

Technická univerzita v Liberci  
Hospodářská fakulta

## DIPLOMOVÁ PRÁCE

2009

Michaela Procházková

# TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Hospodářská fakulta

Studijní program: M 6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Podniková ekonomika

## **Interní a externí audit ve vybrané firmě**

Internal and External Audit in a Chosen Company

DP – PE – KFÚ – 2009 50

**MICHAELA PROCHÁZKOVÁ**

Vedoucí práce: Ing. Olga Malíková, Ph.D., Katedra financí a účetnictví

Konzultant: Ing. Veronika Koktová, asistent auditora, KPMG

Počet stran: 84

Počet příloh: 2

Datum odevzdání: 22. května 2009

## **Poděkování**

Děkuji vedoucí mé diplomové práce Ing. Olze Malíkové, Ph.D. za její odborné vedení, vstřícný přístup a kontrolu diplomové práce. Děkuji také mé konzultantce Ing. Veronice Koktové za poskytnutí hodnotných rad z praxe. Nakonec patří díky mým rodičům, kteří mě po celou dobu studia podporovali.

V Liberci dne 22. května 2009

Podpis: .....

## **Prohlášení**

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č.121/2000 Sb. o právu autorském, zejména § 60 - školní dílo.

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

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

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

V Liberci dne 22. května 2009

Podpis: .....

## **Anotace**

Cílem této diplomové práce je provést komparativní analýzu interního a externího auditu a vymezit rozdíly, kterými se od sebe odlišují. Oba typy auditů totiž používají velmi podobnou metodologii, vyznačují se však jinou právní úpravou, cílem a jejich posláním, také požadavky na odbornou způsobilost interního a externího auditora jsou různé, apod.

Práce je tématicky rozdělena do šesti částí. První část popisuje historický vývoj auditu a jeho cíl. Druhá kapitola se věnuje společným znakům, jakými je dodržování etického kodexu. Ve třetí kapitole je analyzován interní audit a jeho průběh. V další kapitole je uveden popis externího auditu, cíle a průběh. A pátá kapitola shrnuje dva předchozí oddíly a definuje základní rozdíly mezi interním a externím auditem.

V závěrečné části je provedena analýza rozdílů v testování během interního a externího auditu. Součástí analýzy je i vymezení nedostatků zjištěných během auditu s návrhem na jejich řešení se závěrečným zhodnocením.

## **Klíčová slova**

audit, auditor, komparace, zásadní rozdíly, finanční výkazy, analýza, efektivita, auditní metodologie, závazky, kontrola, zákony

## **Annotation**

The aim of the thesis is to compare an internal and external audit and to find out differences that make them distinguished from each other. There is a similar methodology in both types of audit, on the other hand there is a different legislation, aim and function and also both auditors are not demanded to have the same qualification.

The thesis is divided into six topical ranges. The first part describes a historical development of audit and its aim. The second chapter follows the common features of both audits, such as observance of ethical code. The third chapter analyses an internal audit as itself and its process. In the next chapter there is a description of an external audit, its aims and process as well. And the fifth chapter summarizes two previous parts as it defines the essential differences between internal and external audit.

The last section is an analysis of differences in testing while both audits are being performed. The analysis includes a deficiency notifications with their improvement suggestions and final evaluation.

## **Key Words**

audit, auditor, comparison, essential differences, financial reports, analysis, efficiency, audit methodology, liabilities, control, laws

## Obsah

<b>Prohlášení</b> .....	<b>3</b>
<b>Anotace, Klíčová slova</b> .....	<b>4</b>
<b>Annotation, Key Words</b> .....	<b>5</b>
<b>Seznam zkratk a symbolů</b> .....	<b>8</b>
<b>Seznam obrázků a tabulek</b> .....	<b>9</b>
<b>Úvod</b> .....	<b>10</b>
<b>1 Audit podnikatelského subjektu</b> .....	<b>11</b>
1.1. Historický vývoj auditu .....	11
1.2. Definice auditu a jeho cíl.....	13
<b>2 Interní versus externí audit</b> .....	<b>14</b>
2.1. Etický kodex pro externího auditora podle Komory auditorů ČR .....	14
2.2. Etický kodex pro interního auditora podle Mezinárodních účetních standardů. 16	
<b>3 Interní audit</b> .....	<b>17</b>
3.1. Definice interního auditu .....	18
3.2. Okolnosti vzniku a funkce interního auditu .....	19
3.3. Právní úprava.....	20
3.3.1 The Sarbanes-Oxley Act of 2002 .....	22
3.4. Vnitřní kontrolní systém a interní audit.....	24
3.5. Založení útvaru interního auditu .....	25
3.6. Průběh interního auditu .....	26
3.6.1. Plánování interního auditu.....	26
3.6.2. Vlastní provedení interního auditu .....	30
3.6.3. Auditorské zprávy .....	33
3.6.4. Poauditní aktivity.....	34
<b>4 Externí audit</b> .....	<b>35</b>
4.1. Definice externího auditu .....	36
4.2. Právní úprava externího auditu.....	37
4.2.1. Zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech .....	37
4.2.2. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.....	38
4.2.3. Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník .....	39
4.3 Průběh externího auditu.....	40
4.3.1 Plánování externího auditu .....	40
4.3.2. Posouzení kontrolních systémů podniku .....	44
4.3.3. Realizace externího auditu.....	47
4.3.4. Zpráva auditora.....	50
<b>5 Diference interního a externího auditu</b> .....	<b>54</b>

<b>6 Interní a externí audit ve vybrané firmě .....</b>	<b>57</b>
6.1. Závazky ve firmě Alfa, s.r.o. ....	57
6.2. Interní audit .....	60
6.2.1. Substantivní testování.....	61
6.2.2. Zhodnocení interních kontrol .....	65
6.3. Externí audit .....	67
6.3.1. Předaudit.....	67
6.3.2. Substantivní testování.....	71
6.3.3. Zhodnocení externího auditu .....	75
<b>Závěr .....</b>	<b>76</b>
<b>Seznam použité literatury .....</b>	<b>79</b>
<b>Seznam příloh .....</b>	<b>84</b>

## Seznam zkratek a symbolů

%	procento
aj.	a jiné
apod.	a podobně
atd.	a tak dále
č.	číslo
DPH	daň z přidané hodnoty
ISA	International Standards on Auditing
Kč	Koruna česká
mil.	milion
např.	například
obr.	obrázek
příp.	případně
resp.	respektive
Sb.	sbírky
SOX	The Sarban-Oxley Act of 2002
s.r.o.	s ručením omezeným
str.	strana
tab.	tabulka
tzn.	to znamená
tzv.	tak zvaný
USA	Spojené státy americké
viz	k vidění
vs.	versus



## Seznam obrázků a tabulek

Obrázek 1 – Závislost interního auditu na ostatních útvarech podniku .....	18
Obrázek 2 – Oblasti kontroly externího auditora .....	45
Obrázek 3 – Druhy testů.....	48
Obrázek 4 – Vztah mezi auditory a uživateli .....	55
Tabulka 1 – Mapování prostředí podniku.....	27
Tabulka 2 – Rizika auditorské profese .....	29
Tabulka 3 – Vztah mezi vědeckou metodou výzkumu a operativním auditem.....	31
Tabulka 4 – Zjištěné nedostatky během auditu .....	32
Tabulka 5 – Analýza podniku.....	41
Tabulka 6 – Stanovení výše procenta materiality.....	43
Tabulka 7 – Interní kontrola .....	46
Tabulka 8 – Výrok auditora.....	53
Tabulka 9 – Rozdíly mezi externím a interním auditem .....	54
Tabulka 10 – Interní audit, test detailu .....	62
Tabulka 11 – Povinnost auditu podle zákona o účetnictví .....	67
Tabulka 12 – Předaudit, kontrolní procesy.....	69
Tabulka 13 – Test nezaúčtovaných závazků .....	72
Tabulka 14 – Test úplnosti a existence závazků .....	74

## Úvod

Vznik auditu jako samostatné vědní disciplíny byl vyvolán expanzí kapitálového trhu, tedy situací, kdy akcionáři začali svůj majetek svěřovat do rukou jiných osob za účelem jeho zhodnocení. S růstem obchodování a otevíráním nových trhů jim však scházelo přiměřené ujištění, že s vloženým majetkem je nakládáno v jejich prospěch a nikoliv ve prospěch někoho jiného. Z tohoto důvodu se obraceli na profesionální a nezávislé osoby, tedy auditory, aby formou určitého atestu posoudili, zda daná společnost efektivně hospodaří s jejich penězi. V současné době se audit řadí mezi fundamentální služby, které jsou všeobecně uznávané a přijímané. Audit podniku se už nezaměřuje jen na akciové společnosti a také prostoupil do všech sfér podniku a nezabývá se pouze jeho finančním zdravím.

Audit jako takový se člení na externí a interní. Ačkoliv mají oba typy mnoho společného, existují podstatné skutečnosti, kterými se od sebe odlišují. Tím základním hlediskem je legislativa, neboť každý z nich je upraven jiným zákonem nebo normou. Interní audit provádí přímo zaměstnanci daného podniku, naopak externí auditoři jsou podnikem najatí odborníci. Jedno však mají jak interní, tak externí auditoři společné, a to nezávislost na prováděných procesech a všech oddělení v podniku, což je základním předpokladem pro jejich efektivní výkon. Také jimi používané postupy a metodologie jsou velmi podobné, což bude zřejmé v poslední části diplomové práce.

Cílem této diplomové práce je provést komparativní analýzu interního a externího auditu a především snaha využít všechny poznatky z odborných stáží během celého studia. Teoretická část se zabývá definováním obou typů auditu s vymezením jejich základních odlišností, zatímco část praktická analyzuje konkrétní postupy v jejich metodologii. Práce se zaměřuje na podnikatelské subjekty soukromého sektoru, které svůj interní audit provádějí s ohledem na americký zákon The Sarban-Oxley Act of 2002. Z důvodu omezeného rozsahu práce je řešena pouze vybraná problematika z celého obsáhlého objemu auditních operací.

# **1 Audit podnikatelského subjektu**

Audit podniku lze rozdělit na interní a externí audit. Interní audit představuje všechny činnosti, které slouží k neustálému zvyšování efektivity procesů v podniku, jež jsou prováděné jeho vlastními pracovníky. Externí audit je charakteristický tím, že je vykonáván nezávislymi auditory, kteří vyslovují svůj názor na věrné a poctivé zobrazení účetní závěrky a účetních výkazů dané firmy.

Celková činnost auditu a především jeho výsledek není výchozí pouze pro firmu. Mezi uživatele externího auditu se řadí majitelé, investoři (tedy vlastníci majetkových cenných papírů), věřitelé (banky), různí analytici, vládní instituce nebo burzy. Pro úplnost jsou tu však i uživatelé interního auditu, kterými jsou také majitelé, management, vedoucí pracovníci, příp. kontrolní orgány v případě státních organizací.

## **1.1 Historický vývoj auditu**

Lze se domnívat, že pojem auditu se řadí mezi nové vědní disciplíny a že se objevil až po průmyslové revoluci v souvislosti s rozvojem obchodu, podniků a mezinárodního obchodování, kdy docházelo k nárůstu účetních operací a jejich nepřehlednosti. Dobrým argumentem pro provádění kontrol účetnictví by také byl rok 1929, kdy se svět potýkal s velkou hospodářskou krizí, která vyústila ve zvýšenou snahu více ověřovat hospodaření podniků.

Audit má však kořeny již ve starém Egyptě, kde se od dvou nezávislých úředníků vyžadovalo, aby referovali o daňových příjmech. Ve třetím století před naším letopočtem působili tzv. kvestoři, kteří byli jmenováni římskými vládci, aby kontrolovali evidenci ve všech tehdejších provinciích. Výsledky svých zjištění pak byli povinni předkládat před shromážděním, které se skládalo z posluchačů. Odtud je tedy vymezen pojem audit, a to z latinského slova „audire“, neboli poslouchat.

Jako dalšího předchůdce auditorů lze uvést například Karla Velikého, který určoval vysoké komisaře, tzv. „missi dominici“, ke kontrole svých provincií. Veřejné čtení účtů probíhalo také ve Francii a Anglii za vlády Eduarda I., přičemž angličtí posluchači vydávali první auditorské zprávy o dosvědčení věrohodnosti účtů prostřednictvím jediného slova „probatur“.

Obrovský boom audit opravdu zaznamenal až v období průmyslové revoluce ve druhé polovině 19. století, kdy dochází k zásadním technickým, ekonomickým a společenským změnám.

Ke vzniku auditorské profese přispěly především faktory, kterými jsou:

- *hospodářský a technický rozvoj,*
- *vyšší investiční náročnosti,*
- *potřeba koncentrace kapitálu,*
- *vznik nové právní formy podnikání: akciové společnosti,*
- *potřeba specifické formy ochrany vlastníků<sup>1</sup>.*

Zákony, reagující na kvantitativní nárůst účetních informací, na sebe nenechaly dlouho čekat. První vymezení činnosti auditu nacházíme ve Velké Británii v zákonu o akciových společnostech z roku 1844. V roce 1900 se povinnost auditu stala součástí právního předpisu. V té době však ještě nebyla vyžadována profesionální vzdělanost auditorů, pouze zde byla podmínka jejich nezávislosti na kontrolovaném podniku.

[2, 5]

## **Vývoj auditu v České republice**

V České republice je vymezení auditu poměrně novou záležitostí. První vyhláška Ministerstva financí č. 63/89 Sb., o ověřovateli a jejich činnosti byla vydána až v roce 1989. Vyhláška se týkala zejména podniků se zahraniční majetkovou účastí. Dnešní auditorská profese je upravena novým zákonem č. 254/2000 Sb., o auditorech.

## **Mezinárodní auditorské standardy**

---

<sup>1</sup> KRÁLÍČEK, V. *Auditing*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická, 1997. str. 2.

S rozšiřováním mezinárodního obchodu a postupnou globalizací dochází i k mezinárodní srovnatelnosti všeobecných auditorských standardů. Jejich cílem je zvýšení důvěryhodnosti a kvality auditu o zhodnocení účetních závěrek sestavených v souladu s mezinárodními účetními standardy a českými předpisy.

Komora auditorů České republiky tak stanovila, že od 1. ledna 2005 a později se všichni auditoři vykonávající audit účetních závěrek musí povinně řídit mezinárodními auditorskými standardy ISA (International Standards on Auditing). [28]

## **1.2 Definice auditu a jeho cíl**

Audit lze charakterizovat jako: vyjádření názoru nezávislé, kvalifikované osoby na věrohodnost účetních výkazů, které účetní jednotka zveřejnila, podnikových operací, systémů, popř. managementu a podniku jako takového. Auditor se zabývá ověřováním, zda finanční výkazy věrně popisují stav majetku a finanční situaci podniku, zda podnik funguje na maximální efektivní úrovni a nedochází k případným podvodným machinacím.

Cílem auditu je tedy zvýšit věrohodnost účetních výkazů auditovaných společností, které dle zákona musí povinně zveřejňovat účetní závěrku a výroční zprávu, a zajišťovat neustálou efektivitu podnikových operací.

[2, 5, 10, 36]

## **2 Interní versus externí audit**

Interní a externí audit jsou činnosti v podniku, které, obecně řečeno, poskytují obraz o jeho finančním zdraví a efektivním zvládnání jednotlivých operací.

Úkol mají tedy v podstatě oba stejný, a to poskytovat nezávislé hodnocení, případně doporučení možných korekcí, organizace jako takové. Nezávislost a bezúhonnost jsou zásadními předpoklady pro práci jak interního, tak externího auditora. Oba specialisté se nesmí nijak zodpovídat majiteli organizace nebo managementu za své výroky a zjištění. Může zde totiž vzniknout konflikt nebo nátlak na auditora ze strany managementu, zvláště pokud jsou statutární představitelé odměňováni v závislosti na dosažených výnosech, apod. A právě interní auditor nemá tak silné postavení jako externí auditor a mohlo by docházet k jeho případnému ovlivňování.

Proto všichni kvalifikovaní auditoři při svém působení dodržují tzv. etický kodex, který upravuje jejich profesní morálku. Etický kodex je zvláště upraven jak pro externího, tak pro interního auditora. Komora auditorů České republiky definuje kodex pro externího auditora, zatímco Institut interních auditorů vymezuje podmínky pro interního auditora. Oba etické kodeABC jsou blíže přiblíženy v následujících odstavcích.

### **2.1 Etický kodex pro externího auditora podle Komory auditorů České republiky**

Etický kodex byl vytvořen Radou pro etické standardy účetních a slouží k definování etických požadavků na auditory (účetní znalce) v souvislosti s garancí poskytování vysoce kvalitních služeb.

Je tvořen třemi částmi, kde část A se zabývá základními principy etického chování pro auditora (účetního znalce) a vymezuje koncepční rámec k použití základních etických principů. Části B a C popisují standardní chování ve specifických situacích, přičemž část B se konkrétně zabývá pouze auditory a část C účetními znalci.

Auditor tedy musí dodržovat standardy, jakými jsou<sup>2</sup>:

- bezúhonnost, což je charakterizováno jako upřímnost a čestnost ve všech odborných a obchodních vztazích,
- objektivitu, kdy předsudky, zaujatost či střet zájmů nesmí převážit nad profesním nebo odborným uvažováním,
- odbornou způsobilost a řádnou péči zabezpečující poskytování vždy těch nejlepších služeb klientovi. Auditor se neustále vzdělává v účetní praxi, legislativě a technických postupech, přičemž vždy postupuje odpovědně a v souladu se standardy,
- důvěrný charakter informací, který souvisí se zachováním mlčenlivosti získaných informací při poskytování odborných služeb. Tato informace nesmí být zneužita pro osobní účely auditora nebo třetí stranu,
- profesionální jednání podložené dodržováním všech patřičných zákonů a principů. Auditor se vyhne takovému jednání, které by jakýmkoliv způsobem zdiskreditovalo profesi.

Část B uvádí konkrétní situace, ke kterým může dojít při výkonu auditorské profese. Je zde rozepsáno, jak se chovat při získávání zakázek, při možných konfliktech, jaké honoráře a ostatní způsoby odměňování smí přijmout. Tato sekce se dále zabývá přijatelnou formou propagace odborných služeb auditora, mírou vhodnosti přijímaných darů od klienta, správou klientských aktiv, objektivitou při poskytování svých služeb a nezávislostí při ověřování.

[23]

---

<sup>2</sup> Blíže viz Etický kodex pro auditory/účetní znalce, sekce 100 Základní principy. *Komora auditorů* [online]. [cit. 2008-11-15]. Dostupné z WWW: <[http://www.kacr.cz/Data/files/pdf/eticky-kodex\\_01-01-2007.pdf](http://www.kacr.cz/Data/files/pdf/eticky-kodex_01-01-2007.pdf)>.

## **2.2 Etický kodex pro interního auditora podle Mezinárodních účetních standardů**

Tento etický kodex poskytuje interním auditorům návod, jak postupovat a jaké služby poskytovat při výkonu jejich činnosti. Kodex je rozdělen na dvě části, přičemž část první upravuje základní principy pro profesi interního auditora a druhá část se zabývá definováním standardních norem chování, základních principů v praxi a funguje jako návod pro etické chování interních auditorů. [22]

Základními principy jsou<sup>3</sup>:

- integrita vytvářející důvěru ve spolehlivost úsudku interního auditora,
- objektivita, kdy se auditor při tvorbě svých odborných úsudků nenechá významně ovlivnit svými zájmy nebo zájmy jiných,
- důvěrnost, při které platí mlčenlivost při získávání důvěrných informací. Auditor tyto informace nepředává dál bez příslušného souhlasu,
- kompetentnost související s uplatňováním požadovaných dovedností, vědomostí a zkušeností.

Etický kodex je tou nejzákladnější regulací auditorské profese, která je závazná pro interního i externího auditora.

---

<sup>3</sup> Blíže viz Etický kodex Institutu interních auditorů. *Institut interních auditorů* [online]. [cit. 2008-11-15]. Dostupné z <[http://www.interniaudit.cz/index.php?pagekod=0\\_04010001](http://www.interniaudit.cz/index.php?pagekod=0_04010001)>.



### **3 Interní audit**

Interní audit patří v současnosti k významným mechanismům v podniku, které mu napomáhají udržovat vysokou efektivitu. Jedná se o soustavnou činnost uvnitř organizace sloužící výhradně pro jeho potřeby. Je zde snaha být co nejvíce efektivní v procesech, ve vedení, ve vztahům k okolí, apod.

