

# **Význam maloobchodního auditu pro fungování vnitřních kontrol ve vybrané společnosti**

Sabina Hamplová

---

Bakalářská práce  
2020



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví

Akademický rok: 2019/2020

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE (projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Sabina Hamplová**  
Osobní číslo: **M180016**  
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Management a ekonomika**  
Forma studia: **Prezenční**  
Téma práce: **Význam maloobchodního auditu pro fungování vnitřních kontrol ve vybrané společnosti**

### Zásady pro vypracování

#### Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

#### I. Teoretická část

- Zpracujte literární rešerši se zaměřením na vymezení, postupy a význam maloobchodního auditu a vnitřního kontrolního systému a významu maloobchodního auditu na fungování těchto kontrol.

#### II. Praktická část

- Představte možnosti fungování maloobchodního auditu ve vybrané obchodní společnosti.
- Na základě provedené analýzy dat získaných realizací maloobchodního auditu ve vybrané obchodní společnosti zhodnoťte stávající nastavení vybraných kontrol v rámci vnitřního kontrolního systému a identifikujte jejich silné a slabé stránky.
- Navrhněte možnosti zlepšení a zefektivnění vybraných kontrol vnitřního interního systému zvolené obchodní společnosti.

#### Závěr

Rozsah bakalářské práce: **cca 40 stran**  
Forma zpracování bakalářské práce: **Tištěná/elektronická**

**Seznam doporučené literatury:**

KAREŠ, Ladislav. *Teória auditu*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2015, 136 str. ISBN 978-80-8168-149-3.  
MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing pro manažery, aneb, Jak porozumět ověřování účetní závěrky statutárním auditorem*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2017, 208 s. ISBN 978-80-755-2768-4.  
MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada, 2016, 208 s. ISBN 978-80-247-5806-0.  
RUSSELL, J.P. *The internal Auditing Pocket Guide*. 2. vyd. Milwaukee: ASQ Quality Press, 2007, 200 s. ISBN 9780873897105.  
SCHRÁNIL, Pavel a Josef TVRDOŇ. *Externí a interní auditing*. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2010, 67 s. ISBN 8074080420.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Milana Otrusinová, Ph.D.**  
Ústav financí a účetnictví

Datum zadání bakalářské práce: **6. ledna 2020**  
Termín odevzdání bakalářské práce: **19. května 2020**



**doc. Ing. David Tuček, Ph.D.**  
děkan



**prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková**  
ředitelka ústavu

## **PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE**

### **Prohlašuji, že**

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

### **Prohlašuji,**

1. že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně

Jméno a příjmení: .....

.....  
podpis diplomanta

## **ABSTRAKT**

Bakalářská práce je řešena na téma: Význam maloobchodního auditu pro fungování vnitřních kontrol ve vybrané účetní jednotce. Cílem bakalářské práce je provést a vyhodnotit analýzu četnosti chyb u zvolené kontroly v oblasti maloobchodu a její fungování. Na základě výsledků této analýzy vymezit oblast zlepšení a navrhnout vhodná doporučení pro zlepšení. První část bakalářské práce je zaměřena na teoretické vymezení interního auditu a vnitřních kontrol. Jsou zde popsány postupy při auditu, základní pojmy, metody a závěry. Druhá část je zaměřena na vybranou účetní jednotku, která si nepřála být jmenována a její fungování vnitřních kontrol. V této části je popsán způsob, jak funguje vybraná kontrola, efektivnost kontroly a jsou zde vtipovány oblasti, na které jsou také navržena příslušná opatření, která povedou ke zlepšení.

Klíčová slova: vnitřní kontrola, interní audit, účetní jednotka, společnost, eliminace chyb, kontrola regálových cen

## **ABSTRACT**

The theme of this thesis is The Importance of Retail Audit for the Functioning of Internal Controls in a Selected Company. The aim of this bachelor thesis is to perform and evaluate an analysis of the frequency of errors in the selected control in the field of retail and its functioning. Based on the results of this analysis to define area for improvement and propose appropriate recommendations for improvement. The first part focuses on the theoretical definition of internal audit and internal controls. Audit procedures, basic concepts, methods and conclusions are described here. The second part focuses on the selected company, that did not wish to be named and its functioning of internal controls. This section describes how the selected control works, the effectiveness of the control and identifies areas where appropriate measures are also proposed that will lead to improvement.

Keywords: internal audit, internal control, accounting entity, company, elimination of errors, control of shelf prices

## Poděkování

*„Ráda bych poděkovala vedoucí mé bakalářské práce paní Ing. Milaně Otrusinové, Ph.D. za vedení, připomínky, věcná doporučení a čas, který věnovala pomoci při vypracovávání mé bakalářské práce.*

*Zároveň bych chtěla poděkovat Mgr. Ing. Filipu Hamplovi, za konzultace během vypracovávání bakalářské práce.“*

Prohlašuji, že odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

## OBSAH

|   |           |
|---|-----------|
| <b>ÚVOD</b> .....   | <b>9</b>  |
| <b>CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE</b> .....                 | <b>10</b> |
| <b>I TEORETICKÁ ČÁST</b> .....                              | <b>11</b> |
| <b>1 INTERNÍ AUDIT</b> .....                                | <b>12</b> |
| 1.1 VYMEZENÍ INTERNÍHO AUDITU.....                          | 12        |
| 1.2 VZTAH INTERNÍHO A EXTERNÍHO AUDITU.....                 | 13        |
| 1.3 OSOBA INTERNÍHO AUDITORA.....                           | 14        |
| 1.3.1 Pravidla chování interního auditora.....              | 16        |
| 1.4 SHRNUÍ.....   | 17        |
| <b>2 REALIZACE INTERNÍHO AUDITU</b> .....                   | <b>18</b> |
| 2.1 INTERNÍ A EXTERNÍ AUDITNÍ ODDĚLENÍ.....                 | 18        |
| 2.1.1 Výhody a nevýhody využití outsourcingu.....           | 19        |
| 2.2 VNITŘNÍ KONTROLNÍ SYSTÉM.....                           | 20        |
| 2.2.1 Vnitřní kontrola.....                                 | 23        |
| 2.3 SHRNUÍ.....   | 25        |
| <b>3 PRACOVNÍ POSTUP INTERNÍHO AUDITORA</b> .....           | <b>26</b> |
| 3.1 PLÁNOVÁNÍ INTERNÍHO AUDITU.....                         | 26        |
| 3.2 PROVEDENÍ INTERNÍHO AUDITU.....                         | 27        |
| 3.3 REPORTING.....  | 27        |
| 3.3.1 Auditorské zprávy.....                                | 28        |
| 3.3.2 Náležitosti auditorské zprávy.....                    | 28        |
| 3.3.3 Zpracování auditorské zprávy.....                     | 29        |
| 3.4 SHRNUÍ.....   | 30        |
| <b>II PRAKTICKÁ ČÁST</b> .....                              | <b>31</b> |
| <b>4 INTERNÍ AUDIT VE VYBRANÉ ÚČETNÍ JEDNOTCE</b> .....     | <b>32</b> |
| 4.1 PŘEDSTAVENÍ VYBRANÉ ÚČETNÍ JEDNOTKY.....                | 32        |
| 4.2 KONTROLA REGÁLOVÝCH CEN.....                            | 33        |
| 4.2.1 Postup kontroly.....                                  | 33        |
| 4.3 ANALÝZA ČETNOSTI CHYB.....                              | 35        |
| 4.3.1 Analýza stávajícího nastavení.....                    | 39        |
| 4.4 SHRNUÍ.....   | 40        |
| <b>5 NÁVRH NA ELIMINACI IDENTIFIKOVANÝCH PROBLÉMŮ</b> ..... | <b>41</b> |
| 5.1 ROZDĚLENÍ REGÁLŮ.....                                   | 41        |
| 5.2 KONTROLA PRODEJNY JEDNÍM ZAMĚSTNANCEM.....              | 44        |

|       |  |           |
|-------|--|-----------|
| 5.3   | ŠKOLENÍ.....                                   | 45        |
| 5.3.1 | Plán školení .....                             | 46        |
| 5.3.2 | Kalkulace školení .....                        | 47        |
| 5.4   | SHRNUTÍ.....                                   | 49        |
|       | <b>ZÁVĚR .....</b>                             | <b>51</b> |
|       | <b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>          | <b>53</b> |
|       | <b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....</b> | <b>57</b> |
|       | <b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>                    | <b>58</b> |
|       | <b>SEZNAM TABULEK.....</b>                     | <b>59</b> |



