

12 Podnikový audit

12.1 Druhy auditů

Dle definice encyklopedie Wikipedie „audit“ představuje přezkoumání a vyhodnocení dokumentů, zejména účtů nezávislou způsobilou osobou. Cílem je zjištění, zda dokumenty obsahují věrné a spolehlivé informace o skutečnosti. V závislosti na rozsahu auditu tato nezávislá osoba stanovuje vzorek, na kterém provádí auditorské testování. Výsledkem tedy nemůže být absolutní jistota, ale přiměřenou (přijatelnou) jistotu dle platné legislativy daného státu.

Obecně je audit chápán jako důsledná kontrola a kritická analýza.

Rostoucí složitost ekonomických jevů, měnící se dynamika metod a systémů řízení podniku, velikost podniku, delegování pravomoci a odpovědnosti na nižší prvky podnikové struktury, vliv rychlého vývoje výpočetní techniky, tlak konkurence na efektivitu fungování podniku, jeho komunikací obecně i řada dalších faktorů vedla k tomu, že si podnikatelé začali uvědomovat nezbytnost nezávislé kontroly všech činností v podniku.

Se specializací na hloubkovou kontrolu v různých oblastech můžeme rozeznávat jednotlivé druhy auditů:

- *Audit forenzní:* cíl forenzního auditu spočívá ve vyšetřování podvodů, nebo podezření z nestandardního jednání, a sběr důkazních materiálů, které by posléze mohli být předloženy v průběhu soudního líčení. Forenzní auditor tedy nevyslovuje svůj názor ohledně viny prověřovaného subjektu.
- *Audit kvality:* představuje prověření kvality výrobků nebo procesů.
- *Informační audit:* je nástrojem znalostního managementu podniku. Odpovídá na otázky týkající se fungování informačních zdrojů, komunikace organizace uvnitř a navenek v závislosti na stanovené cíle podniku.
- *Interní audit:* provádí zaměstnanec nebo externí osoba. Interní audit je zaměřen na zdokonalování procesů činností účetní jednotky, metodiku, snížení rizik a zlepšení kontrolní a řídicí činnosti v daném podniku.
- *Externí audit:* jde o proces kdy nezávislá, odborně způsobilá osoba ověřuje věrný a poctivý obraz účetních výkazů.
- Naproti tomu *Ekologický audit:* zahrnuje audit dopadů na životní prostředí.
- *Počítačový audit:* cílem tohoto auditu je minimalizace nákladů na nákup a správu softwaru a hardwaru. Současně zamezuje nelegálnímu používání softwaru a poskytuje managementu informace o použití jednotlivých aplikací zaměstnanci. Audit je prováděn zjištěním skutečného stavu softwaru a hardwaru v počítačích a tyto jsou porovnány s číslem vlastněné licence, případně multilicence.

- *Manažerský audit:* audit zaměřený na zvýšení konkurenceschopnosti malých a středních podniků, který je vedený formou koučovacích rozhovorů s cílem odhalit potenciální rezervy, zvýšit potenciál podniku a tímto zajistit jeho udržitelný rozvoj (Stejskalová a Rolínek 2008).

12.2 Interní podnikový audit

Na rozdíl od externího auditu se interní audit zaměřuje více na procesy uvnitř v podniku s cílem využít jeho výsledků pro interní potřebu podniku.

V literatuře zpravidla nacházíme dvě různé definice interního auditu.

První z nich (tradiční) uvádí, že "Interní audit se zaměřuje na hodnocení vnitřního kontrolního systému v organizaci tím, že orgánům společností a vrcholovému managementu poskytuje informace, hodnocení, analýzy, doporučení a konzultace pro efektivní plnění jejich úkolů." (ČIIA 2013a)

Jiná definice vysvětluje interní audit jako "nezávislou vyhodnocovací funkci zřízenou ve společnosti za účelem zkoumání a vyhodnocování jejich činnosti". Předmět zkoumání a vyhodnocování stanovují řídicí orgány společnosti a dle jejich požadavků může být i postupně prohlubován ve vazbě na požadavky jednotlivých stupňů řízení (ČIIA 2013a).

Další z definic charakterizující interní audit:

„Interní audit je nezávislá, objektivně ujišťování a poradenská činnost zaměřená na přidávání hodnoty a zdokonalování procesů v organizaci. Interní audit pomáhá organizaci dosahovat jejich cílů tím, že přináší systematický metodický přístup k hodnocení a zlepšování účinnosti systému řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů a řízení správy organizace (Definice interního auditu dle Rámce profesní praxe interního auditu).“ (ČIIA 2013a)

Na základě výše uvedeného lze vyvodit, že interní audit představuje specifické hloubkové prověření jednotlivých činností podniku, kdy poskytuje cenné informace osobám pověřeným správou a řízením (corporate governance) a vlastníkům. Interním auditem se rozumí nezávislé, objektivní ujišťování a konzultační činnost zaměřenou na zkvalitnění procesů v účetní jednotce.

Interní audit tedy představuje jeden z nástrojů vyhodnocení jednotlivých procesů. Dále pomáhá účetní jednotce dosahovat její cíle tím, že zavádí systematický metodický přístup k hodnocení a zlepšení efektivnosti řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů a řízení organizace (ČIIA 2013a).

