

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

Analýza povinnosti auditu ve vybraných zemích

Analysis of the audit obligation in selected countries

Bc. Kateřina Kučerová

Plzeň 2018

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2017/2018

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Kateřina KUČEROVÁ**

Osobní číslo: **K16N0078P**

Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**

Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**

Název tématu: **Analýza povinnosti auditu ve vybraných zemích**

Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Definujte význam a funkci externího auditu účetní závěrky.
2. Proveďte deskripci právních předpisů o auditu ve vybraných zemích, komparujte základní aspekty auditu.
3. Proveďte výzkum zjišťující míru překrytí externího auditu s controllíngem a vnitřním kontrolním systémem podniku, a to v podnicích různé velikosti.
4. Shrňte problematiku externího auditu a vypracujte závěr.



Rozsah grafických prací: **neuveden**
Rozsah kvalifikační práce: **60 - 80**
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

- **MÜLLEROVÁ, Libuše a KRÁLÍČEK, Vladimír.** *Auditing pro manažery, aneb jak porozumět ověřování účetní závěrky statutárním auditorem.* 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-768-4.
- **HAKALOVÁ, Jana.** *Účetní závěrka a auditing.* Brno: Tribune EU, 2011. ISBN 978-80-7399-144-9.
- **KRÁLÍČEK, Vladimír a MOLÍN, Jan.** *Vnější a vnitřní kontrola z pohledu managementu.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2014. ISBN 978-80-7478-557-3.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Jana Hinke, Ph.D.**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **23. října 2017**

Termín odevzdání diplomové práce: **23. dubna 2018**


Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný
děkan




Ing. Michaela Krechovská, Ph.D.
vedoucí katedry

V Plzni dne 23. října 2017

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Analýza povinnosti auditu ve vybraných zemích“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne 16. dubna 2018

.....

podpis autora

Poděkování

Ráda bych tímto poděkovala vedoucí mé diplomové práce Ing. Janě Hinke, Ph.D. za cenné rady a připomínky v průběhu zpracování této diplomové práce. Dále bych chtěla poděkovat všem firmám, jejichž zástupci byli ochotni poskytnout cenné informace do prováděného výzkumu. V neposlední řadě bych chtěla poděkovat své rodině za podporu během celého studia.

Obsah

| | |
|---|----|
| Úvod..... | 7 |
| Cíl a metodika řešení práce..... | 8 |
| 1 Význam a funkce auditu | 9 |
| 1.1 Historie externího auditu ve světě a v České republice | 11 |
| 1.2 Interní audit a controlling..... | 13 |
| 2 Deskripce právních předpisů o auditorské činnosti | 18 |
| 2.1 Charakteristika právních předpisů České republiky | 18 |
| 2.2 Charakteristika právních předpisů Slovenské republiky..... | 22 |
| 2.3 Charakteristika právních předpisů Polské republiky..... | 27 |
| 2.4 Charakteristika právních předpisů Spolkové republiky Německo..... | 31 |
| 2.5 Charakteristika právních předpisů Rakouské republiky | 35 |
| 3 Teorie provádění výzkumu | 38 |
| 4 Komparace vybraných aspektů z právních předpisů | 39 |
| 5 Analýza míry překrytí externího auditu s controllingem a vnitřním kontrolním systémem | 52 |
| 5.1 Metodika prováděného výzkumu..... | 52 |
| 5.2 Realizace výzkumu | 53 |
| 5.3 Vyhodnocení výzkumu | 54 |
| 5.4 Celkové zhodnocení výzkumu a formulace vlastních doporučení..... | 71 |
| 6 Závěr | 75 |
| Seznam tabulek..... | 78 |
| Seznam obrázků..... | 79 |
| Seznam použitých zkratk | 80 |

| | |
|---------------------------------|----|
| Seznam použité literatury | 82 |
| Seznam příloh | 87 |

Úvod

Kořeny vzniku externího auditu sahají až do období průmyslové revoluce a do současnosti prošel velkým vývojem. V současném světě má velmi důležitou roli kontroly a podávání informací o správnosti účetní závěrky podnikatelského subjektu. Je podáván přehled o finanční situaci, struktuře majetku nebo o zdrojích financování účetní jednotky. Všechny tyto informace jsou využívány zainteresovanými osobami z externího i interního prostředí podnikatelského subjektu, jako jsou například vlastníci, banky nebo investoři.

Externí audit je prováděn nezávislým odborníkem neboli auditorem. Ten může pracovat buď samostatně nebo audit provádí zaměstnanci auditorské společnosti. Hlavním úkolem auditora je zjistit, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz o hospodaření podnikatelského subjektu a zda informace v ní obsažené jsou pravdivé a úplné. Auditor za tímto účelem vypracovává zprávu auditora, ve které jsou popsány nejdůležitější informace o účetní závěrce podnikatelského subjektu a hlavní výstupy práce auditora.

Před získáním auditorského oprávnění musí auditor splnit několik zkoušek, které ověří jeho znalosti. Díky těmto znalostem poté dokáže porozumět fungování podnikatelského subjektu a správně posoudit danou účetní závěrku. Díky tomu mohou všichni uživatelé účetní závěrky brát tento dokument jako spolehlivý zdroj informací.

Výstupy externího auditu jsou velmi významné pro všechny uživatele. Zprávy auditorů ohledně účetních závěrek jednotlivých podniků podávají přehled o jejich správnosti a průkaznosti. Díky těmto informacím mohou mít investoři, banky a ostatní uživatelé účetních závěrek jistotu, že všechny zveřejněné informace jsou správné a mohou se na ně spolehnout. Proto jsou auditovány nejen podniky, které mají tuto povinnost stavenou ze zákona, ale také podniky, které o audit účetní závěrky dobrovolně požádají, aby všichni uživatelé věděli o správnosti a průkaznosti uváděných informací.

Vzhledem k vzrůstajícímu významu informací bude mít audit velký význam, protože bude stále potřeba získávat názor kvalifikované a nezávislé osoby na věrohodnost vykazovaných skutečností v účetních závěrkách podniků. Na základě důležitosti profese auditora byla tato problematika vybrána jako téma této diplomové práce.

Cíl a metodika řešení práce

Tato diplomová práce je zaměřena zejména na činnost auditorů a legislativní úpravu této profese ve vybraných zemích, proto lze deskripci právních předpisů o auditorech považovat za jeden z cílů diplomové práce. Dalším cílem je deskripce aspektů souvisejících s povinnostmi auditu ve vybraných zemích a v návaznosti na to je provedena jejich komparace. Mezi země, které byly k tomuto účelu vybrány, se řadí Česká republika a všechny sousedící státy. Komparaci jednotlivých aspektů z právních předpisů vztahující se k profesi auditorů v daných zemích lze považovat spolu s dotazníkovým šetřením za hlavní cíl diplomové práce.

Výzkum, který je proveden prostřednictvím dotazníkového šetření, se týká tématu zavedení a propojení externího auditu, controllingu a vnitřního kontrolního systému v podnicích různých velikostí na území České republiky. Následuje vyhodnocení zjištěných informací a komparace těchto údajů.

Při popisu základních informací o auditu, práce auditora, funkcí externího auditu účetní závěrky, historie a také u interního auditu, controllingu a metodologie výzkumu je použita zejména metoda literární rešerše a deskripce, při které jsou popisovány informace z několika literárních zdrojů. Metoda deskripce je použita i v druhé kapitole u popisu jednotlivých legislativních předpisů ohledně činnosti auditora. Informace jsou čerpány z konkrétních zákonů daných států, které se týkají této problematiky (tzn. převážně zákon o auditu, zákon o účetnictví, obchodní zákoník a další).

Metoda komparace je v diplomové práci také využívána. Z popisu jednotlivých zákonů jsou vybrány nejdůležitější aspekty, které se týkají činnosti auditora a povinnosti auditu ve vybraných zemích a následně jsou přehledně sepsány do tabulek, které slouží ke komparaci těchto skutečností a vyhodnocení rozdílů.

Při realizaci a vyhodnocení výzkumu, kterých se týkají poslední kapitoly, je použita převážně metoda dotazování a následná deskripce a komparace výsledků výzkumu. K dotazování jsou vybrány podniky, které podléhají externímu auditu buďto ze zákona nebo dobrovolně, a to nejlépe tak, aby byl zajištěn rovnoměrný počet společností v jednotlivých velikostních kategoriích v širokém spektru oblastí podnikání. Při dotazování je osloveno 29 společností na území celé České republiky.

1 Význam a funkce auditu

Externí neboli také povinný, statutární audit či audit účetní závěrky lze chápat jako činnost zkoumání a ověřování správnosti účetní závěrky podnikatelského subjektu nezávislým odborníkem neboli auditorem. Základním cílem práce auditora je zjišťování, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz finanční a majetkové situace účetní jednotky k datu, ke kterému je samotná účetní závěrka sestavována (Müllerová, Králíček, 2017). Naopak účetní jednotka, jejíž výroční zpráva je auditovaná, odpovídá za vedení účetnictví a také za jeho správnost, úplnost a průkaznost (Synek, 2003).

Činnost auditorů může být také definována jako veřejná služba, kterou poskytují odborníci převážně v oboru účetnictví. Tato služba znamená provádění revize finančního stavu podniku díky speciálním technikám a v souladu se zvláštními normami (Synek, 2003).

Je vhodné také zmínit, co naopak není funkcí externího auditu. Je to převážně podávání informací o stoprocentní správnosti vedeného účetnictví, potvrzování správnost daňového přiznání, zjišťování možných podvodů, které plynou z činnosti podniku, nebo potvrzování, že podnik dodržuje všechny pravidla a zákonné normy (Schránil, 2010).

Definic obecných cílů auditu je nepřehledné množství, proto zde budou uvedeny další dvě definice. Audit se snaží zabezpečit věrohodnost informací v účetních závěrkách všech společností, které mají povinnost tuto účetní závěrku zveřejňovat (Müllerová, Králíček, 2017). Druhá definice vychází od autorky Hakalové. Audit je proces objektivního získávání a následného vyhodnocování důkazů, které se týkají informací o ekonomických činnostech s cílem zjistit soulad mezi těmito informacemi a stanovenými kritérii (Hakalová, 2010).

Pro přesnou definici auditorské činnosti lze nahlédnout do § 2 odst. c) zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, která zní:

- „provádění povinného auditu;
- přezkoumání hospodaření podle jiného právního předpisu, pokud toto přezkoumání provádí auditor;

- ověřování účetních záznamů;
- ověřování jiných ekonomických informací auditorem nebo provádění dalších činností auditorem, pokud tak stanoví jiný právní předpis nebo přímo použitelný předpis Evropské unie;
- nebo jiné ověřování účetní závěrky, jiných účetních záznamů nebo jejich částí prováděné auditorem.“

Z důvodu globalizace, rozvoje informační technologie, obchodu a dostupnosti mezinárodních finančních trhů se neustále zvyšuje potřeba dostatečného množství pravdivých a srovnatelných informací o účetních jednotkách a tím pádem roste také potřeba auditu. Jelikož jsou cenné papíry akciových společností obchodovatelné na mezinárodních finančních trzích, nejvíce roste role auditu právě u těchto firem (Müllerová, Králíček, 2017).

Jak již bylo zmíněno v úvodu diplomové práce, při provádění profese **auditora** nestačí pouze znalost účetnictví, ale je potřeba široké spektrum znalostí od daňové povinnosti v dané zemi, přes informační technologie, podnikové finance nebo ekonomiku. Aby se zájemce mohl stát auditorem, musí složit auditorské zkoušky. Každá tato zkouška je zaměřena na jednu z oblastí, jejíž znalost je potřebná k výkonu této profese. V České republice musí zájemce složit dvanáct dílčích zkoušek, aby mohl získat auditorské oprávnění od Komory auditorů České republiky (Komora auditorů České republiky, 2017a).

Pracovní postupy v rámci externího auditu se často liší na základě velikosti, předmětu podnikání a odvětví, ve kterém podniky vykonávají svou činnost. Postup lze v rámci možností zobecnit na činnosti před uzavřením smlouvy, předběžné plánovací procedury, vytvoření plánu auditu, provedení auditu a závěr a vydání zprávy (Hakalová, 2010).

Audit je také možné rozčlenit na jednotlivé druhy na základě rozdílných cílů, uživatelů, ale i již zmíněných postupů. Jedny z možných kategorií auditu jsou: personální audit, environmentální audit, audit produktivity, audit jakosti, audit účetní závěrky, etický a sociální audit nebo audit informačních technologií (Putnová, Seknička, 2007).

V průběhu ověřování účetní závěrky podniku se auditor řídí mezinárodními auditorskými standardy, které jsou vydávány Mezinárodním výborem účetních

a auditorů IFAC. Dle těchto standardů se řídí převážná část auditorů po celém světě. Tento výbor stanovil také mezinárodní etický kodex, který stanovuje normy a pravidla chování auditorů v jednotlivých členských státech. Jedná se o pravidla jako jsou: zachování etických pravidel při veškeré činnosti, objektivita auditora, odborná kvalifikace auditora nebo dodržování práva a auditorských standardů a další (Müllerová, Králíček, 2017).

Na konci práce auditora vzniká zpráva, která obsahuje výrok na danou účetní závěrku (Synek, 2003). V České republice může každý auditor vydat čtyři typy výroků (Komora auditorů České republiky, 2017):

- *Bez výhrad* - účetní závěrka poskytuje věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví.
- *S výhradou* - účetní závěrka poskytuje věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví s výjimkou určitých skutečností, kterou jsou ve zprávě popsány.
- *Záporný výrok* - účetní závěrka nepodává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví.
- *Odmítnutí výroku* - auditor v tomto případě není schopen vydat svůj výrok jelikož byl ve své činnosti omezen.

Názor auditora má však určitou vypovídací schopnost pouze ve spojení s úplnou účetní závěrkou. Pokud se auditor vyjádří bez souvislosti k dané účetní závěrce, je jeho výrok zmatečný (Hakalová, 2010).

1.1 Historie externího auditu ve světě a v České republice

Rozvoj auditu a auditorských profesí souvisí s vývojem účetnictví. Lze říci, že název audit pochází z Říma, kdy kvestoři neboli vyšetřovatelé podávali informace o stavu pokladny. Tyto informace byly předávány na slyšeních, které se latinsky řeknou audio (Schránil, 2010).

Kořeny auditu lze zaznamenat již ve starém Egyptě nebo v Římě, avšak k auditorské profesi, jak ji známe dnes, se lidé přiblížili až v 19. století převážně ve Velké Británii

v rámci průmyslové revoluce, kdy byl zaznamenán výrazný hospodářský a technický rozvoj (Králíček, Molín, 2014).

Ve Spojených státech amerických byl pro profesi auditora přelomový rok 1929 kdy došlo ke krachu na newyorské burze a jednou z příčin těchto finančních problémů byla nevěrohodnost účetních výkazů jednotlivých podniků. Z tohoto důvodu vznikl ve Spojených státech amerických již v roce 1934 burzovní dohled, který měl za úkol nastavit účetní zásady a metody tvorby účetních výkazů pro společnosti, jejichž akcie byly obchodovány na burze v New Yorku. V ostatních zemích se audit rozvíjel na základě vývoje hospodářských systémů jednotlivých států (Müllerová, Králíček, 2017).

V České republice existovala kontrola účetních závěrek již v období plánované ekonomiky, ale auditorská profese, jak je známá dnes, začala pořádně vznikat až po transformaci ekonomiky na přelomu osmdesátých a devadesátých let. Poprvé byla profese auditora stanovena pomocí vyhlášky č. 63/1989 Sb. o ověřovateli (auditorech), kterou vydalo Ministerstvo financí (Müllerová, Králíček, 2017).

Následně vstupovaly v platnost zákony jako obchodní zákoník nebo zákon o účetnictví, které upravovaly činnost auditora a povinnost ověřování účetní závěrky auditorem. Tyto zákony byly v průběhu let postupně novelizovány. V České republice vznikla také Rada pro veřejný dohled nad auditorskou činností a činností Komory, jejímž hlavním úkolem je dbát na ochranu veřejného zájmu. Při tomto dohledu spolupracuje s ostatními orgány, jako je Ministerstvo financí nebo Česká národní banka. Rada každoročně vydává zprávu o veřejném dohledu nad auditem v České republice (§ 38, zákon č. 93/2009 Sb.). Propracovaný popis a úprava auditorské činnosti a profese přišla až se zákonem č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky, kde byly poprvé vymezeny pojmy a základní pravidla auditu. Významnější úpravou prošel zákon v době, kdy Česká republika vstupovala do Evropské unie. S těmito přípravami začal platit nový zákon č. 254/2000 Sb. Posledním zákonem, který je platný dodnes a upravuje činnost auditů, je zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů. Tento zákon je již plně v souladu se všemi evropskými směrnici, které byly vydány Evropským parlamentem (Müllerová, Králíček, 2017).

1.2 Interní audit a controlling

Interní audit

Jak již bylo zmíněno výše, jeden z druhů auditu je kromě externího auditu také audit interní. Vznik tohoto druhu auditu je spojován zejména se založením instituce IIA (institut interních auditorů) v New Yorku v roce 1941 (Kralíček, Molín, 2014). Interní audit lze definovat jako nezávislou, ujišťovací, objektivní a konzultační činnost, která je zaměřená na přidanou hodnotu a vylepšení provozu podniku. Organizace díky internímu auditu dosahuje svých cílů tím, že zavádí systematický přístup k hodnocení a zlepšení řízení rizik, kontrolních i řídicích procesů (Dvořáček, 2003).

Interní audit lze také nazvat jako poradní orgán, který hledá způsoby jako dosáhnout vyšší efektivity tím, že bude neustále docházet ke zlepšování strategie, metod a postupů ve firmě (Dvořáček, 2003). Interní audit je v největší míře prováděn zaměstnanci dané organizace, avšak často je také využíván outsourcing, díky kterému je prováděn interní audit externími subjekty (Kralíček, Molín, 2014).

Stejně jako tomu bylo u externího auditu, i interní auditori se při své práci řídí mezinárodními standardy, které vydává již výše zmíněná organizace IIA. Kromě standardů je stanoven také etický kodex činnosti interního auditora. Technik práce, které jsou využívány interními auditory, je několik a vždy záleží na samotném auditorovi, kterou z nich bude aplikovat. Mezi tyto techniky se řadí například interview, pozorování, analytický přehled, abstrakce, indukce a dedukce nebo výběr vzorků. (Müllerová, Kralíček, 2014).

Vhodné je také zmínit moderní pojetí role interního auditora. Dle Dvořáčka se jedná zejména o poradce s neformální autoritou, která vyplývá z osobních schopností a zkušeností. Jeho zaměření je zejména podnikatelské se zákaznickým hlediskem a role auditora je založena převážně na procesech. Při své práci usiluje o pokrytí rizika a vychází z metodologie, která se týká cílů, strategií a procesů řízení rizika (Dvořáček, 2003).

Výsledkem práce interního auditora je závěrečná zpráva, která obsahuje doporučení s termíny, do kdy by měly být dané úkony vykonány. Zpráva musí být zejména přesná, jasná, objektivní, stručná, úplná, včasná a konstruktivní. Tato zpráva musí být vždy

prověřena a schválena nejčastěji vedoucím oddělení interního auditu. Zpráva je převážně určena pro vedení společnosti a dozorčí radu (Dvořáček, 2003).

Porovnání interního a externího auditu

Při uvádění rozdílů mezi audity byly informace čerpány z knihy Králíček, Molín, 2014.

První rozdíl lze vidět v *cíli*. Interní audit je zaměřen převážně na zlepšení řízení rizik, kontrolních i řídicích procesů a řízení celé organizace. Externí audit má za cíl ověřit výroční zprávu a účetní závěrku společnosti a na základě své práce na ně vydat objektivní vyjádření, které následně slouží ke zvyšování důvěryhodnosti zveřejňovaných dokumentů.

Předmět auditu je možné také rozlišit. U interního auditu se jedná o všechny činnosti, které jsou v podniku prováděny. Externí auditor se zaměřuje pouze na činnosti, které souvisejí s účetní závěrkou a výroční zprávou.

Vztah auditora ke společnosti je u obou druhů auditu taktéž rozdílný. Interní auditor je nejčastěji zaměstnán v daném podniku, kdežto externí auditor nesmí být zaměstnancem ani vlastníkem a také nesmí být v rodinném vztahu k vlastníkům auditované společnosti.

Oba auditoři musejí být ve své činnosti *nezávislí*. Interní auditor musí být nezávislý na konkrétních auditovaných činnostech, avšak externí auditor musí být nezávislý na auditované společnosti a má nezávislost stanovenou zákonem a etickým kodexem.

Povinnost provedení u interního auditu obecně neexistuje, avšak zpravidla musejí mít interní audit pojišťovny, banky a podniky ve veřejné správě. Povinnost externího auditu je dána zákonem.

Mezi *uživateli* výstupů obou auditů jsou také rozdíly. Závěry interního auditu jsou určeny převážně pro vedení společnosti a členy představenstva, kdežto u externího auditu se jedná o širší spektrum uživatelů. Mohou to být vlastníci podniku, banky, věřitelé, potenciální investoři, zaměstnanci nebo široká veřejnost. *Frekvence* interního auditu je převážně průběžná. Externí audit se provádí periodicky, a to nejčastěji jednou do roka. V neposlední řadě lze spatřit rozdíly v *prevenci a odhalování podvodů*. Interní

audit cílí proti jakýmkoliv podvodům. Externí audit se zaměřuje na podvody, které mají vliv na výsledky hospodaření společnosti, aktiva a majetkovou strukturu podniku.

Controlling

Pojem controlling je v literatuře definován mnoha způsoby. Jednou z definic může být například „Controlling je nástroj řízení, který má za úkol koordinaci plánování kontroly a zajištění informační datové základny s cílem působit na zlepšení podnikových výsledků.“ (Král, 2002, s. 25) Dále lze controlling definovat jako určitý systém pravidel, který pomáhá k dosažení podnikových cílů, zabraňuje překvapení a včas dává signál v případě nebezpečí, které vyžaduje v řízení potřebná opatření (Dvořáček, 2003).

Controlling a jeho filozofii lze stanovit pomocí tří principů. Prvním z nich je orientace na cíle. To znamená, že se controlling podílí na sestavení podnikových cílů, pomáhá stanovit vhodnou metodiku plánování a kontroluje stanovené cíle. Druhým principem je orientace na úzké profily. To znamená, že je vytvořen informační systém s velkým množstvím dat, díky kterým je následně umožněno odkrýt a odstranit úzká místa, která zabraňují dosažení stanovených cílů. Posledním principem je orientace na budoucnost, který říká, že řízení podniku se zabývá pouze tou minulostí, která ovlivňuje budoucnost organizace (Synek, 2003).

Uvádí se, že základním ukazatelem, který se v controllingu používá je zisk. Zisk je rozdílem výnosů a nákladů, což znamená, že to jsou dvě nejdůležitější složky, které se v controllingu plánují. Controlling se samozřejmě zabývá řízením i ostatních finančních toků. Dle oblasti, ve které se controlling provádí, je možné kromě finanční oblasti vymezit i controlling zásobování, investic, logistiky, marketingu nebo personalistiky (Dvořáček, 2003).

Metody používající se při kontrole plánovaných veličin, které mohou mít dopad na dosažení stanovených cílů, jsou zejména porovnání v čase, odvětvové porovnání a v neposlední řadě porovnání plánu se skutečností, která je nejvíce důležitá. Při kontrole mohou být zjištěny odchylky buďto kvantitativní (v odbytu, spotřebě nebo zaměstnanosti) nebo kvalitativní odchylky. Tyto odchylky jsou poté předávány vedení podniku a zejména vedoucím oddělení, kterých se dané výsledky týkají (Synek, 2003).

Je vhodné uvést příklad základních nástrojů, které se v jednotlivých oblastech při controllingu používají.