## ÚVOD

John Poindexter řekl, že nekontrolovaný přístup k údajům a datům bez auditované činnosti a dohledu by zašel příliš daleko. Audit slouží ke kontrolování a zhodnocení stavu a touto činností zamezuje tomu, aby auditovaná společnost zašla příliš daleko. Tak jak se rychle vyvíjí pokroky v oblasti technologií, stejným tempem také musí audit reagovat na vznik nových postupů a metod, aby byl schopen včas odhalit a eliminovat rizikové oblasti a byl tak schopen poskytnout odpovídající návrhy pro uskutečnění nápravných opatření.

Audit se dělí na interní a externí. Častou domněnkou ze strany veřejnosti bývá to, že rozdíl mezi těmito druhy auditu jsou jen v tom, kdo je provádí. Avšak rozdíl je v samotném smyslu auditu. Interní audit se zaměřuje na pomoc organizaci, zatímco externí audit kontroluje, zda daná společnost dodržuje pravidla, ke kterým se hlásí nebo které jí nařizuje legislativa.

Hlavním cílem této bakalářské práce je na základě kvalitativní a kvantitativní analýzy výsledků zvolené kontroly prováděné v rámci interního auditu ve vybrané účetní jednotce identifikovat problémové oblasti ve fungování vnitřních procesů a navrhnout jejich zlepšení za účelem zlepšení výsledků zvolené kontrolou.

První polovina teoretické části je zaměřena na vymezení pojmů jako jsou audit, externí a interní audit a vztah mezi nimi. Vymezuje se zde také osoba interního auditora a osobnostní rysy, které jsou nezbytné k vykonávání interního auditu. Dále je zde vysvětlena podstata vnitřního kontrolního systému a samotné vnitřní kontroly. Druhá polovina teoretické části se pak zaměřuje na popsání postupu interního auditu a na podstatu a význam auditorských zpráv.

Na začátku praktické části bakalářské práce je představena vybraná účetní jednotka. Také je zde popsán vnitřní kontrolní systém této účetní jednotky a jsou zde vyjmenovány jednotlivé vnitřní kontroly. Dále se praktická část zaměří na jednu kontrolu, ke které ve vybrané účetní jednotce dochází. K této kontrole je provedena analýza četnosti chyb. Z této analýzy jsou poté identifikovány nejvíce problémové úseky na vybraných prodejnách. Druhá polovina praktické části se zaměří na návrhy k řešení chybovosti této kontroly. Tato práce obsahuje tři návrhy řešení, jak se prodejny mohou vlastním dočinením připravit na vybranou kontrolu a zajistit tak rychlejší a efektivnější průběh samotné kontroly regálových cen.

Tato práce je vypracována na základě knižních a internetových zdrojů.

## CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem práce je na základě kvalitativní a kvantitativní analýzy výsledků zvolené kontroly prováděné v rámci interního auditu ve vybrané účetní jednotce identifikovat problémové oblasti ve fungování vnitřních procesů a navrhnout jejich zlepšení za účelem zlepšení výsledků zvolené kontrolou.

K naplnění hlavního cíle bylo stanoveno pět cílů parciálních, přičemž každému cíli je věnována jedna kapitola:

- představit interní audit, jeho vztah k externímu auditu, význam pro účetní jednotku a vymezit osobu interního auditora a jeho osobnostní rysy nezbytné k provádění interního auditu;
- vymezit interní a externí auditní oddělení a vysvětlit fungování vnitřního kontrolního systému a vnitřních kontrol;
- vymezit pracovní postup interního auditora a podstatu a význam auditorských zpráv s ohledem na provádění vnitřních kontrol;
- provést kvalitativní a kvantitativní analýzu zvolené kontroly a na základě výsledků identifikovat problémové oblasti ve fungování vnitřních procesů vybrané účetní jednotky;
- na základě získaných poznatků navrhnout zlepšení vnitřních procesů v identifikovaných problémových oblastech za účelem eliminace chyb zjišťovaný kontrolou.

K naplnění hlavního cíle práce byly použity metody syntéza a analýza. Metoda syntézy je použita v kapitolách jedna až tři. Ve čtvrté kapitole je použita metoda analýzy. Poslední kapitola obsahuje návrhy na zlepšení.

Pro účely této práce byla zvolena společnost s ručením omezeným, která si nepřála být jmenována. Tato společnost působí v oblasti maloobchodu. Pro tuto práci bylo náhodným výběrem vybráno pět prodejen typu supermarketu z celkového počtu 74 prodejen, které se nacházejí v Praze. Ze všech vnitřních kontrol, které se ve vybrané účetní jednotce provádí, byla vybrána k analýze kontrola regálových cen, a to z důvodu, že se jedná o kontrolu, která se nejvíce dotýká zákazníků. Kvantitativní analýza byla provedena na základě analýzy četnosti chyb ze získaných dat z provedené kontroly v rozmezí od 1. 1. 2020 do 30. 6. 2020. Kvalitativní analýza pak byla provedena na základě rozhovoru s vedoucím interního oddělení.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

## 1 INTERNÍ AUDIT

V rámci této části práce bude nejprve vysvětleno, co je to audit, vymezení interního auditu a externího auditu a propojení mezi těmito dvěma druhy auditů. Dále se práce bude zabírat tím, jakou osobnost by měl mít interní auditor a kontrolor a proč se na tyto vlastnosti klade důraz. S tím taky budou spojeny pravidla, podle kterých se auditor musí řídit.

### 1.1 Vymezení interního auditu

Audit obecně slouží k přezkoumání určitých činností, informací a dat. Jeho cílem je prověřit platnost získaných informací a jejich spolehlivost. Audit musí vždy provádět nezávislá a kvalifikovaná osoba, která se nazývá auditor. Jeden z důvodů, proč se audit provádí, je objektivní zhodnocení fungování procesů nebo lidí ve společnosti. Audit se dělí na externí a interní audit, avšak existují i jiné druhy auditů, například finanční audit, forenzní audit, strategický audit atd. (Sedláček, 2006, s. 18)