Interní audit se zaměřuje na hodnocení vnitřního kontrolního systému v organizaci tím, že orgánům společností a vrcholovému managementu poskytuje informace, hodnocení, analýzy, doporučení a konzultace pro efektivní plnění jejich úkolů. Současně s nejnovějšími světovými trendy pak interní audit poskytuje ujištění o tom, že si je podnik vědom rizik, které provázejí jeho působení a zvládá je řídit (ČIIA 2013a). Interní audit tak směřuje k identifikaci, hodnocení a zvládnutí všech možných rizik. Zároveň nové pojetí interního auditu směřuje k poradenské činnosti, která je prováděna nezávisle uvnitř podniku a je vedena základním principem poskytnutí přidané hodnoty ke zlepšení činnosti organizace, zejména ověřováním účinnosti systému řízení rizik a řídicích procesů v podniku (Dvořáček 2003, Schiffer 2009).

Cílem interního auditu je pomáhat organizaci - tj. všem týmům a pracovníkům - plnit cíle co nejefektivněji, vyvarovat se rizik a ztrát. Interní audit pracuje s aktuálními procesy, činnostmi a postupy, které vyhodnocuje a zlepšuje (ČIIA 2013a).

Postupy u interního auditu lze vhodně uplatnit i při stanovení povahy, časového rozvržení a rozsahu auditorských postupů a naopak.

Interní audit je v České republice poměrně mladá profese, která se zde ve svém moderním pojetí rozvinula až teprve v polovině devadesátých let minulého století. Výrazný rozvoj zaznamenala profese interního auditu díky zákonu č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě, který vymezil působnost interního auditu ve veřejné správě (ČIIA 2013a).

Interní audit je na rozdíl od externího auditu prováděn auditory, kteří mohou být zaměstnanci společnosti. Interní audit může být prováděn také externími auditory. V České republice byl v roce 1995 založen Český institut interních auditorů. Interní auditoři se řídí etickým kodexem, standardy pro profesní praxi interního auditora.

Výsledky interního auditu, na rozdíl od výsledků externího auditu, nejsou veřejně dostupné. Uživatelé interního auditu jsou:

- řídicí orgány společnosti – vrcholový management, představenstvo nebo dozorčí rada akciové společnosti,
- provozní management,
- výbor pro audit,
- externí auditoři (Dvořáček 2003).

12.2.1 Obvyklé aktivity interního auditu

Mezi typické činnosti interního auditora lze zahrnout zejména:

- a) ověření účinnosti vnitřního kontrolního systému – vytvoření přiměřených kontrolních systémů je úkolem vedení účetní jednotky, interní audit je pověřován konkrétní odpovědností za kontrolu účinnosti uvedených systémů, za sledování činnosti uvedených systémů a za doporučování vhodných zlepšení,
- b) ověření úplnosti, průkaznosti a správnosti vedení účetnictví,
- c) prověřování finančních a provozních informací – prověrka postupů použitých ke zjišťování, měření, třídění a vykazování těchto informací, může jít i o konkrétní prověrku jednotlivých případů vč. detailního testování transakcí, zůstatků a postupů,
- d) ověřování funkčnosti a bezpečnosti technologických a informačních systémů, prevence a odhalování podvodů,
- e) prověrka úspornosti, účelnosti a ekonomické efektivnosti operací, vč. nefinančních kontrol v rámci dané účetní jednotky,

f) ověření finančního řízení

g) prověrka plnění zákonných ustanovení, předpisů a dalších vnějších požadavků,

h) prověrka dodržování politiky vedení, jeho směrnic a dalších vnitřních požadavků (Clever Office 2004).

Vzhledem k velkému množství oblastí interních auditů dochází ke specializaci interních auditorů podle druhu auditu. Interní auditoři musí znát specifické předpisy a normy vydávané pro konkrétní oblasti činnosti.

Postup průběhu interního auditu pro některé oblasti auditu je následující:

- seznámení s metodikou auditu,
- příprava auditu,
- stanovení rozsahu auditu a určení cílů,
- kvantitativní a kvalitativní ukazatele,
- vyhodnocení procesů,
- zpracování auditu,
- druhy navrhovaných aktivit,
- stanovení priorit,
- návrh harmonogramu realizace změn,
- zpráva z interního auditu (Komora logistických auditorů 2010).

Mezi základní úkoly interního auditu patří například provádění neustálé analýzy podniku a jeho organizace, ověřování spolehlivosti a vhodnosti informačního systému podniku, kontrola plnění norem a pokynů vedení podniku, vyhodnocování a zabezpečování využívání všech zdrojů podniku (Komora logistických auditorů 2010).

Získání specifických certifikátů a osvědčení, ověřující kvalitu dle norem ISO vyžaduje provádět interní auditu a ověřovat správné fungování podnikových činností.

Přestože interní audit vymezují potřeby podniku je optimální spolupráce interního a externího auditora, kdy tato může přinést například úspory nákladů a času při výkonu příslušných auditorských úloh, dokonalejší pochopení auditovaných oblastí, identifikaci rizikových oblastí v odkazu na zjištění interního auditu, odstraňování duplicit, informovanost o specifických technikách auditu (Komora logistických auditorů 2010).

12.2.2 Předpoklady pro výkon profese interního auditora

Od svého prvopočátku byla však úloha interního auditora zaměřena spíše na oblast účetnictví, kde měl kontrolovat situaci podniku jak z pohledu ekonomického, tak finančního, popřípadě hledat omyly a poté pak dohlížet na správné uplatňování a dodržování účetních pravidel. Tato oblast je v současnosti předmětem kontroly nezávislých odborníků – externích auditorů. V dnešní době lze interní audit chápat jako specifický způsob vedoucí k podpoře řízení v podniku, jinými slovy lze tuto činnost pojmut jako nezávislou vnitřní kontrolu všech činností v podniku.

Stejně jako existuje Etický kodex pro výkon (externí) externího auditu a auditorské profese, mají interní audit a interní auditoři svůj vlastní.