Tabulka č. 1: Příklad nástrojů controllingu

| Oblast řízení | Nástroje plánování | Nástroje kontroly výsledku |
|---------------|---------------------------------------|---|
| Likvidita | Finanční plán | Výkaz toku peněžních prostředků - propočty příjmů a výdajů |
| Rentabilita | Rozpočet výnosů, nákladů a zisku | Výkaz zisků a ztrát - kontrola hospodářského výsledku |
| Hospodárnost | Rozpočet režijních nákladů, kalkulace | Odchylky nákladů plánovaných od skutečnosti. Analýza krycího příspěvku. |

zdroj: vlastní zpracování dle Dvořáček, 2003.

Výsledkem controllingové činnosti jsou představovány zejména formou výstupu (písemné zprávy nebo studie), časovými periodami výstupu a úrovní výstupu (pokud jsou výstupy detailní, jsou určeny převážně pro finanční ředitele, pokud jsou výstupy rámcové, jsou určeny pro vrcholový management) (Dvořáček, 2003).

Často může docházet k chybnému spojování controllingu s interním auditem. Proto budou následně zobrazeny rozdíly, které mezi těmito činnostmi existují.

Porovnání controllingu a interního auditu

Interní audit provádí samotnou kontrolu podnikových činností, avšak tato funkce controllingu nepřísluší. Ten je zodpovědný převážně za plánování těchto činností, koordinaci dílčích plánů a zajištění kontroly toků informací (Synek, 2003).

Při popisu níže uvedených rozdílů mezi controllingem a interním auditem bylo čerpáno z knihy Dvořáček, 2003.

Jako první rozdíl lze uvést *hlavní cíl*. Interní audit má za hlavní cíl soulad podkladů s realitou, kdežto controlling se zaměřuje na dlouhodobou rentabilitu obratu. Další rozdíl lze zaznamenat ve *vstupech*, které obě činnosti používají. Interní audit používá veškeré účetní i provozní podklady. Controlling za své vstupy považuje účetní a provozní podklady a převážně výkaz zisku a ztráty.

Pracovní náplní interního auditu je zejména analýza rizik, kontrola správnosti, hospodárnosti a účelnosti zkoumaných skutečností a dokladů nebo zjišťování

dodržování pravidel a předpisů. Pracovní náplní controllingu je „řízení výnosově orientovaného potenciálu firmy, pořízení, výběr, hodnocení a předávání informací, budování a provoz plánovacího a kontrolního mechanismu optimalizace rozhodovacích procesů.“ (Dvořáček, 2003, s. 34).

Frekvence zpracování je u interního auditu nepravidelná, nebo probíhá pomocí periodického zkoumání díky osobám, které nejsou zainteresovány v daném zkoumaném problému. U controllingu probíhá průběžné řízení prostřednictvím osob, které naopak jsou zainteresovány v daném problému. *Správnost dat* se u interního auditu ověřuje, naopak u controllingu se předpokládá. *Výstupem* interního auditu jsou auditorské zprávy, které jsou určeny pro vedení podniku. U controllingu se jedná o analýzu odchylek a návrhů možných opatření.

Časové zaměření je u interního auditu i u controllingu převážně na budoucnost a u interního auditu slouží k prevenci. V *organizační struktuře* podniku má interní audit své místo v oddělení interního auditu, naopak controlling může být v rámci účtárny, cenové tvorby nebo například kalkulací.

2 Deskripce právních předpisů o auditorské činnosti

Každá země si vytváří své vlastní zákony, ze kterých vychází i povinnost auditu jednotlivých účetních jednotek a také různá ustanovení o činnosti auditora. V následujících podkapitolách jsou popsány základní aspekty týkající se činnosti auditorů v České republice a sousedících státech.

2.1 Charakteristika právních předpisů České republiky

V České republice je činnost auditorů upravována zákonem č. 93/2009 Sb. o auditorech a o změně některých zákonů. Zákon vešel v platnost v roce 2009 a od té doby bylo vytvořeno několik přímých a nepřímých novel tohoto zákona (Komora auditorů České republiky, 2017b).

Dalším zákonem, kterým se řídí činnost auditorů zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Jsou zde obsaženy podmínky a kritéria zákonem stanovené povinnosti ověření účetní závěrky auditorem pro podnikatelské subjekty v České republice. Auditori při své činnosti ověřují účetní závěrky velkým a středním účetním jednotkám nebo „malým účetním jednotkám, pokud jsou akciovými společnostmi nebo svěřeneckými fondy a k rozvahovému dni účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jedné z uvedených hodnot - aktiva celkem 40 000 000 Kč, roční úhrn čistého obratu 80 000 000 Kč, průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50“ (odst. 1c, § 20, zákon č. 563/1991 Sb.).

Auditor při své činnosti může pracovat u účetních jednotek, které vedou své účetnictví a vykazují účetní závěrku buď podle českých účetních standardů ČÚS nebo podle mezinárodních účetních standardu IFRS. Tato podmínka je stanovena opět zákonem o účetnictví, který říká, že mezinárodní účetní standardy používá taková účetní jednotka, která je „emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu“ (odst. 1, § 19a, zákon č. 563/1991 Sb.).

Auditorskou činnost mohou v České republice vykonávat pouze auditori. Zákon o auditorech vymezuje statutárního auditora jako fyzickou osobu, která získala rozhodnutí o oprávnění provádět auditorskou činnost od Komory auditorů České

republiky. Tento auditor vykonává auditorskou činnost „vlastním jménem a na vlastní účet nebo pro jiného auditora v rámci základního pracovněprávního vztahu nebo jako společník auditorské společnosti“ (odst. 3, § 2, zákon č. 93/2009 Sb.). Dále je možné, aby auditorskou činnost vykonávala právnická osoba, která také musí získat auditorské oprávnění. Tato právnická osoba vystupuje jako auditorská společnost, která poskytuje auditorské služby vlastním jménem a na vlastní účet (§ 2, zákon č. 93/2009 Sb.).

Aby se fyzická osoba mohla stát auditorem, je potřeba, aby splnila zákonem stanovená kritéria. První z nich je získání vysokoškolského vzdělání v rámci bakalářského nebo magisterského studijního programu. Uchazeč musí být plně svéprávný, bezúhonný a mít za sebou 3 roky odborné praxe jako asistent auditora a to minimálně 35 hodin týdně (§ 4, zákon č. 93/2009 Sb.). Asistentem auditora může být jakákoliv fyzická osoba, která je bezúhonná, svéprávná a má ukončené středoškolské vzdělání (§ 28, zákon č. 93/2009 Sb.). Odbornou praxi vykonává pod dohledem auditora, který minimálně 3 roky vykonává auditorskou činnost, při auditorské činnosti za účelem osvojení dostatečného množství praktických i teoretických znalostí a dovedností (§ 29, zákon č. 93/2009 Sb.). Další podmínkou pro získání auditorského oprávnění je složení auditorské zkoušky a v neposlední řadě se jedná o složení slibu auditora prezidentovi nebo viceprezidentovi Komory auditorů České republiky (§ 4, zákon č. 93/2009 Sb.).

Podobně jako u fyzické osoby jsou stanoveny podmínky vydání auditorského oprávnění také u obchodních společností. Dle zákona musí budoucí auditorská společnost zaměstnávat fyzické osoby, které již získali auditorské oprávnění. Tito auditori mají ve společnosti většinu hlasovacích práv a jsou členy řídicího orgánu společnosti. Obchodní společnost musí být bezúhonná a nesmí být dle rozhodnutí soudu v úpadku. Každá auditorská společnost je zapsána v rejstříku a je jí přiděleno evidenční číslo (§ 5, zákon č. 93/2009 Sb.). Dle zákona jsou statutární auditori povinni se průběžně vzdělávat vždy nejvýše 60 hodin ročně (§ 9, zákon č. 93/2009 Sb.).

Jednou z výše uvedených podmínek získání auditorského oprávnění u fyzických osob je složení auditorské zkoušky. Tato zkouška se skládá z několika dílčích zkoušek, které ověřují znalosti auditora v různých oblastech, které jsou potřeba k výkonu auditorské profese. Všechny dílčí zkoušky jsou písemné a v českém jazyce. Oblasti, které jsou prověřovány, jsou například všeobecná účetní teorie, právní předpisy a standardy,

mezinárodní účetní standardy, manažerské účetnictví, finanční analýza, správa a řízení obchodních korporací, matematika, podniková ekonomika nebo finanční ekonomie. Všechny tyto oblasti jsou zahrnuty ve 12 dílčích zkouškách, které musejí být složeny do 5 let od doby, kdy byla konána první z dílčích zkoušek (§ 8a, zákon č. 93/2009 Sb.). Auditorské zkoušky jsou řízeny zkušebním řádem, který vydává Komora auditorů. Všechny dílčí zkoušky jsou hodnoceny výrokem vyhověl nebo nevyhověl od zkušební komise, která se skládá ze statutárních auditorů (§ 8c, zákon č. 93/2009 Sb.). Komora auditorů průběžně pořádá přípravné kurzy na jednotlivé dílčí zkoušky, které pomáhají zájemce lépe připravit na daný test.

Komora auditorů České republiky má povinnost vést rejstřík auditorů. V tomto rejstříku jsou veškeré údaje zejména o statutárních auditorech, auditorských společnostech a také o asistentech auditorů. Informace, které jsou v rejstříku vedeny, jsou například osobní identifikační údaje, den vzniku auditorského oprávnění a evidenční číslo, které bylo každému auditorovi nebo auditorské společnosti přiděleno. Dále zde může být uvedena také internetová stránka dané společnosti a auditora nebo identifikátor datové schránky (§ 11,12 zákon č. 93/2009 Sb.).

Poté, co fyzická osoba nebo auditorská společnost získá auditorské oprávnění, má ze zákona stanoveny práva a povinnosti, které musí dodržovat. Důležité je, aby byly dodržovány veškeré předpisy Komory auditorů a dále je potřeba hradit povinné příspěvky, které slouží na činnost Komory. Pokud má auditor podezření na porušování právních předpisů u účetních jednotek, které podléhají státnímu dozoru a dohledu České národní banky, je povinen sdělit tuto informaci danému orgánu. Naopak právem každého auditora je požadovat veškeré podklady podnikatelského subjektu, jehož účetní závěrka se ověřuje a také vysvětlení a vyjasnění informací, které nejsou jasné. Dále má každý auditor právo přihlížet inventarizaci majetku nebo závazků účetní jednotky. V neposlední řadě je právem každého auditora žádat o finanční odměnu za provedenou auditorskou činnost (§21 zákon č. 93/2009 Sb.).

Podmínkou konání auditorské činnosti u konkrétní účetní jednotky je nezávislost auditora na účetní jednotce. To znamená, že nesmí mít vliv na řízení daného podnikatelského subjektu a nesmí s ním být v žádném obchodním ani finančním vztahu. Auditor též nesmí provádět audit u dané účetní jednotky v případě, že výše uvedené

skutečnosti splňuje například klíčový auditorský partner nebo manžel/ka (§14 zákon č. 93/2009 Sb.). Při práci statutárního auditora musí být dle zákona zaveden řídicí a kontrolní systém nad činností auditora. Pokud se jedná o auditora, který vykonává tuto činnost na vlastní účet a vlastním jménem, je povinen zavést takový systém kontroly, který bude obsahovat „zásady a postupy řízení, postupy pro zamezení vzniku možného střetu zájmů nebo ohrožení nezávislosti a nestrannosti auditora a řádné administrativní postupy a účetní postupy v souladu s jinými právními předpisy“ (odst. 1 § 14c, zákon č. 93/2009 Sb.). Dále je potřeba mít v systému kontroly zavedenou oblast odměňování práce statutárního auditora. Tuto povinnost má auditor vždy, s výjimkou auditorské činnosti na mikro a malých účetních jednotkách nebo pokud svou činnosti provádí u společnosti, která nemá zákonem povinný audit. Auditorské společnosti mají navíc v řídicím a kontrolním systému například předpoklad řádného organizačního uspořádání s přehledným vymezením působnosti (§ 14c zákon č. 93/2009 Sb.).

V průběhu práce auditora a auditorské společnosti jsou vedeny záznamy o zadání a rozsahu poskytovaných služeb, informace o účetní jednotce a informace o odměnách, které za svou práci auditor získává. Tato dokumentace se nazývá spisem auditora musí se uchovávat po dobu 10 let (§ 20a zákon č. 93/2009 Sb.).

Na konci práce auditora na konkrétní účetní závěrce je vždy písemná zpráva auditora. Zákon opět stanovuje potřebné náležitosti, které tato zpráva musí obsahovat. Na začátku každé zprávy je vždy popis účetní jednotky k jasné identifikaci, rozsah prováděného auditu, odkaz na auditorské standardy, na základě kterých bylo při auditorské činnosti postupováno a v neposlední řadě výrok auditora (§ 20 zákon č. 93/2009 Sb.).

Práce auditora podléhá kontrole kvality ze strany kontrolního výboru a dozorčí komise, prostřednictvím kontrolora kvality. Je kontrolováno zejména to, zda jsou dodržovány všechny předpisy stanovené zákonem, auditorské standardy, etický kodex a předpisy Komory. U auditorů, kteří neprovádí audit u subjektů veřejného zájmu je obecný interval kontroly kvality 6 let, v případě auditu subjektů veřejného zájmu je doba kontroly kvality zkrácena na 3 roky (§ 24 zákon č. 93/2009 Sb.).

Již několikrát byla v této diplomové práci zmíněna Komora auditorů České republiky. Jedná se o samosprávnou organizaci, které byla založena v roce 1993 z důvodu správy auditorské profese v České republice a je zřízena zákonem č. 93/2009 Sb. o auditorech.

Z výše uvedených informací lze odvodit, že základními funkcemi komory je zajišťování vzdělávání auditorů, konání auditorských zkoušek, vedení rejstříku auditorů a dbá na kvalitu konání auditorské profese. Komora také může pozastavit činnost auditorů z důvodu přestupku nebo neplnění zákonem stanovených povinností. Tato Komora má čtyři základní orgány. Nejvyšším orgánem je sněm, dále výkonný výbor a prezident komory, dozorčí komise a kárná komise (§ 32 zákon č. 93/2009 Sb.).

Na činnost samotné Komory auditorů, a všech auditorů dohlíží Rada pro veřejný dohled nad auditem RVDA. Její hlavní aktivitou je kontrola dodržování veškerých právních předpisů a nařízení. Tato rada se skládá z prezidia, do kterého je jmenováno vždy šest členů, dále výborů a komise rady (RVDA, 2017).

Jak statutární auditor, auditorská společnost nebo samotná Komora se mohou dopustit v průběhu své činnosti různých přestupků, které nejsou v souladu se zákonem. Za tyto přestupky jsou samozřejmě účtovány pokuty na základě typu přestupku a jednotky, která se přestupku dopustila. U fyzických osob se může jednat o pokutu 200 000 Kč nebo až 1 000 000 Kč. U auditorských společností se pokuta může vyšplhat až na 10 000 000 Kč a u Komory jsou pokuty do výše 3 000 000 Kč (§ 49 zákon č. 93/2009 Sb.). Pokud dojde k porušení zákona nebo etického kodexu, je možné statutárnímu auditorovi udělit kromě pokuty napomenutí, zákaz výkonu činnosti maximálně 5 let anebo zákaz působení v řídicím orgánu auditorské společnosti (§ 25 zákon č. 93/2009 Sb.)

2.2 Charakteristika právních předpisů Slovenské republiky

Slovenská republika má auditorský systém velmi podobný jako je tomu v České republice. Činnost auditorů je řízena zákonem č. 423/2015 Z.z., který je účinný od 17. 6. 2016 a je v souladu se všemi směrnici, které vydala Evropská unie (Slovenská komora auditorů, 2017). Tento zákon upravuje činnost statutárních auditorů, společností a asistentů auditora a podmínky k výkonu této profese.

Ve Slovenské republice mají některé účetní jednotky povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem dle zákona č. 431/2002 Z. z. o účetnictví. Mezi tyto účetní jednotky patří obchodní společnosti, u kterých za dvě po sobě jdoucí období byly splněny nejméně dvě z níže uvedených podmínek (§19 zákon č. 431/2002 Z.z.):

- celkový úhrn majetku přesáhl 1 000 000 eur,
- čistý obrat účetní jednotky byl vyšší než 2 000 000 eur,
- počet zaměstnanců byl v daném účetním období vyšší než 30.

Dále mají povinnost ověření účetní závěrky auditorem obchodní společnosti a družstva, která mají své cenné papíry obchodovatelné na regulovaném trhu (§19 zákon č. 431/2002 Z.z.). Účetní závěrky mohou být tvořeny dle mezinárodních účetních standardů IFRS - tuto povinnost mají účetní jednotky jejichž cenné papíry jsou obchodovány na regulovaném trhu a ty, které vytvářejí konsolidovanou účetní závěrku. Ostatní podniky mohou vytvářet účetní závěrku dle národních účetních standardů (IFRS, 2018c).

Dle uvedeného zákona o auditorech je statutární audit ověřování účetní závěrky a výroční zprávy. Statutární auditor je chápán jako fyzická osoba, která získala oprávnění provádět statutární audit a je zapsána v rejstříku auditorů. Fyzickou osobou je také asistent auditora. Dále může statutární audit vykonávat auditorská společnost, která je právnickou osobou a je rovněž zapsána v rejstříku auditorských společností a byla jí vydána licence na provádění auditorské činnosti. Tento zákon vymezuje také pojmy jako auditor a auditorská společnost ze třetí země (§ 2 zákon č. 423/2015 Z.z.).

Základní podmínkou pro výkon auditorské profese je získání osvědčení o způsobilosti vykonávat auditorskou činnost, který vydává Úřad pro dohled nad výkonem auditu na Slovensku. Toto osvědčení lze získat tehdy, pokud je uchazeč způsobilý k právním úkonům, má dobrou pověst, což znamená, že je tato osoba bezúhonná, nemá žádné daňové nedoplatky a nedoplatky na zdravotním a sociálním pojištění a v posledních 5 letech neporušila zákonem stanovené podmínky výkonu auditorské činnosti. Další podmínkou získání osvědčení je ukončené vzdělání druhého stupně vysoké školy, minimálně 5 let účetní odborné praxe, účast na soustavném vzdělávání jako asistent auditora a v neposlední řadě má složenou auditorskou zkoušku. Asistent auditora musí splnit podmínku tříleté odborné praxe u statutárního auditora nebo v auditorské společnosti nejméně 2 100 hodin. Statutární auditor, u kterého vykonává asistent odbornou praxi, je zapsán u Komory jako školitel. Tento školitel musí vykonávat profesi auditora jako hlavní činnost po dobu celého roku, má dobrou pověst a musí mít

minimálně 5 let praxe jako statutární auditor. Pokud fyzická osoba splnila zákonem stanové podmínky získání osvědčení, skládá slib auditora předsedovi rady úřadu (§ 3 zákon č. 423/2015 Z.z.,).

Auditorská zkouška se koná ve slovenském jazyce před zkušební komisí úřadu. Všechny dílčí zkoušky jsou v písemné formě. Dílčí zkoušky jsou rozděleny podle oblastí, na které je auditorská zkouška zaměřena. Jedná se o oblasti ekonomika, finanční řízení a analýza, účetnictví, sestavování individuální nebo konsolidované účetní závěrky, mezinárodní účetní standardy, oblast práva jako je občanské, obchodní, finanční nebo pracovní právo, informační systémy, řízení rizika, oblast matematiky a statistiky, auditorské metody a postupy a poslední oblastí je zkouška z etického kodexu, který musí každý auditor dodržovat (§ 15 zákon č. 423/2015 Z.z.,). Po složení auditorské zkoušky a splnění všech dalších výše uvedených podmínek, je možné, aby byl uchazeč zapsán do seznamu statutárních auditorů. To se stane v případě, že získal osvědčení o způsobilosti k výkonu statutárního auditora, složil auditorský slib a zaplatit poplatek za zápisné (§ 4 zákon č. 423/2015 Z.z.,). V den zápisu do seznamu statutárních auditorů nebo seznamu auditorských společností, získává uchazeč tak zvanou licenci, kterou se prokazuje k výkonu auditorské profese (§ 8 zákon č. 423/2015 Z.z.,).

Seznam statutárních auditorů je veřejně přístupný buďto na internetových stránkách nebo přímo na úřadu, který tento seznam vede. O každém auditorovi jsou zde vedeny záznamy v podobě jeho jména, trvalého pobytu, adresy sídla, data vykonání auditorské zkoušky, vydání osvědčení o způsobilosti k výkonu statutárního auditora a dále čísla licence (§ 10 zákon č. 423/2015 Z.z.,). U auditorských společností je vždy známo identifikační číslo, obchodní jméno a sídlo společnosti, právní forma společnosti, kontaktní osoba, číslo vydané licence a adresa každé pobočky v členském státě (§ 11 zákon č. 423/2015 Z.z.,).

Každý statutární auditor i asistent auditora má zákonem stanovenou povinnost se v průběhu výkonu auditorské profese neustále vzdělávat. Komora vypracovává základní postupy a zásady soustavného vzdělávání a tyto zásady jsou následně schvalovány úřadem. Soustavné vzdělávání může zajišťovat jak komora, tak samotní auditori a auditorské společnosti. Minimální rozsah hodin soustavného vzdělávání je dle zákona

20 hodin ročně a minimálně 120 hodin v průběhu cyklu, který trvá 3 roky (§ 31 zákon č. 423/2015 Z.z.).

Každý auditor musí být vůči auditované společnosti nezávislý a nesmí být v takové pozici, ve které by mohl ohledně fungování a řízení auditované společnosti rozhodovat. Nesmí mít s auditovanou společností žádný pracovněprávní vztah, vlastnický ani spoluvlastnický vztah a nesmí mít blízký vztah k osobám, které se podílejí na řízení auditované společnosti v období, na které se vztahuje účetní závěrka a ani v období, kdy probíhá statutární audit. Dále nesmí auditor ani jeho blízká osoba držet akcie nebo vlastnické podíly v auditované společnosti (§ 21 zákon č. 423/2015 Z.z.).

Ohledně každé auditorské zakázky vede auditor nebo auditorská společnost dokumentaci, která zahrnuje smlouvu, plán auditu, účetní závěrku a výroční zprávu společnosti a zprávu auditora. Tato dokumentace musí být, stejně jako v České republice, uchovávána po dobu 10 let. Na konci zakázky je vydávání již zmiňovaná zpráva auditora. V této zprávě musejí být uvedeny informace o účetní jednotce, dále den, ke kterému se sestavuje účetní závěrka a nakonec postupy, pomocí nichž byla účetní závěrka vyhotovena. Dále informace ohledně mezinárodních standardů, které byly při výkonu auditu použity a v neposlední řadě názor auditora, zda účetní závěrka obsahuje věrný a poctivý obraz. Názor auditora může být dle zákona buďto nepodmíněný, podmíněný nebo záporný. Poslední možností je odmítnutí vydání názoru auditora z důvodu nemožnosti rozhodnout na základě dostupných informací (§ 27 zákon č. 423/2015 Z.z.).

Zákon stanovuje, že auditor je při výkonu své auditorské činnosti povinen dodržovat mezinárodní auditorské standardy, vnitřní nařízení Úřadu a Komory a etický kodex auditora. Zároveň je zde stanoveno, že auditor nese odpovědnost za škodu, kterou způsobí výkonem své činnosti (§ 28 zákon č. 423/2015 Z.z.). Pokud auditor během ověřování účetní závěrky narazí na porušení právních předpisů ze strany účetní jednotky je povinen tuto informaci ihned zaznamenat a nahlásit příslušnému orgánu (§ 29 zákon č. 423/2015 Z.z.).