Externí audit má za úkol ověřit plnění externích, případně i interních standardů s cílem nezávisle ověřit, zda daná účetní jednotka dodržuje pravidla, které jim stanovuje legislativa. Existuje více definic, jak se externí audit dá popsat. Jednou z nich je definice od Jiřího Dvořáčka (2003, s. 18): „*Externí audit může být definován jako veřejná služba poskytovaná kvalifikovanými odborníky v oboru účetnictví, která spočívá v provádění revize finančního stavu společnosti, a to podle zvláštních norem a pomocí speciálních technik. Cílem této revize je vyjádřit objektivní názor na to, zda stav hospodaření společnosti odpovídá ekonomické a finanční situaci společnosti v daném okamžiku a zda jsou výsledky hospodaření a změny v daném období v souladu s obecně přijatými účetními zásadami.*“ Tato definice řeší problematiku externího auditu z širšího úhlu pohledu. Zatímco konkrétnější definici poskytuje Komora auditorů České republiky, která je jedinou kompetentní institucí v České republice, která je podle legislativy zřízena ke správě auditorské činnosti v ČR. Tato definice zní: „*Posláním a smyslem auditu účetní závěrky je vyjádřit názor nezávislé, kvalifikované osoby na věrohodnost účetní závěrky zveřejněné vedením účetní jednotky. Auditor ověřuje, zda údaje v účetní závěrce podávají věrný a poctivý obraz finanční pozice a výsledků hospodaření a peněžních toků v souladu s pravidly předepsanými českými nebo jinými účetními předpisy, často s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS). Názor auditora má dostatečnou vypovídací schopnost pouze a jenom ve spojení s určitou úplnou účetní závěrkou, ke které se auditor*

vyjadřuje. *Názor auditora vytržený ze souvislosti s konkrétní účetní závěrkou je zmatečný.*“ (kacr.cz, ©2012)

Externím auditorem může být osoba jak fyzická, tak právnická, která je zapsaná v seznamu auditorů. Podmínky zápisu do tohoto seznamu auditorů vymezuje Komora auditorů České republiky. Působnost této komory je stanovena zákonem, konkrétně tedy zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů. (Zákon č. 93/2009 Sb.)

Interní audit nemá zcela jednotnou definici, neboť se jedná o disciplínu, která se neustále vyvíjí, a tak se vyvíjí i její definice. Jedna z definic byla schválena roku 1999 Institutem interních auditorů (IIA). *„Interní audit je nezávislá, objektivní, ujišťovací a konzultační činnost zaměřená na přidanou hodnotu a zlepšení provozu organizace. Pomáhá organizaci dosáhnout její cíle tím, že zavádí systematický metodický přístup k hodnocení a zlepšení efektivnosti řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů.*“ (Český institut interních auditorů, 2015) Významnou změnou je to, že tato definice bere interní audit v moderním pojetí, kdy umožňuje využívat k realizaci interního auditu i subjekty, které nejsou přímou součástí auditované účetní jednotky. Interní audit dále představuje specifické hloubkové prověření jednotlivých činností podniku, které přináší cenné informace osobám, které jsou pověřené správou a řízením dané účetní jednotky. (Váchal a Vochozka, 2013, s. 622)

Interní audit dále hodnotí nastavený vnitřní kontrolní systém v účetní jednotce. Poskytuje informace, hodnocení, analýzy a doporučení pro top management a další orgány. V poslední době se ustupuje od tradičního pojetí interního auditu k modernímu pojetí. Moderní pojetí interního auditu spíše přechází více do poradenské činnosti, nežli by se držel pouze „tvrdé kontroly“. Interní audit se snaží najít lepší způsob, jak dosáhnout vyšší efektivnosti, přidané hodnoty a dokonalejších procesů uvnitř podniku. (Vochozka a kol., 2012, s. 469)

## 1.2 Vztah interního a externího auditu

Cílem externí auditorské činnosti je vyjádření názoru na finanční stav auditované účetní jednotky za určité období. Tato činnost je prováděna výhradně lidmi, kteří nejsou zaměstnanci auditované účetní jednotky, a to z důvodu, aby byla zachována důvěryhodnost a nezávislost externího auditu. Podstatné je také to, že externí audit se řídí v souladu s normami a postupy, jež byly mezinárodně uznány a nelze je významně měnit či upravovat. V České republice je třeba se řídit zákonem č. 93/2009 Sb. o auditorech, ve znění pozdějších předpisů. Zatímco cílem interního auditu je pomáhat organizaci, tzn. zaměřit se jak na finanční stav auditované účetní jednotky, tak i na ekonomickou oblast. Interní audit je

prováděn pracovníky auditované účetní jednotky a samotný audit je mnohem pružnější a závisí na účetní jednotce, co od interního auditu požaduje. (Müllerová a Šindelář, 2016, s. 125–127)

Podrobnější srovnání interního a externího auditu je v tabulce 1.

Tabulka 1 Srovnání interního a externího auditu

|  | <b>Externí audit</b>  | <b>Interní audit</b>                   |
|--|---|--|
| <b>Povinnost provést audit</b>           | Stanovena zákonem či obdobnou normou právní regulace (zejm. zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech) | Obecně neexistuje                      |
| <b>Požadavek na nezávislost auditora</b> | Stanovena zákonem a Etickým kodexem   | Nezávislost na auditovaných činnostech |
| <b>Předmět auditu</b>                    | Činnosti s vazbou na účetní uzávěrku a výroční zprávu   | Všechny činnosti uvnitř podniku        |
| <b>Frekvence auditu</b>                  | Periodicky (převážně roční intervaly)   | Průběžně                               |

Zdroj: vlastní zpracování na základě Králíček a Molín, 2014, s. 49

Pokud spolu interní a externí audit spolupracují, přináší to určité výhody pro oba útvary. Jednou z výhod může být úspora nákladů a také času při vykonávání příslušných auditorských úloh. Pokud interní audit správně provede audit, externí auditoři poté mají méně práce, neboť nenacházejí tolik chyb a tím dochází k časové úspoře. Dalším pozitivem, které může interní audit přinést účetní jednotce, je dokonalejší pochopení oblastí, na které se audit zaměřuje, a tím pak bude vedení účetní jednotky předkládat kvalitnější zprávy. Pokud oba druhy auditů, jak externí, tak interní, budou spolupracovat a sdílet své výsledky a závěry, dojde k odstraňování duplicit. Dále bude účetní jednotka schopna snadněji identifikovat rizikové oblasti v počátečním stádiu externího auditu zjištěné interním auditem. (Dvořáček, 2003, s. 22–23)

### 1.3 Osoba interního auditora

Člověk, který je schopen vykonávat auditorskou činnost, musí splňovat určité předpoklady a musí mít určité vlastnosti, které napomáhají při výkonu práce. Vykonávat interní audit

může být pro auditora náročnější, protože na rozdíl od externího auditora je to člen společnosti, má vůči společnosti vztah a postrádá nezávislost. Zároveň jako interní auditor nemá hierarchickou autoritu, tudíž svá doporučení a rady musí prosazovat vlastní silou a pouze při vhodné situaci, kdy jsou zaměstnanci a vedení ochotno poslouchat. Kvůli tomu musí interní auditor počítat s tím, že vyhnout se střetům a potyčkám bude jen zřídka kdy možné. (Dvořáček, 2003, s. 78)

Interní auditor by měla být osoba, která splňuje určité osobnostní rysy:

- osobní přitažlivost – auditor denně přichází do kontaktu s lidmi a je nezbytně nutné pro vykonávání této práce, aby působil příjemně a profesionálně;
- správné společenské vystupování;
- schopnost naslouchat, mít trpělivost a vystupovat neagresivně – interní audit musí naslouchat společnosti, jejímu fungování a zaměstnancům, aby správně mohl posoudit fungování. Zároveň musí mít trpělivost, protože předat své závěry může být občas trochu obtížné;
- čestnost a objektivnost – osoba, která vykonává interní audit musí být osoba čestná a objektivní, aby nikdo nemohl napadnout odvedenou práci auditora a nemohl tuto osobu nařknout z podvodu nebo nadržování;
- připravena cestovat – společnosti mohou mít více jak jednu pobočku, skladiště, výrobu atd. a je nezbytně nutné, aby se audity konaly ve všech prostorách firmy, proto je důležité, aby auditor byl připraven cestovat jak vnitrostátně, tak klidně i po celém světě. (Nenadál a kol., osobnost a profil auditora, ©2007)

Je třeba, aby auditor podstupoval školení ve vybraných oblastech, ve kterých by se zlepšovaly jeho schopnosti a dovednosti v práci. V tabulce 2 je uveden souhrn znalostí, které by měl auditor mít. Veškeré tyto osobnostní rysy a znalosti platí také pro kontrolora, který vykonává vnitřní kontroly v účetní jednotce.

