *Účetnictví – principy a techniky*. 4. vyd. Praha: INSTITUT CERTIFIKACE ÚČETNÍCH, 414 s. ISBN 978-80-86716-94-7

LUSZCZAK, Andreas a Robert SINGER, 2011. *Microsoft Dynamics NAV Výukový kurz*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 373 s. ISBN 978-80-251-2851-0

MAASSEN, André, Markus SCHOENEN, Detlev FRICK a Andreas GADATSCH, 2007. *SAP R/3 Kompletní průvodce*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 733 s. ISBN 978-80-251-1750-7

PILÁTOVÁ, Jana, 2015. *Zákon o účetnictví s komentářem*. 1. vyd. Praha: Grada, 96 s. ISBN 978-80-247-5804-6

SCHIFFER, Vladimír, 2009. *Vnitřní kontrolní systém: významný nástroj ochrany majetku a hospodaření účetních jednotek*. 1. vyd. Praha: ASPI, 224 s. ISBN 978-80-7357-436-9

SCHIFFER, Vladimír, 2010. *Správně vedené účetnictví*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 280 s. ISBN 978-80-7357-575-5

Encyklopedický slovník. 1. vyd. Praha: Odeon, 1253 s. ISBN 80-207-0438-8

ELEKTRONICKÉ ZDROJE

About us. *COSO*, c1985-2016 [online]. [cit. 2016-17-12]. Dostupné z

<https://www.coso.org/Pages/aboutus.aspx>

About us. *Nikon Corporation*, c2017 [online]. [cit. 2017-25-03]. Dostupné z

<http://www.nikon.com/about/corporate/history/chronology/index.htm>

ČTK, 2015. Skandál v Japonsku: Toshiba nadhodnotila zisk o miliardy. In:

Zpravyaktualne.cz [online]. 20.7.2015 [cit. 03-04-2017]. Dostupné z:

<https://zpravy.aktualne.cz/ekonomika/toshiba-nadhodnotila-zisk-v-prepocctu-o-temer-31-miliard-kc/r~06e3c4322f0911e586d30025900fea04/>

Definice interního auditu, *ČIIA* [online]. Praha: ČIIA [cit. 2016-18-12]. Dostupné z:

<http://www.interniaudit.cz/ippf-file/6CZ-df14-definice.pdf>

Forezní audit. In: *ManagementMania.com* [online]. Wilmington (DE) 2011-2017,

29.07.2015 [cit. 22.04.2017]. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/forezní-audit>

K.S., 2006. Outline of the 'J-SOX' financial rules. In: *Japantimes.co.jp* [online].

29.12.2006 [cit. 03-04-2017]. Dostupné z:

<http://www.japantimes.co.jp/news/2006/12/29/business/outline-of-the-j-sox-financial-rules/#.WOImA2jyg2w>

Technická normalizace. *UNMZ.cz*, c2017 [online]. Praha: UNMZ, [cit. 14.03.2017].

Dostupné z: <https://csnonline.unmz.cz/Detailnormy.aspx?k=88082>

The Cadbury Archive. *University of Cambridge*, c2014 [online]. [cit. 2017-02-04].

Dostupné z <http://cadbury.cjbs.archios.info/>

Who we are. *United Nations*, c2016 [online]. [cit. 2017-02-04]. Dostupné z

<https://www.unglobalcompact.org/what-is-gc>

Zákon o auditorech 93/2009 Sb. *Zakonyprolidi.cz*, 2016 [online]. Zlín: AION CS, [cit.

2016-12-18]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-93>

Zákon o finanční kontrole 320/2001 Sb. *Zakonyprolidi.cz*, 2016 [online]. Zlín: AION CS,

