

Masarykova univerzita
Ekonomicko-správní fakulta

DIPLOMOVÁ PRÁCE

2012

Bc. Tereza ODEHNALOVÁ

Masarykova univerzita
Ekonomicko-správní fakulta
Studijní obor: Podniková ekonomika a management



FUNKCE CONTROLLINGU, VNITŘNÍHO AUDITU A VNĚJŠÍHO AUDITU PŘI ŘÍZENÍ PODNIKU

The function of controllership, internal audit and
external audit in the company's management

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Ladislav ŠIŠKA, Ph.D.

Autor:

Bc. Tereza ODEHNALOVÁ

Brno, duben 2012

**Masarykova univerzita
Ekonomicko-správní fakulta**

Katedra podnikového hospodářství

Akademický rok 2010/2011

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Pro: ODEHNALOVÁ Tereza

Obor: Podnikové hospodářství

Název tématu: FUNKCE CONTROLLINGU, VNITŘNÍHO AUDITU A
VNĚJŠÍHO AUDITU PŘI ŘÍZENÍ PODNIKU

**The function of controllership, internal audit and external audit in
the company's management**

Zásady pro vypracování

Cíl práce:

Srovnat úlohy, které dle teorie mají zajišťovat controlling, vnitřní audit a externí audit, a jaké mají mít tyto podnikové funkce organizační zařazení. Teoretická doporučení následně porovnat s konkrétní podnikovou situací a vyvodit možná doporučení, jaké funkce v analyzované organizaci zlepšit.

Postup práce a použité metody:

Teoretická část práce rozebere všechny tři v zadání zmiňované koncepty. Hlavní pozornost přitom bude věnována jejich náplni, rozdílům i vzájemným překryvům těchto podnikových funkcí. Stranou pozornosti nezůstane ani organizační stránka jejich zabezpečení. V praktické části bude představen konkrétní podnik, ve kterém autor zanalyzuje průběh procesu controllingu a auditingu. Závěry své analýzy následně využije pro srovnání podnikové praxe s poznatky odborné literatury a ze srovnání vyvodí doporučení, jak zlepšit či zdokonalit stávající praxi předmětného podniku. Svá doporučení autor vyjádří i z pohledu časové náročnosti a dopadů na ekonomiku a uspořádání organizace. V práci se uplatní zejména obecně vědní metody analýzy, syntézy a komparace. K získání empirických dat poslouží

rozhovory s příslušnými pracovníky podniku, rozbor účetních, organizačních směrnic, plánovacích dokumentů, norem kvality a dalších formalizovaných nástrojů řízení podniku.

Rozsah grafických prací: (Předpoklad cca 10 tabulek a grafů)

Rozsah práce bez příloh: 60 – 70 stran

Seznam odborné literatury:

- DVOŘÁČEK, Jiří. *Interní audit a kontrola*. 2. přeprac. a dopl. vyd. Praha: C.H. Beck, 2003. xiii, 201. ISBN 80-7179-805-3.
- ESCHENBACH, Rolf. *Controlling*. Edited by Stefan Guldenberg - Werner Hoffmann, Translated by Pavla Fialová - E. 2. vyd. Praha: ASPI, 2004. 814 s. ISBN 80-7357-035-1.
- FLORIÁN, Zdeněk. *Účetní auditing*. 1. vyd. České Budějovice : Jihočeská univerzita, 2001. 121 s. ISBN 80-7040-476-0.
- KAFKA, Tomáš. *Průvodce pro interní audit a risk management*. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 2009. xvii, 167. ISBN 9788074001215.
- SEDLÁČEK, Jaroslav. *Auditing*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2001. 176 s. ISBN 80-210-2527-1.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Ladislav Šiška, Ph.D.

Datum zadání diplomové práce: 4. 3. 2011

Termín odevzdání diplomové práce a vložení do IS je uveden v platném harmonogramu akademického roku.

.....
vedoucí katedry

.....
děkan

V Brně dne 4. 3. 2011

Jméno a příjmení autora:

Tereza Odehnalová

Název diplomové práce:	Funkce controllingu, vnitřního auditu a vnějšího auditu při řízení podniku
Název práce v angličtině:	The function of controllership, internal audit and external audit in the company's management
Katedra:	Podnikové hospodářství
Vedoucí diplomové práce:	Ing. Ladislav Šiška, Ph.D.
Rok obhajoby:	2012

Anotace:

Tato diplomová práce se zabývá úlohami controllingu, vnitřního auditu a vnějšího auditu. Nejprve z hlediska teorie, kde jsou jednotlivé pojmy vymezeny a vysvětleny jejich vzájemné souvislosti. Druhá, praktická část, se poté zabývá porovnáním s konkrétní situací v podniku ISAN Radiátory s.r.o. a posouzením náplně i organizačního zařazení v podniku. Ze srovnání teoretických poznatků a výsledků analýzy jsou vyvozena doporučení na zlepšení týkající se procesů controllingu a auditingu a zmíněny ekonomické dopady jednotlivých návrhů.

Annotation:

This thesis deals with functions of controlling, internal audit and external audit. The first part includes theoretical point of view, where are particular concepts and their mutual connections explained. The second, practical part compares it with the current situation in the company ISAN Radiátory s.r.o., appraises their contents as well as organizational inclusion in chosen company. By the comparison of theoretical concepts and analysis results, suggestions leading to improvement in controlling and auditing processes are submitted. Also economic impacts of particular suggestions are mentioned.

Klíčová slova:

Controlling, interní audit, externí audit, řízení, kontrola, plánování, informační podpora

Keywords:

Controlling, internal audit, external audit, management, control, planning, information support

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci *Funkce controllingu, vnitřního auditu a vnějšího auditu při řízení podniku* vypracovala samostatně pod vedením Ing. Ladislava Šišky, Ph.D. a uvedla v ní všechny použité literární a jiné odborné zdroje v souladu s právními předpisy, vnitřními předpisy Masarykovy univerzity a vnitřními akty řízení Masarykovy univerzity a Ekonomicko-správní fakulty MU.

V Doubravici nad Svitavou, dne 27. dubna 2012

vlastnoruční podpis autora

Poděkování

Tímto bych chtěla poděkovat panu Ing. Ladislavu Šiškovi, Ph.D. za odborné rady, které přispěly k vypracování této práce a také pracovníkům podniku ISAN Radiátory s.r.o., za poskytnutí informací, materiálů a konzultací.

Obsah

ÚVOD	11
TEORETICKÁ ČÁST	13
1 CONTROLLING	13
1.1 Definice controllingu	13
1.2 Počátky a rozvoj controllingu	14
1.3 Cíle controllingu.....	15
1.4 Funkce controllingu	15
1.5 Zavedení a organizační začlenění controllingu v podniku.....	16
1.6 Controllingový systém a jeho nástroje	20
1.6.1 Plánování	20
1.6.1.1 Strategické plánování	20
1.6.1.2 Operativní plánování	21
1.6.2 Kalkulace nákladů a ceny	21
1.6.3 Kontrola	21
1.6.4 Reporting	22
1.7 Profil a úlohy controllera	22
2 AUDIT	24
2.1 Vznik pojmu audit a vývoj auditu.....	24
2.2 Interní (vnitřní) versus externí (vnější) audit	24
2.3 Interní audit	25
2.3.1 Vývoj interního auditu	27
2.3.2 Etický kodex	28
2.3.3 Zavedení a organizační začlenění interního auditu v podniku	29
2.3.4 Úkoly a náplň práce interního auditu.....	29
2.3.5 Plánování interního auditu	30
2.3.6 Postupy interního auditu	31
2.3.7 Dokumentace auditu a auditorská zpráva	31
2.3.8 Typy interních auditů.....	31
2.3.8.1 Finanční audit	32
2.3.8.2 Audit jakosti	32
2.3.8.3 Audit operací	33
2.3.8.4 Ekologický audit.....	33

2.3.9	Interní audit versus controlling.....	33
2.4	Externí audit.....	34
2.4.1	Vývoj externího auditu	35
2.4.2	Cíl externího auditu	36
2.4.3	Předmět externího auditu	36
2.4.4	Postup externího auditu	37
2.4.4.1	Varianty výroků auditora.....	41
2.4.5	Auditorské riziko	42
2.4.6	Etické principy auditora.....	43
2.4.7	Komora auditorů České republiky.....	44
2.4.7.1	Auditorské oprávnění	44
2.4.8	Rada pro veřejný dohled nad auditem	46
2.4.9	Forenzní audit	46
	PRAKTICKÁ ČÁST	49
3	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI ISAN RADIÁTORY S.R.O.....	49
3.1	Historie společnosti.....	49
3.2	Organizační struktura společnosti.....	50
4	CONTROLLING.....	52
4.1	Plánování.....	52
4.2	Kalkulace	54
4.3	Kontrola a související analýza odchylek.....	55
4.4	Reporting.....	56
5	ŘÍZENÍ INTERNÍCH AUDITŮ	58
5.1	Organizační začlenění	58
5.2	Předmět interních auditů	58
5.3	Audit jakosti	58
5.3.1	Výběr a příprava auditorů.....	63
5.3.2	Provedení auditu jakosti	63
5.3.3	Technická kontrola jakosti a řízení neshodných výrobků	66
5.4	Výrobní audit	72
5.5	Finanční audit.....	72
5.6	Ekologický audit	72
6	EXTERNÍ AUDIT.....	73
6.1	Průběh externího auditu	73

6.1.1	Zahájení auditu	73
6.1.2	Inventarizace majetku a zásob	74
6.1.3	Audit účtů	75
6.1.4	Závěr auditu	77
6.2	Zpráva auditora	78
7	SHRNUTÍ PODNIKOVÉ SITUACE A NÁVRHY NA ZLEPŠENÍ V OBLASTI CONTROLLINGU, INTERNÍHO AUDITU A EXTERNÍHO AUDITU	79
7.1	Ekonomické dopady návrhů.....	80
	ZÁVĚR	83
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	85
	SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK.....	88
	SEZNAM TABULEK	89
	SEZNAM OBRÁZKŮ	89
	SEZNAM PŘÍLOH.....	90

ÚVOD

Controlling, vnitřní audit a vnější audit, jimiž se budu v této práci zabývat, jsou pojmy, které spolu souvisejí a které spojuje společný úkol - podpora podniku při dosahování jeho cílů, orientovaná na řídicí a kontrolní procesy. Interní audit a controlling bývají poměrně často chápány jako pojem stejného významu, ale existuje mezi nimi nemalý rozdíl, který se pokusím v této práci vysvětlit, stejně jako rozdíl mezi interním a externím auditem, jejichž vzájemná spolupráce je pro podnik velmi přínosná.

Co mají dále tyto tři pojmy společného, je to, že bývají někdy zjednodušeně označovány jako kontrola. Kontrola je však jen jednou z částí controllingu a v rámci auditu jsou zkoumány nejen odchylky od norem a pravidel, navíc i samotné normy a pravidla, zda odpovídají skutečným potřebám a předpisům. Na rozdíl od auditu jsou v rámci kontroly udělovány finanční postihy. Příkladem kontroly může být kontrola prováděná Úřadem pro ochranu hospodářské soutěže při podezření na nezákonnou činnost.¹

Důvod, proč jsem pro zpracování mé diplomové práce zvolila téma „Funkce controllingu, vnitřní auditu a vnějšího auditu při řízení podniku“ je, že předměty controlling i auditing mě zaujaly již na přednáškách a i v budoucnu bych se jimi ráda zabývala.

Důležitost controllingu, vnitřního i vnějšího auditu je v současnosti stále více zřejmá v souvislosti s podporováním všeobecně vyšší míry transparentnosti a nezávislého dohledu. Důkazem je relativně nové zřízení například Rady pro veřejný dohled nad auditem nebo výboru pro audit.

Cílem této práce je analyzovat proces controllingu a auditingu ve vybraném podniku, vyhodnotit překrytí či chybějící kompetence v rámci těchto oblastí a na základě zjištěných nedostatků formulovat návrhy vedoucí ke zlepšení řízení podniku, s uvedením dopadů na ekonomiku a organizační uspořádání organizace.

Na základě cíle práce jsem si stanovila následující hypotézy:

1. Některé činnosti v procesu controllingu a auditingu se překrývají. Odstraněním těchto překryvů podnik získá úspory nákladů.
2. V provádění zkoumaných oblastí existují nedostatky, jejichž odstranění povede ke zlepšení řízení společnosti.

Za účelem dosažení výše uvedeného cíle a ověření či vyvrácení hypotéz využiji metodu analýzy, pozorování, strukturovaných rozhovorů s odpovědnými pracovníky, kterými jsou finanční ředitelka, vedoucí ekonomického odboru a také představitel vedení kvality. Další využitou metodu představuje analýza podnikových materiálů, a to účetních a organizačních směrnic.

¹ SCHRÁNIL, P.; TVRDOŇ, J. *Externí a interní auditing*. 1. vyd. Praha : Vysoká škola finanční a správní, 2010. ISBN 978-80-7408-042-5. Str. 11.

Práce je rozdělena na část teoretickou a praktickou. Dále je dané téma v rámci teoretické části rozděleno do dvou celků. První z nich je věnován oblasti controllingu – jeho významu, cílům, funkcím, organizačnímu začlenění v podniku apod. V druhém celku teoretické části se již zaměřuji na oblast auditu. Nejprve je definován pojem audit jako takový, a poté vysvětlen rozdíl mezi vnitřním (interním) auditem a vnějším (externím) auditem. Následně se těmito dvěma pojmy a jejich důležitostmi zabývám zvlášť. Obsahem kapitol zaměřujících se na audit je nejprve krátké nastínění jejich historického vývoje, poté se zabývám jejich cíli, náplní práce a využívanými postupy.

Za účelem zpracování praktické části jsem oslovila podnik ISAN Radiátory, s.r.o., což je podnik sídlící v Jihomoravském kraji a zabývající se výrobou konvektorů a radiátorů. Praktická část diplomové práce proto začíná představením tohoto podniku, přibližuje fungování procesů controllingu i auditingu uvnitř podniku a dále obsahuje analýzu a návrhy na zlepšení týkající se oblasti controllingu, vnitřního auditu a vnějšího auditu. Praktická část této diplomové práce je však na základě požadavku analyzovaného podniku - z důvodu ochrany před konkurencí - neveřejná.

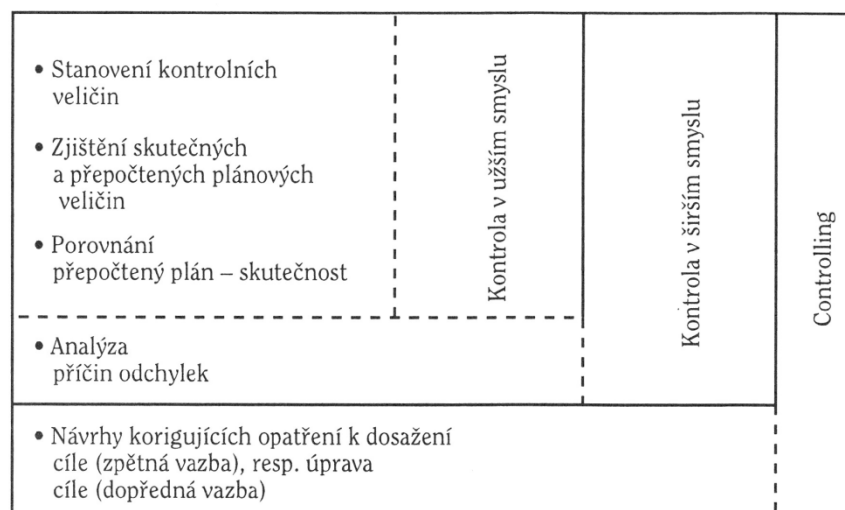
TEORETICKÁ ČÁST

1 CONTROLLING

1.1 Definice controllingu

Český význam slova controlling nezahrnuje pouze kontrolu, ale také řízení, ovládání, regulování, revizi, prověřování a dohled.² Kontrolu lze chápat jako soubor činností využívaných manažery na všech úrovních řízení pro získání zpětné vazby na práci jejich podřízených.³ Souvislost mezi kontrolou a controllingem přibližuje následující schéma:

Obrázek 1: Souvislost mezi kontrolou a controllingem



Zdroj: ESCHENBACH, ROLF a kol.: *Controlling*. Str. 534.