Tabulka 2 Souhrn znalostí

| Pořadí | Oblast            |
|--------|-------------------|
| 1.     | Logické uvažování |
| 2.     | Etika             |
| 3.     | Auditorství       |

|     |                       |
|-----|-----------------------|
| 4.  | Komunikace            |
| 5.  | Organizace            |
| 6.  | Počítač               |
| 7.  | Sociologie            |
| 8.  | Podvod a jak mu čelit |
| 9.  | Finanční účetnictví   |
| 10. | Sběr informací (dat)  |
| 11. | Právní otázky         |
| 12. | Marketing             |
| 13. | Manažerské účetnictví |
| 14. | Statistika            |
| 15. | Finance               |

Zdroj: Dvořáček, 2003, s. 79

V roce 1999 byla provedena studie Competency Framework for Internal Auditing<sup>1</sup>, která specifikuje další požadavky pro interního auditora. Mezi tyto základní specifikace spadá znalost kontrolního systému ve společnosti, znalost rizik a řízení rizik, postupy a techniky interního auditu, řízení změn, řízení strategie, manažerské postupy, finanční řízení, společenské a sociální vzory, které v daném období působí. (theiia.org, ©2013)

### 1.3.1 Pravidla chování interního auditora

Etický kodex Institutu interních auditorů (dále jen „IIA“) ukazuje to, jak by měl vypadat profil interního auditora. Nevztahuje se pouze na jednotlivé osoby, ale i na celé společnosti, které poskytují služby interního auditu. Tento soubor chování obsahuje dvě významné části. V první části jsou základní principy a druhou část tvoří pravidla jednání. Pravidla jednání slouží jako pomůcka pro uplatňování základních principů v praxi a zároveň je využíván jako návod pro správné jednání interních auditorů. (kacr.cz, ©2017)

Základní principy etického kodexu IIA jsou integrita, objektivita, důvěryhodnost, kompetentnost.

---

<sup>1</sup> Competency Framework for Internal Auditing – Rámcem kompetencí pro interní audit – vlastní předklad autorky



- Integrita: interní auditor bude svou práci vykonávat čestně a odpovědně. Bude se řídit a respektovat zákony. Zároveň se nebude zapojovat do nelegální činností, či činností, které by mohly zdiskreditovat profesi interního auditora.
- Objektivita: během veškerých procesů a činností, kterou auditoři provádějí prokazují nejvyšší úroveň profesionální objektivity. Auditoři objektivně posuzují veškeré okolnosti. Nepřijmou nic, co by mohlo jejich objektivnost a profesionální úsudek narušit.
- Důvěryhodnost: na informace získané během auditů budou obezřetní. Bez souhlasu tyto informace neposkytují nepověřené osobě, nebo je nevyužijí ve svůj osobní prospěch.
- Kompetentnost: interní auditoři budou vykonávat pouze takové služby, pro které mají nezbytné dovednosti, zkušenosti a znalosti. Zároveň budou neustále zlepšovat své odborné dovednosti a efektivnost a kvalitu poskytované služby. (Spencer Pickett, 2010, s. 325–327)

Tento mezinárodní etický kodex se vztahuje jak na fyzické, tak i právnické osoby, které nabízejí služby interního auditu. Za interní auditory považujeme členy Institutu a držitele nebo kandidáty profesionální certifikace IIA a ty, kteří poskytují služby interního auditu v souladu s definicí interního auditu. Pokud dojde k porušení etického kodexu členy Institutu interních auditorů, držiteli nebo kandidáty profesních certifikací IIA, dojde k hodnocení a při řešení bude postupováno dle pravidel a administrativních směrnic Institutu. Nesprávné nebo nepřijatelné chování může vést k zahájení disciplinárního řízení vůči členům Institutu, držiteli nebo kandidátovi certifikace. (interniaudit.cz, ©2000)

## 1.4 Shrnutí

V první kapitole bylo představeno, co to je audit. Bylo zde vysvětleno, že se audit dělí na externí a interní audit a každý byl jednotlivě vysvětlen. V práci je vypsáno, že externí audit je regulován podle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů. Zatímco interní audit takovou regulaci nemá. Tato kapitola se také soustředila na vztah mezi jednotlivými druhy auditu. Pozornost byla věnována osobnosti interního auditora a kontrolora. V práci jsou zmíněny osobností rysy, které by měl mít každý auditor a zároveň jsou v této kapitole uvedena pravidla chování interního auditora.

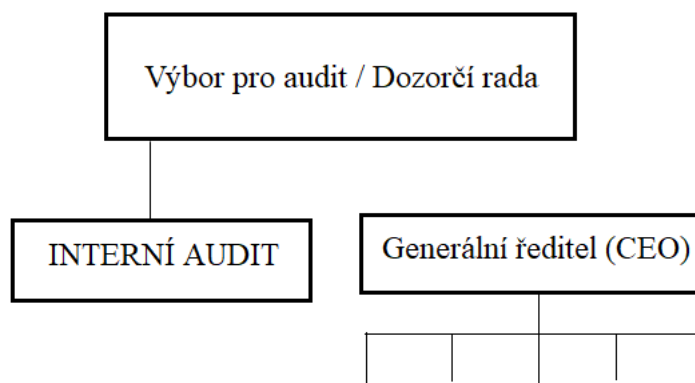
## 2 REALIZACE INTERNÍHO AUDITU

Tato kapitola bude zaměřena na možnost provádění interního auditu, konkrétně bude vymezeno interní oddělení auditu a popsána možnost využití outsourcingu v případě externího oddělení pro interní audit v účetní jednotce. Neboť se tato práce zaměřuje na využití externího zdroje pro interní audit a následnou vnitřní kontrolu, v práci budou zmíněny klady a zápory využití této možnosti. Pro samotné využití interního auditu je potřeba, aby společnost měla vytvořený vnitřní kontrolní systém, na který se tato kapitola také zaměří.

### 2.1 Interní a externí auditní oddělení

Interní audit lze provádět interně, nebo externě formou outsourcingu. Záleží tedy na účetní jednotce, jaký způsob zvolí. Musí se rozhodnout, zda je pro ni výhodnější vytvoření vlastního oddělení, nebo zda bude méně nákladné využít externí společnost, která interní audity bude pro danou účetní jednotku vykonávat.

Interní auditní oddělení je útvar, který zapadá do organizační struktury dané účetní jednotky, viz obrázek 1. Toto středisko metodicky podléhá pod výbor pro audit, případně pod dozorčí radu ve chvíli, kdy v účetní jednotce není výbor pro audit ustanoven. Ovšem ne všechny rozhodnutí může toto středisko dělat samo. Na vedení se také podílí generální ředitel (CEO – Chief executive officer) svými rozhodnutími, které musí učinit. Interní audity nejsou prováděny nahodile, ale na základě auditorského plánu, který vytváří vedoucí interního auditu. Tento plán musí projednat výbor pro audit (popřípadě dozorčí rada) a také musí být konzultován s managementem.