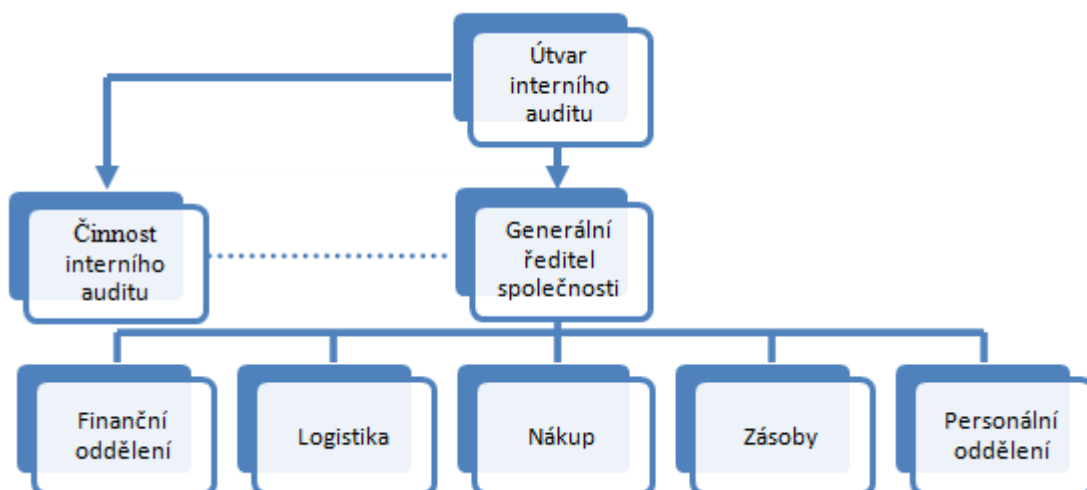
Vrcholové vedení společnosti stanoví rámec působnosti interního auditu. Ten se odvíjí především od velikosti společnosti, předmětu podnikání, její struktury a funkcí.

Důležitým kritériem je také zákonná povinnost interního auditu pro podniky. V České republice mají ze zákona tuto povinnost pouze jednotliví správci státního rozpočtu a banky, zatímco interní audit prováděný v organizacích soukromého sektoru není nijak legislativně upraven. Záleží tedy jen na rozhodnutí managementu nebo majitelů. Není však výjimkou nalézt útvary interního auditu i ve firmách soukromého sektoru. Jak už bylo zmíněno, důvodem může být čistě rozhodnutí vedení podniku, nebo je daný podnik součástí mezinárodního koncernu, kterému povinnost interní kontroly ukládá zákon v jeho domovské zemi. Vhodným příkladem je americký zákon The Sarbanes-Oxley Act přijatý v roce 2002 v reakci na krach velkých podniků, jakými byl třeba Enron.

Průběh interního auditu mají na starosti interní auditoři<sup>4</sup>. Tito specialisté jsou přímými zaměstnanci podniku, musí však vykazovat naprostou nezávislost na činnostech či operacích provozovaných ve firmě. To znamená, že tento člověk nesmí kontrolovat procesy, které jsou jeho běžnou náplní práce. Pracovníci interního auditu však mohou být i externě najatí odborníci, a to individuálně nebo hromadně v podobě celé externí firmy. Nezávislost interního auditora popisuje následující schéma v Obr. 1.

---

<sup>4</sup> V řadě definic jsou uvedeny i pojmy jako analytik řízení a kontroly nebo systémový analytik.



**Obr. 1** Závislost interního auditu na ostatních útvarech podniku

Zdroj: vlastní zpracování.

V obrázku je možno vidět, že útvar interního auditu (popř. najatí interní auditoři) je nadřazen všem řídicím střediskům v podniku a svou práci reportuje pouze výkonnému řediteli dané společnosti nebo valné hromadě. Tímto je zajištěna potřebná nezávislost a objektivita pracovníků interního auditu.

V současnosti vývoj interního auditu dospěl do takové fáze, že interní auditor je v podniku samostatnou profesí zabývající se pouze a jenom kontrolou. Počet těchto odborníků je závislý na velikosti organizace, není nic ojedinělého zaměstnávat až několik desítek interních auditorů v jedné organizaci.

### **3.1 Definice interního auditu**

Definic interního auditu je celá řada. Následující dvě vybrané definice by mohly ve stručnosti charakterizovat náplň této činnosti: „*Interní audit je řídicí funkce, jejímž cílem je analyzovat a hodnotit, s ohledem na případné možnosti korekce, vnitřní podnikovou kontrolu tak, aby byla zajištěna integrita majetku podniku, pravdivost informací a stálé efektivní řízení podniku*<sup>5</sup>.“

<sup>5</sup> DVOŘÁČEK, J. *Interní audit*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická, 1996. str. 15.

*„Interní audit je nezávislá, objektivní, ujišťovací a konzultační činnost zaměřená na přidávání hodnoty a zdokonalování procesů v organizaci. ...pomáhá organizacím dosahovat jejich cílů tím, že přináší systematický, metodický přístup k hodnocení a zlepšování efektivnosti řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů a správy a řízení organizace.“<sup>6</sup>*

### **3.2 Okolnosti vzniku a funkce interního auditu**

V oddíle 1.1 o historii auditu se v práci uvádí, že jeho největší rozmach nastal po průmyslové revoluci ve 2. polovině 19. století a především v 1. polovině 20. století. Počátky interního auditu jako takového však sahají až do 40. let 20. století ve Spojených státech amerických. V České republice se s interním auditem setkáváme až v polovině 90. let 20. století.

V těchto obdobích docházelo k velkým rozvojem podniků, čímž nastávala obava ztrácející se kontroly nad jejich činnostmi. Vedení organizací si začalo více uvědomovat potřebu jejich neustálé kontroly, která by ve svém důsledku předcházela neefektivnímu hospodaření a upozorňováním na případné nedostatky by se dalo včas zamezit budoucím problémům.

Funkce interního auditu si také prošla svým vývojem. Zpočátku se jednalo pouze o kontrolu ekonomické a finanční situace podniku, podrobně se revidovaly účty, hledaly se možné omyly či podvody a velký důraz byl kladen i na dodržování účetních směrnic a pravidel. V dnešní době se interní audit vyznačuje širokou škálou prováděných procesů, rozšířil se rozsah jeho působnosti na celý podnik a tím vzrostla i pravomoc a odpovědnost interních auditorů.

Mezi základní funkce interního auditu patří :

- neustálá analýza podniku a jeho organizace, sledování správného řízení a navrhování vedení podniku vhodná doporučení a opatření,
- ověřování spolehlivosti a vhodnosti informačního systému podniku,

---

<sup>6</sup> HÁJEK,K. *Interní audit. Základní informace o řízení rizik*. 1. vyd. Vyškov: Ing. Irena Spirová, 2003. str. 1.

- kontrola správného plnění politiky rozvoje, norem a pokynů vedení podniku,
- sledování a revidování provádění kontrol na všech úsecích činnosti podniku a ve všech jeho strukturách a systémech,
- informování vedení o všech nepravidłnostech nebo anomáliích, které byly odhaleny, s doporučením, jak je odstranit,
- spolupráce s externí auditorskou činností,
- věnování zvláštní pozornosti novým tendencím a systémům řízení, přispívání k vytváření prostředí otevřeného novým změnám a mentalitě týmové práce,
- provádění speciálních studií pro svou znalost celého podniku, odvětví a ekonomické situace.

[2, 5]

### **3.3 Právní úprava interního auditu**

Právní úpravu interního auditu lze rozdělit na dvě velké skupiny, kde každá z nich je definována určitým zákonem.

Jedná se tedy o:

#### a) banky a podniky operující ve státní sféře

Tyto organizace mají ze zákona povinnost zřídít funkci interního auditu. Jedná se především o banky a podniky spravující státní rozpočet.

Jsou upraveny zákony, kterými jsou:

#### **Zákon č. 21/1992 Sb., o bankách.**

Banka a pobočka zahraniční banky neužívající jednotnou licenci musí zavést řídicí a kontrolní systém. Princip jednotné licence spočívá v oprávnění daném jiným členským státem vykonávat bankovní činnost na našem území. [13]

#### **Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě.**

Funkci interního auditu zřizují: „...účetní jednotka podnikající dle zvláštního právního předpisu, státní příspěvková organizace, státní fond, územní samosprávný celek, městská část hlavního města Prahy, příspěvková organizace územního samosprávného celku nebo městské části hlavního města Prahy a jiná právnická osoba zřízená k plnění

*úkolů veřejné správy zvláštním právním předpisem, právnická osoba zřízená na základě zvláštního právního předpisu, která hospodář s veřejnými prostředky<sup>7</sup>.“*

b) podniky v soukromé sféře

Organizace působící v soukromém sektoru nemají v České republice žádnou zákonnou povinnost interního auditu. Rozhodnutí o útvaru interní kontroly závisí pouze na rozhodnutí managementu či majitelů, kteří si velmi dobře uvědomují zejména finanční náročnost celého úkolu. Ve většině případů se jedná i o restrukturalizaci podnikových procesů, což je také jedním z odrazujících faktorů.

Je otázkou, zda Institut interních auditorů je dostačující organizací, která činnost interních auditorů nějakým způsobem usměrňuje, neboť působí pouze jako poradní a doporučující složka. Lze se jen domnívat, zda by i v České republice mohla nastat situace jako v USA v souvislosti s krachem Enronu a dalších významných společností. Z tohoto důvodu v budoucnu jistě nastane (nebo by měla) situace, kdy se povinnost interního auditu bude vztahovat i na společnosti operující v soukromé sféře.

Existují však i společná ustanovení, která musí dodržovat jak podniky ve státní, tak soukromé sféře. Jsou jimi zejména:

- Etický kodex<sup>8</sup>.
- Mezinárodní standardy, jejichž cílem je dodržování mezinárodních pravidel přijatých Institutem interních auditorů.

Mezi další významné směrnice se řadí také:

- Kodex správy a řízení společnosti zabývající se doporučeními pro společnosti, které mají kotované cenné papíry na regulovaném trhu.
- Standardy pro profesionální praxi interního auditora, které obsahují směrnice pro standardy interní kontroly. Jedná se o doporučení pro státní sféru.

---

<sup>7</sup> Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě, § 2. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 2008-12-10].

Dostupné z WWW:<[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/zakony\\_1542.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/zakony_1542.html)>.

<sup>8</sup> Blíže viz kapitola 2 Interní versus externí audit.

Za nejvyšší orgán v rámci interního auditu lze považovat Český institut interních auditorů, který zde působí již od roku 1995 a v současnosti má více než 800 členů. Tento institut je občanským sdružením, jehož účelem je podpora rozvoje interního auditu na profesionální úrovni. Mezi jeho základní činnosti patří soustřeďování osob operujících v oblasti interního auditu, poradenství, publikační činnost, vzdělávání svých členů a spolupráce s Mezinárodním institutem interních auditorů, jehož je členem. [20]

### **3.3.1 The Sarbanes-Oxley Act of 2002**

Zákon pojmenovaný podle senátorů Paula Sarbanese a Micheala G. Oxleyho byl v Americe přijat v roce 2002 v reakci na skandály krachů nadnárodních společností Enron, WorldCom, Adelphia, Tyco International nebo Peregrine Systems. Tato směrnice však do jisté míry zasahuje i do fungování českých podniků, které jsou kótované na americkém kapitálovém trhu nebo jsou konsolidovanými celky amerických společností.

The Sarban-Oxley Act (dále jen SOX) upravuje povinnosti a odpovědnosti vedení společnosti, jednotlivých manažerů na všech řídicích úrovních, účetních, auditorů či právníků, aby byl podnik ve všech ohledech transparentní a případným podvodům se předcházelo už od počátku. SOX ukládá povinnost pravidelného zveřejňování výsledků interních kontrol podnikového managementu, o kterých nezávislý auditor vydá výrok.

SOX je postaven zejména na:

- odpovědnosti managementu za fungování vnitřního kontrolního systému,
- zákonné povinnosti výměny auditora, který není placen daným podnikem, ale výborem auditorů,
- pravidelných inspekcí ze strany nezávislé komise pro dohled nad auditorskými organizacemi,
- zákonné povinnosti zveřejnění etického kodexu,
- ochranně informátorů,
- nemožnosti zaměstnaneckých půjček pro management,

- přísnějších standardech a pravidel v účetnictví<sup>9</sup>.

SOX tedy působí jednak jako účinná prevence proti podvodům a machinacím v podniku, nastoluje však i přísnější tresty v případě provinění. Tento zákon má i své zaryté odpůrce. Mezi základní argumenty proti SOX se řadí především jeho časová a finanční náročnost. Především pro velké organizace a koncerny platí, že samotné zavádění SOX je činnost na několik let dopředu, což si samozřejmě vyžaduje i potřebný finanční plán. Podle agentury AMR, zabývající se výzkumy a poradenstvím, americké společnosti vynaloží přes šest miliard dolarů ročně<sup>10</sup> jenom za splnění této legislativy. To v sobě odráží i odchod četných podniků z americké burzy, které dané podmínky nebyly schopny splnit. Jak vypovídá průzkum organizace Wharton Business School, rok po zavedení SOX se počet podniků odregistrovávajících z americké burzy až ztrojnásobil<sup>11</sup>. Tento fakt, dle odpůrců SOX, snižuje konkurenceschopnost amerického kapitálového trhu a nahrává obchodování na ostatních trzích (především na londýnské burze). Ani tato skutečnost však nepřiměje americké zákonodárce jakkoliv slevit z nároků na interní kontroly podniků a spíše naopak bude důsledně dbát na dodržování všech kritérií SOX.

V současné době se mezi diskutovaná témata řadí otázka, co s tímto zákonem na českém, ale i evropském trhu. V Evropě jsou totiž desítky společností, které jsou obchodovány na americké burze, musí se tedy podřídit zákonu SOX. Ze začátku zde byl SOX hodně kritizován, neboť většina evropských států je v rozporu s americkou legislativou. Navíc se stále častěji objevují případy možného obcházení SOX ze strany podniků, například zneužíváním podnikových směrnic u procesu nákupů, kdy je nad určitou sumu požadováno výběrové řízení. Bude-li se chtít finanční ředitel tomuto řízení vyhnout, zakázku jednoduše rozdělí do menších položek, u kterých je nutný pouze jeho podpis. Tento akt je de facto zpětně nezjistitelný, pokud se společnost výhradně spoléhá na automatickou blokadu

<sup>9</sup> Více na Sarbanes-Oxley (SOX). Středoevropské centrum pro finance a management[online]. [cit. 2008-12-20]. Dostupné z WWW:<<http://www.finance-management.cz/080vypisPojmu.php?X=Sarbanes-Oxley+SOX&IdPojPass=42>>.

<sup>10</sup> SOX: Five years of headaches. *NetworkWorld* [online]. [cit. 2008-12-20]. Dostupné z WWW:<<http://www.networkworld.com/news/2007/072607-sox.html>>.

<sup>11</sup> Více na Sarbanes-Oxley Act: Criticism. *Wikipedia – The Free Encyclopedia* [online]. [cit. 2008-12-20]. Dostupné z WWW:<[http://en.wikipedia.org/wiki/Sarbanes-Oxley\\_Act](http://en.wikipedia.org/wiki/Sarbanes-Oxley_Act)>.

systemem objednávek nad určitý limit. Nezávisle na tom si však i Evropská rada uvědomuje nutnost regulace podniků, neboť i v Evropě se objevují skandály typu Enron či WorldCom, kdy italský potravinářský koncern Parmalat falšoval účetnictví celých 18 let.

[11, 21, 25, 30, 31]

### **3.4 Vnitřní kontrolní systém a interní audit**

Ačkoliv tyto dva pojmy mohou být chápány jako stejný termín, je třeba zdůraznit, že

- *interní audit není vnitřní kontrola,*
- *interní audit nenahrazuje vnitřní kontrolu<sup>12</sup>.*

Rozdíl spočívá v tom, že vnitřní kontrolní systém je neustálý proces v podniku, který je závazný pro každého zaměstnance. Jedná se o vžitá pravidla dodržovaná zaměstnanci na všech úrovních. Přesná definice vymezuje vnitřní kontrolní systém jako: „*Souhrn organizovaných, formalizovaných a stálých nástrojů a opatření, které jsou zavedeny v organizaci k zajištění dosažení stanovených cílů při splnění principu účelnosti, hospodárnosti a efektivnosti<sup>13</sup>.*“

Naproti tomu stojí funkce interního auditu, který činnost vnitřního kontrolního systému hodnotí a zároveň upozorňuje na případné nesrovnalosti a doporučuje nápravná opatření.

Základními aspekty, které napomáhají vytvářet a udržovat efektivitu vnitřního kontrolního systému jsou:

- **Stanovení jasných pravidel v rámci organizace.** Každý pracovní postup je detailně popsán, jeho součástí jsou i výjimečné situace s určením odpovědné osoby.
- **Delegování pravomocí a rozdělení funkcí.** Je důležité dbát na to, aby žádný řídicí pracovník nevykonával celý proces od začátku až do konce.

---

<sup>12</sup> DVOŘÁČEK, J. *Interní audit*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická, 1996. str. 41.

<sup>13</sup> Metodická pomůcka pro zjištění úrovně nastavení vnitřního kontrolního systému v oblasti státního rozpočtu. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 2008-12-26]. Dostupné z WWW: <[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vf\\_vnitri\\_kontrola\\_26307.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vf_vnitri_kontrola_26307.html)>.



- **Implementace co nejrozsáhlejších kontrolních mechanismů do pracovních postupů.** Snahou je zamezit případným podvodům či obcházení kontroly.

[2]

### **3.5 Založení útvaru interního auditu**

Zavedení útvaru interního auditu není pro podnik jednoduchá a nárazová činnost. Vrcholové vedení musí počítat s časovou náročností a v těchto případech je více než vhodné přizvat i příslušné odborníky, kteří s těmito procesy mají zkušenosti. Důležitým bodem je už od samého počátku nepodceňovat jeho funkci a věnovat mu patřičnou pozornost. Spolupráce se očekává od zaměstnanců na všech řídicích úrovních, kteří jsou s plánovanými procesy seznámeni.

Firma zvažující zřízení tohoto útvaru musí zodpovědět na základní otázky, kterými jsou:

- Je náš podnik dostatečně velký pro funkci interního auditu?
- Můžeme si útvar interního auditu dovolit?
- Máme dostatečné informační a komunikační systémy?
- Jaká je efektivita vnitřní kontroly?
- Máme k dispozici dostatečné materiální i personální zdroje?
- Je náš podnik pravidelně auditován externími auditory?

Snahou vedení podniku je vytvořit takový útvar interního auditu, který je zařazen v organizační struktuře podniku tak, aby nebyl nijak závislý na ostatních odděleních. To znamená, že v podnikové hierarchii podléhá pouze nejvyššímu vedení, kterému se za své působení zodpovídá. Již od začátku své existence musí mít útvar interního auditu také jasně vymezenou odpovědnost a kompetence. S tím úzce souvisí stanovení základních cílů a úkolů, kterými se budou interní auditoři zabývat při své činnosti.

Nejzásadnějším kritériem je však přiměřený rozpočet na fungování daného útvaru. Přílišným šetřením ze strany vedení by funkce interního auditu ztrácela svoji efektivitu. Na druhou stranu ani náklady na jeho provoz by neměly převýšit užitek získaný jeho působením.

[2]

### **3.6 Průběh interního auditu**

V následujících čtyřech oddílech jsou popsány jednotlivé fáze interního auditu, které lze shrnout jako: „*příprava auditu (plánování), provedení, předání výsledků* (auditorské zprávy) a *poauditní aktivity*.”<sup>14</sup>

#### **3.6.1 Plánování interního auditu**

Pro každý audit platí, že musí mít vypracovaný plán. Plánování patří mezi ty nejdůležitější a nejobsáhlejší činnosti v průběhu auditu. Je vytvářen spolu s nejvyšším vedením a kromě snahy zvyšovat efektivitu podniku bere v úvahu i veškerá rizika, která by měla být pokryta. V souhrnu se zabývá otázkami, jakými jsou: co se bude auditovat, jakým způsobem a proč.

Interní auditor je také v lepší pozici než případný externí auditor, protože zná jednotlivé procesy v podniku do detailu a dokáže se soustředit na relevantní problémy či hrozby. Platí však, že svou pozornost nevěnuje pouze aktivitám uvnitř podniku, ale vypracovává si různé studie i o okolí, konkurenčním prostředí, počítá s makroekonomickými ukazateli, které podnik také z velké části ovlivňují. Porozumění svému prostředí znázorňuje následující tabulka.