Pro úvod do problematiky controllingu uvádím několik definic z německých a českých publikací, které se liší v chápání tohoto pojmu:⁴

Eschenbach: „Původním účelem controllingu je koordinace systému řízení pro zajištění vnitřní a vnější harmonizace a zajištění informací. Controlling doplňuje a integruje management jak v koncepčním, funkčním a institucionálním smyslu, tak i v personálním smyslu.“

Hoffmann: „Controlling lze chápat jako podporu řízení podniku informacemi.“

Schweitzer: „Controlling je souhrn úloh, jejichž předmětem je zajištění informací a koordinace řízení podniku k optimálnímu dosažení všech cílů podniku.“

² MIKOVCOVÁ, H. *Controlling v praxi*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2007. ISBN 978-80-7380-049-9. Str. 7.

³ SCHRÁNIL, P.; TVRDOŇ, J. *Externí a interní auditing*. 1. vyd. Praha : Vysoká škola finanční a správní, 2010. ISBN 978-80-7408-042-5. Str. 5.

⁴ MIKOVCOVÁ, H. *Controlling v praxi*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2007. ISBN 978-80-7380-049-9. Str. 8-9.

Král: „*Controlling je obecně vyjádřeno metoda, jejímž smyslem je zvýšit účinnost systému řízení permanentním srovnáváním skutečného průběhu podnikatelského procesu se žádoucím stavem, vyhodnocováním odchylek a aktualizací cílů.*“

V angloamerické literatuře je controlling považován za jednu z funkcí managementu a controller je chápán jako manažer zodpovědný za účetní oddělení.

Dle mého názoru lze lépe controlling vystihnout pomocí tří základních principů, jak činí Mikovcová (2007):⁵

- 1) orientace na cíle – controlling se podílí na stanovení a kontrole cílů podniku;
- 2) orientace na úzké profily – controlling vytváří vhodný informační systém, schopný odhalit úzká místa a ukazující vztah mezi plánovaným a skutečným vývojem;
- 3) orientace na budoucnost – controlling pomáhá předcházet problémům.

Z výše uvedených principů controllingu vyplývá jeho potřebnost při adaptaci a koordinaci systému řízení podniku v hospodářské praxi.

1.2 Počátky a rozvoj controllingu

Počátky controllingu můžeme pozorovat na přelomu 19. a 20. století v USA, během kterých některé dopravní a výrobní podniky zavedly funkci controllerů. Jejich původní úlohou byla správa finančních záležitostí, postupně však docházelo k přidělování dalších úloh, jako například příprava informací pro plánování a rozhodování nebo tvorba metodického aparátu pro kontrolu dosahování podnikových cílů. Význam controllingu pak rostl s rostoucími požadavky na efektivnější řízení podniků. Co se týče vývoje v České republice, controlling se dostal do povědomí především díky vstupu nadnárodních korporací na náš trh. Počátky controllingového řízení nastaly ve 20. letech 20. století po vzoru amerických podniků. Za průkopníka controllingu u nás je považován Tomáš Baťa.⁶

Controlling chápáný jako informační nástroj řízení byl nejprve určen vrcholovému vedení podniku a až poté, co se prokázala jeho přínosnost, se průřezové informace začaly vytvářet i pro nižší úrovně řízení. Controller, jehož náplní bylo především vyhledávání vhodné kombinace informací sloužících ke zkvalitnění řízení, byl chápán jako asistent řídicího pracovníka, byl sice zařazen do příslušného útvaru, ale podřízen některému členu vedení, nejčastěji právě finančnímu řediteli, protože poskytované informace měly směřovat k dosažení co nejlepších finančních výsledků. Tím byla zajištěna i jeho nezávislost vůči řídicímu pracovníkovi. Vznikly však problémy vyplývající z oddělení práce s informacemi a rozhodovací pravomoci a odpovědnosti, proto se náplň controllingu dále rozšířila.⁷

⁵ MIKOVCOVÁ, H. *Controlling v praxi*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2007. ISBN 978-80-7380-049-9. Str. 11-12.

⁶ MIKOVCOVÁ, H. *Controlling v praxi*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2007. ISBN 978-80-7380-049-9. Str. 10-11.

⁷ KRÁL, B. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha : Management Press, 2002. ISBN 80-7261-062-7. Str. 28.

1.3 Cíle controllingu

Obecným cílem controllingu je přispět k zajištění životaschopnosti podniku, což zahrnuje tyto cíle řízení:

- zajištění schopnosti anticipace a adaptace,
- zajištění schopnosti reakce,
- zajištění schopnosti koordinace.

Schopnost adaptace se vztahuje k poskytování informací prostřednictvím controllingu o existujících změnách okolí, zatímco schopnost anticipace souvisí se zajištěním informací o možných budoucích změnách okolí, kterým je třeba se přizpůsobit, nejen je zjistit a popsat. Okolí podniku je tvořeno například zákazníky, konkurenty, dodavateli, médii apod., kteří společně vytvářejí podmínky pro fungování podniku.

K zajištění schopnosti reakce patří zavedení informačního a kontrolního systému, sledujícím rozdíly mezi plánovaným a skutečným stavem.

Zajištění schopnosti koordinace pomocí controllingu spočívá v sekundární koordinaci podsystémů řízení k optimálnímu dosažení cílů podniku.⁸

1.4 Funkce controllingu

Hlavní funkce controllingu spočívá v informaci a koordinaci systému řízení, a to na všech úrovních systému řízení podniku, kterými jsou:⁹

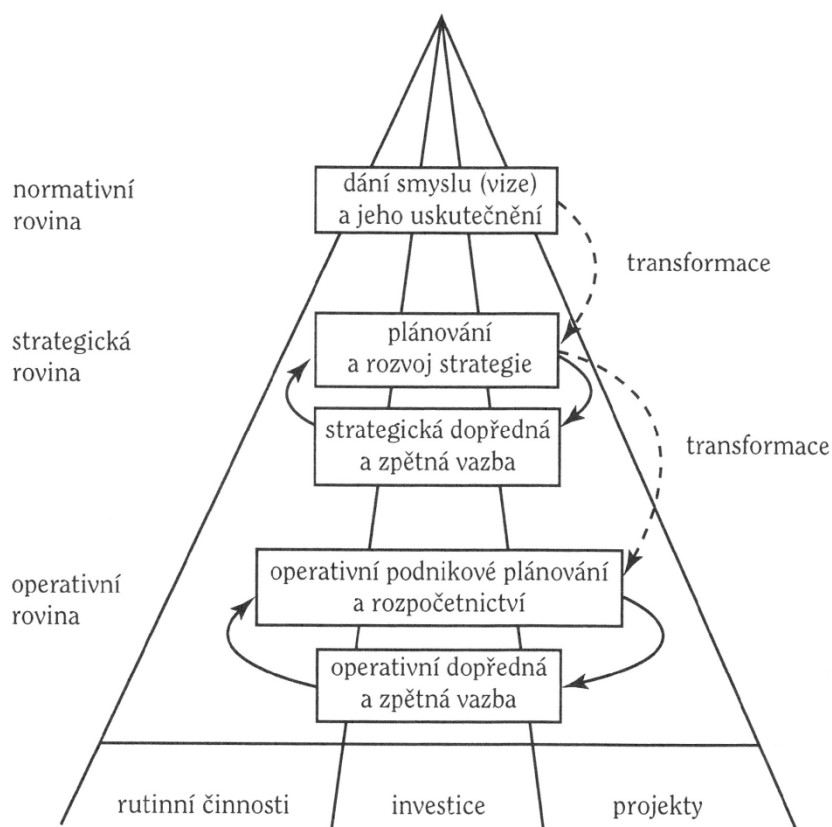
- normativní podnikové řízení
 - úkolem normativního managementu je stanovení návodů, jak řešit problémy, mezí pro strategické plánování, hodnot a zásad chování podniku vůči svým dodavatelům, zaměstnancům, zákazníkům, konkurenci, státu apod.
- strategické podnikové řízení
 - strategickým řízením se chápe jednak zajištění a udržení existujících potenciálů úspěchu, a také vyhledávání a vytváření nových potenciálů, dlouhodobé plánování a směřování podniku. Mezi metody strategického řízení patří například PESTLE analýza, SWOT analýza, Porterův model, BCG matice apod.
- operativní podnikové řízení
 - operativní management se soustředí na co nejlepší využití již existujících potenciálů úspěchu, tedy dosažení co nejvyšší rentability, likvidity a hospodárnosti. Metodami operativního řízení jsou například ABC analýza, analýza bodu zvratu, kalkulační metody apod.

⁸ ESCHENBACH, R. a kol. *Controlling*. 2. vyd. Praha : ASPI Publishing, 2004. ISBN 80-7357-035-1. Str. 93-95.

⁹ ESCHENBACH, R. a kol. *Controlling*. 2. vyd. Praha : ASPI Publishing, 2004. ISBN 80-7357-035-1. Str. 211.

Následující obrázek objasňuje souvislost oblastí úloh controllingu (rutinních podnikových postupů, investic a projektů) v systému řízení:

Obrázek 2: Úloha controllingu v systému řízení



Zdroj: ESCHENBACH, ROLF a kol.: *Controlling*. Str. 212.

Dle uvedeného obrázku, controlling svou informační a koordinační funkcí propojuje jednotlivé roviny v systému řízení, a proto musí doplňovat vedení podniku ve všech třech oblastech.¹⁰

1.5 Zavedení a organizační začlenění controllingu v podniku

Na začátek této kapitoly považuji za důležité podotknout, že k realizaci controllingu jako koncepce řízení není nezbytné zavádět specializovaná místa pro uskutečňování jeho funkcí. Z toho vyplývá, že funkce controllingu mohou být uskutečňovány již existujícími místy nebo instancemi.¹¹

Důležitý je také fakt, že neexistuje jediný vhodný systém controllingu pro všechny podniky. Naopak záleží na souvislostech uvnitř i vně podniku.¹²

¹⁰ ESCHENBACH, R. a kol. *Controlling*. 2. vyd. Praha : ASPI Publishing, 2004. ISBN 80-7357-035-1. Str. 214.

¹¹ ESCHENBACH, R. a kol. *Controlling*. 2. vyd. Praha : ASPI Publishing, 2004. ISBN 80-7357-035-1. Str. 116.

¹² ESCHENBACH, R. a kol. *Controlling*. 2. vyd. Praha : ASPI Publishing, 2004. ISBN 80-7357-035-1. Str. 577.

V mnoha případech, především u malých a středních podniků, však zavedení oddělení controllingu není ekonomické. Podniky proto buď vyškolují vedoucího finančního a účetního oddělení či vedoucího výpočetního střediska, kteří následně převezmou i úkoly controllerů, anebo využívají externích controllerů. Spojení s výpočetním střediskem je výhodné v tom, že controller se stará o vybudování jednotného informačního systému. Obvyklejší je však spojení s vedoucím finančního a účetního oddělení. Rozdíl mezi controllingem a finančním účetnictvím spočívá v tom, že finanční účetnictví, tím, že se zabývá historickými údaji, je orientováno na minulost a problémy tedy zjišťuje pozdě, příčiny neanalyzuje včas. Zatímco controlling je zaměřen na budoucnost a dlouhodobou existenci podniku – věnuje se zpracování informací, pracuje s nákladovou a výkonovou kalkulací, srovnávacími propočty a plánovacími propočty. I v případě, že k výkonu controllingu chybí kvalifikovaní řídicí pracovníci, je možné nechat si vytvořit a zavést controlling od externího podnikového poradce, který během této zaváděcí fáze školí vedení podniku a řídicí pracovníky k převzetí úkolů controllingu.¹³

Pokud však vedení podniku uzná, že aplikace controllingu jako nástroje řízení může vést k lepšímu úspěchu podniku v praxi, je nutné, aby byla splněna určitá kritéria. Nejdříve je především nutností vytvořit filozofii řízení odpovídající požadavkům controllingu. Součástí takové filozofie řízení by mělo být řízení orientované na jasné, závazné a dosažitelné cíle a jejich pravidelnou kontrolu. V souladu s těmito cíli jsou pak vytvářeny plány, prováděno řízení a regulace s tím, že případné nedosažení některého z cílů povede k odpovídajícím opatřením. Kooperativní styl řízení, jako druhá součást požadované filozofie řízení, spočívá ve společném plánování a rozhodování nadřízeného a podřízených. Kooperativní styl řízení se pak projevuje v delegování úloh a také ve snazším identifikování podřízených s rozhodnutími. Kombinací těchto dvou principů dochází k vyváženosti přísnosti a volnosti v chování. Dále by měl existovat předpoklad, že management bude aktivně využívat služeb controllingu a bude se podílet na jeho zavádění. Kritériem zavedení controllingu v podniku je i fakt, že podnik má potřebu doplnění řízení, vycházející například z intenzity konkurence a také jsou v podniku jasně vymezeny odpovědnosti a kompetence. Za zmínku stojí i předpoklad v podobě schopnosti k samorízení, tedy k formulaci cílů s vlastní odpovědností.¹⁴

Existují různé motivy pro zavedení controllingu v podniku, přičemž většinou je rozhodujících více motivů současně. Mohou to být:

- hospodářské potíže,
- poklesy obratu,
- zvýšení interní koordinace,
- zlepšení přizpůsobivosti změnám okolí,
- úspora nákladů,
- personální změny v rámci vrcholového managementu,
- požadavky koncernu apod.¹⁵

¹³ VOLLMUTH, Hilmar J. *Controlling - nový nástroj řízení*. 2. vyd. Praha : Nakladatelství PROFESS, 1999. ISBN 80-85235-54-4. Str. 21-23.

¹⁴ ESCHENBACH, R. a kol. *Controlling*. 2. vyd. Praha : ASPI Publishing, 2004. ISBN 80-7357-035-1. Str. 118-120, 578-580.

¹⁵ ESCHENBACH, R. a kol. *Controlling*. 2. vyd. Praha : ASPI Publishing, 2004. ISBN 80-7357-035-1. Str. 582.

Účinnost provádění controllingových úloh je podmíněna fungováním vhodného informačního systému, který umožňuje průběžnou kontrolu plánovaných a skutečných hodnot, čímž se včas rozpoznají slabá místa v podniku a vedení či řídicí pracovníci mají možnost relativně rychle uskutečnit určitá opatření.¹⁶

Nové zavedení controllingu mohou však provázet problémy s jeho akceptováním uvnitř podniku, které bývají způsobeny například těmito faktory:

- podnikové vedení se brání obávané ztráty moci,
- finanční a účetní oddělení má strach z nové konkurence,
- odbyt se obává kontroly výsledků,
- výroba si představuje zavedení nepříjemných kontrol hospodárnosti.¹⁷

Ze zmíněných důvodů je třeba postupovat při zavádění controllingu po krocích – nejprve především zajistit podporu a spoluúčast uvnitř podniku, poté stanovit, zda bude controlling považován za podporu řízení nebo výkon řízení a v závislosti na tom stanovit funkce náležící controllingu. Důležité je, aby v rámci organizační struktury měl controlling možnost provádět své funkce objektivně a nezávisle.¹⁸

Vzhledem k tomu, že controlling prostupuje celým podnikem, v některých případech jsou pro controlling vytvořena decentralizovaná místa – skýtající tři varianty s různými výhodami i nevýhodami:

- decentralizovaný controlling je podřízen centrálnímu controllingu
 - + štíhlá organizace controllingu, snadný tok informací
 - controlling je orientován centrálně a málo podporuje jednotku, pro kterou je controller cizí těleso
- decentralizovaný controlling je podřízen vedoucímu určité části podniku a s centrálním controllingem probíhá pouze výměna informací
 - + controller je vnímán jako součást podnikové oblasti, je akceptován, má přístup ke zdrojům informací
 - centrální controller nemá možnost zakročit, controller může být degradován na administrátora
- decentralizovaný controlling je disciplinárně podřízen vedoucímu určité části podniku a oborově centrálnímu controllingu
 - + kombinace výhod výše uvedených variant
 - dvojitá podřízenost může způsobovat konflikty.¹⁹

Zvláštní význam mají controlleři uvnitř mezinárodně působícího koncernu s dceřinými společnostmi. Vedení koncernu je totiž obtížnější, a to z několika důvodů, mezi něž patří: vyšší regionální decentralizace, narůstající diverzifikace programu, různé kultury v rámci

¹⁶ VOLLMUTH, Hilmar J. *Controlling - nový nástroj řízení*. 2. vyd. Praha : Nakladatelství PROFESS, 1999. ISBN 80-85235-54-4. Str. 11.