Obrázek 1 Organizační začlenění interního auditu

Zdroj: Králíček a Molín, 2014, s. 51

Účetní jednotka si také může zvolit provádění interního auditu externími zdroji, a to pomocí outsourcingu. Slovo outsourcing se dá přeložit jako vyčleňování. Jedná se o užší formu spolupráce mezi firmami. Jde o činnost, kterou by účetní jednotka byla schopna zajistit vlastními silami, ovšem by to bylo nákladné, a proto si najde jinou společnost, která za ní tuto činnost splní. Nákup této pracovní činnosti vyjde levněji, než kdyby požadovanou činnost vykonávala účetní jednotka vlastními zdroji. Outsourcing hraje velkou roli především v malých a středních podnicích. (Dvořáček, 2003, s. 29–31)

Interní audit v některých případech bývá zajišťován z vnějších zdrojů. Tento přístup bývá výhodný, pokud při vykonávání interního auditu v konkrétním podniku nejsou potřeba zvláštní znalosti nebo tyto znalosti jdou nabýt velmi rychle. Další výhodou pro využití outsourcingu je to, že pokud by tvorba vlastního útvaru interního auditu zatížila účetní jednotku příliš vysokými režijními i fixními náklady, tak využití vnějších zdrojů toto riziko sníží.

### 2.1.1 Výhody a nevýhody využití outsourcingu

Argumenty, který svědčí ve prospěch outsourcingu:

- Pracovníci se mohou zaměřit pouze na podstatu problémů. Nemusejí se orientovat na každodenní úkoly.
- Základním znakem outsourcingu je to, že se za služby platí pouze v případě, kdy jsou třeba. Společnost tak vynaloží prostředky pouze za vykonanou auditorskou činnost.
- Díky tomu, že firma využívá outsourcing, proudí do společnosti externisté, kteří mohou přinést zkušenosti z jiných firem a napomoci tak k lepšímu fungování společnosti (využívání benchmarkingu).
- Management společnosti se může lépe rozhodovat, neboť zná přesně vynaložené náklady na externí zakázky. Zatímco kdyby byl interní útvar součástí společnosti, tak se tento útvar spojuje s fixními náklady.
- Lepší přístup ze strany externích pracovníků. Firmy, které tyto pracovníky nabízejí investovaly mnoho prostředků do jejich výcviku, a proto je jejich práce efektivnější.
- Kvalifikace z pohledu informačních systémů – externí zaměstnanci mohou být informováni o technologických novinkách, nedostatcích a zároveň přinést do společnosti know-how jak vylepšit technologie v organizaci za přijatelných podmínek. (icas.com, 2018) (lowersrisk.com, 2014) (Dvořáček, 2003, s. 29–31)

Argumenty, které nesvědčí v prospěch outsourcingu:

- Společnost bude závislá na externích poskytovatelích. Neboť tito poskytovatelé získávají klíčové informace o organizaci a mohou si postupem času diktovat podmínky. Proto je vhodné, aby společnost měla dlouhodobé smlouvy s podmínkami.
- Externí společnosti, které nabízejí služby interního auditu, nemohou znát tak dobře podnikání ve vybrané společnosti jako interní zaměstnanci.
- Úbytek hodnotného manažerského tréninku – útvar interního auditu může ve společnosti sloužit k produkci budoucích manažerů v organizaci. Tím, že firma využívá jiné firmy přichází o tyto vyškolené zaměstnance.
- Ve společnosti může docházet ke ztrátě znalostí, které poskytovali interní auditoři. Externí auditor je trénován, aby provedl analýzu všech problémů, ale tento přístup k analýze nemusí vždy odpovídat specifickému prostředí v organizaci.
- Nezávislost externího auditora může být oslabena, pokud se jedná o tu stejnou osobu, která tuto službu outsourcingu poskytuje. (Dvořáček, 2003, s. 29–31) (gartner.com, 2017)

## 2.2 Vnitřní kontrolní systém

Podle mezinárodních auditorských standardů ISA je vnitřní kontrolní systém proces, který je navržený, zavedený a vykonávaný osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky a jinými pracovníky za účelem výkaznictví, účelnosti a hospodárnosti operací, a to v souladu s příslušnými právními předpisy. Termín kontrola spadá do aspektů jedné nebo více složek vnitřního kontrolního systému. (ifac.org, ©2018)

Obsah a rámec vnitřní kontroly je popsán v Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission<sup>2</sup> (dále jen „COSO“). Hlavním posláním COSO je vytvořit komplexní rámec a pokyny k podnikovému řízení rizik, vnitřnímu kontrolnímu systému a zamezení vzniku podvodů. Jedná se o proces uskutečňovaný vedením společnosti a dalšími pracovníky dané organizace, jehož cílem je poskytnutí přiměřeného ujištění o plnění cílů v kategoriích:

- efektivnost a účinnost operací;

---

<sup>2</sup> COSO – Výbor sponzorujících organizací Treadwayovy komise – překlad autorky

- spolehlivost finančního výkaznictví;
- soulad s legislativou a ostatními platnými předpisy. (coso.org, ©2020)

Roku 1992 bylo vydáno: Vnitřní kontrola – integrovaný rámec (v anglickém znění Internal Control – Integrated Framework). Cílem bylo stanovit jednotnou definici pro vnitřní kontrolní systém. Dále také šlo o vytvoření modelu, dle kterého bude společnost schopná zhodnotit svůj vnitřní kontrolní systém. Tento rámec byl znovu přepracován v roce 2013 s účinností od prosince 2014. V současnosti je podstatné, aby společnost porozuměla rámcům COSO, aby byla schopná vybudovat účinnou podnikovou kulturu, která bude předcházet podvodům. Podle návrhu COSO v účinném systému vnitřní kontroly pracuje pět složek, které pomáhají k dosažení poslání, strategií a souvisejících obchodních cílů účetní jednotky. Tyto složky jsou: kontrolní prostředí, posouzení rizik, kontrolní činnost, informace, komunikace a monitoring. (knowledgeleader.com, 2020)

Účetní jednotky se samozřejmě mohou řídit i podle jiných modelů pro interní kontroly, COSO není závazné. Další přístup byl vytvořen Kanadským kontrolním výborem, Canadian Criteria of Control Committee<sup>3</sup> (dále jen „CoCo“). Pro informační systémy může být vnitřní kontrolní systém vybudován na základně rámce Control Objectives for Information and Related Technology<sup>4</sup> (dále jen „COBIT“). Všechny tyto přístupy jsou si v mnoha ohledech podobné. Avšak jsou zde rozdíly mezi jednotlivými přístupy. V tabulce 3 jsou uvedeny rozdíly mezi COBIT a COSO. (Dvořáček, 2005, s. 48)

Tabulka 3 Srovnání COBIT a COSO

| Atribut                              | COBIT  | COSO                                |
|--------------------------------------|--|-------------------------------------|
| <b>Primární uživatel</b>             | Vedení a auditoři  | Vedení                              |
| <b>Vnitřní kontrola chápana jako</b> | Spojení procesů včetně politik, postupů, praktik, organizačních struktur | Proces                              |
| <b>Složky nebo oblasti</b>           | Plánování, organizování,   | Dohled, kontrolní prostředí, řízení |

