

Vysoká škola ekonomická v Praze

Diplomová práce

Vysoká škola ekonomická v Praze
Fakulta podnikohospodářská
Studijní obor: Podniková ekonomika a management



Název diplomové práce:

Nástroje a techniky v auditu

Autor diplomové práce:

Bc. Eva Heringová

Vedoucí diplomové práce:

prof. Ing. Jiří Dvořáček, CSc.

P r o h l á š e n í

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma
„Nástroje a techniky v auditu“
vypracovala samostatně s využitím literatury a informací,
na něž odkazuji.

V Praze dne 22. dubna 2013

Eva Heringová

P o d ě k o v á n í

Ráda bych poděkovala kolegům z
KPMG Česká republika Audit, s.r.o. za poskytnutí
informací a také vedoucímu diplomové práce
panu prof. Ing. Jiřímu Dvořáčkovi, CSc. za cenné rady,
připomínky a vedení této práce.

Název diplomové práce:

Nástroje a techniky v auditu

Abstrakt:

Cílem práce je přiblížit čtenáři techniky a nástroje využívané v oboru auditu a poskytnout porovnání jejich využití v interním a externím auditu. V teoretické části jsou uvedeny rozdílné rysy obou auditů, problematika profesní etiky a legislativní rámec oboru. Dále jsou uvedeny nástroje a postupy externího auditu, jeho cíle a podstata. V následující kapitole je stejná problematika zachycena v oblasti interního auditu a závěrem je uvedena spolupráce a porovnání obou auditů.

Praktická část je zaměřena na využití technik v praxi a přínos v podobě zkušeností z praxe. Na skutečných datech vybrané společnosti je demonstrováno použití popsaných technik a metod v praxi v externím a interním auditu. V závěrečné části jsou uvedeny výsledky práce obou auditů, tedy výrok auditora a zpráva interního auditu obsahující návrhy na zlepšení v auditovaných oblastech.

Klíčová slova:

Externí audit, interní audit, nástroje a techniky

Title of the Master's Thesis:

Tools and techniques in audit

Abstract:

The goal of the thesis is to explain tools and techniques used in the field of audit and compare their use in the context of internal and external audit. The theoretical part states firstly different features of both types of audit, issues of professional ethics and legal framework. Next, tools and methods of external audit are stated, as well as its goals and nature. In the subsequent chapter, the same aspects are explained for internal audit and finally, we discuss the cooperation between and comparison of the two types of audits.

The practical section is focused on usage of the techniques in practice and their benefit in the form of practical experience. Real company data are used to demonstrate usage of the described techniques in practice in external and internal audit. In the final chapter, comparison of the results of both audits are stated, i.e. the auditor opinion and internal audit report which include suggestions for improvement in the audited fields.

Key words:

External audit, internal audit, tools and techniques

OBSAH

OBSAH	6
1. ÚVOD	8
2. AUDITNÍ RÁMEC	10
2.1. CÍLE, VÝZNAM A PRINCIPY AUDITU	10
2.2. TYPY AUDITU	11
3. PROFESNÍ ETIKA.....	14
3.1. KDO JE PROFESIONÁL	14
3.2. ZÁKONY A PRÁVNÍ REGULACE	15
3.3. PROFESNÍ ETIKA	17
3.4. OSOBNÍ HODNOTY	18
4. PROFESNÍ ORGANIZACE A PŘEDPISY.....	20
4.1. KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY.....	20
4.2. MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÉ STANDARDY	21
4.3. ČESKÝ INSTITUT INTERNÍCH AUDITORŮ	22
4.4. MEZINÁRODNÍ RÁMEC PROFESNÍ PRAXE INTERNÍHO AUDITU.....	23
5. TECHNIKY A POSTUPY EXTERNÍHO AUDITU	25
5.1. PODSTATA EXTERNÍHO AUDITU	25
5.2. CÍLE EXTERNÍHO AUDITU	25
5.3. HLADINA VÝZNAMNOSTI	26
5.4. AUDITNÍ RIZIKO.....	28
5.5. DESIGN A IMPLEMENTACE KONTROL.....	30
5.6. TESTOVÁNÍ PROVOZNÍ EFEKTIVNOSTI KONTROL.....	31
5.7. SUBSTANTIVNÍ TESTOVÁNÍ (TESTOVÁNÍ ZŮSTATKŮ/OBRATŮ)	32
5.8. AUDITNÍ TVRZENÍ (TZV. CEAVOP)	34
5.9. POSTUP EXTERNÍHO AUDITU	36
5.10. TYPY AUDITNÍCH ZPRÁV	37
6. TECHNIKY A POSTUPY INTERNÍHO AUDITU.....	38
6.1. VYMEZENÍ INTERNÍHO AUDITU	38
6.2. ZAČLENĚNÍ ÚTVARU INTERNÍHO AUDITU	38
6.3. RIZIKO V INTERNÍM AUDITU	39
6.4. VNITŘNÍ KONTROLA.....	41
6.5. TECHNIKY POUŽÍVANÉ V INTERNÍM AUDITU.....	43
6.6. POSTUP INTERNÍHO AUDITU	45
6.7. ZPRÁVA INTERNÍHO AUDITU.....	47

6.8.	AUDIT FINANČNÍ SITUACE	47
7.	SPOLUPRÁCE INTERNÍHO A EXTERNÍHO AUDITU	51
7.1.	SPOLEČNÉ A ROZDÍLNÉ RYSY INTERNÍHO A EXTERNÍHO AUDITU	51
7.2.	POSUZOVÁNÍ PRÁCE INTERNÍHO AUDITU EXTERNÍM AUDITOREM	51
8.	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....	53
9.	EXTERNÍ AUDIT VYBRANÉ SPOLEČNOSTI.....	54
9.1.	POSTUPY PŘED PŘIJETÍM ZAKÁZKY	54
9.2.	SESTAVENÍ PLÁNU AUDITU	56
9.3.	ČINNOSTI SPOJENÉ S POZNÁNÍM KLIENTA – PŘEDAUDIT	57
9.4.	TESTOVÁNÍ – FINÁLNÍ AUDIT	61
9.5.	ZÁVĚR AUDITU A AUDITORSKÁ ZPRÁVA	74
9.6.	VÝROK AUDITORA.....	76
10.	INTERNÍ AUDIT VYBRANÉ SPOLEČNOSTI	77
10.1.	PROCES NÁKUPU ZÁSOB	78
10.2.	PRODEJNÍ PROCES	82
10.3.	AUDIT IT SYSTÉMU	86
10.4.	ZÁVĚRY A ZPRÁVA INTERNÍHO AUDITU	88
10.5.	NÁPRAVNÁ OPATŘENÍ	92
11.	ZÁVĚR.....	94
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	96
	SEZNAM TABULEK A GRAFŮ	98
	SEZNAM PŘÍLOH	100

1. ÚVOD

Mnoho lidí žijících v naší zemi si pod pojmem audit neumí nic konkrétního představit. Ani já jsem ještě před několika lety netušila, co je podstatou této disciplíny. Postupem času jsem však zjistila, že ačkoliv se jedná o poměrně mladou disciplínu, její náplň je velmi bohatá. O něco později jsem nastoupila do poradenské společnosti KPMG a můj zájem o audit se ještě znásobil.

Audit je často považován za kontrolu. Zaměstnanci se obávají, že auditor kontroluje kvalitu jejich práce a především hledá chyby, které by mohl nahlásit vedoucímu. Toto chybné vnímání pak vede nejen k nepochopení přínosu celé práce, ale i k odmítavému postoji k samotné osobě auditora. Povědomí a pochopení této disciplíny se však pomalu zlepšuje a lidé začínají chápat, v čem je pro ně audit přínosný. Obzvláště to platí v současné ekonomické situaci. Ekonomická recese vyvíjí tlak na podnik, který musí na situaci okamžitě reagovat, aby byl vůbec dále schopen přežít. A právě audit mu v cestě za efektivitou pomáhá.

Obor, který není v žádném případě fádní, dělíme do mnoha kategorií a rozlišujeme několik typů. Ať už se jedná o povinný nebo dobrovolný audit, vždy je přidána hodnota pro podnik nenahraditelná. Každý typ je trochu odlišný a úzce specializovaný, takže klientovi poskytne vysokou specializaci a odbornost.

Vzhledem k tomu, že působím v externím auditu již druhým rokem, zvolila jsem si pro svoji diplomovou práci cíl, poskytnout čtenáři shrnutí informací o auditu, vysvětlení rozdílu mezi auditem interním a externím a demonstraci používaných technik v praxi. Protože práce auditu je veřejnosti často skryta a nemá možnost se k průběhu auditu v praxi dostat, v práci reálně ukazují postupy a nástroje používané auditorem v běžné denní praxi.

Cílem této práce je tedy vysvětlit rozdílné i společné rysy interního a externího auditu, porovnání používaných metod, nástrojů, postupů a technik. Demonstrace těchto nástrojů v praxi má čtenáři umožnit lepší orientaci a pochopení práce. Velmi podstatný je přínos z praxe externího auditu v uznávané nadnárodní auditorské společnosti.

Práce je rozdělena do dvou bloků. V první části je vysvětlen teoretický základ pro pochopení a orientaci v části druhé. V kapitolách je postupně vysvětlena podstata auditu, jeho cíle, kategorie a typy. Velmi důležitou kapitolou je pak profesní etika, která hraje v této oblasti významnou roli. Auditor musí být totiž osoba nezávislá a objektivní, aby mohl podat na prověřovanou oblast nezaújatý názor a byl vnímán jako důvěryhodný.

Další kapitoly seznamují čtenáře s profesními organizacemi a legislativním rámcem v České republice. Dvě hlavní kapitoly se věnují technikám samotným v externím a interním auditu. Poslední kapitola v první části nabízí možnosti spolupráce obou oblastí, shrnutí společných a rozdílných rysů a možnost využití výsledků práce interního auditora v externím auditu.

Druhý blok je ukázkou popsané teorie v praxi. Na vybrané společnosti jsou ukázány postupy externího statutárního auditu účetní závěrky za rok 2012 a průběh interního auditu společnosti včetně závěrů a návrhu zlepšovacích opatření. Pro zpracování praktické části byla použita reálná data existujícího českého podniku, jehož název zde však nebude z důvodu citlivosti informací uváděn. Všechny názvy společností i osob jsou pro účely této práce smyšleny a jakákoliv podobnost je pouze náhodná.

Zdroj informací pro zpracování práce jsem čerpala i z podkladů interních školení asistentů auditora KPMG a z podkladů ke studiu mezinárodní kvalifikace certifikovaných účetních ACCA. Jedná se o školící moduly pro studenty kvalifikace i o literaturu ke zkouškám vydanou společností BPP Learning media Ltd. Kvalita i jedinečnost těchto zdrojů přispívá k přidané hodnotě práce. V zájmu zachování autentičnosti cizojazyčných zdrojů, jsou použité grafiky z těchto zdrojů uvedeny v originálním jazyce.

Audit se do jisté míry stává částečně i poradenskou činností z důvodu pomoci v této těžké době podnikům efektivně fungovat a jedine tak dokázat naplnit podstatu podnikání. Proto je práce i odpovědnost auditora za výsledky jeho práce velmi důležitá. I když se jedná o velmi náročnou práci, její náplň je velmi různorodá a tudíž zajímavá a přínosná i pro samotného auditora. A její přínos je nezpochybnitelný.

2. AUDITNÍ RÁMEC

2.1. CÍLE, VÝZNAM A PRINCIPY AUDITU

V roce 1917 byl v USA na žádost Federální komise pro obchod připraven a vydán bulletin, který pod titulem „Jednotné účetnictví: prozatímní návrh předkládaný Sborem pro Federální rezervní systém“ publikoval první úpravu auditu. V dalších letech následovaly revize vedoucí k vydání Zákonu o burzách cenných papírů v roce 1934, který představuje dnešní požadavky na audit účetních výkazů ve Spojených státech.

Již od poloviny 19. století dochází v návaznosti na rozvoj obchodu a nárůst účetních informací k rozvoji auditu. Potřeba ověření prezentovaných informací v průběhu času narůstala a v dnešní době je audit upraven mnoha zákony ve většině zemí světa.

Česká republika si na rozvoj auditorského oboru musela počkat až do roku 1989, kdy možnost volného podnikání vyvolala potřebu kontroly spolehlivosti dat. Pojem audit však ještě stále není v naší zemi dostatečně známý a zažitý. Lidé mají často zkreslenou představu o této činnosti i auditorech samotných.

2.1.1. Definice a cíl auditu

Auditing je systematický proces objektivního získávání a vyhodnocování důkazů týkajících se informací o ekonomických činnostech a událostech s cílem zjistit míru souladu mezi těmito informacemi a stanovenými kritérii a sdělit výsledky zainteresovaným zájemcům. (Ricchiute, 1994)

Jak definice Výboru pro základní zásady auditu uvádí, jedná se o proces získávání informací, jejich vyhodnocení i sdělování. Auditor tedy získává informace ekonomického i neekonomického charakteru, ověřuje jejich platnost i relevanci, aby na základě těchto relevantních údajů mohl naplnit cíl auditu.

Cílem auditu jako vědní disciplíny rozumíme vypracování závěrů ohledně souladu mezi získanými ověřenými informacemi a stanovenými kritérii. Těmito kritérii mohou být v rámci interního auditu různé ukazatele dle druhu prováděného auditu. V externím auditu je kritériem materialita, na základě které auditor vyslovuje svůj názor, zda účetní výkazy poskytují poctivý a věrný obraz skutečnosti. Více se těmito kritérii budeme zabývat v následujících kapitolách.

2.1.2. Význam a přínosy auditu

Mezi veřejností je audit vnímán jako určitá kontrola jejich práce a z toho poté plyne negativní vnímání této profese. Audit však nehledá chyby jednotlivých pracovníků, nýbrž pracuje na úrovni celé jednotky. Hlavním přínosem jsou tedy zjištění, která mohou pomoci podniku v mnoha ohledech jako je zvýšení efektivnosti, úspora výdajů či možnost získání dalšího kapitálu.

Interní audit funguje čistě pouze pro management za účelem zlepšení chodu podniku. Externí audit svým výrokem přináší určitou míru jistoty pro uživatele externích výkazů. Audit jako takový má tedy přínos jak pro podnik, tak pro širší veřejnost. Externí auditoři však na základě svých zjištění mohou jako přidanou hodnotu poskytnout vedení podniku návrhy na zlepšení. Uvedení těchto zlepšení do praxe již však nekontrolují, nejedná-li se o zásadnější pochybení v účetních nebo provozních procesech.

2.2. TYPY AUDITU

Základní členění dle funkčnosti dělí audit do dvou základních kategorií:

- Interní audit
- Externí audit

Toto členění rozlišuje audit nikoliv dle toho, kdo práci vykonává (jak je často chybně chápáno mezi veřejností), avšak dle toho, kdo zejména využívá výstupy práce. Zpráva interního auditu je určena pro vedení společnosti, která ji může využít pro zvýšení efektivnosti podniku a činností. Oproti tomu auditní výrok externího auditu je prvotně určen pro externí uživatele jako investory, banky či mateřské společnosti a slouží k ověření, zda finanční výkazy společnosti věrně a poctivě zobrazují obraz skutečnosti. Rozdílu mezi těmito dvěma kategoriemi se budeme podrobně věnovat v následujících kapitolách.

Dělení dle časového hlediska na:

- Řádný audit
- Mimořádný audit

nám umožňuje vnímat četnost provádění auditní práce. Řádný nebo též roční audit se zpravidla opakuje na roční bázi, přičemž mimořádný audit se provádí při zvláštních událostech i mimo roční cyklus. Jedná se například o audit při založení či zániku společnosti, při zjištění závažných skutečností (např. pro audit kvality to mohou být četné stížnosti zákazníků), pro ověření účinnosti nápravných opatření apod.¹

Dle šíře záběru dělíme audit na:

- Komplexní audit
- Selektivní audit

Na příkladu interního auditu se komplexní rozsah bude týkat všech částí a oddělení podniku, kdežto selektivní bude zaměřen pouze na jednu část (etický audit, personální audit...).

Pro dělení dle charakteru předmětu auditu můžeme uvést dlouhý výčet možností. Jedná se o podstatu, které se audit týká. V následujícím rozdělení jsou uvedeny nejčastější druhy auditu. S

¹ Mimořádný interní audit nařídil např. rektor Západočeské univerzity v Plzni

některými se v práci setkáme v dalších kapitolách, jiné jsou uvedeny pro představu o obsáhlosti a možnostech auditu.

- Finanční audit

Jedná se o audit finančních výkazů společnosti a je předmětem i interního ale především externího auditu. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví vymezuje v §20 povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem pro společnost, které splňují podmínky uvedené v tomto paragrafu (více kapitola 5 této práce).

- Audit operací (provozní audit)

Tento typ auditu se týká vykonávaných činností. Je spojen s řešením problému a má tedy za úkol vyústit v návrh opatření. Předmětem zkoumání a zlepšování je především efektivnost a hospodárnost, auditor se proto musí zaměřit na otázku, jak lze danou operaci vykonávat lépe. Jedná se o velmi komplexní druh, protože se zaměřuje na vše, co je v podniku možné auditovat. (Dvořáček, 2005, str. 6)

- Inspekční (dodržovací) audit

Jedná se o druh kontroly, pomocí níž auditor zjišťuje, zda používaný systém odpovídá zaznamenávanému nebo vedením společnosti předepsanému systému. Zahrnuje tedy jakýkoliv audit, který prokazuje, že daná pravidla jsou dodržována. (Florián, 2001, str. 10)

- Manažerský (personální) audit

Často je využíván při podnikových transformacích či změnách podnikového vlastnictví jako nástroj strategického řízení. O manažerském auditu mluvíme, pokud je pozornost věnována předpokladům manažerského týmu, jako o personálním pokud se zaměřuje na širší okruh podnikových zaměstnanců. Je používán jako nástroj posouzení hodnocení odborných schopností a předpokladů osob v důležitých pozicích firmy, a to na základě určitého standardu či v porovnání s jinými (konkurenčními) podniky. (Urban, 2005)

- Forenzní audit

Audit zaměřen na odhalování podvodů, neetického obchodního nebo finančního jednání, zpronevěr či účetních podvodů. Zahrnuje audit účetních výkazů, obchodních dokumentů, vnitřních směrnic společnosti, výběrových řízení, finančních transakcí a dalších relevantních oblastí.

- Ekologický audit

Vznikl na základě problémů se znečišťováním životního prostředí průmyslovými činnostmi firem. Jeho cílem je vyhodnocování účinnosti postupů vedoucích k ochraně

životního prostředí a slouží pro posouzení firmy z hlediska dodržování předpisů a zákonů o ochraně životního prostředí.

- Energetický audit

Jeho výsledkem jsou informace o způsobu využívání energie v budovách a energetickém hospodářství a jeho součástí je také návrh opatření pro dosažení energetických úspor. Zákon č. 406/2000 Sb. O hospodaření energií vymezuje subjekty s povinností energetického auditu.

- Audit jakosti

Předmětem auditu jakosti jsou finální výstupy se zaměřením na podmínky a realizaci jednotlivých etap výroby a stádií výrobku, zvyšování užitečných vlastností, zajištění bezvadnosti výrobků a služeb.

- Strategický audit
- Organizační audit
- Marketingový audit
- Audit informačních systémů
- Právní audit
- Etický audit
- A další

3. PROFESNÍ ETIKA

V auditní praxi je velmi důležitá osoba auditora. Auditovaná společnost mu poskytuje velmi citlivé informace a očekává profesionální přístup. Do jisté míry může společnost najít oporu v zákonech, které upravují povinnosti osoby auditora. V tomto oboru by však již nemělo platit, že co není zákonem zakázáno, je povoleno. Právě proto jsou zaváděny etické kodexy, které upravují standardy chování, které by měl auditor dodržovat. Porušení těchto etických standardů by mohlo mít zničující dopad na podnik a i když jeho dodržování nemůže být vymáháno trestně, má porušení často drtivý dopad i na samotného auditora.

Při rozhodování o svém chování tak auditor musí aplikovat jisté filtry. V první řadě se rozhoduje na základě právního prostředí, zda je dané chování zákonem vyžadováno, povoleno či zakázáno. Pokud se jedná o činnost v mezích zákona, dojde na filtr etického kodexu. Ten pomůže auditorovi rozhodnout, zda daný počín je etický či nikoliv. Pokud dojde k závěru, že dané chování není protizákonné ani neetické, uskutečnění závisí již pouze na jeho osobních hodnotách. Aplikuje tedy filtr třetí.

Tuto problematiku názorně vystihuje následující grafika.

GRAFIKA 1: APLIKACE ROZHODOVACÍCH FILTRŮ



Zdroj: ACCA Foundation in professionalism online školicí modul pro studenty

V této kapitole se zaměřím na detailnější vysvětlení jednotlivých úrovní rozhodování auditora o svém chování a vysvětlím, jaké vlivy působí proti správnosti rozhodování a jak jim předcházet.

3.1. KDO JE PROFESIONÁL

Je zřejmé, že výše uvedený filtr rozhodování o chování nebude aplikován pouze na oblast auditu. Prakticky se dá mluvit o tom, že každý člověk ve svém chování takový filtr aplikuje. Rozhodování soukromé osoby však nemusí mít tak drtivý dopad na společnost či určitý podnik.

Profesionálem rozumíme osobu, která disponuje znalostmi a zkušenostmi, které společnost uznává a oceňuje. Ve svém oboru dosahují nejvyšší úrovně odborných znalostí a zkušeností a jsou důvěryhodní a respektovaní veřejností. Profesionál má povinnosti vůči svému zaměstnavateli, klientům, kolegům i sobě samému, ale v první řadě by měl vždy při svém rozhodování a chování dbát na veřejný zájem.

Stát se auditorem, jakožto profesionálem obnáší složení zkoušek, získání zkušeností a udržování znalostí formou kontinuálního vzdělávání. To zahrnuje i rozvoj chování, jaké vyžaduje profese a očekává společnost.

3.2. ZÁKONY A PRÁVNÍ REGULACE

Právo a jeho vymahatelnost určují meze chování obyvatel naší země. Jedním ze zákonů, který musí být vzat v potaz při volbě chování je Trestní zákoník. Určité trestné činy jsou pro auditora více relevantní než pro jiné profese, což vychází z podstaty tohoto oboru. Auditor je na denní bázi vystavován mnoha podnětům, které by velmi snadno mohli vést k porušení zákona. Většina z nich souvisí s nezávislostí, mlčenlivostí či čestností.

3.2.1. Krádež

Krádež může nabývat mnoha podob, od krádeže peněz či majetku druhé osobě nebo organizaci přes jízdu "na černo" až po nárokování neoprávněných provozních výdajů.

3.2.2. Podvod

V praxi je za podvod považováno nekalé jednání s úmyslem získat výhodu, vyhnout se povinnosti nebo způsobit ztrátu jiné straně. Za předpoklady podvodu jsou považovány nepoctivost, motivace a příležitost. Případů podvodu ve většině zemí světa přibývá. Je proto nutná snaha firem předcházet jim ideálně zamezením vzniku těchto předpokladů.

3.2.3. Úplatkářství a korupce

Korupci je možno charakterizovat jako zneužití postavení, které je spojeno s porušením principu nestrannosti při rozhodování. Je motivováno snahou po materiálním zisku nebo získání jiných výhod. Korupce je projevem chyby v rozhodovacím a řídicím procesu. Součástí korupčního vztahu je vždy ten, kdo rozhoduje, jeho moc odchylovat se od stanovených pravidel, výměna takto vychýleného rozhodnutí za výhodu a nesprávnost, protiprávnost nebo amorálnost takového vztahu. V širším smyslu je účast v korupčním vztahu etickým a mravním selháním jednotlivců. Schopnost instituce korupci potlačovat a bránit se jí je indikátorem kvality vnitřní kultury celého institucionálního systému jako takového a z ní vyplývajících norem chování v příslušných institucích. Výskyt korupce může ohrozit životaschopnost demokratických institucí a tržních

ekonomik a zároveň bezpečnost státu, a to jak z hlediska vnitřní, tak i vnější bezpečnosti.(citace z www.policie.cz)²

Ačkoliv trestní zákoník č. 40/2009 Sb. samotný pojem „korupce“ nepoužívá, je tento trestný čin definován čtyřmi paragrafy v druhé části trestního zákoníku, hlava X.

Přijetí úplatku

Osoba, která sama nebo prostřednictvím další osoby pro sebe nebo někoho jiného přijme nebo si nechá slíbit úplatek je dle trestního zákoníku vinna z úplatkářství. To samé platí i v případě, kdy osoba úplatek žádá. Zákon se omezuje na souvislosti s věcí obecného zájmu nebo v souvislosti s podnikáním. Za závažnější je považováno přijetí úplatku úřední osobou nebo s úmyslem opatřit sobě nebo někomu jinému značný prospěch.

Podplácení

Osoba, která jinému poskytne, nabídne nebo slíbí úplatek, může být potrestána z podplácení. Vyšší tresty hrozí v případě, kdy tento úplatek poskytne v úmyslu opatřit sobě či někomu jinému značný prospěch nebo naopak způsobit jinému značnou škodu nebo poskytne-li ho úřední osobě.

Nepřímé úplatkářství

Osoba, která žádá, přijme, nabídne nebo slíbí úplatek za to, že svým vlivem bude působit na výkon pravomoci úřední osoby je trestně odpovědný za nepřímé úplatkářství.

Ostatní korupční chování

Trestní zákoník definuje také trestné činy, jež mají znaky korupčního jednání jako jsou např. neoprávněné nakládání s osobními údaji, zneužití informace a postavení v obchodním styku, sjednání výhody při zadání veřejné zakázky či pletichy při zadání veřejné.

Z pohledu postavení auditora mohou být relevantní všechny výše uvedené definice korupce, zvláště rizikové pak může být zneužití informace v obchodním styku a přijetí úplatku. Zvláště v těchto dvou případech veřejnost očekává nezávislost a mlčenlivost.

Insider trading

Insider trading je také jedna z forem korupce. Jedná se o chování investorů na kapitálových trzích na základě vnitřních informací.

Zákon č. 256/2004 Sb. o podnikání na kapitálovém trhu část devátá, hlava IV. definuje vnitřní informaci, její ochranu i zákaz zneužití těchto důvěrných informací. Jedná se o informace důvěrného charakteru, které nejsou veřejně dostupné a jejichž zveřejnění by mohlo vést k

² <http://www.policie.cz/clanek/stop-korupci.aspx>

významnému ovlivnění kurzu investičního nástroje či jeho výnosu. Znalost takto charakterizovaných vnitřních informací nesmí investor při obchodování na veřejných kapitálových trzích využít ve svůj prospěch či ve prospěch třetí osoby. Osobami, které k vnitřním informacím mají přístup, mohou být např. statutární orgány, akcionáři, zaměstnanci ale i auditoři.

V České republice je insider trading zakázán od poloviny devadesátých let dvacátého století, nicméně i většina zemí světa obdobnou regulaci v zákonech zakotvenu má.

Auditor by proto při investování na kapitálových trzích měl být obezřetný, právě z důvodu, že o auditovaných klientech, kteří obchodují cenné papíry na burze, může mít informace, které svou povahou splňují definici vnitřní informace dle zákona o podnikání na kapitálovém trhu.

3.3. PROFESNÍ ETIKA

Zhodnocením právního prostředí se auditor ujišťuje, že daný čin není nezákonný. Zákon však znamená nejširší mantinely chování a pro profesionála není takto široká mez často dostačující. Aby bylo jednání etické, musí být v souladu s profesní etikou, tedy etickým kodexem chování.

Komora auditorů vydala Etický kodex pro auditory a účetní znalce na základě celosvětově platného kodexu, který vydává Mezinárodní federace účetních (IFAC). Posláním etického kodexu je stanovení etických požadavků pro auditory a účetní znalce. Kodex je rozdělen na tři části; část A se věnuje základním principům etického chování a koncepčnímu rámci, část B určuje způsob použití koncepčního rámce v konkrétních situacích a část C se týká účetních znalců.

Auditor je povinen dodržovat základní principy etického chování.

Integrita. Princip vyžaduje, aby byl auditor přímý a čestný v profesních a obchodních vztazích. Zároveň znamená poctivé jednání a pravdivost. Pokud se auditor domnívá, že daná zpráva obsahuje materiální nesprávnosti, nezahrnuje zásadní informace, které by měly být zahrnuty, či obsahuje zavádějící prohlášení, neměl by s ní být spojován.

Objektivita. Dle principu objektivit nesmí být ohrožen auditorův profesní úsudek z důvodu zaujatosti, konfliktu zájmů nebo nepatřičného ovlivňování druhých. Auditor může být vystaven situacím, které mohou jeho objektivitu ohrozit. Těmto situacím je nutné se vyhnout, avšak pokud nastanou, je nutné zvážit opatření k řešení takovéto situace.

Odborná způsobilost a řádná péče. Auditor je povinen udržovat odborné znalosti a dovednosti na úrovni potřebné k výkonu profese i jednat v souladu s platnými technickými a profesními standardy. Udržování odborných znalostí vyžaduje neustálé rozvíjení vědomostí, které mu umožní vykonávat svoji práci kompetentně.

Důvěrný charakter informací. Auditor musí dodržovat princip důvěrnosti informací a mlčenlivost. Nesmí využít informace získané od klienta či potenciálního klienta k získání vlastního

výhody ani je sdělovat třetím stranám bez předchozího souhlasu klienta. Mlčenlivost může být porušena pouze v případech, ve kterých to vyžaduje zákon nebo profesní předpisy. Tuto povinnost má auditor i po skončení vztahu s klientem nebo při ukončení auditní praxe. Musí si být vědom i možnosti neúmyslného porušení důvěrného charakteru nabytých informací a to i ve vztahu k rodinným příslušníkům.