---

<sup>14</sup> HÁJEK, K. *Interní audit. Základní informace o řízení rizik*. 1. vyd. Vyškov: Irena Spirová. 2003. str. 2.

**Tab. 1** Mapování prostředí podniku

Trh	Sféra, ve které chce účetní jednotka působit, vybavenost daného sektoru, strategická poloha. Tržní faktory zahrnují: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Analýzu zákazníků,</li> <li>• Moderní trendy odrážející vstup na trh.</li> </ul>
Vztahy a svazky	Postoje podniku k: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Získání obchodních partnerů, vztahů,</li> <li>• Využití tržních příležitostí,</li> <li>• Snížení nebo přesunutí strategického rizika.</li> </ul>
Výrobky a služby	Produkty, které podnik distribuuje na trh.
Základní	Jednotlivci a organizace nakupující výrobky a služby podniku.
Vnější aspekty	Politické, ekonomické, sociální a technologické faktory. Vnější hrozby a rizika působící na daný podnik. Jsou jimi například: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Legislativní návrhy, které mohou účetní jednotku ovlivnit,</li> <li>• Státní a zákonné regulace,</li> <li>• Domácí a mezinárodní ekonomické vztahy, konkurence.</li> <li>• Požadavky akcionářů.</li> </ul>

Zdroj: Interní firemní materiály (upraveno autorkou).

Celý proces plánování zahrnuje:

- cíle,
- programy, resp. postupy, auditorské práce,
- plány podniku a finanční rozpočet,
- zprávy o činnosti<sup>15</sup>.

Sestavovaný plán se, kromě již zmíněných rizik, zaměřuje také na již zjištěné skutečnosti z předchozích auditů, doporučující stanoviska vedení, důležité události vzniklé během činnosti organizace, hodnocení smluv o dotacích a půjčkách, dodržování příslušných zákonů a směrnic managementem, odhady, předvídaní (s tím souvisí případná tvorba rezerv) či ostatní externí informace.

<sup>15</sup> DVOŘÁČEK, J. *Interní audit*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická, 1996. str. 258.

Jednotlivé cíle celého interního auditu se samozřejmě liší dle daného podniku, všechny účetní jednotky však mají několik společných cílů, a to snaha o efektivní fungování celé organizace, snižování rizik, apod. Konkrétními cíli mohou být:

- V dlouhodobém plánu zabezpečení rozšíření auditorské činnosti v celém podniku. Definuje rozsah, zaměření a časový harmonogram plánu.
- Střednědobý plán uvádí do souladu celoroční pracovní program a stanovuje jeho cíle, mapuje potřeby a priority podniku.
- Krátkodobý plán přiděluje prostředky pro každý konkrétní projekt.

[2, 9]

## **Řízení rizik**

O eliminaci možných rizik a hrozeb jde internímu auditorovi především, proto je této problematice v procesu plánování věnována velká pozornost. Auditor se snaží identifikovat jak rizika uvnitř podniku, tak mimo něj. Zároveň s sebou přináší i doporučení, jak případné problémy odstranit nebo se jim úplně vyhnout. To znamená, že k efektivnímu řízení rizik je nutná vhodná strategie, která:

- *se vyhne riziku tím, že navrhne alternativní směry činnosti,*
- *odstraní příčiny rizika,*
- *sníží pravděpodobnost výskytu rizika,*
- *sníží přímé důsledky rizika,*
- *minimalizuje dopad rizika na činnost podniku,*
- *přesune rizika (např. pojištěním),*
- *podnítky další vyšetřování s cílem získat další informace před tím, než bude přijato konečné rozhodnutí a nebo*
- *akceptuje riziko jako nevyhnutelné<sup>16</sup>.*

Jedná-li se o podnikatelská rizika, daný podnik se může potýkat s finančními problémy, nesplněním svých strategických cílů, nelegálními operacemi, ztrátou goodwillu či promeškáním obchodních příležitostí. Každá společnost však musí čelit i hrozbám, které na ni působí z vnější. Konkrétně jsou jimi taková rizika a hrozby, které nějakým způsobem

---

<sup>16</sup> HÁJEK, K. *Interní audit. Základní informace o řízení rizik*. 1. vyd. Vyškov: Irena Spirová. 2003. str. 5.

ovlivňují podnik, odvětví, ve kterém se nachází, a trh. Všechny důležité informace podnik může čerpat například v průzkumech odvětví, odhadech, různých statistikách, obchodních publikacích, periodikách, databázích, informace dostupné z obchodních analýz a informacích o státních společnostech. Dalším vhodným vodítkem mohou být ekonomické předpovědi, výhledy a reporty, noviny, časopisy, vládní publikace, odborné publikace (informační technologie, politika), apod.

Jednotlivá rizika, se kterými se interní auditor při své práci potýká, lze rozdělit do třech velkých skupin, které popisuje následující tabulka.

**Tab. 2** Rizika auditorské profese

Inherentní riziko	Neboli přirozené riziko. Vyplyvá ze samotné podstaty kontrolovaného objektu. Je výsledkem hospodářské situace podniku a odvětví.
Kontrolní riziko	Zabývá se tou problematikou, kde vnitřní kontrolní systém v podniku nefunguje (neodhaluje všechny chyby nebo nebrání jejich vzniku).
Detekční riziko	Riziko neodhalení nedostatků. Týká se neodhalení podstatných chyb auditorem v průběhu auditu.

*Zdroj: HÁJEK, K. Interní audit. Základní informace o řízení rizik. 1. vyd. Vyškov: Irena Spirová. 2003. str. 8.*

Při plánování se tedy berou v úvahu všechna případná rizika, která firmě hrozí. Auditor však svou pozornost věnuje i všem signifikantním faktorům zjištěným během celkové analýzy daného podniku a jeho okolí. Jako významné faktory lze uvést:

- rychlý růst podniku a dlouhodobé změny v růstu (např. ve srovnání s minulými obdobími),
- velké změny u odběratelů,
- vliv dodavatelů (zda nějakým způsobem mohou ovlivnit rozhodování firmy),
- poskytování podnikového know-how,
- rozšiřování či zužování podniku,
- významné investice, likvidita aktiv,
- změny ve vstupech do výroby,

- strukturální změny v blízkém odvětví,
- změny ve vládní politice, regulacích,
- organizační změny podniku (změny v klíčovém personálu),
- kvalita vnitřního kontrolního systému,
- změny v účetním systému,
- tlak na management k dosahování stanovených cílů,
- úroveň zaměstnanecké morálky, apod.

[1, 6, 8, 39]

### 3.6.2 Vlastní provedení interního auditu

Po sestavení a především schválení detailního plánu interního auditu, ve kterém se zároveň stanoví osoby zodpovědné za jeho provedení, rozsah, potřebný čas a rozpočet (v případě externí služby), na řadu přichází jeho uskutečnění. Daný útvar interního auditu zde také stojí před otázkou, zda v průběhu auditu preferovat statistické testování nebo užití podpůrných softwarů. Odpověď na tuto otázku spočívá zejména v efektivnosti výsledného auditu. Statistické testování není například vhodná metoda pro pozorování podnikových procesů auditorem, resp. kontroly efektivnosti vnitřního kontrolního systému. I přesto, že dané pozorování provádí zkušený profesionál, jsou naopak případy, kdy se statistické testování jeví jako účinnější varianta. Na rozdíl od toho příslušné softwary zaručí širší pokrytí testovaných položek, také mají věrohodnější vypovídací schopnost co do přesnosti.

[39]

Rozsáhlou část své práce auditor stráví i na pouhém dotazování. Je pro něj důležité, aby důkladně pochopil jednotlivé procesy, které v podniku probíhají. Proto často komunikuje s pracovníky odpovědnými za konkrétní oblasti nebo činnosti. Jednak si ověřuje například fungování vnitřního kontrolního systému, ale daný pracovník ho může svou připomínkou navést na možnost, se kterou v plánu nepočítal. Platí však, že veškeré získané informace auditor prověří, což mu slouží jako tzv. důkazní prostředek ke kontrole či porovnání.

Průběh interního auditu může probíhat podle kritérií, které přináší následující tabulka č. 3. Tento postup, s příslušnými úpravami, je aplikovatelný i na ostatní typy interního auditu

(např. rozeznáváme interní audit finanční, audit systému a audit výkonu)<sup>17</sup>. U nich je samozřejmě nutné brát v úvahu základní rozdíly, kterými se od sebe liší.

**Tab. 3** Vztah mezi vědeckou metodou výzkumu a operativním auditem

<b>Vědecká metoda</b>	<b>Funkce operativního auditu</b>
Pozorování a poznání problému.	Management podává žádost o operativní audit. Seznámení se s operativní činností, která má být auditována.
Formulování hypotézy.	Obecná hypotéza: účetní, finanční nebo operativní kontrola je provozována řádně a odpovídá cílům kontroly.
Shromáždění odpovídajících, ověřitelných dokladů, vhodných pro testování hypotézy.	
Vyhodnocení dokladů.	Vyhodnocení důkazních materiálů (dokladů) s cílem zjistit, zda lze hypotézu doložit, vyvrátit nebo zda není možno dospět k závěrům.
Vypracování závěrů.	Podat zprávu na příslušné úrovni.

*Zdroj: Ricchiute, D.N. Audit. Praha: Victoria Publishing, a.s., 1994. str. 759.*

V tabulce je zachycen vztah mezi vědeckou a operativní metodou při provádění interního auditu. Je zřejmé, že operativní audit vzniká na popud vedení podniku a jeho cílem je kontrola předem stanovených oblastí, která končí zprávou o zjištěných výsledcích. Naproti tomu vědecká metoda řeší až odhalené problémy, které při svém pozorování odhalila.

Další metodou, kterou auditor při své práci hojně používá, jsou substantivní testy. Jedná se o detailní testování jednotlivých procesů, které by mělo odhalit jejich případné nedostatky. Vzhledem k tomu, že oba typy auditu (interní i externí) se opírají o stejné metody testování, substantivní testy jsou souhrnně popsány v oddíle 4.2.6 Realizace auditu.

<sup>17</sup> Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě. Hlava III Interní audit. § 28. *Portál veřejné správy České republiky* [online]. [cit. 2008-12-26]. Dostupné z WWW: <[http://portal.gov.cz/wps/portal/\\_s.155/701?kam=zakon&c=320/2001](http://portal.gov.cz/wps/portal/_s.155/701?kam=zakon&c=320/2001)>.

## Nejčastěji zjištěné nedostatky

Funkce interního auditora spočívá ve zdokonalování efektivnosti podniku. Jeho prací tedy je objevovat veškeré nedostatky (ať už úmyslné, neúmyslné či z nedbalosti) a upozorňovat na ně, případně doporučit nápravné opatření. Nejčastěji nalezené skutečnosti v rámci celého podniku jsou popsány v následující tabulce.

**Tab. 4** Zjištěné nedostatky během auditu

Jednotlivé popsané procesy (např. v normě ISO) nejsou řádně dodržovány nebo porozuměny	Hrozí riziko, že jednotlivé činnosti nedosáhnou stanoveného cíle procesu
Cíle jednotlivých procesů nesouhlasí se strategickými cíly organizace	Vede k nevhodnému rozdělení prostředků a může snižovat hodnotu podniku jako takového
Cíle podniku se nezaměřují na konečného zákazníka	Pozornost věnována pouze vnitropodnikovým otázkám
Zaměstnanci a management zodpovědní za řízení nemají potřebnou autoritu a vliv k ovlivňování procesů	Odráží se v nezájmu nebo nemožnosti řešit případné problémy
Operativní zaměstnanci nejsou zplnomocněni rozhodovat o aktuálních problémech	Vytrácí se efektivita včasného rozhodování
Procesy jsou příliš komplexní, což vede k různým překážkám, zdlouhavé administrativě, neefektivnímu opakování úkolů, apod.	Neefektivita. Zpožděné výsledky, plýtvání prostředků, které nezvyšují hodnotu podniku ani nesnižují rizika
Jednotlivé procesy nejsou standardizovány	Nespolupráce mezi týmy či odděleními
Podniková politika, procesy a postupy nejsou aktualizovány	Může vést ke ztraceným příležitostem
Používané vstupy nejsou ihned k dispozici	Způsobuje prostoje a zvyšuje obrátky zásob
Vstupy nejsou v dostatečné kvalitě	Nekvalitní výstupy
Nadměrné nebo nedostatečné zásoby	Neefektivní, snižuje operativnost podniku při rozhodování o výrobě
Nedostatečná kvalifikovanost a proškolenost zaměstnanců	Potenciální neefektivita, která přináší nekvalitní výstupy
Neadekvátní zpětná vazba a podpora ze strany vedoucích pracovníků nebo podpůrné dokumentace	Špatná komunikace v podniku
Zhotovené výstupy nejsou hotovými výrobky ani polotovary	Nefunguje efektivní kontrola výstupů, což vede k jejich nadbytečnosti

*Zdroj: Interní firemní materiály (upraveno autorkou.)*



### 3.6.3 Auditorské zprávy

Auditorské zprávy jsou jediným výsledkem, který útvar interního auditu předkládá vedení podniku. Jedná se o písemná prohlášení, v nichž jsou shrnuta všechna šetření, průzkumy a analýzy, které byly během auditu provedeny. Jednotlivá zjištění jsou tedy převedené výsledky, které jsou vhodně formulovány ve zprávě. Tato tvrzení o stavu věci musí být „...založené na faktech, důkazy musí být průkazné, srozumitelné a jednoduše prezentované, informace dostačující, kvalifikované a relevantní a zjištění by měla být pouze o závažných faktech.“<sup>18</sup>

V auditorských zprávách jsou zároveň popsána i rizika mající možný důsledek na efektivnost vnitřního kontrolního systému a veškeré zjištěné nedostatky s doporučením na jejich úspěšné předcházení nebo odstranění. Tato doporučení se mohou vyskytovat v obecné rovině, kdy auditor pouze poukáže na možnou oblast řešení, ve středně konkrétní rovině představující směry nápravy nebo auditor přímo specifikuje kroky, kterými by se účetní jednotka měla vydat. Platí však, že auditorské zprávy managementu nepřikazují provést jakákoliv nápravná opatření, pouze doporučují. Každé plně funkční vedení podniku však dané rady bere na vědomí.

Zprávy interního auditu jsou především předkládány:

- vrcholovému vedení,
- manažerovi zodpovědnému za jeho podnikový útvar, který byl auditován,
- zaměstnancům, kteří se budou podílet na odstranění zjištěných nedostatků,
- klíčovými členy útvaru interního auditu.

Také periodicita prezentace těchto zpráv se odvíjí od vnitropodnikových směrnic každého podniku. Přestože útvar interního auditu svou zprávu podává vždy po ukončení auditu jako takového, nejsou průběžné zprávy o průběhu auditu žádnou výjimkou. Předpokládáme-li tedy, že útvar interního auditu své zprávy oficiálně demonstruje jednou až dvakrát do

---

<sup>18</sup> HÁJEK, K. *Interní audit. Základní informace o řízení rizik*. 1. vyd. Vyškov: Irena Spirová. 2003. str. 11.

roka<sup>19</sup>, dané dílčí zprávy jsou ideálním pojítkem, kterým si vedení podniku udržuje obraz o svém zdraví. Tyto neformální, a někdy také pouze v ústní formě, informace společnosti umožňují operativně reagovat na případná rizika a hrozby.

[2,3, 5, 39]

#### **3.6.4 Poauditní aktivity**

Tato finální fáze s sebou nese poslání a smysl existence interního auditu jako takového v podniku. Útvar interního auditu (popř. externí pracovníci) dospěl přes náročné plánování a realizaci celého úkolu do konečného stádia, ve kterém dochází ke všem nápravným opatřením zjištěných v průběhu auditu. Vrcholové vedení a vedoucí pracovníci zde mají k dispozici zprávu interního auditora. Všichni jsou tedy podrobně seznámeni s veškerými nedostatky a připomínkami týmu auditora a nastává fáze dialogu, jak dané nedostatky odstranit. Přičemž úspěšná a žádoucí jsou taková jednání, která umožní objevené problémy nejen vyřešit, ale do budoucna i eliminovat.

Funkce interního auditu v podniku je tedy nezastupitelná. Umožňuje manažerům mít neustálý přehled o svém podniku, ale zejména je vhodným nástrojem řízení provozních a strategických rizik. V současnosti už naštěstí upadá tendence považovat interní audit za nutné zlo, více podniků naopak spolupráci s interním auditorem vyhledávají.

---

<sup>19</sup> Viz Příloha B Obsah zprávy o zjištěních z vykonaného auditu.

## 4 Externí audit

Externí audit je taková služba, kterou si účetní jednotka najímá a slouží k posouzení účetních výkazů a finanční stránky podniku. Tato služba je prováděna externími odborníky působících jako fyzická nebo právnická osoba, která je zapsána do seznamu auditorů vedeného Komorou auditorů České republiky<sup>20</sup>. KAČR jako taková působí od roku 1992 a funguje v pozici nejvyššího orgánu pro všechny externí auditory. Kromě správy seznamu auditorů také organizuje zkoušky pro auditory, kontroluje kvalitu auditorských služeb, vydává auditorské směrnice, ostatní relevantní směrnice, jakými jsou například profesní předpisy KAČR, Etický kodex, Kárný řád, apod., spolupracuje s mezinárodními auditorskými institucemi, pořádá různá školení, vydává časopis Auditor, atd. V současné době je v procesu schválení prezidentem zřízení orgánu, kterému bude KAČR podléhat. Jedná se o Radu pro veřejný dohled nad auditem, která bude působit jako nadřazená instituce se šesti členy prezidia. [18, 24, 36]

Všichni auditoři se musí vyznačovat patřičnou kvalifikací, objektivitou a především nezávislostí na auditovaném podniku, státních orgánech a jiných zájmových skupinách. Zároveň platí, že auditor je za své výsledky a výrok plně zodpovědný. Je také třeba zdůraznit, že externí auditor nekontroluje správnost celého účetnictví daného podniku. Podstatou celého externího auditu je vyjádření názoru auditora na věrohodnost finančních výkazů. Dalším specifikem jsou detaily. Externí audit nebere v úvahu položky, které pro něj nejsou signifikantní. To znamená, že v účetnictví si všímá pouze těch položek, mající pro něj určitou významnost. Danou hladinu významnosti odvodí z obrátu nebo zisku společnosti.

Stejně jako interní audit<sup>21</sup> je i externí audit právně vymezen. I zde jsou vybrané účetní jednotky ze zákona povinny mít auditovanou účetní závěrku (popř. konsolidovanou účetní závěrku), tato povinnost se však neodvívá od předmětu podnikání jako u interního auditu, východisky jsou velikost aktiv, roční obrát a průměrný počet zaměstnanců.

---

<sup>20</sup> Dále jen KAČR.

<sup>21</sup> V České republice je interní audit právně upraven pouze pro státní podniky a banky. Podniky v soukromé sféře povinnost interního auditu v současnosti nemají.

#### **4.1 Definice externího auditu**

Komora auditorů České republiky definuje externí audit jako: „Vyjádření názoru nezávislé, kvalifikované osoby na věrohodnost účetních výkazů zveřejněných vedením účetní jednotky. Auditor ověřuje, zda údaje v účetních výkazech věrně zobrazují stav majetku a závazků, finanční situaci a výsledek hospodaření společnosti v souladu s pravidly předepsanými českými nebo jinými účetními předpisy, často s Mezinárodními účetními standardy. Názor auditora má dostatečnou vypovídací schopnost pouze a jenom ve spojení s určitou úplnou účetní závěrkou, ke které se auditor vyjadřuje. Názor auditora vytržený ze souvislosti s konkrétní účetní závěrkou je zmatečný<sup>22</sup>.“

Kromě posuzování účetních výkazů a závěrek audit poskytuje další služby, kterými jsou:

- zprávy o vztazích mezi propojenými osobami,
- zahajovací rozvahy při přeměnách společnosti,
- ověřování účetní závěrky zpracované podle jiných než tuzemských předpisů,
- ověřování splacení základního kapitálu,
- ověřování ekonomických skutečností podle zvláštních přání klienta,
- zprávy o hospodaření bank, apod.<sup>23</sup>

#### **4.2 Právní úprava externího auditu**

Externí audit je vymezen třemi zákony, kterými jsou:

- Zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech,
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník.

Dalšími právními úpravami jsou, které externí auditoři musí dodržovat, jsou etický kodex<sup>24</sup>, mezinárodní standardy, auditorský zkušební řád či profesní předpisy .