<sup>3</sup> CoCo – Kanadský kontrolní výbor – vlastní předklad autorky

<sup>4</sup> COBIT – Kontrolní cíle pro informační a související technologie

|   |   |  |
|---|---|--|
|   | získávání<br>a zavádění,<br>poskytování | rizika, kontrolní<br>aktivity, informace<br>a komunikace |
| <b>Efektivnost vnitřní<br/>kontroly<br/>hodnocena</b> | Za určité časové<br>období              | V daném momentě  |
| <b>Odpovědnost za<br/>vnitřní kontroly</b>            | Vedení                                  | Vedení   |

Zdroj: Dvořáček, 2005, s. 48

CoCo je rámec, který je více intuitivní a méně mechanický, a proto je vhodný pro společnosti, které mají menší hierarchickou strukturu. CoCo nastiňuje 20 kontrolních kritérií, která může management použít k řízení výkonnosti společnosti a ke zlepšení rozhodování. Podstata CoCo zdůrazňuje, že kontrola zahrnuje celou organizaci, ale začít se musí na individuální úrovni u zaměstnanců. Rámec CoCo nastiňuje kritéria ve čtyřech oblastech: účel, závazek, způsobilost a schopnost monitorování a učení. Aby společnost mohla posoudit, zda dané kontroly fungují efektivně, každé kritérium musí být přezkoumáno s cílem určit kontroly, které jsou zavedeny pro jejich řešení. Kritérium *účel* poskytuje směr, jakým se organizace bude ubírat. Zaměřuje se zde na cíle, rizika, politiku společnosti, plánování a výkonnostní cíle a ukazatele. Kritérium *závazek* se zabývá identitou dané účetní jednotky. Jsou zde popsány etické hodnoty organizace, politika lidských zdrojů, autorita, odpovědnost a vzájemná důvěra. Kritérium *způsobilost* se zaměřuje na kompetence v organizaci. Zabývá se znalostmi, dovednostmi, komunikačními procesy, informačními, koordinačními a kontrolními činnostmi. Poslední kritérium *monitorování a učení* se zaměřuje na vývoj organizace. Soustředí se na přezkoumání vnitřního a vnějšího prostředí. Sleduje výkony společnosti a porovnává je se stanovenými cíli. Přehodnocuje informační potřeby a systémy organizace. Dále také stanovuje následný postup a posuzuje účinnost kontroly. (Pfister, 2009, s. 52)

COBIT definuje sadu obecných procesů pro management v informačních technologiích (dále jen „IT“). Rámec definuje každý proces, každý vstup a výstup procesu. Dále se soustředí na klíčové procesní činnosti, cíle procesu, měření výkonu a model základní zralosti. COBIT zahrnuje tyto komponenty: rámec, popis procesů, cíle kontroly, pokyny pro řízení, modely zralosti. COBIT byl jako rámec navržený tak, aby pomáhal obchodním

profesionálům diskutovat o cílech a výsledcích souvisejících s IT. Rámec COBIT zahrnuje pět základních principů:

- zajištění potřeb zainteresovaných stran;
- pokrytí celé společnosti;
- použití jednoho integrovaného rámce;
- možnost celistvého přístupu;
- oddělení vedení společnosti od každodenního řízení.

(free-management-ebooks.com, ©2015)

### 2.2.1 Vnitřní kontrola

Pojem vnitřní kontrola zahrnuje veškeré aktivity, která pomáhají podniku zjistit, zda dosahované výsledky odpovídají těm plánovaným. Každá kontrola má za úkol zjistit negativní odchylky mezi plánovaným stavem a skutečným stavem a také zjistit důvod vzniku těchto odchylek. Zároveň je také třeba zjistit míru odpovědnosti pracovníků, kteří se podíleli svou činností na vzniku těchto odchylek. (Dvořáček a Kafka, 2005, s. 111–114) Jedná se o nástroj, který má vedení sloužit k oslabení identifikovaného rizikového faktoru nebo pomoci ke splnění stanoveného cíle, který si účetní jednotka stanovila. Existuje přímý vztah mezi cíli účetní jednotky a vnitřní kontrolou. Jakmile si účetní jednotka stanoví své cíle, dají se vyhodnotit a identifikovat možná rizika, která by mohla nastat, a která by zároveň mohla zabránit k dosažení stanoveného cíle. Na základě informací, které získala z identifikace rizika, může účetní jednotka reagovat vhodným způsobem tak, že navrhne vnitřní kontrolu.

Vnitřní kontrola se dá na základě COSO rozdělit do pěti složek viz obrázek 2. Tím, že je vnitřní kontrola rozdělena do těchto pěti složek, poskytuje auditorovi užitečný rámec k tomu, aby pochopil různé aspekty vnitřního kontrolního systému dané účetní jednotky. Je však třeba brát v potaz některé z těchto skutečností. Čím menší je účetní jednotka, tím jednodušší jsou procesy a vnitřní postupy v dané účetní jednotce. Důležité je také zmínit to, že auditor zjišťuje zejména to, jakým způsobem určitá kontrola předchází výskytu významné nesprávnosti. (kacr.cz, ©2010)



Obrázek 2 Pět složek vnitřní kontroly

Zdroj: kacrcz, ©2010

*Kontrolní prostředí* je základ každé účinné vnitřní kontroly. Definuje totiž celou účetní jednotku, jejich závazná pravidla a strukturu. Zároveň slouží k nastavení podnikové kultury a ovlivňuje kontrolní povědomí zaměstnanců. Do kontrolního prostředí spadají funkce, které vykonává správa a řízení, ale i funkce zajišťované vedením. Dále zde spadají postoje osob pověřených správou a řízením a členů vedení k vnitřní kontrole.

*Vyhodnocení rizik* má za úkol poskytovat informace, na jejichž základě vedení účetní jednotky rozhodne o tom, jaké rizika je třeba řídit, popřípadě jaké opatření je třeba s danými riziky podniknout. Účetní jednotka se může rozhodnout přijmout kroky k řešení konkrétního rizika, nebo se může rozhodnout riziko akceptovat.

*Informační systém* slouží k tomu, aby poskytoval spolehlivé informace pro vedení účetní jednotky. Vedení potřebuje tyto informace, aby mohlo řídit účetní jednotku, tj. připravovat rozpočet, sledovat výkonnost a plnit předem stanovené cíle a identifikovat a vyhodnocovat faktory, které se zdají být rizikové. Zároveň na ně musí vedení být schopno reagovat.

*Kontrolní činnosti* jsou brány zásad a postupů, díky nimž je účetní jednotka schopna plnit pokyny, které vydalo vedení. Příkladem této činnosti je zajišťující kontrola. Ta se stará o to, zda odběratelům není dodáváno zboží s velkým kreditním rizikem nebo že se realizují pouze schválené nákupy. Cílem kontrolní činnosti je snížení rizik, které vznikají při běžné činnosti účetní jednotky.