Tento kodex je primárně založen na důvěře ve smyslu objektivitu při zjišťování kupříkladu řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů a v neposlední řadě i správy a řízení samotné organizace. Tato norma se člení na základní principy nutnými pro výkon a praxi interního auditu, a na pravidla jednání, která formulují chování interního auditora, resp. se jedná o specifické doporučení, jak postupovat při poskytování auditorských služeb. Tento kodex spolu s již zmíněným Rámcem jsou směrnice, jimiž se musí bezpodmínečně řídit ti, kteří jsou jak členy Institutu interních auditorů, tak držitelé a kandidáti certifikace CIA. Působnost tohoto etického kodexu se vztahuje na subjekty poskytující služby interního auditu, tzn. jak na fyzické, tak právnické osoby. Z tohoto je patrné, že proces interního auditu nemusí být zcela zajišťován vlastními zaměstnanci, může být zabezpečován i ze zdrojů mimo podnik, a to prostřednictvím tzv. outsourcingu. Přitom outsourcing představuje činnost, které podnik může využít pro zajištění části svého provozu; činnosti této části provozu podniku poté zajišťuje externí organizace. Smyslem je určitá specializace, kterou poskytuje tato externí společnost, čímž se mají primárně snížit náklady a soustředit se především na hlavní cíle svého podniku (ČIIA 2013b).

Nicméně i tak se požadují výše zmíněné předpoklady, tak aby byla zajištěna objektivita a správnost revidovaných procesů.

Požadavky kladené na vlastnosti osob zabývajících se interním auditem (beru-li v úvahu odbornost osoby, mající status „interní auditor“ podle Českého institutu interních auditorů):

- vysokoškolské vzdělání (pro získání certifikátu alespoň bakalářské titul)
- minimální dvouletá praxe v interním auditu (praxe musí být písemně ověřená),
- prokázání vysokých morálních a profesních hodnot, včetně písemného souhlasu s Etickým kodexem,
- složení čtyř částí zkoušky CIA (ČIIA 2013a).

12.3 Externí podnikový audit

Dle Mezinárodního rámce pro ověřovací zakázky je audit považován za ověřovací zakázku, ve které vyjadřuje svůj názor odborník, a to s cílem zvýšit důvěru potencionálních uživatelů, vyjma odpovědné strany, ohledně výsledku hodnocení či ověřování předmětu zakázky vůči daným kritériím.

Auditing je v nejobecnějším slova smyslu je vědecká disciplína, jejímž předmětem je pozorování a poznávání určitých skutečností, shromažďování relevantních údajů, jejich vyhodnocení a vypracování závěrů a jejich sdělení zainteresovaným zájemcům (Müllerová 2008).

Povinný audit představuje ověření řádných a mimořádných účetních závěrek nebo konsolidovaných účetních závěrek, pokud takové ověření vyžaduje jiný právní předpis; případně ověření mezitímní účetní závěrky, pokud takové ověření vyžaduje jiný právní předpis (§ 2, odst. a), zákona č. 93/2009 Sb.).

Definice externího auditu: „Posláním a smyslem auditu účetní závěrky je vyjádřit názor nezávisle, kvalifikované osoby na věrohodnost účetní závěrky zveřejněné vedením účetní jednotky. Auditor ověřuje, zda údaje v účetní závěrce podávají věrný a poctivý obraz finanční pozice a výsledků hospodaření a peněžních toků v souladu s pravidly předepsanými českými nebo jinými účetními předpisy, často s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS). Názor auditora má dostatečnou vypovídací schopnost pouze a jenom ve spojení s určitou úplnou účetní závěrkou, ke které se auditor vyjadřuje. Názor auditora vytržený ze souvislosti s konkrétní účetní závěrkou je zmatečný.“ (Komora auditorů ČR 2013).

Auditorská činnost zahrnuje:

- provádění povinného auditu, který vyžaduje z.č. 563/91 Sb., o účetnictví (zákonný audit),
- přezkoumání hospodaření podle jiného právního předpisu, pokud toto přezkoumání provádí auditor,
- ověřování účetních záznamů, pokud tak stanoví jiný právní předpis,
- ověřování jiných ekonomických informací provádění podle auditorských standardů (§ 2, odst. b), zákona č. 93/2009 Sb.).

Auditor je při provádění zákonného auditu *povinen ověřit*, zda:

- účetní závěrka nebo konsolidovaná účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví v souladu s použitými právními předpisy a účetními standardy,
- výroční zpráva nebo konsolidovaná výroční zpráva je v souladu s účetní závěrkou či konsolidovanou účetní závěrkou (§ 20, odst. 1c) a 2 zákona číslo 93/2009 Sb.).

Úkolem auditora není, aby potvrzoval, zda jsou účetní transakce zaúčtované správně v souladu s národním účetním rámcem a všemi právními předpisy. Dále není jeho úlohou nastavovat v účetní jednotce vnitřní kontrolní systém, zjišťovat, zda se jedná o účetní chybu nebo podvod, také potvrzovat správnost zpracovaných daňových přiznání,

Odpovědností auditora je tak získat přiměřenou jistotu, že je účetnictví ve významných ohledech v souladu s účetním rámcem.