---

<sup>22</sup> Poslání a smysl auditu. Komora auditorů České republiky [online]. [cit. 2009-01-05]. Dostupné z WWW: <<http://www.kacr.cz/Article.asp?nDepartmentID=18&nArticleID=6&nLanguageID=1>>.

<sup>23</sup> Poslání a smysl auditu. Komora auditorů České republiky [online]. [cit. 2009-01-05]. Dostupné z WWW: <<http://www.kacr.cz/Article.asp?nDepartmentID=18&nArticleID=6&nLanguageID=1>>

V následujících pododdílech jsou jednotlivé zákony podrobněji analyzovány.

#### 4.2.1 Zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech

Zákon o auditorech definuje auditory, asistenty auditora a auditorské společnosti, jejich práva a povinnosti či kvalifikační předpoklady. Zákon je rozčleněn do celkem 10 oddílů, kde se každý z nich věnuje jiné problematice. Konkrétněji, přibližuje například předmět činnosti auditorů a podmínky, za nichž mohou být poskytovány jejich služby, způsob poskytování auditorských služeb, to znamená, zda auditor pracuje pod svým jménem a na svůj účet nebo jménem společnosti. V neposlední řadě se zmiňuje i o případných kárných řízeních a jejich důsledcích. Dále interpretuje seznam auditorů a auditorských společností a podmínky pro zapsání nebo vyškrtnutí z něj.

Konkrétně, § 2 specifikuje auditorské služby jako:

- *ověřování účetních závěrek nebo konsolidovaných účetních závěrek a výročních zpráv nebo konsolidovaných výročních zpráv,*
- *ověřování dalších skutečností podle zvláštních předpisů,*
- *ověřování jiných ekonomických informací v rozsahu stanoveném smlouvou<sup>25</sup>.*

Platí, že auditorské služby je oprávněn vykonávat pouze auditor nebo auditorská společnost, oba tyto subjekty jsou zapsáni v seznamu auditorů (auditorských společností). Auditor je při své práci nezávislý a dodržuje právní předpisy.

§ 3 popisuje podmínky pro zapsání auditora do seznamu auditorů jako osobu, která jednak splňuje profesní požadavky, ale také ostatní požadavky nezbytné pro výkon tohoto povolání. Mezi profesní podmínky se řadí nutnost auditora mít vysokoškolský diplom, dále musel působit minimálně tři roky v oboru (jako asistent auditora), úspěšně vykonal auditorskou zkoušku, není zaměstnán u jiného zaměstnavatele (výjimku tvoří pracovní poměr u jiné auditorské společnosti nebo profese univerzitního lektora), zároveň se

---

<sup>24</sup> Viz oddíl 2.1 Etický kodex pro externího auditora podle Komory auditorů České republiky.

<sup>25</sup> Zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech. Ostrava: Sagit, a.s. 2008. § 2.

nedopustil nějakého kárného řízení a tudíž nebyl vyškrtnut ze seznamu auditorů a také uhradil poplatek KAČR. Důležitým kritériem je však i jeho způsobilost k právním úkonům a bezúhonnost.

Samostatným oddílem je zde vymezení Komory auditorů České republiky. Charakterizuje její činnost, orgány a povinnosti vůči Ministerstvu financí České republiky. § 29 upravuje činnosti Komory auditorů České republiky jako dozor nad řádným poskytováním auditorských služeb, vydávání a zveřejňování profesních předpisů a auditorských směrnic, správu seznamu auditorů, asistentů auditora a auditorských společností, zvyšování odborné způsobilosti a kvalifikace auditorů a asistentů auditora, apod.

[14]

#### **4.2.2 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví**

V tomto zákoně jsou v § 20 jasně vymezeny ty podnikatelské jednotky, které musí mít auditovanou účetní závěrku.

Jsou jimi:

1. Všechny akciové společnosti, které na konci účetního období, za něž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, splňují alespoň jedno z uvedených kritérií:
  - aktiva větší než 40 mil. Kč,
  - roční obrat větší než 80 mil. Kč,
  - přepočtený stav zaměstnanců během roku větší než 50.
2. Ostatní obchodní společnosti, družstva a zahraniční subjekty podnikající na území ČR, které na konci účetního období a období bezprostředně předcházejícího, splnily alespoň dvě ze tří kritérií pro akciové společnosti.
3. Fyzické osoby, pro něž platí stejná kritéria popsaná v bodě 2, a které:
  - jsou zapsané v obchodním rejstříku,
  - jejich obrat za bezprostředně předcházející období přesáhl částku 25 mil. Kč,
  - vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,

- jsou podnikateli a účastníky sdružení bez právní subjektivity podle zvláštního právního předpisu,
  - podnikají podle zvláštních předpisů.
4. Účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis.

§ 21 a § 22 se zabývá výroční zprávou a způsoby jejího uveřejňování spolu s účetní závěrkou. Konkrétně, výroční zpráva obsahuje účetní závěrku a zprávu o auditu, které se zveřejní uložení do sbírky listin obchodního rejstříku, v případě akciových společností prostřednictvím Komise pro cenné papíry. § 22 a § 23 popisuje konsolidovanou účetní závěrku, její kritéria a povinnosti účetní jednotky.

[17]

#### **4.2.3 Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník**

Poslední významnou legislativou upravující audit, je obchodní zákoník, který v § 39 říká, že:

- obchodní společnosti a družstva musí mít auditorem ověřenou účetní závěrku i výroční zprávu;
- podnikatel je povinen připravit a poskytnout auditorovi všechny účetní záznamy a případná vysvětlení potřebná k práci auditora;
- náklady s auditem hradí podnikatel, jehož účetní závěrka se ověřuje.

§ 40 dále doplňuje, že obchodní společnosti a družstva mají povinnost účetní závěrky a výroční zprávy zveřejňovat.

[16]

### 4.3 Průběh externího auditu

Externí audit je de facto založen na stejném principu jako audit interní. Pro jednoduchost a lepší srovnání je zde externí audit také rozdělen na čtyři fáze, a to plánování, posouzení kontrolního systému podniku, vlastní provedení a zpráva auditora (výrok). Zároveň je v tomto oddíle věnována pozornost pouze podstatným rozdílům, které v metodologii interního auditu nebyly analyzovány.

[5, 9, 19, 27, 34, 39]

#### 4.3.1 Plánování externího auditu

Plánování patří opět mezi ty nejdůležitější a nejrozsáhlejší fáze v procesu auditu. Samotnému plánování však předchází tzv. **engagement letter**, který upravuje pravidla celého auditu. Jedná se o kontrakt mezi auditorskou firmou a jejím klientem (auditovaným podnikem) určující práva a povinnosti obou zúčastněných stran, cíl a rozsah zakázky, odměna za vykonanou práci, časový rozvrh a zároveň slouží jako dokument napomáhající řešit případná nedorozumění ohledně auditorských služeb (nesplněná očekávání klienta, apod.).

Významnou částí, která tvoří podstatu celého plánování, je stanovení cílů celého auditu. Mezi ty základní cíle se řadí především:

- porozumění účetní jednotky, oblasti podnikání, jejímu prostředí včetně účetního systému, praktik a procesů uvnitř podniku,
- porozumění vnitřních kontrolních systémů, které jsou pro audit relevantní,
- posouzení rizik, a to rizika auditorské profese a všech rizik působících na podnik,
- vytvoření strategie auditu vzhledem k daným rizikům,
- stanovení signifikantních účtů a údajů, apod.

V této fázi je zároveň charakterizována celková strategie auditu a sestavení takového plánu, které sníží auditorské riziko na přijatelnou úroveň. Auditorské riziko spočívá v neodpovídajícím výroku auditora o účetní závěrce. Důkladný plán také napomáhá auditorovi a jeho týmu věnovat svou pozornost pouze významným oblastem v podniku,



včas identifikuje a řeší potenciální problémy a utváří takovou zakázku, která funguje účinně a efektivně.

## **Analýza podniku**

Celková analýza podniku, včetně jeho okolního prostředí je pro práci auditora stěžejní informací. Je pro něj nezbytné na úplném začátku zakázky získat přehled o auditované společnosti, což se odráží v jeho následném rozhodování a dalším plánování. Například fakt, že podniky operující ve stejném oboru se nachází v problémech z důvodu poklesu poptávky po jejich produktech, zdražení vstupů, bankovní nedůvěry, apod., vede auditora k větší ostražitosti při testování. Tento profesní skepticismus má vliv i na ostatní proměnné, které určují významnost položek v účetní rozvaze (například stanovená materialita). Aspekty, kterými se auditoři zabývají, jsou popsány v následující tabulce.

**Tab. 5** Analýza podniku

Obchodní činnost, průmysl a prostředí	Analyzují se činnosti podniku, jeho vlastnictví, správa, struktura, finanční investice, transakce. Zkoumá se jeho právní a regulační rámec, možné soudní spory, dále politika podniku, procesy, sounáležitost s dodržováním předpisů a ekonomické, politické a sociální prostředí.
Účetní systém a praktiky	Hodnocení, zda společnost používá ty správné účetní metody vzhledem k předmětu podnikání. Míra dopadu vžitého účetního systému na spolehlivost účetních výkazů, dodržování všech povinných standardů, popř. důvod změny účetního systému během kalendářního roku.
Rozhodování managementu	Posouzení managementu v závislosti na možnosti ovlivňování chodu organizace nebo finančních výkazů, např. při snaze dodržovat stanovené cíle nebo zvyšovat své odměny.
Kontrolní mechanismus podniku	Jedná se o interní kontrolní systém, který nějakým způsobem působí na účetní transakce, finanční účty a data.
Možná zpronevěra nebo neetické chování	Týká se osob zodpovědných za finanční výkaznictví (management, účetní, atd.).

*Zdroj: vlastní zpracování.*

## Materialita

Materialita, neboli hladina významnosti, je dalším důležitým aspektem v průběhu plánování. Už v této fázi má auditor k dispozici řadu informací a na jejich základě stanoví potřebnou materialitu. Informace je tedy významná, „pokud její opomenutí nebo zkreslení může ovlivnit ekonomické rozhodování uživatelů účetní závěrky.“<sup>26</sup>

Velikost hladiny významnosti závisí jednak na vnitřních směrnících každé auditorské firmy, ale především na zkušenostech a odborných odhadech auditora. Ten posuzuje jak kvalitu, tak kvantitu nesprávnosti. Jako kvalitativní nesprávnost lze uvést chybný popis účetní metody, která by nějakým způsobem mohla ovlivnit úsudek uživatele účetní závěrky. Zároveň je nutné vzít v úvahu i možnou nesprávnost menších položek účetní závěrky, jež by v kumulaci mohly narůst do velkých částek. Definování materiality již v procesu plánování auditorovi tedy umožňuje soustředit se na ty položky, které vykazují potenciální zkreslení účetní závěrky a tím rozhodnout i o směru auditních procesů. V auditorské praxi je výše materiality odvozena určitým procentem, a to buď ze zisku firmy, jejích příjmů nebo celkových aktiv. Výběr závisí na konkrétním podniku a jeho specifikách. Auditor se zaměřuje zejména na:

- prvky finančních výkazů, jakými jsou aktiva, závazky, majetek, příjmy a výdaje,
- položky, které jsou obzvláště důležité pro vedení podniku (např. zisk, příjmy či netto aktiva při snaze dosáhnout stanovených cílů),
- životaschopnost podniku v delším časovém horizontu (tzv. going concern), odvětví, v němž působí,
- majetková struktura podniku nebo způsob, jakým je financován.

Výše procenta materiality je závislá na rizikových faktorech jak uvnitř podniku, tak v jeho okolí. Platí tedy, že čím vyšší je daná hladina významnosti, tím je auditorské riziko nižší a naopak. Tuto nepřímou úměru popisuje následující tabulka.

---

<sup>26</sup> Významnost z hlediska auditu. Mezinárodní auditorské standardy. Komora auditorů České republiky [online]. [cit. 2009-02-15]. Dostupné z WWW: <<http://www.kacr.cz/Data/files/Metodika/Auditing/Handbook%202008/ISA320.pdf>>.

**Tab. 6** Stanovení výše procenta materiality

<b>Faktor</b>	<b>Vyšší procento</b>	<b>Nižší procento</b>
Vlastnická struktura podniku	podnik je v rukou pouze několika majitelů	akciová společnost nebo státní podnik
Míra zadlužení	věřitelé mají přístup k informacím managementu	veřejně obchodovatelný dluh splacení dluhu odvozeno z hosp. výsledků
Okolí podniku	stabilní odvětví méně složité operace malý počet výrobků či služeb udržitelný růst podniku	nestabilní odvětví složité operace a rozdílné procesy politická nestabilita
Ostatní faktory	volný trh (neexistence regulací) malé změny v investorech	vysoce regulované odvětví snaha emitovat cenné papíry (obligace) nedávný či zamýšlený prodej podniku

*Zdroj: Interní firemní materiály (upraveno autorkou).*

Z tabulky vyplývá, že bere-li auditor v úvahu zisk firmy, který je např. 1 mil. Kč, u méně rizikových faktorů může stanovit výši materiality třeba 6% a u více rizikových faktorů 3%. To znamená, že částka 60 000 Kč bude signifikantní pro rizikové oblasti, zatímco 30 000 Kč pro méně rizikové.

## **Řízení rizik**

Již při přijímání zakázky auditor, resp. manager nebo partner auditorské firmy, zvažuje možné dopady svého rozhodnutí z hlediska možných rizik. Před podpisem smlouvy často probíhají jednání s nejvyšším vedením podniku, majiteli a třetími stranami (banky, pojišťovny, advokáti, apod.), kdy se auditorská společnost snaží získat co nejvíce informací, které napomohou rizika včas odhalit. Není nic neobvyklého vyžádání účetní závěrky a jiných finančních výkazů k rychlé analýze. Jednáním přímo u klienta se také naskýtá ideální šance pozorování či přímého dotazování. Posuzují se faktory, kterými jsou:

- *charakteristika a důvěryhodnost vedení společnosti,*
- *odpovědnost vedení společnosti za správné sestavení účetních výkazů,*

- *povaha podnikatelské činnosti, podnikatelské prostředí, vnitřní kontrolní proces,*
- *účetní problematika, finanční výsledky, schopnost pokračovat ve svých aktivitách,*
- *povaha auditorské zakázky, možnost dodržování auditorských směrnic, apod.*<sup>27</sup>

V případě akceptace zakázky se auditor při své činnosti potýká s tzv. **auditorským rizikem**, které se vztahuje na možnost, že auditor vydá neodpovídající výrok. To znamená, že auditor svým testováním neodhalí významnou chybu, jež nějakým způsobem zkresluje účetní závěrku. Cílem je tedy snížit auditorské riziko na minimum nebo alespoň na přijatelnou úroveň. Toho auditor dosáhne, bude-li přesně specifikovat své postupy a metody při zjištění nějakého problému. Zároveň se mu bude snažit předcházet svým neustálým profesním skepticizmem při vyhodnocování informací získaných uvnitř podniku (např. od manažerů, účetních, atd.).

I metodologie externího auditu rozlišuje tři druhy auditorského rizika na:

- inherentní riziko,
- kontrolní riziko,
- detekční riziko.

Charakteristika těchto rizik je blíže popsána v tabulce č. 3 Rizika auditorské profese. V souhrnu tedy vyplývá, že auditor nemůže nijak ovlivnit skutečnou úroveň inherentního a kontrolního rizika, může však ovlivnit jejich stanovenou úroveň.

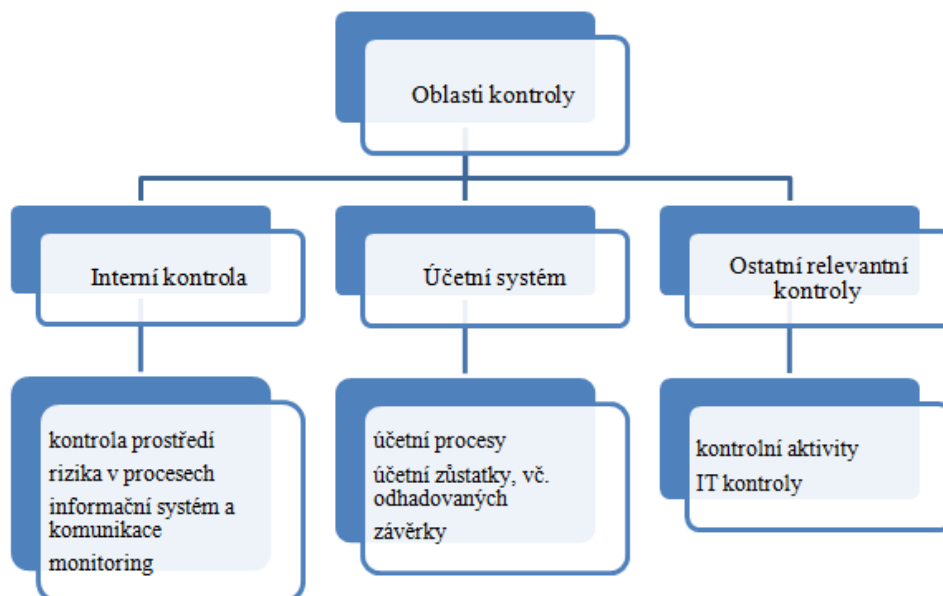
#### **4.3.2 Posouzení kontrolních systémů podniku**

Po detailním sestavení plánu auditor přechází do fáze, kdy se snaží porozumět kontrolnímu prostředí v podniku. Analyzuje vnitřní kontrolní systém, účetní metodologii, kontrolní procesy nebo informační systém, a to s ohledem na získání informací, které jsou pro něj relevantní. Zjišťováním těchto skutečností jde v podstatě o stanovení velikosti materiality, jejíž hodnota je zásadní při následném testování, a ohodnocení kontrolního rizika. To znamená, že neefektivní nebo částečně efektivní kontrolní systém nabádá auditora

---

<sup>27</sup> KRÁLÍČEK, V. *Auditing*. 1. vyd. Praha: VŠE, 1997. str. 53.

k ostražitosti a rozšíření plánu o dodatečné testy. Auditorovým cílem tedy není hodnotit efektivitu kontrolních systémů a procesů v podniku, přesto však jejich nesprávná implementace do chodu organizace může mít negativní vliv na jeho výrok. Jednoduché schéma rozdělení jednotlivých kontrol znázorňuje následující obrázek.



**Obr. 2** Oblasti kontroly externího auditora

*Zdroj: vlastní zpracování.*

## Interní kontrola

Vnitřní kontrolní systém lze definovat jako souhrn postupů, které management podniku implementoval do jeho celkové politiky k dosažení stanovených cílů. Jak je již uvedeno v úvodu, je hodnocen auditorem při každém auditu finančních výkazů a za jeho efektivnost a dodržování nese zodpovědnost pouze management. Je-li kontrolní systém zcela nebo jen zčásti neefektivní, výsledkem mohou být nespolehlivé či podezřelé finanční výkazy, které účetní jednotka zveřejňuje. Také velikost organizace má významný vliv na posuzování interní kontroly auditorem. Má se za to, že menší podniky užívají méně formální a jednodušší procesy k dosažení svých cílů. Zároveň většinou postrádají detailní popisy svých procedur a politik. Je tedy zřejmé, že ty skutečnosti, které z hlediska auditu vyhovují pro malé podniky, velkým společnostem ve většině případů neprojde. Druhy interní kontroly jsou blíže charakterizovány v níže uvedené tabulce.

**Tab. 7** Interní kontrola

Kontrolní prostředí	Zahrnuje filosofii podniku, styl řízení, organizační strukturu, personální politiku, odpovědnost vedení, funkci interního auditu, apod.
Rizika	Oceňování kontrolního rizika ve finančních výkazech. Zvažování možných chyb, omylů a podvodů, ke kterým by mohlo dojít.
Informační systém a komunikace	Informační systém se skládá z hardwaru, softwaru, jejich uživatelů, procedur a dat. Významnost IT systému záleží na míře závislosti podniku na výpočetní technice. Komunikace zahrnuje manuály, účetní a finanční reporty či memoranda. Provedena elektronicky, ústně nebo přes management.
Monitoring	Jedná se o monitoring kontrol, který pravidelně sleduje jejich efektivitu. K tomuto účelu se zřizuje funkce interního auditu nebo nezávislé namátkové kontroly.