*Monitorování kontrol* je proces, který se zaměřuje na vyhodnocení účinnosti vnitřního kontrolního systému za určitý čas. Hlavním cílem je ujištění, že zavedené kontroly fungují správně a pokud správně nefungují, tak navrhnout nezbytná opatření, která tuto nefunkčnost



kontroly eliminuje. Díky monitorování kontrol vedení dostává informace, zda zavedený systém vnitřních kontrol, který zavedlo, snižuje rizika tak jak se předpokládalo. Vedení monitoruje kontroly buď průběžně nebo jednorázově, případně může účetní jednotka oba postupy kombinovat. (ifac.org, ©2010)

Pokud je špatně nastavená vnitřní kontrola, jsou určité signály, které by měly společnosti napovědět a ta by měla adekvátně reagovat. Za tyto signály můžeme považovat nepřiměřeně velké zisky s porovnáním s ostatními podniky nebo finanční výsledky natolik dobré, aby působily věrohodně. Dalším ukazatelem může být vysoká závislost na dluhovém financování nebo má společnost potíže splácet své dluhy. (ifac.org, ©2010)

### **2.3 Shrnutí**

Druhá kapitola se v první řadě zaměřovala na realizaci interního auditu. Jsou zde popsány možnosti, jak společnost může provozovat interní oddělení – buď interně, nebo externě. Tato kapitola se také soustředí na pojem outsourcing a využití outsourcingu a interního auditu. Tato část je podstatná, neboť práce je zaměřena na fungování interního auditu a vnitřních kontrol ve vybrané účetní jednotce, která využívá outsourcingové společnosti, která jim zajišťuje interní oddělení. V další části této kapitoly je kladen důraz na vnitřní kontrolní systém a na rámce vnitřního kontrolního systému jako jsou COSO, CoCo a COBIT. Dále je zde také popsáno, co je to vnitřní kontrola a že se vnitřní kontrola skládá z pěti složek: kontrolní prostředí, vyhodnocení rizik, informační systém, kontrolní činnosti a monitorování kontrol.

### 3 PRACOVNÍ POSTUP INTERNÍHO AUDITORA

V této kapitole se práce bude zabývat pracovním postupem interního auditora a závěrečnou auditorskou zprávou. Postup vnitřní kontroly si každá účetní jednotka přizpůsobuje svým potřebám, ovšem pro účely této bakalářské práce je postup vnitřní kontroly totožný s postupem interního auditora. Pracovní postup interního auditora bude popsán do 4 fází: plánování interního auditu, provedení interního auditu, reporting a nápravná opatření.

#### 3.1 Plánování interního auditu

Naplánovat se musí každý audit, čímž se zabezpečuje optimální využití kapacit a efektivnost interního auditu. Plány lze rozdělit na strategické, roční a operativní. Strategické plány pokrývají délku 3 až 5 let a musejí se průběžně aktualizovat, aby se přizpůsobily k situaci v podniku. Operativní plány se rozdělují do čtvrtletí a následně do měsíců v každém čtvrtletí. (Schránil a Tvrdoň, 2010, s. 38)

Plány, které jsou vytvořeny, musejí odpovídat a směřovat k činnosti organizace. Kromě vlastních činností, které útvar interního auditu provádí, musí být schopen zabezpečit i další činnosti. Musí být schopen komunikovat a spolupracovat s externím auditorem. Jasně a stručně prezentovat zjištěné výsledky. Podílet se při tvorbě vnitřních předpisů organizace.

Během plánování je třeba si zvolit, zda přístup k auditu bude využívat tradiční postup nebo postup založený na analýze rizik. V tabulce 4 jsou podrobněji popsány přístupy k auditu. (Russel, 2007, s. 13–14)

Tabulka 4 Přístupy k auditu

|           | <b>Kroky tradičního přístupu</b>                  | <b>Kroky rizikového přístupu</b>                         |
|-----------|---|--|
| <b>1.</b> | Identifikace obecných cílů                        | Určování klíčových rizik nebo cílů                       |
| <b>2.</b> | Identifikace specifických cílů                    | Identifikace limitů rizika                               |
| <b>3.</b> | Identifikace technik řízení a kontroly            | Vytvoření hypotézy o řídicích a kontrolních mechanismech |
| <b>4.</b> | Zhodnocení adekvátnosti technik řízení a kontroly | Prověření platnosti hypotézy                             |
| <b>5.</b> | Testování vybraných technik řízení a kontroly     | Oznamování výsledků                                      |

|    |                                    |  |
|----|------------------------------------|--|
| 6. | Předložení stanoviska a doporučení |  |
|----|------------------------------------|--|

Zdroj: Vochozka a Mulač, 2012, s. 469

### 3.2 Provedení interního auditu

Interní audit je rozpracovaný do auditorských postupů, kde každý tento postup musí být v souladu s programem auditu. Během provádění interního auditu se provádí kontrolní testy, které jsou mnohdy velmi podobné jako ty, které provádějí externí auditoři. Interní auditor provádí testy pomocí metod jako jsou pozorování, rozhovor, prověřování dokumentace, srovnání, postupový diagram atd.

- pozorování – interní auditor sleduje určitý čas, jak je konkrétní činnost v podniku prováděna. Tak zjistí nedostatky konkrétních činností a může přijít s doporučením, která povedou k eliminaci;
- rozhovor – každá činnost v podniku má osobu, která je za ní zodpovědná. Rozhovor s touto osobou povede k zjištění, zda pověřená osoba chápe daná opatření a procesy a zda ví, jak s nimi zacházet;
- prověřování dokumentace – na malém vzorku dokumentů si interní auditor může zkontrolovat, zda má kontrola takový přínos, jaký se očekával;
- postupový diagram – neboli flow charting, používá diagramové sítě k tomu, aby určil jednotlivé kroky, které se musejí podniknout dříve, než daná aktivita bude úspěšně ukončena. Tato metoda je užitečná pro interního auditora k tomu, že díky ní může odhalit možná úzká místa v operacích. (fek.zcu.cz, ©2012)

### 3.3 Reporting

Na konci každého interního auditu je potřeba, aby se interní auditor sešel s manažerem auditované oblasti podniku. Na této schůzce mu předá poznatky a zjištění, které během auditu objevil a zároveň mu představí doporučení, které by vedlo k nápravě. Manažer auditované oblasti má možnost zde vyjádřit své postoje vůči právě proběhlému auditu a následně se vyjádřit k doporučení, které bude následně plnit. Na závěr auditor vypíše, zkontroluje a předá auditorskou zprávu, ve které bude vše srozumitelně vysvětleno.

### 3.3.1 Auditorské zprávy

Výsledkem interního auditu jsou auditorské zprávy. Tato zpráva vzniká na základě průzkumu, šetření a analýz. Tento dokument musí být písemný a obsahuje názor auditorů, zda bylo dosaženo (případně nedosaženo) předem stanovených cílů společnosti, také obsahuje nedostatky, které byly zjištěny při interním auditu. Nejedná se však pouze o výčet zjištěného, správná auditorská zpráva obsahuje také doporučení vhodných metod, které povedou k eliminaci zjištěných nedostatků. Obecné požadavky, které by auditorská zpráva měla obsahovat, vymezují Standardy pro profesionální praxi interního auditu. (Müllerová a Králíček, 2017, s. 113–115)

### 3.3.2 Náležitosti auditorské zprávy

Jako každý úřední dokument musí i auditorská zpráva splňovat určité náležitosti a požadavky. Mezi ně patří:

- vzorná a pečlivá úprava;
- správná stylizace;
- jednoduché a přehledné uspořádání;
- stručnost a věcnost;
- přesnost;
- normalizovaná struktura zprávy.

Je důležité, aby každá auditorská zpráva byla předložena svázaná, opatřená nadpisem, gramaticky správně a bez skvrn. Člověk, jemuž je tato zpráva předána, si nevědomky spojí kvalitu odvedené práce se vzhledem dokumentu, který popisuje průběh a závěry této odvedené práce. Tím, že si auditor po sobě zkontroluje závěrečnou zprávu, se tak může vyhnout pochybnostem, zda je schopen svou práci odvést podle standardů.