Profesionální jednání. Auditor se musí chovat tak, aby nedošlo v důsledku jeho chování k diskreditaci profese. Jeho chování musí být upřímné a čestné, především nesmí nabízet a poskytovat služby, na které nemá dostatečnou odbornou způsobilost či posměšně komentovat práci ostatních kolegů z oboru.

3.4. OSOBNÍ HODNOTY

Obě výše zmíněné regulace jsou ve formě pravidel. Pravidla určují dané osobě, co je ostatními považováno za správné a špatné prostřednictvím síly a trestů. Lidé buď pravidla dodržují, nebo porušují, avšak s vědomím následného trestu. Takováto nařízení motivují lidi dělat správné věci.

Ačkoliv pravidla mohou být velmi podrobná, nemohou pokrýt všechny situace, které mohou nastat, a tudíž nemohou být jasná či aplikovatelná vždy. Profesionál by sám měl vědět na základě osobních hodnot, jak se chovat v situaci, ve které se nachází a tím by měl být schopen dojít ke správnému rozhodnutí přirozeně.

Existují zákony a profesní kodexy etického chování, které musí být dodržovány, ale profesionální chování by mělo být stanoveno v širších souvislostech dle toho, co je morální, tedy na základě přijímaných zásad. Postupy jako je „kreativní účetnictví“³ jsou založeny na základě teorie, že pokud jsou prováděny v mezích zákona a dodržují účetní předpisy, jsou v pořádku. Tento přístup poukazuje na nezralý postoj k etice a podnikání. Předpisy a zákony není možné vnímat jako překážku, kterou je třeba překonat. Je nutné vnímat činnosti v širší souvislosti.

Třetí filtr tedy umožňuje volbu chování podle vlastních hodnot. Ty se týkají norem chování, které lidé dodržují v rolích, v nichž se běžně ocitají, jako např. přátelé, občané, zaměstnanci, rodiče, děti apod.

Vyvstává však otázka, na základě čeho by měly být etické osobní hodnoty založeny, a jak by měly být aplikovány v konkrétních situacích? Mnoho filozofů a etiků se na tyto otázky snažilo najít odpovědi. Uvádíme 3 různé zdroje etických forem.⁴

³ Kreativní účetnictví je forma manipulace s účetními výkazy v rámci (na hraně) zákona využívající mezery v právních předpisech a účetních standardech. Využívá se především za účelem manipulace se ziskem.

⁴ Zdroj ACCA Foundations in professionalism online školící modul.

3.4.1. Utilitarismus

Vhodný způsob hodnocení osobní etiky je zvážení důsledků jednání pro sebe samého i ostatní. Na základě výčtu důsledků a jejich efektu můžeme zhodnotit vhodnost daného chování. Mělo by přinášet co nejvíce pozitivních efektů a co nejméně negativních co možná nejvyššímu počtu osob. Tato teorie je známa pod pojmem utilitarismus.

3.4.2. Služba druhým

V rámci tohoto přístupu hodnotíme chování samotné. Očekává se, že jedinec bude jednat v souladu s pravidly, jaká očekává společnost či profese, jíž je daný jedinec součástí.

3.4.3. Zrcadlový test

Reflexní nebo tzv. „zrcadlový test“ posiluje myšlenku odpovědnosti jak za možné následky zvoleného chování, tak jeho morální přijatelnost. Svůj název získala tato technika na základě představy, že se daná osoba vidí v zrcadle a klade si následující otázky. Co se stane, pokud budu takto postupovat? Co si o mém počínání pomyslí ostatní? Mám morální povinnost? Co na to moje svědomí? Jedná se především o zvážení důsledků pro osoby, kterých se daný čin týká a jak bude chování vnímáno ostatními i rozhodovatelem samotným.

Při zvažování daného činu či chování je tedy nejprve nutné zvážit právní a etické aspekty z důvodu získání dostatečného ujištění, že se nejedná o protizákonné či neetické chování. Zbývající možnosti podléhají zkoumání na základě osobních hodnot. Čím více je daná situace nestandardní či eticky nejasná, tím větší potřeba diskutovat a zkoumat jednotlivé možnosti, abychom se ujistili, že zvolený čin nebude porušovat základní principy důvěrnosti.

4. PROFESNÍ ORGANIZACE A PŘEDPISY

Auditní obor je zaštiťován celosvětovými organizacemi, které připravují závazné směrnice a předpisy k provádění auditů. V české republice i vzhledem k odlišné náplni práce interního a externího auditu existují pro každý typ jedna zaštiťující profesní organizace, která na základě mezinárodních nařízení připravuje a překládá směrnice do českého jazyka. Tyto organizace zajišťují vzdělávání a udělují certifikace, sdružují profesionály a umožňují rozvoj profese na našem území.

4.1. KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY

Komora auditorů České republiky je samosprávní profesní organizace zřízená zákonem o auditorech za účelem správy auditorské profese v České republice. Komora byla založena v roce 1993 a od 14. dubna 2009 je její působnost upravena zákonem o auditorech č. 93/2009 Sb. Povinné audity účetních závěrek mohou dle tohoto zákona provádět pouze auditori mající oprávnění a zapsaní v seznamu auditorů nebo auditorských společností vedeném Komorou auditorů. (O Komoře, 2012)

Tato profesní organizace pořádá v České republice auditní zkoušky a vydává auditorská oprávnění pro auditory a auditní společnosti. Vede, aktualizuje a zveřejňuje seznam těchto osob a organizací s uděleným oprávněním a eviduje asistenty auditorů. Zároveň kontroluje provádění a kvalitu auditních prací, uděluje rozhodnutí o zákazu činnosti a rozhoduje o kárných opatřeních.

Komora auditorů ČR vydává národní auditorské směrnice v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy a vnitřními předpisy Komory. Vydává i odborné příručky a časopis Auditor, zajišťuje prodej zahraničních publikací. Pro své členy organizuje Komora vzdělávací akce a zajišťuje jejich kontinuální vzdělávání. Jako člen Národní účetní rady a mezinárodní organizace IFAC⁵ a FEE⁶ spolupracuje s institucemi státní správy a tuzemskými a zahraničními profesními organizacemi.

4.1.1. Asistent auditora

Asistentem auditora se rozumí fyzická osoba zapsaná do seznamu asistentů auditorů vedeném Komorou, která splňuje podmínky stanovené zákonem o auditorech. (Chci se stát asistentem auditora, 2012)

⁵ International Federation of Accountants: globální organizace pro účetní profesi zajišťující vysoce kvalitní výkon činnosti odborných účetních. Je složena ze 167 členů ze 127 zemí světa. [<http://www.ifac.org/>]

⁶ Foundation for Economic Education: nevládní příspěvková organizace zajišťující semináře a vzdělávací kurzy, vydávající odborné publikace. [<http://www.fee.org/>]

K zapsání na seznam asistentů musí být žadatel u auditora nebo auditorské společnosti v pracovním poměru na pozici asistent auditora, kde vykonává pod vedením auditora auditní práce. Takto asistent získá potřebné znalosti a zkušenosti nutné k poskytování auditorských služeb a složení auditorské zkoušky. Další podmínkou je dle zákona o auditorech dosažení vzdělání, které je potřebné pro přijetí na vysokou školu. Musí být bezúhonný a plně způsobilý k právním úkonům.

Asistent zapsaný na seznamu se může účastnit sněmu avšak bez hlasovacího a volebního práva.

4.1.2. Statutární auditor

Statutárním auditorem je fyzická osoba, které bylo Komorou vydáno rozhodnutí o oprávnění provádět auditorskou činnost, a která je zapsána v seznamu auditorů vedeném Komorou auditorů ČR podle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech. (Podmínky zápisu do seznamu auditorů, 2012)

Fyzická osoba požadující zápis na seznam auditorů musí mít absolvovanou alespoň tříletou praxi v rozsahu nejméně 35 hodin týdně jako asistent auditora zapsaný na seznamu asistentů vedeném Komorou. Podmínkou je i vysokoškolské bakalářské či magisterské vzdělání a úspěšné složení auditorské zkoušky⁷. Žadatel musí ještě před vydáním oprávnění k zápisu na seznam auditorů složit slib auditora do rukou prezidenta nebo viceprezidenta Komory.

4.1.3. Auditorská společnost

Auditorskou společností je obchodní společnost, která je zapsaná v seznamu auditorských společností vedeném Komorou auditorů ČR podle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech. Jménem auditorské společnosti mohou auditorské služby poskytovat pouze statutární auditoři. (Auditorská společnost, 2012)

Hlavní podmínkou pro založení auditorské společnosti je, aby fyzické osoby provádějící auditní práce byly statutárními auditory a aby tvořili prostou většinu členů statutárního orgánu. Společnost dále nesmí být v úpadku dle rozhodnutí soudu a mít nedoplatky na daních, odvodech či pojistném.

4.2. MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÉ STANDARDY

Mezinárodní auditorské standardy pro externí auditory jsou přijímány Komorou auditorů, přeloženy případně zpřísněny a zveřejněny v aktualizované verzi na internetových stránkách organizace. Auditorovi poskytují jednak průvodce a jednak závazná pravidla pro provádění práce. Pro přehled níže uvádím seznam jednotlivých standardů. Plné znění je k dispozici na webových stránkách www.kacr.cz. Seznam standardů je uveden v příloze číslo 1.

⁷ Kompletní výčet podmínek je uveden v zákoně č. 93/2009 Sb., o auditorech paragraf §4, odst. 1

4.3. ČESKÝ INSTITUT INTERNÍCH AUDITORŮ

Český institut interních auditorů je občanské sdružení interních auditorů za účelem prosazování a podpory rozvoje interního auditu v České republice. (O nás, 2012)

Institut vznikl v březnu 1995 jako národní institut mezinárodního institutu The Institute of Internal Auditors Inc a je součástí Evropské konfederace institutů interního auditu⁸. Posláním Českého institutu interních auditorů je podpora a rozšiřování interního auditu do dalších společností v ČR. Sdružuje osoby z oblasti interního auditu a příbuzných oborů, poskytuje profesionální konzultace, vydává materiály k získání a rozšíření potřebných znalostí, organizuje vzdělávací akce a vydává překlad Mezinárodního rámce profesní praxe interního auditu – mezinárodních standardů pro interní audit. Napomáhá sjednocení postupů a řešení problémů poskytováním informací o rozvoji interního auditu v České republice a zahraničí. Svým členům nabízí bezplatný přístup do vlastní knihovny a studovny, která obsahuje mnoho především zahraničních titulů k problematice interního auditu. Zároveň zájemcům umožňuje zprostředkování profesních zkoušek a certifikací jako CIA (Certified Internal Auditor), CGAP (Certifies Government Auditing Professional), CCSA (Certification in Control Self Assessment), CFSA (Certifies Financial Services Auditor) či CRMA (Certification in Risk Management Assurance).

Členem se může stát jakákoliv fyzická i právnická osoba, která o členství v Institutu požádá. Po zvážení a schválení žádosti je členům umožněno účastnit se Sněmu a být volen do orgánů, zavazují se tím však k dodržování Etického kodexu, Standardů pro profesní praxi interních auditorů a Stanov a vnitřních pravidel Institutu. Členové jsou vedeni v databázi.

4.3.1. Sekce Českého institutu interních auditorů

Institut je členěn do 4 sekcí:

- Sekce veřejné správy
- Průmysl
- Finanční instituce
- Zdravotnictví

Každá sekce sdružuje členy Institutu působící v daném odvětví a napomáhá tak užší spolupráci a rozvoji interního auditu a jednotlivých subjektů daného odvětví. Sekce jsou řízeny Radou a pořádají setkání a konference na téma aktuálních problémů, která pomáhají účastníkům ke zkvalitnění jejich práce v interním auditu a přináší nový pohled na danou problematiku.

⁸ European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA) se sídlem v Bruselu je profesionální sdružení 33 národních institutů interního auditu z Evropské Unie, východní Evropy, Skandinávie a Středomoří. Vzniklo za účelem podpory interního auditu, jeho přínosů, standardů a kvalifikace.

4.4. MEZINÁRODNÍ RÁMEC PROFESNÍ PRAXE INTERNÍHO AUDITU

Rada pro profesní praxi v rámci Českého institutu interních auditorů schvaluje a zveřejňuje směrnice Mezinárodního Rámce profesní praxe od roku 2007. Rámec usnadňuje svou logickou prezentací interpretaci aplikací postupů a metodik vhodných pro interní audit a představuje koncepční rámec pro použití Standardů vydávaných IIA⁹.

Mezinárodní rámec je rozdělen do dvou hlavních částí a každá část se dělí na další sekce.

GRAFIKA 2: ROZDĚLENÍ SMĚRNIC PRO PRAXI INTERNÍHO AUDITU



Zdroj: Český institut interních auditorů

Závazné směrnice obsahují:

- Definici
- Etický kodex
- Standardy

Jedná se o závazné požadavky na chování, postoje, postupy a interpretaci, jsou zde uvedeny požadavky kladené na profesní praxi. Je vyžadován soulad s těmito směrnici a principy zde stanovenými.

Důrazně doporučené směrnice obsahují:

- Stanoviska
- Doporučení pro praxi
- Praktické pomůcky

⁹ The Institute of Internal Auditors vydává Standardy pro profesní praxi interního auditu a návody pro aplikaci těchto standardů v International Professional Practices Framework (Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu). Český institut interních auditorů jako národní organizace IIA má za úkol překlad a srozumitelnou interpretaci pro aplikaci Standardů a Mezinárodního rámce v národních podmínkách.

Soulad s těmito standardy je podporován a důrazně doporučován. Tyto směrnice popisují účinné postupy pro správnou aplikaci povinných směrnic. V konkrétních situacích by tato část směrnic měla působit spíše jako rádce, nicméně směrnice též doporučuje ve sporných situacích vyhledat nezávislého odborného poradce.

4.4.1. Definice interního auditu

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 správy organizace. (Český institut interních auditorů, 2011)

4.4.2. Etický kodex

Interní audit jako poradenská činnost je založen na důvěře, která je součástí objektivity. Proto je nezbytné dodržovat zásady a modely chování ukotvené v Etickém kodexu. Ten podporuje etiku kultury v profesi interního auditu. Porušení Etického kodexu členy Českého institutu interních auditorů je řešeno v souladu se Směrnicemi Institutu.

Tento Etický kodex je rozdělen do dvou částí:

Základní zásady

- Integrita
- Objektivita
- Důvěrnost
- Kompetentnost

Normy chování (pravidla jednání), která pomáhají při uplatňování základních zásad v praxi

4.4.3. Mezinárodní standardy

Mezinárodní standardy pro profesní praxi interního auditu jsou rozděleny do dvou částí, základní standardy řady 1000, které se věnují vlastnostem auditora, jeho odbornosti a požadavkům na kvalitu interního auditu. Část druhá, řada 2000, již popisuje postup, řízení, realizaci i dokumentaci interního auditu. Následující výčet přibližuje rozložení v rámci standardů.

Základní standardy

- 1000** Účel, pravomoci a odpovědnosti
- 1100** Nezávislost a objektivita
- 1200** Odbornost a náležitá profesní péče
- 1300** Program pro zabezpečení a zvyšování kvality interního auditu

Standardy pro výkon interního auditu

- 2000** Řízení interního auditu
- 2100** Charakter práce
- 2200** Plánování zakázky
- 2300** Realizace zakázky
- 2400** Předávání výsledků
- 2500** Monitorování
- 2600** Rozhodnutí o přijetí rizika vedením společností

5. TECHNIKY A POSTUPY EXTERNÍHO AUDITU

5.1. PODSTATA EXTERNÍHO AUDITU

Účelem externího auditu je zvýšení míry důvěry předpokládaných uživatelů účetní závěrky. Tím je docíleno vyjádřením názoru auditora, zda finanční výkazy jsou sestaveny ve všech významných souvislostech v souladu s příslušným rámcem finančního výkaznictví. (ISA 200.3)

V kontextu auditu finančních výkazů hovoříme o vysoké, ne však absolutní hladině jistoty. Mezinárodní auditorské standardy vyžadují, aby auditor získal přiměřenou jistotu, zda finanční výkazy jako celek neobsahují významné nesprávnosti, ať již způsobené podvodem nebo chybou. Tento standard vyžaduje, aby auditor získal dostatečné a vhodné důkazní informace, které snižují riziko na přijatelnou úroveň.

Chybné vnímání práce externího auditora často spočívá v mylných názorech na jeho odpovědnost. Auditor nepotvrzuje, že finanční výkazy jsou správné, avšak „pouze“ vyjadřuje svůj názor, zda podávají věrný a poctivý obraz skutečnosti. Zároveň neopravuje veškeré chyby ve výkazech, ale opět vyjadřuje názor, zda jsou výkazy sestaveny v souladu s příslušným rámcem finančního výkaznictví. Cílem externího auditu není kontrola všech vnitřních kontrol podniku, za účelem zjištění, zda podnik funguje efektivně. V neposlední řadě je podstatné si uvědomit, že auditor není odpovědný za nalezení případů podvodného jednání v podniku. Tato zodpovědnost zůstává na vedení podniku.

5.2. CÍLE EXTERNÍHO AUDITU

- 1) Auditor je povinen získat přiměřenou jistotu, zda finanční výkazy jako celek nejsou významně zkresleny vlivem podvodného jednání nebo chybou.
- 2) Dále je povinen vyjádřit názor, zda jsou výkazy ve všech významných souvislostech sestaveny v souladu s příslušným rámcem finančního výkaznictví
- 3) Musí podat zprávu o účetní závěrce a komunikovat v souladu s auditorskými zjištění, jak vyžadují mezinárodní auditorské standardy.

Jeho zodpovědností je zůstat nezávislým, udržovat profesní skepticismus, používat odborný úsudek a provést audit v souladu s Mezinárodními auditorskými standardy.

Pod pojmem zůstat nezávislý se rozumí, že ačkoliv je statutární auditor jmenován představenstvem, nejedná ve prospěch společnosti. Auditor je povinen být vždy nezávislý.

5.3. HLADINA VÝZNAMNOSTI

Od finančních výkazů se neočekává, že jsou na 100% přesné, ale neměly by být významně zkresleny a neměly by odrážet zaujatost vedení (měli by prezentovat věrný a poctivý obraz skutečnosti).

Pro určení, zda nalezená chyba znamená již významné zkreslení finančních výkazů, zavádí audit pojem hladina významnosti. Jedná se o částku, která představuje velikost opomenutí nesprávnosti v účetní závěrce, u níž bychom mohli s ohledem na okolnosti předpokládat, že ovlivní ekonomická rozhodnutí uživatelů finančních výkazů. Obecně platí, že nesprávnosti včetně opomenutí jsou považovány za významné, pokud by jednotlivě nebo v souhrnu mohly mít vliv na rozhodování ekonomických subjektů přijatá na základě účetní závěrky.

Pro stanovení této částky se využívají 3 různá vyjádření hladiny významnosti:

- Materiality – materialita, neboli hladina významnosti celku
- Performance materiality (PM) – hladina významnosti pro jednotlivé položky ve finančních výkazech
- Audit Misstatement Posting Threshold (AMPT) – hladina významnosti pro posuzování jedné chyby

Povinnostmi auditora a způsobem stanovení hladiny významnosti se zabývá standard ISA 320. Určení stanovení významnosti (materiality) vyžaduje použít profesionální úsudek. Většinou se pro určení aplikuje určité procento na vybranou veličinu. Auditor při výběru postupu však musí zvážit následující faktory.

V první řadě je nutné brát v potaz povahu podniku a fázi životního cyklu, ve které se nachází; dále odvětví a ekonomické prostředí. Důležitou roli hraje i vlastnická struktura a způsob financování. Je vhodné uvážit, zda existují určité preference uživatelů, na základě jakých položek výkazů přijímají svá ekonomická rozhodnutí. Zda zvažují spíše zisk, či výnosy nebo čistá aktiva. Dalším faktorem jsou jednotlivé položky finančních výkazů a relativní nestabilita vybrané veličiny. Příkladem zvolených veličin při zohlednění specifik podniku mohou být položky vykazované ve výkazu zisku a ztrát. Vybraná veličina zpravidla zahrnuje finanční výsledky a finanční pozici za běžné období.

Dále ISA 320 určuje i stanovení procenta. Cituji: Určení procenta, které se použije na vybranou veličinu, vyžaduje použití odborného úsudku. Vztah mezi procentem a vybranou veličinou je takový, že procento použité na zisk z pokračujících činností před zdaněním bude obvykle vyšší než procento použité na celkové výnosy. Například pro podnikatelskou účetní jednotku ve výrobním odvětví může auditor považovat za vhodné použít pět procent zisku před zdaněním z pokračujících činností a naproti tomu pro neziskovou účetní jednotku může auditor považovat za vhodné použít jedno procento celkových výnosů nebo celkových nákladů. Vzhledem k

okolnostem však může být považováno za vhodné vyšší nebo nižší procento. Konec citace (ISA 320, A7).

Nejčastější způsoby určení významnosti (materiality) tedy jsou:

- 0,5 – 2 % z celkových aktiv
- 0,5 – 2 % z tržeb
- 5 - 10 % ze zisku z běžné činnosti před zdaněním

Na základě profesionálního úsudku volí tedy auditor jak základnu pro výpočet, tak dané procento. Základna může být v případě potřeby upravena. Jedná se o případy, kdy například vlastník podniku je zároveň i manažerem a odčerpává většinu zisku před zdaněním formou odměn. V tomto případě může být zisk před zdaněním očištěn o výši těchto odměn, tedy přepočten na zisk před zdaněním a čerpáním odměn.

Na základě výše vypočtené významnosti celku (materiality) je dále vypočtena hladina významnosti pro položky ve výkazech (PM) a hladina pro jednotlivé chyby (AMPT). Performance materiality (PM) stanovujeme většinou na hladině 75% z významnosti celku (materiality) a slouží nám jako hlavní měřítko při provádění auditního testování. Smysl PM je, že daná položka prezentovaná ve finančním výkazu není významně zkreslena, pokud neobsahuje chybu vyšší než PM. Pokud chyba nebo opomenutí na jedné položce přesahuje hodnotu PM, dochází k zohlednění při vydání výroku auditora ve formě výhrady či negativního výroku.

Poslední hladina významnosti, se kterou se v externím auditu budeme zabývat je Audit Misstatement Posting Threshold (AMPT) neboli hladina pro jednotlivou chybu či opomenutí. Jedná se o nejnižší hodnotu, na základě které posuzuje auditor jednotlivé částky vykázané v účetnictví. Je zároveň měřítkem, pod jakou hodnotu je pro nás vykázána částka nemateriální. Pokud najdeme chybu pod tuto hodnotu, nevyžadujeme po klientovi opravu, pokud hodnota chyby překročí hladinu AMPT, existuje již riziko zkreslení výkazů, a tudíž požadujeme opravu ve výkazech. V případě, že klient odmítne chybu či opomenutí nad AMPT opravit, přidáme částku na Seznam nezaúčtovaných rozdílů (tzv. SUAD). Tento seznam po dokončení auditních prací vyhodnotíme a celkovou sumu porovnáme s hladinou PM.

AMPT stanovíme opět z hladiny významnosti pro celek (materiality) jako 5% z celkové částky. Dostaneme tak nejnižší hladinu pro hodnocení chyb a opomenutí nalezených v průběhu auditu.

Pro externího auditora a auditní tým jsou tyto tři výše uvedené hladiny významnosti velmi důležité pro hodnocení auditorských nálezů. Ve své podstatě, každou hodnotu porovnáváme ve vztahu k materialitám a zároveň na jejich základě sestavujeme plán provádění auditu. Pomáhá nám při stanovení náročnosti auditu na lidské zdroje i čas.

5.4. AUDITNÍ RIZIKO

Jak jsme si již řekli, je cílem auditora vyjádřit svůj názor, zda finanční závěrka není ve své podstatě významně zkreslena a zda je v souladu s použitým rámcem pro finanční výkaznictví. Aby tak mohl učinit, musí získat dostatečné a vhodné důkazní informace, které snižují riziko významného zkreslení na přijatelnou úroveň. Množství důkazních informací, které musí auditor získat, je tedy ovlivněno ohodnocením rizika výskytu významných nesprávností.

Auditní riziko znamená hladinu pravděpodobnosti, že auditor vydá výrok bez výhrad k finančním výkazům obsahující významné nesprávnosti nebo modifikovaný výrok pro finanční výkazy, které nejsou významně zkresleny. Je tedy funkcí rizika významného zkreslení a detekčního rizika.

GRAFIKA 3: ROVNICE AUDITNÍHO RIZIKA - ZJEDNODUŠENÁ



Zdroj: online interní školení KPMG Audit Basics

Složky auditního rizika:

5.4.1. Detekční riziko

Jedná se o riziko, že provedené auditní procedury neodhalí existující chybu, která může být významná sama o sobě nebo v součtu s ostatními nesprávnostmi. Detekční riziko souvisí s povahou, časováním a rozsahem auditních procedur, které jsou stanoveny auditorem tak, aby snižovali auditní riziko na přijatelnou úroveň. Jedná se o jedinou složku auditního rizika, kterou přímo ovlivňuje auditor.

Riziko neodhalení chyby auditorem může být ovlivňováno rozsahem auditních prací, množstvím a znalostmi členů auditního týmu i časovým rozvržením prací. Nicméně jak z povahy tohoto rizika vyplývá, nikdy není možné dosáhnout 0 hladiny. To je v souladu s cílem auditu, kdy auditor vyjadřuje přiměřenou nikoliv absolutní jistotu, že výkazy jsou/nejsou významně zkresleny.

5.4.2. Riziko významné chyby (RoMM)

Jak již bylo uvedeno, významná chyba může znamenat nesprávnost na úrovni jednotlivých významných účtů anebo na úrovni finančních výkazů jako celku. Pro ujištění, že jednotlivé řádky výkazů neobsahují významnou chybu, jsou v externím auditu používány auditní techniky zvané „tvrzení“ neboli CEAVOP (viz dále).

Ovlivnění výše tohoto druhu rizika již není v moci auditora, ale daného podniku. Auditor pouze stanovuje jeho výši, na jejímž základě se pak ovlivňuje výši auditního rizika. Pro určení výše rizika významného zkreslení je možné určit jeho dvě složky, a to riziko inherentní a kontrolní.

GRAFIKA 4: ROVNICE RIZIKA VÝZNAMNÉ CHYBY (ROMM)



Zdroj: online interní školení KPMG Audit Basics

Kontrolní riziko znamená, že chyba, která by mohla nastat v tvrzení o významném účtu nebude včas opravena, nebo nedojde k jejímu včasnému odhalení, díky vnitřní kontrole. Jinak řečeno, jedná se o případ, kdy vnitřní kontrolní systém nedokáže eliminovat riziko chyby.

Druhou složkou rizika významného zkreslení je inherentní riziko. Jedná se o náchylnost auditního tvrzení k chybě, která by mohla být významná buď sama o sobě nebo agregovaně s ostatními zkresleními ještě před zohledněním souvisejících interních kontrol. Auditor v podstatě zvažuje, jaké chyby by mohly nastat, pokud by nefungoval vnitřní kontrolní systém nebo by kontroly nebyly vůbec zavedeny.

Na základě těchto dvou složek dokážeme určit výši rizika významné chyby. Slouží k tomu tzv. RoMM matrix (matice rizika významného zkreslení).

GRAFIKA 5: MATICE RIZIKA VÝZNAMNÉHO ZKRESLENÍ (ROMM)

Kontrolní Riziko	Kontroly jsou navrženy a implementovány a fungují efektivně	Kontroly nejsou navrženy a implementovány, nebo nefungují efektivně, nebo nejsou testovány
Inherentní riziko		
Vysoké	Střední/nízké	Vysoké
Nízké	nízké	nízké

Zdroj: online interní školení KPMG Audit Basics

Shrňme tedy výše uvedené složky auditního rizika. Auditní riziko je dáno součtem detekčního rizika a rizika významného zkreslení. To určí z matice RoMM na základě hodnot kontrolního a inherentního rizika. Detekční riziko pak auditor nastaví tak, aby eliminoval auditní riziko na přijatelnou úroveň.

GRAFIKA 6: ROVNICE AUDITNÍHO RIZIKA - SLOŽENÁ



Zdroj: online interní školení KPMG Audit Basics

Nyní je možné pochopit, jak dojde k určení množství dostatečných a vhodných důkazných informací. Necht' je inherentní riziko soubor všech možných chyb ve finančních výkazech. Tento soubor je eliminován vnitřním kontrolním systémem na populaci možných chyb. Na základě velikosti této eliminované populace určíme množství potřebné evidence následovně: čím vyšší populace eliminovaných chyb tím nižší bude evidence testování kontrol a tím vyšší bude evidence substantivního testování.

5.5. DESIGN A IMPLEMENTACE KONTROL

Kontroly jsou přijatá opatření vedení společnosti vedoucí k prevenci nebo nalezení a odstranění chyb vzniklých úmyslně (podvodem) nebo neúmyslně (neopatrností). Design kontroly znamená její navržení tak, aby dokázala zabránit vzniku chyby nebo vzniklou chybu odhalit a opravit. Implementace znamená fakt, zda je kontrola v podniku využívána tak, jak byla navržena.

Auditor ohodnocuje jak design, tak implementaci kontrol. V rámci hodnocení designu hledá auditor odpověď na otázku: Dokáže kontrola zamezit vzniku chyb nebo vzniklou významnou chybu odhalit a opravit? V rámci hodnocení implementace kontroly se jedná o otázku: Využívá podnik takto navrženou kontrolu?

Závěrem hodnocení designu a implementace kontrol je, zda kontrola je nebo není efektivní. Pokud je kontrola efektivní, můžeme provést test provozní účinnosti a snížit tak rozsah vyžadovaného substantivního testování. Pokud kontrola není efektivní, další testování již provádět nebudeme. Design a implementaci však budeme provádět jen v případě, že existuje signifikantní účet¹⁰ s významným inherentním rizikem nebo tento signifikantní účet obsahuje riziko podvodu.