12.3.1 Právní úprava externího auditu, zákon o účetnictví ve vazbě na audit, další předpisy upravující audit

V souladu se z.č. 563/1991 Sb., o účetnictví je vymezena povinnost ověření řádné a mimořádné účetní závěrky auditorem, a to v §20, §22 zákona (§20 řeší ověření individuální účetní závěrky a §22 povinnost ověření konsolidované účetní závěrky) s odkazem na § 1 zákona, který vymezuje typy účetních jednotek následovně:

V případě sestavení individuální účetní závěrky je povinnost jejího ověření auditorem testována stanovenými kritérii pro akciové společnosti, ostatní obchodní společnosti a družstva, dále zahraniční osoby, které podnikají na území ČR tj. i organizační složky, přitom platí zásada „obsah má přednost před formou“ – nemusí se tedy jednat formálně přímo o dceřinou společnost. Také platí povinný audit pro podnikatele, kteří jsou účetní jednotkou vedoucí účetnictví. Jde o fyzické osoby nezapsané do Obchodního rejstříku, pro které platí povinnost vést účetnictví ve vazbě na §1 odst. 2 zákona o účetnictví, kdy dosáhly v předchozím roce obrátu 25 mil. Kč stanoveného v souladu s definicí zákona o dani z přidané hodnoty (viz §4 odst.3 zákona o účetnictví).

U výše uvedených účetních jednotek se testuje převýšení hodnoty kritéria:

- Aktiva celkem větší než 40 000 000 Kč.
- Roční úhrn čistého obrátu větší než 80 000 000 Kč.
- Průměrný přepočtený stav zaměstnanců větší než 50 (zákon č. 563/1991 Sb.).

Výše uvedená kritéria se testují současně pro rozhodné období, které představuje běžné účetní období a současně předcházející účetní období. Při splnění 2 ze 3 kritérií, u akciových společností postačí splnění 1 ze 3 kritérií, je povinnost ověřit účetní závěrku běžného účetního období auditorem. V případě, že první testované období je kratší než 12 měsíců z důvodu vzniku společnosti, je potřeba provést přepočet poměrné výše.

Příklad:

Akciová společnost (účetní jednotka) vznikla 1. 9. 2011, společnost dosáhla v tomto účetním období obrátu 16 mil. Kč. V účetním období roku 2012 dosáhla obrátu 90 mil. Kč. Rozvahový den konce účetního období je 31. 12. daného kalendářního roku.

Přepočet obrátu pro testování kritérií:

Pro účetní období roku 2011:

Obrat 16 mil. Kč za 4 měsíce = 4 mil. Kč za měsíc

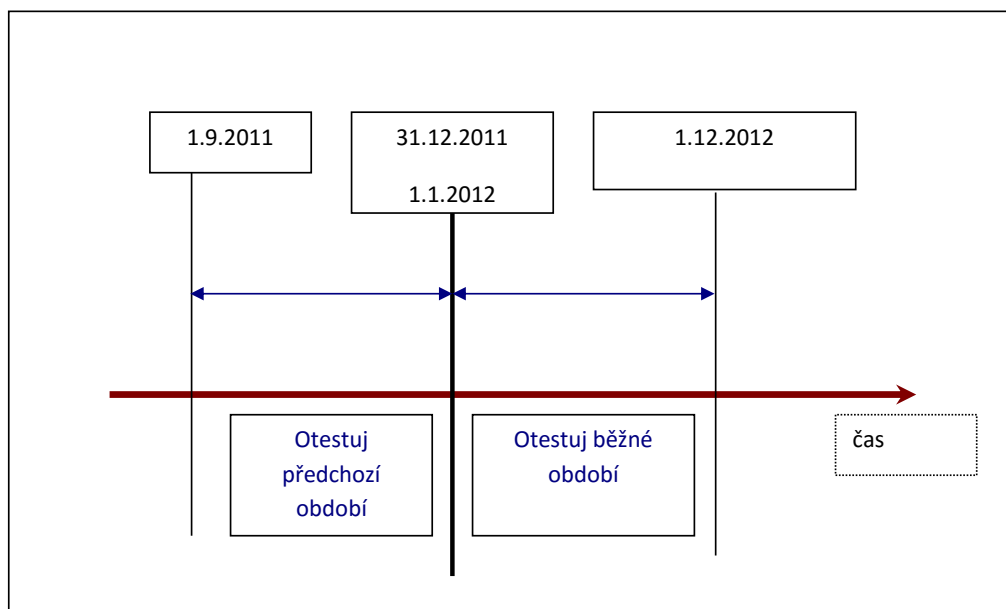
Obrat přepočtený na 12 měsíců účetního období:

4 mil. Kč x 12 měsíců = 48 mil. Kč roční obrat, z toho vyplývá, že pro účetní období roku 2011 nesplněno kritérium obrátu.

Přesto, že akciová společnost v roce 2012 splnila kritérium auditu pro povinný audit, v roce 2011 kritérium obratu nebylo splněno. Z toho vyplývá, že tato účetní jednotka nebude povinna účetní výkazy za účetní období roku 2012 nechat ověřit externím auditorem.

Na níže uvedeném obrázku je vyobrazen tento příklad pro obě po sobě jdoucí účetní období roku 2011 a 2012, pro které je povinna účetní jednotka testovat splnění kritérií pro účely povinného auditu. Pokud účetní jednotka splní zákonná kritéria pro obě období, je povinna ověřit účetní období roku 2012 prostřednictvím auditora zapsaného v seznamu KA ČR.

Obr. 1: Stanovení rozhodného období pro povinný audit



Zdroj: Vlastní zpracování

U *konsolidovaných účetních závěrek* dle zákona o účetnictví platí přísnější podmínky a to, že každá konsolidovaná účetní závěrka musí být ověřena auditorem. Pokud tedy daná účetní jednotka dobrovolně sestaví a zveřejní konsolidovanou účetní závěrku, musí být vždy její účetní závěrka ověřena auditorem.