Statutární auditor i auditorská společnost mají ze zákona povinnost stanovení určitého systému a vnitřní organizace své činnosti a postupů. Důležitá je celková politika společnosti, stanovení účetních a administrativních postupů, kontroly kvality i zamezení

rizika. Dále je důležité stanovení politiky odměňování a podílení se na zisku. Následně se každý rok dělá vyhodnocení kvality zavedeného systému a jsou stanoveny možné změny, která by mohly přispět k lepšímu fungování společnosti (§ 24 zákon č. 423/2015 Z.z.).

Každý statutární auditor a auditorská společnost podléhá při své činnosti na zakázkách kontrole ze strany úřadu pro dohled nad výkonem auditu a komory auditorů prostřednictvím vybraných kontrolorů (§ 35 zákon č. 423/2015 Z.z.). Je kontrolováno zejména to, že všechny postupy jsou v souladu s mezinárodními auditorskými standardy, etický kodex, předpisy vycházející ze zákona o auditorech nebo soustavné vzdělávání (§ 62 zákon č. 423/2015 Z.z.). Kontrola kvality je prováděna každých 6 let u auditorů, kteří neověřovali správnost účetní závěrky společností veřejného zájmu. Pokud ověřovali, je doba mezi kontrolami nastavena na 3 roky (§ 35 zákon č. 423/2015 Z.z.). Pokud kontrolor zjistí, že nejsou některé zásady dodržovány, může být auditorovi nebo auditorské společnosti uděleno písemné napomenutí, pokuta nebo zastavení činnosti v délce tří let. Výše pokut se liší podle toho, zda se jedná o přestupek způsoben auditorem nebo auditorskou společností a o jak závažný přestupek se jedná. Pokud dojde k porušení zákona v oblasti nedodržování mezinárodních auditorských standardů, mlčenlivosti nebo nezávislosti, jsou uděleny pokuty auditorům do výše 30 000 eur a auditorským společnostem až 1 000 000 eur (§ 64 zákon č. 423/2015 Z.z.).

Všichni auditori a auditorské společnosti jsou sdruženi u Slovenské komory auditorů. Tato komora zastupuje auditory, kontroluje vysokou úroveň auditorských služeb, vydává etický kodex nebo řeší návrhy a stížnosti všech členů, dbá na soustavné vzdělávání auditorů a asistentů auditora. V neposlední řadě spolupracuje s Úřadem pro dohled nad výkonem auditu (§ 40 zákon č. 423/2015 Z.z.). Komora se skládá ze shromáždění, prezidia, dozorčí rady a disciplinární komise (§ 43 zákon č. 423/2015 Z.z.)

Další institucí na Slovensku, která se zabývá auditorskou činností, je Úřad pro dohled nad výkonem auditu UDVA. Tento úřad se zabývá auditorskými zkouškami, zajišťuje přezkoušení, vydává certifikáty a licence auditorům, drží dohled nad plněním všech auditorských standardů, dodržování etického kodexu, soustavného vzdělávání nebo dodržování všech předpisů stanovených zákonem o auditorech. Orgány tohoto Úřadu

jsou rada, generální ředitel, dozorčí výbor, výbor pro zabezpečení kvality statutárního auditu a výbor pro sankce úřadem (§ 53,55 zákon č. 423/2015 Z.z.).

2.3 Charakteristika právních předpisů Polské republiky

V Polské republice se činnost auditorů a účetních jednotek, které mají povinnost auditu, řídí dvěma zákony, stejně jako tomu bylo u předešlých zemích. Jedná se o Dz.U. 2017 poz. 1089 Zákona o auditorech, auditorských firmách a veřejném dohledu, který vešel v platnost 11. května 2017. Druhým zákonem je Dz.U. 2016 poz. 1047 Zákona o účetnictví, který vešel v platnost v 29. září 1994 a od té doby prošel několika novelami.

V Polsku mají povinnost ověření účetní závěrky nebo konsolidované účetní závěrky auditorem banky, pojišťovny, úvěrová družstva, penzijní fondy, vnitrostátní platební instituce, akciové společnosti nebo účetní jednotky, které v předcházejícím účetním období splnily alespoň dvě ze tří podmínek (§ 64 Dz.U. 2016 poz. 1047 zákona o účetnictví):

- počet zaměstnanců na plný pracovní poměr byl vyšší než 50,
- bilanční suma aktiv byla vyšší než 2 500 000 EUR,
- čisté příjmy z prodeje výrobků, zboží a finančních aktiv přesáhly 5 000 000 EUR.

Účetní jednotky se mohou při vedení účetnictví řídit národními účetními standardy, kterých je celkem 11 a jsou upravovány Výborem pro účetní standardy (Ministerstwo Finansów, 2017). Společnosti, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na regulovaném trhu, jsou povinny vést účetnictví podle mezinárodního účetního výkaznictví IFRS (IFRS, 2017).

Cílem auditorské činnosti účetní závěrky je vytvoření písemného stanoviska, které sdělí, zda daná účetní jednotka věrně a poctivě zobrazuje finanční situaci daného podniku a zda je účetnictví vedeno v souladu se zákonem o účetnictví (§ 65 Dz.U. 2016 poz. 1047 zákona o účetnictví).

Auditorská činnost je dle zákona definována jako činnost ověřování a testování vedení účetnictví, kterou provádí výhradně auditor. Auditor je definován jako osoba, která vykonává finanční audit. Může se jednat o fyzickou osobu, která provádí tuto činnost na vlastní jméno a na vlastní účet, nebo auditor může vystupovat jako partner nebo zaměstnanec auditorské společnosti, se kterou je v pracovním poměru. Auditorskou činnost následně vykonává jménem této společnosti (§ 3 Dz.U. 2017 poz. 1089 Zákona o auditorech, auditorských firmách a veřejném dohledu). Auditorská společnost může fungovat v několika formách. Buďto jako veřejná obchodní společnost, komanditní společnost, korporace nebo družstvo. Nebo pod auditorskou společností může vystupovat auditor, který tuto činnost provádí vlastním jménem a na vlastní účet. U každé z těchto výše uvedených forem je potřeba aby všichni nebo většina členů byli auditoři, kteří jsou schváleni alespoň v jednom členském státě Evropské unie (§ 46 Dz.U. 2017 poz. 1089 Zákona o auditorech, auditorských firmách a veřejném dohledu).

Všichni auditoři se po splnění zákonných podmínek zapisují do rejstříku statutárních auditorů. Do rejstříku se zapíše každý, kdo má plnou způsobilost k právním úkonům a je svéprávný, má dobrou pověst, nebyl odsouzen za úmyslný trestný čin a má vysokoškolské vzdělání. Další podmínkou je praxe v oboru. První variantou je roční praxe účetnictví ve státě Evropské unie a dva roky praxe v auditorské společnosti ve státě Evropské unie pod dohledem oprávněných auditorů. Druhou variantou je pouze tříletá praxe v auditorské společnosti, která sídlí ve státě Evropské unie, a to pod dohledem auditora. Každý uchazeč musí vykonat auditorskou zkoušku a složit přísahu auditora. Do rejstříku může být zapsána také osoba, která má 15 let praxe v oboru účetnictví, práva, financí a auditu, během které dokázali získat potřebné znalosti pro to, aby správně vykonávali auditorskou činnost (§ 4 Dz.U. 2017 poz. 1089 Zákona o auditorech, auditorských firmách a veřejném dohledu).

V rejstříku je o každém auditorovi vedena informace o jeho jménu, bydlišti, registračním čísle a formě výkonu auditorské činnosti. Tento rejstřík je veden elektronicky Národní radou statutárních auditorů a je veřejně dostupný na internetových stránkách Polské komory statutárních auditorů (§ 17 Dz.U. 2017 poz. 1089 Zákona o auditorech, auditorských firmách a veřejném dohledu). V tomto rejstříku jsou vedeny informace také o auditorských společnostech. Je zde možné dohledat evidenční číslo

společnosti, název, adresu, právní formu, jména vlastníků, akcionářů nebo partnerů, jejich adresy, čísla a jména v rejstříku všech statutárních auditorů, kteří jsou zaměstnanci této společnosti a internetová adresa společnosti (§ 57 Dz.U. 2017 poz. 1089 Zákona o auditorech, auditorských firmách a veřejném dohledu).

Jednou z výše uvedených podmínek zápisu do rejstříku je složení auditorské zkoušky. Tato zkouška se skládá z 10 základních okruhů, kterými jsou: „účetní zásady a teorie, zásady pro sestavení účetní závěrky nebo konsolidované účetní závěrky, mezinárodní účetní standardy, finanční analýza, vedení účetnictví, řízení rizik a vnitřní kontroly, audit, národní normy auditorské profese, profesní etika a nezávislost, zákonné požadavky týkající se auditu účetní závěrky, statutárních auditorů a auditorských společností.“ (odst. 1 § 14 Dz.U. 2017 poz. 1089 Zákona o auditorech, auditorských firmách a veřejném dohledu). V rámci těchto 10 okruhů je testována také znalost daňového, občanského a pracovního práva, obchodního práva a zákona o bankách, informační technologie, statistiky, matematiky, finanční ekonomie, makroekonomie nebo mikroekonomie (odst. 2 § 14 Dz.U. 2017 poz. 1089 Zákona o auditorech, auditorských firmách a veřejném dohledu). Tato zkouška má podobu písemnou, za kterou následuje zkouška ústní (PIBR, 2018). Všechny podmínky, testování a udělování auditorského oprávnění má na starosti Komise. Tato Komise se skládá z 19 členů, kteří jsou jmenováni ministrem financí. (§ 11 Dz.U. 2017 poz. 1089 Zákona o auditorech, auditorských firmách a veřejném dohledu).

Každý statutární auditor je povinen se během své profese řídit neustále auditorských slibem, pracovat v souladu s národními standardy a profesní etikou, platit pravidelné příspěvky a pravidelně se vzdělávat (§ 8 Dz.U. 2017 poz. 1089 Zákona o auditorech, auditorských firmách a veřejném dohledu). Výcvik a školení auditorů má na starosti polská komora auditorů. Avšak minimální počet hodin vzdělávání není zákonem stanoven (§ 10 Dz.U. 2017 poz. 1089 Zákona o auditorech, auditorských firmách a veřejném dohledu). Jak auditor, tak auditorská společnost jsou povinni zachovávat mlčenlivost ohledně veškerých dokumentů a informací, které mají k dispozici při výkonu činnosti u svého klienta. Tato povinnost je stanovena na dobu neurčitou (§ 78 Dz.U. 2017 poz. 1089 Zákona o auditorech, auditorských firmách a veřejném dohledu).

Na konci práce auditora nebo auditorské společnosti je písemná zpráva, která se týká vyjádření, zda účetní závěrka dané společnosti podává věrný a poctivý obraz účetnictví. Tato zpráva obsahuje údaje o auditorské jednotce, která výzkum prováděla a o zkoumané účetní jednotce. Dále je možné v této zprávě najít principy finančního výkaznictví a účetnictví, které jsou použity při tvorbě účetní závěrky, popis zkoumání a norem, které byly v průběhu práce auditora použity a zda je účetní závěrka tvořena v souladu se zákonem. Auditor může vydat zprávu bez výhrad, nebo s výhradami, které musí ve zprávě zdůvodnit, dále může být vydáno negativní stanovisko k účetní závěrce nebo má auditor možnost odmítnutí vydání jakéhokoliv stanoviska (§ 83 Dz.U. 2017 poz. 1089 Zákona o auditorech, auditorských firmách a veřejném dohledu).

Všichni auditori, kteří jsou zapsáni v rejstříku, jsou členy Polské komory auditorů PIBR. Tato komora má za úkol zejména vytváření norem pro výkon auditorské profese a kontroluje dodržování profesní etiky. Nejvyšším orgánem této Komory je národní shromáždění statutárních auditorů, které se koná jednou za 4 roky, dále národní rada auditorů, kontrolní komise, disciplinární soud, disciplinární mluvčí a komise pro dohled (§ 25, 26 Dz.U. 2017 poz. 1089 Zákona o auditorech, auditorských firmách a veřejném dohledu).

Činnost statutárních auditorů, auditorských společností a Komora auditorů jsou pod veřejným dohledem, který vykonává Komise pro dohled nad auditem KNA. Kontroluje se zejména postup při výkonu činnosti daných subjektů, profesní etika nebo nezávislost auditora. Pokud u statutárního auditora nebo auditorské společnosti dojde k porušení některých pravidel, je vedeno ohledně přestupku disciplinární řízení. Následně je možné udělit jednu ze sedmi možných sankcí nebo jejich kombinaci. Buď se může jednat pouze o varování, nebo je subjekt nucen zaplatit pokutu nejvýše 250 000 PLN, dalšími sankcemi, které mohou trvat do 3 let je zákaz testování, zákaz výkonu auditorské činnosti nebo zákaz výkonu funkce jako člena řídicího výboru auditorské společnosti. Poslední sankcí je výmaz z rejstříku auditorů (§ 139, 159 Dz.U. 2017 poz. 1089 Zákona o auditorech, auditorských firmách a veřejném dohledu).

2.4 Charakteristika právních předpisů Spolkové republiky Německo

Ve Spolkové republice Německo je činnost auditora a auditorských společností je řízena více zákony, než tomu bylo u předchozích států. Hlavním zákonem je Wirtschaftsprüferordnung (používané zkratky k tomuto zákonu jsou WPO nebo WiPrO), neboli zákon o auditorech, který vešel v platnost již v roce 1961 a od té doby prošel velkým množstvím změn (WPO, 2018). Další zákon vztahující se k auditorské profesi, je zákon Wirtschaftsprüferprüfungsverordnung neboli WiPrPrüfV, který vymezuje veškeré podmínky ohledně auditorských zkoušek a popisuje tyto podmínky více podrobně než WPO. V neposlední řadě se jedná o zákon nazývající Handelsgesetzbuch neboli HGB což je obchodní zákoník z roku 1897, ve kterém jsou také vymezeny určité skutečnosti týkající se povinnosti auditorů (HGB, 2018). Německé účetnictví se neřídí pouze jedním zákonem, ale hned několika. Zákonem, který pojednává o rozdělení účetních jednotek a o jejich povinnosti auditu je již zmíněný Obchodní zákoník. Na základě tohoto zákona lze účetní jednotky rozdělit na tři základní kategorie, kterými jsou malé, střední a velké účetní jednotky. Aby podniky spadaly do určité kategorie, nesmí překročit dvě ze tří základních podmínek o celkové sumě aktiv, obratu a průměrného počtu zaměstnanců dvě po sobě jdoucí účetní období. Pro malé účetní jednotky je stanovena hodnota aktiv na 6 mil. EUR, obrat za rok je do výše 12 mil. EUR a počet zaměstnanců nesmí překročit 50. Střední účetní jednotky nesmí překročit dvě ze tří těchto podmínek. Hodnota aktiv ve výši 20 mil. EUR, obrat za účetní období 40 mil. EUR a počet zaměstnanců ve výši 250. Podnik se za velkou účetní jednotku považuje tehdy, pokud překročí dvě ze tří uvedených podmínek pro střední účetní jednotky (§ 267 HGB, 2018). Auditor nebo auditorská společnost kontroluje účetní závěrky všech středních a velkých účetních jednotek (§ 316 HGB, 2018). Společnost má povinnost stanovit svého auditora vždy před koncem daného účetního období (§ 319 HGB, 2018).

Auditoři se při ověřování účetní jednotky mohou setkat s výkazy sestavenými na základě mezinárodních účetních standardů IFRS. Povinnost vést účetnictví na základě těchto standardů v souladu s EU mají účetní jednotky s konsolidovanou účetní závěrkou a účetní jednotky, jejichž akcie jsou obchodovány na regulovaném trhu v Německu.

Ostatní účetní jednotky mohou vést účetnictví na základě národních účetních standardů neboli German GAAP (IFRS, 2018a).

V Německu může auditorskou činnost vykonávat stejně jako u ostatních států auditor nebo auditorská společnost s oprávněním, které prokazuje, že tato společnost je vedena zodpovědně auditorem. Zákon o auditu definuje profesi auditora jako osobu, která k výkonu této činnosti byla jmenována na základě své osobní a profesní kvalifikace. (§ 1 WPO, 2018). Hlavní činností této profese je provádět audit ročních účetních závěrek a vydávat auditorskou zprávu s výrokem auditora se skutečnostmi, které byly v průběhu auditu identifikovány. Auditóři jsou dle zákona oprávněni radit nebo zastupovat své klienty v daňových záležitostech (§ 2 WPO, 2018). Každý auditor nebo asistent auditora má ze zákona stanovenou povinnost důkladně a nestranně zkoumat účetní závěrku společnosti a zachovat mlčenlivost (§ 323 HGB, 2018). Musí jednat svědomitě a diskrétně a nesmí vykonávat činnosti, které nejsou slučitelné s jeho profesí (§ 43 WPO, 2018).

Zákon o auditorech vymezuje již zmíněné auditorské společnosti. Předpokladem pro to, aby mohla být společnost klasifikována jako auditorská společnost je to, že většina členů vedení společnosti jsou auditóři v Německu nebo jiném členském státě Evropské unie, avšak akcionáři společnosti musejí být výhradně auditóři (§ 27 WPO, 2018). Auditorská společnost dostává licenci a je zapsána do veřejného rejstříku auditorů.

Aby se mohl uchazeč stát auditorem, má převážně dvě možnosti, jak do této profese vstoupit. První cestou je úspěšné ukončení studia na vysoké škole, avšak zákonem není stanoveno zaměření, kterému se uchazeč při svém studiu musí věnovat. Následně je potřeba, aby vykonal praxi po dobu minimálně tří let u auditora nebo auditorské společnosti. Zákon uvádí, že pokud je studium na vysoké škole úspěšně ukončeno za dobu kratší než 8 semestrů, doba požadované praxe se prodlužuje na 4 roky. Uchazeč bez vysokoškolského titulu má také šanci stát se auditorem, ale doba praxe musí být výrazně delší. Jedná se konkrétně o nejméně 15 let praxe v oblasti daňového poradenství nebo účetnictví (§ 8, 8a, 9 WPO, 2018).

Příhláška k auditorským zkouškám se podává písemně na Komoru auditorů Wirtschaftsprüferkammer (WPK), která je zároveň zodpovědná za konání zkoušek a vydávání auditorských licencí. Ve zkušební komisi je vždy předseda a další členové.

Ze zákona je stanoveno, že členy komise musí být dva auditoři, univerzitní profesor nebo vysokoškolský pedagog z oblasti obchodní administrativy, zástupce z daňové zprávy nebo také soudce. V kalendářním roce jsou nejčastěji stanoveny dva termíny výkonu auditorských zkoušek (§ 2 WiPrPrüfV, 2018). Zkouška je vždy rozdělena na písemnou a ústní část. Písemná část obsahuje celkem 7 testů a je složena z oblastí auditu, oceňování podniků, profesního práva, aplikace obchodní administrativy, obchodního práva a daňového práva (§ 4a, 5 WiPrPrüfV, 2018). Výsledky zkoušky mohou být ohodnoceny 6 stupni, přičemž stupeň 5 a 6 je považován za nedostatečný. Ústní zkouška je následně složena z prezentace a pěti zkušebních okruhů (§ 11, 15 WiPrPrüfV, 2018).

Po vykonání auditorské zkoušky je potřeba, aby každý úspěšný uchazeč složil slib před Komorou auditorů a následně může získat certifikát, který ho opravňuje k výkonu auditorské profese (§ 15, 17 WPO, 2018). Všichni auditoři a auditorské společnosti jsou zapsáni do rejstříku auditorů na základě přiděleného registračního čísla. Tento rejstřík je veřejně dostupný v elektronické podobě a u všech auditorů je uvedeno jeho jméno, příjmení, bydliště, datum jmenování auditorem, sídlo společnosti, ve které auditor pracuje nebo její internetové stránky a další. Auditorské společnosti jsou uvedeny v daném rejstříku taktéž pod registračním číslem, je uveden název a právní forma společnosti, adresa, internetové stránky nebo jména a adresy vedení společnosti nebo těch, kdo má právo zastupovat tuto auditorskou společnost (§ 37, 38 WPO, 2018).

Jednou z povinností každého auditora je uchovávat svou práci a dokumenty, které se týkají daného klienta. Tato povinnost je stanovena na dobu 10 let od ukončení dané zakázky (§ 51b WPO, 2018). Další povinností auditorů je kontinuální vzdělávání, přičemž zákon vymezuje, že doba vzdělávání nesmí překročit 20 hodin za daný rok (odst. 4 § 57 WPO, 2018).

Na konci své práce auditor vždy vydává výrok k roční účetní závěrce daného klienta. Auditor má možnost zaujmout čtyři možná stanoviska, a to vydat zprávu bez výhrad, vydat zprávu s výhradami, vydat negativní stanovisko z důvodu velkého množství námitek k účetní závěrce. Poslední možností je odmítnutí vydání zprávy auditora (§ 322 HGB, 2018).

Jedním z nejdůležitějších orgánů, který se zbývá auditorskou profesí ve Spolkové republice Německo je Komora auditorů WPK. Tato Komora jedná za zájmy všech svých členů, provádí dohled nad jejich činností a v případě porušení určitých pravidel, může udělovat sankce (§ 57 WPO, 2018). Každoročně tato Komora vydává zprávu o přehledu provedených kontrol a výši udělení sankcí (WPK, 2018a). Dalšími činnostmi této organizace je organizování zkoušek pro nastávající auditory, vzdělávání a evidence nabídky stáží u firem a auditorů, kteří jsou členy Komory, následné udělování licencí a také vedení a správa registru auditorů. Tato Komora také provádí kontrolu kvality činnosti práce auditorů. Dle § 316 Obchodního zákoníku je každý auditor podroben této kontrole každých 6 let nebo tři roky za stejných podmínek, jako tomu bylo u předešlých států (WPK, 2018b). Nejvyšším orgánem Komory auditorů je poradní sbor, představenstva, jehož členové jsou voleni poradním sborem a dalším orgánem je komise pro zajištění kvality (§ 59 WPO, 2018).

Veřejný dohled nad Komorou auditorů vykonává orgán pro dohled nad auditory AOB. Členství v této organizaci je na 4 roky a může ho získat pouze člověk, který v posledních pěti letech nebyl členem Komory. Tento orgán byl zřízen spolkovým Ministerstvem pro ekonomiku a technologií (§ 66 WPO, 2018).

Pokud dojde ze strany auditorů k porušení pravidel jejich činnosti, Komora může udělovat za tyto přestupky různé sankce. Pokud auditor nechce při řešení daného přestupku spolupracovat, jsou mu nejprve uděleny písemné napomenutí a následně může být udělena pokuta do výše 1 000 EUR (§ 62a WPO, 2018). V rámci kontroly práce auditorů je sledováno dodržování všech ze zákona stanovených povinností a jsou také přezkoumávány výroky k účetním závěrkám společností. Pokud se prokáže, že došlo k pochybení ze strany auditora nebo auditorské společnosti, je možné udělit pokutu nejvýše do 500 000 EUR, dočasný zákaz činnosti nebo úplné vyloučení z registru auditorů (WPK, 2018c).

Kromě Komory auditorů mohou být auditoři a auditorské společnosti sdruženi v Institutu auditorů IDW v Německu. Jedná se o soukromou neziskovou organizaci, která není zřizována na základě zákona (IDW, 2018).

2.5 Charakteristika právních předpisů Rakouské republiky

Činnost auditorů v Rakouské republice je vymezena převážně třemi zákony. Prvním zákonem je Obchodní zákoník UGB, který vešel v platnost již v roce 1897. Druhým zákonem je Zákon o účetních profesích WTGB a v neposlední řadě zákon, který se zabývá zajišťováním kvality auditu A-QSG z roku 2005.