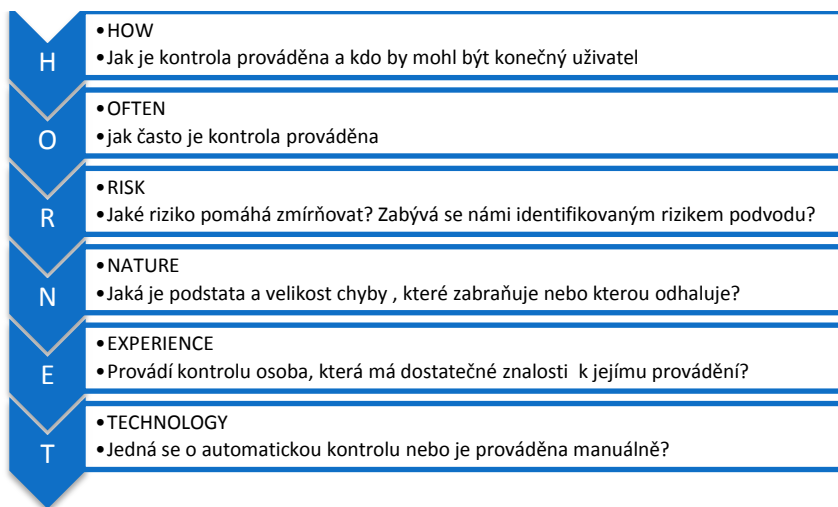
Pro hodnocení designu a implementace může auditor použít následující postupy:

- Dotazování (samostatně není účinné)
- Pozorování
- Inspekce, zkouška
- Potvrzující dotazování
- Sledování transakcí prostřednictvím informačního systému relevantního pro finanční výkaznictví

¹⁰ Viz dále v této kapitole

Informace, které je nutné pro správné ohodnocení kontrol zjistit můžeme pracovně označit HORNET.

GRAFIKA 7: ZÁSADY PRO HODNOCENÍ KONTROL (HORNET)



Zdroj: úvodní školení asistentů 2011 KPMG

Zjištěné informace o kontrolách jsou zaznamenávány ve formě tzv. walkthrough. Jedná se o techniku, kde auditor následuje provedení jedné určité transakce až do bodu zaznamenání do finančních záznamů. Tato technika popisu procesů a kontrol od samého počátku skrze celý proces probíhající v podniku pomůže v pochopení jednotlivých transakcí. Jedná se o efektivní způsob ověření, zda jsme identifikovali veškerá možná inherentní rizika. Při walkthrough se používá kombinace dotazování, pozorování a šetření.

Tato technika je v podstatě na bázi ztvárnění procesní mapy na jednom konkrétním případu v podniku s vyznačením prováděných kontrol.

5.6. TESTOVÁNÍ PROVOZNÍ EFEKTIVNOSTI KONTROL

Pokud shledáme kontrolu efektivní, můžeme provést test její operativní efektivnosti a tím si zkrátit fázi substantivního testování. Na vybraném vzorku se testuje, jak byla navržená kontrola aplikována, s jakou konzistencí probíhala v průběhu celého období a kým byla prováděna. Zaměřujeme se tedy na podstatu (jaký je účel a druh kontroly), rozsah, načasování (kdy je prováděna) a spolehlivost předkládaných dat.

Podstata – kontrola může být automatická nebo manuální. Automatické kontroly se testují v rámci testování spolehlivosti používaných informačních systémů.

Rozsah – auditor zjišťuje, jak často je kontrola prováděna, zda byla prováděna po celé období, jaká je očekávaná míra chybovosti a spolehlivost výsledků.

Na základě frekvence provádění kontroly stanoví auditor velikost vzorku pro testování.

GRAFIKA 8: PODKLAD PRO VÝBĚR VZORKU TESTU KONTROL

Frekvence provádění kontrolní aktivity	Minimální vzorek	
	Riziko chyby (RoMM)	
	Nízké	Vysoké
roční	1	1
čtvrtletní (+na konci období)	1+1	1+1
měsíční	2	3
týdenní	5	8
denní	15	25
několikrát denně- manuální	25	40

Zdroj: online interní školení KPMG Audit Basics v souladu s ISA

Pro testování provozní efektivnosti kontrol auditor používá následující postupy:

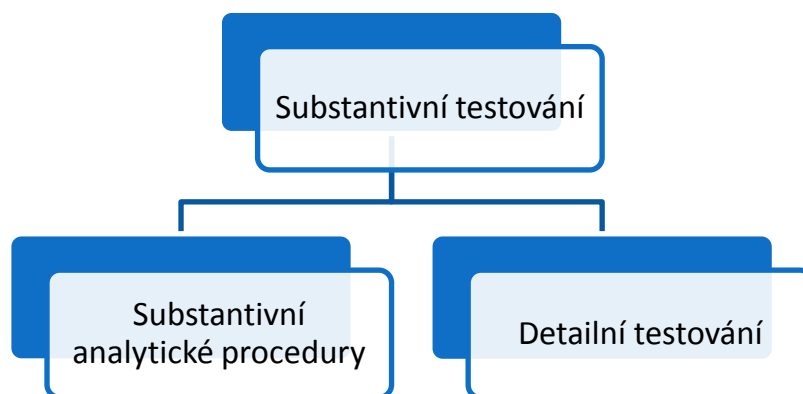
- Dotazování (samostatně není účinné)
- Pozorování
- Inspekce, zkouška
- Potvrzující dotazování
- Znovu-provedení
- Přepočet

Pokud v testování odhalí kontrolní odchylky, na základě dotazování zjistí jejich podstatu. Míra zjištěných odchylek v porovnání s očekávanou mírou může indikovat, že není možné se na kontroly spolehnout pro účel snížení rizika.

5.7. SUBSTANTIVNÍ TESTOVÁNÍ (TESTOVÁNÍ ZŮSTATKŮ/OBRATŮ)

Auditor je povinen provést substantivní testování na všech signifikantních položkách finančních výkazů.

GRAFIKA 9: SLOŽKY SUBSTANTIVNÍHO TESTOVÁNÍ



Zdroj: úvodní školení asistentů 2011 KPMG

5.7.1. Analytické testy věcné správnosti (substantivní analytické procedury)

Toto testování se provádí u zůstatkových účtů a auditorovi poskytne evidenci k celé populaci. Může být náročnější na provedení avšak je zároveň i efektivnější než detailní testování.

Pod pojmem analytických testů věcné správnosti rozumíme ohodnocení finančních informací, a to jednak na základě analýzy finančních i nefinančních dat, analýzy fluktuací a vztahů mezi nimi a porovnáním s našimi očekáváními.

Očekávání stanovíme na základě následujících 4 metod:

- Prediktivní analýza
- Analýza dat
- Poměrová analýza
- Trendová analýza

Postup provádění analytických testů věcné správnosti jsou popsány ve standardu ISA 520. Povinností auditora při provádění analytických testů věcné správnosti, ať v kombinaci s detailním testováním nebo samostatně je:

- 1) Stanovení signifikantních účtů a relevantních auditních tvrzení k testování.
- 2) Zhodnotit spolehlivost vstupních dat, na základě kterých jsou stanovena očekávání
- 3) Zvážit faktory, které mohou mít vliv na přesnost
- 4) Identifikovat klíčové faktory a vztahy a stanovit očekávání
- 5) Stanovit míru přijatelnosti rozdílů
- 6) Porovnat zaúčtovanou hodnotu s očekávanou
- 7) Zjistit příčinu rozdílů, které jsou mimo hranici přijatelných rozdílů
- 8) Přehodnotit správnost očekávání, v případě nutnosti přepracování očekávání a porovnání se skutečnými zaúčtovanými hodnotami

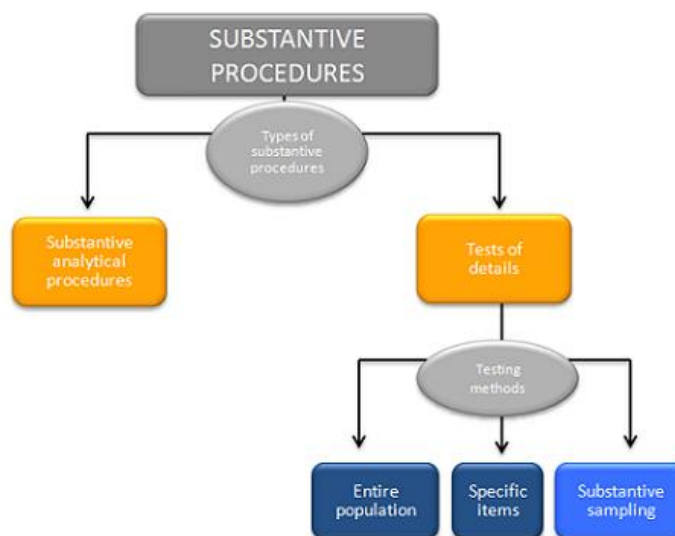
5.7.2. Detailní testování

Detailní testování se provádí u auditních tvrzení, kde bylo identifikováno významné inherentní riziko, bylo stanoveno vysoké riziko významného zkreslení, nebo která jsou spojena s rizikem podvodu. Metody používané v průběhu detailního testování jsou šetření, pozorování a konfirmace.

Pro stanovení velikosti vzorku je používáno několik metod.

- Celá populace
- Specifické položky
- Substantivní výběr vzorku

GRAFIKA 10: SLOŽKY SUBSTANTIVNÍCH ANALYTICKÝCH PROCEDUR



Zdroj: úvodní školení asistentů 2011 KPMG

Testování celé populace bude efektivní v případě, že testovaná populace obsahuje pouze několik položek nebo transakcí. Poté mohou být otestovány všechny položky v populaci.

Testování specifických položek je vhodnou metodou pokud položky testované populace mají určitou klíčovou vlastnost nebo kvalitativní faktor (např., nerutinní transakce nebo menší množství individuálních záznamů). Dále můžeme tento způsob výběru vzorku použít, pokud jsme shledali riziko významného zkreslení jako nízké. Pokud populace splňuje výše uvedené charakteristiky, není možné výsledky testu extrapolovat na celou populaci. Pro netestovanou část populace musíme získat dostatečnou evidenci o našem ujištění, že není významně zkreslena, pokud je její hodnota významná.

Substantivní výběr vzorku je vhodný, pokud populace obsahuje vysoké množství položek a sestává hlavně z rutinních transakcí nebo položek se stejnou charakteristikou. Použití je vhodné také v případě, kdy riziko významného zkreslení je vysoké a nebyla získána žádná evidence z analytických testů věcné správnosti. Veškerá auditní dokumentace tedy bude zajištěna pouze na základě detailního testování.

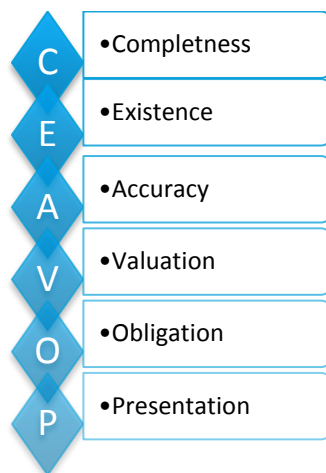
Substantivní výběr může být proveden buď statisticky, nebo nestatisticky, a ke stanovení vzorku jsou využívány většinou počítačové softwarové programy. Výsledky testu na statistické populaci jsou pak extrapolovány na celou populaci a na základě tohoto výsledku je učiněn závěr.

5.8. AUDITNÍ TVRZENÍ (TZV. CEAVOP)

V textu již několikrát zaznělo spojení auditní tvrzení. Jedná se o tvrzení relevantní pro jednotlivé účty vykázané v rozvaze, na základě kterých se navrhuje auditní testy tak, aby auditor

získal dostatečný důkazní materiál právě o těchto tvrzeních. Zkratka CEAVOP vychází z anglických názvů jednotlivých tvrzení.

GRAFIKA 11: AUDITNÍ TVRZENÍ (CEAVOP)



Zdroj: autor

1) Úplnost

Tvrzení slouží k ověření, že veškeré transakce, aktiva, závazky a podíly na vlastním kapitálu, které měly být zaznamenány do účetnictví byly zaúčtovány do správného období.

2) Existence

Ujištění, zda aktiva, závazky a podíly na vlastním kapitálu existují a související transakce, které byly zaúčtovány, se skutečně odehrály a jsou zaznamenány do správného období. Příkladem ověření existence zásob může být účast auditora na inventuře skladu.

3) Přesnost

Tvrzení, že částky a související data byly zaúčtovány správně a na správné účty.

4) Ocenění

Ověření, zda aktiva, závazky, podíly na vlastním kapitálu a všechny ostatní transakce byly zaznamenány ve správné výši a veškeré přecenění a úpravy byly řádně zaznamenány.

5) Vlastnictví (práva a povinnosti)

Tvrzení, že závazky jsou vykázány jako povinnosti podniku a podnik zároveň vlastní majetek vykázaný v aktivech a očekává od nich v budoucnu ekonomický prospěch (vychází z definice aktiv a pasiv).

6) Prezentace a zveřejnění

Auditor se ujistí, že finanční informace jsou správně prezentovány a popsány v příloze, jednoznačně vyjádřeny, vykázány ve správných částkách a odrážejí poctivý obraz skutečnosti.

5.8.1. Stanovení signifikantních účtů

Signifikantní účty mohou být takové účty, u kterých existuje důvodné podezření, že mohou obsahovat významné chyby, které individuálně nebo agregovaně s ostatními mohou mít významný dopad na finanční výkazy s ohledem na riziko nad- i podhodnocení. Tyto účty se posuzují na základě profesionálního úsudku s přihlédnutím k aktuální situaci a účelu podnikání společnosti a stanovené Performance materiality (PM).

5.9. POSTUP EXTERNÍHO AUDITU

Provedení externího auditu se skládá ze 4 stupňů:

1. Plánování

Úplně první krok, který v podstatě předchází fázi plánování, jsou tzv. „námluvy“. Jedná se o proces získání klienta, domlouvání ceny auditu a podmínek smlouvy. Tyto „námluvy“ mohou trvat několik týdnů, ale nejsou výjimečné situace, kdy aktivity vedoucí k podpisu smlouvy o provedení auditu trvají i několik let. Již v této úvodní fázi zjišťuje auditor základní informace o podniku, především z dostupných externích zdrojů, případně od stávajícího/minulého statutárního auditora, pokud společnost již externí audit podstoupila. Auditor potřebuje dostatek informací k ujištění, že přijetí zakázky pro něj není příliš rizikové. V první řadě musí mít na mysli právní odpovědnost, avšak významné může být i riziko poškození jeho jména.

Ve chvíli, kdy je podepsána smlouva a smlouveny tak veškeré podmínky, začíná auditor plánovat provedení auditu. Nyní musí auditor poznat podnik co nejlépe, aby dokázal správně odhadnout očekávané auditní riziko a mohl naplánovat vhodné postupy.

2. Předaudit (interim)

Fáze plánování plynule přechází v předaudit. Ten již probíhá u klienta v podobě auditu procesů a testování kontrol, které nám však stále pomáhají v určení rizik – systémového a inherentního. V rámci předauditních procedur můžeme korigovat množství testů nutných pro finální audit. Interim, jak je předaudit též nazýván, probíhá ještě před koncem účetního období a tudíž nejsou používána konečná finanční data. Pro potřeby testování jsou využita předběžná čísla, která jsou známa za již uplynulé měsíce.

3. Finální audit

Finální audit probíhá po ukončení účetního období a je datován dle závazných termínů reportování či požadovaného termínu zveřejnění finančních výkazů. Finálním auditem se dá rozumět testování konečných zůstatků účetní knihy. Na rozdíl od interimu jsou již k dispozici data za celé účetní období, která auditor ověřuje a ke kterým vydá výrok.

4. Závěr a vydání výroku

Po ukončení finálního testování dojde k vyhodnocení poznatků na základě zjištěných a ověřených informací, nalezených nedostatků na dané hladině významnosti a zvážení nutných okolností. Dále je auditor povinen vyhodnotit události, které nastaly v období mezi datem finančních výkazů a datem vydání auditorského výroku.

Na základě těchto závěrů si auditor utvoří názor, zda finanční výkazy zobrazují věrný a poctivý obraz skutečnosti ve formě výroku.

5.10. TYPY AUDITNÍCH ZPRÁV

Auditor volí jeden z následujících typů výroku:

A) Nemodifikovaný výrok

Jedná se o čistý výrok, kdy názor auditora je, že finanční výkazy věrně a poctivě zobrazují skutečnost ve všech ohledech.

B) Modifikovaný výrok

Modifikací rozumíme, že názor auditora na finanční výkazy není jednoznačně čistý. Modifikovaný výrok může nabývat následujících podob:

- Výrok s výhradou vydá auditor v případě, že není možné vyjádřit výrok bez výhrady, avšak zjištěné nedostatky nejsou tak významné, aby vedly k zápornému výroku či jeho odmítnutí
- Záporný výrok znamená, že zjištěné chyby jsou tak velkého významu, že výrok s výhradou by nebyl vzhledem k zavádějícím informacím přiměřený.
- Odmítnutí výroku znamená, že kvůli omezení auditu nebyl auditor schopen získat dostatečné a vhodné auditní důkazy, aby mohl na důvěryhodnost výkazů vyřknout názor.

C) Modifikovaná zpráva

Modifikovaná zpráva znamená zdůraznění skutečnosti, aniž by auditor vyjadřoval výrok s výhradou. Ve výroku je daná skutečnost popsána a uživatel je o ní tímto prostřednictvím informován. Jedná se často např. o probíhající soudní spor, jehož výsledek je nejistý a v jistém případě by mohl mít významný dopad na finanční výkazy podniku.

6. TECHNIKY A POSTUPY INTERNÍHO AUDITU

6.1. VYMEZENÍ INTERNÍHO AUDITU

Jak již bylo uvedeno v předchozích kapitolách, hlavním rozdílem mezi interním a externím auditem, ze kterého vyplývají i další odlišnosti činností, je cíl a skupina lidí, pro které je určen výstup auditorské práce. Interní audit je prováděn proto, aby podniku dal přidanou hodnotu a pomohl zlepšit a zefektivnit chod podniku. Práce je často prováděna samotnými zaměstnanci společnosti, kteří podnik dobře znají. Nicméně i interní audit může být předmětem outsourcingu¹¹. Aby práce interního auditu mohla být pro společnost přínosná, musí být navrhovaná opatření předložena vedení podniku. Závěrečná zpráva interního auditu je tedy adresována ředitelům, auditnímu výboru či jiným osobám pověřeným vedením podniku.

Vzhledem k důvěrnosti obsažených informací je zpráva soukromá a určena výhradně pro vedení podniku. Fakt, že výsledek práce neslouží pro externí uživatele, umožňuje více prostoru při provádění auditu. Na rozdíl od externího auditu není provádění interního auditu tak přísně regulováno zákony. Je tedy více řízen potřebami společnosti samotné a vedením. Neexistují právní požadavky na provádění interního auditu ani na osobu auditora. Spíše než externě je interní audit řízen zevnitř.

Aby mohl útvar interního auditu co nejlépe přispívat ke zvyšování přidané hodnoty a efektivity podniku, musí dokonale rozumět cílům podniku a jeho vize musí být součástí vize podniku. Útvar interního auditu má o podniku zřejmě více informací než samotné vedení, a tak využití těchto informací závisí na správnosti stanovení strategických cílů interního auditu. Společnost by pak měla využít interní audit k posílení širších podnikatelských cílů.

6.2. ZAČLENĚNÍ ÚTVARU INTERNÍHO AUDITU

Podnik může vytvořit vlastní útvar interního auditu nebo využít outsourcing. Rozhodnutí závisí především na velikosti podniku a zdrojích. Pokud je společnost příliš malá, aby dokázala využít vlastní zaměstnance pro tento účel, zřízení a udržování vlastního útvaru by bylo příliš nákladné nebo potřeba interního auditu je pouze dočasná, nabízí se možnost využít služby interního auditu externě. Má to však své výhody i nevýhody.

Výhodou je úspora nákladů i času na vyškolení vlastních zaměstnanců, neboť poskytovatel služby má již profesionálně vyškolený a zkušený personál. Eliminovány jsou tedy i další náklady např. na vytvoření útvaru či jeho celoroční údržbu. Využití externího poskytovatele je časově

¹¹ Outsourcing znamená zajištění určité (vedlejší) činnosti jinou externí společností.

výhodné z důvodu, že služba může proběhnout okamžitě a není nutný čas na vytvoření vlastního útvaru. Zároveň je nespornou výhodou i možnost využít službu pouze krátkodobě.

V případě využití interního auditu jako služby externí společnosti je nutné zavést kontroly nad prováděním práce. Jedná se především o nutnost kontroly oddělení interního a externího auditu z důvodu nezávislosti a objektivity a kontrola výkonu externího poskytovatele. Schválení používané metodologie i kontrola výkonů pracovníků.

Náklady na outsourcing však někdy mohou být vyšší než zřízení vlastního útvaru interního auditu, zvláště pokud je potřeba prověřování dlouhodobá nebo pokud je podnik dostatečně velký, aby zaměstnance útvaru plně vytížil. Vlastní personál zná firmu lépe a dokáže se tedy lépe a rychleji orientovat v zavedených procesech a je i vstřícněji přijímán samotnými zaměstnanci auditovaných divizí. Navíc informace zůstávají v podniku a nejsou předávány dalším společnostem. Na druhou stranu, náklady na vlastní útvar interního auditu rostou s růstem fluktuace zaměstnanců.

Vlastní útvar interního auditu musí být správně začleněn v organizační struktuře firmy. Útvar musí být nezávislý na ostatních odděleních, mít volný přístup k dokladům a účetnictví, mít možnost požádat o spolupráci jakéhokoliv pracovníka a dbát na dodržování norem. Aby byla činnost útvaru efektivní, neměl by být podřízen žádnému dalšímu útvaru, ale přímo vedení společnosti. Zároveň by však neměl mít zodpovědnost za žádnou z auditovaných činností či útvarů. V praxi českých zemí může být přímo podřízen vrcholovému managementu, představenstvu či dozorčí radě, resp. Výboru pro audit.

Výbor pro audit je pomocným orgánem dozorčí rady, jež má za úkol kontrolovat činnost auditů, schvalovat roční plán auditu a zkoumat auditorská doporučení. Členy výboru by měli ideálně být ředitelé nezávislí na vedení. Dle zákona o auditorech z roku 2009 musí Výbor pro audit povinně zřizovat všechny společnosti veřejného zájmu (pojišťovny, penzijní fondy, investiční fondy nebo např. konsolidující účetní jednotka s více než 4 000 zaměstnanci).

6.3. RIZIKO V INTERNÍM AUDITU

Nejistota je přirozenou součástí světa. Jedná se o situaci, která může nastat, avšak pravděpodobnost, s jakou může nastat, není známá. Nejistota může být jednak nepředvídatelná a jednak způsobena neznalostí nebo nepřesnostmi. Nejistota, která se nás týká, se mění v riziko. Je to tedy situace, která může nastat s určitou pravděpodobností. Podnik takovýmto rizikům musí čelit a snažit se eliminovat pravděpodobnost nežádoucí situace a možné škody z nežádoucích situací na minimum.

Úlohou interního auditu je pomoci vedení podniku snížit riziko nežádoucích situací na přijatelnou úroveň a zároveň přispět k redukci ztrát těchto nežádoucích situací. Úroveň přijatelného rizika je přípustná proto, že není možné eliminovat riziko na nulovou úroveň. Bylo by totiž nutné zavést dokonalou kontrolu a to je pro podnik buď zcela nemožné, nebo by to bylo velmi

nákladné. Interní audit někdy bývá považován za součást risk managementu právě pro jeho činnosti spojené s hodnocením a snahou o eliminaci rizika. Řízení rizika je však výhradně odpovědností vedení podniku.

Riziko můžeme dělit do mnoha kategorií dle podstaty, věcné náplně a dalších kritérií. Základní dělení člení riziko na vnější a vnitřní. Vnější riziko není podnikem ovlivnitelné a vzniká z jeho externího prostředí. Může se jednat o rizika odběratelská, dodavatelská, konkurenční a legislativní. Konkrétně se může jednat o rizika plynoucí např. z omezení trhu se surovinami, zhoršení platební morálky odběratelů, příchod nových konkurenčních výrobků, nové zákony či změny v legislativní i smluvní oblasti.

Vnitřní rizika jsou užší skupinou a jejich řízení je plně v kompetenci společnosti samotné. Lze za ně považovat např. sdílení citlivých dat zaměstnanci, nedodržení smluvních podmínek či neeloajlnost managementu.

Dalším druhem rizika je čisté riziko, neboli riziko, které má pouze negativní stránku. Velmi častým pojmem je také podnikatelské riziko neboli nebezpečí, že dosažené výsledky budou významně odchýleny od předpokládaných. Podnikatelským rizikem jsou i finanční ztráty, promeškané příležitosti, nelegální postupy či např. nedodržení cílů.

Pro potřeby plánování interního auditu je nutné definovat potenciální oblasti pro audit, v nich určit rizika a stanovit priority a na základě této analýzy určit oblasti, které by měly být auditované.

Nejčastější rizikové faktory (pro potřebu určení potenciálních oblastí pro audit) pro výrobní podniky definoval Institut interních auditorů na základě empirického poznání (Dvořáček, Interní audit a kontrola, 2003).

GRAFIKA 12: POŘADÍ RIZIKOVÝCH FAKTORŮ PRO VÝROBNÍ PODNIKY

Pořadí	Rizikový faktor pro výrobní podniky
1.	Kvalita vnitřní kontroly
2.	Schopnost managementu
3.	Integrita managementu
4.	Velikost jednotky
5.	Zhoršující se ekonomické postavení
6.	Komplexnost operací
7.	Změny v klíčovém personálu
8.	Nedávné změny účetních systémů
9.	Rychlý růst
10.	Tlak na management v dosahování cílů

Zdroj: Dvořáček, Interní audit a kontrola, 2003

Metodologie určování rizika není vzhledem k odlišnostem podniků jednotná. Bude vždy záležet na daném podniku a velikosti útvaru interního auditu. Tradiční model určování rizika sestává z několika kroků, vedoucích k numerickému porovnání jednotlivých rizik v daných oblastech a následnému stanovení priorit. (Dvořáček, Interní audit a kontrola, 2003)

1. Auditor určí potenciální oblasti pro audit a seřadí (ohodnotí) je dle významnosti od nejvýznamnější po nejméně významnou.
2. Pro každou takto definovanou oblast určí rizikové faktory a ohodnotí je dle výše rizika např. na stupnici 0-5.
3. Vynásobením významnosti potenciální oblasti s výší rizika dostane auditor matici s ohodnocením jednotlivých rizik v daných oblastech.
4. Součtem těchto ohodnocení pro každou oblast a vypočtením poměru dané oblasti na celku získá číselnou hodnotu, na základě které je možné snadno určit priority.

Hodnocení rizika v interním auditu je spíše subjektivní, nežli systematické. Velikost rizika ovlivňují 2 rozměry: četnost (pravděpodobnost rizik) a závažnost (velikost škody při dané nežádoucí situaci). Kombinací těchto dvou dimenzí získáme 4 základní kvadranty:

GRAFIKA 13: VZTAH ČETNOSTI A ZÁVAŽNOSTI RIZIKA

	Četnost	
	Vysoká	Nízká
Závažnost		
Vysoká	Četná a závažná rizika	Málo četná avšak závažná rizika
Nízká	Četná ale méně závažná rizika	Nezávažná, málo četná rizika

Zdroj: Špička, Risk management agropodniků

Rizika četná s vysokou závažností dopadu jsou pro podnik největší hrozbou.

Připomeňme si nyní základní rovnici auditního rizika z předešlé kapitoly. Auditní riziko je rovno součtu inherentního, kontrolního a detekčního rizika jak je uvedeno na grafice číslo 6 v předchozí kapitole (Grafika 14: Rovnice auditního rizika – složená).

Tato rovnice platí pro celou oblast auditu, tedy i pro audit interní. Na základě této rovnice stanovuje interní auditor postupy auditu v auditovaných oblastech. Inherentní riziko je u podniku výsledkem jeho ekonomické situace a faktorů a specifických veličin pro dané odvětví.

Kontrolní riziko vyvstává z nedokonalosti vnitřního kontrolního systému tak, že zavedený kontrolní systém nedokáže odhalit chyby včas nebo dokonce vůbec. Detekční riziko pak stejně jako u externího auditu určuje možnost neodhalení podstatné chyby v průběhu auditu.

6.4. VNITŘNÍ KONTROLA

Pod pojmem kontrola obecně rozumíme ověřování určité činnosti, abychom zjistili odchylky od očekávaných předpokladů či cílů. Dle subjektu, který kontrolu provádí, rozlišujeme kontrolu externí a interní. Externí kontrolu provádí např. finanční úřad či správa sociálního zabezpečení,

interní kontrola je prováděna v podniku přímo zaměstnanci. Slouží k odhalování odchylek od plánů a cílů s možností včas reagovat na danou situaci. Vedení podniku proto vytváří systém kontrol, které dokážou včas identifikovat odchylky skutečných hodnot od plánovaných a eliminovat tak pro vedení podniku tzv. moment překvapení.

Kontrola je funkcí vedení společnosti a slouží mimo jiné i k možné reakci na změny v okolí podniku. Aby však byla kontrola efektivní, musí být výsledky kontrol dobře kvantifikovány a porovnávány k předem stanovené základně. Preventivní kontrola je předběžnou činností, která zvyšuje pravděpodobnost splnění cílů, průběžná kontrola vedení umožňuje získávat průběžné informace a dosáhnout tak včas přiměřeného ujištění, zda a jak budou stanovené cíle splněny a zpětná vazba neboli kontrola konečných výsledků slouží jako podklad pro korekci budoucích cílů a aktivit.