§22 zákona o účetnictví mimo jiné definuje také podmínky, resp. testovací kritéria skupiny pro sestavení konsolidované účetní závěrky:

U skupiny se pak testuje převýšení hodnoty kritéria:

- Celková výše brutto aktiv 350 mil. Kč.

- Celkový čistý obrát 700 mil. Kč.
- Celkový počet zaměstnanců 250.

V souladu se zákonem o účetnictví je poté pro povinnost sestavení konsolidované účetní závěrky postačující dosažení 2 ze 3 výše uvedených kritérií.

Přitom pro konsolidovanou výroční zprávu je dostatečné sestavení 1 výroční zprávy za skupinu, pokud obsahuje úplné informace.

Povinný (zákonný) audit ověřuje věrný a poctivý obraz účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Pojem věrného a poctivého obrazu účetnictví je vymezen v §7 zákona o účetnictví následovně:

„Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.“

Zobrazení je *věrné*, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě tohoto zákona.

Zobrazení je *poctivé*, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti.

Tam, kde účetní jednotka může volit mezi více možnostmi dané účetní metody a zvolená možnost by zastírala skutečný stav, je účetní jednotka povinna zvolit jinou možnost, která skutečnému stavu odpovídá (zákon 563/1991 Sb.).

Další předpisy upravující audit

Vedle zákona o účetnictví jsou další předpisy upravující a regulující práci externích auditorů:

- Z. č. 93/ 2009 Sb., zákon o auditorech, ve znění pozdějších předpisů.
- 8. Směrnice Rady 74/253/EHS z 10. 4. 1984 o schvalování osob pověřených prováděním povinného auditu účetních dokumentů.
- Směrnice 2006/43/ES ze 17.5. 2006, o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek.
- Vyhláška FMF č. 63/1989 Sb.
- Mezinárodní auditorské standardy ISAs.
- Auditorský standard vydávaný KA ČR č. 52 – Přezkoumání hospodaření a audit účetní závěrky územních samosprávných celků.
- Etický kodex (Komora auditorů ČR 2010a; 2010b; 2011; zákon č. 93/2009 Sb.).

Dále **vnitřní předpisy KA ČR:**

- Statut KA ČR.
- Příspěvkový řád.
- Kárný řád.
- Směrnice pro dohled.
- Směrnice pro kontrolu vzdělávání.
- Směrnice pro řízenou praxi auditora.

Také **profesní pomůcka** auditorů:

- Praktická příručka pro provádění auditu účetní závěrky podniků – ve vazbě na ISAs.
- Aplikační doložka KA ČR Požadavky na zprávu auditora definované zákonem o auditorech ke standardu ISA 700 „Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce“ (Komora auditorů ČR 2010b; 2012).

Zákon o auditorech z.č. 93/2009 Sb., který nahradil stávající zákon o auditorech z.č. 524/1992 Sb., s novelou z.č. 254/2000 Sb., je v souladu s výše uvedenou směrnicí ES, se kterou je harmonizován. Nově zákon přejímá názor směrnice na profesní stránku profese auditorů. Řeší komplexní problematiku auditu včetně významu principu „corporate governance“ - správy a řízení společností ve vazbě na zcela nový prvek zákona o auditorech a tím je využití Výboru pro audit (zejména pro subjekty veřejného zájmu). Vedle tohoto výboru společnost může využívat také Výbor pro jmenování a Výbor pro odměňování, tyto výbory ale nejsou legislativně upraveny.

Výbor pro audit má být poradním orgánem, který dohlíží na sestavení účetní závěrky, měl by také dohlížet na fungování vnitřních kontrolních systémů, na práci interních auditorů. Současně by měl Výbor pro audit posuzovat nezávislost auditora a valné hromadě navrhnout externího auditora pro další období ([Králíček 2009](#)).

Mezinárodní auditorské standardy jsou vydávány Mezinárodní federací auditorů a účetních IFAC (International Federation of Accountants) prostřednictvím Rady pro auditorské a ověřovací zakázky IAASB. V ČR vznikly auditorské směrnice Komory auditorů České republiky, poslední tištěná verze je v roce 2010, v elektronické podobě v roce 2009.

V souladu s Mezinárodním rámcem pro ověřovací zakázky, čl.7 „ověřovací zakázka“ znamená „zakázku, v níž odborník vyjadřuje závěr s cílem zvýšit míru důvěry předpokládaných uživatelů jiných než odpovědná strana ohledně výsledku hodnocení či oceňování předmětu zakázky vůči daným kritériím.“ ([IFAC 2012](#))

Zde jsou také uvedeny náležitosti ověřovací zakázky, které musí být při uzavření auditní zakázky splněny:

- *Třístranný vztah* mezi auditorem, odpovědnou stranou a předpokládanými uživateli.
- *Vhodný předmět zakázky* s jasně formulovaným cílem.

- Stanovení *vhodných kritérií* pro ověření cíle.
- Existence *dostatečného množství relevantních důkazů*.
- Vydání *písemné zprávy o ověření* (Komora auditorů ČR 2010a).

12.3.2 Předpoklady pro výkon profese externího auditora

Mezi důležité pojmy externího auditu patří vymezení osob poskytujících externí audit (zákon o auditorech):

„*Statutární auditor*“: jedná se o fyzickou osobu, které bylo Komorou auditorů ČR vydáno rozhodnutí o oprávnění provádět auditorskou činnost.

„*Auditorská společnost*“: představuje o právnickou osobu, které bylo Komorou auditorů ČR vydáno auditorské oprávnění.