*Zdroj: vlastní zpracování.*

## Účetní systém

Znalost firemního účetního systému je dalším krokem auditora k identifikaci kontrolního rizika. Účetním systémem se rozumí souhrn účetních dokladů a metody k jejich zpracování a vyhotovování. Tyto postupy, stanovené managementem, slouží ke zdokumentování hospodářských operací, které jsou prostřednictvím finančních výkazů snadno přístupné a ověřitelné. Jeho správná implementace s sebou nese zaznamenání účetních operací včas a ve správném účetním období, správnou klasifikaci hospodářské události a především existenci zpětné kontroly. Neméně důležitým faktorem ke zvážení je vliv informační technologie na dané účetní operace. To znamená, v jaké míře jsou procesy prováděny softwarem a manuálně.

Cílem auditora je mít potřebné informace o:

- *hlavních třídách hospodářských operací, které systém zpracovává,*
- *vzniku hospodářských operací,*

- *záznamech, dokumentech a účtech používaných ke zpracování hospodářských operací a jejich zpráv,*
- *zpracování hospodářských operací, jejich autorizace, zaznamenání, procesy a vykazování, užití výpočetní techniky nebo zpracování manuálně,*
- *postupech užívaných při zpracování finančních zpráv<sup>28</sup>, včetně odhadů signifikantních účtů a závěrek.*

### **Ostatní relevantní kontroly**

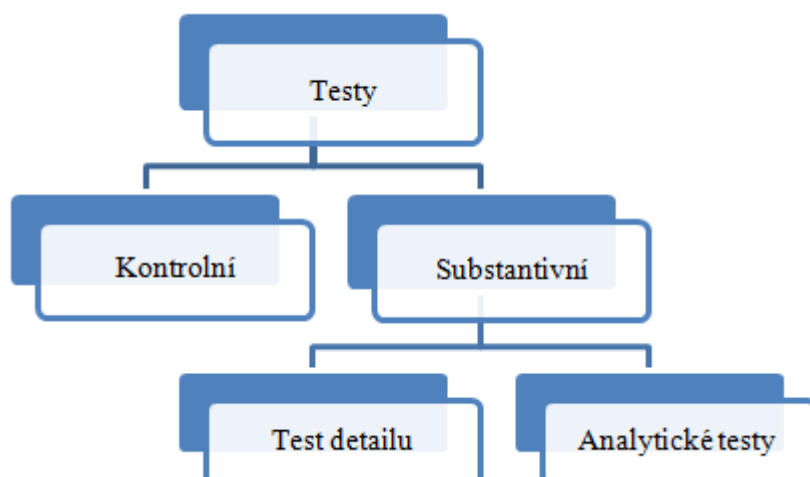
Tyto kontroly slouží k ujištění auditora, že managementem stanovené politiky a procedury jsou plně dodržovány. Auditor analyzuje, zda kontroly předchází, odhalují a opravují chyby v procesech. Jsou jimi například postupy schvalování, autorizace, ověření, párování pohledávek a závazků, rozdělení odpovědnosti a efektivita komunikace v podniku (reporty, konfigurace, apod.).

### **4.3.3 Realizace externího auditu**

Má-li auditor k dispozici potřebný plán, ve kterém má na základě ohodnocení kontrolního rizika stanoveny i oblasti k auditování, přechází do fáze vlastního testování. Testy jako takové lze rozdělit do dvou skupin na testy kontrolní a substantivní. Zatímco kontrolní testy se zaměřují na efektivnost vnitřního kontrolního systému, testy substantivní detailně analyzují jednotlivé účty. Tento vztah znázorňuje následující obrázek.

---

<sup>28</sup> RICCHIUTE, D.N. *Audit*. Praha: Victoria Publishing, a.s., 1994. str. 249.



*Obr. 3 Druhy testů*

*Zdroj: vlastní zpracování.*

### **Kontrolní testy**

Také testy vnitřní spolehlivosti se užívají k ověření, zda vnitřní podnikové kontroly fungují efektivně a po celé období. Auditorovým cílem je získat představu, jak jednotlivé procesy probíhají a především ohodnotit, jestli kontrolní postupy předchází omyly nebo na ně včas upozorňují. Při těchto testech jsou nejčastějšími metodami používány testy postupů, a to dotazování a monitoring. Dotazováním, ať už managementu nebo přímo pracovníků, si auditor ujasňuje procesy, které mají vliv na finanční výkazy. Monitoring je také nezastupitelnou složkou kontrolních testů, protože auditorovi dává příležitost sledovat činnost zaměstnanců v závislosti na dodržování všech principů. Nedílnou součástí jsou i testy programů, což se odvíjí od míry závislosti podniku na výpočetní technice.

### **Substantivní testy**

Substantivní testy se specializují na poskytování důkazů o omylech a chybách ve finančních výkazech. Jedná se o posouzení částek na zůstatcích jednotlivých účtů, které auditor porovnává se svými očekávanými výsledky. Cílem těchto testů je ověření, zda zaúčtované hodnoty nejsou nesprávné. Pozornost je věnována těm účtům, které jsou pro



auditora vzhledem k úrovni managementu, oblasti podnikání, apod. významné. Substantivní testy se dělí na testy detailu a analytické testy, které jsou dále blíže charakterizovány.

### Test detailu

Při těchto typech testů se auditor uchyluje k detailnímu ověření zůstatků na vybraných účtech. U jednotlivých účtů se testují buď všechny položky, které je tvoří, nebo pouze jejich část nesoucí významnou informaci. Na tomto základě je auditor schopen posoudit, zda zaúčtované položky nijak nezkrslují účetní výkazy. Neopomenutelnou součástí je také být na zřeteli ohledně malých a nepatrných částek, které však v konečném souhrnu za celé účetní období mohou, při nesprávném zaúčtování, svými kumulacemi narůst do velkých rozměrů. Běžnou praxí je také zjišťování informací u třetích osob, jakými mohou být banky (v případě bankovních konfirmací), odběratelé a zákazníci (evidované pohledávky) nebo dodavatelé (podnikové závazky). Nelze se tedy spoléhat pouze na rozvahu či podrozvahu od klienta.

Auditor pracuje se třemi druhy detailních testů, kterými jsou:

- **test všech položek**, kdy testovanými údaji jsou všechny položky v populaci. Test má smysl při existenci významné populace nebo malé četnosti celkové populace,
- **test specifických položek** je používán pro vybrané položky mající stejný charakter (např. položky větší hodnoty než je materialita, zásoby, které se za posledních 6 měsíců nezměnily nebo pohledávky starší než tři měsíce), vybírají se podezřelé položky, neobvyklé, náchylné k chybě, apod.,
- **test vzorku** slouží ke zjištění určité vlastnosti celé populace, a to na základě vyhodnocení vzorku, cílem je určit, zda daný vzorek nijak nezkrsluje závěry uplatněné na celou populaci, která je co do objemu rozsáhlá.

### Analytické testy

Analytické testy mají mnohdy větší vypovídací schopnost než testy detailu. Ve stručnosti jsou založeny na srovnávání, neboť se předpokládá, že jednotlivé údaje ve finančních výkazech se navzájem ovlivňují a tudíž mají mezi sebou racionální vztahy. Tyto vztahy mohou být demonstrovány na podvojném účetnictví, kdy jedna operace mění zůstatek

dalšího účtu a není žádnou výjimkou, kdy působí i na dva a více účtů najednou. Například pořízování materiálu na výrobu produktů má vliv na závazkový účet. Klesne-li výroba, z důvodu hospodářské krize a ztráty významných odběratelů, poklesne i nákup materiálu. Jestliže se tedy omezí provoz a výroba, auditor může správně předpokládat, že také poklesnou závazky firmy vůči dodavatelům. V případě, že se tak nestane a závazkový účet se nijak nezměnil nebo naopak narostl, je to signál, že něco není v pořádku a auditor provede další testy nebo nejlépe konzultuje s vedením podniku.

Tyto testy vyžadují auditorovu dokonalou znalost podniku a jeho oblastí působení, ale především se v nich odráží jeho zkušenosti a odborné znalosti. Analytické metody se totiž využívají od těch nejjednodušších srovnání, až po statistické modely, jakými jsou regresní analýzy.

#### **4.3.4 Zpráva auditora**

Zpráva auditora a jeho výrok je tou finální částí v procesu auditu a souvisí s ukončením zakázky u klienta. Provedením všech testů dle plánu a zhodnocení finančních výkazů však auditorova činnost nekončí. Naopak je třeba zdokumentovat všechny procesy a do hry vstupuje i partner, který celou zakázku zaštiťuje svým jménem. Zároveň se úzce spolupracuje s managementem podniku a jeho právním zástupcem, který informuje o případných soudních sporech (i těch očekávaných), pokutách a ostatních závazcích. Auditor si je plně vědom, že jeho povinnosti za odvedený výkon nekončí dnem sepsání zprávy ani dnem jejího odevzdání klientovi. Jeho zodpovědnost, kromě zprávy auditora jako takové, se týká monitorování následných událostí, které vzniknou po sepsání zprávy, získání písemného prohlášení od vedení podniku či komunikace s finančním ředitelem (popř. auditním výborem) ve formě management letter.

## **Hodnocení následných událostí**

Následné události jsou hospodářské činnosti nebo operace, které nastaly po sepsání zprávy auditorem, ale svou povahou jsou natolik významné, že by ovlivnily již uzavřenou účetní závěrku. Proto je nezbytné, aby se tyto události monitorovaly a na jejich odhalení může auditor reagovat dvojitým způsobem:

- dodatečně upravuje finanční výkazy tam, kde se následné události objevily ke dni uzavření rozvahy nebo dříve, např. výše inkasa pohledávek nebo úhrad závazků,
- zveřejní (v příloze k účetním výkazům) existenci té události, která byla zjištěna po dni uzavření rozvahy, pokud by svou významností mohla způsobit nesprávnost finančních výkazů.

## **Prohlášení managementu**

Faktem je, že auditor a jeho tým jedná s vedením společnosti v průběhu celého auditu, kdy je nutné si vyjasnit nalezené nesrovnalosti ve finančních výkazech přímo na místě. Tyto porady jsou však většinou neformálního rázu a hlavně ústního charakteru. Auditor ale při dokončení auditu vyžaduje od managementu písemný prezentační dopis, ve kterém vedení společnosti uznává svou odpovědnost za sestavenou účetní závěrku a finanční výkazy. Prohlášení je přitom sepsáno ke stejnému datu jako je zpráva auditora. Významnost tohoto dokumentu má vliv i na samotný výrok auditora. V případě odmítnutí managementu prohlášení vydat, auditor se většinou uchýlí k výroku s výhradou nebo odmítnutí výroku, a to bez ohledu na celkový výsledek auditu.

## **Management Letter**

Také auditor komunikuje s vedením společnosti v písemné formě, pravidelně na konci zakázky. Jedná se o souhrn doporučení k nápravě v hospodaření podniku, kdy auditor během svého působení narazil na významné nesrovnalosti nebo chyby. Součástí jsou také upozornění na nedostatky ve vnitřním kontrolním systému. V zásadě jsou zde uvedeny

všechny problémy, které auditor nepovažoval za nutné zdokumentovat do jeho finální zprávy.

### **Zpráva auditora a jeho výrok**

Auditorská zpráva je závěrečný dokument popisující činnost auditora během celé zakázky a především sumarizuje jeho výsledky<sup>29</sup>. Zpráva tedy obsahuje:

- název auditované společnosti,
- datum účetní závěrky a výroční zprávy (nebo období),
- předmět zprávy,
- odpovědnost auditora a managementu,
- použité auditorské standardy a směrnice,
- údaje o auditorovi,
- výrok auditora a jeho podpis,
- datum zprávy,
- rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu.

Stěžejní částí auditorské zprávy je výrok auditora, který podává informaci o tom, zda rozvaha a účetní závěrka věrně zobrazují majetek podniku, jeho závazky, vlastní kapitál, zisk a jeho finanční situaci. Rozeznáváme celkem čtyři druhy výroků, které jsou přiblíženy v následující tabulce.

---

<sup>29</sup> Viz Příloha A Zpráva auditora pro akcionáře společnosti ABC.

**Tab. 8** Výrok auditora

Výrok bez výhrad	Auditor je přesvědčen, že finanční výkazy odpovídají skutečnosti, firma dodržuje stanovené předpisy a má adekvátní vnitřní kontrolu.
Výrok s výhradou	Auditor je nějakým způsobem omezen v rozsahu svého působení nebo existují neshody s managementem ohledně vykazovaných skutečností v účetnictví.
Záporný výrok	Existují takové neshody s managementem na způsob vedení účetnictví, že nalezené chyby a nesprávnosti mohou významně ovlivnit finanční výkazy.
Odmítnutí výroku	Auditor má natolik omezené pravomoci a pole působnosti, že není schopen zhodnotit věrnost a pravdivost skutečností v účetní závěrce.

*Zdroj: vlastní zpracování.*

Výrok bez výhrad vydá auditor tehdy, dojde-li po skončení auditu k závěru, že účetní závěrka ve všech významných ohledech podává věrný a poctivý obraz účetnictví podniku a jeho finanční situace. V některých případech vedení podniku obdrží tzv. modifikovanou zprávu, která také obsahuje výrok bez výhrad, avšak zde existuje určitá skutečnost, jež nějakým způsobem ovlivňuje účetní závěrku (např. soudní proces). Daná skutečnost je podrobněji definována v příloze účetní závěrky s upozorněním, že zjištěný problém není předmětem výhrady auditora.

Výrok s výhradou či odmítnutí výroku auditor vydá v tom případě, pokud mu nalezené okolnosti nedovolují vydat výrok bez výhrad a zároveň existují omezení v činnosti auditora nebo neshody s vedením podniku. Omezení rozsahu auditu může být z důvodu nemožnosti auditora osobně se zúčastnit fyzické inventury nebo není oprávněn dle smlouvy provádět určitý auditorský postup, který považuje za nutný. Záporný výrok se vztahuje k významně nesprávným a nevhodným zvolením účetních postupů, způsobu jejich aplikace nebo nesprávným údajům v příloze účetní závěrky.

## 5 Diference interního a externího auditu

Po detailní analýze obou typů auditu lze sumarizovat ty zásadní rozdíly, které interní a externí audit od sebe odlišují. Jsou jimi především:

**Tab. 9** Rozdíly mezi externím a interním auditem

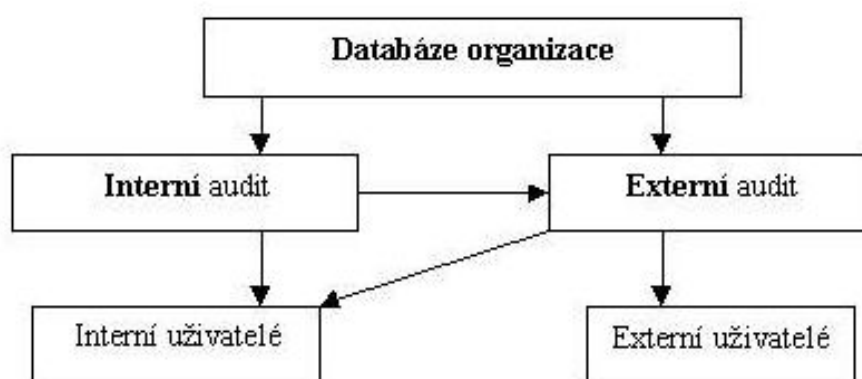
Povinnost auditu	Organizace mají zákonnou povinnost interního i externího auditu. Tato povinnost se však odlišuje typem společnosti, předmětem podnikání, soukromým či státním sektorem, obratem, velikostí, apod.
Cíl auditu	Cílem externího auditu je vyslovit názor na finanční situaci podniku, posláním interního auditu je zlepšovat efektivitu podnikových operací.
Právní úprava	Oba typy auditu jsou upraveny příslušnými zákony a standardy.
Pracovník auditu	Zde je nejzásadnější rozdíl. Zatímco interní auditor je přímým zaměstnancem monitorované organizace, externí auditor je specialistou auditní firmy, kterou si společnost najímá na odborné služby.
Oblast působení	Interní audit se ve velkých firmách zabývá kontrolou celého podniku. To znamená, že od interních auditorů se vyžaduje dokonalá znalost všech podnikových procesů. Naopak externí auditor není povinen tyto procesy detailně studovat (pokud však daný proces není předmětem auditivních testů).

*Zdroj: vlastní zpracování.*

I přes své rozdíly však platí vzájemná propojenost a kooperace interního a externího auditu. Externí auditor se při své práci může opírat o procesy a výsledky interního auditora. V řadě případů se tím ušetří čas, ale především náklady na služby externích auditorů. Ti práci svých interních kolegů využívají pouze jako podpůrné materiály, v žádném případě „nekopírují“ stanoviska interního auditu.

Zároveň je součástí běžné praxe, kdy externí auditor hodnotí a vyslovuje svůj názor na interní audit organizace. Externí auditor se konkrétně zajímá, jaké postavení má interní audit v podniku, tzn. zda hodnocený podnik interní audit jako takový vůbec potřebuje, jakou má strategii, poslání, organizační strukturu, služby a klienty. Zabývá se otázkou financování, kde by rozpočet neměl převýšit získaný užitek a naopak snížit kvalitu služeb. Posuzují se hlediska času interních auditorů stráveného na celkovém auditu, průměrná doba od začátku auditu po vydání zprávy či se hodnotí spokojenost uživatelů zpráv. Neméně důležitým faktorem jsou také interní auditoři a pracovníci, kteří se na auditu podílí. Podrobně se analyzují kompetence, kterými interní auditoři disponují, vhodnost a dostatečnost odborných školení nezbytných pro výkon práce nebo podniková kultura spojená se vztahy s vedením a ostatními odděleními v podniku. V neposlední řadě je pozornost věnována také procesům. V procesu plánování se bere ohled na kvalitní metodologii, zapojení a začlenění ostatních složek podniku do plánu, jeho kapacita, apod. Externí auditor se zajímá o užívanou výpočetní techniku, administrativní procesy, atd. [12]

Zmíněnou propojenost dobře charakterizuje následující obrázek, kdy obě složky auditu využívají ty samé informace (tedy databázi podniku). Zatímco interní uživatelé čerpají data a poznatky jak z interního, tak externího auditu, externí uživatelé mají k dispozici jen výroky externích auditorů.



**Obr.4** Vztah mezi auditory a uživateli

Zdroj: Ricchiute, D.N.: *Audit*. Praha: Victoria Publishing, 1994. s. 762.

Podobné jsou i požadavky, které interní a externí auditor před podáním žádosti pracovat v tomto oboru musí splňovat. Základem je vysokoškolský diplom, následuje výborná orientace a znalost auditní metodologie, informačních systémů, účetnictví, manažerského účetnictví, statistiky, organizace, apod. Při assessment centrech se také sleduje, zda kandidát na tuto pozici umí pracovat ve stresu, je pečlivý, má logické uvažování, ale hlavně zda je dobrým týmovým hráčem. Komunikace a kooperace se svými kolegy je zvláště důležitá, aby se předcházelo duplikativním operacím či opomenutím naplánovaného úkolu.

Interní a externí auditoři také při své práci používají v zásadě stejné auditní techniky. Odlišují se však jejich rozsahem a polem působnosti. Externí audit zaměřuje svou pozornost především na účetnictví, finanční situaci podniku a vnitřní kontrolní systém. Na druhou stranu interní audit se zabývá všemi operacemi v podniku a jeho vztahy s okolím.



## **6 Interní a externí audit ve vybrané firmě**

Následující oddíl bude věnován internímu a externímu auditu přímo v konkrétní společnosti. Vybranou firmu nazveme Alfa, s.r.o., která na českém trhu působí už šest desetiletí a za tu dobu si vybudovala prestiž a pevné postavení. Společnost je jednou z několika poboček v České republice, mateřská společnost sídlí v USA. Tento mezinárodní koncern zaměstnává po celém světě na 70 000 lidí.

Výrobní program Alfa, s.r.o. je zaměřen na automobilový průmysl, své výrobky vyváží jak do celé Evropy, tak i do ostatních zemí světa. Daný závod k dnešnímu dni zaměstnává kolem 1 000 pracovníků, což umožňuje plocha areálu přes 55 000 m<sup>2</sup>. Obrat firmy za rok 2008 činil 732 000 tis. Kč<sup>30</sup>.

Společnost Alfa, s.r.o. v současné době provádí oba typy auditů. Povinnost externího auditu je daná splněním všech podmínek dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a interní audit se, díky lokaci mateřské společnosti v USA, řídí americkým zákonem The Sarbanes-Oxley Act of 2002<sup>31</sup>. Proces auditu je zdlouhavá procedura a komplexně se zabývá všemi složkami podniku, proto se tato praktická část zaměřuje pouze na jednu problematiku substantivního testování, kterou lze pak porovnat v praxi interního a externího auditu. Oba druhy auditní metodologie jsou blíže analyzovány v následujících pododdílech.