¹⁷ ESCHENBACH, R. a kol. *Controlling*. 2. vyd. Praha : ASPI Publishing, 2004. ISBN 80-7357-035-1. Str. 129.

¹⁸ ESCHENBACH, R. a kol. *Controlling*. 2. vyd. Praha : ASPI Publishing, 2004. ISBN 80-7357-035-1. Str. 129, 134.

¹⁹ ESCHENBACH, R. a kol. *Controlling*. 2. vyd. Praha : ASPI Publishing, 2004. ISBN 80-7357-035-1. Str. 135-136.

koncernu, omezené možnosti centrály a různé právní systémy i systémy vedení účetnictví. Z toho všeho vyplývá pro controllery širší náplň kompetencí:

- koordinace systémů cílů pro celý koncern,
- práce navíc spočívající ve složitějším porovnávání výpočtů jednotlivých dceřiných společností,
- obtížné získávání informací mimo standardizovaný reporting apod.²⁰

Je logické, že nutnost zavedení controllingu s sebou přináší i změny v organizační struktuře. Controlling může být v organizační struktuře podniku začleněn na pozici štábu, linie nebo jako průřezová funkce. Pozice štábu znamená, že je controlling umístěn na vysoké hierarchické úrovni, protože je podřízen jen podnikovému vedení. Úloha controllingu pak spočívá v podpoře a ulehčení řízení. Naopak liniová pozice předurčuje i zodpovědnost controllingu za přijatá rozhodnutí, je tedy zařazen do nižších úrovní řízení. Controller v liniové pozici je tedy například na stejné úrovni jako vedoucí marketingu, vedoucí prodeje, vedoucí výroby apod.²¹

Podrobněji vyjádřeno, mezi typické úlohy controllingu na pozici štábu patří:

- příprava rozhodnutí,
- opatření a vyhodnocení informací,
- koordinace dílčích plánů,
- dozor nad realizací přijatých rozhodnutí.

Nevýhodou pozice štábu je však chybějící rozhodovací kompetence, související se ztrátou autority a nemožnosti zavedení opatření při závažných odchylkách.²²

S liniovou pozicí pak souvisí:

- efektivnější provádění plánovacího, kontrolního a řídicího aparátu,
- rozhodovací a nařizovací právo.

Controlling jako průřezová funkce pak představuje model, kde controller realizuje řízení společně s liniovým vedoucím. V tomto případě jsou controllerovi přiřazeny určité příkazovací pravomoci (například v systémových otázkách plánování a kontroly), přičemž rozhodování u předem vymezených situací probíhá společně s liniovou instancí.²³

²⁰ ESCHENBACH, R. a kol. *Controlling*. 2. vyd. Praha : ASPI Publishing, 2004. ISBN 80-7357-035-1. Str. 145.

²¹ VOLLMUTH, Hilmar J. *Controlling - nový nástroj řízení*. 2. vyd. Praha : Nakladatelství PROFESS, 1999. ISBN 80-85235-54-4. Str. 19-20.

²² ESCHENBACH, R. a kol. *Controlling*. 2. vyd. Praha : ASPI Publishing, 2004. ISBN 80-7357-035-1. Str. 130.

²³ SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*. 5. vyd. Praha : Grada Publishing, a.s., 2011. ISBN 978-80-247-3494-1. Str. 419.

Co se týče vnitřní struktury, ve velkých společnostech může být controllingové oddělení vnitřně uspořádáno:

- podle činnosti (controller pro plánování a tvorbu rozpočtu, pro reporting apod.)
- podle funkce (controller marketingu, logistiky, personální controller apod.)
- podle adresáta (divizní controller, regionální controller apod.).²⁴

Uvedené typy se však navzájem nevylučují.

1.6 Controllingový systém a jeho nástroje

1.6.1 Plánování

Podnikové plánování je procesem sestavení systému dílčích plánů pro jednotlivé podnikové oblasti obsahujících stanovení cílů, opatření a činností nutných k jejich realizaci. Bez stanovení cílů nedochází k aktivnímu utváření řízení podniku, je tedy klíčovou řídicí činností. Plánování by však nemělo vést k nepružnosti, ale naopak by mělo být schopno při změnách cíle nebo podmínek poskytnout různé alternativy, které by se daly účinně využít při řízení podniku. Důležitým rysem plánování je zejména věcné a časové sladění dílčích plánů.²⁵ Pořadí a návaznost plánů v podniku by mělo odpovídat následujícímu postupu:

1. plán odbytu,
2. plán obratu,
3. plán nákladů,
4. plán zisku,
5. plán výroby,
6. plán investic,
7. finanční plán,
8. plán nákupu,
9. personální plán,
10. plánovaná rozvaha,
11. plánovaná výsledovka.²⁶

1.6.1.1 Strategické plánování

Strategické plánování je orientováno dlouhodobě, zpravidla zahrnuje alespoň čtyři – pět let. Jde o hrubý koncept, v němž vedení stanovuje cíle, kterých chce dlouhodobě dosáhnout, potenciály úspěchu a možné problémy. Po následném sestavení operativních plánů se plány strategické znovu upravují s ohledem na změněné vnější a vnitřní skutečnosti podniku.²⁷

²⁴ ESCHENBACH, R. a kol. *Controlling*. 2. vyd. Praha : ASPI Publishing, 2004. ISBN 80-7357-035-1. Str. 142.

²⁵ VOLLMUTH, Hilmar J. *Controlling - nový nástroj řízení*. 2. vyd. Praha : Nakladatelství PROFESS, 1999. ISBN 80-85235-54-4. Str. 25-26.

²⁶ VOLLMUTH, Hilmar J. *Controlling - nový nástroj řízení*. 2. vyd. Praha : Nakladatelství PROFESS, 1999. ISBN 80-85235-54-4. Str. 30.

²⁷ VOLLMUTH, Hilmar J. *Controlling - nový nástroj řízení*. 2. vyd. Praha : Nakladatelství PROFESS, 1999. ISBN 80-85235-54-4. Str. 26-27.

1.6.1.2 Operativní plánování

Operativní plánování představuje plánování krátkodobé, obvykle se vztahuje na jeden hospodářský rok. Při rozdělení plánů na 12 měsíců lze snadněji porovnávat skutečné a plánované hodnoty, a na základě dříve zjištěných odchylek tak mohou být i dříve zavedena nápravná opatření, čímž je zaručeno lepší operativní řízení podniku.²⁸

1.6.2 Kalkulace nákladů a ceny

Kalkulace nákladů jsou nástrojem důležitým k řízení nákladů. Slouží především ke stanovení vnitropodnikových cen výkonů a analýze hospodárnosti výroby. Pro zjištění prodejní ceny je využíván kalkulační vzorec, obsahující níže uvedené položky:

1. přímý materiál
2. přímé mzdy
3. ostatní přímé náklady
4. výrobní (provozní) režie
 $\sum$ vlastní náklady výroby
5. správní režie
 $\sum$ vlastní náklady výkonu
6. odbytové náklady
 $\sum$ úplné vlastní náklady výkonu
7. zisk (ztráta)
 $\sum$ cena výkonu.

Uvedený kalkulační vzorec obsahuje dvě základní skupiny nákladů:

- přímé náklady – přímo se přiřazují jednotlivým druhům výrobků,
- režijní (nepřímé) náklady – náklady společně vynakládané na více druhů výrobků nebo zajištění chodu celého podniku, na jednotlivé výrobky se zúčtují prostřednictvím režijní přirážky – což je v % vyjádřený poměr mezi režijními náklady a peněžní rozvrhové základny (například přímé mzdy, přímý materiál) nebo režijní sazbou – což je podíl režijních nákladů, které připadají na jednotku naturální rozvrhové základny (například počet kusů výrobku, normohodiny, hmotnost výrobku). Platí, že základna by měla být rozvrhována tak, aby k ní byly režijní náklady v co největší příčinné závislosti a aby byla také stálá a snadno zjistitelná.²⁹

1.6.3 Kontrola

Kontrola dává plánování smysl, posuzuje totiž skutečnost se žádoucím vývojem, analyzuje případné odchylky ve vztahu k jejich příčinám a provádí opatření, které proces navrácí do předem stanovených mezí. V případě, že je kontrolou objevena odchylka, controller ve spolupráci s odborným pracovníkem vypracovává analýzu odchylek. Příčinou zmíněných odchylek může být například chyba ve výběru plánovacích metod, nereálné stanovení cílů,

²⁸ VOLLMUTH, Hilmar J. *Controlling - nový nástroj řízení*. 2. vyd. Praha : Nakladatelství PROFESS, 1999. ISBN 80-85235-54-4. Str. 28.

²⁹ SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*. 5. vyd. Praha : Grada Publishing, a.s., 2011. ISBN 978-80-247-3494-1. Str. 101-103.

špatná organizace, chyby v analýze trhu, chybějící materiál nebo nepředvídatelné změny cen či jiných externích vlivů. Odchylky lze rozdělit na:

- kvantitativní odchylky – představují odchylky v odbytu, spotřebě, které mohou být větší nebo menší a odchylky v zaměstnanosti vzniklé tím, že fixní náklady jsou rozdělovány na základě vyšší nebo nižší zaměstnanosti na méně nebo více výrobků;
- kvalitativní odchylky – neboli odchylky cenové, u nichž je důvodem vzniku změna cen na trhu surovin, pomocných a základních materiálů.

Zjišťování příčin odchylek by se mělo vztahovat k odchylkám stanoveným jako závažné, významné a mělo by se týkat jak odchylek negativních, tak i pozitivních.³⁰

1.6.4 Reporting

Reporting je nazývána ta součást controllingového procesu, která je odpovědná za přípravu a předání externích a interních informací všem úrovním managementu v podobě zprávy - reportu. Obsahem reportingu je i vytvoření informační základny a hodnotícího systému.³¹

Úkolem reportingu je tedy vytvoření komplexního systému ukazatelů a informací, jež by měly vyhodnocovat nejen vývoj podniku jako celku, ale také vývoj v těch dílčích částech podniku, které jsou z hlediska řízení rozhodující. Důležité je, aby výkazy a zprávy byly uspořádány dle potřeb jejich uživatelů tak, aby poskytovaly potřebné informace usnadňující rozhodování. Podrobnost informací by měla jednoznačně souviset s úrovní podnikové hierarchie.³²

1.7 Profil a úlohy controllera

Pracovník controllingového útvaru by měl splňovat určité osobní předpoklady, aby byl tento útvar úspěšný, a to:

- schopnost odolávat tlaku,
- schopnost navázat kontakt, předávat myšlenky a prosazovat je,
- schopnost analytického i globálního myšlení,
- nezaulatost, spolehlivost, empatie.

Dále se pro výkon této funkce předpokládají i určité odborné znalosti, jako:

- finanční účetnictví, finanční řízení,
- evidence a kalkulace nákladů,
- analýza odchylek,
- plánovací a prognostické metody,
- znalost podniku a okolí podniku.

Je třeba odlišit náplň práce náležící manažerům a controllerům. Manažer zodpovídá za:

- plánování,
- rozhodování,
- koordinování,

³⁰ VOLLMUTH, Hilmar J. *Controlling - nový nástroj řízení*. 2. vyd. Praha : Nakladatelství PROFESS, 1999. ISBN 80-85235-54-4. Str. 32-35.

³¹ MIKOVCOVÁ, H. *Controlling v praxi*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2007. ISBN 978-80-7380-049-9. Str. 156.

³² FIBÍROVÁ, J. *Reporting – moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy*. 2. vyd. Praha : Grada Publishing a.s., 2003. ISBN 80-247-0482-X. Str. 11.

- motivování,
- organizování,
- kontrolu.

Úlohy controllera:

- tvorba metod a nástrojů,
- moderování dat,
- koordinace a aktualizace systému,
- získání a zpracování informací.

Z předchozího vyplývá, že controller svými úkoly zvyšuje kvalitu managementu, který realizuje rozhodnutí za podmínek, v nichž nemá k dispozici kompletní informace, dostatek času a v neposlední řadě při nedostatečné znalosti dané situace. Controller volí metody, jak podnik dosáhne nejen zisku, ale také trvalého zajištění jeho existence.³³

Nicméně mezi oblastmi úloh controllera a manažera neexistuje přesně stanovená hranice. Typicky ideální dělbu práce mezi nimi ukazuje následující tabulka, přičemž platí, že se tyto pracovní náplně stále více navzájem prolínají.³⁴

Tabulka 1: Rozdělení úloh controllera a manažera

Controller	Manažer
Koordinuje základy plánování a rozhodování; je manažerem procesu tvorby rozpočtu	Plánuje hodnoty rozpočtu, cíle podnikových výkonů a opatření k dosažení cílů a provádí rozhodnutí
Periodicky informuje o výši a příčinách odchylek od cíle	Stanoví nápravná řídicí opatření při odchylkách od cíle
Periodicky informuje o změnách v podnikovém okolí	Vyvíjí činnost a reaguje, aby se cíle a opatření přizpůsobily měnícím se podmínkám okolí
Nabízí podnikohospodářské poradenství	"Kupuje" podnikohospodářské poradenství
Tvoří podnikohospodářské metodiky a nástroje a koordinuje rozhodnutí	Vytváří předpoklady pro řízení podniku, orientované na cíl
Spolupodílí se na vývoji podniku (např. podporuje inovaci)	Řídí s orientací na cíle a využívá přitom plánování a kontrolu
Je navigátorem a poradcem manažera	Chápe controllera jako nutného partnera v procesu řízení

Zdroj: ESCHENBACH, ROLF a kol.: *Controlling*. Str. 122

³³ MIKOVCOVÁ, H. *Controlling v praxi*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2007. ISBN 978-80-7380-049-9. Str. 16-18.

³⁴ ESCHENBACH, R. a kol. *Controlling*. 2. vyd. Praha : ASPI Publishing, 2004. ISBN 80-7357-035-1. Str. 122

2 AUDIT

Audit představuje významný faktor při budování důvěry na trzích. Lze jej definovat jako nezávislé odborné přezkoumání a vyhodnocení činností organizace a jejích výsledků. Audit se netýká pouze financí, ale existuje více druhů auditu, například provozní (výkonový) audit, audit řízení atd.³⁵

Velmi často dochází k nesprávnému chápání vztahu mezi auditem a účetnictvím. Ačkoli spolu audit a účetnictví souvisí, audit není integrální součástí účetnictví. Souvisí spolu především proto, že auditoři jsou v první řadě účetní, ale neplatí, že audit znamená hlavně účetnictví.³⁶

2.1 Vznik pojmu audit a vývoj auditu

Původ pojmu audit lze hledat již v období starověku – latinský význam slova znamená „slyšení“, což vedlo k pojmenování auditorem osoby, které informovaly vládu o stavu pokladny, majetku. K významnějšímu rozvoji auditu došlo během 19. století v souvislosti nárůstem účetních informací a nezbytností zajistit spolehlivost účetního systému. S rostoucí velikostí podniků rostlo i riziko omylů či podvodů. V nové právní formě podnikání, akciové společnosti, došlo k odtržení managementu od investorů, což vedlo roku 1844 v Anglii v rámci zákona o akciových společnostech (Companies Act) z důvodu potřeby ochrany vlastníků, ke vzniku požadavku prověření rozvahy sestavované řediteli společnosti alespoň jedním akcionářem, později auditorem. Původně byl důraz kladen právě na odhalení chyb, které mohly ovlivnit majetek společnosti, s čímž souvisí skutečnost, že názor na účetní výkazy byl spojen s pojmem „pravdivé a správné (bezchybné)“ zobrazení. Již v roce 1848 byla však zavedena definice „pravdivého a věrného“ zobrazení.³⁷

Role auditu v současnosti neustále roste v souvislosti se zvyšujícím se důrazem na dostatek dostupných, pravdivých a srovnatelných informací, způsobeným vlivem globalizace světového hospodářství, růstu informačních technologií, obchodu a finančních propojování společností.³⁸

2.2 Interní (vnitřní) versus externí (vnější) audit

Na tomto místě bych ráda za účelem snazší orientace v následujících kapitolách uvedla pojmy interní a externí audit, kterými se budu dále zabývat, ve smyslu vymezení jejich společných a rozdílných rysů.