Dle Obchodního zákoníku lze rozdělit účetní jednotky do skupin podle velikostí. Zařazení podniků se řídí podle tří základních parametrů, kterými jsou souhrn aktiv, obrát za dané účetní období a počet zaměstnanců. Aby se podnik mohl zařadit do dané kategorie, nesmí překročit dva ze tří uvedených parametrů po dvou následujících účetních obdobích. V Rakouské republice jsou 4 základní kategorie účetních jednotek. Mikro podniky mají hodnotu aktiv do 350 tisíc EUR, obrát 750 tisíc EUR a počet zaměstnanců 10. Pro malé účetní jednotky je stanovena hodnota aktiv ve výši 5 mil. EUR, obrát na 10 mil. EUR a počet zaměstnanců je ve výši 50. Střední účetní jednotky jsou charakterizovány aktivy ve výši 20 mil. EUR, obrátem na úrovni 40 mil. EUR a počtem zaměstnanců ve výši 250. Za velké účetní jednotky jsou považovány všechny organizace, které překročí dvě ze tří charakteristik pro střední účetní jednotky (§ 221 UGB, 2018).

Povinnost auditu mají ty společnosti, které spadají dle charakteristik do středních a velkých účetních jednotek a také podniky, které sestavují konsolidovanou účetní závěrku (§ 268 UGB, 2018). Auditor je volen akcionáři společnosti vždy před koncem účetního období. Osoba auditora nesmí mít žádné finanční ani osobní vztahy a závazky s auditovanou společností (§ 270, 271 UGB, 2018).

Stejně jako v České republice, se auditoři mohou setkat s podniky, které vedou svou účetní závěrku dle mezinárodních standardů IFRS. Mezi tyto společnosti se řadí ty, které mají konsolidovanou účetní závěrku nebo obchodovatelné akcie na regulovaném trhu v Rakousku. Ostatní společnosti se mohou řídit dle rakouských účetních standardů (IFRS, 2018b).

Statutárním auditorem a auditorskými společnostmi lze chápat každou fyzickou osobu a podnik, který provádí statutární audit (§ 1 A-QSG, 2018). V Rakouské republice je v zákonech tato profese chápána jako součást účetních profesí a není přesně vymezena

samostatně v rámci jednoho zákona. Auditori jsou charakterizováni jako profese, jejichž hlavní náplní práce je provádění statutárního auditu. Všichni auditori musejí být nestranní, nezávislí a musí dodržovat mlčenlivost ohledně svých klientů (IWP, 2018). Kromě provádění kontroly účetní závěrky mohou poskytovat poradenské služby ohledně účetních, daňových, právních a obchodních záležitostí (§ 3 WTBG, 2018). Základním předpokladem k tomu, aby se uchazeč mohl stát certifikovaným účetním je to, že musí být způsobilý k právním úkonům a bezúhonný. Musí splňovat podmínky na vzdělání a v neposlední řadě musí mít splněny auditorské zkoušky (§ 8 WTBG, 2018).

Příhláška ke zkoušce musí být podávána písemně na Komoru účetních a auditorů KSW a zkouška je skládána vždy v němčině. Prvním požadavkem je vzdělání. Zákon stanovuje, že uchazeč musí mít dokončené vysokoškolské vzdělání v takovém oboru, který poskytuje základní znalosti potřebné pro výkon tohoto povolání. Minimálně musí být splněno 180 kreditů (§ 8, 13 WTBG, 2018). Dalším předpokladem je splnění povinné praxe po dobu nejméně tři roky v auditorské firmě nebo u samostatného auditora a musí se přímo vztahovat k výkonu činností, které dělá auditor. Komora poskytuje přípravné kurzy, které umožní uchazečům přípravu na závěrečné zkoušky. Zkouška probíhá formou písemné části, na kterou následně navazuje část ústní. Zkouška je složena ze čtyř písemných zkoušek z oblastí podnikové správy, účetnictví a finančního výkaznictví, práva a jedné ústní zkoušky (§ 22, 23 WTBG, 2018). Struktura zkoušky auditorů je mírně odlišná od zkoušky daňových poradců. Stejně jako tomu bylo u předchozích států, po úspěšném absolvování zkoušky obdrží uchazeč certifikát a pro zapsání do registru auditorů musí složit slib.

Každý auditor je ze zákona povinen se neustále vzdělávat a to nejméně 120 hodin během tří let (§ 1b, A-QSG, 2018). Každý auditor na konci své práce u daného klienta vydává zprávu ohledně účetní závěrky. Auditor má možnost vydat zprávu bez výhrad, s výhradami, může vydat negativní stanovisko nebo může odmítnout vydání výroku k účetní závěrce (§ 274 UGB, 2018).

Orgánem, který zaštiťuje činnost účetních profesí se nazývá Komora účetních a auditorů KSW. Tato komora zastupuje a prosazuje zájmy všech svých členů a podporuje jejich profesní rozvoj. Dále vede registr auditorů a dohlíží na dodržování veškerých právních předpisů, které se týkají profesí certifikovaných účetních. Vytváří testy pro auditorské

zkoušky a následně se u této Komory zkoušky skládají (§ 152 WTBG, 2018). Nejvyšším orgánem Komory je představenstvo, které se skládá z prezidenta a pěti viceprezidentů. Dalším orgánem je rada, která je složena z 12 členů. Největším orgánem je sněm, který je složen ze 66 členů Komory, kteří jsou voleni na 5 let (KSW, 2018).

Další institucí, ve které jsou sdruženi auditoři v Rakousku se nazývá IWP, ale nejedná se o zákonem stanovenou organizaci. Jejím hlavním cílem je podporovat zájmy svých členů, poskytuje odborné poradenství ohledně záležitostí, které se vztahují k profesi certifikovaných účetních nebo organizují vzdělávací semináře. Na začátku roku 2018 má tato komora kolem 800 členů (IWP, 2018).

Kontrola kvality auditu je velmi důležitá a v Rakousku je vytvořen samostatný zákon, který se touto problematikou zabývá. Dle tohoto zákona musejí auditoři a auditorské firmy zajistit kvalitu svých procesů a mají povinnost spolupracovat při jejich kontrolování. Obecným intervalem externí kontroly kvality u každého auditora nebo auditorské společnosti je 6 let nebo 3 roky (§ 3, 4, 8 A-QSG, 2018). Od začátku roku 2016 působí jako orgán kontroly kvality Úřad pro dohled nad auditem APAB, který zároveň tvoří veřejný dohled jak nad samotnými auditory, tak nad Komorou (APAB, 2018).

Pokud auditor nebo auditorská společnost nejsou ochotni poskytnout potřebné podklady pro tým kontroly kvality, musí zaplatit pokutu ve výši 400 až 5 tisíc EUR (§27 A-QSG, 2018). Pokud dojde k porušení některých pravidel práce auditora, jsou mu udělovány sankce, kterým předchází první písemné napomenutí. Výše sankcí jsou následně udělovány na základě toho, o jaký přestupek se jedná a pohybuje se v rozmezí 500 až 30 tisíc EUR. Může dojít také k dočasnému pozastavení činnosti spolu s udělením pokuty (§ 127 WTBG, 2018).

3 Teorie provádění výzkumu

Jelikož jedním z hlavních cílů diplomové práce je provedení výzkumu pomocí dotazníkového šetření, je potřeba nejprve tuto oblast nastínit z teoretického hlediska. Výzkum se provádí za účelem zjištění různých informací předem vybranou výzkumnou metodou. Výzkum lze rozdělit do dvou základních etap na přípravnou fázi a realizační fázi. Nejprve je potřeba nadefinovat problém a cíle výzkumu, dále je potřeba provést orientační analýzu situace a v neposlední řadě se musí vymyslet plán výzkumného projektu. V realizační etapě již probíhá sběr údajů, jejich zpracování a analýza, interpretace výsledků a závěrečná zpráva (Kozel a kolektiv, 2006).

Na začátku návrhu každého výzkumu je důležité si odpovědět na tři základní otázky a to co? jak? a proč? Odpověď na otázku co? pomůže stanovit předmět výzkumu neboli toho, co je snahou odhalit a zkoumat. Odpověď na otázku jak? umožní vybrat jednotlivé metody, které povedou k získání požadovaných odpovědí. Poslední otázkou je proč? a odpovědí je možné si objasnit, proč je daný výzkum realizován (Eger, Egerová, 2017).

Existuje několik metod, které lze při realizaci výzkumu využít. Může se jednat například o pozorování, dotazování nebo provádění experimentu. Jednou z nejrozšířenějších metod výzkumu je dotazníkové šetření. Je prováděn pomocí dotazníků nebo záznamových archů převážně třemi metodami. První z nich je písemné vyplnění dotazníku daným respondentem, druhým způsobem je osobní kontakt neboli interview a poslední je telefonické dotazování (Foret, Stávková, 2003).

Dotazníky lze udělat buďto jako strukturované s přesně stanoveným pořadím otázek, polostrukturované nebo nestrukturované, které se používají především při interview. Při návrhu dotazníku je potřeba rozmyslet, jaký typ otázek bude nejvhodnější. Tvůrce dotazníku si může vybrat z velkého množství možných forem. Mohou se využít otázky dle variant odpovědí, které se dělí na uzavřené, polouzavřené a otevřené. Poté otázky podle účelu, což jsou otázky nástrojové nebo výsledkové a posledním druhem mohou být otázky dle vztahu k obsahu neboli otázky přímé a nepřímé. Pro zpestření daného dotazníku se může forma otázek a výběru daných odpovědí lišit. Používají se hodnotící škály, které mohou být číselné, slovní nebo grafické nebo obyčejný výběr z několika odpovědí. Vždy záleží na daném druhu dotazníku (Kozel a kolektiv, 2006).

4 Komparace vybraných aspektů z právních předpisů

Všechny analyzované státy jsou členy Evropské unie, a proto jsou jejich zákony upravující činnost auditorů velmi ovlivněny předpisy a standardy, které vydává Rada Evropské unie. Z tohoto faktu vyplývá, že jednotlivé právní předpisy jsou si velmi podobné a nelze v nich nalézt velmi výrazné rozdíly.

Nejdůležitějšími předpisy jsou Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů a Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013, o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků.

Ohledně auditorské profese se jedná o NAŘÍZENÍ EP a RADY EU č. 537/2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu a SMĚRNICE EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY 2014/56/EU ze dne 16. dubna 2014, kterou se mění směrnice 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek.

Komory auditorů nebo organizace sdružující auditory a auditorské společnosti v daných státech jsou zároveň členy organizace IFAC, která vydává mezinárodní standardy pro audit IAS a také mezinárodní standardy pro řízení kvality ISQC. Z těchto informací plyne, že v právních předpisech upravující činnost auditorů, auditorských společností a komor auditorů vybraných zemí, nejsou žádné výrazné rozdíly a podmínky výkonu auditorské profese se tedy velmi podobají. V následujících tabulkách jsou porovnány vybrané aspekty z právních předpisů daných zemí, které se týkají auditorské profese. Podrobnější informace ohledně jednotlivých faktorů lze nalézt u charakteristiky právních předpisů jednotlivých států.

1) Komparace hlavních právních předpisů upravující činnost auditorů a povinnost ověření účetní závěrky auditorem

Tabulka č. 2: Nejdůležitější právní předpisy upravující činnost auditorů a povinnost auditu ve vybraných zemích

| | Česká republika | Slovenská republika | Polská republika | Spolková republika Německo | Rakouská republika |
|--------|---|---|--|--------------------------------|------------------------------|
| Zákony | - Zákon č. 93/2009 Sb. o auditorech - Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví | - Zákon č. 423/2015 Z. z. o štatutárnom audite - Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve | - Dz.U. 2017 poz. 1089, zákon o auditorech - Dz.U. 2016 poz. 1047, zákon o účetnictví | - HGB - WPO - WiPrPrüfV* | - UGB - A-QSG - WTBG** |

zdroj: vlastní zpracování, 2018

* *HGB - Handelsgesetzbuch*

WPO - Wirtschaftsprüferordnung

WiPrPrüfV - Wirtschaftsprüferprüfungsverordnung

** *UGB - Unternehmensgesetzbuch*

A-QSG - Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz

WTBG - Wirtschaftstreuhandberufsgesetz

První nepatrné rozdíly vznikají v zákonech, které vymezují auditorskou profesi, práva a povinnosti auditorů a také povinnost mít ověřenou účetní závěrku auditorem. Česká, Slovenská a Polská republika, jsou si v tomto hledisku podobné, jelikož k tomuto účelu zde slouží převážně dva zákony, kterými jsou zákon o auditorech a zákon o účetnictví. Oficiální znění českých a slovenských zákonů je uvedeno v tabulce č. 2. Znění polských zákonů je Dz.U. 2017 poz. 1089, o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (zákon o auditu) a Dz.U. 2016 poz. 1047, w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o rachunkowości (zákon o účetnictví).

Spolková republika Německo a Rakousko jsou od již zmíněných států mírně odlišné. Jeden ze zákonů, který upravuje auditorskou činnost a povinnost auditu ve vybraných zemích je obchodní zákoník. Oficiální název tohoto zákona v Německu je

Handelsgesetzbuch HGB a v Rakousku Bundesgesetz über besondere zivilrechtliche Vorschriften für Unternehmen (Unternehmensgesetzbuch – UGB).

Dalšími zákony v Německu jsou zákon o auditorech Wirtschaftsprüferordnung WPO a zákon, který se blíže zabývá auditorskými zkouškami a podmínkami vstupu do auditorské profese Wirtschaftsprüferprüfungsverordnung – WiPrPrüfV. V Rakousku jsou zbývajícími zákony Zákon o účetních profesích Wirtschaftstreuhänderberufsgesetz WTGB a zákon o zajišťování kvality auditu Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz A-QSG. Právě v Rakouské republice je možné si povšimnout nepatrných rozdílů v tom, že auditorská profese je vymezena v zákoně o účetních profesích, kde jsou kromě auditorů stanoveny pravidla také pro daňové poradce. Naopak v ostatních státech je tato profese vymezena samostatně. Oproti ostatním zemím je v Rakousku stanoven samostatný zákon, který se zabývá kontrolou kvality auditu. Tuto problematiku mají ostatní státy zahrnutou v rámci právních předpisů vymezující auditorskou profesi.

2) Komparace povinnosti ověření účetní závěrky auditorem

Další rozdíly mezi jednotlivými státy nastávají ve vymezení povinnosti auditu jednotlivých účetních jednotek. Obecně tuto povinnost mají účetní jednotky, které jsou střední a velké. Malé účetní jednotky tuto povinnost většinou nemají. Vymezení na základní skupiny dle velikosti podle třech základních kritérií je ve všech analyzovaných zemích stejné. Tento fakt je dán Směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013, ze které daná kritéria vychází. Komparaci účetních jednotek, které jsou ze zákona povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem v jednotlivých státech, lze vidět v tabulce č. 3.

Tabulka č. 3: Komparace povinnosti ověření účetní závěrky auditorem

| Kritéria | Malá účetní jednotka | | | Střední účetní jednotka | | | Velká účetní jednotka | | |
|----------------------------|--|------------------------|----------------------|--|---------------------------------|----------------------|--|---------------------------------|----------------------|
| | Hodnota aktiv | Obrat za účetní období | Prům. počet zaměstn. | Hodnota aktiv | Obrat za účetní období | Prům. počet zaměstn. | Hodnota aktiv | Obrat za účetní období | Prům. počet zaměstn. |
| Česká republika | <i>Povinnost auditu mají malé úč. jednotky pouze pokud jsou akciové společnosti nebo svěřenecké fondy a překročí jednu z níže uvedených kritérií</i> | | | <i>Povinnost auditu mají všechny střední úč. jednotky (do této kategorie patří úč. j., které nepřekročí dvě z níže uvedených kritérií)</i> | | | <i>Povinnost auditu mají všechny velké úč. jednotky (do této kategorie patří úč. j., které překročí dvě z níže uvedených kritérií)</i> | | |
| | 40 mil. Kč | 80 mil. Kč | 50 | 500 mil. Kč | 1 000 mil. Kč | 250 | 500 mil. Kč | 1 000 mil. Kč | 250 |
| Spolková republika Německo | <i>Malé účetní jednotky nemají ze zákona stanovenou povinnost ověření účetní závěrky auditorem</i> | | | <i>Povinnost auditu mají všechny střední úč. jednotky (do této kategorie patří úč. j., které nepřekročí dvě z níže uvedených kritérií)</i> | | | <i>Povinnost auditu mají všechny velké úč. jednotky (do této kategorie patří úč. j., které překročí dvě z níže uvedených kritérií)</i> | | |
| | - | - | - | 20 mil. EUR/ 506,8 mil. CZK | 40 mil. EUR/ 1013,6 mil. CZK | 250 | 20 mil. EUR/ 506,8 mil. CZK | 40 mil. EUR/ 1013,6 mil. CZK | 250 |
| Rakouská republika | <i>Malé účetní jednotky nemají ze zákona stanovenou povinnost ověření účetní závěrky auditorem</i> | | | <i>Povinnost auditu mají všechny střední úč. jednotky (do této kategorie patří úč. j., které nepřekročí dvě z níže uvedených kritérií)</i> | | | <i>Povinnost auditu mají všechny velké úč. jednotky (do této kategorie patří úč. j., které překročí dvě z níže uvedených kritérií)</i> | | |
| | - | - | - | 20 mil. EUR/ 506,8 mil. CZK | 40 mil. EUR/ 1013,6 mil. CZK | 250 | 20 mil. EUR/ 506,8 mil. CZK | 40 mil. EUR/ 1013,6 mil. CZK | 250 |
| Slovenská republika | Hodnota aktiv | | | Obrat za účetní období | | | Průměrný počet zaměstnanců | | |
| | <i>Povinnost auditu není definována na základě velikosti účetní jednotky, ale povinnost auditu mají obchodní společnosti nebo družstva, které mají své cenné papíry obchodovatelné na regulovaném trhu a dále všechny účetní jednotky, které překročí dvě z níže uvedených kritérií.</i> | | | | | | | | |
| | 1 mil. EUR/25,34 mil. CZK | | | 2 mil. EUR/50,68 mil. CZK | | | 30 | | |
| Polská republika | <i>Povinnost auditu není definována na základě velikosti účetní jednotky, ale povinnost auditu mají banky, pojišťovny, penzijní fondy, akciové společnosti a dále všechny účetní jednotky, které překročí dvě z níže uvedených kritérií.</i> | | | | | | | | |
| | 2,5 mil. EUR/63,35 mil. CZK | | | 5 mil. EUR/126,7 mil. CZK | | | 50 | | |

zdroj: vlastní zpracování dle jednotlivých zákonů, 2018

V jednotlivých zemích mají přesně vymezené podmínky, kdy musí být účetní jednotka auditovaná. V *České republice* má tuto povinnost obecně každá střední a velká účetní jednotka nebo akciové společnosti a svěřenecké fondy, které jsou malými účetními jednotkami a za dvě po sobě následující období překročili jednu z těchto hodnot - aktiva 40 mil. Kč, roční obrat 80 mil. Kč, průměrný počet zaměstnanců 50. Střední účetní jednotky nesmějí překročit dvě po sobě následující období dvě ze tří charakteristik uvedených v tabulce č. 3. Velké účetní jednotky jsou ty, které překročí dvě z níže uvedených charakteristik.

Ve *Spolkové republice Německo* a *Rakouské republice* je stanovena povinnost ověření účetní závěrky auditorem obecně na všechny společnosti, které se řadí dle velikosti do středních a velkých účetních jednotek. Malé účetní jednotky tuto povinnost nemají. Jednotlivé hodnoty jsou stanoveny opět na základě aktiv, obratu a průměrného počtu zaměstnanců, přičemž u těchto dvou států je výše těchto hodnot totožná. Střední účetní jednotky nesmějí překročit dvě ze tří kritérií, naopak velké účetní jednotky překročí dvě po sobě jdoucí období dvě ze stanovených hodnot uvedených v tabulce č. 3.

V následujících dvou státech se povinnost ověření účetní závěrky neodráží od velikosti účetní jednotky, ale přímo od dosažení daných kritérií. Ve *Slovenské* a *Polské republice* jsou podmínky stanoveny tak, že povinnost ověření účetní závěrky auditorem mají všechny společnosti, které dosáhly dvou ze tří uvedených hodnot aktiv, obratu a průměrného počtu zaměstnanců. Hodnoty byly přepočteny aktuálními kurzy vyhlášenými Českou národní bankou k 16. 2. 2018, které jsou na úrovni 25,34 CZK/EUR. V porovnání s Českou republikou jsou hodnoty daných ukazatelů po přepočtu na CZK nižší jak ve Slovenské republice, tak v Polské republice. Ve Slovenské republice mají dále povinnost auditu obchodní společnosti nebo družstva, která mají své cenné papíry obchodovatelné na regulovaném trhu. V Polské republice jsou dalšími účetními jednotkami hlavně banky, pojišťovny, penzijní fondy nebo akciové společnosti.

Po porovnání daných podmínek v jednotlivých zemích lze vidět, že po přepočtu na CZK mají nejvyšší hodnoty ukazatelé ve Spolkové republice Německo a Rakouské republice. Naopak nejnižší hodnotu kritérií vykazují ve Slovenské republice.

3) Komparace podmínek získání auditorského oprávnění

U všech analyzovaných států jsou podmínky získání auditorského oprávnění nastaveny velmi podobně. Uchazeč nesmí být trestně stíhán, musí být svéprávný, potřebuje dostatečné vzdělání a v neposlední řadě musí složit auditorské zkoušky. Právě v posledních dvou podmínkách se nacházejí určité rozdíly mezi jednotlivými zeměmi.

Komparaci informací ohledně požadovaného vzdělání, počtu let praxe nebo ostatních požadavků lze vidět v tabulce č. 4.

Tabulka č. 4: Komparace požadavků na získání auditorského oprávnění

| | Česká republika | Slovenská republika | Polská republika | Spolková republika Německo | Rakouská republika |
|--|--|---|--|---|---|
| Požadované vzdělání | Bakalářský nebo magisterský titul. Požadovaný obor není uveden | Magisterský titul. Požadovaný obor není uveden | Ukončené vysokoškolské vzdělání. Požadovaný obor není uveden | Ukončené vysokoškolské vzdělání. Požadovaný obor není uveden | Ukončené vysokoškolské vzdělání - min. 180 kreditů |
| Počet let praxe jako asistent auditora | 3 roky a to minimálně 35 h/týden | 3 roky, minimálně 2100 h. pod vedením školitele | 3 roky/ 2 roky + 1 rok v oboru účetnictví | 3 roky/4 roky pokud studium na VŠ bylo kratší než 8 semestrů/15 let v oboru účetnictví nebo daní pokud uchazeč nemá vystudovanou VŠ | 3 roky |
| Ostatní požadavky pro získání aud. oprávnění | - | 5 let praxe v oboru účetnictví | - | - | Vzdělání v oboru, který poskytuje základní znalosti pro výkon profese |

zdroj: vlastní zpracování dle jednotlivých právních předpisů, 2018

V *České republice* není zákonem přesně stanoveno, zda musí mít uchazeč ukončené magisterské studium a závěrečná zkouška probíhá pouze v písemné formě. Ve *Slovenské republice* jsou podmínky mírně odlišné. Uchazeč musí mít ukončené magisterské vzdělání a praxi může vykonávat pouze pod vedením tak zvaného školitele,

který je pod tímto titulem zapsán na Komoře auditorů a základní podmínkou k výkonu školitele je požadovaná praxe po dobu 5 let jako statutární auditor.

V *Polské republice* není přesně stanoveno, jaká úroveň vysokoškolského vzdělání musí být dokončena, ani není specifikován obor studia. V případě složení praxe mají uchazeči dvě možnosti. Buď 3 roky jako asistent auditora nebo pouze 2 roky jako asistent auditora, ale k tomu musí mít uchazeč praxi v oboru účetnictví po dobu minimálně 1 roku.