[cit. 2016-12-16]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2001-320>

7 SEZNAM TABULEK, SCHÉMAT A ZKRATEK

Tabulka 1: Evidence nákladů a výnosů.....	20
---	----

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

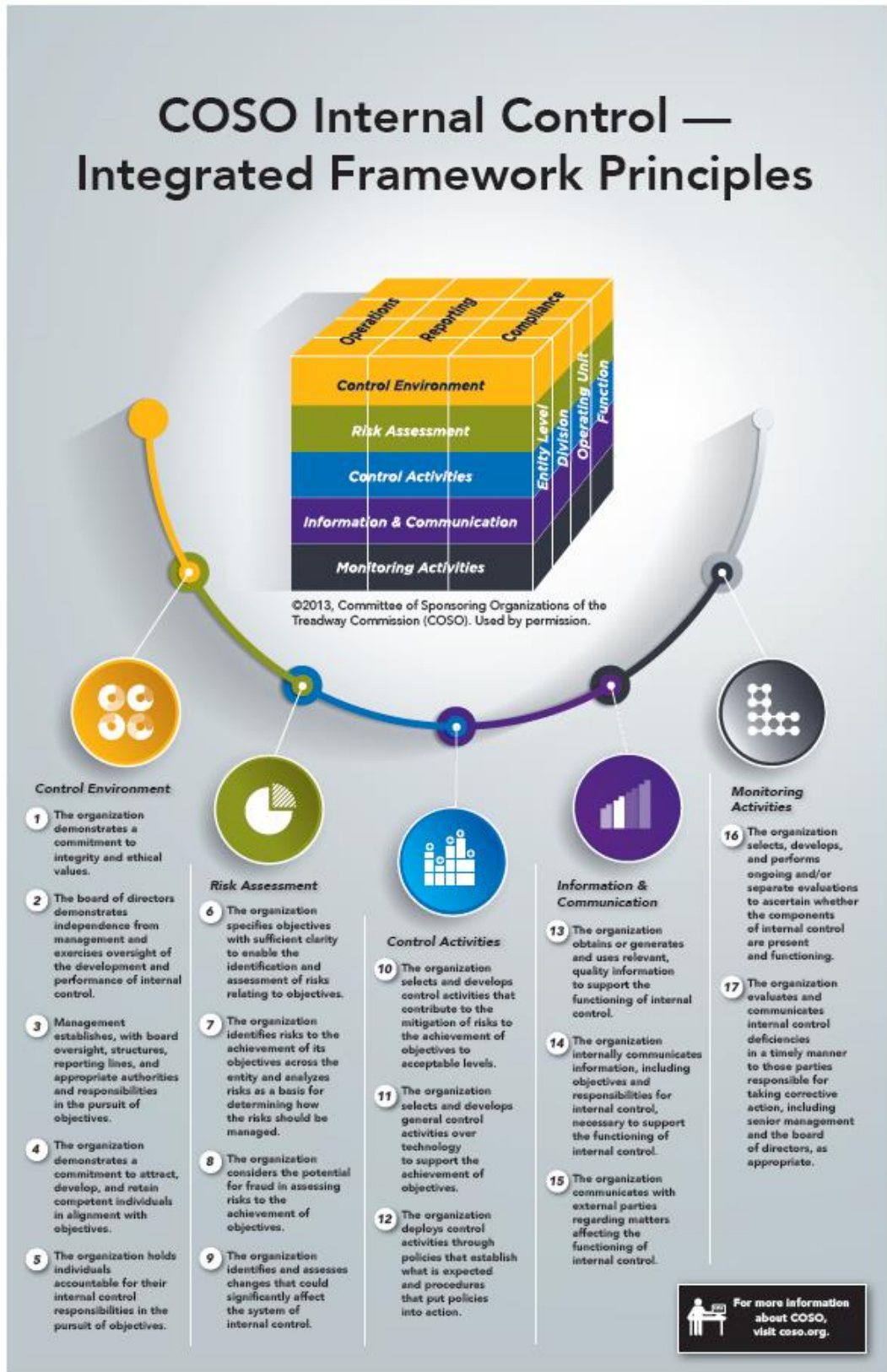
apod.	a podobně
CRM	Customer Relationship Management
ČR	Česká republika
DPH	daň z přidané hodnoty
EET	elektronická evidence tržeb
ERP	Enterprise Resource Planning
IOS	Interní objednávkový systém
J-SOX	Japanese-Sarbanes-Oxley Act
IT	informační technologie
mj.	mimo jiné
např.	například
popř.	popřípadě
resp.	respektive
SOX	Sarbanes-Oxley Act
SW	software
tj.	to jest

8 SEZNAM PŘÍLOH

Příloha I: Integrovaný rámec COSO

9 PŘÍLOHY

Příloha I: Integrovaný rámec COSO



(Zdroj: www.coso.org)