Zásadní rozdíl mezi těmito pojmy spočívá v jejich účelu, nikoli v tom, kdo který druh auditu provádí. Interní audit může provádět i externí pracovník. Účelem interního auditu je zvýšení

³⁵ SCHRÁNIL, P.; TVRDOŇ, J. *Externí a interní auditing*. 1. vyd. Praha : Vysoká škola finanční a správní, 2010. ISBN 978-80-7408-042-5. Str. 36.

³⁶ FLORIÁN, Z. *Účetní auditing*. 1. vyd. České Budějovice : Jihočeská univerzita, 2001. ISBN 80-7040-476-0. Str. 7.

³⁷ DVOŘÁČEK, J.. *Interní audit a kontrola*. 2. přepracované a doplněné vydání. Praha : C. H. Beck, 2003. ISBN 80-7179-805-3. Str. 1-2.

³⁸ MÜLLEROVÁ, L. *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. 1. vyd. Praha : ASPI, a.s., 2007. ISBN 978-80-7357-308-9. Str. 14.

efektivnosti v činnosti organizace, k čemuž používá aktuální data a je užitečný vnitřním potřebám organizace. Je vždy dobrovolný, organizace nemají povinnost jej provádět. Zároveň certifikace interního auditora není k výkonu jeho funkce zákonem vyžadována. Zatímco cílem externího auditu je ověření konkrétního účelu, využívá historická data a je prováděn především pro externí subjekty, jakými jsou investoři, banky, stát apod. Pro některé společnosti a účetní jednotky je ze zákona povinný. Externí auditori na rozdíl od interních auditorů potřebují pro tuto činnost certifikát vydaný Komorou auditorů České republiky.

Jak z předchozího vyplývá, co tyto dva pojmy naopak spojuje, je to, že se jedná o nástroje kontroly uvnitř organizace a v tomto směru je užitečná právě spolupráce interního a externího auditu. Otázkou zůstává, jak by tato spolupráce měla vypadat.

Obsahem spolupráce interního a externího auditu by mělo být naplánování intervalů vzájemných setkání za účelem dohody na rozsahu prací, načasování prací a informování o významných skutečnostech a rizicích, dále by mělo k obsahu spolupráce patřit sjednocení postupů a dokumentace. Přínos vzájemné spolupráce interních a externích auditorů spočívá v odstraňování duplicit, a tím v úspoře nákladů i času při výkonu auditorských úloh, v identifikování rizikových oblastí interním auditem a využití takových informací externím auditem, využití dokumentace interního auditu o vnitřním kontrolním prostředí, snížení auditorského rizika.³⁹

Pokud externí audit využívá při auditu účetní závěrky výsledky činnosti interního auditu, dochází k předběžnému posuzování práce interního auditu externím auditorem – což může vést k úpravě časového rozvržení a rozsahu postupů externího auditu. V tomto smyslu se posuzuje například organizační začlenění interního auditu v účetní jednotce, jeho objektivita, nezávislost, rozsah činností, zda vedení využívá doporučení interního auditu, odborná úroveň, náležitá příprava, řízení, kontrola a dokumentace činnosti interního auditu, dostupné pracovní materiály.⁴⁰

2.3 Interní audit

Pro definování interního auditu využijí definici, kterou převzal Český institut interních auditorů od Mezinárodního institutu interních auditorů, a která zní:

„Interní audit je nezávislá, objektivně ujišťovací a poradenská činnost zaměřená na přidávání hodnoty a zdokonalování procesů v organizaci. Interní audit pomáhá organizaci dosahovat jejích cílů tím, že přináší systematický metodický přístup k hodnocení a zlepšování účinnosti systému řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů a řízení a správy organizace.“⁴¹

Interní audit je tedy nezávislé hodnocení činností a vnitřních kontrolních systémů organizace. Je prováděn nejčastěji zaměstnanci dané organizace (interními auditory k této činnosti

³⁹ DVOŘÁČEK, J.. *Interní audit a kontrola*. 2. přepracované a doplněné vydání. Praha : C. H. Beck, 2003. ISBN 80-7179-805-3. Str. 23.

⁴⁰ DVOŘÁČEK, J.. *Interní audit a kontrola*. 2. přepracované a doplněné vydání. Praha : C. H. Beck, 2003. ISBN 80-7179-805-3. Str. 23.

⁴¹ *Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu*. 6. vyd. Praha : Český institut interních auditorů, o.s., 2011. ISBN 80-86689-46-8. Str. 27.

vyškolenými), kteří by měli být nezávislí na činnostech, jež hodnotí. Cílem interního auditu je zdokonalování podnikových procesů, v rámci čehož je prověřováno, zda:

- informace i dokumentace jsou úplné, správné a spolehlivé a odrážejí realitu,
- využívání zdrojů je efektivní,
- procesy jsou uskutečňovány dle stanovených postupů a tak, aby bylo dosaženo daných cílů,
- je dosahováno žádoucích výsledků,
- nedochází v podniku k podvodům.⁴²

Tímto zdokonalováním podnikových procesů, systémů a metod řízení plní interní audit funkci poradního orgánu managementu podniku. Služby interního auditu využívají tedy řídicí orgány společnosti, dále také provozní management, výbor pro audit a externí auditoři.⁴³

Jak již bylo uvedeno, interní audit lze provádět i pomocí externích pracovníků, nicméně Mezinárodní institut interních auditorů takový postup nedoporučuje. Tento institut na svých webových stránkách uvádí, že útvar interního auditu by měl být zřízen uvnitř společnosti a nikdy nebýt plně outsourcován.⁴⁴

V této úvodní kapitole interního auditu bych dále ráda vymezila rozdíl mezi vnitřní kontrolou a interním auditem. Hlavní rozdíly přehledně shrnuje následující tabulka:

Tabulka 2: Rozdíl mezi vnitřní kontrolou a interním auditem

	Vnitřní kontrola	Interní audit
Zařazení	součást všech úrovní řízení	nástroj vrcholového vedení
Účel	zjišťování odchylek stavu skutečného od stavu žádoucího	nezávislé ověřování všech činností společnosti
Provádění	všichni řídicí pracovníci	pracovníci interního auditu
Cíl	odstranění zjištěných nedostatků	zvyšování efektivnosti, vytváření přidané hodnoty

Zdroj: DVOŘÁČEK, J. *Interní audit a kontrola*. Str. 48.

Součástí práce interních auditorů je mimo jiné přezkoumání efektivnosti vnitřní kontroly. Vnitřní kontrolu lze chápat jako tu součást řízení, která zabezpečuje:

- informační systémy,
- dodržování interních norem a obecně závazných právních norem,
- správné využívání zdrojů a ochranu majetku,
- dosahování stanovených cílů.⁴⁵

⁴² VEBER, J. *Management: Základy, moderní manažerské přístupy, výkonnost a prosperita*. 2. vyd. Praha : Management Press, 2009. ISBN 978-80-7261-200-0. Str. 148.

⁴³ DVOŘÁČEK, J.. *Interní audit a kontrola*. 2. přepracované a doplněné vydání. Praha : C. H. Beck, 2003. ISBN 80-7179-805-3. Str. 7.

⁴⁴ The Institute of Internal Auditors [online] [cit. 2012-04-22] Dostupný z WWW: <<https://na.theiia.org/about-us/about-ia/Pages/frequently-asked-questions.aspx>>.

⁴⁵ DVOŘÁČEK, J.. *Interní audit a kontrola*. 2. přepracované a doplněné vydání. Praha : C. H. Beck, 2003. ISBN 80-7179-805-3. Str. 48, 49.

Zatímco interní audit jako útvar bývá zaveden především ve velkých nebo středních podnicích, vnitřní kontrola musí být realizována v každém podniku, bez ohledu na jeho velikost.⁴⁶

Pro správné fungování interního auditu nezabývajících se pouze rutinními problémy, byly formulovány principy obsažené ve Standardech pro profesionální praxi interního auditu, jejichž obsah tvoří tři části:

1. Základní standardy – stanovují požadavky na vlastnosti útvarů a osob vykonávajících interní audit (nezávislost, objektivita, odbornost, profesionální péče atd.).
2. Standardy pro výkon interního auditu – definují, co je podstatou činnosti interního auditu a jaká jsou kvalitativní kritéria pro hodnocení interního auditu.
3. Prováděcí standardy – jsou ujišťovacím a konzultačním rozbořem předchozích standardů.⁴⁷

2.3.1 Vývoj interního auditu

Interní audit má ve světě praxi již několik desítek let. S tím, jak docházelo k nárůstu nároků na kvalifikaci interních auditorů, začaly vznikat dále popisované instituty.⁴⁸

V České republice je interní audit mladou profesí. Ze začátku byl zaváděn především v bankách a pojišťovnách, což vyvolala bankám uložená povinnost zřídit tento útvar, od 1. května 2002.⁴⁹ Funkce interního auditu je v současnosti uplatňována i ve veřejné správě, neziskovém sektoru a orgánech Evropské unie.

Pro praxi interního auditu byl významný rok 1941, tedy rok založení *Institutu interních auditorů* (IIA) v New Yorku. Cílem IIA je vytváření profesionální úrovně interního auditu - za tímto účelem vydává směrnice, standardy a etický kodex, zabezpečuje profesní certifikaci interních auditorů. Dalším z cílů je šíření znalostí a informací, proto IIA vydává odbornou literaturu a organizuje různá školení, semináře, kurzy a konference. IIA má celosvětovou působnost.⁵⁰

Za účelem podpory evropského interního auditu v rámci Evropského hospodářského společenství vznikla v roce 1982 Evropská konfederace institutů interního auditu (ECIIA – European Confederation of Institutes of Internal Auditing). Sídlem této instituce je Brusel. Posláním ECIIA spočívá v propagování a rozvoji profesionální praxe interního auditu v Evropě.⁵¹

⁴⁶ SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*. 5. vyd. Praha : Grada Publishing, a.s., 2011. ISBN 978-80-247-3494-1. Str. 425.

⁴⁷ DVORÁČEK, J.. *Interní audit a kontrola*. 2. přepracované a doplněné vydání. Praha : C. H. Beck, 2003. ISBN 80-7179-805-3. Str. 9-12.

⁴⁸ TRUNEČEK, J. a kol. *Interní manažerský audit*. 1. vyd. Praha : PROFESSIONAL PUBLISHING, 2004. ISBN 80-86419-58-4. Str. 43.

⁴⁹ SCHRÁNIL, P.; TVRDOŇ, J. *Externí a interní auditing*. 1. vyd. Praha : Vysoká škola finanční a správní, 2010. ISBN 978-80-7408-042-5. Str. 35.

⁵⁰ SCHRÁNIL, P.; TVRDOŇ, J. *Externí a interní auditing*. 1. vyd. Praha : Vysoká škola finanční a správní, 2010. ISBN 978-80-7408-042-5. Str. 33-34.

⁵¹ SCHRÁNIL, P.; TVRDOŇ, J. *Externí a interní auditing*. 1. vyd. Praha : Vysoká škola finanční a správní, 2010. ISBN 978-80-7408-042-5. Str. 34.

Český institut interních auditorů (ČIIA) vznikl roku 1995 v Praze. Je národním institutem mezinárodního institutu IIA a byl přijat i ECIIA. Každý, kdo se tedy stává členem ČIIA, je i členem IIA. ČIIA má více než 1000 členů a zabývá se prosazováním a rozvíjením interního auditu v rámci České republiky – spolupracuje se zahraničními institucemi, vydává materiály za účelem šíření znalostí, pořádá různé akce na podporu vzdělávání týkající se interního auditu apod. Členem ČIIA se může stát fyzická i právnická osoba mající zájem podílet se na rozvoji a zkvalitňování interního auditu, a to podáním písemné žádosti, jež je postoupena Radě ČIIA k projednání. Pro účely výkonu práv a povinností vyplývajících z členství v institutu, právnická osoba určuje alespoň jednu fyzickou osobu za svého zástupce, zpravidla z řad zaměstnanců, z nichž každý má stejné postavení jako individuální člen. Mezi práva, která členové získávají, patří právo účastnit se Sněmu a uplatnit zde své hlasovací právo a dále právo být volen do orgánů institutu. Členové ČIIA však mají i určité povinnosti:

- respektovat Etický kodex a Standardy pro profesní praxi interního auditora,
- platit členské příspěvky ve stanovené výši i termínu,
- dodržovat Stanovy a další pravidla institutu.⁵²

Prostřednictvím ČIIA lze složením zkoušky získat mezinárodně uznávaný titul CIA (Certified Internal Auditor), který je dokladem o odborné kvalifikaci interních auditorů. Existují určité požadavky na kandidáty titulu CIA – musí vlastnit bakalářský (nebo vyšší) titul či ekvivalent z akreditované vysoké školy, musí mít nejméně dvouletou praxi v oblasti interního auditu nebo ekvivalent (například praxi v externím auditu, hodnocení kvality atd.), požadavkem zařazeným již v přihlášce ke zkoušce je souhlas s respektováním Etického kodexu IIA, formulář Reference o charakteru, jež vyplňuje osoba již vlastníci certifikát IIA, která je zároveň nadřízeným nebo učitelem kandidáta. Kandidáti CIA poté musí úspěšně složit všechny čtyři části zkoušky, z nichž každá v současnosti obsahuje 100 otázek:

- I. Úloha interního auditu při řízení a správě společnosti, řízení rizik a kontrole (určení priorit pro činnosti interního auditu na základě plánu vyplývajících z analýzy rizik, znalosti o správě a řízení společnosti, rizicích a kontrole, plánování auditů atd.);
- II. realizace interního auditu (realizace auditů, provádění specifických auditů, znalosti o oblasti podvodu, nástroje pro provádění auditu atd.);
- III. analýza podnikání a informační technologie (podnikatelské procesy, finanční účetnictví a finance, manažerské účetnictví, předpisy, právo a ekonomie, informační technologie);
- IV. dovednosti řízení podniku (strategické řízení, manažerské dovednosti, vyjednávání atd.).⁵³

2.3.2 Etický kodex

Vzhledem ke skutečnosti, že profese interního auditu je založena na důvěře, je pro praxi interního auditu důležitý Etický kodex. Pro členy ČIIA je závazný. Jeho porušení vede

⁵² ČIIA – Český institut interních auditorů o.s. [online] [cit. 2012-01-27] Dostupný z WWW: <<http://interniaudit.cz/ciia/>>

⁵³ ČIIA – Český institut interních auditorů o.s. [online] [cit. 2012-01-27]. Dostupný z WWW: <<http://interniaudit.cz/profesni-vzdelavani/certifikace/zkouska-cia.php>>.

k disciplinárnímu řízení. Obsahuje dvě části - základní zásady a pravidla jednání, vztahující se k následujícím čtyřem bodům:

1. Integrita – tento bod se zabývá požadavkem, aby interní auditoři vykonávali svou práci čestně, s náležitou péčí a odpovědně, dodržovali zákony, respektovali zájmy organizace atd.
2. Objektivita – interní auditoři jsou povinni zabránit narušení jejich profesionálního úsudku a uvádí všechny významné jim známé skutečnosti, jejichž neuvedení by mohlo zkreslit zprávu o činnostech, které byly předmětem auditu.
3. Důvěrnost – interní auditoři nepoužijí získané informace pro osobní prospěch, ani v rozporu se zákonem.
4. Kompetentnost – interní auditoři poskytují jen takové služby, pro něž mají potřebné vědomosti, dovednosti a zkušenosti, v souladu s Mezinárodními standardy pro profesní praxi interního auditu a svou odbornost průběžně zdokonalují.⁵⁴

2.3.3 Zavedení a organizační začlenění interního auditu v podniku

Základním požadavkem při zřizování interního auditu v podniku je nezávislost interních auditorů na auditovaných činnostech. Útvar interního auditu by měl být zřizován tak, že:

- je součástí řízení společnosti a má jeho podporu,
- vykonává jej kvalifikovaný a diskrétní personál,
- jeho činnost není omezena pouze na oblast finanční či ekonomickou,
- má svůj vlastní statut,
- musí hledat možnosti zvyšování efektivnosti podniku,
- nesmí podléhat jiným kontrolám než kontrole vedení vlastní společnosti.⁵⁵

Důležité je podotknout, že na rozdíl od controllingu, lze útvar interního auditu v podnikové organizační struktuře začlenit pouze na pozici štábní. Pro podporu fungování interního auditu v podniku je dobré, aby byli o jeho zřízení s předstihem informováni všichni zaměstnanci a aby jim byli sděleny především důvody takového rozhodnutí.