Hlavním cílem kontroly je zajistit spolehlivost informací. Dále však kontrola zajišťuje soulad se směrnicemi, legislativními požadavky a stanovenými postupy, ochranu majetku podniku (formou inventarizace) a kontroluje účinné a efektivní využívání zdrojů. Poskytováním průběžných informací o zdrojích či aktuálních výsledcích zajišťuje účinnost a efektivnost využití těchto zdrojů.

I když by se na první pohled mohlo zdát, interní audit není vnitřní kontrola. Úkolem interního auditu je hodnocení vnitřních kontrol podniku. Toho docílí auditní tým přezkušováním a testováním kontrol a vyhodnocení výsledků pak vede k návrhu opatření, která by vnitřní kontrolu a její fungování mohla zlepšit a zefektivnit.

V tomto bodě se interní audit podobá testování efektivnosti kontrol v rámci externího auditu. Auditor musí zmapovat kontrolní systém a procesy, identifikovat kontroly, navrhnou možné chyby, které by v procesu mohly nastat a provést testování efektivnosti kontrol. Na rozdíl však od externího auditu vede vyhodnocení těchto aktivit k návrhu na zlepšení chodu podniku. Testovaná populace je pak často širší, v krajních případech může být v rámci interního auditu testována téměř celá populace, pokud je takové testování relevantní.

Při testování se klade důraz na soulad s legislativními požadavky a interními nařízeními, dochází ke kontrole schvalovacího procesu i podpisových oprávnění a v neposlední řadě identifikaci prostoru pro zlepšení či odstranění duplicit.

Důležitou funkcí vnitřní kontroly je také prevence krádeží a zpronevěry ze strany zaměstnanců. Interní auditor není policista ani forenzní auditor a jeho cílem tedy není hledat možné cílené falešné jednání. Interní auditor by však měl být schopen rozpoznat identifikátory takového jednání, které by měl dále komunikovat vedení společnosti. Prevenci podvodného jednání však přispívá tím, že navrhuje vhodná zlepšení a zefektivnění kontrol, která by tak příležitostí krádeží zabránila.

Nabízí se však otázka: „Kdo kontroluje interní audit?“ Hierarchie útvaru interního auditu umožňuje téměř okamžitou kontrolu práce osobou vedoucího útvaru interního auditu. Ten dohlíží

na plnění cílů, znalosti a odbornost zaměstnanců i soulad se standardy a směrnicemi. Útvar by však měl být kontrolován i zvenčí; jednak interní prověrkou, která umožní přezkoumání organizace postupů či využívání zdrojů útvaru a jednak externí prověrkou provedenou nezávislou osobou vně podniku. Tato externí prověrka je doporučována alespoň jednou za 3 roky. Těmito kontrolami tak dojde k ujištění vedení podniku, že i útvar interního auditu pracuje efektivně a je vhodně sestaven.

6.5. TECHNIKY POUŽÍVANÉ V INTERNÍM AUDITU

Následující text uvádí některé techniky využívané v interním auditu. Jednotný návod pro jejich použití však neexistuje. Je nutné vždy reagovat na základě potřebných informací a okolností auditu. Je však třeba mít na paměti, že ustálené použití technik není v auditu žádoucí. Je více než vhodné zařadit do auditu prvek nepředvídatelnosti, aby osoby odpovědné za prověřovanou oblast nedokázali předpokládat, jak bude auditor postupovat, a nemohli se tudíž na audit cíleně připravit, či zakrýt nedostatky.

6.5.1. Prověření dokumentace, vlastní prohlídka

Interní auditor si vyžádá veškerou dokumentaci vztahující se k auditované oblasti (směrnice, organizační řád, normy) a prověří, zda jsou veškeré náležitosti řídicího systému řádně zdokumentovány. To znamená prověrku, zda jsou řádně podepsány, zda jsou úplné i zda podléhají pravidelné revizi. Dále auditor zkontroluje, jestli jsou k dispozici na pracovištích pouze aktuální verze dokumentů. Vlastní prohlídkou může auditor ověřit soulad náplně práce jednotlivých pozic s dokumenty. Toho docílí například kontrolou pracovních postupů či prohlídkou kontrolních návodů s odpovídající dokumentací.

6.5.2. Stopovací technika

Auditor při „stopování“ prochází dokumentaci dle odkazování. Tedy po revizi základního dokumentu prověří existenci a správnost dokumentu, na který je uveden odkaz a takto postupuje až k poslednímu článku řetězce. Dochází k prověřování především existence dokumentů, četnosti revize a dostupnosti aktuální verze.

6.5.3. Rozhovor, dotazování

Rozhovor neboli interview je jednou ze základních technik auditu obecně. Tato technika pomůže získat informace o postupech, které nemohou být pozorovány přímo v běhu, avšak její efektivita záleží na schopnostech auditora. Umožňuje auditorovi získat informace o pravomocích, odpovědnostech i o skutečnosti, jak se dané postupy provádí.

Rozhovor může nabývat forem od neformálního konverzačního dialogu až po standardizovaný či uzavřený, pevný rozhovor, který je předem připravený a není proto tak náročný na vedení. Forma rozhovoru záleží na situaci, účastnících i informacích, které potřebuje auditor získat. Dalším kritériem by měla být i zkušenost tazatele, neboť nezkušený auditor nemusí být

schopen vést otevřený neformální rozhovor efektivně. Jednotlivé formy se tedy liší v prostoru, který má tazatel v pokládání otázek i směřování tématu hovoru samotného.

Dle způsobu, jakým je dotazování prováděno, dělíme rozhovor na telefonický či osobní, případně dotazování v psané formě. Volba způsobu opět záleží na okolnostech i vhodnosti vzhledem k očekávaným informacím, které potřebuje tazatel získat. Odpovědi formou dotazníků umožňují vyhodnocení odpovědí určitého vzorku populace, která může být reprezentativní pro vyvození závěru o celé populaci, jeho provedení je však časově náročnější, neboť doba návratu formulářů je delší než u ostatních způsobů. Dalším úskalím dotazníků může být návratnost a spolehlivost odpovědí. Je třeba se zamyslet nad podstatou a faktem, že někteří nechtějí věnovat odpovědím mnoho času či dokonce položeným dotazům správně neporozumí. V případě otázek s možností škálových odpovědí se lidé často řadí do středu, aby nevyčnívali, případně nemuseli věnovat detailům odpovědi další čas. Otázky typu ano/ne nemusí naopak mnohým dotázaným poskytnout dostatečnou škálu k relevantnímu vyjádření odpovědi a otázky zcela otevřené zas nutí zaměstnance k zamyšlení a vyšší časové náročnosti, které se však lidé snaží často vyhnout.

Pokud je dotazník vhodně sestaven a zaměstnanci jsou motivováni k vyplnění, může tato metoda poskytnout podstatné informace, které jinými formami nelze získat. Formulář totiž v případě anonymity nabízí dotázanému jistou míru komfortu a umožní mu tak zodpovědět i citlivé dotazy, které by mu osobně byly nepříjemné, případně za jejich odpověď by se styděl. Po návratu dotazníků je důležitým krokem vyhodnocení, jenž musí být vzato v potaz již při přípravě otázek.

Telefonický rozhovor je formou osobnějšího kontaktu a neumožňuje dotázanému se některým odpovědím vyhnout. Navíc jsou odpovědi zodpovídaný v krátkém časovém horizontu a není tudíž prostor pro dlouhé rozmyšlení, což může mít v dané situaci pozitivní i negativní dopad. Telefonický rozhovor by měl být vždy naplánován tak, aby zaměstnanec disponoval dostatkem času vyhrazeného pro odpovídání a nebyl tak pod tlakem co nejrychleji dotazování ukončit. Délka telefonického dotazování by zpravidla neměla překročit 30 minut.

Ani jeden z uvedených způsobů však nemůže tazateli poskytnout zapojení dalších smyslů a tím dokázat získat informace, které nebyly vyřčeny. Rozhovor tváří v tvář totiž jako jediný způsob umožní auditorovi vnímat mimiku a další non-verbální projevy, které často můžou prozradit více než samotná slova. Navíc může být mezi účastníky navázán jistý osobní vztah, který způsobuje větší zainteresovat obou subjektů.

Příprava na rozhovor je stejně důležitá jako rozhovor samotný. Auditor musí správně zvolit čas, místo i osoby, které se rozhovoru budou účastnit. Dále je nutné připravit osnovu otázek či témat a stanovit tak, jakým směrem se bude rozhovor ubírat. V průběhu rozhovoru je nutné správně reagovat a případná další témata vhodně rozvíjet. Rozhovor musí být kontrolovaný, nesmí však být omezen prostor k dostatečnému vyjádření druhého subjektu. Spousta dotazovaných se necítí dostatečně komfortně, pokud auditor rozhovor nahrává na diktafon či jiné zařízení a proto je

nutné dopředu promyslet systém zaznamenávání odpovědí. Požadavek na použití zaznamenávacího zařízení by měl být vždy vznesen ještě před započatím vlastního rozhovoru.

6.5.4. Detailní prověření, výběrový vzorek

Podobně jako v externím auditu i interní auditor využívá techniku detailního testování a výběru vzorků. Jedná se o techniku vhodnou pro ověření souladu pracovních postupů s interními směrnici, normami a další dokumentací. Auditor si vybere vzorek pro testování a provede kontrolu postupů podobně jako při externím auditu.

6.5.5. Pozorování

Technikou, která je při auditu na místě téměř nevytěsnitelná, je pozorování. Auditor by měl důkladně vnímat podněty a chování pracovníků a tím lépe pochopit chod společnosti. Pozorování napomáhá k ujasnění postupů v praxi i soulad s nařízeními a legislativou. Auditor tak může například zaznamenat, že pracovní prostředí není v souladu s předpisy pro Bezpečnost a ochranu při práci. Může tak identifikovat i závažná porušení postupů s dále se o danou problematiku zajímat.

6.5.6. Analytické procedury

Podobně jako v externím auditu, jsou analytické prověrky i komparativní analýza přínosné k získání přehledu o auditované oblasti v porovnání k jiné porovnatelné oblasti či třeba minulým výsledkům či datům. Umožňuje auditorovi vidět danou oblast v souvislostech, analyzovat vývoj v posledním období a díky tomu určit žádoucí i nežádoucí odchylky. Ty mu pak jsou prospěšné při hodnocení výsledků auditu a formulaci zlepšovacích opatření.

6.5.7. Vývojový diagram

Vývojový diagram neboli flow chart, je často využívaným nástrojem především při auditu operací. Slouží ke grafickému zachycení procesů a znázornění provázanosti jednotlivých kroků. Metody pro sestavování diagramu jsou standardizovány tak, aby výsledek znázornění byl srozumitelný všem uživatelům, ne jen tvůrci. Příklad flow chartu procesu je zobrazen v příloze práce.

Interní audit samozřejmě využívá i další techniky jako je analýza a syntéza, abstrakce, indukce a dedukce či matematické a statistické modelování. Vždy však záleží na adekvátnosti jednotlivých technik a přínos v podobě získání relevantních informací.

6.6. POSTUP INTERNÍHO AUDITU

Na základě analýzy rizik, požadavků managementu a legislativních náležitostí připravuje útvar interního auditu plány. Plán strategický je sestavován v souladu se strategií celého podniku a obsahuje především cíle a strategie oddělení, návrhy na využití pracovníků útvaru a spolupráci

s externími institucemi. Je většinou sestavován na období 3 let. Roční plán obsahuje plánované oblasti, které budou auditovány v daný rok, plán rozmístění zdrojů i časový harmonogram prací. Třetím plánem, který je sestavován je plán operativní, často čtvrtletní, který řeší operativní potřebu auditu. Útvar také zpracovává plán personální a finanční, ve které jsou specifikovány potřeby a rozmístění lidských, případně finančních zdrojů.

Vedoucí útvaru interního auditu je nadále povinen sestavovat program auditu, což je dokument pro jeden či více auditů na dané období, specifikující všechny činnosti nezbytné k provedení. Dokument musí obsahovat cíle pro plánování a provádění auditů, které by měly reflektovat požadavky vedení, předpisy smluv a dalších závazných dokumentů i zvážení rizik. Dále je zde vymezen rozsah auditů, který je sestaven na základě velikosti společnosti a auditované oblasti, složitosti procesů, četnosti provádění auditů i dalších podstatných požadavků organizace.

Postup interního auditu záleží na přístupu. Tradiční přístup znamená postup od identifikace cílů obecných a specifických, poté následuje identifikace a zdokumentování kontrol a procesů dané oblasti a na základě toho dále samotné testování vybraných technik a kontrol. Po provedení testů dojde ke zhodnocení nálezů a přípravě doporučení k efektivnějšímu výkonu daných oblastí.

Přístup druhý – rizikový – postupuje od identifikace určení významných a četných rizik, ke kterým jsou dále určeny přípustné limity. Na základě této identifikace vytvoří auditor hypotézy o fungování kontrol a platnost těchto hypotéz prověří vhodnými technikami. Na základě zjištěných výsledků dojde k vytvoření závěru a návrhu zlepšovacích opatření.

V případě obou přístupů je však nutné splnit kroky, které jsou definované ve statutu útvaru interního auditu. Standardně se jedná o povinnosti útvaru vzhledem k auditovaným divizím. Auditor musí s předstihem předat oznámení o provedení interního auditu dané divizi, ve kterém bude specifikováno zaměření auditu, časový harmonogram prací, složení auditního týmu a požadavky na předložení dokumentů, případně další zvláštní požadavky. Při zahájení auditu musí auditní tým předat pověření k provedení interního auditu a plán auditu. Pověření k provedení interního auditu je dokument, ve kterém jsou specifikována práva a povinnosti jak auditního týmu, tak zaměstnanců auditované divize. Jsou zde obsaženy informace o auditu, termíny a celý dokument je podepsán odpovědnou osobou. Plán auditu by měl obsahovat cíl, kritéria a rozsah daného auditu, jména odpovědných pracovníků, kteří musí být při auditu přítomni, jména členů auditního týmu, datum a místo konání auditu, časový harmonogram a specifikaci požadovaných podkladů, případně doplnění informací, které nebyly specifikovány v oznámení o provedení.

Po provedení auditu na místě je tým auditorů povinen sestavit zprávu s návrhem opatření. Tuto zprávu nejprve prodiskutuje s odpovědnou osobou auditované divize a poté předá vedení. Dalším úkolem útvaru interního auditu je kontrola aplikace přijatých opatření.

6.7. ZPRÁVA INTERNÍHO AUDITU

Závěrem auditních prací je vydání závěrečné zprávy, za níž nese odpovědnost vedoucí útvaru interního auditu. Je však sestavována společně se členy auditního týmu a představuje souhrnnou informaci o auditu.

Zpráva je hlavním výstupem auditu a je proto nezbytně nutné věnovat jí náležitou péči a pozornost. Výklad musí být stručný, založený na faktech, jednoduchý a jednoznačný, aby nedocházelo k možnému víceznačnému výkladu. Je nutné dodržovat zásady členění a je více než žádoucí, věnovat dostatečnou pozornost gramatickým a stylistickým chybám. Zpráva je dokument, který vytváří dojem o celé práci odvedené týmem, a proto není vhodné její přípravu podcenit.

Obsah zprávy doporučuje norma ISO 19011. Dle normy musí zpráva obsahovat identifikaci jako rozsah a cíle auditu, podrobnosti plánu auditu nebo odkaz na plán, datum prověrky, referenční dokumenty, identifikaci členů auditního týmu i odpovědné osoby auditovaného útvaru. Dále je zde obsažena identifikace procesů a kritéria hodnocení výsledků. Nejdůležitější částí je souhrn zjištění, návrh doporučení ke zlepšení a odsouhlasený plán následných opatření, který je odsouhlasen na závěrečné schůzce vedoucího auditovaného útvaru a auditorem. Vedení je pak již předložen pouze schválený harmonogram obsahující přijatá nápravná opatření, termín splnění a odpovědné osoby.

Dále jsou ve zprávě shrnuty závěry auditu a musí zde být uveden přehled nevyřešených názorových rozdílů mezi auditorem a vedoucím útvaru.

Závěrem auditu může být na základě porovnání stanovených kritérií pro hodnocení buď shoda, nebo neshoda. Veškeré závěry musí být zdokumentovány a evidenční list neshod musí být součástí výsledné zprávy.

Zpráva je připravena v předem dohodnutém termínu, který je auditorovi sdělen na závěrečné schůzce auditu na místě. Po sestavení je schválena zainteresovanými stranami a distribuována dle rozdělovníku schváleného vedením.

6.8. AUDIT FINANČNÍ SITUACE

Interní audit finanční situace posuzuje ekonomickou stránku podniku pro potřeby vedení podniku a přehled o podniku jako celku. Dochází k odkrývání rizikových oblastí na základě ukazatelů a umožňuje tak podniku včas reagovat na nechtěný vývoj. Zároveň nabízí možná řešení těchto situací a přispívá tím ke stabilizaci. Vytváří základ pro další rozvoj podniku.

I přesto, že se k auditu finanční situace využívají informace z finančních výkazů podniku, zásadně se od externího auditu liší. Zabývá se totiž nejen vývojem minulým ale i možným budoucím vývojem ukazatelů a tudíž i podniku. Finanční situace je nejčastěji charakterizována pomocí finanční analýzy, tedy poměrovými ukazateli. Auditor musí vhodně zvolit relevantní ukazatele,

získat relevantní data, zvolit relevantní základnu pro porovnání ukazatelů a dle srovnání vypracovat návrh doporučení ke zlepšení, která jsou aplikovatelná v daném podniku. Nejčastěji používanými ukazateli jsou ukazatel rentability, zadluženosti, likvidity, aktivity a kapitálového trhu.

6.8.1. Ukazatele rentability

Ukazatele rentability charakterizují podnik z pohledu schopnosti zhodnocení kapitálu, jinak řečeno poměřují zisk či jinak měřený výstup s vloženými prostředky. Ukazují kombinovaný vliv likvidity, aktivity a zadluženosti na zisk podniku.

Rentabilita vlastního kapitálu (ROE) ukazuje míru výnosnosti, se kterou vlastníci dokážou využívat vlastní kapitál. Klíčový ukazatel pro potenciální akcionáře hodnotí efektivitu vložených prostředků i dodatečný výnos, který by jim investice přinesla. Poměr čistý zisk k vlastnímu kapitálu by měl být alespoň na úrovni míry úrokových sazeb, v ideálním případě vyšší než výnosnost jiných investičních možností.

Rentabilita aktiv (ROA) vyjádřená poměrem zisku a celkových aktiv nám udává efekt, jakého bylo dosaženo z celkových aktiv. Při výpočtu je vhodnější místo čistého zisku použít EBIT¹², který lépe vystihuje výnos pro vlastníky a věřitele, neboť velmi často je pro financování podniku použit vlastní i cizí kapitál.

Ukazatel rentability tržeb (ROS) poměrem čistého zisku k tržbám vyjadřuje hospodárnost podniku. Nepřímo poukazuje na snížení nákladů či zvýšení prodejní ceny výkonů a je tak jedním z hlavních ukazatelů efektivnosti podniku.

6.8.2. Ukazatele zadluženosti

Skupina ukazatelů zadluženosti poukazuje na původ zdrojů financování a analyzuje předpoklady pro schopnost podniku splácet své dluhy. Tyto ukazatele finanční stability z dlouhodobého hlediska měří poměr použitých složek kapitálu a slouží k analýze možnosti levnějšího financování a zároveň rizika pro věřitele a akcionáře.

Celková zadluženost vypočtena poměrem cizího kapitálu k celkovým aktivům (vyjádřena v procentech) udává, jaké procento aktiv je financováno dluhem. Zároveň ukazuje věřitelské riziko, tedy jak dobře jsou věřitelé chráněni v případě platební neschopnosti podniku. Rozhodování managementu ohledně financování podniku je velmi důležité a zároveň neexistuje jednotný návod pro všechny firmy. Je známo, že vlastní kapitál je dražší než cizí, ale zároveň méně rizikový. Na druhé straně však existují bilanční pravidla financování, která nám udávají, jak správně nastavit poměr cizího a vlastního kapitálu.

Zadluženost vlastního kapitálu je ukazatel důležitý především pro poskytnutí úvěru či dalšího cizího kapitálu. Poměr cizího k vlastnímu kapitálu je důležité sledovat v čase. Trvalý nárůst ukazatele (tedy zvyšování cizího kapitálu na úkor vlastního) je nežádoucí a může signalizovat

¹² Earnings before interests and taxes – zisk před odečtením úrokových nákladů a daně

problémy podniku. Pokud je hodnota ukazatele vyjádřená procentuálně vyšší než 200% bude mít společnost pravděpodobně problémy s dalším načerpáním cizího kapitálu.

Ukazatel úrokového krytí vyjádřený poměrem provozního zisku k úrokovým nákladům vypovídá o schopnosti podniku krytí úroky z cizího kapitálu a další poplatky s ním spojené z provozního zisku. Pokud společnost nedosahuje dostatečného zisku a není tak schopna platit úroky, propadá se do dalšího zadlužení, ze kterého je pak jen velmi těžké se ozdravit. Minimální doporučená hodnota je 1, kdy nákladové úroky dosahují maximálně výše dosaženého provozního zisku. Čím je hodnota vyšší, tím je finanční situace z pohledu krytí úroků lepší.

6.8.3. Ukazatele likvidity

Likvidita znamená schopnost podniku splácet své závazky. Ukazatele likvidity pak informují vedení o finanční rovnováze podniku z krátkodobého hlediska. Rozlišujeme tři ukazatele likvidity, která se liší délkou časového horizontu.

Celková likvidita měří, jak je firma schopna splácet krátkodobé závazky splatné do 1 roku, pouze za pomoci krátkodobých aktiv bez nutnosti prodeje dlouhodobého majetku. Poměr oběžných aktiv ke krátkodobým závazkům znamená, kolikrát je společnost schopna uspokojit své krátkodobé závazky, pokud by v daném okamžiku přeměnila veškerá oběžná aktiva v hotovost. Čím je daný ukazatel vyšší, tím je riziko platební neschopnosti nižší. Doporučená hodnota je 2, tedy společnost disponuje dvakrát větším množstvím oběžných aktiv než krátkodobých závazků.

Rychlá likvidita pouze očišťuje oběžná aktiva o zásoby, neboť ty nebyly pořízeny za účelem uspokojení závazků a jsou nejméně likvidní. Doporučená hodnota ukazatele je 1. Znamená, že společnost je schopna splatit závazky oběžnými aktivy, aniž by musela prodávat své zásoby.

Třetím ukazatelem je peněžní likvidita, která poměřuje finanční majetek s krátkodobými závazky. Bere tedy v potaz pouze okamžitou hotovost, kam řadíme hotovost, bankovní účty a další ceniny. Použití tohoto ukazatele je však limitováno časovým nesouladem okamžitého stavu hotovosti a splatnosti závazků. Při jeho hodnocení by měli být uživatelé obezřetní.

6.8.4. Ukazatele aktivity

Čtvrtá skupina poměrových ukazatelů – ukazatele aktivity – hodnotí podnik z hlediska efektivnosti využití majetku. Aktivita podniku se dá vyjádřit obratem majetku, tedy kolikrát se majetek za dané období obmění. Doba obratu pak udává, za jak dlouho se obmění.

Obrat zásob vyjadřuje, kolikrát se zásoby obmění v průběhu daného období. Obměna zásob znamená pro podnik přeměnu v jinou formu oběžných aktiv, tedy proces vedoucí k prodeji a tím tržby podniku. Poměrem tržeb k celkovým zásobám pak dostaneme obrátku zásob. Protože zásoby fixují finance podniku, které by jinak podnik mohl investovat a úročit, čím vícekrát je dokáže firma obměnit, tím je to pro společnost přínosnější. Dobu obratu zásob pak dostaneme jednoduše, pokud

vynásobíme 360 dní obratem zásob. Pokud počítáme obrat pro jiné období než je 1 rok, musíme adekvátně použít celkový počet dní za zvažované období.

Obrat celkových aktiv nás informuje o tom, jaké tržby získává podnik z jedné koruny majetku využitého k získání těchto tržeb. Znamená to tedy, kolikrát se hodnota aktiv promítne do celkových tržeb. Výpočet je obdobný obratu zásob tedy poměr tržeb k celkovým aktivům.

Aktivitu podniku může měřit i v dalších oblastech. Obrátkovost můžeme měřit pro každou skupinu aktiv, jako jsou pohledávky, zboží na skladě či dlouhodobý majetek. Podobně využíváme při analýze závazků obratovost či dobu obratu závazků. Získáme tak lepší přehled o efektivitě hospodaření podniku či platební morálce.

6.8.5. Ukazatele kapitálového trhu

Společnosti účastníci se operací na kapitálovém trhu využívají pro zhodnocení postavení podniku a budoucí vývoj na těchto trzích poměrových ukazatelů kapitálového trhu. Jedná se o techniku fundamentální analýzy cenných papírů, která hodnotí ocenění akcie taktéž na základě informací z finančních výkazů, využívá však i údaje kapitálového trhu.

Nejvyužívanějším ukazatelem je poměr ceny akcie a čistého zisku na akcii. Udává nám částku, jakou jsou investoři ochotni zaplatit za jednu korunu minulých zisků podniku. Ukazatel vypočteme poměrem ceny akcie k zisku po zdanění na akcii. Výslednou hodnotu porovnáme v čase s jinými akciemi a na základě výsledku se investor bude rozhodovat o koupi akcie. Pokud je hodnota v porovnání s ostatními podniky nižší, budou investoři pravděpodobně kupovat, neboť očekávají její růst.

Dalším používaným ukazatelem je zisk po zdanění na akcii. Vykázaný čistý zisk podniku očištěný o dividendy z prioritních akcií vydělíme počtem emitovaných kmenových akcií a získáme údaj o finanční situaci podniku, který je považován za klíčový. Jeho interpretace však může být problematičtější vzhledem k tomu, že zisk podniku je ovlivněn např. účetními metodami, jako je způsob odpisování či metoda oceňování zásob.

Mezi další ukazatele kapitálového trhu patří např. dividendový výnos, dividendy na akcii nebo poměr tržní a účetní ceny. Tyto ukazatele pomáhají investorům v rozhodování ohledně investování na kapitálových trzích.

7. SPOLUPRÁCE INTERNÍHO A EXTERNÍHO AUDITU

Z předchozích kapitol je jasné, že interní a externí audit mají některé rysy společné. Spoluprací či vzájemným doplňováním by mohlo dojít k úspoře času i zdrojů. Z podstaty jednotlivých auditů však tato spolupráce není tak jednoduchá, jak by se na první pohled mohlo zdát.

7.1. SPOLEČNÉ A ROZDÍLNÉ RYSY INTERNÍHO A EXTERNÍHO AUDITU

Externí auditor musí být nezávislý a jeho odpovědnost za názor na finanční výkazy znamená, že musí být dostatečně ujištěn, že použitá data nejsou významně zkreslena. Z tohoto důvodu se auditor na žádná data nemůže bez dalšího zkoumání plně spolehnout. Oblast provádění externího auditu je přísně ošetřena auditorskými standardy a není prostor pro modifikaci práce. Interní audit má širší záběr, neorientuje se pouze na finanční výkazy, ale na fungování celého podniku. Provádění interního auditu je více v kompetenci podniku a vzhledem k tomu, že výstup je určen pouze interním uživatelům, není legislativní úprava tak přísná jako v případě externího auditu. Interní i externí audit však využívají stejný model rizika a oba společně definují potřeby organizace z hlediska auditu.

Spolupráce však přináší výhody oběma stranám. Na prvním místě je úspora zdrojů i času. Při sdílení informací obou auditů dochází k lepšímu pochopení a poznání auditovaných oblastí a tím i ke kvalitnějšímu výstupu. V počátečním stádiu prací se může externí auditor při identifikaci rizikových oblastí odkázat na zjištění interního auditu a naopak interní auditor získá využitím závěrů externího auditu dodatečnou podporu pro své závěry.

7.2. POSUZOVÁNÍ PRÁCE INTERNÍHO AUDITU EXTERNÍM AUDITOREM

Mezinárodní auditorské standardy povolují využití práce interního auditora, avšak za podmínek uvedených ve standardu ISA 610. Výlučnou zodpovědnost za výrok však stále nese externí auditor (úplné znění standardu ISA 610 je k dispozici na internetových stránkách Komory auditorů ČR www.kacr.cz).

Pokud externí auditor zvažuje využití činnosti interního auditu, musí v první řadě získat dostatečný přehled o činnosti útvaru interního auditu. Pokud se činnosti tohoto útvaru dá využít k auditu účetní závěrky, může auditorovi pomoci upravit rozsah prací i časové rozvržení. Neznamená to však, že mohou být některé auditní práce zcela eliminovány. Někdy externí auditor zhodnotí, že činnost útvaru interního auditu nebude mít na audit finančních výkazů žádný vliv.

Pokud je činnost interního auditu relevantní ve vztahu k externímu auditu, dojde k hodnocení jeho činnosti v následujících oblastech:

Auditor zkoumá organizační zařazení útvaru v rámci podniku a jeho vliv na objektivitu auditora. V ideálním případě bude útvar přímo podléhat vedení podniku a nebude mít žádnou další provozní zodpovědnost.

Dále zhodnotí rozsah činnosti útvaru a ověří, zda vedení podniku jedná v souladu s doporučeními interního auditora. Zároveň ověří, zda a jak je toto jednání zdokumentováno.

Třetí oblastí je zhodnocení odborné způsobilosti interního auditora. Tuto odbornou způsobilost lze ověřit např. seznámením se s postupy náboru zaměstnanců útvaru a školením.