### **6.1 Závazky ve firmě Alfa, s.r.o.**

Analyzovanou oblastí u substantivního testování budou závazky a operace s nimi spojené, proto je třeba na úplném začátku tento termín definovat a přiblížit jejich členění.

Závazky firmě vznikají každý den při své běžné činnosti. Závazek, neboli dluh, vykazuje vůči svým dodavatelům, obchodním partnerům, klientům, zaměstnancům, apod. Účtová osnova dle české legislativy dělí závazky do třech účtových tříd:

---

<sup>30</sup> Firemní materiály.

<sup>31</sup> Dále jen SOX.

### Účtová třída 2 – Finanční účty

- Sk. 22 Bankovní účty: závazek v případě přečerpání účtu.
- Sk. 23 Běžné bankovní úvěry.
- Sk. 24 Jiné krátkodobé finanční výpomoci: emitované krátkodobé dluhopisy a ostatní krátkodobé finanční výpomoci (úvěry a půjčky od nebankovních subjektů).

### Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy

- Sk. 32 Závazky: obchodní závazky, směnky k úhradě, zálohy, atd.
- Sk. 33 Zúčtování se zaměstnanci a institucemi: sociální zabezpečení a zdravotní pojištění.
- Sk. 36 Závazky ke společníkům a sdružením.
- Sk. 37 Jiné závazky: z koupě či nájmu podniku, nákupu opcí, ...
- Sk. 38 Dohadné účty pasivní.

### Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

- Sk. 46 Dlouhodobé bankovní úvěry.
- Sk. 47 Dlouhodobé závazky: emitované dluhopisy, závazky k podnikům ve skupině.
- Sk. 48 Odložený daňový závazek a pohledávka.

[4, 7]

## **Proces nákupu**

Tato práce se konkrétně zabývá účtem 321 Dodavatelé, tedy závazky firmy Alfa, s.r.o. z obchodních vztahů. Ve velké většině se jedná o firmy (příp. jednotlivce), od kterých naše společnost nakupuje výrobky, polotovary, materiál nebo služby za určité peněžní plnění.

Celý proces nákupu lze rozdělit na objednané položky vstupující do výroby a položky, které do výroby nevstupují, neboť každá metoda má své stanovené postupy. Co se týče nakupovaného zboží vstupujícího do výroby, všechny objednávky jsou tvořeny v centrále v USA a přímo zadávány do účetního systému. Jakmile požadované zboží dorazí do firmy, tato skutečnost se zanesse do systému spolu s příslušnou objednávkou. Poté do finančního oddělení dorazí faktura od dodavatele, která také s objednávkou a příjmkou vstoupí do

účetního systému. Ty faktury, které nějakým způsobem neodpovídají údajům na objednávce nebo příjemce, nemohou být zaúčtovány do systému. Důvodem může být špatná cena, a to jak na straně firmy Alfa, s.r.o. (v tom případě požádá centrálu o opravení ceny v systému) nebo u dodavatele, který následně zašle dobropis nebo vrubopis. Další nesrovnalostí může být nesprávné udané množství, kdy účetní kontaktuje oddělení logistiky. Pro malý rozdíl bude vyžadován dobropis, u velkého nová faktura od dodavatele. V dalším kroku účetní do systému manuálně zanesou číslo faktury s tím, že systém neumožní zadat jejich duplicitní čísla. Zároveň žádná faktura nesmí do systému vstoupit bez patřičné objednávky.

U ostatního zboží a služeb, které nijak svou povahou neovlivňují výrobní plán, je proces nákupu stanoven jiným způsobem. Každý pracovník svou objednávku zadá na podnikovém intranetu. Ten, kdo je oprávněn cokoli objednávat, má své heslo a také limit, jež nemůže překročit. Příslušný program na intranetu následně generuje objednávku. Po poskytnutí služby nebo dodání zboží dodavatel zašle do finančního oddělení svou fakturu, na které musí být firemní číslo objednávky. Tato faktura jde ke schválení přímo k osobě, která objednávku zadala a po jejím schválení a především podpisu se zaúčtuje na daný účet spolu s číslem objednávky.

Po napárování účtů přijatého zboží a dodavatele v systému dochází k návrhu k platbě za schválenou fakturu podle dohodnutých platebních podmínek a na základě souhlasu vedoucího pracovníka dochází k zaplacení faktury.

[39]

### **Saldokonto dodavatele**

At' už interní nebo externí auditor, oba ve své podstatě pracují s rozvahou podniku. V případě samotných závazků se však zajímají pouze o saldokonto dodavatele, neboli detailní popis jednoho účtu, který slouží jako jejich stěžejní zdroj informací.

## 6.2 Interní audit

Jak je již uvedeno v teoretické části o interním auditu, podnikatelské subjekty v České republice nemají zákonnou povinnost zřizovat útvary vnitřního auditu, ani si najímat externí odborníky na jeho provedení. Přesto společnost Alfa, s.r.o. interní audit od roku 2004 vykonává, a to na základě amerického zákona, který byl přijat zákonodárci v reakci na tamější podvody, které vedly ke krachům významných společností<sup>32</sup>. Firma jako taková přímo útvarem interního auditu nedisponuje, ten je zřízen v centrále v USA. Ostatní dceřinné společnosti tak od amerických interních auditorů pravidelně dostávají instrukce a rady, jak audit provádět, aby byl co nejvíce v souladu se SOX zákonem a všemi jeho novelami.

V Alfa, s.r.o. útvar interního auditu tedy neexistuje, jsou zde však vyškolení pracovníci, jejichž jedinou náplní práce je činnost na interní kontrole. Tito pracovníci, důkladně seznámeni s chodem podniku a jeho procesy, jsou dva, přímo na testování efektivity některých procesů se ale podílí i někteří zaměstnanci finančního oddělení (např. hlavní účetní, kalkulační analytik, apod.). K účinnému plnění smyslu interního auditu musí všichni jeho účastníci splňovat jednu základní podmínku, a to být nezávislý na všech kontrolovaných operacích. To znamená, že nepřipadá v úvahu, aby účetní po sobě kontrolovala zápisy v hlavní knize, které ona sama „napárovala“.

Přestože zákon SOX jasně definuje všechna kritéria a oblasti, které musí daná společnost neustále monitorovat a dokumentovat, každá pobočka si tyto požadavky přizpůsobuje dle země svého působení, velikosti či počtu hospodářských operací. Platí tedy, že do těchto oblastí spadají pohledávky, závazky, zásoby, bankovní operace, ruční zápisy do hlavní knihy, cenové změny nebo testy managementu, konkrétní firma však sama zváží, jaká bude četnost testovaných položek. Nejvíce kontrolovanými položkami jsou obvykle závazky, pohledávky a zásoby, které se, obzvláště ve velkém podniku, vyskytují ve velké míře. Alfa, s.r.o. zde zvolila kritérium 25 položek za rok. Tam, kde je ta četnost menší, kontrolní mechanismy vyžadují testování pouze třikrát či čtyřikrát do roka. Jedná se o bankovní operace nebo ruční zápisy do hlavní knihy. Konkrétní postupy jsou prováděny tjak fyzicky

---

<sup>32</sup> Blíže viz oddíl 3.3.1 The Sarban-Oxley Act of 2002.

(dohledávání dokumentů), tak prostřednictvím účetního systému. To s sebou přináší i patřičný rozsah pravomocí a oprávnění mít přístup do systému pro dané interní kontroly.

Je třeba zde zdůraznit, že v podniku Alfa, s.r.o. oficiální interní audit probíhá jednou za dva roky, kdy sem přijedou interní auditoři z mateřské společnosti. Tento fakt však nijak neovlivňuje permanentní práci na zvyšování efektivity interní kontroly ve všech jejích pobočkách.

### 6.2.1 Substantivní testování

Společnost se, na základě instrukcí z útvaru interního auditu z centrály, rozhodla, že všechny závazky ze svých obchodních vztahů bude testovat každý měsíc ve třech vzorcích. V praxi to probíhá tak, že si interní auditor najde v účetním systému seznam všech zaplacených faktur za daný měsíc, ze kterých pak vybere vhodný reprezentativní vzorek. Nejideálnějším obdobím pro testování je začátek následujícího měsíce, aby měl kontrolor jistotu zahrnutí všech položek spadajících do jednoho období. To znamená, že faktury za květen se budou testovat v červnu, apod. Také výběr vzorku nemá auditor nijak direktivně nařízen. Většinou však sáhne po faktuře s nejvyšší hodnotou, nejvíce položkami nebo výběr provádí statistickou metodou. V souhrnu se ale snaží o variabilitu jednotlivých dodavatelů, neboť testování stále stejných faktur by ztrácelo na efektivitě celého interního auditu.

Celý proces testování závazků se snaží odpovědět na pět kontrolních otázek:

- A. Byly služby a dodané zboží zaúčtovány na správný účet v hlavní knize?
- B. Byla částka skutečně zaplacena až po spárování faktury, příjemky a objednávky v systému?
- C. Byly objednávky nebo pokyny k nákupu schváleny?
- D. Byly zboží a služby zaúčtovány do správného období?
- E. Existují rozdíly v cenách, a pokud ano, byly zaúčtovány na správný účet?

Konkrétní příklad testování s odpověďmi na položené otázky popisuje následující tabulka. Pro jednoduchost a přehlednost je uvedeno pouze prvních šest měsíců roku 2008.

Tab. 10 Interní audit

Měsíc	Plateb. doklad	Dodavatel	Částka	Č. faktury	Datum faktury	Č. objednávky	Datum příjemky	Datum zúčtování do systému	Rozdíly	A	B	C	D	E	Pozn.
leden	p447876	Donaldson	7 764,75 CZK	22081922	8.1.2008	PO18700	4.1.2008	8.1.2008	0,00 CZK	ano	ano	ano	ano	ano	materiál
leden	p448174	pobočka ve Francii	14 848,00 EUR	24083141	4.1.2008		3.1.2008	4.1.2008	0,00 CZK	ano	x	x	ano	ano	odvolávka
leden	p448194	Axima	137 683,00 CZK	22082008	25.1.2008	PO18575		25.1.2008		ano	x	ano	ano	x	investice
únor	p449610	Pramet Tools	26 001,50 CZK	21085499	13.1.2008	PO16558	12.2.2008	13.1.2008	0,00 CZK	ano	ano	ano	ano	ano	materiál
únor	db11427	Verlag Dashöfer	1 663,00 CZK	37080750	4.2.2008	PO6018		4.2.2008		ano	x	ano	ano	x	služby
únor	p449787	TNT Express	5 184,18 CZK	20080093	23.2.2008			23.2.2008		ano	x	x	ano	x	služby
březen	p451404	Festo spol. s.r.o.	3 762,00 CZK	21086279	5.3.2008	PO19951	6.3.2008	8.3.2008	-95,76 CZK	ano	ano	ano	ano	ano	materiál
březen	z2613	VARE elektro	31 770,60 CZK	22082762	15.3.2008	PO20539	2.3.2008	30.3.2008	0,00 CZK	ano	ano	ano	ano	ano	materiál
březen	p451225	JM partners	19 040,00 CZK	49081478	30.3.2008			30.3.2008		ano	x	x	ano	x	služby
duben	p452565	P. Bacovský	169 503,60 CZK	21086878	5.4.2008	PO19866		4.5.2008		ano	x	ano	ano	x	investice
duben	db11652	pobočka v Německu	7 853,20 EUR	24088619	4.5.2008		25.4.2008	4.5.2008	0,00 CZK	ano	x	x	ano	ano	odvolávka
duben	p452931	Ecochem,a.s.	15 077,00 CZK	22083249	19.4.2008			25.4.2008		ano	x	ano	ano	x	služby
květen	p454084	Jasip spol.s.r.o.	29 309,70 CZK	20080156	30.4.2008	PO21150		21.5.2008		ano	x	ano	ano	x	investice
květen	p452995	Alfasped Logistik	639 030,00 CZK	26080137	14.3.2008	PO20027		2.6.2008		ano	x	ano	ano	x	investice
květen	p453848	Jungheinrich ČR	3 185,10 CZK	22083564	7.5.2008	PO22401		10.5.2008		ano	x	x	ano	x	režijní náklady
červen	p454560	ERM	6 296,25 EUR	20080160	26.2.2008	smlouva		21.6.2008		ano	x	ano	ano	x	služby
červen	p452261	VARE elektro	259 122,50 CZK	20080171	16.5.2008	PO18442		5.6.2008		ano	x	ano	ano	x	režijní náklady
červen	p454390	Brakes and Clutch	22 574,74 EUR	22083802	14.5.2008	ST000041	13.6.2008	13.6.2008	-63,345 CZK	ano	ano	x	ano	ano	materiál

Zdroj: Interní firemní materiály (upraveno autorkou).

Hlavička tabulky zachycuje měsíc testované položky (v každém měsíci tři vzorky), číslo platebního dokladu, kterým byla faktura zaplacená, jméno dodavatele, fakturovanou částku, číslo a datum faktury, číslo objednávky, datum příjemky, datum zaúčtování do systému a rozdíly, od kterých se liší ceny od dodavatele a ceny zadané v podnikovém systému. Písmeny A, B, C, D a E jsou označeny výše uvedené kontrolní otázky s tím, že odpověď značena „x“ znamená nemožnost potvrzení kladného výroku na položenou kontrolní otázku. Poslední sloupec tabulky zaznamenává typ faktury.

### Kontrola A

První kontrola se zabývá otázkou, zda vybrané faktury byly zaúčtovány na správný účet v hlavní knize. To znamená, zda přijatá faktura za materiál byla skutečně zaznamenána na stranu má dáti účtu 111 – Pořízení materiálu, resp. 501 – Spotřeba materiálu, nebo faktura za provedené služby na účet 518 – Ostatní služby, investice 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku, atd. Nezbytnou součástí je mít na zřeteli i výši DPH a její adekvátní uplatnění. Auditor pracuje s účetním systémem, kde má možnost zaúčtované operace sledovat. Zároveň si fyzicky dohledá konkrétní fakturu, aby mohl ověřit správnost údajů v systému.

Při tomto typu kontroly k chybám většinou nedochází, pokud ano, jedná se spíše o dezinterpretaci faktury účetním. Ani v testovaných vzorcích za prvních šest měsíců však podobné chyby nalezeny nebyly.

### Kontrola B

Kontrola reaguje na nemožnost placení faktury, aniž by byla jakkoliv podpořena ostatními doklady. Podnikový účetní systém předkládá ty položky k zaplacení, které tvoří došlá faktura, nákupní objednávka a příjemka nebo pouze příjemka s objednávkou. Jde o tzv. dvou a tří-úrovňový mechanismus. Jiný postup systém nepodporuje a tato procedura nemůže být nijak obcházena. Kontrola se snaží docílit účtování těch faktur, které byly patřičně schváleny a zároveň v sobě odráží správné ceny a množství.

**Problém** Jak je již vidět v tabulce testů, ne všechny nákupy touto kontrolou prošly. Důvodem je chybějící příjemka, a to u faktur za provedené služby,

nakoupené investice nebo režijní náklady. U všech těchto položek v tabulce tedy chybí datum příjmy, neboť ta se vyhotovuje pouze u přijatého materiálu. Také pobočky ve Francii a Německu jako dodavatelé materiálu v lednu a dubnu tento test nesplnily. Přestože příjem materiálu byl zaevidován na příjemkách, účetní systém proces zablokoval, protože zde postrádá údaje o nákupní objednávce (není splněn dvou nebo tří-úrovňový mechanismus). Objednávky materiálu vstupujícího do výroby však provádí výhradně mateřská společnost na základě odvolávek<sup>33</sup>, které jsou pro interního auditora v České republice jako podpůrná dokumentace téměř nedosažitelné.

**Řešení** Všechny faktury, které v důsledku chybějící příjmy neprojdou účetním systémem, jsou denně prošetřovány a kontrolovány. Až po této důkladné kontrole jsou fakturované částky placeny.

### Kontrola C

Tento typ kontroly s sebou nese jistotu, že společnost platí pouze za vyžádané položky, které smí objednávat oprávněný pracovník. V této fázi auditor spolupracuje s nákupním oddělením, odkud jednotlivé objednávky získává. Konkrétně ho zajímají podpisy jak zaměstnance, který objednávku nebo pokyn k nákupu zadal, tak především jeho nadřízeného, který celý nákup schválil.

**Problém** Existují však faktury, které nejsou nijak podpořeny nákupní objednávkou. Logicky se jedná o různé přepravní služby, které doprovází zboží (viz únorová faktura od TNT Express) nebo ostatní služby podobného charakteru. Stejně jako předešlá kontrola, odvolávka neprošla ani zde. Důvodem je řízení toku materiálu centrálou v USA a evidence těchto dokumentů u nich. Nedostatkem je existence objednávky, která nedisponuje žádným pokynem k nákupu od vedoucího pracovníka nebo jeho podpisem, jako je tomu u květnové a červnové faktury.

---

<sup>33</sup> Odvolávka je dokument, ve kterém se odběratel odvolává na kupní smlouvu (objednávku) a specifikuje podmínky objednaného zboží. Používá se zejména u hromadné nebo sériové výroby.



**Řešení** V tomto případě se nejvhodnějším řešením zdá pouze zlepšení komunikace mezi jednotlivými pobočkami a odděleními, aby bylo možné každý krok v nákupním procesu zdokumentovat.

#### Kontrola D

Auditor zde ověřuje, zda fakturované zboží a služby byly zaúčtovány do správného účetního období. Kontrolou chce dosáhnout toho, aby případná faktura, která spadá do jiného účetního období, nemohla žádným způsobem ovlivnit účetní závěrku na konci roku. Právě lednové faktury je nutné podrobněji sledovat, neboť jsou náchylnější k nesprávnému zaúčtování v důsledku překlopení účetního období. Ve vybraném vzorku však žádné chyby nalezeny nebyly. Tento případ samozřejmě závisí také na lhůtě splatnosti faktur, větší problémy však firma zaznamenává u pohledávek, kde se pravidelně tvoří jejich seznam po době splatnosti.

#### Kontrola E

Poslední kontrola spíše spadá do substantivních testů zásob, nicméně i zde je třeba zkontrolovat nakoupené položky, zda jsou ve správném (objednaném) množství a především za správnou (dohodnutou) cenu. Ceny se ověřují v ceníku, který mateřská společnost pravidelně aktualizuje.

**Problém** U některých dodavatelů se objevují cenové rozdíly, to znamená, že ceny získané z centrály se liší od cen na fakturách (viz faktury ze března a června).

**Řešení** Chyba se opraví v materiálech u mateřské společnosti nebo se, dle cenového rozdílu, požádá o dobropis či vrubopis u dodavatele. Každopádně se tento rozdíl zaúčtuje na příslušný účet k tomu určený.

### **6.2.2 Zhodnocení interních kontrol**

Všechny uvedené typy kontrol mají samozřejmě svůj smysl a rozhodně podporují růst efektivity v procesu nákupu. Zabýváme-li se však přímo kontrolou B, dojdeme k názoru,

že je tento krok docela zbytečný. Systém sám automaticky generuje nespárované položky, které jsou denně monitorovány účetním. Než tedy do testu závazků vyplňovat sloupec, zda položky mají patřičnou příjмку, možná by bylo více efektivní zaměřit se na účetního, podle jakých kritérií nespárované faktury na konci dne hodnotí a odsouhlasí k platbě.

Dalším problémem, se kterým se auditor často potýká, jsou nedostatečně podpořené objednávky. U některých služeb jsou pochopitelně bezpředmětné (přepravní služby, atd.), přesto není žádnou výjimkou, že u některých objednávek chybí jakýkoliv pokyn (nebo souhlas) k nákupu od vedoucího pracovníka. Tento fakt v žádném případě neznamená, že materiál, výrobky a služby jsou objednávány neoprávněně, pracovníci nákupu by však měli tato rozhodnutí automaticky směřovat k písemnému schválení vedoucímú nákupu. To samé se týká i odvolávek, kdy by se měla zlepšit komunikace s centrálou v USA.