2.3.4 Úkoly a náplň práce interního auditu

V každém podniku se konkrétní náplň práce prováděné interním auditem mírně odlišuje, k základním úkolům však lze řadit:

- provádění neustálé analýzy podniku a jeho organizace,
- ověřování spolehlivosti informačního systému poskytujícího údaje pro rozhodování a řízení, tedy zda jsou informačním systémem poskytované informace přesné, včasné, úplné a užitečné,
- kontrola dodržování norem, plánů, postupů, zákonů (zatímco zavedení takových systémů, které jejich dodržování zajistí, je v kompetenci managementu) a kontrola plnění pokynů od vedení,
- sledování provádění kontrol na všech úsecích činnosti podniku,

⁵⁴ Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu. 6. vyd. Praha : Český institut interních auditorů, o.s., 2011. ISBN 80-86689-46-8. Str. 31-33.

⁵⁵ SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*. 5. vyd. Praha : Grada Publishing, a.s., 2011. ISBN 978-80-247-3494-1. Str. 422.

- poskytování informací o veškerých anomáliích vedení podniku a doporučení k jejich odstranění, včetně následného zjišťování, jak jsou schválená doporučení plněna,
- zabezpečení a pravidelné vyhodnocování adekvátního využívání všech zdrojů podniku, přičemž normy pro měření hospodárného využívání zdrojů stanovuje management a interní audit kontroluje, zda jsou normy stanoveny, správně využívány a zda nevznikají odchylky, popřípadě jsou provedena nápravná opatření,
- spolupráce s externími auditory.⁵⁶

Pracovníci interního auditu by neměli tuto funkci vykonávat více než deset let, protože pak ztrácí objektivitu i zájem o prováděnou práci, nutné pro profesionální fungování a respekt u auditovaných. Vzhledem k tomu, že právě výkon funkce interního auditora poskytuje hluboké znalosti o podniku, jeho strategii i problémech, je tato praxe v podnicích často základem pro pozdější zastávání nejvyšších manažerských funkcí.⁵⁷

Dále bych v této kapitole doplnila, že úkolem interního auditu naopak není zjišťovat podvody, pouze se podílet na zabránění podvodům zkoumáním efektivnosti kontrol či na vyšetřování podvodů.

Mezi uživatele informací získaných interním auditem patří:

- řídicí orgány společnosti (představenstvo, dozorčí rada, vrcholový management),
- provozní management,
- výbor pro audit,
- externí auditor.⁵⁸

2.3.5 Plánování interního auditu

Plánování interního auditu se provádí za účelem efektivního směřování jeho aktivit. V rámci tohoto plánování se obvykle sestavují:

- strategický tří-pětiletý plán, který je průběžně aktualizován a jehož struktura zahrnuje stanovení auditorských oblastí, rozsahu působnosti, oblastí prioritního významu, vymezení činností a schválení příslušným orgánem;
- operativní čtvrtletní plán členěný na jednotlivé měsíce představující konkretizaci strategického plánu s rozpisem konkrétních činností mezi jednotlivé pracovníky a časového harmonogramu;
- personální plán zabývající se analýzou potřebného počtu pracovníků a jejich kvalifikace;
- finanční plán, který sleduje náklady na auditorskou činnost.

Plánování auditu vychází například z požadavků managementu, analýzy rizik, strategií a cílů organizace, doporučení externího auditu, výsledků předešlých auditů, změn na trhu (konkurence, změny makroekonomických veličin atd.).⁵⁹

⁵⁶ DVOŘÁČEK, J.. *Interní audit a kontrola*. 2. přepracované a doplněné vydání. Praha : C. H. Beck, 2003. ISBN 80-7179-805-3. Str. 13-16.

⁵⁷ DVOŘÁČEK, J.. *Interní audit a kontrola*. 2. přepracované a doplněné vydání. Praha : C. H. Beck, 2003. ISBN 80-7179-805-3. Str. 85-86.

⁵⁸ SEDLÁČEK, J. *Základy auditu*. 2. vyd. Brno : Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, Katedra financí, 2011. ISBN 80-210-4168-4. Str. 133.

2.3.6 Postupy interního auditu

Interní audity by měly být realizovány na základě plánu interních auditů, který zpracovává vedoucí útvaru auditu pro běžný rok tak, aby byly s periodou dvou až tří let prověřeny všechny důležité články v podniku. Interní auditoři postupují v těchto krocích:

- porozumění auditovanému objektu,
- stanovení cíle auditu,
- určení požadovaného důkazního materiálu,
- rozhodnutí o vhodných technikách auditu,
- shromáždění a analýza auditorských dokladů,
- vytvoření zjištění a závěru auditu,
- vypracování auditorské zprávy,
- postaudit: ověřování výsledků řešení v praxi.⁶⁰

Postupy znamenají prostředky k dosažení cíle auditu. Mezi obecně používané postupy auditu se řadí fyzická zkoumání, dotazování, pozorování, výpočty a analýzy, srovnání, obecné postupy, postupy bez testování.⁶¹

2.3.7 Dokumentace auditu a auditorská zpráva

Dokumentací auditu se rozumí všechny podstatné materiály, které vznikly v průběhu auditu. Slouží jako doklad o průběhu auditu, je podkladem pro zpracování auditorských zpráv, pro hodnocení činnosti interního auditu apod. Je tvořena například dotazníky, tabulkami, výstupy z automatizovaných informačních systémů, kopiemi dokladů, atd.⁶²

O auditu vedou auditoři spis, který obsahuje chronologicky zapisované kroky o průběhu auditorské činnosti. Vyústění prováděného auditu představuje auditorská zpráva. Jejím obsahem je názor auditorů na auditovanou oblast a doporučení vedoucí k odstranění zjištěných nedostatků či ke zdokonalení postupů a zlepšení řízení. V rámci fungující budoucí spolupráce je důležité zaslat auditorskou zprávu nejprve auditovaným k diskuzi a poté ji představit nadřízeným auditovaných, popřípadě vedení podniku. Tímto postupem se zabrání tomu, že interní audit by byl vnímán jako „špionáž“. Předkládaná auditorská zpráva by měla splňovat určité požadavky a předpoklady – například objektivnost, relevantnost, stručnost, dostatečná podloženost.⁶³

2.3.8 Typy interních auditů

Existuje několik druhů interního auditu, například:

- finanční audit,

⁵⁹ DVOŘÁČEK, J.. *Interní audit a kontrola*. 2. přepracované a doplněné vydání. Praha : C. H. Beck, 2003. ISBN 80-7179-805-3. Str. 111-113.

⁶⁰ SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*. 5. vyd. Praha : Grada Publishing, a.s., 2011. ISBN 978-80-247-3494-1. Str. 429.

⁶¹ SCHRÁNIL, P.; TVRDOŇ, J. *Externí a interní auditing*. 1. vyd. Praha : Vysoká škola finanční a správní, 2010. ISBN 978-80-7408-042-5. Str. 41.

⁶² DVOŘÁČEK, J.. *Interní audit a kontrola*. 2. přepracované a doplněné vydání. Praha : C. H. Beck, 2003. ISBN 80-7179-805-3. Str. 114, 120.

⁶³ DVOŘÁČEK, J.. *Interní audit a kontrola*. 2. přepracované a doplněné vydání. Praha : C. H. Beck, 2003. ISBN 80-7179-805-3. Str. 122, 128.

- audit kontraktů,
- audit souladu uplatňovaných postupů a politiky podniku se zákony, vyhláškami a nařízeními,
- audit operací,
- audit produktivity,
- audit podniku,
- audit managementu,
- audit jakosti,
- ekologický audit,
- personální audit,
- audit bezpečnosti,
- audit IT,
- forenzní audit.⁶⁴

V následujících několika podkapitolách stručně představím nejčastější typy interních auditů.

Z hlediska časového programu lze také interní audity dělit na plánované a vyžádané (na základě podnětu od vedení podniku). Jiné hledisko představuje i dělení interních auditů na typy podle rozsahu, a to na audit komplexní (celkové prověrky stavu v auditovaných činnostech), audit dílčí (zaměřený na určitou provozní funkci či činnost) a audit specializovaný (meziútvarový audit zaměřený na vybrané detaily).⁶⁵

2.3.8.1 Finanční audit

Finanční audit představuje oblast auditu orientovanou na prověření správnosti finančních výkazů společnosti.

2.3.8.2 Audit jakosti

Vzhledem ke skutečnosti, že jakost finálních produktů předurčuje tržní úspěchy podniku, je audit jakosti pro podnik významným atributem pro schopnost pokračovat v budoucnu ve své činnosti. Důvěru zákazníka pak podporuje především certifikace jakosti. Z hlediska odborného posouzení se však jedná o činnost vhodnou pro interního auditora. Může být prováděn i externí audit jakosti – například audit odběratele.⁶⁶

Jakost lze definovat jako soubor všech vlastností, kterými výrobek nebo služba uspokojují potřeby zákazníka. Předmětem auditu jakosti mohou být jednak finální výstupy výrobní činnosti - v tomto případě se jedná o produktový audit, jehož cílem je prokázat, že jakost finálního výrobku odpovídá stanoveným požadavkům zákazníka. Předmětem auditu jakosti však mohou být i podmínky v jednotlivých etapách a stádiích výroby, pak se jedná o systémový audit. Cílem systémového auditu je prozkoumat účinnost výrobního systému

⁶⁴ SCHRÁNIL, P.; TVRDONĚ, J. *Externí a interní auditing*. 1. vyd. Praha : Vysoká škola finanční a správní, 2010. ISBN 978-80-7408-042-5. Str. 54.

⁶⁵ SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*. 5. vyd. Praha : Grada Publishing, a.s., 2011. ISBN 978-80-247-3494-1. Str. 428-429.

⁶⁶ SCHRÁNIL, P.; TVRDONĚ, J. *Externí a interní auditing*. 1. vyd. Praha : Vysoká škola finanční a správní, 2010. ISBN 978-80-7408-042-5. Str. 61-62.

s ohledem na stabilizaci a zabezpečení výstupní jakosti. Existuje také více možností, kdo audit jakosti provádí. Jednou z možností je audit prováděný vlastními auditory, kteří zkoumají vlastní systém, procesy, výrobky či služby. Dále může být realizován auditory odběratele či potenciálního odběratele, tento audit je nazývaný audit druhou stranou a týká se prověření kvality výrobků, systému, personálu. Poslední z možností realizátorů auditu jakosti je audit třetí stranou, nazývaný také certifikační audit, jež je prováděn nezávislou organizací za účelem vydání objektivního stanoviska (certifikátu) o posuzované realitě.⁶⁷

Auditoři mohou použít různé techniky pro provedení auditu jakosti – například prověřování dokumentace (organizační řád, organizační směrnice, příkazy ředitele atd.), tedy zda jsou úplné, podléhají pravidelné revizi a zda se tyto příkazy a návody skutečně dodržují, audit vlastní prohlídkou spočívající v osobní kontrole předepsaných a prováděných postupů, audit detailním prověřováním zahrnující i technické měření a zkoušení, audit otázkami zjišťující, zda pracovníci znají své pravomoci a povinnosti.⁶⁸

2.3.8.3 Audit operací

Audit operací bývá někdy označován jako audit řízení nebo operativní audit. Lze definovat jako formální a systematickou revizi míry plnění cílů stanovených vedením, prováděnou kvalifikovanými odborníky. Audit operací sleduje cíl zlepšování řízení a provozu podniku.⁶⁹

2.3.8.4 Ekologický audit

Auditů často podléhá i ekologické chování podniku. Tento druh auditu souvisí například se způsobem skladování, využíváním obalových materiálů, emisemi škodlivin, technologickými postupy nebo výrobky samotnými. Ekologickým auditem se může zabývat kvalifikovaný interní auditor nebo i externí specializovaná organizace. První případ je typický pro velké organizace, druhá z možností bývá realizována v malých či středních organizacích.⁷⁰

2.3.9 Interní audit versus controlling

Vzhledem k tomu, že tato práce se zabývá oběma pojmy, ráda bych na základě předchozího textu objasnila, jaké základní rozdíly lze mezi nimi určit. K činnostem interního auditu se řadí i samotná kontrolu podnikových činností, ale controllingu tato činnost nenáleží. Controlling je odpovědný za plánování, koordinaci dílčích plánů, organizace a kontrola informačních toků. S tím souvisí i jejich možné rozdílné začlenění v organizační struktuře – útvar controllingu

⁶⁷ DVOŘÁČEK, J.. *Interní audit a kontrola*. 2. přepracované a doplněné vydání. Praha : C. H. Beck, 2003. ISBN 80-7179-805-3. Str. 167, 169, 170.

⁶⁸ DVOŘÁČEK, J.. *Interní audit a kontrola*. 2. přepracované a doplněné vydání. Praha : C. H. Beck, 2003. ISBN 80-7179-805-3. Str. 173.

⁶⁹ TRUNEČEK, J. a kol. *Interní manažerský audit*. 1. vyd. Praha : PROFESSIONAL PUBLISHING, 2004. ISBN 80-86419-58-4. Str. 50.

⁷⁰ SCHRÁNIL, P.; TVRDOŇ, J. *Externí a interní auditing*. 1. vyd. Praha : Vysoká škola finanční a správní, 2010. ISBN 978-80-7408-042-5. Str. 62.

může být zařazen na pozici štábní i liniové, zatímco útvar interního auditu pouze na pozici štábní.⁷¹

2.4 Externí audit

Externí audit může zahrnovat různé oblasti, bývá však spojován s auditem účetních výkazů a v tomto duchu bude orientován i následující text této práce.

Externí audit lze definovat jako veřejnou službu poskytovanou odborníky kvalifikovanými v oboru účetnictví, kteří provádí revizi finančního stavu společnosti, podle zvláštních norem a speciálních technik. Smysl zmíněné revize spočívá ve vyjádření objektivního názoru (prostřednictvím výroku auditora), zda stav hospodaření společnosti odpovídá ekonomické a finanční situaci společnosti v daném okamžiku a také zda výsledky hospodaření a změny v daném období jsou v souladu s obecně přijatými účetními zásadami.⁷²

Povinnost provedení externího auditu ukládá některým společnostem a účetním jednotkám zákon, a to zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Podle § 20 mají povinnost ověření účetní závěrky auditorem:

„a) akciové společnosti, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka (§ 18 odst. 3) ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jedno ze tří uvedených kritérií:

- 1. aktiva celkem více než 40 000 000 Kč; aktivy celkem se pro účely tohoto zákona rozumí úhrn zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o položky podle § 26 odst. 3,*
- 2. roční úhrn čistého obratu více než 80 000 000 Kč; ročním úhrnem čistého obratu se pro účely tohoto zákona rozumí výše výnosů snížená o prodejní slevy a dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobená dvanácti,*
- 3. průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50, zjištěný způsobem stanoveným na základě zvláštního právního předpisu⁷³,*

b) ostatní obchodní společnosti a družstva, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka (§ 18 odst. 3) ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo dosáhly alespoň dvou ze tří kritérií uvedených v písmenu a) bodech 1 až 3; v případě družstva se zaměstnancem podle písmene a) bodu 3 rozumí i pracovní vztah člena k družstvu,

c) účetní jednotky podle § 1 odst. 2 písm. b), které jsou podnikateli, a to za podmínek podle písmene b),

d) účetní jednotky podle § 1 odst. 2 písm. d) až h) za podmínek podle písmene b),

e) účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis.⁷⁴

⁷¹ SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*. 5. vyd. Praha : Grada Publishing, a.s., 2011. ISBN 978-80-247-3494-1. Str. 426.