„*Auditor skupiny*“: jeden nebo více statutárních auditorů nebo jedna nebo více auditorskou společnost provádějící audit konsolidované účetní závěrky. (zákon o auditorech)

Předpoklady pro výkon tzv. externího auditora jsou definovány zákonem o auditorech a mezinárodními auditorskými standardy včetně již uvedeného etického kodexu. Zápisu do seznamu auditorů, resp. seznamu auditorských společností zapsaných u KA ČR (u těchto musí více než 50% hlasovacích práv patřit auditorům) předchází 3 letá praxe asistentů auditorů. Asistenti auditorů jsou povinni během 3 letého zápisu do seznamu asistentů auditorů u KA ČR složit předepsané písemné zkoušky z daných předmětů.

Podmínky pro zápis do seznamu auditorů lze shrnout:

- VŠ vzdělání,
- bezúhonná osoba způsobilá k právním úkonům,
- povinnost 3 roky praxe asistenta auditora,
- zákaz jiného pracovního poměru (výjimkou je pracovněprávní vztah u auditora, auditorské společnosti, vysoké školy (zákon č. 93/2009 Sb.).

Níže uvedená tabulka ukazuje jednotlivé stupně profesní způsobilosti externích auditorů (profesní pozice) s přiřazením úrovně zákonné regulace, se kterými na dané pozici osoba pracuje.

Tabulka č.1: Profesní znalost ve vazbě na regulaci auditingu

Pozice	Regulace auditingu
Auditor	zákon o auditorech

	další regulace auditingu
asistent manager	auditorské standardy standardy ISA
asistent	firemní manuál working paper

Zdroj: vlastní zpracování

12.4 Vztah mezi interním a externím auditem

Interní auditor se soustřeďuje na přidávání hodnoty a zdokonalování procesů podniku. Svou pozornost soustřeďuje především na hodnocení a zlepšování efektivnosti systému řízení rizik, správu a úroveň řízení podniku. Současně posuzuje existenci a přiměřenost kontrolních mechanismů. Šetření analýzy a vyhodnocení zaměřuje především na budoucí činnost, vyhodnocuje zejména řídicí a vnitřní kontrolní mechanismy, které mají zajistit naplnění strategických záměrů, cílů a celkové vize podniku.

Naproti tomu externí audit je zaměřen na vyhodnocení minulosti, posuzuje realizované transakce a jejich dopad do majetkové a důchodové situace organizace. Externí (statutární) auditoři mají jistě nezastupitelnou úlohu při napomáhání rozvoji interního auditu. Obě funkce jsou vzájemně propojeny a podporují se navzájem, i když obecně vzato statutární auditor je činný převážně pro „třetí strany“ (vyšší rozpočty, zřizovatele), zatímco funkce interního auditu se provádějí pro vedení, resp. management. Objektivita a odpovědnost vyžadují, aby tyto dvě funkce pocházely ze dvou různých zdrojů (PDQM 2013).

Externí auditor i interní auditor užívají v zásadě shodnou auditorskou metodologii, mají však zcela rozdílné cíle. Rovněž proporce intenzity zájmu o určitou oblast jsou rozdílné (Katalog účetních 2010).

Cíle interního auditu se liší od cílů, které sleduje externí auditor, jehož úkolem je vydat nezávislou zprávu o účetní závěrce dané účetní jednotky.

V rámci povinného (zákonného) auditu externí auditoři především zjišťují, zda se v údajích uvedených v účetní závěrce nevyskytují významné nesprávnosti, resp. ověřují, zda účetní výkazy splňují ve všech významných ohledech věrný a poctivý obraz účetnictví tak, jak je vymezen v zákoně o účetnictví (zákon č. 563/1991 Sb., vyhláška MF č.500/2002 Sb., české účetní standardy). Další ověřovací zakázky mohou být zaměřeny na ujištění třetích stran ohledně výsledku hodnocení či oceňování předmětu zakázky vůči daným kritériím.

Externí audit je zaměřen především na minulost, tj. posuzování minulých transakcí vyjádřených ve formě finančních výkazů nebo jiných finančních hodnot určených třetím stranám, zejména vlastníkům, obchodním partnerům, bankám, veřejným institucím, mateřským společnostem, apod. Přitom se jedná o pravidelnou nebo jednorázovou činnost, auditor je vždy nezávislý smluvní partner.

Cíle interního auditu se mění podle rizik, které určí vedení účetní jednotky. V interním auditu není možné dosáhnout úplné nezávislosti, interní audit je součástí účetní jednotky. Interní audit lze tedy chápat jako nástroj pro vedení společnosti, jež se snaží zvýšit efektivnost řízení rizik, řídicích

a kontrolních procesů a správy organizace, je zaměřen především na budoucnost – vyhodnocuje řídicí a kontrolní mechanismy, které mají zajistit naplnění záměrů a cílů organizace, jedná se o nepřetržitou činnost, interním auditorem je obvykle zaměstnanec společnosti (Katalog účetních 2010).

Některé postupy k dosahování cílů jsou u interního auditu i externího auditu podobné, takže některé postupy interního auditu lze vhodně uplatnit i při stanovení povahy, časového rozvržení a rozsahu auditorských postupů a naopak.

Optimální spolupráci mezi interním a externím auditorem lze zvýšit efektivnost a snížit náklady na provádění jak externích, tak i interních auditů. Je v zájmu externích i interních auditorů, aby jejich práce byla koordinována. Jedním z nástrojů koordinace je i vytvoření výboru pro audit jako důležitého prvku řádné správy a řízení společnosti (Clever office 2004).