Důležitou roli hraje i náležitá a odborná péče. Jedná se především o to, zda jsou auditní postupy řádně naplánovány, řízeny či zda podléhají kontrole. Zda existují auditní manuály, spisy auditora i pracovní program.

Pokud se po zhodnocení těchto oblastí rozhodne auditor práce útvaru interního auditu využít, je vhodné dohodnout časové rozvržení a koordinaci obou auditorů. Pokud je práce interního auditu zásadní pro externí audit je vhodné předem dohodnout časový rozvrh a rozsah této práce, hladinu významnosti, metody výběru vzorků a dále dokumentaci práce, kontrolu a způsob vykazování. Spolupráce je efektivnější, pokud práce probíhají v podobných intervalech. Externí auditor pak musí mít přístup k práci interního a naopak interní audit je informován o nálezech externího auditu a reaguje na ně.

Pokud se externí auditor rozhodne využít konkrétní práci interního auditu, musí provést odpovídající auditorské postupy k přesvědčení se o adekvátnosti této práce. Dále posuzuje přiměřenost rozsahu prací a souvisejících programů. Zda je práce interním auditorem vhodně posouzena lze usoudit na základě ujištění se o jeho odborné způsobilosti. Aby mohl externí auditor práci využít, musí práce interního auditora obsahovat vhodné auditorské důkazní informace. Na závěr auditor zhodnotí, zda závěry odpovídají okolnostem a zjištěným informacím a zda jsou konsistentní s výsledky práce externího auditu. V případě, že byly zjištěny výjimky či nestandardní skutečnosti, ujistí se, že byly interním auditorem vyřešeny.

Spolupráce externího a interního auditu sice může obou stranám přinést výhody a úspory, avšak ne často je práce interního auditu pro externího auditora dostatečně zdokumentována či relevantní ve vztahu k jeho práci. Naopak interní auditor se s výsledky externího auditu seznámí avšak jeho cíle jsou mnohem více orientovány na provozní činnost podniku a tudíž práce externího auditu je pro něj pouze velmi malou součástí jeho celkového programu.

8. PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Pro zpracování praktické části budou využita skutečná data českého podniku, z důvodu citlivosti informací a dat získaných pro zpracování této práce však není možné uvádět název společnosti. Všechny názvy společností, dodavatelů, odběratelů i dalších spřízněných stran jsou smyšlené.

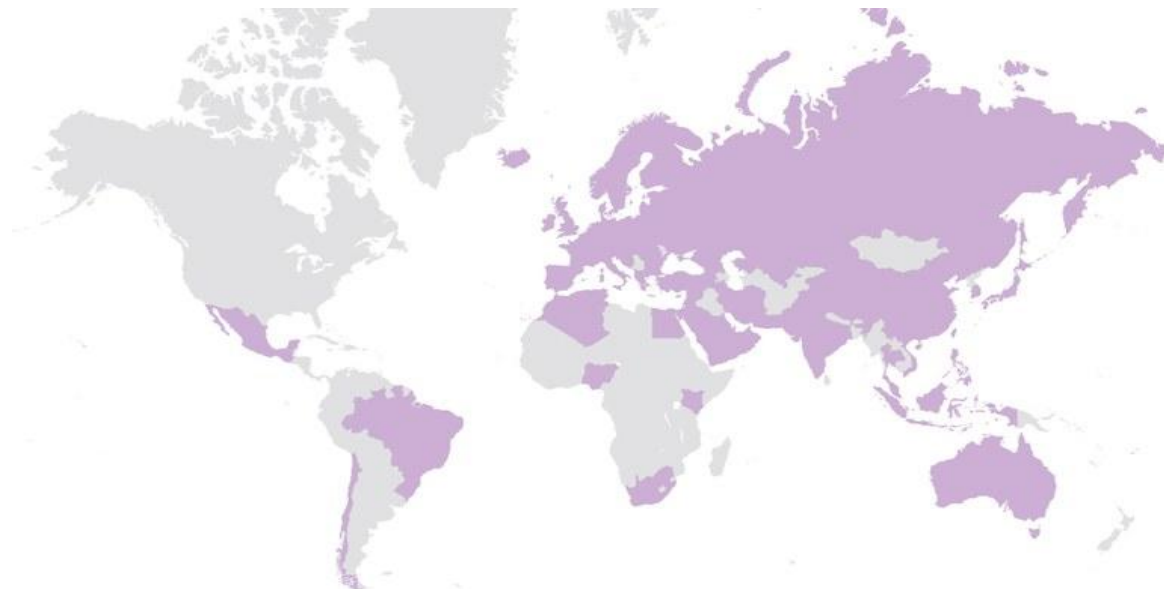
Zvolenou firmu tedy budeme nadále označovat jako Česká Výroba s.r.o.

Společnost působí na českém trhu již od roku 1990 a je součástí mezinárodního koncernu Mezinárodní Výroba b.v. se sídlem v Nizozemí. Koncern působí prostřednictvím svých dceřiných společností a joint venture ve více než 20 zemích světa. Celosvětově koncern zaměstnává okolo 1500 lidí, kteří vytváří roční obrat ve výši zhruba 300 milionů EUR.

Česká Výroba s.r.o. patří v současné době mezi nejvýznamnější dodavatele surovin a přípravků pro gastronomii i celý potravinářský trh v České republice. Některé výrobky jsou však zde vyráběny pro celý koncern. Společnost distribuuje své výrobky ze 4 skladů, ze kterých je dodává zákazníkům většinou prostřednictvím své vlastní logistické sítě. Společnost s podporou vývojových týmů v Čechách i zahraniční soustavně pracuje na vývoji nových produktů a je tak schopna uspokojit zákazníky jak produkty „na míru“ tak i malé výrobce.

Společnost je vlastněna ze 2/3 koncernem Mezinárodní výroba b.v. a z 1/3 fyzickou osobou české národnosti. Statutárním orgánem jsou tři jednatelé, kteří mohou jednat jménem společnosti každý samostatně s výjimkou případů uvedených v obchodním rejstříku.

GRAFIKA 14: PŮSOBENÍ SPOLEČNOSTI MEZINÁRODNÍ VÝROBA B.V. VE SVĚTĚ



Zdroj: webové stránky společnosti

9. EXTERNÍ AUDIT VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

Společnost účtuje v souladu s Českými účetními standardy a dle zákona č. 563/1991 Sb, o účetnictví je povinna mít účetní závěrku ověřenu auditorem. Společnost navíc reportuje své výsledky do mateřské společnosti pro účely konsolidace. Statutárním auditorem je již od roku 2006 auditorská společnost KPMG Česká republika Audit s.r.o.

9.1. POSTUPY PŘED PŘIJETÍM ZAKÁZKY

Ačkoliv není pro auditora společnost nová, zvážení rizika přijetí zakázky je nutné pro každý další hospodářský rok. Situace je jednodušší v tom, že finanční situace je auditorem dlouhodobě zkoumána a informace o okolí firmy i o jejím hospodaření jsou pro auditora lépe dostupné.

Auditorská společnost používá pro vyhodnocení rizika přijetí zakázky speciální software, který na základě zadaných informací vyhodnotí výši rizika zakázky. Dokument, který je nutný pro každý audit (Engagement Acceptance Document) vyžaduje základní data o auditované společnosti a informace o následujících oblastech:

- Cena za audit
- Veřejný profil společnosti – burza cenných papírů
- Znalosti a zkušenosti auditního týmu
- Odklon od firemních postupů nebo profesních standardů
- Spolehlivost managementu společnosti
- Nezávislost a kontrola konfliktů
- Ostatní, mající vliv na audit

Shrnutí hlavních bodů, podstatných pro stanovení rizika přijetí zakázky:

TABULKA 1: KLÍČOVÉ OTÁZKY K ZAKÁZCE

Key Questions for the engagement

1 Is the engagement realization potentially a threat to the proper discharge of KPMG responsibilities? (see I)	☐ Yes ☒ No
2 Does the client have a high public profile? (see II)	☐ Yes ☒ No
3 Is there a risk that the appropriate resources and skills are not available within KPMG or at other auditors to complete the engagement in accordance with KPMG policy and guidance? (see III)	☐ Yes ☒ No
4 Will there be deviations from KPMG local policies or professional standards? (see IV)	☐ Yes ☒ No
5 Is there a significant risk concerning the client's governance structure, or the reliability of information from or decisions made by the client? (see V)	☐ Yes ☒ No
6 Are there any uncertainties in relation to conflicts of interest or independence or other regulations that may restrict or prohibit the service? (see VI)	☐ Yes ☒ No
7 Are there any other significant risks from this engagement? (See VII)	☐ Yes ☒ No

Zdroj: auditní software

Na základě těchto informací vyhodnotí program, zda je riziko spojené s přijetím zakázky pro společnost přijatelné. U naší zakázky bylo riziko stanoveno na nízké hladině.

TABULKA 2: OHODNOCENÍ RIZIKA ZAKÁZKY

Risk Grade Evaluation

Based on the above analysis and the responses to the above questions the engagement is ☒ 1 (Low Risk) ☐ 2 (Medium Risk) ☐ 3 (High Risk)

*Any 'Yes' answer noted above would indicate that the minimum risk is medium.
Audit engagement risk grade cannot be lower than the client risk grade. For the client risk grade, please refer to the heading section of this form. ⓘ*

If the engagement risk is other than low, summarise the issue(s) and the mitigation in place to enable the firm to accept the engagement.

Summary of issue(s)	Summary of mitigation

Zdroj: auditní software

Pro auditní zakázky kontinuálně pokračující po minulém účetním období je podobným způsobem zpracován Client Continuace Document. Tato zpráva bere v potaz minulá zjištění a informace o změnách průběhu daného hospodářského roku. Zhodnocením rizika ve finanční oblasti a rizika nepříznivého vývoje došlo v rámci programu k vyhodnocení, že se jedná o zakázku s nízkým rizikem.

TABULKA 3: DOTAZNÍK PRO HODNOCENÍ RIZIKA KONTINUÁLNÍ ZAKÁZKY

Key Questions *(based on the responses to the detailed supporting questions)*

Has any of the key client data or have any of the responses to the supporting questions changed since the last evaluation? ☐ Yes ☒ No

Question I. Does the client present increased reputational risks to KPMG by being the firm's client? ☐ Yes ☒ No

If yes, specify:
description/cross reference

Question II. Does the client face financial or other problems that are likely to affect its continued existence or ability to pay our fees? ☐ Yes ☒ No

If yes, specify:
description/cross reference

Have there been changes to any of the above risks since the last evaluation? ☐ Yes ☒ No

If yes, specify:
description/cross reference

Zdroj: auditní software

TABULKA 4: VYHODNOCENÍ RIZIKA KONTINUÁLNÍ ZAKÁZKY

Risk Grade Evaluation

Based on the analysis conducted the client is ☒ 1 (Low Risk) ☐ 2 (Medium Risk) ☐ 3 (High Risk)

Note that where either Question I or II is answered 'Yes' the risk must be evaluated as at least medium. If the 'Yes' answer is based on Q1.A and/or Q1.B having been answered 'Yes', the overall risk must be assessed as 'High'. Otherwise, the risk may be either Medium or High, but not Low.

Has the risk grading changed since the previous evaluation? ☐ Yes ☒ No

If 'Yes', provide comments to explain why:

Zdroj: auditní software

Při vyhodnocování přijetí zakázky je třeba racionálního zhodnocení skutečnosti, nelze pouze spoléhat na IT program. Při vyjednávání o přijetí auditu klienta v dostatečném předstihu před koncem jeho fiskálního roku nemáme k dispozici konečné podklady, musíme tedy na základě informací získaných od klienta a z veřejně dostupných zdrojů zvážit riziko přijetí.

V době přijetí zakázky jsme si nebyli vědomi skutečností, které by přijetí zakázky bránilo, nebo představovaly rizika vyšší než přijatelná. Ve společnosti Česká Výroba s.r.o. nedošlo do této doby ke změnám, které by mohly zvyšovat riziko neodhalení materiálních nesprávností vykazovaných skutečností.

9.2. SESTAVENÍ PLÁNU AUDITU

Plán auditu tkví ještě před zahájením auditních prací především v sestavení auditního týmu a časového plánu auditu, případně k doložení dokumentace nutné ještě před zahájením.

Výchozím bodem jsou závazné termíny reportingu zadané mateřskou společností, který je 21. února 2013. V tento den bude tzv. auditorským zámekem uzamčeno účetnictví hospodářského roku 2012 a bude odeslán reportingový balíček mateřské společnosti. Auditní testy a možná zjištění musí být do tohoto termínu dokončeny.

Dalším plánovaným termínem, dle kterého se časový harmonogram i obsazení auditního týmu řídí, je 18. květen 2013 jako den vydání auditorského výroku. Od tohoto data do 60 dnů musí být zakázka uzavřena včetně kompletní dokumentace.

Na základě těchto termínů byl sestaven časový harmonogram.

- Předaudit: 22.10. – 24.10.2012
- Finální audit: 11.2. – 15.2.2013

Auditní tým byl sestaven na základě časových možností a ceny auditu (dle interních sazeb jednotlivých zaměstnanců na daných pozicích) v běžné struktuře: partner zakázky (statutární auditor podepisující výrok), manažer (řídí práci auditního týmu a určuje auditní postupy), in-charge (osoba řídící tým asistentů na místě a ústřední kontakt pro klienta), asistent 2 (druhořádný asistent vykonávající hlavní auditní testování) asistent stážista (člen týmu zajišťující především dokumentaci a základní auditní testy).

Ve fázi plánování je nutné zhodnotit využití specialistů v rámci auditu. Těmito specialisty jsou v našem případě daňoví odborníci a IT specialisté. IT testuje spolehlivost systémů používaných ve společnosti Česká Výroba s.r.o. především k účtování, ale i používaných pro chod hlavních podnikatelských činností. Daňoví odborníci hodnotí materiální správnost všech daňových oblastí týkajících se klienta.

Po přijetí auditní zakázky je nutné doložit jmenování statutárního auditora valnou hromadou společnosti Česká Výroba s.r.o. Dalším dokumentem potřebným před zahájením auditních prací je Zakázkový dopis.

V rámci plánovací fáze jsme obdrželi skupinové směrnice pro reportování mateřské společnosti. Účetnictví vykazované pro účely reportingu musí splňovat tyto skupinové instrukce.

9.3. ČINNOSTI SPOJENÉ S POZNÁNÍM KLIENTA – PŘEDAUDIT

První fáze testování nám umožňuje lépe poznat činnost klienta. I když by se mohlo zdát, že u několikaleté zakázky již tato fáze není nutná, je to omyl. V turbulentním ekonomickém prostředí dnešní doby se musí společnost neustále přizpůsobovat možnostem a požadavkům trhu. I interní procesy nejsou neměnné a lidé, kteří jsou základním kamenem každé společnosti, s sebou přinášejí i odlišné informace a hodnoty.

9.3.1. Testy kontrol

Hlavním posláním předaudit je zhodnocení vnitřního kontrolního systému společnosti a testování těchto kontrol. Se zaměřením na hlavní podnikatelské procesy dochází k popisu postupů včetně vnitřních kontrol a testování spolehlivosti těchto kontrol. Auditor zjišťuje soulad s interními předpisy společnosti, dodržování podpisových pravomocí a schvalovacích nařízení. Tato fáze externího auditu se velmi podobá postupům interního auditu. Proto se touto problematikou budeme zabývat podrobněji v následující kapitole v rámci provádění interního auditu.

Testování kontrol a mapování vnitřního kontrolního prostředí doplňuje i využití specialistů na informační technologie. Ti nám pomohou zhodnotit spolehlivost používaných firemních systémů v rámci určení spolehlivosti vnitřního kontrolního systému.

9.3.2. Předběžné analytické procedury a výpočet materiality

V rámci předaudit se auditní tým poprvé setkává s předběžnými finančními výsledky podniku pro daný fiskální rok. Na základě těchto hodnot a dalších auditních technik – především dotazování – si auditor vytváří přehled o změnách v podniku v průběhu roku. Můžeme tak s větší přesností specifikovat rozložení očekávané časové náročnosti auditních prací v průběhu finálního testování.

Předvaha za prvních osm měsíců hospodářského roku slouží jako podklad pro hlavní předběžné analytické procedury. Rozvahové účty jsou analyzovány především z pohledu absolutní změny a meziročního nárůstu nebo poklesu. Na základě analýzy stanovíme očekávání vývoje do konce fiskálního roku. Tato očekávání v průběhu finálního auditu porovnáme se skutečností a odchylku dále zkoumáme.

Pro předauditní práci je však významnější analýza výkazu zisku a ztrát. Pro analytické zhodnocení je nutné v první řadě extrapolovat účty výnosů a nákladů na 12 měsíců. Poté je provedeno zhodnocení extrapolovaných výsledků dle absolutní a procentuální meziroční změny, podobně jako rozvahové účty.

Výsledky analytických procedur předaudit jsou využity pro stanovení významných účtů a určení technik, které budou použity pro testování zůstatků účtů v rámci finálního auditu. K tomu však ještě potřebujeme stanovit materialitu, neboli hladinu významnosti.

Interim materialita je stanovena na základě předběžných čísel extrapolovaných na celé období. V rámci auditu finálních výkazů je přepočítána a případně upravena dle skutečných finančních výsledků. Z možných výpočtů materiality jsme pro společnost Česká Výroba s.r.o. zvolili výpočet na základě celkových tržeb. Vývoj tržeb je stabilní v porovnání s loňským rokem, a tak považujeme tržby jako nejvhodnější základnu pro výpočet hladiny významnosti. Volíme výpočet materiality jako 2% ze zvolené základny, což reprezentuje maximální rozsah. Při výběru jsme uvážili stanovenou hladinu rizika (nízká), počet předchozích období auditovaných naší společností i očekávání nálezů materiálních chyb ve finančních výkazech.

TABULKA 5: VÝPOČET HLADIN VÝZNAMNOSTI

Tržby (účty 60x a 642 extrapolované na 12 měsíců)	735 418 000 CZK
Použité procento	2%
Materialita	14 708 360 CZK
Performance materialita (75% z materiality)	11 031 270 CZK
AMPT (5% z materiality)	735 418 CZK

Zdroj: autor

Za účelem detailnějšího poznání hospodářského vývoje klienta slouží v rámci předběžných analytických procedur analýza finanční situace. Hlavními ukazateli pro výkazy České Výroby s.r.o. jsou likvidita a doby obratu. Vývoj hospodářského výsledku, výnosů a nákladů v posledních pěti letech ilustruje trend vývoje výkazu zisku a ztrát a určuje naše očekávání zisku/ztráty na konci hospodářského roku.

		údaje v TCZK z finančních výkazů		
		2012	2011	
Běžná likvidita = krátkodobá aktiva / krátkodobé dluhy		254 847	241 311	
		82 518	86 586	
<i>Je uspokojivé</i>		3,09	2,79	
Pracovní kapitál = krátkodobá aktiva – krátkodobé závazky		254 847	241 311	
		-82 518	-86 586	
<i>Je uspokojivé</i>		172 329	154 725	
Pohotovostní likvidita = (krátkodobá aktiva – zásoby) / krátkodobé dluhy		254 847	241 311	
		-92 418	-85 212	
		82 518	86 586	
<i>Krytí je OK</i>		1,97	1,80	
Okamžitá likvidita = peněžní prostředky / okamžité splatné dluhy		383	249	
		82 518	86 586	
<i>Okamžitá likvidita je velmi hraniční!</i>		0,46%	0,29%	
<i>Společnost financuje svou činnost z čerpání kontokorentů.</i>				
<i>Poměrové ukazatele založené na zisku nemají komparativní vypovídací schopnost vzhledem k výraznému poklesu zisku (propad z MCZK 20 do ztráty)</i>				
Vývoj HV v min. letech se vyvíjel takto:				
	2012 extrap.	2011	2010	2009
HV	-2 646	20 023	40 964	25 668
tržby 60x+642	735 419	735 172	720 474	744 504
náklady 50x+51x+542	648 791	614 186	610 108	625 772
marže	12%	16%	15%	16%

Relativní nevázanost stálých aktiv = stálá aktiva / roční tržby –		96 793	93 957
čím nižší, tím lépe, měřítkem celkové efektivnosti,		735 419	735 172
vypovídá o relativní výkonnosti, s níž firma využívá stálých aktiv s cílem dosáhnout tržeb		0,13	0,13
Doba obratu zásob = prům.zásoba / denní spotřeba –		547 893	511 067
počet dnů, po něž jsou zásoby vázány v podnikání		88 149	78 490
		365 / *	6,22
<i>Odpovídá skutečné obrátkovosti surovin a výrobků.</i>		59	56
Doba obratu pohledávek = obchodní pohledávky / denní tržby na obchodní úvěr –		735 419	735 172
prům. počet dnů, po něž naši odběratelé zůstávají dlužní		135 565	134 887
		5,42	5,45
<i>Je statisticky zkrácené velmi starými zoprávkovanými pohledávkami. Běžná splatnost u největších odběratelů je 30-60 dní.</i>		67	67
Doba obratu dluhů = obchodní dluhy / denní nákupy na obchodní úvěr –		648 791	614 186
doba, která v průměru uplyne mezi nákupem zásob a jejich úhradou		67 570	78 297
		365 / *	9,60
<i>Efekt snížení skladu zásob a zvýšení prodeje a nákupů v roce 2010.</i>		38	47

Závěrem předaudit se koná schůzka s finančním ředitelem a hlavní účetní, kde jsou projednány hlavní interim zjištění a důležité informace ohledně chodu podniku nutné pro audit. V rámci jednání byly projednány následující body:

Zpronevěra, podvod	• CFO si není vědom žádného podvodného jednání ve společnosti • Aktivně se snaží zamezit příležitostí • Oproti minulým letem nedošlo k žádným změnám v oblasti klíčových kompetencí, ke změnám v nakládání s firemním majetkem a v systému hodnocení.
Zákony a regulace	• Žádná zjištění
Předpoklad nepřetržitého trvání (going concern)	• Společnost neplánuje omezení svých aktivit. • CFO si není vědom aktuálních hrozeb a rizik pro další fungování společnosti
Změny ve společnosti a skupině	• Žádné změny ve skupině, které by měly dopad na společnost • Žádné změny na klíčových pozicích • Žádné změny v IT systémech (chystá se doplnění SW v r. 2013). • Fluktuace minimální, spíše přijímají zaměstnance (dle PBC¹³ nárůst ze 146 na 160 zaměstnanců) • budget bude nesplněn
Financování	• Přechod k jiné bance se nakonec neuskutečnil – nový kontokorent, starý splacen, nové dodatky ke smlouvám obdrženy
Finanční investice	• Dceřinná společnost v Chorvatsku – pořízena v r. 2012, zatím o nákupu vůbec neúčtováno! Jde o cca. TCZK 60.
Majetek	• Pořízen a obratem prodán pozemek v SK v roce 2012; smlouvy a platba obdrženy, MCZK 34,2 • Zařazeno TZ v Kožlanech (vloni na 042, letos přeúčtováno MCZK 4), čekalo se jen na kolaudaci v 3/2012, případný dopad na odpisy vlivem pozdního zařazení n/m
Zásoby	• Stále účtují prodej zboží na 542/642; jde o nakoupený materiál, který příležitostně prodávají, tzn. je to jak surovina do výroby, tak i de facto „zboží“ (materiál, který nespotřebují, ale jen nakoupí a prodají), které by se mělo účtovat na 504/604, účtují na 542/642 a necítí potřebu reclassovat mezi 504/604 z důvodu kontinuity-konzistence • Ke konci roku se chystá přecenění zásob jednodušším a přehlednějším kalkulačním vzorcem. CFO dosud nemá jasnější informace, zda se přecenění i staré zásoby či se to bude týkat jen nově pořízených; CFO uvažuje o zavedení FIFO (dosud vážený arit.průměr). • Nárůst zásob daný hlavně cenou surovin; již na konci roku 2011 ceny rostly, teď k 8/2012 konec sklizně = hlavní

¹³ PBC (prepared by client) je soubor podkladů pro audit, která nám klient poskytl.

	nákupní sezona na Vánoční poptávku po výrobcích. Nárůst ceny cukru.
Ostatní	- Nárůst pohledávek – je dané větším prodejem do skupiny, kde se odkládají doby splatnosti – nepřímé financování odběratelů ve skupině; strategie skupiny. Non-IC pohledávky bez změny. - BDP run off test ukazuje nedostatečnost OP, především kvůli „výjimkám“, ke kterým se na konci roku nedělala OP z důvodu zajištění pohledávek s odběrateli. Nicméně tyto pohledávky jsou stále nesplacené - Propad marže a zisku – nárůst cen vstupů a prodejů od skupiny, kam se prodává s nižší marží (marže cca. 5 % oproti až 20% celkové

Na základě Planing analytics jsme zpracovali plán testování pro finální audit. Ještě však před zahájením finálního testování je klientovy zaslán seznam podkladů, které budeme vyžadovat hned na začátku finálního auditu.

9.4. TESTOVÁNÍ – FINÁLNÍ AUDIT

Po ukončení fiskálního roku dostáváme od klienta konečnou předvahu, jejíž položky jsou předmětem testování. K samotným číslům přistupujeme s ohledem na materialitu. Ta je na základě skutečně dosažených tržeb vykázaných ve výkazu zisku a ztrát přepočtena a změna její výše je zvážena vzhledem k okolnostem.

Skutečně vykázané tržby činí 754 746 606 CZK z nichž 2% tvoří Materialitu 15 094 932 CZK. Vzhledem k malé změně oproti interim materialitě a skupinovým instrukcím jsme se však rozhodli materialitu neměnit. Pro finální testování budeme tedy uvažovat materialitu ve stejné výši jako při interim auditu. Jedná se o opatrnostní přístup k riziku.

9.4.1. Dlouhodobý majetek

V rámci dlouhodobého majetku testujeme, zda existence, přesnost hodnot, ocenění majetku a úplnost odpisů nejsou významně zkresleny.

A. Tabulka pohybu dlouhodobého majetku je odsouhlasena na registr majetku a hlavní knihu. Tato tabulka zachycuje na jednotlivých účtech třídy nula počáteční zůstatky, přírůstky, úbytky a konečné zůstatky v historických pořizovacích cenách a oprávek ve stejné struktuře. Tyto informace jsou uvedeny v příloze účetní závěrky v tomto detailu a musí tedy být auditovány na úrovni jednotlivých kategorií

B. Přírůstky a úbytky majetku majetku

Společnost zařadila do užívání v průběhu roku 2012 dlouhodobý majetek v celkové pořizovací hodnotě 22 115 TCZK a vyřadila majetek v pořizovací hodnotě 10 445 TCZK. Vyřazení

jsou pod hodnotou Performance materiality a tudíž nebudeme provádět další testování, neboť možná chyba nemůže být významná. Přírůstky majetku však podrobíme detailnímu testu.

Pro ověření přírůstků majetku vybereme významné položky, které by svojí chybou mohly způsobit materiální zkreslení výkazů a ověříme zaúčtovaná data na podpůrnou evidenci (fakturu, protokol o zařazení majetku, smlouvu).

TABULKA 6: TEST PŘÍRŮSTKŮ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Data z registru majetku			Data z faktury a podpůrné dokumentace	rozdíl	
č. DM	název	Pořizovací cena včetně TZ	Nákupní cena	V nákupní ceně	výsledek
IM/440	NA 4C96983 OAF FA LF55 N3 (158)+nastavba	1 864	1 863	1	OK
IM/467	Vyrobek	2 453	2 453	0	OK
IM/475	NA 5C69501 DAF FA LF45 N2 (175)	1 163	1 162	1	OK
IM/445	NA 4C97725 OAF FA LF55 N3 (162)	1 596	1 595	1	OK
IM/472	SW DATOVY SKLAD	1 028	1 028	0	OK
IM/112	TZ BU Blok "E" - areál M	1 041	1 041	0	OK
IM/272	TZ Skladovací hala K	3 930	3 930	0	OK
Celkem		13 076	13 073	3	

In TCZK

Zdroj: autor

Celková hodnota přírůstků	22 115
Testovaná populace	13 076
Pokrytí	59%
Netestovaná populace	1. 039 – pod PM OK

C. Plausibilní přepočty odpisů

Na základě odpisových skupin dlouhodobého majetku plausibilně přepočteme kompletnost vykazovaných odpisových nákladů.

TABULKA 7: PLAUSIBILNÍ PŘEPOČET ODPISŮ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Odpisy	klient	auditor	Diff	
lineární	2 292	2 291	1	n/m
zrychlené	4 527	3 709	18	n/m

Zdroj: autor

D. Zhodnocení ocenění/podhodnocení dlouhodobého majetku na základě porovnání tržní ceny s cenou zůstatkovou. V případě společnosti Česká Výroba jsme neidentifikovali položky majetku, které by byly podhodnocené či nadhodnocené.

Na základě námi provedených auditních procedur jsme získali dostatečné ujištění, že existence, ocenění a kompletnost účtů dlouhodobého majetku nejsou materiálně zkresleny.

9.4.2. Zásoby

Metoda: ověření existence, přesnosti hodnot, ocenění a prezentace zásob

- A. V rámci analytických procedur porovnáme meziroční změnu na účtech zásob a významné změny okomentujeme.

TABULKA 8: ANALYTICKÁ PROVĚRKA ZÁSOb

Meziroční vývoj	31.12.2011	31.12.2012	Abs. odchylky	Rel. odchylka
Materiál	34 595	39 071	4 476	13%
polotovary	2 544	2 972	428	17%
Hotové výrobky	23 813	26 798	2 985	13%
zboží	20 560	18 442	-2 118	-10%
Celkem	81 512	87 284	5 772	7%

Zdroj: autor

Na základě vykázaných tržeb společnosti očekáváme hladinu zásob podobnou loňskému roku.