Nicméně firma Alfa, s.r.o. se za chodu snaží jednotlivé kontrolní mechanismy neustále zlepšovat a upravovat svým podmínkám. K úplnosti by v tomto testu mohl být přidán sloupec o datu úhrady jednotlivých faktur, neboť zde není zcela jasné, co sloupec datum zaúčtování do systému znamená (datum obdržení faktury?). Zároveň je otázkou, zda komplexní interní audit prováděný jednou za dva roky je natolik dostačující, aby společnost měla správný a nezkrášený přehled o svém podnikání a procesech. Přestože v podniku Alfa, s.r.o. fungují řádně vyškolení a profesionální interní kontrolóři, lze navrhnout celkový interní audit každý rok, neboť i oni by měli podléhat určitému doзору. Společnost by tak mohla operativněji reagovat na případná opomenutí a nesprávnosti ze strany interních kontrolorů, která by byla nalezena právě během celkového interního auditu.

### 6.3 Externí audit

V úvodu kapitoly je uvedeno, že firma Alfa, s.r.o. je podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, povinna mít zauditovanou účetní závěrku. Konkrétní kritéria tohoto zákona popisuje následující tabulka.

**Tab. 11** Povinnost auditu dle zákona o účetnictví

Povinnost auditu dle zákona			
Kritérium	Zákon o účetnictví	Společnost Alfa, s.r.o.	Splnění kritéria
Aktiva	> 40 mil. Kč	8 900 mil. Kč	ANO
Čistý obrat	> 80 mil. Kč	640 mil. Kč	ANO
Přepočtený stav zaměstnanců	> 50	cca 1 000	ANO

*Zdroj: vlastní zpracování, údaje z firemních materiálů.*

Z tabulky je tedy zřejmé, že za rok 2008 společnost splňuje všechny tři kritéria velikosti aktiv, čistého obratu a přepočteného stavu zaměstnanců.

Cílem tohoto oddílu je poukázat na kroky externího auditora při substantivním testování podnikových závazků. Auditor se nachází ve fázi, kdy je plán auditu dokončen a schválen, má tedy jasnou představu jak o okolí podniku, tak jeho vnitropodnikových procesech. Smyslem celého externího auditu není zvyšovat efektivitu podniku jako takového (jako v případě interního auditu), ale vydat výrok, zda hospodaření podniku je efektivní. Celý proces externího auditu lze rozdělit na tzv. předaudit a finální audit.

#### 6.3.1 Předaudit

Předaudit lze charakterizovat jako proces, kdy se auditor snaží pochopit, jaké mechanismy v procesech jsou v podniku nastaveny. Ohledně závazků auditor komunikuje s finančním oddělením, oddělením nákupu a logistiky, ale i IT oddělením, aby byl schopen procesy

popsat a vyhodnotit. Zároveň hledá odpovědi na otázky, které mu dají představu o fungování vnitřních kontrol, a to v oblastech smluv s dodavateli, objednávkách, dodacích podmínek, dobropisů, faktur nebo uskutečněných plateb.

Ověření těchto procesů slouží jako jediný nástroj, kdy je auditor schopen posoudit správnost nákladových účtů, které souvisí s nákupy. Jeho dalším krokem je výběr vhodného reprezentativního vzorku, který mu umožňuje odsouhlasit efektivitu jednotlivých procesů.

Stejně jako u interního auditu, externí auditor hledá odpovědi na následující otázky:

- A. Byla objednávka podepsána vedoucím nákupu a další zodpovědnou osobou?
- B. Byla objednávka potvrzena poštou, e-mailem nebo faxem?
- C. Byla došlá faktura podepsána ve finančním oddělení?
- D. Byla došlá faktura podepsána v oddělení nákupu?
- E. Byla faktura zaúčtována na správný účet?
- F. Souhlasil dodací list s objednávkou?
- G. Souhlasila příjemka s dodacím listem?
- H. Proběhla platba za fakturu ve správné výši?

Poté dochází přímo k testování konkrétních procesů. Auditor si většinou zvolí celkem 25 faktur (20 materiálních a 5 režijních), které mu umožní získat představu o efektivitě podnikových procesů a vnitřních kontrol. I zde je pro jednoduchost a především přehlednost zvolen menší počet faktur, na kterých jsou jednotlivé procesy demonstrovány. Celkem 15 faktur zachycuje následující tabulka.

**Tab. 12 Předaudít, kontrolní procesy**

Dodavatel	Faktura			Objednávka			Vyřízení došlé faktury						Dodací list		Platba Kontrola H
	Popis	Částka	Číslo faktury	Číslo obj.	Kontrola		C	D	E	F	G	H			
					A	B									
Junghenrich ČR	služby	3 185,10 CZK	20080896	PO18021	ano	ano	ano	ano	ano	x	x	ano	ano		
pobočka v Číně	material	51 005,56 USD	22080589		x	x	ano	ano	ano	x	ano	ano	ano		
ČEZ	služby	37 694,00 CZK	20082147		x	x	ano	ano	ano	x	x	ano	ano		
Intermet	material	20 546,50 EUR	24084588	PO18796	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano		
JTC Transcentrum	služby	9 924,00 CZK	37081371		x	x	ano	ano	ano	x	x	ano	ano		
Cimcool Europe	material	4 662,00 EUR	22080936	PO20842	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano		
Festo	material	17 566,80 CZK	22082415	PO21962	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano		
pobočka v Německu	material	18 054,08 EUR	24083587		x	x	ano	ano	ano	x	ano	ano	ano		
IBM ČR	služby	21 739,00 CZK	20086354	PO22852	ano	ano	ano	ano	ano	x	x	ano	ano		
Vogel Electric	elektromaterial	7 289,00 CZK	21086991	78	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano		
Technology s.r.o.	material	30 940,00 CZK	22085439	PO22974	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano		
Brakes and Clutch	material	2 856,00 EUR	24084795	PO24587	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano		
MIPA CZ	dily	14 107,50 CZK	21088790	PO25741	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano		
Bosch Rexroth	material	28 926,52 CZK	22086289	PO25978	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano		
Geos AGT	material	1 142,40 CZK	24087159	PO26001	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano	ano		

Zdroj: Firemní materiály (upraveno autorkou).

Hlavička tabulky popisuje jméno dodavatele, obsah faktury, částku, číslo faktury a objednávky a jednotlivé typy kontrol v závislosti na objednávce, zpracování faktury, dodacím listu a úhradě. Bývá však běžnou praxí, že každý auditor si vytváří svou vlastní tabulku s navrženými testy, kterou lze aplikovat na auditovanou firmu. V tomto případě u podniku Alfa, s.r.o. auditor zvolil právě tyto kontrolní procesy, které jsou analogické s interním auditem.

#### Kontrola A a B

Zabývá se pravomocemi a oprávněním zaměstnanců nákupního oddělení zadávat objednávky. Každá objednávka by měla být schválena a podepsána vedoucím nákupního oddělení. Zároveň by firma Alfa, s.r.o. měla obdržet potvrzení o své objednávce.

**Problém** Pobočky v Číně a Německu dodaly materiál na základě odvolávek, kdy je tok materiálu kontrolován mateřskou společností. Ani služby jako přeprava nebo elektrická energie zpravidla objednávku nemají.

**Řešení** Auditor může vyžadovat dokument z centrály, ve kterém získá písemný souhlas (místo objednávky) o dodaném materiálu.

#### Kontrola C, D a E

Všechny tři kontroly se týkají faktického vyřízení došlé faktury. V těchto procesech zpravidla nebývají žádné nedostatky, zejména jsou-li v podniku nastolena pevná pravidla. To znamená, že účetní nezaúčtuje a nepodepíše fakturu dříve, než ji podepíše oprávněná osoba v oddělení nákupu. Samotnou kontrolu E podporuje účetní systém, který nedovolí spárovat položky, které k sobě nijak nepatří.

#### Kontrola F a G

Cílem je zjistit, zda objednaný a dodaný materiál je podpořen všemi příslušnými dokumenty. Položky v dodacím listu (množství, cena, atd.) musí souhlasit s objednávkou a příjemkou. Tyto dvě kontroly se samozřejmě netýkají režijních faktur.

**Problém** Materiál z Číny a Německa není podložen objednávkami, tento test nelze aplikovat. V případě, že některé položky na dodacím listu nebo příjemce nesouhlasí, obrací se auditor na procesy vyřizování reklamací.

#### Kontrola H

Auditora zajímají úhrady faktur, zda proběhly ve správné výši a zda účetní neopomněla například na již uhrazené zálohy, apod. Ani zde však žádné nedostatky nalezeny nebyly.

### **6.3.2 Substantivní testování**

Má-li auditor dokonalý přehled o všech závazkových procesech, přechází do fáze substantivního testování. Stejně jako v případě interního auditu, i zde se jedná o testy, jejichž cílem je zhodnotit efektivitu nastavených podnikových operací, které ve svém důsledku mají vliv na významné zkreslení finančních výkazů.

V praxi externí auditor pracuje s materialitou. Materialita, neboli hladina významnosti, byla u firmy Alfa, s.r.o. odvozena určitým procentem ze zisku, a to ve výši 200 000 Kč. V praxi to znamená, že pro auditora jsou relevantní pouze ty závazky, jejichž hodnota přesahuje tuto hladinu. Auditor má tedy k dispozici saldokonto dodavatele se seznamem všech závazků převyšujících částku 200 000 Kč a z něho volí vhodný vzorek. Vzhledem k tomu, že v metodologii externího auditu se závazky netestují za celé účetní období, auditor ve většině případů pracuje se všemi položkami právě nad stanovenou výší. V dalších dvou pododdílech budou analyzovány dva základní testy na závazky z obchodních vztahů.

#### **Test nezaúčtovaných závazků**

Tento typ testu zjišťuje, zda existují nějaké závazky, které by mohly významným způsobem zkreslit účetní závěrku. V podstatě vyhledává ty faktury, které jsou zaúčtovány do nesprávného účetního období, kdy zlomovým datem je právě konec roku. V tomto

případě auditor pracuje s vyšší hladiny významnosti, zaměřuje se tedy pouze na částky s minimální hodnotou 200 000 Kč. Dále si stanovil, že do detailu ověří všechny faktury nad tuto výši, které společnost Alfa, s.r.o. v lednu roku 2009 uhradila. Auditor má samozřejmě od klienta k dispozici všechnu podpůrnou dokumentaci, jako jsou faktury, bankovní výpisy, apod. Test je zachycen v tabulce č. 13.

**Tab. 13** Test nezaúčtovaných závazků

Dodavatel	Číslo faktury	Datum zdanitelného plnění	Celková částka v Kč	Popis	Zaúčtováno do roku	Má být v roce 2008	Výsledek
T-Mobile	20076952	12.12.2008	249 160,00 Kč	služby za prosinec	2008	ano	OK
PWC	20077341	20.12.2008	300 890,00 Kč	konzultace Q4	2009	ano	X
Mamont	37084212	31.12.2008	378 211,00 Kč	mzda za prosinec	2009	ano	X
Daimler Chrysler	20080005	1.1.2009	255 000,00 Kč	leasing 2008	2009	ne	OK
Plynárny	49080012	7.1.2009	488 927,00 Kč	poplatek za plyn	2008	ano	OK
Pramet Tools	49080013	9.1.2009	263 570,00 Kč	opravy	2009	ne	OK
Batex	20080103	10.1.2009	371 969,00 Kč	rekultivace	2009	ne	OK
Metso Minerals	49080065	15.1.2009	698 774,00 Kč	materiál	2009	ne	OK
Phoenix-Zeppelin	20080025	19.1.2009	326 929,00 Kč	indirect material	2009	ne	OK
Progrew	20080030	23.1.2009	231 648,00 Kč	přeprava	2009	ne	OK
Samago	20080033	23.1.2009	459 000,00 Kč	přeprava	2009	ne	OK

*Zdroj: firemní materiály (upraveno autorkou).*

Tabulka popisuje jméno dodavatele, interní číslo faktury, datum zdanitelného plnění, které je důležité pro uplatnění DPH, celkovou částku v domácí měně, popis fakturovaného zboží nebo služby a především údaj, do kterého účetního období byla faktura skutečně zaúčtována, po kterém následuje tvrzení (ano/ne) o správnosti účetní operace. Poslední sloupec vyjadřuje celkový výsledek analýzy faktur s tím, že řádky označeny „OK“ jsou věcně správné a řádky s „X“ vyžadují dodatečně vyřešit.

Z testu je zřejmé, že téměř všechny faktury jsou zaúčtovány do správného účetního období. Těmto procesům je vždy věnována pozornost, neboť auditor si je velmi dobře vědom, že právě v období, kdy končí staré a začíná nové účetní období, dochází k chybám. Například přímo první faktura za telefonní služby za prosinec roku 2008 byla zaúčtována až v lednu následujícího roku, tento náklad však bude zahrnut ještě do účetní závěrky za rok 2008. Zbytek faktur, které byly zaúčtovány v lednu 2009 a převyšovaly částku 200 000 Kč patří již do účetního období 2009.



**Problém** V seznamu se však objevily i dvě faktury, které byly zaúčtovány do nesprávného účetního období. Konkrétně se jedná o došlou fakturu za konzultace a mzdy za zaměstnance pracující na dohodu (sezónní pracovníci). Obě tyto skutečnosti proběhly v prosinci 2008, byly ale zaúčtovány do roku 2009, tedy chybně. Ve většině případů je důvodem lidské selhání.

**Řešení** Nastane-li tato situace, auditor navrhne přeúčtování daných faktur a jejich zařazení do správného účetního období. Celková částka činí 679 101 Kč, přeúčtování proběhne:

+MD	účet 518	679 101 Kč
D	účet 321	- 679 101 Kč

### **Test úplnosti a existence závazků**

Druhý substantivní test řeší, zda jsou závazky, které firma vykazuje ke konci účetního období, reálné a ve skutečné výši. Cílem managementu je totiž mít co nejméně závazků (zejména po lhůtě splatnosti), neboť to dává obraz zdravé a nezádlužené společnosti, což je důležité jak pro vlastníky, tak i pro banky v případě žádosti o úvěr. Zásadním podkladem pro tento test jsou tzv. konfirmace závazků. Jedná se o písemná prohlášení dodavatelů o výši jejich pohledávek vůči firmě Alfa, s.r.o. Na základě saldokonta auditor vybere několik dodavatelů, kteří mají významný podíl na celkových závazcích, a těm následně zašle konfirmace k odsouhlasení. Důležité je zkonfirmovat i nulový závazek vůči dodavateli.

Firma Alfa, s.r.o. vykazovala k 31. 12. 2008 krátkodobé závazky více než 90 dní po lhůtě splatnosti v částce 38 873 000 Kč. Velkou část těchto závazků má k ostatním podnikům ve skupině, přibližně 20 mil. Kč. Z těch podniků, které se společností Alfa, s.r.o. tvoří konsolidovaný celek, vybral auditor 8 dodavatelů majících vůči firmě největší pohledávky. Dodavatele zachycuje následující tabulka.

**Tab. 14** Test úplnosti a existence závazků

Dodavatel	Hlavní kniha k 31.12.2008	Konfirmace	Dodatečné platby	Konfirmace celkem v Kč	Rozdíl	Pozn.
Alfasped Logistik	564 871,00 Kč	564 871,00 Kč	0	564 871,00 Kč	0,00 Kč	
Fuchosa	5 632,00 EUR	0	5 632,00 EUR	149 924,00 Kč	0,00 Kč	neobdrž. konf.
Azima	338 154,00 Kč	338 154,00 Kč	0	338 154,00 Kč	0,00 Kč	
Pramet Tools	296 378, 00 Kč	315 462,00 Kč	0	315 462,00 Kč	19 084,00 Kč	
Contitech	0,00 EUR	0,00 EUR	0	0,00 Kč	0,00 Kč	
Siemens	154 800, 00 Kč	154 800, 00 Kč	0	154 800, 00 Kč	0,00 Kč	
Federal Cars	85 364, 00 Kč	110 788,00 Kč	25 424,00 Kč	85 364, 00 Kč	0,00 Kč	
Ecochem	381 996,00 Kč	381 996,00 Kč	0	381 996,00 Kč	0,00 Kč	

*Zdroj: firemní materiály (upraveno autorkou).*

V tabulce je zachyceno jméno dodavatele (osm vybraných), hodnota závazků firmy Alfa, s.r.o. v hlavní knize ke dni 31.12.2008 a částka odsouhlasená dodavateli na konfirmacích. Dodatečné platby jsou takové platby, které sice nejsou v konfirmacích zahrnuty, ale byly firmou včas uskutečněny (zdržení mohlo nastat na straně banky). Dále sloupec určující částku celkové konfirmace (konfirmace vč. případných dodatečných plateb), zjištěný rozdíl a prostor pro komentář.

Bez výhrad testem prošlo celkem šest dodavatelů, to znamená, že výše jimi odsouhlasených závazků firmy se shoduje se zaúčtovanou částkou v hlavní knize.

**Problém** Zdržování auditora nastává, pokud dodavatelé své konfirmace nepošílají včas. Tento případ zachycuje dodavatel Fuchosa. Auditor má sice k dispozici bankovní výpis s úhradou platby, test však není kompletní. Pozornost si také vyžaduje dodavatel Pramet Tools, který zkonfirmoval větší částku, než jakou má firma Alfa, s.r.o. v hlavní knize. Důvodem může být pozdržení platby v bance nebo chyba účetního.

**Řešení** Řešením na nedoručené konfirmace je snad pouze zvýšit úsilí spolu s účetním a více urgovat dodavatele k potvrzení konfirmací. Mezitím se auditor může spolehnout na rozsah obdržných konfirmací nebo má k dispozici kopii konfirmace, která přijde až později. Je však běžnou praxí, že firmy na žádost auditora většinou reagují bezodkladně. Nalezený rozdíl,

vzniklý dosud neobdrženou fakturou, si firma na popud auditora na základě např. kopie faktury zaúčtuje do roku 2008.

MD	účet 518	19 084 Kč
D	účet 321	19 084 Kč

### 6.3.3 Zhodnocení externího auditu

Je zřejmé, že i zde je snahou externího auditora jít do hloubky a porozumět všem procesům, zejména v průběhu předaudit. V tabulce číslo 12 by však mohl být ještě sloupec s informací o tom, zda byly úhrady faktur provedeny se souhlasem oprávněného pracovníka (v tomto případě nejspíše finančního ředitele). Pokud by chtěl jít auditor opravdu do detailu, mohl by do tabulky připojit i takové náležitosti, jakými jsou podpisy skladníka při převzetí zboží, apod.

Při celkovém auditu se auditor zaměřuje pouze na položky, které byly již v minulosti nesprávné nebo mají k chybám sklon, takže zde hrozí opomenutí nebo zanedbání významných položek. Nebezpečím může být také práce s materialitou. Auditor musí být zkušený a ostražitý, aby neopomněl i menší částky v rozvaze, které by v kumulaci mohly významně ovlivnit účetní výkazy. Nicméně všechny uvedené testy externí metodologie auditorovi plně postačují k vyjádření svého názoru o věrohodnosti účetnictví firmy Alfa, s.r.o.

## Závěr

Cílem této diplomové práce bylo provést komparativní analýzu interního a externího auditu, a to z hlediska jejich cílů, legislativy, metodologie a dosažených výsledků. Již z teoretické části je zřejmé, že na oba typy auditů je nutné nahlížet z jiné perspektivy, neboť každý z nich je vědním oborem, který má své vlastní postupy a pravidla.

Analyzovanou firmou je Alfa, s.r.o., která na českém trhu působí již několik desetiletí. Velikostí svých aktiv, čistého obrátu a přepočteného stavu zaměstnanců Alfa, s.r.o. podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, splňuje zákonné požadavky mít auditorem ověřenou účetní závěrku. Přestože česká legislativa interní audit v podnicích soukromého sektoru nijak neupravuje (povinnost interního auditu mají ze zákona pouze banky a státní organizace), firma provádí také interní audit. Alfa, s.r.o. je dceřinou společností amerického koncernu, jehož akcie jsou kótované na tamější burze, a tudíž se řídí zákonem přijatým v souvislosti s krachy podniků Enron či WorldCom The Sarbanes-Oxley Act of 2002.

Detailně zpracovávanou oblastí v podnikových procesech jsou závazky, neboť jejich výše je v dnešní nepříliš příznivé době pro podnik signifikantní. Z důvodu omezeného rozsahu diplomové práce jsou podrobně rozebrány pouze závazky k obchodním partnerům, ostatním závazkům typu bankovních úvěrů, bankovních účtů (při přečerpání limitu) nebo operacím s cennými papíry pozornost věnována nebyla.