Spolková republika Německo nabízí více možností praxe, na základě které se uchazeč může stát statutárním auditorem. Základní doba praxe jsou 3 roky, avšak pokud uchazeč dokáže řádně ukončit vysokoškolské vzdělání po dobu kratší než 8 semestrů, musí být doba praxe prodloužena na 4 roky. Šanci stát se statutárním auditorem má také člověk bez vysokoškolského titulu. Požadovaná praxe se v tomto případě ale výrazně prodlouží a to na 15 let v oboru účetnictví nebo daní.

V *Rakouské republice* musí mít uchazeč splněno minimálně 180 kreditů na vysoké škole, což odpovídá českému bakalářskému titulu. Kromě toho mají v zákoně poznamenáno, že obor studia by měl být takový, který poskytuje základní znalosti pro výkon činnosti účetních profesí.

Podoba auditorské zkoušky je také mírně odlišná, zejména formou zkoušky a počtem testů, které musí uchazeč splnit.

Tabulka č. 5: Komparace podob auditorské zkoušky

| | Česká republika | Slovenská republika | Polská republika | Spolková republika Německo | Rakouská republika |
|--------------------------|-------------------------|------------------------------|----------------------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|
| Forma auditorské zkoušky | písemná v českém jazyce | písemná ve slovenském jazyce | písemná a ústní v polském jazyce | písemná a ústní v německém jazyce | písemná a ústní v německém jazyce |
| Počet testů | 12 | 8 | 10 | 7 | 4 |

zdroj: vlastní dle jednotlivých právních předpisů, 2018

Forma zkoušky a počet testů se u jednotlivých států liší, ale obecně jsou v rámci jednotlivých zkouškových okruhů testovány stejné znalostní oblasti u všech států.

Základem je znalost účetnictví, auditorských postupů, práva a podnikových financí a procesů. V rámci základních okruhů jsou testovány také znalosti matematiky nebo statistiky. Ve Spolkové republice Německo je oproti ostatním státům v ústní části zkoušky kromě zkouškových okruhů také zahrnuta prezentace každého uchazeče.

4) Komparace podmínek zápisu do rejstříku auditorů

Podmínky zápisů do rejstříku auditorů jsou ve všech popisovaných zemích stejné. Jak již bylo zmíněno výše, základní podmínkou je, že každý uchazeč o zápis do rejstříku auditorů nesmí být trestně stíhán a musí být svéprávný. Následně je potřeba, aby splnil veškeré podmínky k získání auditorského oprávnění, které je potvrzeno získáním certifikátu. Posledním krokem je složení slibu auditora. Poté je uchazeč zapsán do rejstříku auditorů pod daným evidenčním číslem, přičemž tyto rejstříky jsou zpravovány jednotlivými komorami auditorů nebo v případě Slovenské republiky Úřadem pro dohled nad výkonem auditu.

5) Komparace podmínek neustálého vzdělávání

Ve všech analyzovaných státech má každý auditor zákonnou povinnost se neustále vzdělávat, ale v jednotlivých státech je tato podmínka ukotvena rozdílně a vyskytují se zde rozdíly v délce vzdělávání za dané časové období.

Tabulka č. 6: Komparace podmínek neustálého vzdělávání auditorů

| | Česká republika | Slovenská republika | Polská republika | Spolková republika Německo | Rakouská republika |
|---------------------------------|----------------------------|---|--|---|----------------------------|
| povinnost neustálého vzdělávání | ano - maximálně 60 h/1 rok | ano - nejméně 120 h/3 roky a minimálně 20 h/1 rok | ano - ale není uveden požadovaný počet hodin | ano - vzdělávání nesmí překročit 20 h/1 rok | ano - nejméně 120 h/3 roky |

zdroj: vlastní zpracování dle jednotlivých zákonů, 2018

6) Komparace orgánů řídící auditorskou činností a zastupující zájmy auditorů

V každé analyzované zemi existuje zákonem stanovená instituce, která řídí činnost auditorů, sdružuje všechny auditory a auditorské společnosti pomocí vedení rejstříku auditorů, zastupuje jejich zájmy, uskutečňuje auditorské zkoušky a vydává certifikáty po splnění auditorských zkoušek. V neposlední řadě dohlíží na činnost auditorů.

Ve všech zemích kromě Slovenské republiky je takovouto základní institucí komora auditorů. Ve *Slovenské republice* jsou tyto úkoly rozděleny mezi komoru auditorů a úřadem pro dohled nad výkonem auditu UDVA, který organizuje auditorské zkoušky, po úspěšném absolvování zkoušek vydává licence a vede rejstřík auditorů.

Ve Spolkové republice Německo a v Rakouské republice navíc existuje institut auditorů, jehož existence není dána zákonem, je dobrovolný a tyto organizace také sdružují auditory a zastupují jejich zájmy. Přehled daných institucí lze vidět v tabulce č. 7. Nejdůležitější prvky organizačních struktur daných institucí jsou vyjmenovány a popsány u charakteristik právních předpisů daných zemí.

Tabulka č. 7: Komparace orgánů řídící auditorskou činnost a zastupující auditory

| | Česká republika | Slovenská republika | Polská republika | Spolková republika Německo | Rakouská republika |
|-----------------|----------------------------------|---|--|---|--|
| název instituce | Komora auditorů ČR - KAČR | Slovenská komora auditorů - SKAU Úřad pro dohled nad výkonem auditu - UDVA | Polská komora statutárních auditorů - PIBR* | Komora auditorů- WPK Institut auditorů - IDW** | Komora účetních a auditorů - KSW Institut auditorů - IWP*** |

zdroj: vlastní zpracování, 2018

* *PIBR - Polska Izba Biegłych Rewidentów*

** *WPK - Wirtschaftsprüferkammer*

IDW - Institut der Wirtschaftsprüfer

*** *KSW - Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer*

IWP - Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer

7) Komparace orgánů vytvářející dohled nad auditory a komorami auditorů

Jednotlivé komory auditorů dohlížejí na činnost svých členů a dodržování zákonem stanovených podmínek, ale je potřeba, aby také komory byly někým kontrolovány. Proto je v každé charakterizované zemi ze zákona zřízen veřejný dohled nad auditem. Členy těchto institucí jsou kvalifikované osoby, které jsou nezávislé a nejsou členy jednotlivých komor. V tabulce č. 8 jsou uvedeny názvy organizací, které vytvářejí veřejný dohled nad auditem v jednotlivých státech.

Tabulka č. 8: Komparace orgánů vytvářející dohled nad auditem a komorami auditorů

| | Česká republika | Slovenská republika | Polská republika | Spolková republika Německo | Rakouská republika |
|-----------------|---|--|---|--|--|
| název instituce | Rada pro veřejný dohled nad auditem - RVDA | Úřad pro dohled nad výkonem auditorů - UDVA | Komise pro dohled nad auditem - KNA* | Orgán pro dohled nad auditory - AOB** | Úřad pro dohled nad auditem - APAB*** |

zdroj: vlastní zpracování, 2018

* *KNA - Komisja Nadzoru Audytowego*

** *AOB - Auditor oversight body*

*** *APAB - Abschlussprüferaufsichtsbehörde Österreichs*

8) Komparace kontroly kvality

Jelikož jsou všechny analyzované země součástí organizace IFAC, která vydává mezinárodní standardy pro řízení kvality, jsou všichni auditoři a auditorské společnosti kontrolovány, zda dodržují veškerá pravidla, která jsou těmito standardy stanovena. Kontrolu provádí kontroloři, kteří jsou členy buďto komory auditorů nebo organizací zajišťující veřejný dohled nad auditem. Obecně jsou všechny auditorské společnosti a auditoři povinni se podrobit kontrole kvality každých 6 let v případě auditora, který neověřoval účetní závěrku společnosti veřejného zájmu a v případě auditu společnosti veřejného zájmu každé 3 roky.

9) Komparace výroků auditora

Na konci práce každého auditora je vydání zprávy ohledně účetní závěrky dané společnosti. Ve všech analyzovaných zemích má auditor naprosto stejné možnosti. Buď vydá zprávu bez výhrad, druhou možností je vydání zprávy s výhradami, které v této zprávě musí popsat, nebo vydá zprávu s negativním výrokiem. Poslední možností je odmítnutí vydání zprávy z důvodu nedostatečných podkladů nebo pokud byl ve své činnosti nějakým způsobem omezen.

10) Komparace sankcí za porušení auditorských povinností

Každý auditor, auditorská společnost ale i komora auditorů musí dodržovat zákonem stanovená pravidla. Pokud se zjistí, že byla některá pravidla porušena, následuje

potrestání. Výše sankcí je individuální dle charakteru daného přestupku, ale zpravidla je u všech zemích postup stejný. Nejprve se danému auditorovi pošle upozornění a pokud nedojde k nápravě, následuje trest. Ten může být obecně ve třech formách. Buďto auditor obdrží pokutu, může mu být na určitou dobu zakázáno provádění auditorské profese nebo může být vyloučen z rejstříku auditorů. Možná je také kombinace trestů. Maximální výše udělovaných sankcí v daných zemích je znázorněna v tabulce č. 9.

Tabulka č. 9: Výše udělovaných sankcí v daných zemích

| | Česká republika | Slovenská republika | Polská republika | Spolková republika Německo | Rakouská republika |
|-------------|---|---|---|--|--|
| Výše sankcí | max. 1 mil. Kč pro auditory max. 10 mil. Kč pro auditorské společnosti | max. 30 tisíc EUR/760,2 tisíc CZK pro auditory max. 1 mil. EUR/25,34 mil. CZK pro auditorské společnosti | maximálně 250 tisíc PLN/1522,75 tisíc CZK | maximálně 500 tisíc EUR/12 670 tisíc CZK | 500 - 30 tisíc EUR/12,67 tisíc - 760,2 tisíc CZK |

zdroj: vlastní zpracování dle jednotlivých zákonů, 2018

Dané hodnoty byly na CZK přepočteny opět kurzy vyhlášenými Českou národní bankou k 16.2.2018. Kurz PLN byl k tomuto datu 6,091 PLN/CZK. Po přepočtení na CZK lze z tabulky vidět, že nejvyšší sankce, které mohou být udělovány, mají ve Spolkové republice Německo, kde nejvyšší sankce může dosahovat po přepočtu až 12 mil. Kč.

11) Komparace členství v mezinárodních organizacích a jiné aspekty

Některé aspekty jsou pro všechny auditory a orgány související s auditorskou profesí ve všech výše charakterizovaných zemích stejné. Jelikož jsou všechny vybrané státy členy Evropské unie, jsou jednotlivé zákony o činnosti auditorů ovlivněny nařízením a směrnicemi, které vydává Rada Evropské unie. Daná nařízení jsou uvedena již na začátku této kapitoly, ale zde budou uvedeny v plném znění.

Konkrétním nařízením je Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 ze dne 19. července 2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů (Komora auditorů České republiky, 2018). Dalším důležitým předpisem, na základě kterého jsou například účetní jednotky stejně rozděleny na malé, střední a velké dle tří základních

kritérií - bilanční sumy, čistého obratu a průměrného počtu zaměstnanců, je Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013, o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660 EHS a 83/349/EHS (Komora auditorů České republiky, 2018a).

Ohledně provádění auditu mají jednotlivé státy ve svých právních předpisech také zakomponovány jednotlivá nařízení a směrnice vydané orgány Evropské unie. Jedná se o NAŘÍZENÍ EP a RADY EU č. 537/2014 o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu a o zrušení rozhodnutí Komise 2005/909/EHS a SMĚRNICE EVROPSKÉHO PARLAMENTU A RADY 2014/56/EU ze dne 16. dubna 2014, kterou se mění směrnice 2006/43/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek (Komora auditorů České republiky, 2018b)

Stejně tak jsou všechny státy prostřednictvím Komor auditorů nebo ostatních institucí členy Mezinárodní federace účetních IFAC, která zaštiťuje vydávání mezinárodních standardů pro audit IAS a také mezinárodní standardy pro řízení kvality ISQC, které vytváří rada IAASB (IFAC, 2018a). Česká, Slovenská a Polská republika je členem této organizace prostřednictvím komory auditorů. Spolková republika Německo je součástí této federace díky Komoře auditorů WPK a také prostřednictvím Institutu auditorů IDW. V Rakouské republice jsou členy Komora účetních a auditorů KSW a také organizace IWP (IFAC, 2018b). Všechny tyto instituce byly zmíněny u charakteristiky právních předpisů daných zemí.

Další organizací, jejíž členové jsou jednotlivé komory auditorů nebo instituce sdružující auditory v jednotlivých státech je AE neboli Accountancy Europe. Česká, Polská a Rakouská republika je členem této organizace prostřednictvím komor auditorů. Ze Spolkové republiky Německo je členem organizace IDW a Rakouská republika je členem pomoci Komory účetních a auditorů KSW a organizace IWP (AE, 2018).

Jak již bylo zmíněno v popisu právních předpisů jednotlivých států, aby se mohl stát uchazeč auditorem, musí složit auditorské zkoušky v dané zemi. Každý auditor má ale také možnost splnit mezinárodně uznávané zkoušky ACA a ACCA, které umožní každému úspěšnému absolventovi získat práci v auditu a jiných profesích týkajících se

financí v zahraničí dle podmínek, které jsou stanoveny v zákonech dané země (ICAEW, 2018).

V neposlední řadě je třeba zmínit, že auditoři se ve všech charakterizovaných státech mohou setkat s účetními závěrkami, které jsou sestaveny dle mezinárodních účetních standardů IFRS, jelikož některé společnosti mají tuto povinnost stavenou zákonem. Je proto potřeba, aby každý auditor měl znalost nejen národních účetních standardů, ale také těch mezinárodních.

Ve všech analyzovaných státech působí firmy z tak zvané velké čtyřky. Do této skupiny se řadí společnosti Deloitte, KPMG, Ernst & Young (EY) a PricewaterhouseCoopers (PwC). Jedná se o největší firmy, které působí nejen v oblasti auditu jak externího, tak interního, ale zabývají se komplexními poradenskými službami přes daně až po informační technologie a mezi sebou se střídají ve vedení na trhu.

5 Analýza míry překrytí externího auditu s controllíngem a vnitřním kontrolním systémem

Tato část diplomové práce pojednává o výzkumu, který zjišťuje míru překrytí externího auditu s controllíngem a vnitřním kontrolním systémem v podnicích různé velikosti na území České republiky. Tímto výzkumem je přiblíženo rozdílné nastavení fungování jednotlivých společností a míra dostatečné kontroly průběhu zejména finančních procesů.

5.1 Metodika prováděného výzkumu

Základním předmětem, který je ve výzkumu v rámci této diplomové práce realizován, je zjištění míry překrytí externího auditu s controllíngem a vnitřním kontrolním systémem podniků různých velikostí. Cílem je zjistit, zda některé zejména finanční procesy, které v podnicích běží, jsou kontrolovány jednak externími auditory, tak interním auditem a controllíngem. To znamená, zda firma má nastavenou vnitřní kontrolu provádění těchto procesů a také zda tato oblast podléhá controllíngovým činnostem, na základě kterých se poté může snáze plánovat tato oblast do budoucna.

Výzkum bude záměrně prováděn v podnicích různých velikostí, protože je předpoklad, že právě mezi velkými a malými účetními jednotkami budou vznikat určité rozdíly, například už jen v tom, že malé podniky nemají své controllíngové oddělení, a tudíž tyto činnosti nemusí být prováděny tak do hloubky, jako tomu může být ve velkých účetních jednotkách.

Metoda, pomocí které budou odpovědi získávány, je dotazníkové šetření. Dotazníkové šetření bude provedeno dvěma způsoby na základě ochoty a časových možností respondentů. První ze způsobů získání odpovědí je zaslání dotazníku na konkrétní osobu v dané firmě, která tento dotazník vyplní v elektronické podobě. Druhým způsobem bude osobní setkání autorky diplomové práce s příslušnou osobou z dané firmy, se kterou budou otázky dotazníku vyplněny na základě rozhovoru. Tento druhý způsob lze také nazvat jako polostrukturované interview, kdy otázky nejsou pouze

uzavřené, ale i polouzavřené. Výhodou této metody je získání dodatečných informací, které by respondent při samostatném vyplňování dotazníku nemusel zmínit.

Samotný dotazník je polostrukturovaný. Jsou zde obsaženy jak uzavřené, tak otevřené otázky, ke kterým by měl respondent dopsat odpověď. Všechny uvedené otázky jsou ty, které zjišťují fakta o daném podniku. Tato struktura dotazníků podporuje získání jak kvalitativních dat, pomocí otevřených otázek, tak kvantitativních dat, zejména pomocí otázek uzavřených.

Daným výzkumem chce autorka práce získat informace o kontrole jednotlivých procesů, které probíhají v účetních jednotkách různých velikostí a také proč jednotlivé procesy podléhají dvojí kontrole.

5.2 Realizace výzkumu

Dotazníkové šetření bylo prováděno v průběhu jednoho měsíce v podnicích různé velikosti. Osloveno bylo celkem 29 společností, které mají svou účetní závěrku ověřenou externím auditorem. Jednalo se o společnosti různých velikostí i předmětu podnikání. Nakonec bylo v průběhu výzkumu získáno 20 odpovědí od vybraných respondentů, což znamená, že návratnost dotazníku byla 69 %. Tato data byla posléze zpracována a zanalyzována. Všechny navrácené dotazníky, byly zcela vyplněné a bez zjevných chyb, tudíž mohly být všechny zahrnuty do konečného vyhodnocení výzkumu.

Jak již bylo zmíněno výše, odpovědi na dotazník byly získávány dvěma způsoby, a to zejména dle preferencí jednotlivých respondentů. Tímto byla podpořena maximální možná návratnost vyplněného dotazníku. Prvním z nich bylo zaslání elektronického dotazníku na požadovanou osobu nebo druhým způsobem bylo osobní setkání s pracovníkem společnosti a na základě polostrukturovaného interview byly získány odpovědi na otázky, které jsou součástí dotazníku. V rámci tohoto rozhovoru se autorka diplomové práce dozvěděla další dodatečné informace o celkovém fungování vybraných společností.

5.3 Vyhodnocení výzkumu

Samotný dotazník je rozdělen do tří základních sekcí. První z nich zjišťuje informace ohledně zavedení controllingových činností do procesů v jednotlivých firmách a podrobnější zjišťování v rámci jakého útvaru jsou dané aktivity vykonávány. Druhou oblastí, kterou se dotazník zabývá, je interní audit a jeho existence v daných společnostech.

Poslední oblast se týká samotného překrývání kontrol na jednotlivých činnostech nebo procesech, které jsou v podnicích vykonávány. Jsou zjišťovány oblasti, kterých se to týká, z jakého důvodu je kontrola takto nastavena nebo zda firmy plánují do budoucna určité změny v oblasti controllingu, interního auditu a externího auditu.

Níže jsou již uvedeny jednotlivé otázky a jejich vyhodnocení. Samotný dotazník lze vidět v příloze A této diplomové práce. Vždy si každá společnost mohla rozhodnout, zda si přeje nebo naopak nepřeje uvádět v diplomové práci název společnosti. Je potřeba konstatovat, že část respondentů si přála, aby odpovědi na dotazník zůstaly anonymní a název společnosti nebyl uváděn. V tabulkách níže je uveden název některých podniků, jejichž zástupci odpověděli na daný dotazník. Dále jsou v tabulce č. 13 uvedeny alespoň hlavní oblasti podnikání, do kterých spadají ostatní společnosti, jejichž odpovědi jsou zahrnuty do vyhodnocení výzkumu.

Tabulka č. 10: Název společnosti jejichž odpovědi jsou zahrnuty ve výzkumu

| Název společnosti |
|--|
| Shape Corp. |
| PRIMA, a.s. |
| Teplárna Strakonice a.s. |
| Znakon, a.s. |
| Jihospol, Jihočeská obchodní a stavební společnost, a.s. |
| Moira cz, a.s. |
| Eurosoftware s.r.o. |
| ČZ a.s. |
| EM Polar k.s. |

zdroj: vlastní zpracování, 2018

Tabulka č. 11: Oblast podnikání ostatních společností zahrnutých ve výzkumu

| Oblast podnikání |
|--|
| Poskytování sítí pro přenos elektronických komunikací nebo rozhlasového a televizního vysílání |
| Poradenství a poskytování služeb v oblasti IT |
| Projektová činnost a provádění staveb |
| Consulting, controlling, právo, audit |
| Textilní výroba |
| Výroba součástek pro automobilový průmysl |
| Strojírenství |
| Gumárenský průmysl |

zdroj: vlastní zpracování, 2018

Otázka č. 1: Do jaké velikostní kategorie se řadí váš podnik?

První otázka dotazníku se týkala zařazení účetní jednotky do velikostní kategorie dle zákona o účetnictví. Snahou bylo oslovit firmy tak, aby v každé kategorii bylo přibližně stejné množství respondentů.

Obrázek č. 1: Do jaké velikostní kategorie se řadí váš podnik?



zdroj: vlastní zpracování, 2018

Nakonec největší procento získaných odpovědí bylo od společností, které se řadí do skupiny středních a malých účetních jednotek. V obou případech bylo získáno po sedmi vyplněných dotaznících. Od podniků, které se řadí do velkých účetních jednotek bylo

získáno odpovědí šest. Požadavek na rovnoměrné rozložení dle velikostí byl tedy splněn.

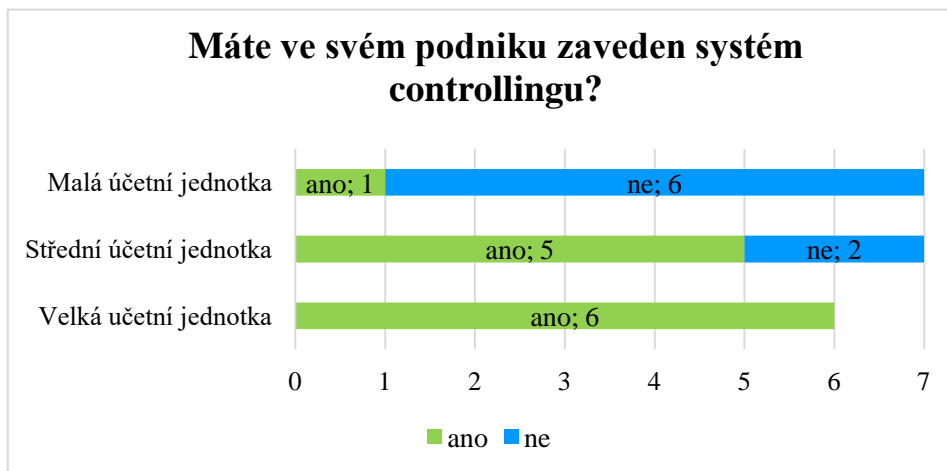
Otázka č. 2: Máte ve svém podniku zaveden systém controllingu?

U této otázky se dotazník dostává do své pomyslné první části, která se týká získání informací ohledně zavedení controllingu v jednotlivých společnostech. Firem, které ve větší nebo menší míře využívají controllingové aktivity, je celkem dvanáct.

Na grafu, který je uveden níže lze vidět, že všechny podniky, které spadají do kategorie velkých účetních jednotek, mají zaveden systém controllingu. Naopak malé účetní jednotky v naprosté většině odpověděly, že systém controllingu ani žádné controllingové aktivity a výpočty neprovádějí. Střední účetní jednotky ve větší míře používají při své činnosti určité controllingové výpočty. Pouze dvě firmy z této kategorie odpověděly, že controllingové aktivity nevyužívají.

Pokud respondent odpověděl na tuto otázku odpovědí "ne", byl nasměrován na další sekci otázek, které se týkají interního auditu. Pokud respondent odpověděl "ano", pokračoval následujícími otázkami, které se týkají bližšího porozumění controllingových aktivit v daných firmách.

Obrázek č. 2: Máte ve svém podniku zaveden systém controllingu?



zdroj: vlastní zpracování, 2018

Otázka č. 2.1: Pokud ano, v jaké oblasti nebo procesech váš podnik controlling využívá?