⁷² DVOŘÁČEK, J.. *Interní audit a kontrola*. 2. přepracované a doplněné vydání. Praha : C. H. Beck, 2003. ISBN 80-7179-805-3. Str. 18.

⁷³ Zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů.

⁷⁴ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění 2012.

Naopak nejsou povinny mít auditorem ověřenou účetní závěrku následující účetní jednotky:

- a) s účetní závěrkou sestavenou v průběhu konkursu, a to po dobu nepřetržitě po sobě jdoucích 36 kalendářních měsíců, počínaje prvním dnem kalendářního měsíce následujícího po dni, kterým nastaly účinky prohlášení konkursu, pokud o jejím ověření auditorem nerozhodne věřitelský výbor,
- b) s účetní závěrkou sestavenou ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky schválení reorganizačního plánu, pokud o jejím ověření auditorem nerozhodne věřitelský výbor,
- c) pokud došlo ke zrušení konkursu z důvodu, že majetek dlužníka je pro uspokojení věřitelů zcela nepostačující,
- d) pokud tak stanoví zvláštní právní předpis.⁷⁵

Jak již z názvu plyne, tento druh auditu provádějí nikoli pracovníci podniku, ale autorizovaní externí pracovníci – auditori nebo auditorské společnosti. Statutárním auditorem je fyzická osoba, které Komora auditorů České republiky (dále KAČR) vydala rozhodnutí o oprávnění provádět auditorskou činnost. Auditorská společnost je právnická osoba, která vlastní auditorské oprávnění, vydané Komorou auditorů České republiky. Přičemž podmínkou pro její činnost je, aby více než polovinu hlasovacích práv vykonávali statutární auditori. Dále je třeba dodat, že auditorskou činnost na území ČR může – avšak na základě auditorského oprávnění vydaného KAČR - provádět také auditor z jiného členského státu Evropské unie a Švýcarské konfederace.⁷⁶

Externí audit vychází ze zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů. Tento zákon upravuje postavení a činnost statutárních auditorů, auditorských společností, asistentů auditora a také postavení a působnost KAČR a také Rady pro veřejný dohled nad auditem (dále Rada).

Povinností auditora v průběhu externího auditu je při zjištění hospodářského trestného činu, úplatkářství a trestnému činu proti majetku neprodleně informovat statutární a dozorčí orgán účetní jednotky.

Externí auditori však nemají právo nařídit účetní jednotce změnit či opravit vykázané údaje.

2.4.1 Vývoj externího auditu

Vývojem externího auditu obecně jsem se již v této práci zabývala, popisuje jej kapitola 2.1.

Co se týče vývoje u nás, první zmínkou o auditorech v rámci České republiky se stal zákon č. 173/1988, o podniku se zahraniční majetkovou účastí, který stanovil, že účetní závěrky podniků se zahraniční účastí musí být ověřeny dvěma nezávislými znalci jmenovanými

⁷⁵ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění 2012.

⁷⁶ SCHRÁNIL, P.; TVRDOŇ, J. *Externí a interní auditing*. 1. vyd. Praha : Vysoká škola finanční a správní, 2010. ISBN 978-80-7408-042-5. Str. 23, 25.

ministerstvem financí. Roku 1989 právě ministerstvo financí vydalo Vyhlášku č. 63/1989, o ověřovateli (auditorech), čímž došlo k oficiálnímu zavedení profese auditorů.⁷⁷

2.4.2 Cíl externího auditu

Cílem externího auditu je posílit důvěryhodnost účetních informací společností, jež povinně zveřejňují účetní závěrky a výroční zprávy, prostřednictvím vyjádření názoru nezávislého auditora. Jako druhotný cíl externího auditu bývá uváděno jeho morální a preventivní působení proti vzniku omylů a podvodů. Co však bývá naopak často zaměňováno za cíle externích auditů, ale k jejich cílům nepatří, je například potvrzovat správnost účetnictví, zjišťovat případné podvody, hodnocení efektivity řízení podniku či potvrzení jeho budoucí životaschopnosti.⁷⁸

Externí auditoři mohou být také pověřeni provedením tzv. due diligence – neboli hloubkového komplexního auditu, který následně slouží managementu, dodavatelům, odběratelům, bankám apod.⁷⁹

2.4.3 Předmět externího auditu

Předmětem externího auditu jsou:

- *účetní závěrka*
 - rozvaha,
 - výkaz zisku a ztráty,
 - příloha obsahující obecné údaje, informace o účetních metodách, obecných účetních zásadách a způsobech oceňování,
 - přehled o peněžních tocích;
- *konsolidovaná účetní závěrka* sestavovaná za skupinu kapitálově propojených podniků, u nichž pouhé vyjádření majetkových podílů mateřské společnosti nemá potřebnou vypovídací schopnost;
- *výroční zpráva*, která je prostředkem komunikace s nejširším okolím podniku a navazuje na údaje v účetní závěrce, přičemž obsahuje i skutečnosti, jež nejsou patrné z účetních výkazů (tzv. nefinanční informace). Obsahem výroční zprávy by měly být následující údaje:
 - identifikační údaje účetní jednotky,
 - účetní závěrka,
 - zpráva o auditu,
 - informace o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje,
 - údaje o aktivitách v oblasti životního prostředí a pracovněprávních vztazích,
 - informace o událostech, jež nastaly po rozvahovém dni a jsou významné pro naplnění účelu výroční zprávy,
 - uvedení, zda má účetní jednotka organizační složku podniku v zahraničí,

⁷⁷ MÜLLEROVÁ, L. *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. 1. vyd. Praha : ASPI, a.s., 2007. ISBN 978-80-7357-308-9. Str. 21.

⁷⁸ SEDLÁČEK, J. *Základy auditu*. 2. vyd. Brno : Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, Katedra financí, 2011. ISBN 80-210-4168-4. Str. 21-22.

⁷⁹ DVOŘÁČEK, J.. *Interní audit a kontrola*. 2. přepracované a doplněné vydání. Praha : C. H. Beck, 2003. ISBN 80-7179-805-3. Str. 18.

- údaje o cílech a metodách řízení rizik, zajištění deriváty, dále o cenových, úvěrových a likvidních rizicích, souvisejících s tokem hotovosti, pokud podnik využívá investiční instrumenty.⁸⁰

Auditor může ověřit verzi účetní závěrky, která ještě není konečná. Avšak v případě, kdy je účetní závěrka již schválená valnou hromadou, není možné znovu účetní knihy otevřít a provést případné opravy. Zákon o účetnictví zakazuje do uzavřených účetních knih přidávat další záznamy. Pokud jsou účetní knihy již uzavřené a účetní jednotka zjistí, že obsah položek účetní závěrky neodpovídá skutečnému stavu, může do okamžiku schválení účetní závěrky (a nejpozději do konce následujícího účetního období) účetní knihy otevřít, provést opravy a sestavit novou účetní závěrku.⁸¹

2.4.4 Postup externího auditu

Postup v procesu auditu lze rozdělit do čtyř následujících kroků:

1. Příprava zakázky, uzavření smlouvy a poznání klienta

V této fázi auditor posuzuje rizika, která mohou být se zakázkou spojena, uzavírá smlouvu na provedení auditu a seznamuje se s činností klienta, vnitřním kontrolním prostředím v podniku a jeho účetním systémem. Součástí prvního kroku je i provedení předběžných analytických postupů a stanovení plánovací hladiny významnosti. Předmětem předběžných analytických postupů je obvykle:

- získávání informací o zůstatcích účtů v jednotlivých měsících souhrnně za účetní jednotku i jednotlivé vnitřní útvary,
- porovnání těchto informací s plánovanými a s údaji z minulého období, nebo s výpočty poměrových ukazatelů.

Auditor tak může identifikovat specifická rizika a posoudit schopnost klienta pokračovat v činnosti.

Stanovení plánovací hladiny významnosti ovlivňuje plánování rozsahu auditu, proto na začátku auditor stanovuje vyšší nesprávnosti, která bude považována za významnou ve vztahu k účetní závěrce jako celku. Plánovací hladinu významnosti může představovat například 0,5 – 1,5 % tržeb či celkových aktiv nebo 5 - 10 % zisku před zdaněním z běžné činnosti. U některých oblastí účetní závěrky ji může auditor zvyšovat či snižovat i v průběhu auditu. Platí však, že auditor stanovuje vyšší hladinu významnosti při nízkém auditorském riziku a naopak, při vysokém auditorském riziku, nízké spolehlivosti vnitřních kontrol, objevení nesprávností, stanovuje nižší hladinu významnosti.⁸² Jedná se o důležitou část tohoto kroku a celého postupu vůbec, protože příliš vysoko stanovená hladina významnosti může

⁸⁰ SEDLÁČEK, J. *Základy auditu*. 2. vyd. Brno : Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, Katedra financí, 2011. ISBN 80-210-4168-4. Str. 21.

⁸¹ MÜLLEROVÁ, L. *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. 1. vyd. Praha : ASPI, a.s., 2007. ISBN 978-80-7357-308-9. Str. 47-48.

⁸² SEDLÁČEK, J. *Základy auditu*. 2. vyd. Brno : Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, Katedra financí, 2011. ISBN 80-210-4168-4. Str. 52-61.

zakrýt existující problémy a naopak příliš nízko stanovená hladina významnosti zvyšuje pracnost provádění auditu.⁸³

V předchozím odstavci zmíněná schopnost účetní jednotky pokračovat ve svých aktivitách znamená, že rozvaha ani výkaz zisku a ztráty neposkytují signál o úmyslu nebo potřebě likvidovat či snižovat podstatným způsobem rozsah činnosti klienta. Naopak tuto schopnost lze zpochybnit, pokud například došlo k opakovaným provozním ztrátám, ukazatel likvidity dosahuje nízkých hodnot, dochází k prodlení ve splácení půjček a úvěrů či nedostatek pracovního kapitálu.⁸⁴

2. Sestavení plánu a programu auditu

Plán auditu by měl obsahovat především:

- plán testů vnitřního kontrolního systému, což jsou metody a postupy klienta zajišťující trvalé a efektivní fungování kontrol, pokud se na něj hodlá auditor spoléhat,
- pokud auditor nespolečá na vnitřní kontroly, sestaví plán testů věcné správnosti,
- auditorské postupy,
- termíny provádění auditu.

Sestavený plán auditu auditor projednává s vedením podniku a také se členy auditorského týmu.⁸⁵

3. Provedení auditu

Tento krok představuje realizaci plánu auditu, zahrnuje provádění testů a posouzení účetní závěrky. V případě, že auditor provádí testy spolehlivosti (předpokládá účinné a spolehlivé vnitřní kontroly), diskutuje s pracovníky provádějícími kontrolu, provádí dotazníkové šetření, pozorování pracovníků, řídí-li se pravidly stanovenými vedením a prohlíží dokumentaci o kontrolní činnosti. Podle uspokojivosti výsledků testů spolehlivosti se upravuje rozsah testů věcné správnosti.

Dále může auditor provádět analytické testy věcné správnosti – porovnáváním vykazovaných zůstatků s jejich očekávanými hodnotami, a to za účelem ověření, zda jsou zaúčtované zůstatky správné. K odhadu očekávaných hodnot může auditor použít srovnatelné údaje předchozího období nebo plány a rozpočty klienta. Druhem testů věcné správnosti jsou i detailní testy, ověřující věcnou správnost jednotlivých zůstatků syntetických nebo analytických účtů. Tímto postupem by měl auditor získat dostatečnou míru jistoty, že účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti. Následně auditor ověřuje pravdivost doplňujících informací k rozvaze (způsob tvorby a čerpání rezerv, opravných položek, způsob přepočtu cizích měn, změny v položkách vlastního kapitálu) a pravdivost údajů v příloze účetní

⁸³ FLORIÁN, Z. *Účetní auditing*. 1. vyd. České Budějovice : Jihočeská univerzita, 2001. ISBN 80-7040-476-0. Str. 32.

⁸⁴ FLORIÁN, Z. *Účetní auditing*. 1. vyd. České Budějovice : Jihočeská univerzita, 2001. ISBN 80-7040-476-0. Str. 26.

⁸⁵ SEDLÁČEK, J. *Základy auditu*. 2. vyd. Brno : Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, Katedra financí, 2011. ISBN 80-210-4168-4. Str. 67-69.

závěrky (použité účetní metody a jejich změny, způsob oceňování rozvahových položek apod.).⁸⁶

4. Výsledek (závěr auditu)

O výsledcích prováděného auditu pojednává auditorská zpráva, která se stává součástí účetní závěrky a následně výroční zprávy – čímž se mění ve veřejný dokument. Kromě auditorské zprávy mohou auditoři zpracovat i tzv. „Management Letter“, tedy dopis pro vedení účetní jednotky s podrobnějšími informacemi. Management Letter nenahrazuje auditorskou zprávu, je tvořený seznamem nedostatků (například ve vnitřní kontrole, účetním systému, způsobu oceňování apod.) s jejich možnými následky a časovým limitem k odstranění. Proces zmíněného odstraňování nedostatků poté kontroluje interní audit.⁸⁷

Vydání zprávy auditora předchází posouzení následných událostí a předpokladu časově neomezeného trvání společnosti. Za následné události jsou považovány události mající významný vliv na účetní závěrku, přičemž nastaly nebo se staly známými až po datu, k němuž

byla sestavena. Jsou možné tři varianty událostí:

- události, které nastaly do vydání výroku;
- události, ke kterým došlo po vydání výroku, ale před schválením účetní závěrky valnou hromadou;
- události, jež se staly po schválení účetní závěrky valnou hromadou.

Zpráva auditora shrnuje, co bylo předmětem auditu, jaká je odpovědnost auditora i odpovědnost managementu a jaký je názor auditora na účetní závěrku (případně výroční zprávu). Dle standardu má tuto strukturu:

- název zprávy,
- příjemce zprávy (obvykle akcionáři nebo společníci auditované účetní jednotky),
- úvodní odstavec obsahující určení účetní závěrky, prohlášení o odpovědnosti vedení podniku a prohlášení o úloze auditora,
- odstavec o rozsahu auditu,
- odstavec obsahující výrok auditora o auditované účetní závěrce,
- datum zprávy,
- jméno a sídlo auditora,
- podpis auditora.⁸⁸

Výrokem auditor vyjadřuje svůj názor, zda údaje v účetní závěrce a výroční zprávě věrně zobrazují stav majetku a závazků, vlastního kapitálu, finanční situaci a výsledek hospodaření

⁸⁶ SEDLÁČEK, J. *Základy auditu*. 2. vyd. Brno : Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, Katedra financí, 2011. ISBN 80-210-4168-4. Str. 72-79.

⁸⁷ SCHRÁNIL, P.; TVRDOŇ, J. *Externí a interní auditing*. 1. vyd. Praha : Vysoká škola finanční a správní, 2010. ISBN 978-80-7408-042-5. Str. 12.

⁸⁸ SEDLÁČEK, J. *Základy auditu*. 2. vyd. Brno : Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, Katedra financí, 2011. ISBN 80-210-4168-4. Str. 84-87.

účetní jednotky, a zda je účetnictví vedeno úplně, správně a průkazně.⁸⁹ Výrok auditora může nabývat několika podob, a to:

- výrok bez výhrad,
- zdůraznění skutečnosti,
- výrok s výhradou,
- záporný výrok,
- odmítnutí výroku.

Blíže se použitím výroků v různých případech zabývá další podkapitola.