Obecně se již po mnoho let zvyšuje hodnota zásob kvůli růstu cen základních surovin vzhledem k sílící světové potravinové krizi, evropský cukrový kartel tlačí ceny cukru (významný vstup) stále nahoru clem, částečně za růstem hodnot zásob jsou i vyšší objemy zásob ze strategických důvodů předzásobením se určitými komoditami (neúroda, vývoj cen) apod.

- B. Posouzení ocenění zásob – tvorba opravných položek k zásobám a věková struktura zásob

Klient používá metodu váženého aritmetického průměru pro ocenění zásob na skladě v daný moment.

Klient tvoří opravnou položku k zásobám paušálně a pouze na základě data posledního příjmu a výdeje (do výroby, do prodeje). Kritéria pro stanovení opravné položky jsou více než 1 rok bez příjmu a výdeje, 100% - nevztahuje se na položky QT a ZZ (tech.pomůcky, nože, formičky, odměrky, šablony, rukavice atp.). Doba použitelnosti zásob je principiálně 1 rok.

Expirace je dána technologicky a normami (např. vejce 28 dní, džemy 6 nebo 12 měsíců od data výroby), expirace mají za úkol hlídat skladníci, do informačního systému není zadávána (úkol do budoucnosti). Při tvorbě opravné položky není expirace nijak zohledňována. Nicméně se dá očekávat, že u položky pořízené naposledy v r. 2011 již brzy nastane. Expirace se dá "prodloužit" laboratorní zkouškou a prohlášením hygienické stanice, většinou se podaří surovinu zpracovat a využít bez nutnosti likvidace (účtována na 501).

K posuzování adekvátnosti opravných položek k zásobám doporučujeme dbát větší pozornosti na položky, které sice měly výdej v r. 2012, ale byly pořízené již v r. 2011 či dříve a hrozí jejich expirace, nebo že zbytek již využít nebude.

Úskalím stávající metody je, že nevidíme množství pohybů, tj. stačí, aby byl vydán jen nepatrný zlomek celkového množství rizikové zásoby a již nevznikne požadavek na vytvoření opravné položky.

	<i>TCZK</i>
OP k materiálu	131
OP ke zboží	4
OP k výrobkům	0
	135

Klient nerozlišuje pro výkazy jednotlivé kategorie zásob, n/m

C. Price test

Pro provedení cenového testu vybereme z účtu zboží na skladě 10 nejhodnotnějších položek. Porovnáme skladovou hodnotu položek s cenou na faktuře (přijaté i vystavené) a vypočteme rozdíl mezi nimi.

TABULKA 9: NÁKUPNÍ A PRODEJNÍ PRICE TEST ZÁSOB

Zboží účet 132 – Prodejní cena:					
položka	Skladová cena/jedn.	Č. faktury	Cena/jednotku (CZK)	Marže CZK/jedn.	marže %
10310041025	39,07	1210001160	60,52	21,45	35,45%
10430045012	55,86	1210001200	95,00	39,14	41,20%
30410033010	48,97	1217091270	65,00	16,03	24,66%
30420015012	58,93	1216071338	63,00	4,07	6,46%
30700095010	32,22	1210001198	45,00	12,78	28,41%
30700175010	26,96	1210001039	30,40	3,44	11,32%
30700205020	27,57	1216071351	36,00	8,43	23,43%
90420015012	39,95	1210001147	58,00	18,05	31,13%
90420045012	49,90	1210001136	57,80	7,90	13,66%
90420055012	26,75	1210001115	43,50	16,75	38,52%
Celkem					25,42%
Zboží účet 132 – aktuální tržní nákupní cena:					
položka	Skladová cena/kg	Č. faktury	cena/jednotku (CZK)	chyba	Extrapolovaná chyba
10310041025	39,07	310901	38,70	-0,37	-4 036
10430045012	55,86	310901	55,99	0,13	1 068
30410033010	48,97	320038	48,50	-0,47	-4 681
30420015012	58,93	320039	58,05	-0,88	-7 368
30700095010	32,22	320007	30,96	-1,26	-28 959
30700175010	26,96	320045	27,09	0,13	2 915

30700205020	27,57	320045	26,32	-1,25	-36 756
90420015012	39,95	216689	40,00	0,05	965
90420045012	49,90	220076	49,90	0,00	-49
90420055012	26,75	320040	25,03	-1,72	-39 334
Celkem				CZK	-116 234
					n/m

Zdroj: autor

Z výše uvedeného testu jsme zjistili, že na testovaných položkách je prodejní marže vždy kladná, v průměru 25,4%. U nákupních cen test ukázal, že nákupní cena je u všech položek nižší než skladová cena vypočtená metodou aritmetického průměru. Tento rozdíl na jednotku jsme extrapolovali na celkové množství na skladě a získali jsme očekávanou hodnotu podhodnocení skladu na těchto 10ti položkách 116 TCZK – nemateriální chyba vzhledem k AMPT.

Nákupy jsou prováděny většinou v eurech a tak může být rozdíl způsoben pohybem devizového kurzu v průběhu roku. Pokud bychom chybu extrapolovali na celkovou hodnotu skladu zboží, dostaneme podhodnocení v částce 363 TCZK, což je pod námi stanovenou PM.

Testováno v TCZK	5 856
Zboží celkem účet 132 v TCZK	18 452
pokrytí	32%
Extrapolovaná chyba	-363 230

D. Existence zásob – Inventura

Pro ověření existence zásob jsme se zúčastnili inventury zásob, která byla provedena dne 28.12.2012. Pro kontrolu jsme si ze sestavy zásob ke dni inventury vybraly 25 položek (kontrolní přístup a nízká hladina rizika), na kterých jsme otestovali existenci zásob.

Vzhledem k faktu, že po provedení inventury již do konce hospodářského roku nebyly na skladě provedeny významné pohyby, není relevantní rolování inventury. Námi napočtená množství na skladě tedy pouze odsouhlasíme na sestavu skladu k 31.12.2012.

TABULKA 10: ROLL-FORWARD TEST INVENTURY ZÁSOb

materiál	Spočteno KPMG	množství 31.12.2012	rozdíl	Vysvětlení
30410033010	7 780	7 740	40	40 prodej
10310041025	7 975	5 650	2 325	25 pohyb inventura + 2300 přeskladnění
10430045012	7 560	7 380	180	180 prodej
su130410025	500	500	0	
10010021025	3 175	1 325	1 850	850 prodej a 1000 přeskladnění
10320021025	4 325	4 325	0	
10820035010	2 580	2 580	0	
su030090050	4 000	4 000	0	
10110023020	5 580	4 480	1 100	1100 prodej

10110031015	2 730	2 280	450	450 prodej
10010031025	1 925	1 925	0	
30410033005	2 260	2 205	55	
10810021020	2 840	2 840	0	
20120013030	120	90	30	
SU190040003	203	203	0	
40430015015	6 735	5 910	825	825 prodej
40531123006	486	486	0	
10210031025	2 075	2 075	0	
92230021008	130	130	0	
92210141005	695	695	0	
SU010150025	3 531	3 534	-3	3 pohyb inventura
91000115010	1 110	1 110	0	
41300093005	870	870	0	
SU010350025	5 810	5 811	-1	1 pohyb inventura
30600045010	470	2 150	-1 680	2700 nákup - 1020 prodej

Zdroj: autor

Na základě námi provedených auditních procedur jsme získali dostatečné ujištění, že existence, přesnost, ocenění a prezentace účtů zásob nejsou materiálně zkresleny.

9.4.3. Pohledávky

Předmětem testu pohledávek z obchodních vztahů je získání dostatečné auditní evidence k ujištění, že existence, kompletnost, hodnota a přecenění účtů pohledávek není materiálně zkresleno.

- A. Analytické procedury na pohledávkových účtech signalizují stabilní vývoj bez významných meziročních pohybů.¹⁴

TABULKA 11: ANALYTICKÁ PROVĚRKA POHLEDÁVEK

Č.úctu	název	G/L @ 31.12.2012	G/L @ 31.12.2011	Change	%
311100	Odběratelé tuzemsko	106 652	119 035	-12 382	-10%
311500	Odběratelé zahraničí	40 955	28 676	12 279	43%
Total		147 608	147 711	-103	0%

Zdroj: autor

Meziroční srovnání ukazuje na stabilní bilanci na účtu, nicméně detailnější pohled odhalí nárůst pohledávek na účtu zahraničních odběratelů. Tento nárůst je způsoben započítáním prodejů v Chorvatsku.

¹⁴ Pojem G/L v následující tabulce je přejat z anglického General Ledger neboli Hlavní kniha.

B. Věková struktura a opravné položky k pohledávkám

Na základě podniknihy odběratelů si vytvoříme věkovou strukturu otevřených pohledávek k 31.12.2012 a porovnáme s věkovou strukturou v loňském roce.

TABULKA 12: ANALÝZA VĚKOVÉ STRUKTURY POHLEDÁVEK

Věková struktura pohledávek, účet 311	zůstatek	zůstatek	Změna (TCZK)	Změna (%)
	31.12.2012	31.12.2011		
1: ve splatnosti	97 694	101 338	-3 644	4%
2: 1-30 dní po splatnosti	16 534	16 612	-78	0%
3: 31-60 dní po splatnosti	6 297	5 813	484	1%
4: 61-90 dní po splatnosti	4 556	3 219	1 337	2%
5: 91-120 dní po splatnosti	1 430	1 736	-306	18%
6: 121-180 dní po splatnosti	4 228	2 973	1 255	2%
7: 181-365 dní po splatnosti	4 953	3 976	977	5%
Více jak rok po splatnosti	11 916	12 043	-127	1%
Celkem	147 608	147 711		
Pohledávky po splatnosti	34%	31%		
Pohledávky více jak 180 dní po splatnosti	11%	11%		

Zdroj: autor

Na základě této analýzy můžeme zhodnotit platební morálku odběratelů a zároveň identifikovat riziko zkreslení daných hodnot. Pohledávky po splatnosti mohou znamenat riziko, že zákazník čelí problémům schopnosti splácet a tudíž i riziko nadhodnocení výkazů České Výroby s.r.o. Společnost toto riziko vykrývá tvorbou opravných položek dle následujícího pravidla určeného dle interní směrnice pro účtování opravných položek:

TABULKA 13: ANALÝZA TVORBY OPRAVNÝCH POLOŽEK K POHLEDÁVKÁM

Věková struktura	Opravná položka
181 - 365 dní	50%
Více jak 365 dní	100%

Zdroj: autor

Dle těchto pravidel můžeme jednoduše plausibilně přepočíst očekávanou výši opravné položky. Výše uvedená struktura však v sobě zahrnuje i pohledávky za podniky ve skupině, u nichž riziko insolvence není relevantní. Po vyloučení těchto zůstatků vypočteme očekávanou výši opravné položky jako procento z dané věkové kategorie, získáme tedy částku 12 562 TCZK. Účet 391 vykazuje vytvořenou opravnou položku ve výši 12 891 TCZK. Vypočtený rozdíl 330 TCZK je způsoben tvorbou individuálních opravných položek u odběratelů, jež jsou v insolvenčním řízení a jejich nesplacený dluh vůči společnosti je i v kratší době po splatnosti než je 180 dní.

Pro zhodnocení relevance způsobu tvorby opravných položek provedeme run-off test.

	TCZK	
Pohledávky více jak 365 dní po splatnosti @ 31/12/12	11 916	P
Pohledávky odepsané v r 2011 (účet 546)	2 789	R
Výnosy z odpisu pohledávek (účet 646)	542	S
mezisoučet	14 163	$T=P+R-S$
Opravná položky @ 31/12/2011	12 891	U
rozdíl	1 272	$V=T-U$
	10%	V/U

Na základě výpočtu zjišťujeme, že k 31.12.2011 byly opravné položky podhodnoceny o 10%. Navrhujeme tedy klientovy větší opatrnost při tvorbě opravných položek a důkladnější analýzu.

C. Ocenění pohledávek

Pohledávky vykazované v cizí měně je nutné ke konci hospodářského roku přecenit aktuálním devizovým kurzem k poslednímu dni účetního období (dle zákona o účetnictví). V rámci auditního testování provedeme přepočet přecenění pohledávek vykázaných v cizí měně podle kurzu vyhlášeného ČNB k datu účetní závěrky.

měna	zůstatek	kurz	přepočet TCZK
CZK	107 336	1,000	107 336
EUR	1 561	25,800	40 271
Celkem			147 608
HK			147 608
rozdíl			0

OK

D. Konfirmace

Pro ověření existence pohledávek použijeme konfirmace zůstatků. Z podniknihy pohledávek jsme vybraly odběratele, jejichž zůstatek k 31.12.2012 činí více než 10% z celkového zůstatku pohledávkového účtu. Na těchto 18 zákazníků byl rozeslán konfirmační dopis.

TABULKA 14: OVĚŘENÍ EXISTENCE POHLEDÁVEK KONFIRMACEMI

	Odběratel	Konfirmace k 31/12/2012	Měna dokladu	ČNB kurz 31.12. 2012	Částka v TCZK	Zůstatek dle podknihy TCZK 31/12/12	rozdíl	vysvětleno	Nevysv ětlený rozdíl
1	odběratel A	9 819	CZK	1,000	9 819	9 819	0	0	0
2	odběratel B	7 790	CZK	1,000	7 790	8 502	-712	524	-188
3	odběratel C	6 305	CZK	1,000	6 305	6 305	0	0	0
4	odběratel D	5 586	CZK	1,000	5 586	5 586	0	0	0
5	odběratel E	3 912	CZK	1,000	3 912	4 549	-638	638	0
6	odběratel F	3 945	CZK	1,000	3 945	3 945	0	0	0
7	odběratel G	3 606	CZK	1,000	3 606	3 663	-57	57	0
8	odběratel H	3 477	CZK	1,000	3 477	3 531	-54	0	-54
9	odběratel I	2 971	CZK	1,000	2 971	2 971	0	0	0
10	odběratel J	2 260	CZK	1,000	2 260	2 260	0	0	0

11	odběratel K	2 199	CZK	1,000	2 199	2 199	0	0	0
12	odběratel L	1 443	CZK	1,000	1 443	1 423	20	0	20
13	odběratel M	492	CZK	1,000	492	1 322	-829	829	0
14	odběratel N	1 250	CZK	1,000	1 250	1 250	0	0	0
15	odběratel O	988	CZK	1,000	988	988	0	0	0
16	odběratel P	792	CZK	1,000	792	950	-158	158	0
17	odběratel Q	697	CZK	1,000	697	714	-16	12	-4
18	odběratel R	700	CZK	1,000	700	700	0	0	0
			CELKEM		58 231	X			-228

Zdroj: autor

Konečný nevysvětlený rozdíl činí 228 TCZK, což je nemateriální rozdíl a tudíž se jím dále nemusíme zabývat.

E. Cut-off test

Cut-off test se používá k ověření kompletnosti a existence pohledávek. Pro výběr vzorku jsme od klienta obdrželi seznam faktur vystavených v prosinci roku 2012 a v lednu 2013. Z toho seznamu jsme vybrali všechny faktury nad AMPT (735 TCZK), ke kterým jsme vyžadovali předávací protokol potvrzený zákazníkem či smlouvu a vystavenou fakturu. Z dodacího listu zjistíme období, do kterého má být faktura zaúčtována a částku faktury a správnost zaúčtování ověříme na účetní systém.

TABULKA 15: CUT-OFF TEST POHLEDÁVEK

číslo	Č.faktury	popis	Částka v TCK s DPH	Patří do období	Zaúčtováno v období	výsledek
Prosinec						
1	1111161240	dodávka surovin	799	12/2012	12/2012	OK
2	1119140056	služby 2012	5 256	2012	12/2012	OK
3	1119140055	poplatek za SW	523	2012	12/2012	OK
Leden						
1	1250150001	dodávka surovin	518	01/2013	01/2013	OK
2	1211160057	dodávka surovin	431	01/2013	01/2013	OK
3	1211160006	dodávka surovin	312	01/2013	01/2013	OK
4	1211160051	dodávka surovin	305	01/2013	01/2013	OK
5	1250150004	dodávka surovin	709	01/2013	01/2013	OK
6	1250150005	dodávka surovin	599	01/2013	01/2013	OK
7	1211160007	dodávka surovin	1 343	01/2013	01/2013	OK

Zdroj: autor

Výše uvedenou auditní evidencí jsme ověřili, že kompletnost, existence a ocenění pohledávek není materiálně zkresleno.

9.4.4. Závazky

Závazky z obchodních vztahů mohou odhalit problémy společnosti se solventností či špatným řízením cash flow. Tyto problémy jsou pro auditora samozřejmě důležité i z důvodu going

koncernu neboli předpokladem nepřetržitého trvání jednotky. U závazků jakožto pasivního účtu budeme testovat kompletnost, existenci a ocenění.

A. Analytické a meziroční srovnání

TABULKA 16: ANALYTICKÁ PROVĚRKA ZÁVAZKŮ

Č.úctu	Název účtu	G/L @ 31/12/2012	G/L @ 31/12/2011	Změna	
		TCZK	TCZK	TCZK	%
321100	Dodavatelé tuzemsko	-35 268	-54 860	19 592	-36%
321500	Dodavatelé zahraničí	-27 862	-23 437	-4 425	19%
Celkem závazky		-63 130	-78 297	15 167	n/a

Zdroj: autor

Z výše uvedeného meziročního srovnání je patrný pokles zůstatků závazků z obchodních vztahů. Zůstatkem se společnost dostala na úroveň roku 2010. Vysoká zůstatek na účtu v roce 2011 byl způsoben nevhodným zaúčtováním ročního obrátového bonusu odběratele A, který by bylo vhodnější zaúčtovat na účet výdajů příštího období. Provedli jsme analýzu detailu zůstatků a nenašli jsme jiný speciální důvod pro pokles.

Struktura obchodních závazků		
	2012	2011
Třetí strany	80%	84%
Podniky ve skupině	20%	16%
celkem	100%	100%

Další analýza nám pomáhá v pochopení bližší struktury účtu. Společnost v roce 2012 snížila podíl závazků vůči podnikům ve skupině na úkor třetích stran. Tento trend je odůvodněn nedostatkem financí některých spřízněných podniků.

Analýzou detailu zůstatků závazků jsme identifikovali debetní balance v částce 74 TCZK. Vzhledem k faktu, že částka je nemateriální, nebudeme požadovat přeúčtování na stranu pohledávek.

TABULKA 17: ANALÝZA VĚKOVÉ STRUKTURY ZÁVAZKŮ

Splatnost	Třetí strany	Podniky ve skupině	celkem	% na celku	G/L
	TCZK	TCZK		%	
1: ve splatnosti	47 881	12 789	60 670	96%	76 521
2: 1-30 dní po splatnosti	1 418	0	1 418	2%	1 750
3: 31-60 dní po splatnosti	20	0	20	0%	23
4: 61-90 dní po splatnosti	0	0	0	0%	0
5: 91-120 dní po splatnosti	1 023	0	1 023	2%	0
6: 120-181 dní po splatnosti	-1	0	-1	0%	0
7: 181-365 dní po splatnosti	0	0	0	0%	3
Více jak 365 dní po spl.	0	0	0	0%	0
CELKEM	50 341	12 789	63 130	100%	78 297

Zdroj: autor

Analýza věkové struktury závazků potvrzuje, že na konci roku byl důraz na splacení dluhů do skupiny na úkor zákazníků třetích stran. Platební morálka společnosti je však v pořádku. Část závazku v kategorii 91-120 dní po splatnosti byla uhrazena v lednu 2013 (zkontrolováno na bankovní výpis).

Na vzorku 5 faktur jsme provedli test věkové struktury. U vybraného vzorku jsme zkontrolovali datum splatnosti v systému na tento datum na faktuře. Nebyly zjištěny žádné rozdíly.

Pro kontrolu správnosti ocenění závazků provedeme test kurzových přepočtů.

TABULKA 18: TEST KURZOVÝCH PŘEPOČTŮ ZÁVAZKŮ

měna	částka v cizí měně	kurz	částka CZK
CZK	32 869	1	32 869
EUR	1 173	25,8	30 262
		CELKEM	63 130 - OK

Zdroj: autor

B. Cut-off

Podobně jako u pohledávek, i u závazků provádíme cut-off test pro ověření kompletnosti a existence. Ze seznamu přijatých faktur v prosinci 2012 a lednu 2013 jsme vybrali všechny položky nad AMPT, jejichž správnost zaúčtování jsme odsouhlasili na podpůrnou dokumentaci. Vzhledem k faktu, že v lednu nebyla přijata žádná faktura, která by splnila výše uvedenou podmínku výběru, rozhodli jsme se otestovat fakturu s největší částkou.

TABULKA 19: CUT-OFF TEST ZÁVAZKŮ

číslo	Č.faktury	popis	Částka v TCZK s DPH	Patří do období	Zaúčtováno v období	výsledek
Prosinec						
1	1047779	nákup surovin	1 147	12/2012	12/2012	OK
2	1047748	nákup surovin	1 055	12/2012	12/2012	OK
3	1100700035	míchání 12/2012	3 436	12/2012	12/2012	OK
4	134	nákup surovin	980	12/2012	12/2012	OK
5	11692282	Míchání směsí 12/2012	924	12/2012	12/2012	OK
6	254441211	prodej a služby na karty CCS 12/2012	1 136	12/2012	12/2012	OK
Leden						
1	510002	nákup surovin	686	01/2013	01/2013	OK

Zdroj: autor

C. SUL

Na závěr pro ověření kompletnosti provedeme test nezaúčtovaných závazků. Ze všech bankovních výpisů z roku 2013 vyhledáme odchozí platby nad AMPT (735 TCZK), otestujeme

příslušnost k účetnímu období a zkontrolujeme správnost zaúčtování. Tím vyloučíme možnost chybného zaúčtování významných faktur na přelomu hospodářského roku. Společnost používá pro platby závazků 4 banky. Touto metodou jsme získali pro testování vzorek 10 faktur.

TABULKA 20: SUL TEST ZÁVAZKŮ

Datum platby	Částka v cizí měně	Částka v TCZK	Patří do období	popis	Č.faktury
13.1.2013	1 429 636 CZK	1 430	2012	Odsouhlaseno na HK účet 336100	---
20.1.2013	54 024 EUR	1 376	2012	Odsouhlaseno na podknihu	1047473, 1047795, 1047474
11.1.2013	1 234 814 CZK	1 235	2012	Odsouhlaseno na podknihu	11692218
20.1.2013	43 814 EUR	1 116	2012	Odsouhlaseno na podknihu	75392011, 76082011, 76252011, 76262011
12.1.2013	40 982 EUR	1 048	2012	Odsouhlaseno na podknihu	1047341
20.1.2013	38 808 EUR	988	2012	Odsouhlaseno na podknihu	1091363345, 1091341161, 1091341163
2.2.2013	924 354 CZK	924	2012	Odsouhlaseno na podknihu	11692282
31.1.2013	33 630 EUR	847	2012	Odsouhlaseno na podknihu	1047537, 1047536
7.2.2013	780 041 CZK	780	2013	Záloha benzín	---
6.2.2013	29 925 EUR	747	2012	Odsouhlaseno na podknihu	200261930, 200261995

Zdroj: autor

Výše uvedenými testy jsme získali dostatečnou auditní evidenci, že kompletnost, existence a ocenění závazků není významně zkresleno.

9.4.5. Audit výkazu zisku a ztrát

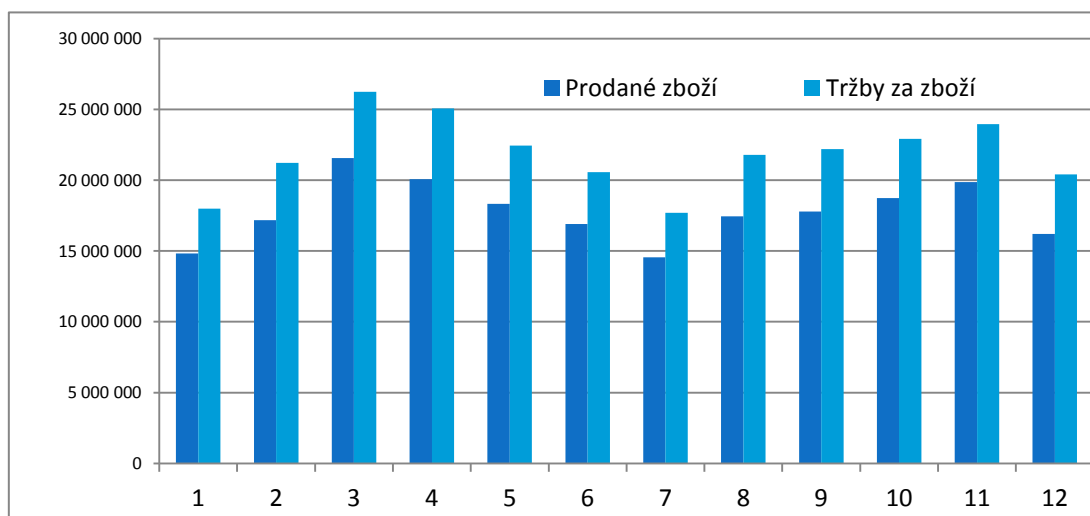
Výše uvedené testování se týkalo zůstatkových účtů rozvahy. Nyní se přesuneme do části výkazu zisků a ztrát. V této části je nejdůležitější otestovat adekvátnost vykázání výnosů a kompletnost zaúčtovaných nákladů. Zde je prostor pro manipulaci s výsledkem hospodaření a proto je pro auditora důležité správně analyzovat důležité položky nákladů i výnosů a porozumět chodu podniku a tím i správnosti prezentace jednotlivých položek v pozicích účetních výkazů.

A. Analýza marží

Společnost provozuje obchodní činnost (prodej zboží, materiálu a vlastních výrobků) a výrobní činnost (vývoj a výrobu směsí, hotových receptur apod.). V tomto odvětví existuje sezónnost v průběhu roku. V jarním období a před Vánoci jsou prodeje vyšší vzhledem k tradici pečení na svátky, naopak pokles marží na konci roku je způsoben fakturací obrátových bonusů příchodu velkých celoročních faktur za poplatky apod.

Na základě rozboru detailu účtů nákladů na prodané zboží (504) a výnosů z prodeje zboží (604) jsme dle údajů za jednotlivé měsíce spočetli marže. Následující graf nám ilustruje sezónnost podnikání v daném odvětví.

TABULKA 21: ANALÝZA MARŽÍ Z PRODEJE ZBOŽÍ

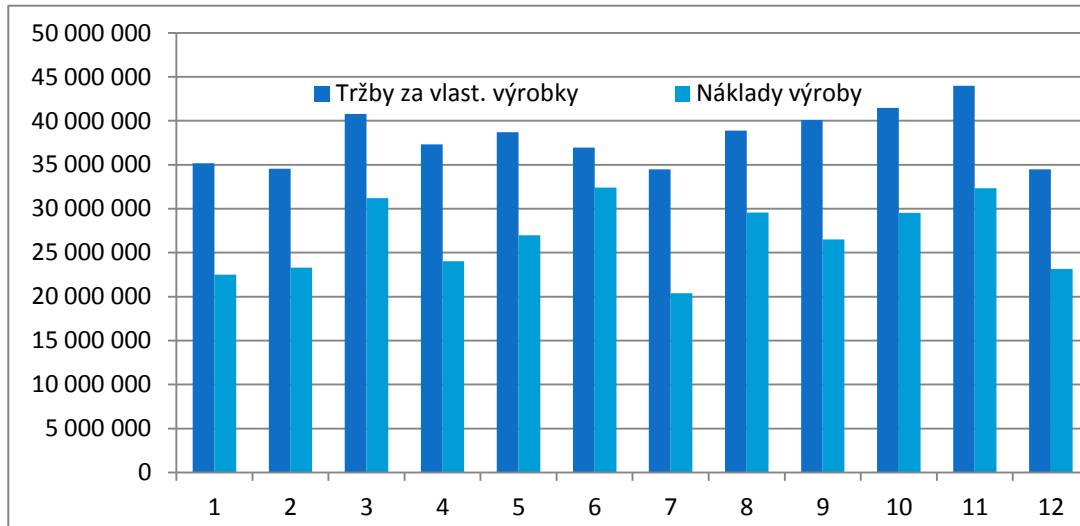


Zdroj: autor

Ve srovnání s rokem 2011 narostla průměrná měsíční marže o 1 procentní bod na 19%. Prodej zboží nám tedy přispěl k vyšší ziskovosti.

Na stejném principu provedeme analýzu marží účtů prodeje vlastních výrobků (účty 601 a 501+502). Opět je patrná sezónnost.

TABULKA 22: ANALÝZA MARŽÍ PRODEJE VLASTNÍCH VÝROBKŮ



Zdroj: autor

Marže u produktů vlastní výroby nám však meziročně klesla o 7 bodů na 30%. Tento pokles byl již patrný na konci roku 2011, kdy docházelo ke snižování spotřeby a tlaku na trhu odběratelů. Kvůli potravinové krizi začalo docházet k nárůstu cen vstupů a velkému tlaku odběratelů na prodejní ceny. Zde patrný pokles tržeb je v souladu s poklesem hospodářského výsledku.

Z pohledu množství prodeje je hladina prodaného množství shodná s objemem výrobků prodaných v roce 2011. Je tedy jednoznačné, že pokles prodejní marže a s tím i pokles výsledku hospodaření je způsoben výhradně nárůstem cen vstupů. Pokračování tohoto trendu se očekává i v

roce 2013, kdy společnost díky mnohonásobně vyšším objemům prodeje ve srovnání s konkurencí neočekává větší problémy či dokonce ohrožení stability podniku.

Analýza marží podle jednotlivých odběratelů nevykazuje výrazné pohyby či negativní marže, pokud se týče prodejů třetím stranám. Jiná situace však nastává u prodejů uvnitř skupiny, kde prodejní marže do Maďarska je -1%. V září 2012 byl aktualizován ceník pro Maďarsko a dle naší kalkulace by v příštím roce měla být marže okolo 8%. Prodej se zápornou marží považujeme za riziko i z důvodu převodních cen v rámci skupiny. Problém budeme uvádět v závěrečném dopise managementu.