Na tuto otázku odpovídali pouze respondenti, kteří v předešlé otázce uvedli, že ve svém podniku mají zaveden systém controllingu a jednalo se o otázku s otevřenou odpovědí. Celkem bylo tedy obdrženo dvanáct odpovědí. Tato otázka slouží ke zjištění, v jakých oblastech a k čemu jsou controllingové výpočty a aktivity využívány. U této otázky byly v závorce uvedeny možné příklady, kde se controlling může využívat, aby daní respondenti věděli, co se pod pojmem controlling může skrývat.

Získané odpovědi se často lišily, jak u středních, tak u velkých účetních jednotek. Je to dáno zejména tím, že každý podnik se zabývá jinou činností a dle nejlepšího uvážení zavádí controlling do oblastí, které jsou nejvíce důležité. V případě odpovědí na tuto otázku nelze najít určité přímé rozdíly mezi podniky řadícími se do odlišných velikostních skupin.

Nejčastější odpovědí na tuto otázku byl uváděn nákladový controlling. V tomto případě se jedná o plány položek nákladů a výnosů, u kterých čtyři dotazované firmy (tři velké a jedna střední účetní jednotka) dodaly, že tyto plány jsou schvalovány a také kontrolovány každý měsíc, z důvodu důležitosti těchto položek v dané společnosti.

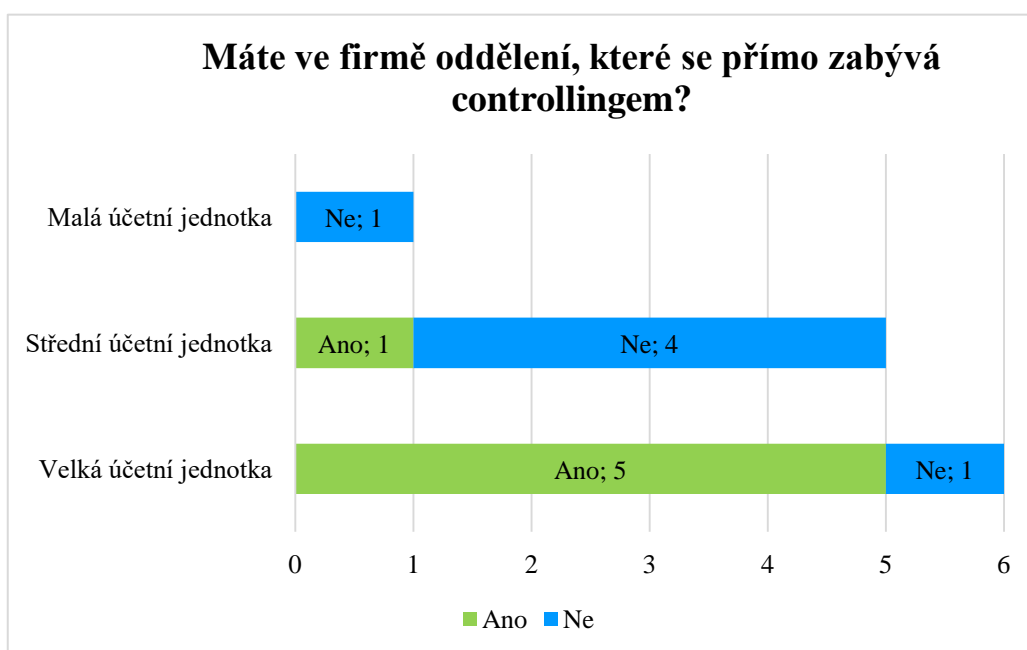
Dále byl velmi často uváděn finanční controlling, u kterého se jednalo o plány nejdůležitějších položek rozvahy. Dalšími oblastmi, které byly zmiňovány jsou controlling a plány mezd a investičních výdajů. U výrobních podniků se vyskytla odpověď operativní controlling výroby, na základě kterého firmy dělají operativní plány svých výrobních procesů.

Poslední odlišnou odpovědí byl commercial controlling, do kterého daná firma řadí finanční controlling a projektový controlling - jedná se o společnost, jejíž hlavním produktem jsou jednotlivé projekty, na základě kterých jsou zaváděny jednotlivé IT služby zákazníkům, tudíž je pro ní tato oblast jednou z nejdůležitějších. V případě jediné malé účetní jednotky, která uvedla, že používá určitý systém controllingu, se nejedná o oblast financí, ale o již zmíněný operativní controlling výroby - její hlavní činností je vývoj vláken, výroba a následný prodej oblečení. Tudíž je vidět, že oblast výroby je klíčová činnost dané společnosti.

Otázka č. 2.2: Máte ve firmě zavedeno oddělení, které se přímo zabývá controllingem?

Poslední otázkou, která se zaměřila na controlling v podnicích byla ta, která zjišťovala, zda firmy mají samostatné controllingové oddělení anebo jsou tyto činnosti prováděny v rámci jiného oddělení ve společnosti. Z dvanácti firem, které využívají controllingové aktivity pouze šest z nich uvedlo, že má samostatné controllingové oddělení. Největší procento je dle předpokladu zastoupeno u velkých účetních jednotek. Podrobné zastoupení v jednotlivých velikostních kategoriích lze vidět na obrázku č. 3.

Obrázek č. 3: Máte ve firmě zavedeno oddělení, které se přímo zabývá controllingem?



zdroj: vlastní zpracování, 2018

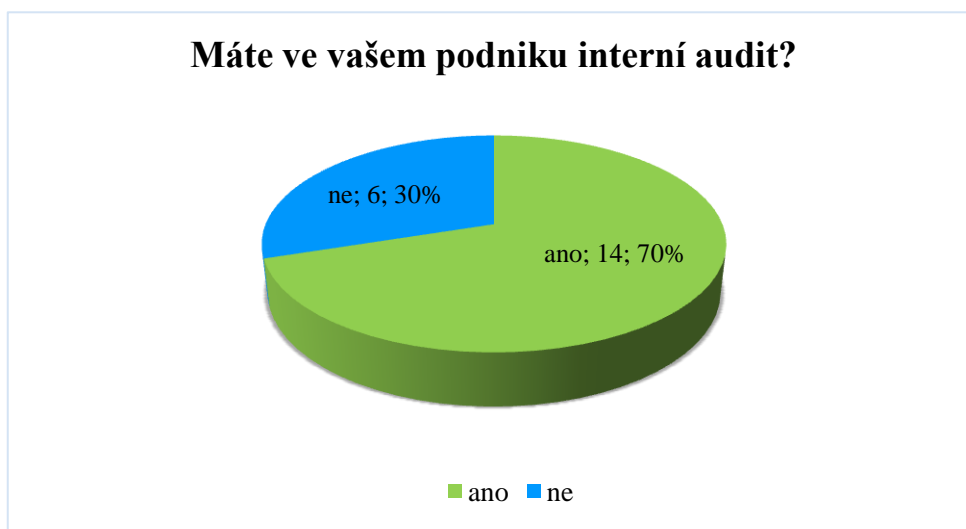
Součástí této otázky bylo doplňující zjištění, v rámci jakého oddělení jsou tyto aktivity prováděny, pokud ve firmě není zavedeno controllingové oddělení. Celkem tři odpovědi byly takové, že se těmito aktivitami zabývá finanční oddělení dané společnosti. Další odpovědi byl ředitel pro obchod a finance a obchodní oddělení, oddělení kvality a jedna z odpovědí byla ta, že tyto činnosti jsou prováděny externím poradcem. Služeb externího poradce využívá právě jedna jediná malá účetní jednotka, která provádí controllingové aktivity.

Otázka č. 3: Probíhá ve vašem podniku interní audit?

Touto otázkou se respondenti dostali do druhé sekce dotazníku, která se zaměřuje na interní audit procesů v podniku. První otázka zjišťovala pouze informace o tom, zda nějaký interní audit ve firmách probíhá nebo nikoliv. Čtrnáct respondentů, což znamená 70 % dotázaných, odpovědělo na tuto otázku kladně. Pouze šest respondentů uvedlo, že interní audit v jejich firmě neprobíhá. Všech těchto šest firem spadá dle velikosti do kategorie malých účetních jednotek.

Pokud na tuto otázku byla odpověď "ne" dotazovaný se mohl v otázkách přesunout na další sekci otázek. Pokud odpověděl "ano" mohl pokračovat hned následujícími otázkami, které se zabývají dodatečnými informacemi týkající se interního auditu.

Obrázek č. 4: Probíhá ve vašem podniku interní audit?



zdroj: vlastní zpracování, 2018

Otázka č. 3.1: Pokud ano, v jakých oblastech a procesech je využíván?

V případě této otázky měli respondenti k dispozici možnost otevřené odpovědi, a tudíž mohli vypsát vše, co v jejich podniku podléhá internímu auditu. Stejně jako v případě controllingu byly v dotazníku uvedeny příklady interního auditu, aby respondenti věděli, čeho všeho se interní audit může týkat.

Jak již bylo zmíněno ve vyhodnocení předešlé otázky, interní audit se týká ze všech dotazovaných podniků pouze středních a velkých účetních jednotek. Je potřeba říci, že

pokud se jedná o velké účetní jednotky, jsou ve třech případech dělány interní kontroly zejména z důvodů nařízení mateřské společnosti, která tyto kontroly také sama provádí.

Jedna z odpovědí, která se nejčastěji vyskytovala je finanční audit nebo vnitřní účetní kontrola. Jedná se zejména o kontrolu správného účtování jednotlivých položek a odsouhlasení pohledávek a závazků nejčastěji s mateřskou společností. Dále v podnicích probíhá kontrola správných postupů, které musí být provedeny v případě odsouhlasení a zaúčtování položek kompetentní osobou nebo schvalování uzavírání určitých smluv.

Další oblastí interního auditu, která byla často uváděna, ale už se netýká finanční oblasti je zejména audit jakosti podle předpisů ISO 9001 a kvality produktů a výrobků, které dané podniky vyrábějí, dále kvality systémů a procesů. Tento interní audit je prováděn převážně u výrobních podniků. Jedna účetní jednotka uvedla další podrobnější informace ohledně všech oblastí, kterými se interní audit zabývá. Jedná se o audit v rámci integrovaného systému řízení ISŘ, kde se jedná o interní audity prodejů, komunikace, bilancování, nakládání s chemickými látkami, rozvod a předávání sekundární tepelné energie, výroby stáčeného vzduchu a dozorové audity. Tato firma se zabývá produkcí tepelné energie pro velké množství obyvatel, tudíž jsou interní audity ve výrobě a výrobních procesech velmi důležité. Velké množství firem uvedlo, že probíhá také interní audit ohledně životního prostředí v rámci ISO 14001 a také bezpečnosti a ochrana zdraví při práci v rámci ISO 18001.

Otázka č. 3.2: Jak často jsou zavedeny kontroly interního auditu?

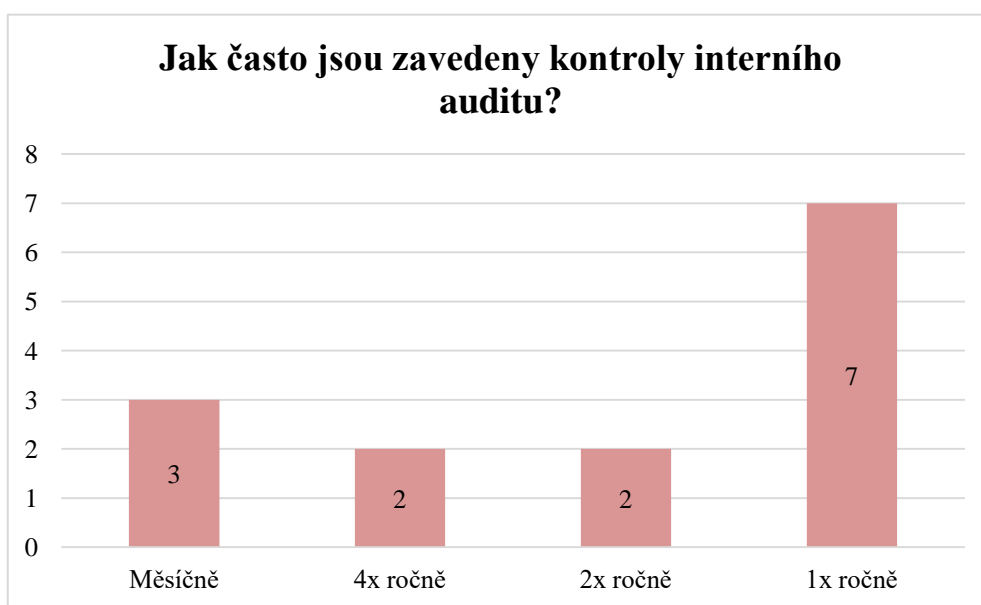
Odpovědi na tuto otázku lze shrnout do čtyřech základních skupin, a to jedenkrát ročně, jednou za půl roku, jednou za čtvrt roku a jednou za měsíc. Ale je potřeba říci, že vždy záleží na konkrétním typu interního auditu. Pokud ve firmě probíhá více druhů interního auditu je velmi časté, že dané audity probíhají v jiných časových periodách. Každá firma má systém nastaven podle sebe, tak jak potřebuje, tudíž opět nelze najít konkrétní rozdíly s ohledem na velikost účetní jednotky.

Nejprve je potřeba zaměřit se na oblast interního auditu, který se týká financí a účetní kontroly. V této oblasti byly uváděny měsíční kontroly ohledně schvalování pohledávek a závazků, uzavírání smluv a kontroly účtování jednotlivých položek. Další uváděnou

odpovědí bylo dvakrát ročně například při schvalování rozpočtů a také jednou ročně. U některých účetních jednotek je častější kontrola potřeba - zejména u velkých. U středních účetních jednotek záleží na vedení a na tom, zda disponují potřebným množstvím zaměstnanců, kteří by dané kontroly mohli vykonávat.

Kontroly interního auditu, které jsou prováděny jednou ročně nebo maximálně jednou za půl roku jsou zejména v oblasti ochrany životního prostředí nebo ochrany zdraví a bezpečnosti při práci.

Obrázek č. 5: Jak často jsou zavedeny kontroly interního auditu?



zdroj: vlastní zpracování, 2018

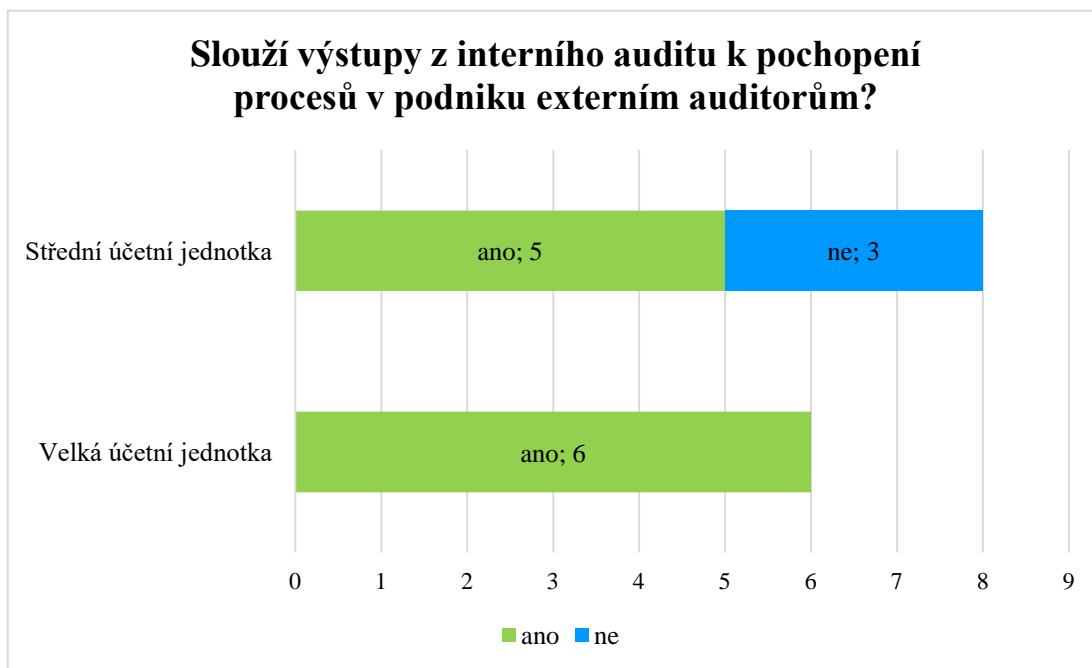
Otázka č. 3.3: Slouží výstupy z interního auditu k pochopení procesů v podniku externím auditorům?

Na tuto otázku odpovídali opět pouze ti respondenti, kteří mají zavedeny kontroly interního auditu. Otázka zjišťovala, zda firma poskytuje výstupy z interních auditů také externím auditorům, kteří určité kontroly neprovádějí až tak podrobně jako právě interní auditoři nebo popřípadě zda tyto dvě složky spolu nějakým způsobem nespolupracují.

Všechny velké účetní jednotky uvedly, že tyto výsledky interních auditů jsou také v případě potřeby předkládány externím auditorům, kteří dané informace mohou využívat při svém testování a pochopení určitých procesů, které ve firmách probíhají.

U středních účetních jednotek tento fakt potvrdilo pět z osmi účetních jednotek, které mají interní audit. Grafické zobrazení odpovědí lze vidět na obrázku č. 6.

Obrázek č. 6: Slouží výstupy z interního auditu k pochopení procesů v podniku externím auditorům?



zdroj: vlastní zpracování, 2018

Otázka č. 3.4: Je interní audit prováděn vaším podnikem nebo ho provádí externí firma?

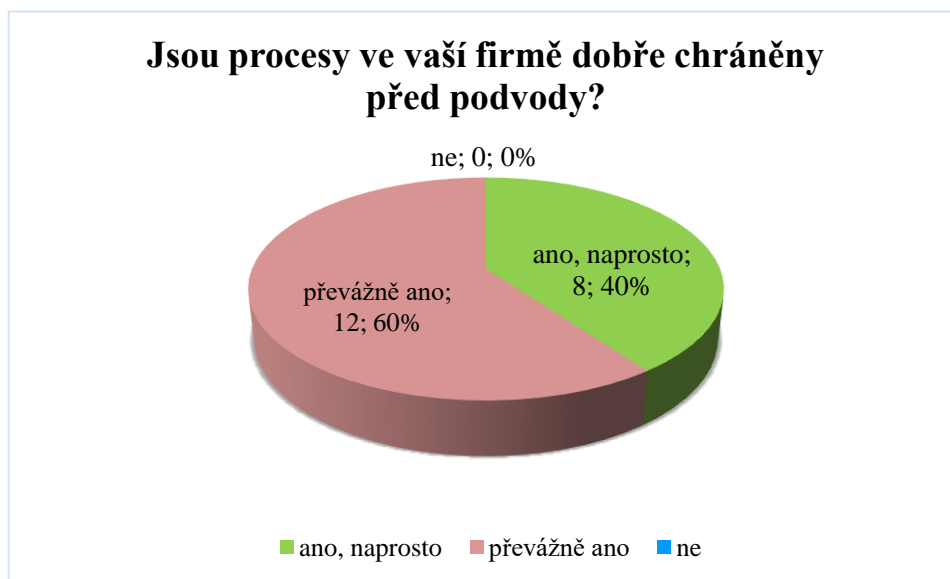
V případě této otázky bylo zjišťováno, zda interní audit provádí zaměstnanci daných podniků anebo si společnosti na interní audit určitých procesů najímají externí firmy nebo jednotlivce. V naprosté většině respondenti uvedli, že je interní audit prováděn jejich oddělením, popřípadě jejich zaměstnancem. Takto odpovědělo dvanáct respondentů. Pouze dvě firmy uvedly, že si na interní audit najímají externí firmu. Je potřeba ale zmínit, že ve dvou případech respondent uvedl, že používají jak externí firmu, tak jejich zaměstnance. Liší se to na základě oblastí, u kterých je interní audit prováděn.

Otázka č. 3.5: Pokud ho provádí externí firma, jedná se o stejnou firmu, která provádí externí audit?

Tato otázka velmi úzce navazuje na předešlou otázku a týká se pouze dvou firem, které odpověděly, že interní audity provádí externí firma. V obou případech se jedná o jinou firmu než tu, která provádí externí audit. V případě dvou firem, které uvedli, že využívají jak externí firmu, tak svého zaměstnance na interní audit, byla odpověď na tuto otázku stejná, to znamená, že využívají jinou firmu, než co provádí externí audit účetní závěrky.

Otázka č. 4: Myslíte si, že jsou procesy ve vaší firmě dobře chráněny a také kontrolovány například vzhledem k možným podvodům nebo kreativnímu účetnictví ze strany zaměstnanců?

Obrázek č. 7: Jsou procesy ve vaší firmě dobře chráněny před podvody?



zdroj: vlastní zpracování, 2018

V případě této otázky měli zástupci jednotlivých společností na výběr ze tří odpovědí. První z nich byla, že si myslí, že vše je naprosto chráněno a ošetřeno před možnými podvody. Tuto odpověď zvolilo celkem 8 respondentů, což znamená 40 % dotázaných.

Druhou možností byla odpověď převážně ano. Takto odpovědělo celkem 60 % respondentů, což představuje 12 firem. Tuto odpověď zvolili ti, kteří si myslím, že jsou

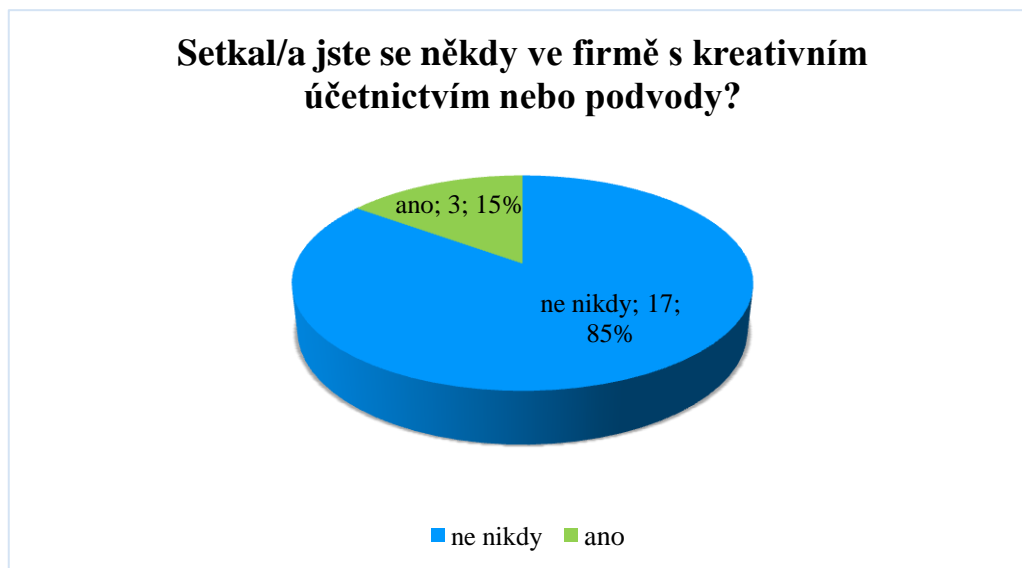
procesy ve větší míře dobře chráněny, ale je možné, že některé postupy by mohly být chráněny nebo kontrolovány častěji a přísněji.

Poslední možností byla odpověď, že si respondent myslí, že procesy v dané firmě nejsou správně chráněny a je velká pravděpodobnost neodhalení a neúspěšného zabránění možného podvodu. Tuto odpověď ovšem nezvolil ani jeden dotázaný. Graf odpovědí lze vidět na obrázku č. 7.

Otázka č. 5: Setkal/a jste se někdy ve firmě s kreativním účetnictvím nebo podvody ze strany zaměstnanců?