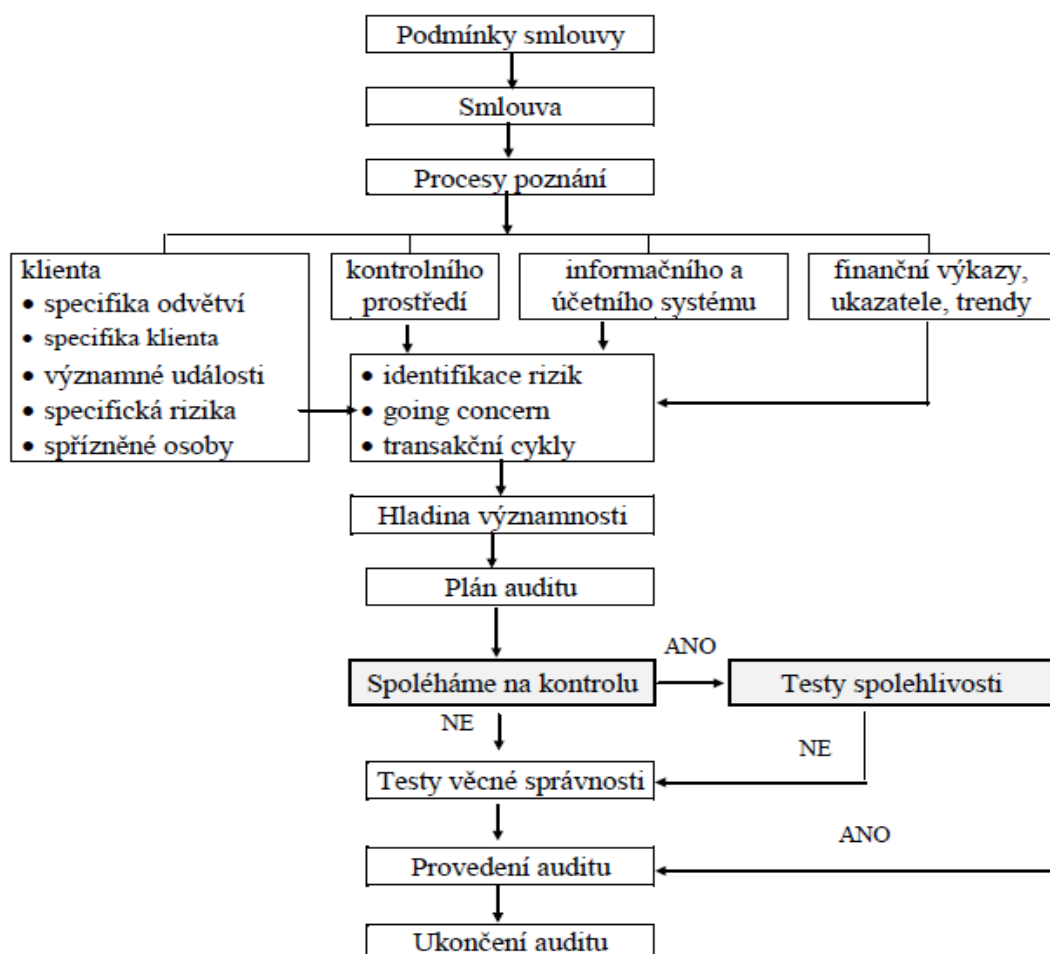
V rámci všech čtyř zmíněných kroků vedou auditoři o průběhu své činnosti *spis* – neboli pracovní materiály dokumentující vykonanou práci, důkazní informace a dosažené závěry. Po celou dobu provádění auditu je spis majetkem auditora, stejně tak mu zůstává po skončení auditu. Formu a obsah spisu vymezuje mezinárodní standard ISA 230 – „Dokumentace auditu“. Auditor má povinnost spis archivovat po dobu minimálně 10 let. Spis uchovává informace důležité pro audit v příštích letech a umožňuje posouzení dostatečné podloženosti přijatých závěrů.⁹⁰

Přehledněji zmíněný postup ukazuje schéma umístěné na následující stránce.

⁸⁹ DVOŘÁČEK, J.. *Interní audit a kontrola*. 2. přepracované a doplněné vydání. Praha : C. H. Beck, 2003. ISBN 80-7179-805-3. Str. 19.

⁹⁰ SEDLÁČEK, J. *Základy auditu*. 2. vyd. Brno : Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, Katedra financí, 2011. ISBN 80-210-4168-4. Str. 52-53.

Obrázek 3: Schéma procesu auditu



Zdroj: Sedláček, J. *Základy auditu*. Str. 52.

2.4.4.1 Varianty výroků auditora

- a) Výrok bez výhrad
- auditor jej vydává, pokud došel k závěru, že účetní závěrka ve všech významných ohledech věrně zobrazuje majetek, závazky, vlastní kapitál a výsledek hospodaření klienta v souladu s účetními předpisy; dále nebyly zjištěny nedostatky poukazující na to, že účetnictví není vedeno ve všech významných ohledech úplně, správně a průkazným způsobem; byly posouzeny změny účetních zásad a jejich použití; a platí, že všechny významné skutečnosti byly zveřejněny v příloze tvořící součást účetní závěrky odpovídajícím způsobem;
 - může být modifikován doplněním odstavce za výrokem - zdůrazňujícího skutečnost, která ovlivňuje účetní závěrku a je podrobněji popsána v příloze – například z důvodu existence významné nejistoty související s okolností, jejíž důsledky jsou závislé na rozhodnutích nebo událostech, které klient nemá pod přímou kontrolou, avšak mohou ovlivnit účetní závěrku (příkladem významné nejistoty může být vznik soudního sporu, jehož výsledky a dopad na závazky klienta nelze odhadnout).⁹¹

⁹¹ SEDLÁČEK, J. *Základy auditu*. 2. vyd. Brno : Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, Katedra financí, 2011. ISBN 80-210-4168-4. Str. 88.

b) Výrok s výhradou

- auditor vydává výrok s výhradou v případech, kdy existují okolnosti, jejichž vliv na účetní závěrku je nebo může být významný – auditor je omezen v rozsahu své činnosti, například znemožněním přístupu k potřebným informacím atd. – v tomto případě auditor ve zprávě popíše omezení rozsahu i s popisem úprav účetní závěrky, které by vznikly při nerealizování omezení;
- výrok s výhradou je obsahem auditorské zprávy i tehdy, pokud se vyskytnou významné neshody s vedením klienta o správnosti či vhodnosti zvolených účetních postupů a metod jejich aplikace nebo přiměřenosti údajů v účetní závěrce.⁹²

c) Odmítnutí výroku

- odmítnutí výroku - což neznamená, že by auditor nenapsal zprávu a nevydal výrok - volí auditor, pokud je dopad omezení rozsahu auditu natolik zásadní, že auditor nemůže vyjádřit svůj názor na věrné a pravdivé zobrazení skutečnosti v účetní závěrce, protože nebyl schopen získat dostatečné důkazní informace. Auditor uvádí i veškeré podstatné důvody, jež jej vedly k odmítnutí výroku, a to včetně vyčíslení finančního rozsahu změny v hospodářském výsledku a vlastním kapitálem auditovaného.⁹³

d) Záporný výrok

- záporný výrok zvolí auditoři v těch případech, kdy je nesouhlas s vedením klienta natolik zásadní, že má velmi závažný vliv na finanční výkazy společnosti. Opět auditor uvádí důvody, které jej vedly k vydání tohoto druhu výroku včetně kvantifikace možného dopadu chyb, omylů a nesprávností na účetní závěrku.⁹⁴

2.4.5 Auditorské riziko

Je zřejmé, že není v silách auditora získat absolutní jistotu o správnosti účetní závěrky, ale musí získat přiměřenou jistotu, že účetní závěrka jako celek neobsahuje významnou (materiální) nesprávnost, jejíž příčinou může být podvod nebo chyba. S tím souvisí auditorské riziko, tedy riziko, že auditor vydá k významně (materiálně) zkreslené účetní závěrce nesprávný výrok. Toto riziko je závislé na riziku významné (materiální) nesprávnosti a na zjišťovacím riziku.⁹⁵ První ze zmíněných, tedy riziko významné (materiální) nesprávnosti, je rizikem, že účetní závěrka je významně (materiálně) zkreslena již před zahájením auditu v důsledku:

- přirozeného rizika – náchylnost určitého tvrzení k nesprávnosti, která by při nezohlednění souvisejících kontrol mohla být významná (materiální),
nebo

⁹² SEDLÁČEK, J. *Základy auditu*. 2. vyd. Brno : Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, Katedra financí, 2011. ISBN 80-210-4168-4. Str. 89.

⁹³ SEDLÁČEK, J. *Základy auditu*. 2. vyd. Brno : Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, Katedra financí, 2011. ISBN 80-210-4168-4. Str. 89.

⁹⁴ SEDLÁČEK, J. *Základy auditu*. 2. vyd. Brno : Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, Katedra financí, 2011. ISBN 80-210-4168-4. Str. 89-90.

⁹⁵ SCHRÁNIL, P.; TVRDOŇ, J. *Externí a interní auditing*. 1. vyd. Praha : Vysoká škola finanční a správní, 2010. ISBN 978-80-7408-042-5. Str. 15.

- kontrolního rizika – riziko, že vnitřní kontrolní systém účetní jednotky včas nezabrání, neodhalí nebo neopraví nesprávnost.⁹⁶

Druhé z uvedených, zjišťovací riziko, představuje riziko, že při postupech prováděných auditorem nedojde k odhalení významné nesprávnosti v zůstatku účtu či účetní operaci.⁹⁷

2.4.6 Etické principy auditora

Dvěma zřejmě nejdůležitějšími zásadami auditora při externím auditu jsou:

- nezávislost – tím, že má vysoký vliv na důvěryhodnost této profese, auditor tedy musí být zcela nezávislý na dané společnosti i jeho vedoucích pracovnících;
- mlčenlivost - auditor je také povinen zachovávat mlčenlivost o všem, co se dozvěděl při výkonu své práce a co není veřejně známo, a to i po ukončení spolupráce. Je zakázáno, aby auditor využil těchto informací pro vlastní prospěch, k vlastnímu obohacení nebo obohacení třetích osob. Povinnosti mlčenlivosti však může být auditor zbaven KAČR nebo auditovanou účetní jednotkou.⁹⁸

K dalším etickým požadavkům, které je auditor při výkonu své funkce povinen dodržet podle zákona o auditorech, patří mimo jiné:

- odborný úsudek, který si auditor musí neustále udržovat – sledovat změny ekonomického prostředí a změny v právních předpisech;
- zákaz spojování úplaty za činnost auditora s poskytováním doplňkových služeb auditované osobě nebo jejího podmiňování dalšími skutečnostmi;
- zákaz činnosti auditora například u účetních jednotek, kde je ve vlastnickém, členském, pracovním, obchodním, finančním nebo obdobném vztahu či kde je členem volených nebo jmenovaných orgánů; kde je správcem konkurzní podstaty, likvidátorem, kde vede sám nebo osoba jemu blízká účetnictví; auditor nesmí být ani osobou blízkou osobám, které jsou společníkem, statutárním orgánem, členem statutárních nebo dozorčích orgánů účetní jednotky;
- profesní skepticismus – znamená, že auditor je povinen plánovat a provádět audit vzhledem k faktu, že mohou existovat okolnosti, v rámci kterých bude účetní závěrka významným (materiálním) způsobem zkreslena;⁹⁹
- provádění auditu v souladu se standardy – povinností auditora je dodržovat veškeré standardy, jež jsou relevantní pro daný audit – tedy veškeré účinné standardy upravující existující okolnosti u daného auditu.¹⁰⁰

⁹⁶ SCHRÁNIL, P.; TVRDOŇ, J. *Externí a interní auditing*. 1. vyd. Praha : Vysoká škola finanční a správní, 2010. ISBN 978-80-7408-042-5. Str. 20.

⁹⁷ FLORIÁN, Z. *Účetní auditing*. 1. vyd. České Budějovice : Jihočeská univerzita, 2001. ISBN 80-7040-476-0. Str. 36.

⁹⁸ SCHRÁNIL, P.; TVRDOŇ, J. *Externí a interní auditing*. 1. vyd. Praha : Vysoká škola finanční a správní, 2010. ISBN 978-80-7408-042-5. Str. 30.

⁹⁹ SCHRÁNIL, P.; TVRDOŇ, J. *Externí a interní auditing*. 1. vyd. Praha : Vysoká škola finanční a správní, 2010. ISBN 978-80-7408-042-5. Str. 21.

¹⁰⁰ SEDLÁČEK, J. *Základy auditu*. 2. vyd. Brno : Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, Katedra financí, 2011. ISBN 80-210-4168-4. Str. 41-42.

2.4.7 Komora auditorů České republiky

KAČR je samosprávná organizace, která vznikla za účelem správy auditorské profese na území České republiky. K funkcím, které vykonává, patří především:

- vedení seznamu auditorů, auditorských společností, asistentů auditora a registru hostujících auditorů,
- organizace auditorských zkoušek,
- návrh členů zkušební komise Radě pro veřejný dohled nad auditem,
- vydání auditorského oprávnění,
- kontrola provádění auditorské činnosti a dodržování zákonných ustanovení,
- vydání národní auditorské směrnice v souladu s obecně závaznými právními předpisy a mezinárodními auditorskými standardy,
- vydání vnitřních profesních předpisů Komory, kterými jsou zejména Statut, Jednací řád sněmu, Volební řád sněmu, Zkušební řád, Příspěvkový řád, Dozorčí řád, Kárný řád, Etický kodex, Vnitřní předpis pro kontinuální profesní vzdělávání auditorů, Směrnice pro odbornou praxi asistentů,
- rozhodnutí o dočasném nebo trvalém zákazu auditorské činnosti,
- zajištění vzdělávacích akcí jako přípravy na složení auditorské zkoušky,
- organizace vzdělávání pro auditory, asistenty auditora a pro odbornou veřejnost,
- vydání časopisu Auditor a odborné příručky pro auditory.¹⁰¹

Protože KAČR spravuje také seznam auditorů a auditorských společností, zajímalo mě, kolik jich v České republice působí a dle údajů ze dne 17. 1. 2012 to bylo 1294 statutárních auditorů a 362 auditorských společností.¹⁰²

2.4.7.1 Auditorské oprávnění

Důležitým úkolem KAČR je, že na žádost vydává auditorské oprávnění a provádí zápis do seznamu auditorů, a to fyzické osobě, která:

- a) má vysokoškolské vzdělání v rámci akreditovaného bakalářského či magisterského programu, jež má vztah k ekonomice, nebo dokončila studium, uznané členským státem jako součást vysokoškolského systému s dokončením poskytujícím vysokoškolskou kvalifikaci,
- b) je způsobilá k právním úkonům,
- c) je bezúhonná,
- d) absolvovala nejméně po dobu 3 let odbornou praxi v právním poměru jako asistent auditora nebo v rámci obdobné pracovní pozice v jiném členském státě v rozsahu

¹⁰¹ KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *O Komoře auditorů*. [online] [cit. 2012-01-20]. Dostupný z WWW: <<http://www.kacr.cz/Article.asp?nDepartmentID=16&nArticleID=9&nLanguageID=1>>.

¹⁰² KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Seznam auditorů*. [online] [cit. 2012-01-17]. Dostupný z WWW: <http://www.kacr.cz/search_advanced.asp?sAction=sActionResults&sBool=and&nLanguageID=1&nDepartmentID=138&nSearchCount=&nAbsolutePage=1&sSearchId_38=NE&sSearchId_4=&sSearchId_1=&sSearchId_10=&sSearchId_11=&sSearchId_39=zapsani>.

KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. *Seznam auditorských společností*. [online] [cit. 2012-01-17]. Dostupný z WWW: <http://www.kacr.cz/search_advanced.asp?sAction=sActionResults&sBool=and&nLanguageID=1&nDepartmentID=139&nSearchCount=&nAbsolutePage=1&sSearchId_38=ANO&sSearchId_4=&sSearchId_24=&sSearchId_10=&sSearchId_11=&sSearchId_39=zapsani>.

alespoň 35 hodin týdně (nebo po dobu ekvivalentní době 3 let, pokud byla praxe týdně v kratším rozsahu),

- e) nesmí vykonávat další výdělečnou činnost s charakterem podnikání, dotýkající se přímo jeho auditorské činnosti (takovou překážkou však není například správa vlastního majetku; členství v dozorčím orgánu účetní jednotky; vědecká, pedagogická, literární či umělecká činnost; vedení účetnictví nebo provozování ekonomické, poradenské a organizační činnosti podle jiného právního předpisu; daňové poradenství podle jiného právního předpisu; výkon funkce insolvenčního správce, hostujícího insolvenčního správce, zástupce insolvenčního správce, zvláštního insolvenčního správce nebo likvidátora podle jiných předpisů),
- f) složila auditorskou zkoušku,
- g) nebyla během posledních 10 let vyškrtnuta ze seznamu auditorů nebo jí nebylo odebráno osvědčení v souvislosti s uložením kárného opatření, nebo jí nebyl ve lhůtě 10 let trvale zakázán výkon auditorské činnosti,
- h) uhradila povinné poplatky,
- i) nemá nedoplatek na daních nebo odvodech, poplatcích, úhradách, pokutách a penále, včetně nákladů na řízení, které vybírají a vymáhají územní finanční orgány podle zvláštního předpisu,
- j) nemá nedoplatek na pojistném a na penále u veřejného zdravotního pojištění nebo u sociálního zabezpečení příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, s výjimkou případů, kdy bylo povoleno splácení ve splátkách a není v tomto splácení v prodlení,
- k) složila slib auditora.¹⁰³

Slib auditora zní takto: „*Slibuji na svou čest a svědomí, že při provádění auditorské činnosti budu dodržovat právní řád, vnitřní předpisy komory auditorů České republiky a auditorské standardy, ctít etiku auditorské profese a dodržovat povinnost mlčenlivosti.*“¹⁰⁴

Výše zmíněná auditorská zkouška je zkouškou odborné způsobilosti a skládá se z několika částí, kterými jsou:

- všeobecná účetní teorie a zásady,
- právní požadavky a standardy vztahující se k přípravě účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky,
- mezinárodní účetní standardy,
- finanční analýza,
- nákladové a manažerské účetnictví,
- řízení rizik a vnitřní kontrola,
- provádění povinného auditu a profesní znalosti,
- právní požadavky a profesní standardy vztahující se k povinnému auditu a statutárním auditorům,
- mezinárodní auditorské standardy a další auditorské standardy vydané KAČR,

¹⁰³ SCHRÁNIL, P.; TVRDONĚ, J. *Externí a interní auditing*. 1. vyd. Praha : Vysoká škola finanční a správní, 2010. ISBN 978-80-7408-042-5. Str. 24-26.

¹⁰⁴ SCHRÁNIL, P.; TVRDONĚ, J. *Externí a interní auditing*. 1. vyd. Praha : Vysoká škola finanční a správní, 2010. ISBN 978-80-7408-042-5. Str. 25.

- profesní etika a nezávislost.

Obsah zkoušky tvoří tyto obory:

- právo, správa a řízení obchodních společností,
- insolvenční právo,
- finanční právo,
- občanské a obchodní právo,
- pracovní právo, právo sociálního zabezpečení,
- informační a výpočetní systémy,
- podniková, všeobecná a finanční ekonomie,
- matematika a statistika,
- zásady finančního řízení podniku.

Termíny těchto zkoušek a způsob jejich hodnocení jsou dány zákonem.

Zároveň platí, že povinností statutárních auditorů je průběžné vzdělávání, vedoucí ke zvýšení jejich teoretických a profesních znalostí – prostřednictvím účasti v programu průběžného vzdělávání, jehož rozsah stanovuje KAČR na max. 60 hodin za rok.¹⁰⁵

2.4.8 Rada pro veřejný dohled nad auditem

Rada je pověřena dohledem nad činností KAČR. Je nezávislým orgánem na auditorské i účetní profesi. Sídlem této instituce je Praha. Cílem působení Rady je zvýšení důvěryhodnosti především auditorské profese, ale také účetních jednotek, které podléhají povinnosti ověření jejich účetní závěrky auditorem, a to pro domácí i zahraniční investory, širokou veřejnost i státní instituce. Kromě tohoto cíle se orgán Rady snaží také zabezpečit efektivní spolupráci s orgány dohledu nad auditorskými činnostmi v rámci Evropské unie i mimo ni.¹⁰⁶

2.4.9 Forenzní audit

Externí auditoři mohou také poskytovat služby v oblasti forenzního auditu, který zahrnuje tyto postupy:

- šetření ze zpronevěry, zjištění zmizelých finančních obnosů, určení individuálních viníků a stanovení opatření nutných k prevenci,
- nalezení a znovuzískání majetku (včetně mezinárodní spolupráce) zpronevěřeného důsledkem podvodu či jiné činnosti,
- šetření jménem vlád a správních orgánů,
- zpracování a přezkoumání pojistných nároků,
- zkoumání původu, minulosti, finančních aktivit, obchodních kontaktů jednotlivých osob.¹⁰⁷

¹⁰⁵ SCHRÁNIL, P.; TVRDOŇ, J. *Externí a interní auditing*. 1. vyd. Praha : Vysoká škola finanční a správní, 2010. ISBN 978-80-7408-042-5. Str. 26.

¹⁰⁶ Rada pro veřejný dohled nad auditem. [online] [cit. 2012-01-16]. Dostupný z WWW: <<http://www.radaproaudit.cz/>>.

¹⁰⁷ SCHRÁNIL, P.; TVRDOŇ, J. *Externí a interní auditing*. 1. vyd. Praha : Vysoká škola finanční a správní, 2010. ISBN 978-80-7408-042-5. Str. 22.

Zároveň se externí auditor může podílet na vymáhání ztrát, vyhledávání zpronevřené majetku, může působit jako soudní znalec v disciplinárním či trestním řízení. V prevenci proti těmto podvodům externí audit často spolupracuje s interním auditem.

Podnětem k provedení forenzního auditu bývá často obvinění z podvodu, které vychází z externího nebo interního zdroje podniku. Například externí statutární auditor posuzující správnost, úplnost a věrné zobrazení účetní závěrky identifikuje nějaké signály svědčící o podvodu, které je třeba vyšetřit. Poptávka po forenzním auditu je v současnosti vysoká, protože velikost i komplikovanost podvodů, s nimiž se obchodní společnosti i státní organizace potýkají, stále roste. Forenzní auditoři mají možnost (nikoli povinnost) se v této oblasti odborně vzdělávat prostřednictvím Asociace certifikovaných vyšetřovatelů podvodů (ACFE – Association of Certified Fraud Examiners). Tato organizace má aktuálně pobočky ve více než 30 zemích, 55 tisíc členů – z toho pouze přes 40 v České republice.¹⁰⁸

Podle nejrozsáhlejší studie tohoto druhu – Celosvětového průzkumu hospodářské kriminality 2011, provedené společností PricewaterhouseCoopers, se stalo 29 % společností v České republice obětí hospodářské kriminality. Nutno podotknout, že celosvětový průměr sice dosahuje 34 %, ale od roku 2009 se jedná o nárůst o pět procentních bodů. Studie se účastnilo 3877 respondentů, z toho 84 zástupců předních českých společností. Nejčastějším typem podvodu je na prvním místě majetková zpronevěra (75 %) a na druhém místě účetní podvody (21 %) a korupce a uplácení (21 %). Přitom ve většině případů jsou podvody páčány interními pachateli. Studie zároveň také poukazuje na rostoucí riziko počítačové kriminality, která je v současnosti čtvrtým nejčastějším typem podvodu. Těmto podvodům lze však částečně předcházet pomocí systémů řízení rizik a interního auditu. Jejich použití je pro podniky levnější než následné náklady spojené s podvodem a provázející také poškození dobrého jména společnosti a zhoršení morálky zaměstnanců.¹⁰⁹

Vzhledem k tomu, že k různým typům podvodů může dojít na všech úrovních ve společnosti, je důležité vhodné nastavení řídicích a kontrolních mechanismů, za což je odpovědný management společnosti a jejichž podcenění zvyšuje příležitost pro výskyt podvodů. Zatímco externí auditoři se zaměřují na údaje ve finančních výkazech, interní auditoři mají lepší pozici, protože jsou ve společnosti trvale přítomni a podvodům předcházejí vyhodnocováním efektivnosti interních řídicích a kontrolních mechanismů. V souvislosti s externím auditem se příležitost často může naskytnout, pokud pachatel ví, jaké postupy auditor provádí a zaměří se tedy například na nekontrolované transakce.¹¹⁰

¹⁰⁸ PELÁK, J. Forenzní služby v ČR. *AUDITOR*, ročník XVIII, č. 9, 2011. ISSN 1210-9096. Str. 27-29. Rozhovor se Zacharym Rosenem.

¹⁰⁹ PricewaterhouseCoopers Česká republika, s.r.o. *Celosvětový průzkum hospodářské kriminality, prosinec 2011*. [online] [2012-02-07]. Dostupný z WWW: <http://www.pwc.com/cz/en/hospodarska-kriminalita/assets/Crime_survey_CR_czech_ele.pdf>.

¹¹⁰ *Interní audit a podvod*. 1. vyd. Praha : Český institut interních auditorů, o.s., 2011. ISBN 80-86689-45-X. Str. 12, 16.

3 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI ISAN RADIÁTORY S.R.O.

„Teplo, které má tvar“ – je slogan charakterizující základní myšlenku společnosti ISAN Radiátory s.r.o., jejíž nabídku tvoří bohatý sortiment konvektorů a radiátorů. Co se týče koupelnových trubkových radiátorů, je ISAN Radiátory s.r.o. největším výrobcem v České republice exportující 90 % své produkce do zahraničí, a to především do zemí Evropské unie.

Pro doplnění základních údajů o analyzované společnosti uvádím, že sídlí v Brně – Zábřovicích, předmětem podnikání je obráběčství, zámečnictví, nástrojařství a výroba, obchod a služby neuvedené v příloze 1 – 3 živnostenského zákona. Základní kapitál společnosti tvoří 13 200 000 Kč. Výrobní činnost společnosti je soustředěna v provozovně v Blansku. ISAN Radiátory s.r.o. aktuálně zaměstnává 232 pracovníků.

ISAN Radiátory s.r.o. je výrobně obchodní společností s převažující výrobou. Nabízený sortiment společnosti zahrnuje koupelnové a designové radiátory, lamelové radiátory, článkové radiátory, radiátory z žebrových trubek, podlahové konvektory, stojánkové konvektory, konvektory s lamelovým výměníkem.

Základní strategií společnosti je nabízet topení do celého domu, každého potenciálního zákazníka by tedy měl ISAN Radiátory s.r.o. alespoň částí nabídky zaujmout. Nabízenými službami se podnik snaží zajistit zákazníkovi komfort, úspory v logistice, široký výběr a řešení na míru. Protože úspěšné společnosti musí být schopné reagovat na nové trendy, ISAN Radiátory s.r.o. se snaží každým rokem představit nové výrobky. S tím ovšem souvisí větší nároky na kapacitu a flexibilitu výroby, i efektivní organizaci.

Prvořadým cílem společnosti je spokojenost zákazníka, proto je výroba řízena systémem ISO 9001:2008 a společnost se také zaměřuje na ekologické zpracování. Správnou funkčnost této normy zajišťuje představitel vedení kvality, který úzce spolupracuje s manažerem jakosti.

3.1 Historie společnosti

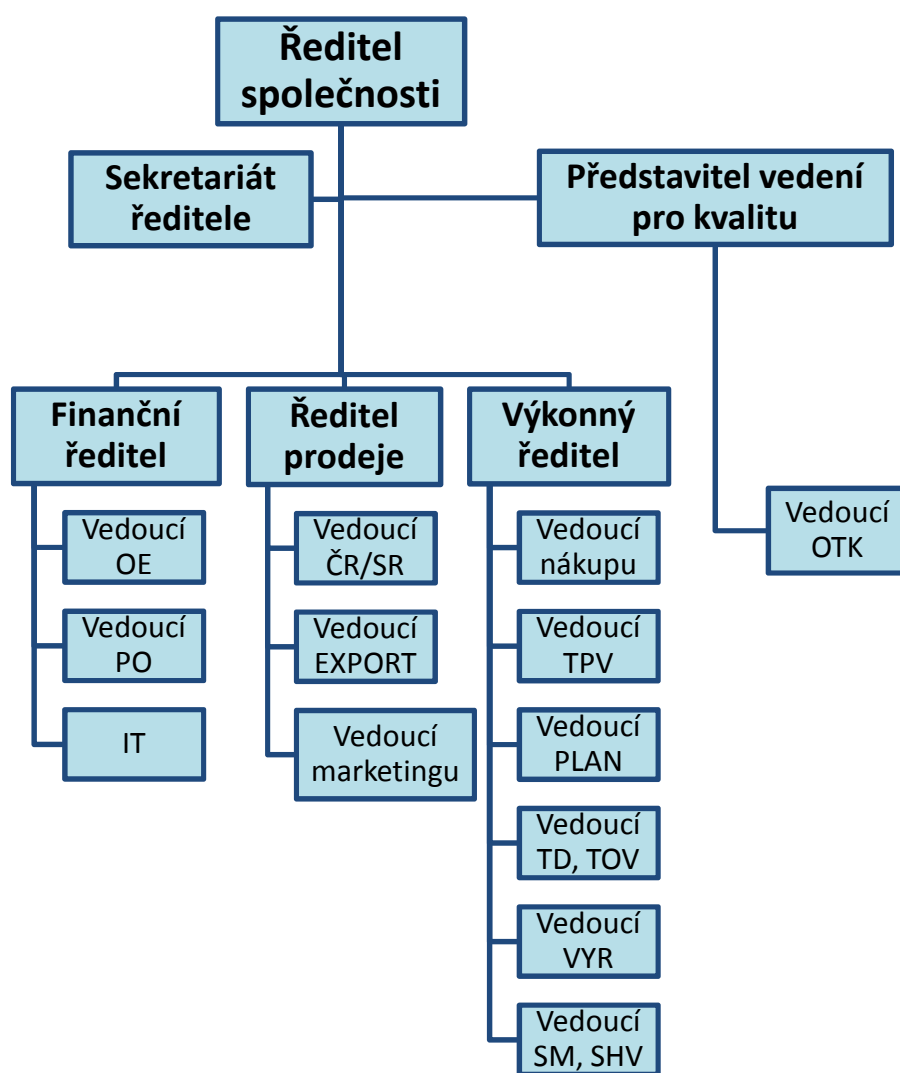
Současný název ISAN Radiátory s.r.o. vznikl až 1. června 2006, počátky společnosti však byly položeny již v roce 1953, kdy v Blansku vzniklo výrobní družstvo Univa zabývající se sklářskou a textilní výrobou. Postupem času byla k těmto činnostem přidružena kovovýroba a došlo tak k zaměření na výrobu radiátorů. Dalším důležitým mezníkem ve vývoji společnosti byl rok 1973, kdy došlo k otevření nové továrny a s tím souvisejícímu nárůstu výroby radiátorů. V roce 1992, kdy továrna přešla do soukromých rukou, se stala výroba radiátorů již jedinou činností podniku. Pro společnost byl také důležitý rok 2003, v němž došlo ke sloučení Univy s obchodní společností AMTEX, čímž vznikl nový podnik – AMTEX Radiátory. AMTEX Radiátory s.r.o. se stala také novým vlastníkem firmy OPLTHERM s.r.o. Účelem těchto spojení bylo získání výhodnější pozice v rámci evropských měřítek. Jak už jsem zmínila, v roce 2006 společnost změnila název na ISAN Radiátory s.r.o.

a nyní představuje výrobce s bohatými zkušenostmi, prodávajícího na českém i evropském trhu a zdůrazňujícího design.¹¹¹

3.2 Organizační struktura společnosti

Organizační struktura společnosti prošla během posledních čtyř let významnými změnami, jak dokládá následující schéma, které můžeme srovnat se schématem organizační struktury platné v letech 2008 – 2011, uvedeném v příloze č. 1. Cílem těchto změn bylo především zlepšení řízení podniku a samozřejmě také finanční úspory, které se v období celosvětové krize nevyhnuly ani společnosti ISAN Radiátory s.r.o.

Obrázek 4: Organizační struktura platná od roku 2011



Zdroj: Podnikové materiály

Jednotlivé zkratky uvedené v tomto organizačním schématu jsou vysvětleny v Seznamu použitých zkratek na straně 88.

¹¹¹ Zpracováno dle Výroční zprávy 2010.

Vedení společnosti je v současnosti tvořeno ředitelem společnosti, výkonným ředitelem a finanční ředitelkou.