Funkce interního auditu byla ve firmě Alfa, s.r.o. vytvořena v roce 2004 na popud mateřské společnosti. Firma se stále ještě nachází na tzv. pomyslném začátku, neboť tomu všemu po dlouhé měsíce předcházela nesčetná nedorozumění a především neznalost, jak americké principy aplikovat na český systém, neboť Alfa, s.r.o. se řídí pokyny z centrály. Nicméně interní audit v podniku úspěšně probíhá a za chodu se neustále upravují jeho nedostatky. Co se týče podnikových závazků s dodavateli, je vhodně nastaveno pět fundamentálních otázek, na které se interní auditor při svém testování snaží odpovědět. Lze konstatovat, že proces svůj účel zvyšování efektivnosti podnikových činností splňuje. Jediným opakujícím se problémem jsou odvolávky, které nelze doložit. Řešením je pouze

zlepšení komunikace s mateřskou společností, která odvolávky na nákup materiálu zadává. Jiným nedostatkem jsou nedostatečně podpořeny objednávky, které oprávnění pracovníci zadávají. Tuto mezeru lze odstranit změnou směrnice, která bude přímo vyžadovat podpis každé objednávky vedoucím pracovníkem, nebo důslednějším přístupem právě vedoucího pracovníka.

Naproti tomu externí auditor si celé testování závazků s dodavateli rozdělil do třech oddělených testů. Ve fázi předaudit si stanovil osm základních otázek, aby mohl zhodnotit, jak jsou jednotlivé procesy v podniku nastaveny. I on se zde musel potýkat s absencí odvolávek a nedostatečnými objednávkami stejně jako interní auditor. Ve druhé fázi svého testování se externí auditor zaměřuje výhradně na možnost zkreslení účetní závěrky, pokud jsou závazky z obchodních vztahů zaúčtovány do nesprávného účetního období, nebo ověřuje vlastní existenci závazků. Tímto testem prochází i interní audit v každém lednovém testování, avšak externí auditor mu věnuje mnohem větší prostor. Rizikem se zde pro auditora může stát pracování s materialitou, jejíž hodnota se stanoví již v průběhu plánování zakázky. Auditor musí být ostražitý a natolik zkušený, aby neopomenul i menší částky, které ve své kumulaci mohou, v případě nesprávného zaúčtování, způsobit významné zkreslení finančních výkazů.

Výsledkem celkové komparativní analýzy interního a externího auditu v oblasti podnikových závazků lze konstatovat, že oba typy auditů používají při své práci v zásadě stejně účinnou metodologii a především se dobírají stejných výsledků. Jediným rozdílem je cíl interního a externího auditora. Zatímco interní auditor se permanentně snaží o růst efektivity firemních procesů, záměrem externího auditora je tyto procesy pouze zhodnotit.

Dalším rizikem v případě obou typů auditu by mohl být individuální přístup auditorů. V praxi stále ještě přetrvává, zejména u interního auditu, „obcházení“ menších nedostatků s cílem zajistit bezproblémový průběh celého testování. Příkladem je i firma Alfa, s.r.o., ve které dochází k neefektivnímu testování, kdy si interní kontrolóři záměrně vybírají ty položky (faktury a jiné dokumenty), u kterých dopředu vědí, že jsou z hlediska kontrol bezproblémové. Interní audit jako takový v těchto případech ztrácí svůj smysl. Komplexní interní audit prováděný mateřskou společností jednou za dva roky by tedy měl být zajištěn

každý rok, neboť působení interních kontrolorů v podniku Alfa, s.r.o. by mělo být nějakým způsobem pravidelně monitorováno a usměrňováno k zajištění maximálních výsledků.

Nasnadě je také otázka, zda by i české podniky v soukromé sféře měly mít zákonnou povinnost interního auditu jako mají americké firmy. Skandály s podvodným účetnictvím se totiž nevyhýbají ani Evropě, názorným příkladem může být krachující italská společnost Parmalat, která své finanční výkazy zkreslovala po celých 18 let. Tento problém si naštěstí uvědomuje i Evropská rada a je více než pravděpodobné, že během několika let bude legislativa obdobná americkému zákonu představena.

## Seznam použité literatury

### Citace

#### **Knihy**

- [1] DVOŘÁČEK, J. *Audit podniku a jeho operací*. Praha: C.H. Beck, 2005. 180 s. ISBN 80-7179-809-6.
- [2] DVOŘÁČEK, J., VÁZQUEZ, H.E., STŘEDA I. aj. *Interní audit*. 1. vyd. Praha: Ediční oddělení VŠE, 1996. 310 s. ISBN 80-7079-427-5.
- [3] HÁJEK, K. *Interní audit – Základní informace o řízení rizik*. 1. vyd. Vyškov: Irena Spirová, 2003. 15 s. ISBN 80-239-1953-9.
- [4] KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Polygon, 2002. 447 s. ISBN 80-7273-066-5.
- [5] KRÁLÍČEK, V. *Auditing*. 1. vyd. Praha: VŠE, 1997. 138 s. ISBN 80-7079-812-2.
- [6] NENADÁL, J., NOSKIEVIČOVÁ, D., PETŘÍKOVÁ, R., aj. *Moderní systémy řízení jakosti – Quality Management*. 2. vyd. Praha: Management Press, 2007. 282 s. ISBN 80-7261-071-6.
- [7] PELC, V. *Malá účetní encyklopedie*. Praha: Linde, a.s., 1996. 378 s. ISBN 80-7201-011-5.
- [8] RATLIFF, R.L. *Internal Auditing: Principles and Techniques*. 2nd ed. Altamonte Springs, Fla.: Inst. of Internal Auditors, 1996. 1105 pgs. ISBN 0894131672.
- [9] RICCHIUTE, D.N. *Auditing*. 8th ed. USA: South-Western Publishing, 2006. 792 pgs. ISBN 0324226292.
- [10] RICCHIUTE, D.N. *Audit*. Praha: Victoria Publishing, a.s., 1994. 792 s. ISBN 80-85605-86-4.

#### **Odborné články**

- [11] JECH, V. Novinky o Sarbanes-Oxley Act: Účinnost zákona opět prodloužena. *Auditor*, 2005, č. 8, s. 18-19. ISSN 1210-9096.
- [12] ZÁVITKOVSKÝ, P. Hodnocení interního auditu externím auditorem. *Auditor*, 2005, č. 2, s. 15-16. ISSN 1210-9096.

#### **Legislativa**

- [13] Zákon č. 21/1992 Sb., o bankách.
- [14] Zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech.
- [15] Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě.
- [16] Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
- [17] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

## Internetové zdroje

- [18] Auditní výbor: potřeba, nebo nutnost? *Bankovníctví.ihned.cz*. [online]. [cit. 2009-01-28]. Dostupný z WWW: <[http://vyhledavani.ihned.cz/109-31542510-on-audit-M00000\\_d-50](http://vyhledavani.ihned.cz/109-31542510-on-audit-M00000_d-50)>.
- [19] Auditorské směrnice. Komora auditorů České republiky [online]. [cit. 2009-01-28]. Dostupný z WWW:<<http://www.kacr.cz/Article.asp?nDepartmentID=47&nArticleID=144&nLanguageID=1>>.
- [20] Co je Český institut interních auditorů? *Český institut interních auditorů* [online]. [cit. 2009-01-28]. Dostupný z WWW: <<http://www.interniaudit.cz/ciia>>.
- [21] ELLIS, J. Přísná pravidla nestačí. *Ekonom.iHned.cz* [online]. [cit. 2009-04-28]. Dostupný z WWW: <[http://ihned.cz/1--19391860-000000\\_mail-ec](http://ihned.cz/1--19391860-000000_mail-ec)>.
- [22] Etický kodex Institutu interních auditorů. *Institut interních auditorů* [online]. [cit. 2009-01-20]. Dostupný z WWW: <[http://www.web.mvcr.cz/archiv2008/rs\\_atlantic/data/files/kodex1.doc](http://www.web.mvcr.cz/archiv2008/rs_atlantic/data/files/kodex1.doc)>.
- [23] Etický kodex pro auditory/účetní znalce. *Komora auditorů České republiky* [online]. [cit. 2009-01-30]. Dostupný z WWW: <[http://www.kacr.cz/Data/files/pdf/eticky-kodex\\_01-01-2007.pdf](http://www.kacr.cz/Data/files/pdf/eticky-kodex_01-01-2007.pdf)>
- [24] IGIČ, V. Na auditory bude dohlížet Rada pro veřejný dohled nad auditem. *iHned.cz* [online]. [cit. 2009-01-05]. Dostupný z WWW: <[http://vyhledavani.ihned.cz/109-28105470-on-audit-M00000\\_d-11](http://vyhledavani.ihned.cz/109-28105470-on-audit-M00000_d-11)>.
- [25] Italský Parlament hodlá vyrovnat své spory s investory mimosoudně. *Ekonomika.iHned.cz* [online]. [cit. 2009-04-05]. Dostupný z WWW: <[http://fpweb.ihned.cz/c3-24458300-Q00000\\_d-italsky-parmalat-hodla-vyrovnat-sve-spory-s-investory-mimosoudne](http://fpweb.ihned.cz/c3-24458300-Q00000_d-italsky-parmalat-hodla-vyrovnat-sve-spory-s-investory-mimosoudne)>.
- [26] Metodická pomůcka pro zjištění úrovně nastavení vnitřního kontrolního systému v oblasti státního rozpočtu. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 2008-12-26]. Dostupné z WWW: <[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vf\\_vnitri\\_kontrola\\_26307.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vf_vnitri_kontrola_26307.html)>.
- [27] Mezinárodní auditorské standardy (ISA). *Komora auditorů České republiky* [online]. [cit. 2009-01-05]. Dostupný z WWW: <<http://www.kacr.cz/article.asp?nArticleID=146>>.
- [28] Mezinárodní auditorské standardy platí také pro Českou republiku. *Pressweb* [online]. [cit. 2009-02-15]. Dostupný z WWW:



<<http://www.pressweb.cz/zprava/mezinarodni-audiotoske-standardy-plati-take-ceskou-republiku>>.

- [29] Poslání a smysl auditu. *Komora auditorů České republiky* [online]. [cit. 2009-01-05]. Dostupné z WWW: <<http://www.kacr.cz/Article.asp?nDepartmentID=18&nArticleID=6&nLanguageID=1>>.
- [30] *Sarbanes-Oxley (SOX). Středoevropské centrum pro finance a management* [online]. [cit. 2008-12-20]. Dostupný z WWW: <<http://www.finance-management.cz/080vypisPojmu.php?X=Sarbanes-Oxley+SOX&IdPojPass=42>>.
- [31] Sarbanes-Oxley Act. *Wikipedia – The Free Encyclopedia* [online]. [cit. 2008-12-20]. Dostupný z WWW: <[http://en.wikipedia.org/wiki/Sarbanes-Oxley\\_Act](http://en.wikipedia.org/wiki/Sarbanes-Oxley_Act)>.
- [32] SOX: Five years of headaches. *NetworkWorld* [online]. [cit. 2008-12-20]. Dostupný z WWW: <<http://www.networkworld.com/news/2007/072607-sox.html>>.
- [33] Významnost z hlediska auditu. Mezinárodní auditorské standardy. *Komora auditorů České republiky* [online]. [cit. 2009-02-15]. Dostupné z WWW: <<http://www.kacr.cz/Data/files/Methodika/Auditing/Handbook%202008/ISA320.pdf>>.
- [34] Zpráva auditora o ověření účetní závěrky. Auditorská směrnice č. 3. *Komora auditorů České republiky* [online]. [cit. 2009-03-28]. Dostupné z WWW: <<http://www.kacr.cz/Article.asp?nDepartmentID=47&nArticleID=144&nLanguageID=1>>.

## Internetové stránky

- [35] Český institut interních auditorů . [online]. Dostupné z <<http://www.cija.cz>>.
- [36] *Komora auditorů*. [online]. Dostupné z <<http://www.kacr.cz>>.
- [37] *Ministerstvo financí*. [online]. Dostupné z <<http://www.mfcr.cz>>.
- [38] *Portál veřejné správy ČR*. [online]. Dostupné z <<http://www.portal.gov.cz>>.

## Ostatní

- [39] Interní firemní materiály.

## **Bibliografie**

### **Knihy**

- [40] KOVANICOVÁ, D., a kol. *Finanční účetnictví: světový koncept*. 4. vyd. Praha: POLYGON, 2003. 536 s. ISBN 80-7273-090-8.
- [41] STROUHAL, J., ŽIDLICKÁ, R. *Účetnictví 2008 - Velká kniha příkladů*. 1. vyd. Praha: Computer Press, 2008. 512 s. ISBN 978-80-251-1910-5.

### **Odborné články**

- [42] DRÁPALOVÁ, Z. Auditorské standardy nejen pro auditory. *Auditor*, 2005, č. 3, s. 1. ISSN 1210-9096.
- [43] DRÁPALOVÁ, Z. Auditorské směrnice/standardy po 1.1.2006. *Auditor*, 2006, č. 1, s. 3-4. ISSN 1210-9096.
- [44] ŠOBOTNÍK, P. Jednoduchá definice nezávislosti auditora neexistuje. *Auditor*, 2006, č. 4, s. 12. ISSN 1210-9096.

### **Legislativa**

- [45] *České účetní standardy pro podnikatele*.
- [46] *Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví*.
- [47] *Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů*.

### **Internetové zdroje**

- [48] International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. *The Institute of Internal Auditors* [online]. [cit. 2009-01-04]. Dostupný z WWW: <<http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/>>.
- [49] Interní audit pomáhá k lepší výkonnosti v čase krize. *Modernizeni.ihned.cz*. [online]. [cit. 2009-01-05]. Dostupný z WWW: <[http://vyhledavani.ihned.cz/109-33170030-on-audit-M00000\\_d-3b](http://vyhledavani.ihned.cz/109-33170030-on-audit-M00000_d-3b)> .
- [50] KRÁLÍČEK, V. Současné postavení auditorů ve světě a v Česku. *Auditorské služby* [online]. [cit. 2009-04-05]. Dostupný z WWW: <[http://www.kacr.cz/Data/files/pdf/auditor\\_2005\\_1.pdf](http://www.kacr.cz/Data/files/pdf/auditor_2005_1.pdf)>.

- [51] Směrnice pro standardy interní kontroly. *Internal Control Standards Committee* [online]. [cit. 2009-02-15]. Dostupný z WWW: <<http://mvcr.cz/ViewFile.aspx?docid=21074&lang=cs>>.
- [52] SOUKUPOVÁ, K. Auditor ověří správnost vašeho účetnictví. *Podnikatel* [online]. [cit. 2009-04-05]. Dostupný z WWW: <<http://www.podnikatel.cz/clanky/auditor-overi-spravnost-vaseho-ucetnictvi/>>.

### **Internetové stránky**

- [53] Česká národní banka. [online]. Dostupné z <<http://www.cnb.cz>>.
- [54] Institut Svazu účetních. [online]. Dostupné z <<http://www.svaz-ucetnich.cz/isu>>.
- [55] The Institut of Internal Auditors. [online]. Dostupné z <<http://www.theiia.org>>.
- [56] Oficiální server českého soudnictví. [online]. Dostupné z <<http://www.justice.cz>>.

### **Ostatní**

- [57] Opatření č. 7/2008 pro zpracování závěrečné práce na HF TUL ze dne 28.4.2008.

## **Seznam příloh**

- Příloha A      Zpráva auditora pro akcionáře společnosti ABC  
Příloha B      Obsah zprávy o zjištěních z vykonaného auditu

## Příloha A **Zpráva auditora pro akcionáře společnosti ABC**

Provedli jsme audit přiložené účetní závěrky společnosti ABC, tj. rozvahy k (*datum účetní závěrky*), výkazu zisku a ztráty (přehledu o změnách vlastního kapitálu a přehledu o peněžních tocích) za rok 200x a přílohy této účetní závěrky, včetně popisu použitých významných účetních metod a ostatních doplňujících údajů. Údaje o společnosti ABC jsou uvedeny v bodě x přílohy této účetní závěrky.

### ***Odpovědnost statutárního orgánu účetní jednotky za účetní závěrku***

Za sestavení a věrné zobrazení účetní závěrky v souladu s českými účetními předpisy a s Mezinárodními standardy finančního výkaznictví ve znění přijatém EU odpovídá statutární orgán společnosti ABC. Součástí této odpovědnosti je navrhnout, zavést a zajistit vnitřní kontroly nad sestavováním a věrným zobrazením účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou, zvolit a uplatňovat vhodné účetní metody a provádět přiměřené účetní odhady.

### ***Odpovědnost auditora***

Naší odpovědností je vyjádřit na základě provedeného auditu výrok k této účetní závěrce. Audit jsme provedli v souladu se zákonem o auditorech a Mezinárodními auditorskými standardy a souvisejícími aplikačními doložkami Komory auditorů České republiky. V souladu s těmito předpisy jsme povinni dodržovat etické normy 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 skutečnostech uvedených v účetní závěrce. Výběr auditorských postupů závisí na úsudku auditora, včetně posouzení rizik, že účetní závěrka obsahuje významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou. Při posuzování těchto rizik auditor přihlédne k vnitřním kontrolám, které jsou relevantní pro sestavení a věrné zobrazení účetní závěrky. Cílem posouzení vnitřních kontrol společnosti je navrhnout vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřních kontrol. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti použitých účetních metod, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové vypovídací schopnosti účetní závěrky.

Domníváme se, že získané důkazní informace tvoří dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

### ***Výrok auditora***

Podle našeho názoru účetní závěrka podává ve všech významných ohledech věrný a poctivý obraz aktiv, pasiv a finanční situace společnosti ABC k (*datum účetní závěrky*) a nákladů, výnosů a výsledku jejího hospodaření (a peněžních toků) za rok 200x v souladu s účetními předpisy platnými v České republice a Mezinárodními standardy finančního výkaznictví ve znění přijatém EU.

V Praze, dne .....

*Auditorská společnost*

*Auditor*

## **Příloha B Obsah zprávy o zjištěních z vykonaného auditu**

### ***Úvod***

Úvod obsahuje údaje o cílech a povaze auditu vyplývajících ze schváleného ročního plánu nebo ze zadání vedoucího útvaru interního auditu na základě operativního zařazení auditu do činnosti útvaru interního auditu, jména interních auditorů, kteří audit vykonali a informace o tom, kdy byl audit vykonán.

### ***Předmět interního auditu***

Předmět auditu, ve kterém jsou definovány útvary jejichž činnost byla auditována, stručný popis těchto činností, zaměření, rozsah prověřování auditu a auditované období.

### ***Zjištění z vykonaného auditu***

Zjištění z vykonaného auditu obsahují výsledek procesu prověřování a vyhodnocení zjištěných skutečností v porovnání s objektivně stanovenými kontrolními kritérii; pokud lze učinit závěr, že

- v auditované činnosti nehrozí nebo nenastala rizika s možným dopadem na nesplnění rozhodujících úkolů a schválených cílů orgánu veřejné správy a auditovaná činnost je zajištěna přiměřeným a účinným systémem řídicí kontroly,
- míra chybovosti vybraného vzorku operací nedosahuje stanovené hranice kontrolního normativu ve vztahu k hrozícímu nebo nastalému riziku snížení finanční výkonnosti orgánu veřejné správy nebo v důsledku zjištěných nedostatků nevzniká tomuto orgánu sankční povinnost, bude vhodné uspokojivý stav potvrdit.

### ***Doporučení***

Doporučení a rozvrh opatření vedoucích k odstranění zjištěných nedostatků a doporučení ke zdokonalení kvality vnitřního kontrolního systému a předcházení nebo zmírnění zjištěných rizik; interní auditor podle svého uvážení zařazuje uvedená doporučení, která se mohou týkat i úpravy vnitřních předpisů.

### ***Závěry***

Závěry, které obsahují stanovisko (ujištění) o stavu útvaru zajišťujícího auditovanou činnost či této činnosti ve vztahu k stanoveným cílům a dosahovaným výsledkům v jejich plnění. Měly by být formulovány na základě shrnutí závažných zjištění, posouzení a vyhodnocení výsledků ověřování včetně možných dopadů plynoucích z negativních zjištění. Vždy je vyhodnocován stav vnitřního kontrolního systému auditovaného subjektu.

### ***Další informace***

Informace o auditních standardech, které nebyly dodrženy, důvodech jejich nedodržení a dopadu tohoto nedodržení v případech, kdy nedodržení auditních standardů ovlivnilo vykonaný audit.

V ..... dne .....

Vedoucí auditorského týmu .....

Členové auditorského týmu .....

.....

( jméno, příjmení a podpis)