Tato otázka byla zařazena z toho důvodu, aby se zjistilo, zda společnosti nemají v kontrolách svých procesů určité mezery a nemůže se stát, že by zaměstnanci těchto mezer mohli využít ve svůj osobní prospěch. 17 respondentů, což odpovídá 85 % dotázaných odpovědělo, že se nikdy s podvody ze strany zaměstnanců nesečkali. Naopak 3 dotázaní se nebáli uvést, že se s tímto problémem již ve své firmě setkali.

Obrázek č. 8: Setkal/a jste se někdy ve firmě s kreativním účetnictvím nebo podvody ze strany zaměstnanců?



zdroj: vlastní zpracování, 2018

K této otázce je potřeba říci, že při osobním setkání autorky se zástupci dvou firem na tuto otázku mimo záznam odpověděli, že se samozřejmě s tímto problémem setkali, ale

nechtějí tuto skutečnost oficiálně uvádět a rozebírat i když je dotazník anonymní. Je proto možné, že těch, kteří by odpověděli na tuto otázku "ano" by bylo o něco více.

Otázka č. 5.1: Pokud ano, o jaký problém se jednalo?

Tato otázka opět navazuje na výše uvedené odpovědi. Tři dotázaní, kteří na předchozí otázku odpověděli "ano" uvedli také konkrétní problém, kterého se podvody týkaly. V prvním případě to byla krádež několika kusů zboží na prodejně od zaměstnance u společnosti, která své výrobky prodává na podnikových prodejních.

V dalších dvou případech se společnosti, které spadají do velkých účetních jednotek, setkaly s problémem ve finančním oddělení. Zaměstnanci si vědomě převáděli menší sumy peněz na jiné bankovní účty, než by měli. Postupem času se na to samozřejmě přišlo.

Otázka č. 5.2: Pokud ano, byla provedena nápravná opatření tak, aby se daný problém již nemohl opakovat?

Ve všech výše uvedených případech došlo ihned k rozvázání pracovní smlouvy s danými zaměstnanci a vždy byla sepsána dohoda o navrácení konkrétní sumy, která byla ze společnosti odvedena, popřípadě odebrána v podobě zboží. Následně společnosti zjistili, kde je možné, aby zaměstnanci jednali ve svůj prospěch a v této oblasti se firmy pokusily zavést častější kontroly, díky kterým by zaměstnanci neměli možnost tyto podvody dále dělat.

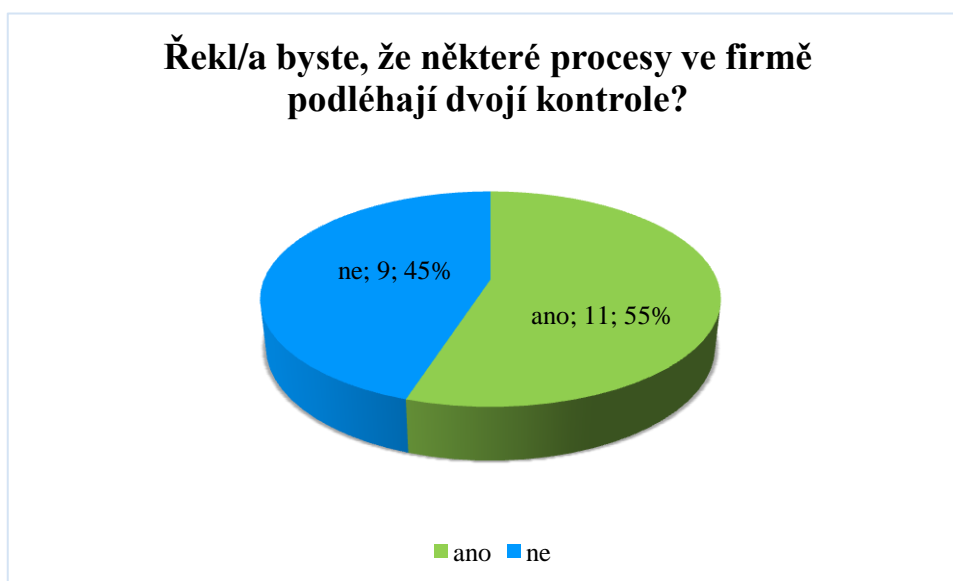
Otázka č. 6: Řekl/a byste, že některé procesy ve firmě podléhají dvojí kontrole? To znamená, zda jeden proces podléhá internímu auditu nebo controllingu a zároveň externímu auditu?

Touto otázkou se již dotazník dostává do své poslední části, a to konkrétně ke zjištění, zda v některých případech dochází u firem k překrytí externího auditu s interním auditem a controllinem. Na obrázku č. 9 lze vidět, jak respondenti odpovídali na otázku, zda si myslí, že ke dvojí kontrole u nich v podniku v určitých procesech dochází. Respondenti odpovídali na uzavřenou otázkou buďto ano nebo ne. Pokud na tuto otázku odpověděli, že "ne", mohli se posunout do další závěrečné sekce otázek týkající se plánů a změn v budoucnu. Pokud respondenti odpověděli "ano" dalšími otázkami byly zjišťovány podrobnější informace.

Z níže uvedeného grafu lze vidět. Že 55 % respondentů si myslí, že u nich ve firmě ke dvojí kontrole v určitých oblastech dochází. Takto odpovědělo celkem jedenáct dotazovaných. Naopak 45 % dotázaných si myslí, že ke dvojí kontrole u nich ve společnosti v žádných oblastech nedochází.

Na tyto výsledky se lze podívat i s ohledem na velikost účetní jednotky. Pouze jedna malá účetní jednotka uvedla, že dvojí kontrola u ní probíhá. Naopak velké účetní jednotky do jedné uvedly, že u nich také dvojí kontrola probíhá. Střední účetní jednotky lze rozdělit téměř na polovinu, kdy čtyři z nich uvedly, že dvojí kontrola probíhá, naopak u třech byla odpověď záporná.

Obrázek č. 9: Řekl/a byste, že některé procesy ve firmě podléhají dvojí kontrole? To znamená, zda jeden proces podléhá internímu auditu nebo controllingu a zároveň externímu auditu?



zdroj: vlastní zpracování, 2018

Otázka č. 6.1: Pokud ano, o jaké procesy se jedná?

V případě, že respondent odpověděl na předchozí otázku "ano", pokračoval otázkami, které se blíže zabývají dvojí kontrolou. Dvojí kontrolu uváděly převážně společnosti, které mají zaveden interní audit v oblasti financí a účetnictví a dochází tedy ke vnitřní kontrole daných procesů a zároveň ke kontrole ze strany externích auditorů při auditu účetní závěrky společnosti.

Respondenti uváděli různé odpovědi, což je dáno tím, že každá společnost se zabývá jinou činností, tudíž velký důraz klade právě na tu oblast, která je pro ni nejdůležitější ze strany kontroly.

U jediné malé účetní jednotky, která uvedla, že u ní dvojí kontrola probíhá, se jedná o oblast úhrady dodavatelských faktur a také fakturace odběratelům. Je to z toho důvodu, aby nedocházelo k odvodům na jiné účty a aby docházelo k platbám včas a ve správných částkách. Tato oblast je následně také kontrolována externími auditory při jednotlivých detailních testech.

Nejčastější odpovědí ze strany velkých účetních jednotek byla kontrola výnosů a nákladů. V této oblasti u velkých účetních jednotek probíhá jednak nákladový controlling, tak interní audit a externí audit. V případě jedné firmy, jejíž činnost je rozdělena na jednotlivé projekty, probíhá kontrola uznávání výnosů, nákladů a výdajů na daný projekt každý měsíc, kdy podrobná kontrola je ze strany interního auditu a dále znovu podléhá externímu auditu. V této oblasti také probíhá controlling, na základě kterého se výnosy a náklady na daný projekt plánují do budoucna. Dále je ve velkých účetních jednotkách kontrolován vnitřní účetní systém, konkrétně správné účtování a odsouhlasení pohledávek a závazků, správná fakturace a jedna společnost uvedla také podrobnou kontrolu opravných položek.

U středních účetních jednotek byly odpovědi podobné jako u velkých. Velmi často podléhají dvojí kontrole výnosy, náklady a způsob účtování. V případě, že se jedná o firmu, která má mateřskou společnost, se provádí také kontrola návaznosti středisek právě na danou mateřskou společnost. Jak již bylo zmíněno v předcházejících otázkách, často jsou interní kontroly prováděny mateřskými společnostmi a následně také externími auditory.

V případě překrytí externího auditu a interního auditu s controllingem nelze říci, že by se dané oblasti kontroly určitým způsobem lišily s ohledem na velikost účetní jednotky. Lze pouze říci, že malé účetní jednotky dvojí kontrolu převážně nedělají. Naopak u velkých účetních jednotek je tato dvojí kontrola poměrně častá a s ohledem na jejich velikost lze říci, že i nezbytná. V nejdůležitějších oblastech jsou zavedeny také controllingové aktivity, na základě kterých je poté možné tyto položky plánovat do budoucna.

Otázka č. 6.2: Pokud nějaká oblast podléhá dvojí kontrole, z jakého důvodu je systém takto nastaven?

Všichni dotázaní, u kterých probíhá dvojí kontrola uvedli, že je to z důvodu důležitosti dané oblasti ve firmě. Žádná jiná odpověď se nevyskytla.

Otázka č. 6.3: Pokud dochází ke dvojí kontrole, dokázal/a byste alespoň přibližně vyčíslit roční náklady, které jsou s tím spojené?

Tato otázka měla zjišťovat alespoň přibližný odhad nákladů, které jsou spojeny s dvojí kontrolou. Měly by zde být zahrnuty například mzdy zaměstnanců, kteří se zabývají například interním auditem nebo naopak odměny externím auditorům. Z jedenácti firem, u kterých probíhá dvojí kontrola, na tuto otázku odpovědělo celkem sedm z nich. Každá společnost uvedla, že jde pouze o velmi hrubý odhad a je možné, že celkové částky mohou být například ještě mnohem vyšší. Uvedené částky lze vidět na obrázku č. 10.

Obrázek č. 10: Pokud dochází ke dvojí kontrole, dokázal/a byste alespoň přibližně vyčíslit roční náklady, které jsou s tím spojené?



zdroj: vlastní zpracování, 2018

Na jedinou malou účetní jednotku s dvojí kontrolou připadá nejnižší částka uvedených nákladů. Naopak u velkých účetních jednotek, které mají například i své oddělení interního auditu samozřejmě připadají nejvyšší částky odhadovaných nákladů.

Otázka č. 6.4: Máte dojem, že tato dvojí kontrola je ve vašem podniku efektivní a nezbytná?

Na tuto otázku odpověděla většina, že si myslí, že je tato dvojí kontrola doopravdy nezbytná. Celkem takto odpovědělo 73 % z těch, u kterých dvojí kontrola probíhá, což znamená osm respondentů. Pouze tři dotazovaní odpověděli, že si myslí, že tuto kontrolu firma v podstatě nepotřebuje a je neefektivní a zvyšuje zbytečně náklady.

Obrázek č. 11: Máte dojem, že tato dvojí kontrola je ve vašem podniku efektivní a nezbytná?



zdroj: vlastní zpracování, 2018

Otázka č. 6.5: Pokud je dvojí kontrola pravděpodobně neefektivní, uvažujete o jejím zrušení? (například také vzhledem k poměrně vysokým nákladům?)

Na tuto otázku odpovídali pouze ti, kteří si myslí, že dvojí kontrola je v jejich podniku neefektivní. I přes tuto odpověď ale uvedli, že v budoucnu se neplánují žádné změny, které by tuto dvojí kontrolu rušily nebo například zefektivnily. Jeden dotazovaný uvedl, že je to pouze jeho názor a s celkovou změnou sám nic nenadělá.

Otázka č. 7: Plánujete v nejbližší době nějaké změny v oblasti controllingu, interního auditu nebo externího auditu? Pokud ano, jaké a z jakého důvodu?

Poslední otázkou tohoto výzkumu byl dotaz na plán do budoucna, zda společnosti v nejbližší době nebudou zavádět nějaké změny buďto v interním auditu, controllingu nebo externím auditu.

V naprosté většině všichni odpověděli, že fungování jejich společnosti je v současné době správně nastaveno a neplánují žádné změny. Pouze jedna společnost - velká účetní jednotka uvedla změnu v externím auditu, kdy bude přecházet další rok k jiným auditorům. Je to z důvodu nespokojenosti průběhu auditu, proto bude firma přecházet k jedné společnosti z tak zvané velké čtyřky s cílem kvalitnějších výsledků a hladšího průběhu auditu i přes zvýšené náklady.

5.4 Celkové zhodnocení výzkumu a formulace vlastních doporučení

Tento dotazník byl zaměřen na míru překrytí externího auditu s interním auditem a controllingem různých procesů ve firmách všech velikostí. Osloveny byly ty firmy, jejichž účetní závěrka je ověřena externím auditorem. Obdržených dotazníků bylo nakonec celkem šest od velkých účetních jednotek a po sedmi vyplněných dotaznících od středních a malých účetních jednotek. Je potřeba říci, že větší vzorek by přinesl relevantnější a podrobnější informace.

Jak již bylo zmíněno v přecházející kapitole, dotazník byl rozdělen na tři základní sekce zabývající se oblastí controllingu, interního auditu a poslední oblast byla věnována právě míře překrytí jednotlivých činností. Již z odpovědí na otázky z předcházejících sekcí bylo možné vyvodit, zda v jednotlivých společnostech nějaké překrytí kontrol existuje. Následně byly zjišťovány podrobnější informace ohledně překrytí, jakých procesů se to týká a zda si firmy myslí, že je toto překrytí efektivní i z hlediska nákladů.

Ze získaných údajů od jednotlivých respondentů lze vyvodit, že pouze u jedenácti firem dochází k určité dvojí kontrole. To znamená 55 % dotázaných. Na první pohled je možné říci, že toto procento je poměrně nízké, tudíž míra překrytí kontrol u společností v jednotlivých oblastech je průměrná. Avšak je potřeba brát v úvahu, že ve vyhodnocení jsou zahrnuty také malé účetní jednotky, které v naprosté většině dle jejich názoru systematickou vnitřní kontrolu nepotřebují a ani neuvažují nad jejím zavedením i například z důvodu zvýšených nákladů. Je to dáno tím, že v těchto společnostech pracuje malé množství zaměstnanců a například oblast financí a účetnictví spravuje pouze pár pracovníků a možná chyba nebo problém by poměrně rychle vyšel najevo i z toho důvodu, že pracují s daleko menším množstvím transakcí nebo například faktur, než je tomu u velkých účetních jednotek.

Všechny dotázané velké účetní jednotky uvedly, že u nich dvojí kontrola probíhá. Tento výsledek výzkumu odpovídá daným předpokladům, protože ve velkých společnostech je potřeba zavedení systematických vnitřních kontrol procesů, které ve firmách probíhají. Vedení společností nemá šanci mít přehled o správném provedení pracovní

náplně všech svých zaměstnanců. Možné podvody nebo chyby by se mohly ztratit lépe, než je tomu v malých účetních jednotkách. Tyto dvojí kontroly jsou u velkých účetních jednotek také ve velké míře nastaveny z důvodu nařízení mateřských společností, které potřebují mít dozor nad tím, zda jednotlivé pobočky, které mohou být rozmístěny po celém světě, fungují správně.

U středních účetních jednotek byly odpovědi rozdílné. Avšak u firem této velikosti by s velkou pravděpodobností už dvojí kontrola mohla být zavedena, aby se vedení společnosti ujistilo, že vše funguje tak, jak má. Proto by bylo vhodné, aby se zejména střední účetní jednotky, které žádnou dvojí kontrolu zavedenou nemají, zamyslely, zda by nějaká vnitřní kontrola, například dvakrát do roka nebyla vhodná a měli tak pokrytou kontrolu procesů nejen od externích auditorů. Tuto kontrolu mohou provádět jeden nebo dva zaměstnanci, tudíž roční náklady by pro tyto účetní jednotky výrazně nestouply.

Co se týče jednotlivých oblastí, kterých se dvojí kontrola týká, se jednotlivé společnosti ve velké míře shodly. Pro všechny podniky je velmi důležitá oblast výnosů a nákladů. Proto u velkých účetních jednotek v této oblasti probíhají jednak controllingové aktivity, interní kontroly a v závěru tato oblast podléhá kontrole ze strany externích auditorů. Často ve velkých podnicích probíhá vzájemné měsíční odsouhlasení pohledávek a závazků s mateřskou společností.

Další oblastí, které se velmi často dvojí kontroly týkají jsou dodavatelské i odběratelské faktury. Tyto odpovědi se velmi často shodovaly napříč velkými a středními účetními jednotkami, které dvojí kontrolu mají zavedenou. Z tohoto faktu lze vyvodit závěr, že každá společnost velmi dbá na oblast svých výnosů i nákladů a dále se zaměřuje na konkrétní oblasti, které jsou pro danou společnost nejdůležitější. V tomto případě si samo vedení jednotlivých firem musí stanovit, jaké mají priority a jaké jsou jejich nejrizikovější oblasti, které je potřeba kontrolovat a plánovat.

Z dotazníkového šetření tedy vyplývá, že největší míru překrytí controllingu, interního auditu a externího auditu mají velké účetní jednotky, kde míra dvojí kontrola je velmi silná. V nejdůležitějších oblastech jednotlivých podniků probíhá dvojí kontrola často i na měsíční bázi prostřednictvím samostatných controllingových oddělení a oddělení zabývajících se interním auditem. Z toho také vyplývá, že na tuto dvojí kontrolu vynaloží daleko větší náklady než střední nebo malé účetní jednotky. Tento

fakt je dán skutečností, že ve velkých účetních jednotkách pracuje velké množství zaměstnanců a je potřeba zavedení interních kontrol, které ujistí vedení společnosti, že všichni pracují tak jak mají a nejsou identifikovány žádné podvody.

U malých účetních jednotek je naopak dvojitá kontrola spíše výjimečná. Tyto podniky nemají své vlastní controllingové oddělení ani oddělení interního auditu a nepocítují, že by systematickou dvojitou kontrolu potřebovaly a postačí jim pouze občasná náhodná kontrola.

Střední účetní jednotky mají nastavení dvojitou kontrolu spíše průměrné. Často tyto účetní jednotky mají zavedeno controllingové oddělení, které se zabývá nejdůležitějšími položkami v oblasti financí a částečně jsou u nich zavedeny určité vnitřní kontroly. Oproti velkým účetním jednotkám jsou však náklady na tuto dvojitou kontrolu nižší, protože je zaprvé provádí menší množství pracovníků a také nejsou tyto kontroly prováděny tak často a v tak velkém rozsahu.

Jelikož bylo v dotazníku také zjišťován názor ohledně efektivnosti dvojitou kontrolu v daném podniku, měly by se ty společnosti, jejichž zástupci uvedli, že si myslí, že kontroly jsou neefektivní, zamyslet a zjistit, zda není možnost vylepšení v podobě zavedení jiných kontrol, popřípadě kontrol, které by nebyly tak časté a snížily by se tím vynaložené náklady.

Pro konkrétní návrh na zavedení dvojitou kontrolu byla vybrána společnost Znakon, a.s.. Jedná se o společnost, která se řadí dle velikosti do skupiny středních účetních jednotek a z důvodu své velikosti a počtu zaměstnanců by měla mít zavedenou dvojitou kontrolu svých finančních procesů, kterou doposud zavedenou nemá. Nejdůležitějšími účetními oblastmi této společnosti, ve kterých bude zavedena dvojitá kontrola, jsou náklady a výnosy. Dále bude kontrola zaměřena na procesy fakturace a úhrady jednotlivých faktur.

Tyto systematické kontroly budou z časového hlediska probíhat každý měsíc a to pracovníkem, který bude zaměstnán na půl úvazku. Tím pádem nebudou náklady na dvojitou kontrolu vysoké. Bude se jednat o zaměstnance vysokoškolského vzdělání s ekonomickým zaměřením. Tato práce na půl úvazku by mohla být vhodná například pro ženu s malým dítětem, které bude dopoledne v mateřské školce. Pracovník bude

zařazen do ekonomického oddělení s finančním ředitelem, ale v oblasti kontroly bude podávat zprávy přímo řediteli společnosti. Současně se bude podílet v menší míře na práci ve finančním oddělení, avšak ne v oblastech, které bude kontrolovat. Ke konci měsíce bude provádět kontrolu, která se bude týkat převážně toho, zda jsou jednotlivé položky správně klasifikovány jako náklady a výnosy a zda správně probíhá proces fakturace a včasná úhrada faktur. Tuto kontrolu bude možné provádět na vybraných vzorcích, nikoliv na všech položkách.

Konkrétní odhad nákladů na dvojí kontrolu se skládá v největší míře ze mzdy daného zaměstnance. Jelikož se jedná o poloviční úvazek, budou měsíční náklady ve výši 15 tisíc Kč. Do nákladů je potřeba ještě započítat údržbu výpočetní techniky, která bude při dané práci využívána, to znamená počítač a tiskárna. Tyto náklady lze odhadnout na 10 tisíc za rok. Celkové náklady při zavedení dvojí kontroly se tedy navýší ročně na 190 tisíc Kč. Touto kontrolou bude mít vedení společnosti přehled a jistotu správnosti nejdůležitějších finančních procesů a pokud dojde k odhalení nějaké chyby, může na ní včas zareagovat. Zároveň to přispěje ke spokojenosti dodavatelů a odběratelů z důvodu včasné fakturace a plateb.

Obecným doporučením pro ostatní střední a malé účetní jednotky, které nemají vůbec nastavenou systematickou vnitřní kontrolu v oblasti financí a účetnictví a spoléhají se na externí auditory, je to, že by měli prozkoumat, zda doopravdy tuto kontrolu také nepotřebují a zda by jim kontrola například dvakrát do roka výrazně zvedla jejich náklady nebo nikoliv. Pokud by neměly dostatečné množství zaměstnanců, kteří by mohli vnitřní kontrolu provádět, je možné využít externího poradce, stejně jako to dělá jedna z dotazovaných společností.

6 Závěr

Externí audit, jak je znám v dnešní podobě, se začal vyvíjet až v průběhu 19. století a od té doby prošel určitými změnami. Postupně bylo potřeba, aby vznikl dozor nad podniky a jejich zveřejňovanými účetními závěrkami, a proto se v jednotlivých zemích začaly formovat legislativní předpisy upravující činnost auditorů, auditorských komor a také se začaly stanovovat pravidla pro povinnost ověření účetní závěrky auditorem.

Každý auditor na konci své práce vydává zprávu auditora. Tato zpráva podává informace o správnosti uvedených informací o finanční a majetkové situaci dané společnosti. Na závěrečnou auditorskou zprávu se spoléhá velké množství uživatelů účetní závěrky, kterými mohou být investoři, obchodní partneři, banky, zaměstnanci nebo také stát a široká veřejnost.

Dle Mezinárodního výboru účetních a auditorů IFAC se musí velká většina auditorů po celém světě řídit mezinárodními auditorskými standardy a mezinárodním etickým kodexem. Tato povinnost také platí pro auditory ze zemí, jejichž právní předpisy o auditorské profesi jsou v této diplomové práci analyzovány. Kromě toho má každá země své právní předpisy, ve kterých jsou stanoveny povinnosti pro výkon této profese a pro povinnost ověření účetní závěrky auditorem. Každý uchazeč o získání auditorského oprávnění musí složit auditorské zkoušky a splnit všechny zákonem stanovené podmínky.

V budoucnu bude mít tato profese díky globalizaci stále velký význam, protože poroste potřeba dostatečného množství pravdivých a srovnatelných informací o jednotlivých účetních závěrkách podniků, což znamená, že auditorská profese a postupy její práce se budou dále vyvíjet.

Cílem této diplomové práce byla komparace právních předpisů upravující činnost auditorů a auditorských komor ve vybraných státech. Druhým cílem práce bylo provedení výzkumu. Tento výzkum byl zaměřen na zjištění míry překrytí externího auditu s controllíngem a vnitřním kontrolním systémem v podnicích různé velikosti na území České republiky.