Obě skupiny auditorů, užívají shodnou databázi údajů (informační zobrazení je prováděno nad shodným objektem, tedy podnikem). Interní uživatelé se pak mohou spolehnout jak na interní, tak na externí auditory, zatímco externím uživatelům jsou k dispozici pouze sdělení externích auditorů (Katalog účetních 2010).

Externí i interní audit je vzájemně propojen a obě formy se navzájem podporují, i když statutární auditor je činný převážně pro "třetí strany", zatímco funkce interního auditu se provádí pro vedení společnosti či úřadu (obce, města, kraje). Objektivita a odpovědnost vyžadují, aby tyto dvě funkce pocházely ze dvou různých zdrojů (Prokúpková 2003).

12.5 Slovo odborníka

Základy pro vznik auditorské profese se datují na dobu přibližně před 150 lety. Impulz pro vznik externího auditu dala „Agent theory“ neboli Teorie zastoupení, která vyvolala potřebu oddělení vlastnictví od správy majetku. Mezi hlavní důvody vzniku auditorské profese, potřeby nezávislé, profesně způsobilé osoby lze zařadit zejména vliv hospodářského a technického rozvoje, vznik nové právní formy podnikání ve formě akciové společnosti, potřeba koncentrace kapitálu a s tím související požadavek na oddělení vlastnictví od správy majetku, vyšší investiční náročnost, potřeba specifické ochrany vlastníků a v neposlední řadě informační asymetrie a snaha o její snížení resp. informační asymetrie mezi vlastníky a Corporate Governance (správa a řízení společnosti) tj. mezi vlastníky a těmi, kteří společnosti řídí (Drábková a Kouřilová 2011).

Je zřejmé, že osoba vykonávající takto odpovědnou profesi, musí splňovat mnohé morální i kvalifikační předpoklady, musí se při výkonu své profese řídit mnohými směrnicemi, které mají účinnost na mezinárodní úrovni. Lze konstatovat, že se jedná o vysoce kvalitativní a odbornou činnost. Osoba auditora musí disponovat mimo jiné i velmi profesionálním jednáním a chováním; není od věci konstatovat, že poskytování auditorských služeb vzhledem ke své specifčnosti je leckdy nákladnou záležitostí pro auditovanou společnost (Drábková a Kouřilová 2011).

Při zjišťováních a analýzách jednotlivých interních procesů mající vliv na sestavení účetní závěrky, ať už se jedná o správné vykazování nákladů či výnosů, se úloha auditora především projevuje v jeho objektivnosti a nezávislosti, nesmí se nechat ovlivnit názory zaměstnanců a vedoucích pracovníků auditované účetní jednotky. Pokud má porozumět těmto procesům, musí disponovat adekvátními odbornými znalostmi a způsobilostí tuto funkci vykonávat (předpoklady již byly uvedeny).

Auditor nemůže zjištěné chyby a nesrovnalosti v dostupných informacích opravit, pouze doporučí jejich odstranění.

Musíme mít na paměti, že svým výrokem dává tato nezávislá osoba „informaci“ vnějšmu okolí účetní jednotky, jejím potenciálním obchodním partnerům, všem možným uživatelům informací plynoucích z finančních výkazů. Je to svým způsobem jeho „vizitka“, důkaz jeho spolehlivosti a integrity (Drábková a Kouřilová 2011).

Dle informací ze studie PWC (2013) v čase stále narůstají dopady podvodů na podnikání, podpořené běžnými denními zprávami. Velká část podvodů v ČR není odhalena a v porovnání s ostatními zeměmi jsou zjištěny podvody spíše náhodou: lze usuzovat, že mnoho podvodů zůstává nezjištěno. Stačí zadat na internetové stránky heslo „Fraud Cases in Auditing“. Pro věrné a pravdivé posouzení finančního zdraví podniku je potřeba tedy vzít v úvahu vedle taktik kreativního účetnictví také omezení účetních dat finančních výkazů.

Úloha auditora při zjišťování podvodného jednání bezesporu v čase roste, problematice je věnován i relativně nově samostatný ISA 240. Jestliže z jedné strany je na auditora kladen stále vyšší nárok, z druhé strany je třeba zaznamenat i stále obtížnější podmínky a vyšší rizika pro realizaci zamýšlených cílů.

Ať už se jedná o loajalitu zaměstnanců, společenské klima, posouzení správnosti, např. účtování versus znění smlouvy, znalost kalkulačních vzorců pro oceňování zásob vlastní výroby, normy ztrát, technických znalostí či projektové dokumentace, propojení zájmů a činnosti podniků, častá nereálná očekávání uživatelů informací auditu (viz např. Zákon lži: Můžete stokrát dokázat nepravdivosti lživého výroku: stejně se vždycky najde někdo, kdo mu uvěří), absence etiky Domníváme se, že úloha daňových kontrol může být přes snahu oddělit účetnictví od daní poměrně účinná a napomoci ve zjišťování účetních podvodů. Zároveň je možné vyčíslení nákladů podvodu.

Podstatnou informací je, že (dle společnosti PWC) celých 55 % podvodů bylo odhaleno jinak než prostřednictvím k tomu určených systémů a nástrojů. Nejčastěji šlo o varování, pouhou souhru okolností. O to je třeba více ocenit záslužnou práci auditorských společností jako je PCW provádějící studie a šetření v oblasti účetních podvodů, forenzního účetnictví a poskytující informace veřejnosti.

Asi v žádném případě není třeba mít obavy z pozbytí platnosti Sodova obecného poradenského zákona, platného i pro audit: „Nesnažte se vyřešit všechny problémy klienta. Nebude vás už potřebovat“.