B. Analýza bonusů

Společnost má smlouvu o poskytování čtvrtletních, půlročních i ročních obrátových bonusů. V roce 2012 byly bonusy poskytnuty 25 odběratelům v celkové hodnotě 27 MCZK. Jedná se o 3,6% z celkových tržeb (stejný poměr jako v loňském roce). Při auditu v roce 2011 jsme provedli test celé populace a odsouhlasili jsme výpočet bonusů na smlouvy i matematickou správnost výpočtu. Nebyly nalezeny žádné nesrovnalosti. Vzhledem ke stabilnímu prostředí v oblasti zákaznických bonusů jsme se rozhodli pro rok 2012 otestovat pouze jeden nejvyšší bonus.

smluvní podmínky:	finanční bonus 22% do 3/12 a 24% pro 4-12/2012, odsouhlaseno na smlouvy				
obrat roku 2012	1-3/2012	16 055	* 22%	3 532	= odpovídá kalkulaci PBC klient
	4-12/2012	54 082	* 24%	12 980	
	TOTAL	70 137		16 512	
	v tabulce	58 628		11 509	
	diff OK	11 509		5 003	z toho dosud vydobropisováno dohad na 389 = OK
	bonusy 2012 zúčtované	11 509			

Plausibilní přepočtení odpovídá zaúčtované výši bonusu. Proto při aplikaci na celou populaci jsme získali dostatečné ujištění, že kalkulace bonusů není materiálně zkreslena.

C. Analytická prověrka

Na celém výkazu zisku a ztrát jsme provedli analytické procedury a nenašli jsme krom výše uvedeného výrazné meziroční změny ani položky, které by nekorespondovaly s vývojem v roce 2012.

9.5. ZÁVĚR AUDITU A AUDITORSKÁ ZPRÁVA

Na závěr auditu se koná schůzka s vedením, na které se projednají nálezy v průběhu auditu a následné události, které se vykazují v příloze finančních výkazů.

Závěrečný meeting s vedením (aktualizace zápisu z interimu):

Zpronevěra, podvod	• Žádná zjištění, žádné změny v obsazení a procesech, fluktuace téměř žádná, mírné navyšování stavu zaměstnanců • Nadále nejsou poskytovány žádné bonusy (motivace v měsíčních prémiech, vazba na splnění osobních cílů a zisků za příslušné oddělení)
Legislativa	• Žádná zjištění
Předpoklad nepřetržitého trvání	• CFO si není vědom aktuálních hrozeb a rizik pro další fungování společnosti
Změny ve společnosti a skupině	• Žádné změny ve skupině, které by měly dopad na společnost • Pricetest nedokáže odhalit transferpricing risk¹⁵ na prodávaných zásobách – specifické zásoby do a mimo skupinu, celková marže u ICO však nižší - MLP¹⁶
zásoby	• Stejně jako vloni je nepřesná evidence zásob – tzn. vznikají rozdíly mezi vedlejší evidencí a HK ve struktuře jednotlivých kategoriích zásob a neodpovídá změna stavu zásob vlastní výroby • Stále účtují prodej zboží na 542/642; jde o nakoupený materiál, který příležitostně prodávají, tzn. je to jak surovina do výroby, tak i de facto „zboží“ (materiál, který nespotřebují, ale jen nakoupí a prodají), které by se mělo účtovat na 504/604, účtují na 542/642 a necítí potřebu reclassovat mezi 504/604 z důvodu kontinuity-konzistence. • Žádné změny ve způsobu kalkulací ocenění vlastní výroby • MLP na OP k zásobám – příliš paušální, nekonkrétní způsob výpočtu, kouká spíše do minulosti a ne do blízké budoucnosti.
ostatní	• Dotace na vzdělávání 2010-2013, uplatněn výnos cca. 1/2 rozpočtu nákladů na 648 • Změna odpisů 2011/2012 pro vybrané položky • Prodej pozemku do skupiny MCZK 4 • Opět nepřímé financování rakouské sestry přes pohledávky po splatnosti (politika mateřské společnosti), • Plánované velké investice –: zamýšlená dotace na TZ převedení výsledků VV do praxe; očekávaná realizace 2012/2013 a celk. objem 60-100 MCZK • V r. 2013 bude doplacen úvěr zajištěný zastavením majetku, tzn. ten bude vyvázan, v otázce je možnost financování od skupiny.
Kontroly z institucí	• Žádné zjištění
Následné události	• Žádné zjištění

¹⁵ Riziko převodních cen v rámci skupiny

¹⁶ MLP – management Letter Point – bod do dopisu vedení

Po dokončení a zdokumentování auditních testů je nutné zauditovat přílohu účetní závěrky, kterou připraví klient na základě námi auditované předvahy. V příloze se vyskytují detaily z výkazů, které odsouhlasíme na naší auditní dokumentaci.

Veškerá auditní doporučení a zjištění jsou formulována do Dopisu vedení společnosti. V tomto dopise doporučujeme klientovi zlepšení v oblastech, ve kterých jsme zjistili prostor pro vylepšení.

V letošním roce v tomto dopise uvedeme 4 zásadní body.

1. Tvorba opravných položek k zásobám je příliš paušální a způsob výpočtu je nekonkrétní.
2. Tvorba opravných položek k pohledávkám byla v roce 2011 podhodnocena o 10% - navrhuje větší opatrnost.
3. Nepřímé financování v rámci skupiny – pokles závazků do skupiny na úkor závazků z obchodních vztahů s třetími stranami.
4. Problém s převodními cenami v rámci skupiny znamená prodej do Maďarska se zápornou marží.

Na základě našich auditních prací jsme se dostatečně ujistili, že účetní závěrka není významně zkreslena, a proto můžeme vydat auditní výrok. Nebyla nalezena chyba vyšší než PM ani součet drobných nezaúčtovaných nálezů v součtu vyšších než PM, tudíž můžeme vydat čistý výrok bez výhrady. Před vydáním výroku auditora jsme obdrželi od vedení podniku dopis o úplnosti. Zde management stvrzuje, že nám poskytl veškeré potřebné podklady a sdělil všechny podstatné informace.

9.6. VÝROK AUDITORA

Podle našeho názoru účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv společnosti Česká Výroba s.r.o. k 31. prosinci 2012 a nákladů, výnosů a výsledku jejího hospodaření za rok 2012 v souladu s českými účetními předpisy (celé znění výroku viz příloha číslo 3).

10. INTERNÍ AUDIT VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

Vybraná společnost nemá vlastní útvar interního auditu. Pro potřeby této práce jsme se rozhodli provést audit tří nejrizikovějších oddělení. Předmětem auditu bude design a implementace vnitřních kontrol oddělení a návrh zvýšení efektivnosti a spolehlivosti kontrol.

Pro potřeby stanovení oblastí pro audit jsme provedli ohodnocení rizik na základě subjektivního posouzení rizika. Zvolili jsme 5 hlavních rizikových faktorů a hodnotili jsme je v odděleních společnosti: Nákup, výroba, prodej, IT, personální oddělení (HR) a finance.

TABULKA 23: HODNOCENÍ RIZIK

Kvalita vnitřních kontrol	Riziko	nákup	výroba	prodej	IT	HR	Finance
Neexistuje	5						
podprůměrná	4			x	x		
Průměrná	3	x					
nadprůměrná	2					x	x
Vynikající	1		x				
nelze aplikovat	0						

odbornost pracovníků	Riziko	nákup	výroba	prodej	IT	HR	Finance
Podprůměrná	5						
spíše podprůměrná	4			x			
Průměrná	3	x				x	
nadprůměrná	2						x
Vynikající	1		x		x		
nelze aplikovat	0						

fluktuace zaměstnanců	Riziko	nákup	výroba	prodej	IT	HR	Finance
Velmi vysoká	5			x			
spíše vysoká	4	x					
Průměrná	3				x	x	
Nízká	2		x				x
téměř žádná	1						
nelze aplikovat	0						

Finanční situace	Riziko	nákup	výroba	prodej	IT	HR	Finance
velmi špatná	5						
Špatná	4	x					
Průměrná	3		x				x
Dobrá	2			x			
Vynikající	1						
nelze aplikovat	0				x	x	

schopnosti vedení	Riziko	nákup	výroba	prodej	IT	HR	Finance
nedostačující	5						
podprůměrné	4				x		
Průměrné	3		x	x			
Dobré	2					x	
Vynikající	1	x					x
nelze aplikovat	0						

Na základě tohoto hodnocení jsme vypočetli výsledný rizikový faktor a s přihlédnutím k situaci společnosti budeme moci zvolit oblasti pro audit. Jak je zřetelné z následující tabulky budou to oddělení prodeje, nákupu a IT.

Rizikový faktor	význam faktoru	nákup	výroba	prodej	IT	HR	Finance
Kvalita vnitřních kontrol	5	15	5	20	20	10	10
odbornost pracovníků	4	12	4	16	4	12	8
fluktuační zaměstnanců	3	12	6	15	9	9	6
Finanční situace	2	8	6	4	0	0	6
schopnosti vedení	1	1	3	3	4	2	1
	15	48	24	58	37	33	31

Výsledný rizikový faktor

3,20	1,60	3,87	2,47	2,20	2,07
-------------	-------------	-------------	-------------	-------------	-------------

Výběr oblastí byl schválen vedením společnosti. Vytvořili jsme plán auditu, ve kterém jsme specializovali složení auditního týmu, časový harmonogram a dále program auditu. Kontaktovali jsme zvolená pracoviště a dohodli termíny konání auditu na místě následovně:

Nákup 29.12.-31.10.2012

Výroba 5.11.-7.11.2012

IT 8.11.9.11.2012

10.1. PROCES NÁKUPU ZÁSOb

10.1.1. Pochopení procesu nákupu

Jako první krok pro audit kontrol musíme pochopit podnikové procesy daného oddělení. Na základě diskuze s manažerem nákupního oddělení, operativní účetní a vedoucím úseku logistiky jsme se seznámili s průběhem nákupního procesu zásob.

SMLOUVY

Společnost sjednává s dodavateli strategického materiálu rámcové kupní smlouvy na celý rok, v rámci kterých jsou objednávány jednotlivé dodávky dle potřeb společnosti. S dodavateli významného materiálu jsou uzavírány písemné kupní smlouvy na 1 rok, ve kterých jsou sjednány průběžné dodávky za stanovené ceny po celý rok. Ostatní suroviny a zboží je objednáváno na základě dílčích objednávek.

Noví dodavatelé jsou do systému Scala kompletně zadáváni panem Konečným a paní Počátkovou z nákupního oddělení. O jejich výběru je spolurozhodováno s obchodním oddělením.

CENY

Ceny strategického materiálu jsou vyjednávány matkou za celou skupinu, mj. s úmyslem získat výhodnější nákupní cenu. Tyto ceny jsou stanoveny v cizí měně a následně převedeny do domácí měny dle kurzu ČNB k prvnímu pracovnímu dni daného měsíce. Cena významného materiálu je stanovena smlouvou, která se mění jen v případě změny kurzu CZK/EUR o více než 5%. Pro ostatní suroviny a zboží jsou ceny stanovovány dle aktuálních cenových nabídek jednotlivých dodavatelů pro jednotlivé komodity.

Ceny všech komodit zadává do systému Scala pan Konečný při zadávání nákupních objednávek. Nikdo jiný nemá přístupová práva do tohoto modulu systému a většina oddělení nemá ani nahlížecká práva.

V těchto cenách je následně při dodávce materiál naskladněn. Případný rozdíl v ceně fakturované a ceně zadané do systému se řeší individuálně v době, kdy přijde faktura.

NÁKUPNÍ OBJEDNÁVKY

Nákupní objednávky se vytvářejí na základě systémového reportu, který je dvakrát týdně generován automaticky a vychází z informací z výroby a skladových karet všech zásob. Výrobní plány jsou tvořeny několikrát týdně. Podle nich jsou porovnávány minimální držené zásoby na cca 2 týdny + prognózy na 2 týdny a objednávky z regionálních skladů.

Systémovým reportem jsou nabídnuty nákupní objednávky na zboží/materiál pro výrobu, které posuzuje nákupní oddělení individuálně. Při vytváření nákupních objednávek se nerozlišuje, zda nakoupený materiál půjde do výroby nebo na prodej.

Nákupní objednávka je tvořena v programu Scala. Zde je každé objednávce přiřazeno číslo a včetně dalších údajů jsou automaticky převáděny objednávky do skladového systému Collect (v tomto systému jsou evidovány množství a data příjmu, výdeje, lokace, šarže atd.).

DODÁVKY

Skladníci si v systému vygenerují soupisy objednávek na aktuální den a týden, dle kterých očekávají každý den již konkrétní zásilky.

Při dodávce objednaného materiálu/zboží obdrží skladník od dodavatele dodací list, na kterém je uvedeno číslo objednávky. Podle tohoto čísla si skladník najde v Collectu odpovídající objednávku, kde jsou uvedeny objednané položky včetně množství. Skladník do systému zadá k dané položce odpovídající dodané množství dle skutečnosti, jeho šarže, expiraci a lokaci. Po zadání údajů ke všem položkám v objednávce dochází k elektronickému potvrzení příjmu skladníkem v Collectu. Na základě confirmace se automaticky odešle do Scaly zpráva o příjmu materiálu/zboží, dle níž je dodávka zaúčtována – dle data na čtečce, jež nelze měnit.

Skladník zároveň podepíše dodací list, čímž stvrzuje skutečně přijatý druh materiálu/zboží, jeho množství a kvalitu (včetně trvanlivosti, poškození obalu atd.).

Pokud je dodáno jiné množství, než je objednáno, skladník v Collectu zadá skutečně dodané množství, nechá si tuto skutečnost písemně potvrdit od přepravce a informuje nákupní oddělení. Jestliže je dodáno větší množství (do 5 % navíc), skladník ho může přijmout a nákupní oddělení pak řeší s dodavatelem navýšení objednávky dle skutečnosti. Větší rozdíly musí řešit nákupní oddělení ještě před naskladněním. Jestliže je dodávka menší, nákupní oddělení je také informováno a dojednává s dodavatelem termíny další dodávky na pokrytí zbytkové objednávky, popř. zrušení zbytkové objednávky.

FAKTURACE

Při obdržení faktury je párována faktura s příjemkou přes objednávku. Zde se porovnává objednané, fakturované a skutečně přijaté množství a fakturovaná cena s cenou v systému. Jestliže účetní vše odsouhlasí, je faktura automaticky schválena, zaúčtována a s objednávkou uzavřena. Není možné již na tuto objednávku přijímat. Faktura je pak automaticky zaúčtována k datu zdanitelného plnění u tuzemských dodavatelů a k datu příjmu na sklad u zahraničních dodavatelů. Na přelomu účetních období se vždy pozorně hlídá, aby byla faktura zaúčtována do správného období.

Nesoulad fakturované ceny s cenou v systému řeší nákupní oddělení – jestliže je fakturovaná cena vyšší jen mírně, může ředitel nákupního oddělení částku odsouhlasit, jestliže odmítne nárůst ceny, vystavuje dodavatel dobropis. Takto řešené případy musí ředitel nákupního oddělení odsouhlasit (písemný podpis na faktuře). Teprve takto odsouhlasené faktury jsou zaúčtované a uzavřené.

PLATBY

Platby došlých faktur provádí operativní účetní přes elektronické bankovníctví. Každý den si generuje v systému soupis faktur k úhradě, z nichž je automaticky vytvářen příkaz k úhradě, který se bez schválení dalších osob převádí do elektronického bankovníctví. Každý dodavatel má v systému zadány 1-3 bankovní účty, z nichž účetní vybírá ten, který je uveden na té které konkrétní faktuře. Operativní účetní vstupuje do systému elektronického bankovníctví a plateb přes 2 hesla. Tento přístup má také vedoucí controllingu a CFO (pro možnost zastoupení).

Vyjednávání doby splatnosti faktur je odpovědností oddělení nákupu. Snaha je vyjednat co nejdelší dobu splatnosti, protože suroviny prochází složitým výrobním a distribučním procesem a výnosy jsou tedy generovány se zpožděním. Obvyklá minimální doba splatnosti je 30 dní.

K ujištění o tom, že proces probíhá v souladu s interními směrnici, si vyžádáme na pracovišti aktuální směrnice a nařízení týkající se procesu. Vzhledem k naší přítomnosti při vyhledávání dokumentů vidíme, že účetní okamžitě věděla, kde směrnice na intranetové síti najít a

bez problémů našla aktuální verzi. Požádali jsme ji, aby nám ukázala na jednom praktickém případě, jak je příchozí faktura zpracována. Pozorováním jsme se tedy přesvědčili, že popsany postup je správný. Bohužel stopovací technika nám odhalila nedostatek v absenci některých dokumentů.

10.1.2. Identifikace kontrol

Dle získaných informací identifikujeme kontroly, které v procesu probíhají:

Kontrola 1: Ceny do systému zadává ředitel nákupního oddělení, který jediný má práva vstupovat do tohoto modulu aplikace Scala.

Kontrola 2: K přijatým fakturám je k dispozici systémová objednávka, dodavatelské objednávky se neuchovávají (telefonicky, faxem, mailem etc.); smlouvy s dodavateli surovin se neuzavírají ve 100%.

Kontrola 3: Dodané množství zadané do Collectu (skladový systém) souhlasí s množstvím na příjemce (ve Scale, účetní systém).

Kontrola 4: Skladník podepisuje dodací list/kopii faktury/příjemku = potvrzení přijatého druhu materiálu/zboží, jeho množství a kvalitu.

Kontrola 5: Množství a cena na příjemce je shodná s množstvím a cenou na faktuře. Podpis odpovědné osoby je požadován jen v případě neshody dat na objednávce, faktuře a příjemce.

Kontrola 6: Faktura je zaúčtována datem DUZP dle faktury na příslušné účty v odpovídající částce. V případech, kdy se DUZP liší od skutečného data dodání materiálu, je datum zadáváno dle skutečného dodání.

10.1.3. TEST efektivnosti kontrol

Fungování identifikovaných kontrol otestujeme na vzorku 25 náhodně vybraných faktur ze seznamu všech přijatých faktur za období od 1.1.2012 do dne konání auditu. Jako podklady pro provedení testu si vyžádáme originály přijetých faktur, příslušné systémové objednávky, příjemky na sklad, objednávky, schválené dodací listy a zobrazení zaúčtování v systému.

Při testování se zaměřujeme na shodnost dat, schvalování, podpisová a schvalovací oprávnění dle interních nařízení a podpisových vzorů.

TABULKA 24: TEST EFEKTIVNOSTI KONTROL NÁKUPNÍHO PROCESU

č.	Dodavatel	číslo interního dokladu	částka v CZK bez DPH	K2	K4	K5	K6-Datum dodání na příjemce a faktury	K6-Datum dodání v systému	
1	Dodavatel A	210010	525 600,00	Ano	ano	ano	3.1.2012	3.1.2012	

2	Dodavatel B	210207	218 899,76	Ano	ano	ano	15.1.2012	15.1.2012	
3	Dodavatel C	310058	278 142,48	Ano	ano	ano	26.1.2012	31.1.2012	pozn
4	Dodavatel D	210179	6 281,50	Ano	ano	ano	7.1.2011	1.2.2012	pozn
5	Dodavatel E	410054	5 500,00	ano	ano	ano	28.2.2011	28.2.2012	
6	Dodavatel F	211076	32 850,00	ano	ano	ano	1.3.2011	1.3.2012	
7	Dodavatel G	211440	39 900,00	ano	ano	ano	15.3.2011	15.3.2012	
8	Dodavatel H	310198	147 579,51	ano	ano	ano	31.3.2011	31.3.2012	
9	Dodavatel I	310199	268 556,08	ano	ano	ano	1.4.2011	1.4.2012	
10	Dodavatel J	212613	59 328,30	ano	ano	ano	30.4.2011	30.4.2012	
11	Dodavatel K	211768	48 758,00	ano	ano	ano	22.3.2011	1.5.2012	pozn
12	Dodavatel K	212821	18 000,00	ano	ano	ano	16.5.2011	16.5.2012	
13	Dodavatel M	310370	116 240,00	ano	ano	ano	31.5.2011	31.5.2012	
14	Dodavatel N	212863	48 579,20	ano	ano	ano	12.5.2011	1.6.2012	pozn
15	Dodavatel O	213827	9 600,00	ano	ano	ano	1.7.2011	30.6.2012	pozn
16	Dodavatel P	213482	629 083,00	ano	ano	ano	10.6.2011	1.7.2012	pozn
17	Dodavatel Q	214092	29 500,00	ano	ano	ano	18.7.2011	15.7.2012	pozn
18	Dodavatel R	310540	40 950,00	ano	ano	ano	13.7.2011	31.7.2012	pozn
19	Dodavatel S	214138	7 616,50	ano	ano	ano	18.7.2011	1.8.2012	pozn
20	Dodavatel T	310613	290 693,12	ano	ano	ano	31.8.2011	31.8.2012	
21	Dodavatel U	214944	547 670,00	ano	ano	ano	19.8. a 22.8.	1.9.2012	pozn
22	Dodavatel V	215277	-29 430,00	ano	ano	ano	15.9.2011	15.9.2012	
23	Dodavatel W	215556	27 150,00	ano	ano	ano	30.9.2011	30.9.2012	
24	Dodavatel X	215579	-154 800,00	ano	ano	ano	3.10.2011	3.10.2012	
25	Dodavatel Z	215868	182 058,50	ano	ano	ano	12.10.2011	12.10.2012	

Zdroj: autor

Pozn: Dodávka fyzicky provedena v jiném měsíci než v jakém byla obdržena a schválena faktura - v některých případech jsou prováděny reklamace a není možné zaúčtovat v den fyzického přijetí.

Provedením tohoto testu jsme neshledali žádné neefektivnosti v identifikovaných a testovaných kontrolách.

Prověřili jsme design kontrol, neboli zda navržené kontroly dokážou odhalit chyby. Identifikované kontroly považujeme za efektivní z hlediska designu.

10.2. PRODEJNÍ PROCES

10.2.1. Popis prodejního procesu

Pro porozumění prodejnímu procesu jsme zvolili diskuzi s vedoucím prodejního oddělení a vedoucí logistiky. Díky rozhovoru jsme zjistili postupy v prodejním procesu.

Obchodním ředitelem je pan Novák, jemuž jsou podřízeni 4 oblastní manažeři. Každý z nich má své 2-3 obchodní zástupce, kteří se starají o své odběratele. Tito obchodní zástupci spadají pod jednotlivá distribuční střediska.

Společnost má 6 distribučních středisek. Každé distribuční středisko má svého vedoucího, jemuž jsou podřízeni skladníci a distributoři. Distributoři jsou zaměstnanci společnosti, kteří rozváží produkty společnosti z jednotlivých distribučních středisek konečným zákazníkům.

SMLOUVY + NOVÍ ZÁKAZNÍCI

Za sjednávání smluv jsou zodpovědní obchodní zástupci. Oblast prodeje je rozdělena na pekařství a gastro – za oblast pekařství odpovídá pan Novák, za oblast gastro pan Novotný, přičemž celkově zastřešuje obchod pan Novák. S novými odběrateli jsou uzavírány rámcové smlouvy, jejich platnost je individuální – na dobu neurčitou, opakující se smlouvy na dobu určitou apod. Všechny smlouvy musí být podepsány p. Novákem nebo oblastním manažerem. Původním velkým odběratelům je zboží prodáváno ještě na základě původních nákupních smluv, s některými „starými“ zákazníky dnes již není existující smlouva formálně doložitelná (ústní smlouva, lety zaběhnutá praxe).

Odběratelé jsou do systému zadávání obchodním zástupcem po tom, co je uzavřena smlouva a jsou schválené obchodní podmínky a ceny. Každý obchodní zástupce může zadávat a měnit údaje o zákazníkovi jen v okruhu jemu přidělených zákazníků. Oblastní manažer má přístup k údajům za svou oblast, pan Novák má přístup do celého CRM systému.

V momentě ukončení spolupráce s dodavatelem je jeho účet v CRM i v účetním systému Scala zablokován a tedy není možné na něj něco objednávat nebo vyskladňovat.

CENY

Ceny jsou schvalovány ředitelem obchodního oddělení, který má oprávnění rozhodovat i o slevách či bonusech, na návrh jednotlivých obchodních zástupců.

Ke změnám cen dochází v souvislosti se změnami v recepturách a dle potřeby vždy na základě dohody s odběratelem. Během roku se o snížení ceny jednotlivých produktů pro jednotlivé zákazníky jedná velmi často. Naopak k navýšení cen dochází většinou plošně a výjimečně. Impulsem bývá většinou výrazné zvýšení ceny surovin.

Do systému je uložen všeobecný ceník, přičemž každému zákazníkovi je možné upravit cenu dle dohody schválené panem Novákem. Ceník je příkládán jako příloha k rámcovým smlouvám, ale ne vždy je aktualizován dle současných cen v systému – hlavní je pro firmu flexibilita jak v dodávkách, tak v úpravách.

U největšího zákazníka nemá společnost odsouhlasený ceník k dispozici (neexistuje).

PRODEJNÍ OBJEDNÁVKY

Objednávky od zákazníků probíhají ve většině případů telefonicky. Po přijetí objednávky je v systému Scala vytvořena interní prodejní objednávka. Této objednávce je přiřazeno číslo a včetně dalších údajů je automaticky převáděna do skladového systému Collect. Některým zákazníkům je zasíláno potvrzení o přijetí objednávky.

VYSKLADNĚNÍ A DODÁVKY

Před vyskladněním si skladníci vygenerují prodejní objednávku a nákladní list, podle něhož si připraví zásilku k vyskladnění. Zde jsou uvedeny vyskladňované položky, šarže, odběratelé zásilek, sjednané datum dodání, množství vyskladňovaného výrobku/zboží a kódy palet, kde je uvedeno umístění ve skladu. Skladník při vyskladňování načítá podle odpovídající objednávky čárové kódy jednotlivých výrobků/zboží. Po načtení čárových kódů dochází k vymazání daného objednaného výrobku/zboží ze sestavy zásob, čímž je zabráněno dvojímu vyskladnění. Po načtení všech položek uvedených v objednávce dochází k potvrzení vyskladněného výrobku/zboží skladníkem. Následně je podruhé potvrzen tento výdej na čtečce čímž jsou data o vyskladnění přenesena z Collectu do systému Scala a dochází k automatickému vytvoření dodacích listů a faktur, do nichž již nelze zasahovat. Na dodacím listu je uvedeno množství skutečně vyskladněného výrobku/zboží, jenž je zároveň i fakturováno. Faktura je většinou připojena spolu s dodacím listem přímo k objednanému zboží. Pokud se jedná o hromadnou fakturu nebo je potřeba ji zaslat jinam než na odběrné místo, je zaslána poštou.

Skutečně dodané množství stvrzuje odběratel svým podpisem na dodacím listu. V případě, že faktura přijde zároveň s dodacím listem, stane se, že zákazník podepíše fakturu místo dodacího listu čím stvrzuje převzetí zásilky.

PŘEPRAVA

Přeprava výrobků/zboží je zajišťována jak vlastními distributory, tak externími přepravci. Distributoři Společnosti rozváží většinou zásilky drobným odběratelům na pravidelných závozních linkách, externí distributoři zajišťují přepravu velkým odběratelům (obchodní řetězce apod.) a přepravu materiálu. Veškerá tato přeprava je zakalkulována do ceny výrobků/zboží, které je prodáváno zákazníkům.

FAKTURACE

Výdej ze skladu a faktura vydaná jsou automaticky vytvořeny na základě výdeje ze skladu. Jednotliví logistici si tisknou dodací listy a faktury, které podepíší a posílají je zákazníkům. 1 výtisk dodacího listu je podepsán přepravcem.

Odběratelé stvrdí dodávku podpisem na dodacím listě a pošlou zpět do Společnosti. Přestože jsou dodací podmínky DDU, dodávky jsou realizovány do jednoho dne, a tudíž i datum účtování je shodné s datem převzetí dodávky odběratelem.

PLATBY

Hlavní účetní si denně stahuje soupis všech potvrzených faktur, které páruje s došlými platbami od zákazníků na základě VS a částky faktury. Každý týden se kontroluje, zda odběratelé platí dle splatností faktur. Každý odběratel má individuálně nastavený svůj limit. Pokud se

odběratel nachází např. 10 dní po splatnosti, je automaticky zablokován a systém nedovolí vygenerovat objednávku v Collectu. Proto si obchodní zástupci hlídají možné blokace na další týden a řeší případné pozdržení plateb dříve, než je odběratel zablokován. Ve výjimečných situacích může odblokování odběratele schválit hlavní účetní. Pokud dojde k zaplacení celé dlužné částky v hotovosti či bezhotovostním převodem, dojde k odblokování odběratele.

REKLAMACE

Společnost nemá problémy s kvalitou dodávaných výrobků/zboží svým odběratelům, reklamace je nutné řešit jen zřídka. V každém případě je sepsán reklamační protokol a vrácené zboží se testuje.

Podobně jako v nákupním procesu jsme se seznámili s dostupností a existencí aktuálních verzí interních směrnic k procesu. Osobně jsme se zúčastnili vyskladňování dodávky ze skladu. V rámci těchto procedur nebyly identifikovány žádné nedostatky.

10.2.2. Identifikace kontrol

Na základě zjištěných informací jsme identifikovali 8 zavedených kontrol.

Kontrola 1: Smlouvy jsou podepsány kompetentní osobou (p. Lorenc/ oblastní manažer)

Kontrola 2: Ceny zadané do systému schvaluje ředitel obchodního oddělení.

Kontrola 3: Ke každé faktuře existuje objednávka. Objednávky však nejsou 100% následně doložitelné (telefonát, e-mail ...)