Začátek této práce byl věnován literární rešerši, která pojednává o teoretickém uchopení pojmů externího auditu, interní auditu, controllingu, auditorské profese a historie jejího vzniku. Dále byla provedena deskripce právních předpisů, které upravují auditorskou profesi a povinnost auditu ve vybraných zemích. Následná komparace ukázala, že v právních předpisech jsou velké podobnosti, což je dáno tím, že všechny analyzované země jsou součástí Evropské unie a právní předpisy těchto států jsou ovlivněny nařízeními Evropského parlamentu a Rady EU.

Drobné rozdíly lze nalézt v jednotlivých právních předpisech, které vymezují tuto profesi. Další odlišnosti je možné pozorovat v podmínkách získání auditorského oprávnění, ve stanovení podmínek základní povinnosti ověření účetní závěrky auditorem nebo ve výši udělovaných sankcí za porušení zákonných povinností ve výkonu auditorské profese. V této kapitole se také pojednávalo o určitých společných aspektech, které jednotlivé státy mají. Jedná se například o členství v mezinárodních organizacích, které sdružují auditory a auditorské společnosti.

Poslední část diplomové práce byla věnována výzkumu, který byl prováděn pomocí dotazníkového šetření. Závěrem daného výzkumu je fakt, že malé účetní jednotky, vzhledem ke své velikosti a počtu zaměstnanců nepotřebují dvojí kontrolu ve svých finančních procesech. Velké účetní jednotky naopak všechny uvedly, že u nich dvojí kontrola probíhá, protože při takovém množství zaměstnanců a velikosti potřebuje každá firma svou vnitřní kontrolu. Proto nejdůležitější položky v oblasti financí daného podniku podléhají nejprve plánování a analyzování ze strany controllingu a následně jsou podrobeny interním kontrolám a kontrole ze strany externího auditora.

Některé střední účetní jednotky dvojí kontrolu nevyužívají. Při poměrně velkém množství zaměstnanců, které tyto účetní jednotky již mají, by ale bylo vhodné, aby tato dvojí kontrola byla zavedena v oblastech, které jsou pro daný podnik vzhledem k jeho činnosti významné. Zavedením vnitřních kontrol si společnost zajistí daleko menší míru možných podvodů nebo chyb ze strany zaměstnanců a také bude mít možnost včas reagovat na daný problém a vyřešit ho. Ze získaných odpovědí na otázku ohledně odhadu nákladů na dvojí kontrolu lze soudit, že některé účetní jednotky jsou schopny mít tyto náklady poměrně nízké, proto by to nemusel být problém ani pro ty účetní jednotky, které vnitřní kontroly zavedeny nemají.

Je potřeba ale také říci, že každý podnik má systém nastaven přesně tak, jak jeho činnost vyžaduje, proto nelze aplikovat určitou jednotvárnou šablonu na všechny účetní jednotky. Ani jedna z dotazovaných společností neuvedla, že by měla v současné době určité problémy a viditelné nedostatky v kontrole jednotlivých procesů, proto se dle respondentů neuvažuje, že by dané podniky plánovaly do budoucna výrazné změny ve svém současném nastavení.

Přínosem této diplomové práce je zejména podrobná komparace a popis nejdůležitějších prvků z právních předpisů upravující činnost auditorů ve vybraných státech. Následný výzkum, který se zaměřoval na překrytí externího auditu, interního auditu a controllingu ukázal nastavení těchto činností z praktického hlediska v podnicích různých velikostí na území České republiky.

Seznam tabulek

| | |
|---|----|
| Tabulka č. 1: Příklad nástrojů controllingu | 16 |
| Tabulka č. 2: Nejdůležitější právní předpisy upravující činnost auditorů a povinnost auditu ve vybraných zemích | 40 |
| Tabulka č. 3: Komparace povinnosti ověření účetní závěrky auditorem | 42 |
| Tabulka č. 4: Komparace požadavků na získání auditorského oprávnění | 44 |
| Tabulka č. 5: Komparace podob auditorské zkoušky | 45 |
| Tabulka č. 6: Komparace podmínek neustálého vzdělávání auditorů | 46 |
| Tabulka č. 7: Komparace orgánů řídící auditorskou činnost a zastupující auditory..... | 47 |
| Tabulka č. 8: Komparace orgánů vytvářející dohled nad auditem a komorami auditorů | 48 |
| Tabulka č. 9: Výše udělovaných sankcí v daných zemích | 49 |
| Tabulka č. 10: Název společnosti jejichž odpovědi jsou zahrnuty ve výzkumu | 54 |
| Tabulka č. 11: Oblast podnikání ostatních společností zahrnutých ve výzkumu | 55 |

Seznam obrázků

| | |
|---|----|
| Obrázek č. 1: Do jaké velikostní kategorie se řadí váš podnik? | 55 |
| Obrázek č. 2: Máte ve svém podniku zaveden systém controllingu? | 56 |
| Obrázek č. 3: Máte ve firmě zavedeno oddělení, které se přímo zabývá controllingem? | 58 |
| Obrázek č. 4: Probíhá ve vašem podniku interní audit? | 59 |
| Obrázek č. 5: Jak často jsou zavedeny kontroly interního auditu? | 61 |
| Obrázek č. 6: Slouží výstupy z interního auditu k pochopení procesů v podniku externím auditorům? | 62 |
| Obrázek č. 7: Jsou procesy ve vaší firmě dobře chráněny před podvody? | 63 |
| Obrázek č. 8: Setkal/a jste se někdy ve firmě s kreativním účetnictvím nebo podvody ze strany zaměstnanců? | 64 |
| Obrázek č. 9: Řekl/a byste, že některé procesy ve firmě podléhají dvojí kontrole? To znamená, zda jeden proces podléhá internímu auditu nebo controllingu a zároveň externímu auditu? | 66 |
| Obrázek č. 10: Pokud dochází k dvojí kontrole, dokázal/a byste alespoň přibližně vyčíslit roční náklady, které jsou s tím spojené? | 68 |
| Obrázek č. 11: Máte dojem, že tato dvojí kontrola je ve vašem podniku efektivní a nezbytná? | 69 |

Seznam použitých zkratk

ACA - Associate of Chartered Accountants

ACCA - the Association of Chartered Certified Accountants

AE - Accountancy Europe

AOB - Auditor oversight body

APAB - Abschlussprüferaufsichtsbehörde Österreichs

A-QSG - Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz

CZK - koruna česká

ČÚS - České Účetní Standardy

EUR - euro

GAAP - Generally Accepted Accounting Principles

HGB - Handelsgesetzbuch

IAASB - International Auditing and Assurance Standards Board

IDW - Institut der Wirtschaftsprüfer

IFAC - International Federation of Accountants

IFRS - International Financial Reporting Standards

IIA - Institute of Internal Auditors

ISQC - International Standards on Quality Controls

IWP - Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer

KAČR - Komora auditorů České republiky

Kč - Koruna česká

KNA - Komisja Nadzoru Audytowego

KSW - Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer

PIBR - Polska Izba Biegłych Rewidentów

PLN - Polský zlotý

RVDA - Rada Pro Veřejný Dohled nad Auditem

SKAU - Slovenská komora auditorů

UDVA - Úrad pre Dohľad nad Výkonom Auditu

UGB - Unternehmensgesetzbuch

WiPrPrüfV - Wirtschaftsprüferprüfungsverordnung

WPK -Wirtschaftsprüferkammer

WPO - Wirtschaftsprüferordnung

WTBG - Wirtschaftstreuhandberufsgesetz

EY - Ernst & Young

PwC - PricewaterhouseCoopers

Seznam použité literatury

tištěné zdroje:

DVOŘÁČEK, Jiří. Interní audit a kontrola. 2. přeprac. a dopl. vyd. Praha: C.H. Beck, 2003. C.H. Beck pro praxi. ISBN 80-7179-805-3.

EGER, Ludvík a Dana EGEROVÁ. Základy metodologie výzkumu. 2. přepracované a rozšířené vydání. V Plzni: Západočeská univerzita, 2017. ISBN 978-80-261-0735-4.

FORET, Miroslav a Jana STÁVKOVÁ. Marketingový výzkum: jak poznávat své zákazníky. Praha: Grada, 2003. Manažer. ISBN 80-247-0385-8.

HAKALOVÁ, Jana. Účetní závěrka a auditing. Brno: Tribun EU, 2010. Knihovnicka.cz. ISBN 978-80-7399-144-9.

KOZEL, Roman. Moderní marketingový výzkum: nové trendy, kvantitativní a kvalitativní metody a techniky, průběh a organizace, aplikace v praxi, přínosy a možnosti. Praha: Grada, 2006. Expert (Grada). ISBN 80-247-0966-X.

KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. Praha: Management Press, 2002. ISBN 80-7261-062-7.

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

MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. Auditing pro manažery, aneb, Jak porozumět ověřování účetní závěrky statutárním auditorem. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-768-4.

MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. Auditing. Praha: Oeconomica, 2014. ISBN 978-80-245-2018-6.

PUTNOVÁ, Anna a Pavel SEKNIČKA. Etické řízení ve firmě: nástroje a metody : etický a sociální audit. Praha: Grada, 2007. ISBN 978-80-247-1621-3.

SCHRÁNIL, Pavel. Kontrola a audit: (ve finančních institucích, pojišťovnách). Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2010. ISBN 978-80-7408-027-2.

SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika. 3. přeprac. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2003. Expert (Grada). ISBN 80-247-0515-x.

elektronické zdroje:

Česká republika: Zákon č. 93/2009 Sb. Zákon o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech). Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-93>

Česká republika: Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>

Slovenská republika: Zákon č. 423/2015 Z. z. Zákon o štatutárnom audite a o zmene a doplnení zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov. Dostupné z: <http://www.epi.sk/zz/2015-423>

Slovenská republika: Zákon č. 431/2002 Z. z. Zákon o účtovníctve. Dostupné z: <http://www.epi.sk/zz/2002-431>

Polská republika: Dz.U. 2017 poz. 1089 Zákona o auditorech, auditorských firmách a veřejném dohledu. Dostupné z: <http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20170001089/T/D20171089L.pdf>

Polská republika: Dz.U. 2016 poz. 1047 zákona o účetnictví. Dostupné z: <http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20160001047/T/D20161047L.pdf>

Spolková republika Německo: Handelsgesetzbuch HGB, ze dne 10.5.1897. Dostupné z: <https://www.gesetze-im-internet.de/hgb/BJNR002190897.html#BJNR002190897BJNG000400306>

Spolková republika Německo: Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung) WPO, ze dne 24. 6. 1961. Dostupné z: <https://www.wpk.de/fileadmin/documents/WPK/Rechtsvorschriften/WPO.pdf>

Spolková republika Německo: Prüfungsverordnung für Wirtschaftsprüfer nach §§ 14 und 1311 der Wirtschaftsprüferordnung (Wirtschaftsprüferprüfungsverordnung – WiPrPrüfV), ze dne 20. 6. 2004. Dostupné z: <https://www.wpk.de/fileadmin/documents/WPK/Rechtsvorschriften/WiPrPruefV.pdf>

Rakouská republika: Bundesgesetz über besondere zivilrechtliche Vorschriften für Unternehmen (Unternehmensgesetzbuch – UGB)

StF: dRGBL. S 219/1897. Dostupné z:
<https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10001702>

Rakouská republika: Bundesgesetz über die Qualitätssicherung bei Abschlussprüfungen (Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz – A-QSG)
StF: BGBl. I Nr. 84/2005. Dostupné z:
<https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20004229&FassungVom=2016-09-30>

Rakouská republika: Bundesgesetz über die Wirtschaftstreuhandberufe (Wirtschaftstreuhandberufsgesetz 2017 – WTBG 2017)
StF: BGBl. I Nr. 137/2017. Dostupné z:
<https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20009983>

AE. *Our members* [online] Brusel: AE, 2018 [cit. 2018-01-30]. Dostupné z:
<https://www.accountancyeurope.eu/members/>

APAB. *über uns*. [online] Vídeň: Abschlussprüferaufsichtsbehörde Österreichs, 2018 [cit. 2018-01-29]. Dostupné z: <https://www.apab.gv.at/>

ICAEW. *Applying for membership* [online] Londýn: ICAEW, 2018 [cit. 2018-01-30]. Dostupné z: <https://www.icaew.com/en/for-current-aca-students/applying-for-membership>

IDW. *About the IDW* [online] Düsseldorf: Institut der Wirtschaftsprüfer, 2018 [cit. 2018-01-28]. Dostupné z: <https://www.idw.de/the-idw/about-the-idw>

IFAC. *Member Organizations and Country Profiles* [online] New York: IFAC, 2018b [cit. 2018-01-30]. Dostupné z: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/member-organizations-and-country-profiles>

IFAC. *The Clarified Standards* [online] New York: IFAC, 2018a [cit. 2018-01-29]. Dostupné z: <https://www.iaasb.org/clarity-center/clarified-standards>

IFRS. *Who uses IFRS standards? - Austria* [online] London: IFRS Foundation, 2018b [cit. 2018-27-01]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/austria/>

IFRS. *Who uses IFRS standards? - Germany* [online] London: IFRS Foundation, 2018a [cit. 2018-27-01]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/germany/>

IFRS. *Who uses IFRS standards? - Poland* [online] London: IFRS Foundation, 2017 [cit. 2017-09-04]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/poland/#extent>

IFRS. *Who uses IFRS standards? - Slovakia* [online] London: IFRS Foundation, 2018c [cit. 2018-30-01]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/slovakia/#endorsement>

IWP. *Certified public accountants in Austria* [online] Vídeň: Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer, 2018 [cit. 2018-01-29]. Dostupné z: http://www.iwp.or.at/fileadmin/user_upload/dokumente/wp-infobroschuere_englisch.pdf

Komora auditorů České republiky. *Evropské a účetní předpisy* [online] Praha: Komora auditorů České republiky, 2018a [cit. 2018-02-28]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/evropske-ucetni-predpisy>

Komora auditorů České republiky. *O komoře auditorů*. [online] Praha: Komora auditorů České republiky, 2017a [cit. 2017-08-15]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/o-komore-auditoru>

Komora auditorů České republiky. *Směrnice a nařízení EU* [online] Praha: Komora auditorů České republiky, 2018b [cit. 2018-02-28]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/smernice-eu>

Komora auditorů České republiky. *Zákon a evropské předpisy* [online] Praha: Komora auditorů České republiky, 2017b [cit. 2017-08-18]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/zakon-a-evropske-predpisy>

KSW. *Organe* [online] Vídeň: Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, 2018 [cit. 2018-01-29]. Dostupné z: <http://www.ksw.or.at/desktopdefault.aspx/tabid-96>

Ministerstwo Finansów. *Krajowe Standardy Rachunkowości* [online] Varšava: Ministerstwo Finansów, 2017 [cit. 2017-09-04]. Dostupné z: <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komitet-standardow-rachunkowosci/krajowe-standardy-rachunkowosci-i-stanowiska-komitetu>

PIBR. *Informacje dla kandydatów na biegłych rewidentów* [online] Varšava: PIBR, 2018 [cit. 2018-01-31]. Dostupné z: <https://www.pibr.org.pl/pl/informacje-dla-kandydatow#egzaminy>

RVDA. *O Radě pro veřejný dohled nad auditem.* [online] Praha: Rada pro veřejný dohled nad auditem, 2018 [cit. 2017-08-15]. Dostupné z: <http://www.rvda.cz/o-rade-pro-verejny-dohled-nad-auditem>.

Slovenská komora auditorů. *O nás.* [online] Bratislava: Slovenská komora auditorů, 2017 [cit. 2017-08-23]. Dostupné z: <https://www.skau.sk/page.php?id=1>

WPK. *Berichtige - Berufsaufsicht* [online] Berlin: Wirtschaftsprüferkammer, 2018a [cit. 2018-01-28]. Dostupné z: <https://www.wpk.de/oeffentlichkeit/berichte/berufsaufsicht/>

WPK. *Disciplinary oversight* [online] Berlin: Wirtschaftsprüferkammer, 2018c [cit. 2018-01-28]. Dostupné z: <https://www.wpk.de/eng/wpk/disciplinary-oversight/>

WPK. *Duties* [online] Berlin: Wirtschaftsprüferkammer, 2018b [cit. 2018-01-28]. Dostupné z: <https://www.wpk.de/eng/wpk/duties/>

Seznam příloh

| | |
|----------------|----|
| Příloha A..... | 88 |
|----------------|----|

Přílohy

Příloha A

DOTAZNÍK

Dobrý den,

jsem studentkou pátého ročníku Fakulty ekonomické Západočeské univerzity v Plzni a tímto bych vás chtěla požádat o vyplnění následujícího dotazníku, jehož výsledky budou použity pouze za účelem vypracování mé diplomové práce. Dotazník se zabývá zavedením interního auditu, controllingu a externího auditu v účetních jednotkách různých velikostí.

Mockrát děkuji za vaši pomoc.

Bc. Kateřina Kučerová

1. Do jaké velikostní kategorie se řadí váš podnik? (zákonem stanovené podmínky zařazení do jednotlivých kategorií lze vidět v tabulce níže)

- mikro účetní jednotka
- malá účetní jednotka
- střední účetní jednotka
- velká účetní jednotka

Klasifikace jednotlivých velikostních kategorií:

Účetní jednotka se řadí do dané kategorie, pokud nepřekračuje dvě ze tří níže uvedených kritérií. Velká účetní jednotka překračuje dvě ze tří níže uvedených kritérií.

| | Hodnota aktiv | Čistý obrat | Počet zaměstnanců |
|-----------------------------|----------------------|--------------------|--------------------------|
| Mikro úč. jednotka | 9 mil. Kč | 18 mil. Kč | 10 |
| Malá úč. jednotka | 100 mil. Kč | 200 mil. Kč | 50 |
| Střední úč. jednotka | 500 mil. Kč | 1 000 mil. Kč | 250 |
| Velká úč. jednotka | 500 mil. Kč | 1 000 mil. Kč | 250 |

2. Máte ve svém podniku zaveden systém controllingu? (Pokud odpovíte "ne" prosím pokračujte na otázku č. 3)

- ano
- ne

2.1 Pokud ano, v jaké oblasti nebo procesech váš podnik controlling využívá?

.....
.....

(Příklad: Finanční controlling - plán financí, plán položek rozvahy, Nákladový controlling - plán nákladů a výnosů)

2.2 Máte ve firmě zavedeno oddělení, které se přímo zabývá controllingem?

- ano
- ne, dělá se v rámci jiného oddělení:.....

3. Probíhá ve vašem podniku interní audit? (Neboli zda máte zaveden určitý systém, pomocí kterého kontrolujete, zda procesy ve vaší firmě probíhají správně)

(Pokud odpovíte "ne" prosím pokračujte na otázku č. 4)

- ano
- ne

3.1 Pokud ano, v jakých oblastech a procesech je využíván?

.....
.....

(Příklad: finanční audit, vnitřní účetní kontrola, prevence odhalování podvodů, audit produktivity, audit jakosti)

3.2 Jak často jsou zavedeny kontroly interního auditu?

.....

3.3 Slouží výstupy z interního auditu k pochopení procesů v podniku externím auditorům?

- ano
- ne

3.4 Je interní audit prováděn vaším podnikem nebo ho provádí externí firma? *(Pokud odpovíte "ano" prosím pokračujte otázkou č. 4)*

- ano, naším oddělením nebo pracovníkem zabývajícím se interním auditem
- externí firmou

3.5 Pokud ho provádí externí firma, jedná se o stejnou firmu, která provádí externí audit?

- ano, jedná se o stejnou firmu
- ne, jedná se o jinou firmu

4. Myslíte si, že jsou procesy ve vaší firmě dobře chráněny a také kontrolovány například vzhledem k možným podvodům nebo kreativnímu účetnictví ze strany zaměstnanců?

- ano naprosto
- převážně ano
- ne

5. Setkal/a jste se někdy ve firmě s kreativním účetnictvím nebo podvody ze strany zaměstnanců? *(Pokud odpovíte "ne" prosím pokračujte na otázku č. 6)*

- ano
- ne

5.1 Pokud ano, o jaký problém se jednalo?

.....
.....

5.2 Pokud ano, byla provedena nápravná opatření tak, aby se daný problém již nemohl opakovat?

- ano
- pracujeme na tom
- ne, dosud žádná nápravná opatření zavedena nebyla

6. Řekl/a byste, že některé procesy (procesy týkající se zejména financí a účetnictví, např. způsob účtování) ve firmě podléhají dvojí kontrole? To znamená, zda jeden proces podléhá internímu auditu nebo controllingu a zároveň externímu auditu?
(Pokud odpovíte "ne" prosím pokračujte otázkou č. 7)

- ano
- ne

6.1 Pokud ano, o jaké procesy se jedná?

.....
.....

6.2 Pokud nějaká oblast podléhá dvojí kontrole, z jakého důvodu je systém takto nastaven?

- z důvodu důležitosti dané oblasti ve firmě
- nevím
- jiné.....

6.3 Pokud dochází ke dvojí kontrole, dokázal/a byste alespoň přibližně vyčíslit roční náklady, které jsou s tím spojené?

- ano.....
- ne, nedokážu odhadnout

6.4 Máte dojem, že tato dvojí kontrola je ve vašem podniku efektivní a nezbytná? (Pokud odpovíte "ano" pokračujte prosím otázkou č. 7)

- ano, dvojí kontrola v této oblasti je potřeba
- ne, je možné, že tuto kontrolu nepotřebujeme

6.5 Pokud je dvojí kontrola pravděpodobně neefektivní, uvažujete o jejím zrušení? (například také vzhledem k poměrně vysokým nákladům?)

- ano, v současné době už probíhá rušení dvojí kontroly
- nejspíš ano, budeme nad tím v nejbližší době uvažovat
- ne

7. Plánujete v nejbližší době nějaké změny v oblasti controllingu, interního auditu nebo externího auditu? Pokud ano, jaké a z jakého důvodu?

ano.....
.....
.....

ne

Abstrakt

KUČEROVÁ, Kateřina. *Analýza povinnosti auditu ve vybraných zemích*. Plzeň. 2018. 87 s. Diplomová práce. Západočeská univerzita v Plzni. Fakulta ekonomická.

Klíčová slova: externí audit účetní závěrky, interní audit, controlling

Předložená diplomová práce na téma Analýza povinnosti auditu ve vybraných zemích je zaměřena na komparaci právních předpisů upravující auditorskou profesi a povinnost ověření účetní závěrky auditorem v České republice a všech sousedících státech. Teoretická část práce se zabývá vymezením auditorské profese, její historie, interního auditu a controllingu. Následně je provedeno porovnání a zmínění rozdílů mezi externím auditem, interním auditem a controllingem. Druhá část práce obsahuje deskripci právních předpisů jednotlivých států a jejich následnou komparaci se zmíněním všech základních rozdílů. Poslední částí práce je věnována dotazníkovému šetření, který se zaměřuje na zjištění míry překrytí externího auditu s controllingem a vnitřním kontrolním systémem v podnicích různé velikosti.

Abstract

KUČEROVÁ, Kateřina. *Analysis of the audit obligation in selected countries*. Plzeň. 2018. 87 s. Master thesis. University of West Bohemia. Faculty of economics.

Key words: external audit of financial statement, internal audit, controlling

Presented master thesis on the theme Analysis of the audit obligation in selected countries is focused on a comparison of legal regulations about audit profession and obligation to have audited financial statements by auditors in the Czech republic and in all neighboring countries. The theoretical part defines profession of auditors, its history, internal audit and controlling. Differences between external audit, internal audit and controlling are compared and described. The second part of the thesis contains description of legal regulations and their comparison. Practical part of the thesis contains also a questionnaire survey which aims to analyze system of external audit, internal audit and controlling in enterprises of all sizes in the Czech republic.