Literatura

[14] KRÁLÍČEK, V., 2009. *Zákon o auditorech Komentář*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-464-2.

Komentář [ŠJ1]: Zdroj není citovaný v textu.

[19] REKTOŘÍK, J., J. ŠELEŠOVSKÝ a kol., 1999. *Audit obcí, ropo a neziskových organizací*. Brno: Masarykova univerzita v Brně. ISBN 80-210-20630-6.-vypustit

Komentář [ŠJ2]: Zdroj není citovaný v textu.

[20] SCHIFFER, V., 2009. *Vnitřní kontrolní systém*. Praha: Aspi. ISBN 978-80-7357-436-9.

Komentář [ŠJ3]: Zdroj není citovaný v textu.

[24] Vyhláška MF 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

[25] České účetní standardy

Komentář [ŠJ4]: Zdroje nejsou citované v textu.

[6] FLORIÁN, Z., 2001. *Účetní auditing*. České Budějovice: Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích. -vypustit

Komentář [ŠJ5]: Zdroj není citovaný v textu.

CLEVER OFFICE, 2004. Audit účetní závěrky a Interní audit. In: *Směrnice.cz - Audit a Interní audit* [online]. [cit. 2013-05-03]. Dostupné z: <http://www.smerdice.cz/interni.php>

ČESKO, 1991. Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In *Sbírka zákonů ČR*. Částka 107, 2802–2810. ISSN 1211-1244.

ČESKO, 2009. Zákon č. 93 ze dne 26. března 2009 o auditorech a o změně některých zákonů v aktuálním znění. In *Sbírka zákonů ČR*. Částka 302, 1166–1189. ISSN 1211-1244.

ČIIA, 2013a. *ČIIA - Český institut interních auditorů o. s.* [online]. [cit. 2013-05-03]. Dostupné z: <http://www.interniaudit.cz/>

ČIIA, 2013b. Etický kodex. In: *ČIIA – Český institut interních auditorů o. s.* [online]. [cit. 2013-05-03]. Dostupné z: <http://www.interniaudit.cz/ciia/clenstvi/eticky-kodex.php>

DRÁBKOVÁ, Z. a J. KOUŘILOVÁ, 2011. K úloze a možnostem činnosti auditu v současných podmínkách se zaměřením na zjišťování podvodů. *Český finanční a účetní časopis*. Praha: VŠE v Praze, 6(4), 1–12. ISSN 1802-2200.

DVOŘÁČEK, J., 2003. *Interní audit a kontrola*. 2. přepr. a dopl. vyd. Praha: C. H. Beck, xiii, 201 s. ISBN 80-717-9805-3.

IFAC, 2012. *Mezinárodní předpisy v oblasti řízení kvality, auditu, prověrek, ostatních ověřovacích zakázek a souvisejících služeb II. část* [online]. [cit. 2013-05-03]. Dostupné z: http://www.kacr.cz/file/1304/Handbook%202012_2.%20%C4%8D%C3%A1st.pdf

KATALOG-UCETNICH.CZ, 2010. Rozdíly mezi interním a externím auditem. In: *Katalog-ucetnich.cz* [online]. [cit. 2012-01-15]. Dostupné z: www.katalog-ucetnich.cz/zajimavost/rozdily-mezi-internim-a-externim-auditem/

KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, 2010a. *Mezinárodní auditorské standardy* [online]. [cit. 15. 1. 2013]. Dostupné z <http://www.kacr.cz/auditorske-standardy-komplet>

KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, 2010b. *Aplikační doložka KA ČR Požadavky na zprávu auditora definované zákonem o auditorech ke standardu ISA 700 „Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce“* [on-line]. [cit. 2013-05-03]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/data/Metodika/Auditing/Snem%202010/AD%20ISA%20700%202009%20clarified%20final.pdf>

KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, 2011. *Etický kodex Komory auditorů ČR*. [online]. [cit. 2013-05-03]. Dostupné z: [http://www.kacr.cz/file/43/02__eticky_kodex_2010___A4%20\(2\).pdf](http://www.kacr.cz/file/43/02__eticky_kodex_2010___A4%20(2).pdf)

KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, 2012. *Příručka pro provádění auditu*. Praha: KAČR. ISBN 978-80-86679-18-1.

KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY, 2013. Poslání a smysl auditu. In: *Komora auditorů České republiky* [online]. [cit. 2013-05-03]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/poslani-a-smysl-auditu>

KOMORA LOGISTICKÝCH AUDITORŮ, 2010. Metodika logistického auditu. In: *Komora logistických auditorů* [online]. [cit. 2013-05-03]. Dostupné z: <http://kla.cz/metodika-audit/#prezentace>

MÜLLEROVÁ, L., 2008. *Auditing pro managery*. Praha: Aspi. ISBN 978-80-7357-308-9.

PDQM, 2013. *S PDQM standardy skutečně pomáhají* [online]. [cit. 2013-05-03]. Dostupné z: <http://www.pdqm.cz/standards/interni-nebo-externi-audit.html>

PRICEWATERHOUSECOOPERS, 2013. *Celosvětový průzkum hospodářské kriminality 2011 – zpráva pro ČR* [online]. [cit. 2013-05-03]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/cz/cs/hospodarska-kriminalita/hlavni-zjisti.html>

PROKŮPKOVÁ, D., 2003. *Interní audit - DVS* [online]. [cit. 2013-05-03]. Dostupné z: <http://www.dvs.cz/clanek.asp?id=5672122>

STEJSKALOVÁ, I. a L. ROLÍNEK, 2008. *Manažerský audit v malých a středních podnicích*. Praha: Aspi. ISBN 978-80-7357-406-2.