Kontrola 4 : Skutečně vyskladněné výrobky/zboží jsou i vyfakturované.

Kontrola 5: Potvrzení dodacího listu/ případně faktury odběratelem = kontrola převzaté zásilky

Kontrola 6: Potvrzení faktury logistikem = sesouhlasení faktury, dodacího listu, výdejky a objednávky

Kontrola 7: Faktura je zaúčtována datem přijetí zboží zákazníkem na příslušné účty v odpovídající částce

Kontrola 8: Splatnost na faktuře odpovídá splatnosti vedené v systému Scala

10.2.3. Test efektivnosti kontrol

Na základě identifikovaných kontrol prodejního procesu provedeme test efektivnosti na vzorku 25 náhodných vystavených faktur. Kompletní záznam testu je uveden v příloze číslo 4. Podobně jako při testu efektivnosti prodeje se zaměříme na správnost dat a postupů, schvalovací procesy, podpisová práva, existenci dokumentů a správnost účetního procesu.

TABULKA 25: TEST EFEKTIVNOSTI KONTROL PRODEJNÍHO PROCESU

			Kontrola 1	Kontrola 5 + 6		Kontrola 7	Kontrola 8	
č. faktury	částka faktury s DPH	DUZP	existence smlouvy a její schválení	DL podepsaný zákazníkem	DL podepsaný logist. Oddělením	zaúčtováno správně	Správnost splatnosti	přijetí peněz
Odsouhlaseno na fakturu			odsouhlaseno na smlouvu	odsouhlaseno na DL				bankovní výpis
1110000707	9 739 Kč	31.1.2012	ano	ano	ano	ano	ano	3.2.2012
1137110014	33 702 Kč	1.1.2012	ne	ano	ano	ano	ano	1.2.2012
1110001554	14 033 Kč	28.2.2012	ne	ano	ano	ano	ano	26.4.2012
1114042190	13 829 Kč	15.2.2012	ano	ano	ano	ano	ano	16.3.2012
1110000738	5 131 Kč	1.2.2012	ne	ano	ano	ano	ano	17.3.2012
1110000830	639 Kč	1.3.2012	ano	ano	ano	ano	ano	6.4.2012
1110002561	5 006 Kč	31.3.2012	ne	ano	ano	ano	ano	5.4.2012
1110002584	598 Kč	1.4.2012	ne	ano	ano	ano	ano	1.4.2012
1116072970	1 217 Kč	15.4.2012	ano	ano	ano	ano	ano	15.4.2012
1137112369	22 316 Kč	29.4.2012	ano	ano	ano	ano	ano	27.6.2012
1110003481	5 281 Kč	2.5.2012	ano	ano	ano	ano	ano	23.5.2012
1150150381	25 044 €	31.5.2012	ne	ano	ano	ano	ano	5.9.2012
1110004466	15 456 Kč	1.6.2012	ano	ano	ano	ano	ano	28.7.2012
1116074981	49 578 Kč	15.6.2012	ano	ano	ano	ano	ano	4.7.2012
1150150453	37 867 Kč	30.6.2012	ano	ano	ano	ano	ano	25.8.2012
1110005460	92 216 Kč	1.7.2012	ne	ano	ano	ano	ano	15.8.2012
1116075880	9 404 Kč	15.7.2012	ano	ano	ano	ano	ano	1.8.2012
1137114087	748 Kč	31.7.2012	ne	ano	ano	ano	ano	17.8.2012
1110006296	2 195 Kč	1.8.2012	ano	ano	ano	ano	ano	16.8.2012
1150150595	3 795 €	31.8.2012	ne	ano	ano	ano	ano	ve splatn.
1110007276	3 072 Kč	1.9.2012	ne	ano	ano	ano	ano	9.9.2012
1117095299	21 429 Kč	15.9.2012	ne	ano	ano	ano	ano	18.10.2012
1150150674	18 590 €	30.9.2012	ne	ano	ano	ano	ano	ve splatn.
1110008207	433 Kč	3.10.2012	ne	ano	ano	ano	ano	3.10.2012
1116078925	13 860 Kč	14.10.2012	ano	ano	ano	ano	ano	ve splatn.

Zdroj: autor

Jak je patrné z testu, některé obchodní vztahy nejsou ošetřeny písemnou smlouvou. Smlouvy jsou zastaralé a ve společnosti neexistuje evidenční systém. Protože smlouvy nejsou dohledatelné, vztahy a podmínky nejsou písemně dokladovatelné. Z tohoto nedostatku může hrozit společnosti významné riziko např. v případě sporů.

10.3. AUDIT IT SYSTÉMU

Audit informačních technologií byl proveden ve spolupráci s odborníkem na danou oblast. Pochopení základního procesu jsme získali na základě rozhovoru s vedoucím IT oddělení.

Společnost má menší IT oddělení sestávající ze 4 osob. Vedoucím je pan Parkos, který není interním zaměstnancem společnosti. Zodpovídá za IT strategii a plánování, databáze, vizualizace a operativní podporu podniku. Oddělení je přímo podřízené finančnímu úseku.

Aktuální problémy a témata jsou diskutována na měsíčních schůzkách s finančním ředitelem společnosti. Jednou ročně se koná schůzka všech zaměstnanců IT oddělení.

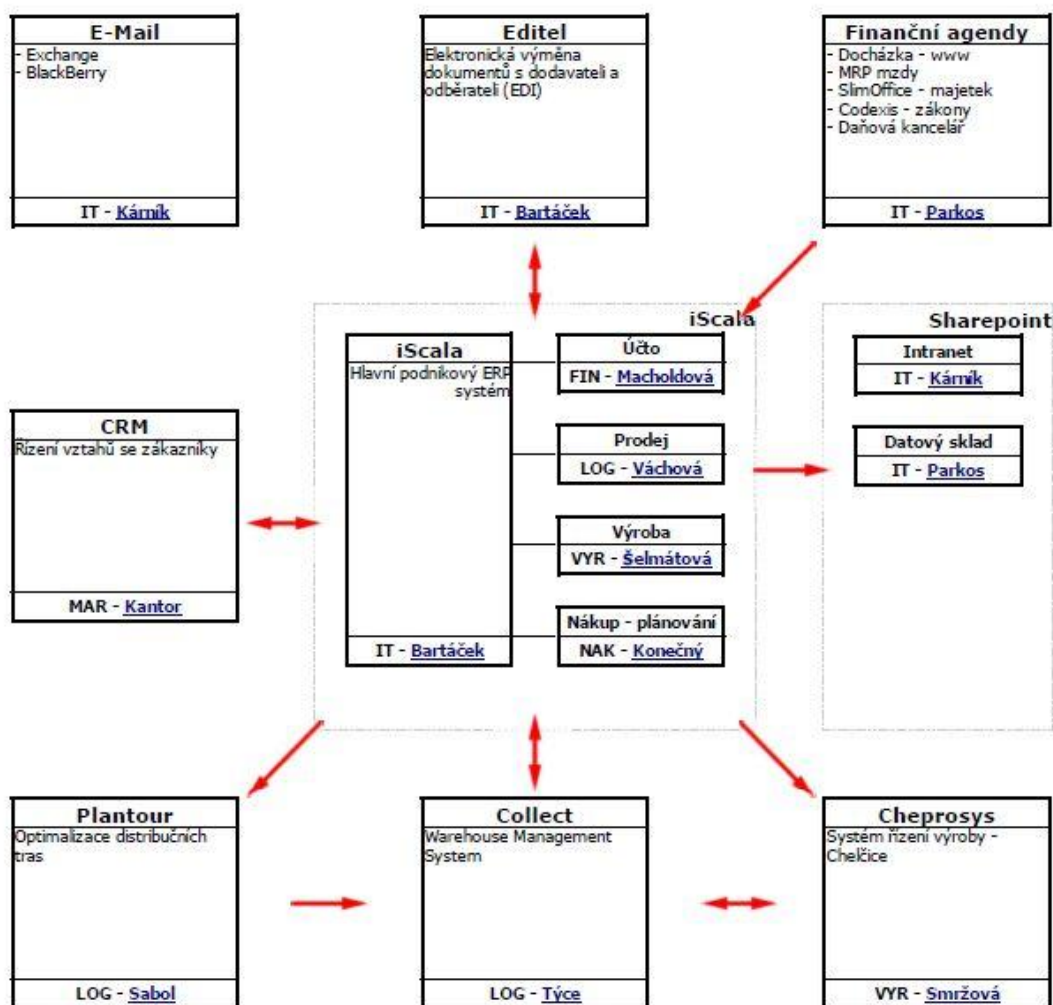
10.3.1.IT systémy

Společnost používá několik IT systémů. Mezi klíčové patří:

- Scala – hlavní ERP systém implementovaný v roce 2006 zahrnuje produkci, logistiku, finance, řízení objednávek a fakturaci
- Collect – systém řízení skladu podporuje aktivitu ve skladech a distribučních centrech. Zaveden v roce 2008
- Cheprosyst – produkční systém spolupracující s Collectem
- MS Dynamics CRM – Systém pro podporu řízení vztahů se zákazníky (Customer relationship management) implementovaný v roce 2009

Ostatní systémy převádí data do hlavních systémů, jak je patrné z následující grafiky vztahů jednotlivých systémů.

GRAFIKA 15: PŘEHLED IT SYSTÉMŮ



Zdroj: poskytla auditovaná společnost

10.3.2. Identifikace kontrol

Identifikovali jsme kontroly informačních systémů a ohodnotili jejich podstatu. Pokud je kontrola správně provedena, měla by dokázat odhalit možné chyby a hlavně zabránit dalším rizikům jako je únik informací či bezpečnost dat.

TABULKA 26: OCENĚNÍ DESIGNU KONTROL IT

Název kontroly	podstata	auditní procedury	zjištění	ohodnocení kontroly
Bezpečnostní politika	Manuální	dotazování	společnost neprokázala žádnou bezpečnostní politiku. To může znamenat riziko neadekvátních bezpečnostních opatření, které může vést k významným problémům	neefektivní
konfigurace hesel	Automatická	dotazování	Neexistuje žádná politika definování parametrů hesel, ani aplikace neprosazují používání silných hesel.	neefektivní
přístup k aplikacím	Manuální	dotazování	Nebyly identifikovány žádné nedostatky	efektivní
přístupová oprávnění	Manuální	dotazování	Neexistuje spolupráce s personálním oddělením ve smyslu sdílení informací o odchozích zaměstnancích.	neefektivní
pravidelné kontroly aplikace	Manuální	dotazování	Nebyly identifikovány žádné nedostatky	efektivní
definování pravidel	Manuální	dotazování	Prostřednictvím šetření jsme zjistili, že přístupové skupiny dle pracovních pozic nejsou formalizovány. To představuje riziko, že zaměstnanec může mít vyšší přístupová práva než ta, která jsou pro jeho pozici	neefektivní
přístup třetích stran	Manuální	dotazování	Nebyly identifikovány žádné nedostatky	efektivní

Zdroj: autor

Na základě šetření jsme identifikovali závažné nedostatky v nastavení kontrolního prostředí v rámci systému informačních technologií. Tato pochybení znamenají závažné riziko pro společnost.

10.4. ZÁVĚRY A ZPRÁVA INTERNÍHO AUDITU

Učinili jsme následující závěry ohledně auditovaných oblastí a navrhujeme následující doporučení ke zvýšení efektivnosti kontrol a fungování procesů.

1. Bezpečnostní politika

Zjištění

Dokument „Bezpečnostní politika“ nebyl ve společnosti zaveden. ISO směrnice „Instalace, zabezpečení a údržba IT“ je v tomto ohledu nedostatečná, jelikož pokrývá pouze základní pravidla pro zálohování a ochranu proti virům.

Riziko

Nedostatečně formalizovaná a vedením neschválená bezpečnostní opatření formou bezpečnostní politiky může způsobit nedostatečně či neadekvátně nastavené bezpečnostní opatření a procesy. Toto pak může způsobit řadu vážných problémů, např. neautorizovaný přístup, ztrátu, zničení či odcizení citlivých dat společnosti, přerušení kontinuity podnikání vlivem zničení či ztráty dat, ztráta dobrého jména, atd.

Doporučení

Doporučujeme připravit bezpečnostní politiku, která bude definovat všechny základní prvky informační bezpečnosti a přístup společnosti k ochraně informačních aktiv. Při tvorbě takovéto politiky je vhodné nejprve zpracovat analýzu IT rizik a klasifikaci dat, tak aby tato politika řešila a aplikovala bezpečnostní opatření v souladu s potřebami Vaší společnosti. Takto vytvořená bezpečnostní politika by měla být schválena vedením společnosti a aktualizována (revidována) minimálně jednou ročně.

Bezpečnostní politika by měla obsahovat:

- Definici, cíle a rozsah informační bezpečnosti a její význam pro společnost
- Vyjádření vedení společnosti k podpoře informační bezpečnosti
- Popis hlavních bezpečnostních principů a přiřazení odpovědnosti (viz následující body).
- Mezi hlavní oblasti bezpečnostní politiky by měly patřit:

2. Nastavení parametrů hesel

Zjištění

Dle našeho zjištění je nastavení parametrů hesel do domény a klíčových informačních systémů nedostatečné. Současný stav je následující:

- Neexistuje žádné formalizované nařízení pro parametry hesel, návod jak správně volit hesla do informačních systémů a jak je správně používat
- Parametry hesel nejsou v informačních systémech vynucovány (jak z hlediska počtu znaků a komplexity, tak frekvence jejich změny)

Riziko

Informační systémy společnosti nejsou dostatečně chráněny proti nežádoucímu přístupu a vzhledem k mírným požadavkům na hesla mohou být uživatelské účty zneužity třetí osobou.

Doporučení

Pravidla pro hesla by měla být konzistentní pro všechny aplikace ve společnosti. Doporučujeme formálně definovat a aplikovat minimálně následující parametry:

- minimální délka hesla 6 znaků

- vynutitelnost změny po 60ti – 90ti dnech (privilegované účty po 30ti dnech)
- vyžadování komplexity hesla (např. kombinace malých a velkých písmen, číslic a speciálních znaků)
- heslo musí být známo pouze vlastníkov, který má možnost změny hesla
- automatické zablokování účtu po třech neplatných pokusech o přihlášení
- nemožnost opakovat posledních 5-10 hesel (historie hesel)
- minimální platnost hesla 1 den (aby nebylo možno v 1 den změnit heslo např. 10x a tím vyčerpat historii)
- zákaz používání tzv. slovníkových hesel (zakázat používání vlastních jmen či jiných lehce odhadnutelných hesel)

Tato pravidla by měla být aplikována pro všechny uživatelské profily a systémy (včetně privilegovaných či administrátorských účtů).

Navrhované nastavení parametrů hesel nevyžaduje žádné vynaložené náklady. Jedná se pouze o nastavení systému.

3. Nedostatečná kontrola přístupových práv

Zjištění

Společnost dle našeho zjištění neprovádí pravidelnou kontrolu přístupových práv do klíčových informačních systémů. Není zavedena spolupráce s oddělením HR, které v současné době neinformuje IT oddělení o odchozích zaměstnancích. Za nedostatečné považujeme také přiřazování přístupových práv při změně pracovní pozice, kdy nová přístupová práva jsou zaměstnanci přidělena podle požadavku nadřízeného, zřídka však dochází k odstranění přístupových práv, která již pro svou novou pracovní náplň nepotřebuje.

Riziko

Nedůsledně prováděné kontroly přístupových práv do klíčových informačních systémů společnosti mohou vést k neautorizovanému přístupu, poškození, ztrátě, zcizení či neoprávněné modifikaci firemních dat. Pozdní odebrání přístupových práv u odchodících zaměstnanců představuje riziko úniku citlivých dat společnosti.

Oddělení neslučitelných pravomocí v oblasti přístupu k jednotlivým aplikacím a administrace těchto přístupů je jedním z prvků zabezpečení z hlediska neoprávněného přístupu. Kumulace přístupových práv, které vedou k nedostatečnému oddělení pravomocí a odpovědností, umožňuje jednomu uživateli provádět činnosti, které by měly být prováděny více uživateli.

Doporučení

Doporučujeme zavést pravidelné (například čtvrtletní/pololetní/roční) kontroly přístupových práv (porovnání aktivních uživatelů jednotlivých informačních systémů se seznamem aktuálních zaměstnanců). Doporučujeme nastavit proces odebrání přístupových práv na základě

notifikace z HR (HR by mělo být odpovědné za tuto činnost). Odebrání (blokování) přístupových práv by mělo být provedené co nejdříve po odchodu zaměstnance.

Popis těchto kontrol by měl být zahrnut v interních směrnících.

4. Nedostatečná předpisová základna

Zjištění

Dle našeho zjištění fungují procesy ve společnosti ve většině případů neformálně a nejsou popsány a formalizovány v podobě interních směrnic (pracovních pokynů).

Vzhledem k velikosti společnosti považujeme za kritickou absenci následujících směrnic (pracovních pokynů):

- Schvalovací proces v případě neočekávané situace
- Postupy změny cen v systému u odběratelských účtů
- Správa přístupových práv
- Politika hesel
- Směrnice řízení změn a incidentů

Současná situace má za následek, že nejsou jednoznačně a formálním způsobem určeny odpovědnosti, povinnosti a pravomoci v rámci těchto procesů.

Riziko

Vzhledem k velikosti společnosti, neformálnímu zmapování a nastavení procesů, nejasnému určení aktivit, odpovědností a pravomocí jednotlivých pracovníků, neexistenci měřitelných ukazatelů těchto procesů se může snižovat celková výkonnost, spolehlivost a bezpečnost spravovaných informačních systémů.

Doporučení

Doporučujeme vytvoření sady směrnic a postupů, které by formalizovaly procesy v dané oblasti. Směrnice by měly obsahovat popis procesu, související povinnosti, odpovědnosti a sankce. Směrnice by následně měly být zpřístupněny pro všechny zaměstnance např. na firemním intranetu.

5. Nedostatečná dokumentace smluvních vztahů

Zjištění

Nelze předložit smluvní vztahy s odběrateli v písemné formě. Písemné smlouvy buď vůbec neexistují, nebo nejsou k dispozici. Dřívější běžná praxe ústních smluv nebyly doposud ošetřena. U odběratelů se smluvními cenami tak není možné odsouhlasit fakturovanou cenu na smluvní a není tedy možné zhodnotit správnost těchto cen.

Riziko

Z absence dokumentace plyne riziko nesplnění smluvních závazků. Navíc při jakémkoliv sporu není společnost schopna smluvní podmínky doložit, a tudíž může společnosti vzniknout škoda. Nastavení a fakturace cen není odkontrolovatelná a proto je zde velký prostor pro manipulaci s prodejními cenami.

Doporučení

Doporučujeme provést revizi všech uzavřených smluv a jejich písemnou formu. Pro vztahy bez písemného ošetření doporučujeme zkontaktovat odběratele a na základy dohody sestavit smlouvu novou, která bude splňovat veškeré náležitosti písemné smlouvy. Dále doporučujeme zavést systém evidence všech smluv z důvodu jejich přehlednějšího skladování a vyhledávání.

10.5. NÁPRAVNÁ OPATŘENÍ

Zpráva byla projednána v rámci závěrečné schůzky s odpovědnými pracovníky jednotlivých oddělení a byl sestaven plán plnění přijatých nápravných opatření. Je povinností útvaru interního auditu prověřit splnění tohoto plánu a tím i odstranění zjištěných neefektivností a nedostatků na pracovištích.

TABULKA 27: PŘIJATÁ NÁPRAVNÁ OPATŘENÍ

Bod	Nápravné opatření	Datum splnění	Odpovědnost
1	Příprava dokumentu Bezpečnostní politika	31.1.2013	Parkos - IT
2	Nastavení pravidel parametrů hesel a plošné zavedení těchto pravidel na všechny uživatele	31.1.2013	Hrubý - IT
3	Jednorázová kontrola přístupových práv	15.2.2013	Vedoucí oddělení + Parkos - IT
4	Nastavení přístupových práv ve spolupráci s HR	15.2.2013	Šebestová/Hanuš – HR/IT
5	Vypracování interní směrnice pro nastavení přístupových práv	28.2.2013	Parkos - IT
6	Vytvoření sady směrnic a postupů	31.1.2013	Hrubý – IT
7	Doplnění směrnic a jejich soulad	31.1.2013	Konečný - nákup
8	Revize existence smluv s odběrateli (na základě zjištěného stavu bude navržen další detailní postup)	15.1.2013	Čáčková - Prodej

Zdroj: autor

Konečná zpráva z interního auditu s přijatými nápravnými opatřeními byla předložena vedení společnosti a následně schválena. Následný audit proběhne dle uvedených termínů splnění opatření a na základě zjištění bude případně navržen další postup.

11. ZÁVĚR

Cílem této práce bylo vysvětlit rozdílné i společné rysy interního a externího auditu, porovnat používané metody, nástroje, postupy a techniky. Demonstrace těchto nástrojů v praxi má čitateli umožnit lepší orientaci a pochopení práce. Velmi podstatný je přínos z praxe externího auditu z uznávané nadnárodní auditorské společnosti.

V části externího auditu byly v první části popsány techniky využívané při statutárním auditu účetní závěrky a jejich použití bylo demonstrováno v části druhé na příkladu reálné společnosti. Provedli jsme tedy prověrku hlavní knihy za účetní období od 1. ledna do 31. prosince 2012. Nebyly nalezeny chyby či opomenutí vyšší než stanovené hladina významnosti a společnosti byl na základě tohoto závěru vydán výrok bez výhrady.

Auditorská společnost jako přidanou hodnotu externího auditu připravila dopis vedení společnosti, ve kterém uvedla 4 body, jimiž upozorňuje vedení na možné riziko nesouladu s účetními standardy. Jedná se nekorektnost tvorby opravných položek k zásobám, podhodnocení opravných položek k pohledávkám, problematiku nepřímého financování podniků ve skupině a riziko převodních cen.

V oblasti interního auditu byly v teoretické části práce uvedeny postupy a nástroje využívané v interním auditu, hodnocení rizik a význam vnitřního kontrolního systému podniku. V průběhu aplikace popsaných postupů ve zvolené společnosti jsme provedli na základě ohodnocení rizik jednotlivých oddělení audit procesů a řízení kontrol v odděleních nákupu zásob, prodeje a informačních technologií. V rámci auditu došlo k pochopení procesů a následné identifikaci kontrol a testu operační efektivnosti kontrol. Nedostatky byly odhaleny v oddělení prodeje, ale především v kontrolách i samotném navržení kontrol oddělení informačních technologií.

Na závěr byla navržena a po diskuzi s vedoucími oddělení i přijata nápravná opatření a vypracována závěrečná zpráva interního auditu.

Nedostatky byly zjištěny v následujících oblastech: bezpečnostní politika, nastavení parametrů hesel, kontrola přístupových práv, nedostatečná předpisová základna a nedostatečná dokumentace smluvních vztahů.

V každé oblasti byla navržena nápravná opatření, termíny splnění a odpovědnosti. Mezi přijaté opatření patří jednorázová kontrola přístupových práv, Vytvoření sad směrnic či revize existence smluv s odběrateli.

V práci byl v teoretické i praktické linii vysvětlen rozdíl mezi interním a externím auditem a vysvětleny společné i rozdílné rysy obou auditů. Hlavní odlišností jsou koneční uživatelé výsledků

práce. Externí audit poskytuje informace externím uživatelům finančních výkazů, zatímco zpráva interního auditu je určena výhradně vedení společnosti a vzhledem k citlivosti uvedených informací by neměla překročit bránu podniku.

Ačkoliv je cíl práce odlišný, oba audity používají řadu stejných technik i metod a jejich spolupráce může být přínosná obou stranám. I přes celkem přísnou úpravu využití práce interního auditu externím auditorem ve standardu ISA 610 může spolupráce auditnímu týmu pomoci lépe naplánovat prováděné procedury v průběhu finálního auditu.

Oba typy auditů jsou v dnešní době vhodné ke zvýšení efektivity podniku a tím zabránění insolventnosti či jiným ekonomickým problémům. V dnešní napjaté ekonomické době jsou znalosti a dovednosti auditora ceněné i přes fakt, že cena za audit v současné době významně klesá. Tlak na pokles je způsoben právě nedostatkem financí v podnicích.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

ACCA Global. (2012). *Foundations in Professionalism module*. Načteno z školící modul pro studenty kvalifikace: <http://fip.accaglobal.com/Student/Course/ModuleList.aspx>

Auditorská společnost. (2012). Načteno z Komora auditorů České republiky: <http://www.kacr.cz/auditorska-spolecnost>

BPP Learning Media Ltd. (2009). *ACCA Paper F8 Audit and assurance*. London: BPP Learning Media Ltd.

Český institut interních auditorů. (2011). *Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu*. Praha.

Ducháčková, E. (2005). *Principy pojištění a pojišťovnictví*. Praha: Ekopress.

Dvořáček, J. (2005). *Audit podniku a jeho operací*. 1. vydání. Praha: C.H.Beck.

Dvořáček, J. (2003). *Interní audit a kontrola*. 2. přepracované a doplněné vydání. Praha: C.H.Beck.

Florián, I. Z. (2001). *Účetní auditing*. České udějovice: Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích Zemědělská fakulta.

Chci se stát asistentem auditora. (2012). Načteno z Komora auditorů České republiky: <http://www.kacr.cz/chci-se-stat-asistentem-auditora>

Komora auditorů České republiky. (nedatováno). Načteno z <http://www.kacr.cz>

Komora auditorů České republiky. (nedatováno). *Mezinárodní auditorské standardy*. Načteno z <http://www.kacr.cz/auditorske-standardy>

KPMG Česká republika Audit. (2012). *Audit Basics. online školení KPMG*.

KPMG Česká republika Audit. (2011). *Úvodní školení asistentů KPMG*, interní zdroj.

Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu. (2011). https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Standards_2011_Czech.pdf.

O Komoře. (2012). Načteno z Komora auditorů České republiky: <http://www.kacr.cz/o-komore-auditoru>

O nás. (2012). Načteno z Český institut interních auditorů: <http://www.interniaudit.cz/ciia/>

Podmínky zápisu do seznamu auditorů. (2012). Načteno z Komora auditorů České republiky:
<http://www.kacr.cz/podminky-zapisu-do-seznamu-auditoru>

Ricchiute, D. N. (1994). *AUDIT*. Praha 1: Victoria Publishing, a.s.

Špička, I. J. (2007). *Risk management agropodniků*. Praha: Výzkumný ústav zemědělské ekonomiky.

Urban, J. (2005). Manažerský audit - jaký je jeho význam a cíl? *Trendmarketing.ihned.cz* .

Zákon č. 406/2000 Sb., o hospodaření energií. (nedatováno).

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. (nedatováno).

Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech. (nedatováno).

SEZNAM TABULEK A GRAFŮ

Grafika 1: Aplikace rozhodovacích filtrů	14
Grafika 2: Rozdělení směrnic pro praxi interního auditu	23
Grafika 3: Rovnice auditního rizika - zjednodušená.....	28
Grafika 4: rovnice rizika významné chyby (RoMM)	29
Grafika 5: matice rizika významného zkreslení (RoMM)	29
Grafika 6: Rovnice auditního rizika - složená.....	30
Grafika 7: zásady pro hodnocení kontrol (HORNET)	31
Grafika 8: podklad pro výběr vzorku testu kontrol	32
Grafika 9: složky Substantivního testování.....	32
Grafika 10: složky substantivních analytických procedur	34
Grafika 11: auditní tvrzení (CEAVOP)	35
Grafika 12: pořadí rizikových faktorů pro výrobní podniky.....	40
Grafika 13: Vztah četnosti a závažnosti rizika	41
Grafika 14: působení společnosti Mezinárodní výroba b.v. ve světě.....	53
Grafika 15: přehled IT systémů	87
Tabulka 1: klíčové otázky k zakázce	54
Tabulka 2: Ohodnocení rizika zakázky	55
Tabulka 3: dotazník pro hodnocení rizika kontinuální zakázky	55
Tabulka 4: vyhodnocení rizika kontinuální zakázky.....	56
Tabulka 5: výpočet hladin významnosti.....	58
Tabulka 6: Test přírůstků dlouhodobého majetku	62
Tabulka 7: Plausibilní přepočty odpisů dlouhodobého majetku	62
Tabulka 8: Analytická prověrka zásob	63
Tabulka 9: Nákupní a prodejní Price test zásob.....	64
Tabulka 10: Roll-forward test inventury zásob	65
Tabulka 11: Analytická prověrka pohledávek	66
Tabulka 12: Analýza věkové struktury pohledávek	67
Tabulka 13: Analýza tvorby opravných položek k pohledávkám	67
Tabulka 14: Ověření existence pohledávek konfirmacemi	68
Tabulka 15: Cut-off test pohledávek.....	69
Tabulka 16: analytická prověrka závazků	70
Tabulka 17: analýza věkové struktury závazků	70
Tabulka 18: test kurzových přepočtů závazků	71
Tabulka 19: Cut-off test závazků	71
Tabulka 20: SUL test závazků	72

Tabulka 21: analýza marží z prodeje zboží	73
Tabulka 22: Analýza marží prodeje vlastních výrobků.....	73
Tabulka 23: hodnocení rizik.....	77
Tabulka 24: test efektivnosti kontrol nákupního procesu.....	81
Tabulka 25: Test efektivnosti kontrol prodejního procesu.....	86
Tabulka 26: Ocenění Designu kontrol IT.....	88
Tabulka 27: Přijatá nápravná opatření.....	92

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha 1: přehled Mezinárodních auditorských standardů ISA

Příloha 2: Finanční výkazy společnosti Česká Výroba s.r.o. za rok 2012

Příloha 3: Výrok auditora k účetní závěrce

Příloha 4: Test efektivnosti kontrol prodejního procesu