V závěrečné zprávě musí být vyhodnocení jasné, stručné a jednoduché. Je potřeba se vyhnout agresivním a zraňujícím tvrzením. Není třeba do zprávy vypisovat každý detail. Auditor musí sdělit jen to, co opravdu sdělit, chce bez nejasností a špatné interpretace. Tato zpráva má splnit pouze jeden účel a to, aby doporučení, která jsou v něm uvedená, byla splněna. (Dvořáček, 2003, s. 122)

Dobré je, když auditor svou závěrečnou zprávu člení do více odstavců. Touto jednoduchou úpravou se jeho zpráva bude mnohem snáze číst a jeho poznatky a doporučení se pak budou

moci aplikovat ve společnosti. Pokud bude zpráva psaná pouze jedním dlouhým souvětím, nikdo nebude mít chuť tuto zprávu číst, a tudíž veškerý interní audit byl proveden zbytečně, neboť se doporučení nikdo ani nedozví.

Pokud je zpráva správně rozdělená do oddílů, je pro čtenáře snadnější převzít její závěry a splnit doporučení, která vedou k eliminaci chyb. Nepsaným zvykem je členit auditorskou zprávu do 6 oddílů – obsah, úvod, cíle, posudek, doporučení a soupis výjimek. (investopedia.com, 2019)

### 3.3.3 Zpracování auditorské zprávy

Pro vytvoření auditorské zprávy se používají pracovní materiály, do kterých si auditor vypisuje zjištěné skutečnosti. Jsou v nich uvedena přesná fakta a měření, kterých bylo dosaženo. Pracovní materiály mají obsahovat konkrétní informace a fakta, fotodokumentaci, rozsah práce, která byla prováděna a závěry, které slouží jako podklad pro formulaci konečného doporučení. Z veškerých těchto poznatků se posléze vytvoří auditorská zpráva.

Předběžná verze zprávy je vytvořena po ukončení etap auditu. Předem jsou stanoveny podmínky, které tato zpráva musí dodržet. Je podstatné zpracovat předběžnou zprávu a prodiskutovat ji s auditovanými. Poté se tato předběžná verze musí zkontrolovat.

Předtím, než je konečná verze rozeslána a předána pověřené osobě, je třeba se ujistit, že obsahuje následující údaje: předmět zprávy, celkový počet exemplářů, distribuce zpráv, datum zaslání a datum a místo projednání zprávy. Jakmile je vše zkontrolováno a správně zapsáno, zpráva je odevzdána. (Králíček a Müllerová, 2003, s. 55–59)

### 3.3.4 Nápravná opatření

Nápravné opatření a doporučení je jednou z nejdůležitějších činností, kterou interní auditor a kontrolor má. Auditor musí ověřit, že nápravná opatření byla zvolena správně a zda fungují tak, jak se předpokládalo. Ovšem interní auditoři nemohou přebírat zodpovědnost za management, mohou je pouze navést svými radami a doporučeními. Slouží jako konzultanti. Veškeré nápravy musí odvést manažer auditované oblasti.

Doporučení, které povede k nápravě dané situace, je názor a podnět útvaru interního auditu, formulováno tak, aby vedlo k odstranění zjištěných nedostatků a ke zdokonalení postupů a zlepšení řízení v účetní jednotce. Nelze stanovit pevné pravidlo, které řekne, jaké nápravné opatření bude fungovat, ale jsou stanoveny znaky, co by opatření mělo mít. Mezi tyto znaky

spadá reakceschopnost vůči chybám, úplnost v nápravě chyb, pokračování v efektivnosti nápravy chyb a kontrola k eliminaci dalšího výskytu chyb.

Veškerá doporučení na nápravná opatření, která povedou k odstranění zjištěných nedostatků, jsou vypsány v auditorských zprávách. Ovšem auditorská zpráva nemusí znamenat vše. Ze strany auditora je nezbytné, aby diskutoval s pověřenými osobami o doporučeních. Pro efektivnější splnění doporučení je žádoucí, aby auditor vypracoval postup, který povede k eliminaci nedostatků a tento postup popíše ve své auditorské zprávě. (interniaudit.cz, ©2016)

### **3.4 Shrnutí**

Ve třetí kapitole se bakalářská práce zaměřuje na pracovní postup interního auditu. Jsou zde popsány jednotlivé fáze interního auditu, kterými jsou plánování, provedení, reporting a nápravná opatření. V každé této podkapitole jsou popsány jednotlivé fáze. V první fázi plánování je podstatné, aby si účetní jednotka zvolila, kterým přístupem k auditu se bude řídit, zda klasickým či rizikovým. U druhé fáze (tedy provedení auditu) je podstatné, aby byl dodržen program auditu, který zahrnuje určité testy a kontroly. Předposlední fáze reporting obsahuje význam a postup při vypracovávání auditorské zprávy. V práci jsou vypsány náležitosti, které by každá auditorská zpráva měla obsahovat. V poslední fázi provedení interního auditu jsou nápravná opatření. Tato opatření představují řešení, která povedou k eliminaci naleznutého problému a jsou proto klíčová pro postup interního auditu.

## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**

## 4 INTERNÍ AUDIT VE VYBRANÉ ÚČETNÍ JEDNOTCE

Praktická část bude zaměřena na přiblížení a objasnění interních kontrol ve vybrané účetní jednotce. První částí bude představení vybrané účetní jednotky. Účetní jednotka si nepřála být jmenována, tudíž práce nebude obsahovat specifické údaje. Dále budou vyjmenovány kontroly, které jsou ve společnosti prováděny a jedna z vyjmenovaných kontrol bude vybrána a rozvedena do větších detailů. U této kontroly se práce zaměří na její nedostatky. V závěru práce budou představeny návrhy pro zlepšení kontroly, které jsou nutné pro její zefektivnění. Tyto návrhy budou směřovat k pobočkám vybrané účetní jednotky, neboť jedině tak se dá zefektivnit vybraná kontrola.

### 4.1 Představení vybrané účetní jednotky

K vypracování závěreční práce byla zvolena vybraná účetní jednotka, jejichž právní forma je společnost s ručením omezeným, která svou činnost podnikání soustředí na koupi zboží za účelem jeho dalšího prodeje a zprostředkovávání obchodu a služeb. Zvolený podnikatelský subjekt se řadí mezi přední české prodejce potravin a zboží. Po celé České republice provozuje síť více jak 300 prodejen jak supermarketů, tak hypermarketů. Společnost zaměstnává okolo 17 000 zaměstnanců, kteří se denně starají o spokojenost zákazníků. Společnost je součástí mezinárodní skupiny, která má sídlo v Nizozemí.

Vybraná společnost využívá externích zdrojů k interním auditům. Jejich interní oddělení tvoří jiná společnost, která ve vybrané firmě provádí interní audity a kontroly. Tudíž společnost aktivně využívá outsourcingu.

Zvolená účetní jednotka má nastavený vlastní kontrolní systém, který však svými základními požadavky odpovídá rámci, podle kterého je postaven rámec COSO. Účetní jednotka, kterou se tato práce zabývá, respektive jejich jednotlivé prodejny pravidelně podstupují několik vnitřních kontrol. Jedná se o kontroly:

- roční inventura zboží;
- inventura majetku;
- store mirror;
- kontrola děr a planogramu;
- kontrola regálových cen;
- prodej alkoholu;



- kontrola pekařů;
- kontrola novin;
- kontrola distribučního centra.

Pro praktickou část této práce byla zvolena z výběru výše uvedených kontrol, kontrola regálových cen, a to z důvodu, že se nejvíce dotýká zákazníků navštěvovaného obchodu. Toto tvrzení také potvrzuje skutečnost, že během nepříznivé situace během koronavirové nákazy (COVID-19) jako jediná z kontrol vyjmenovaných výše, kontrola regálových cen nebyla zrušena a probíhala ve stejném rozsahu jako předešlý rok 2019.

## 4.2 Kontrola regálových cen

Pro tuto závěrečnou práci byla zvolena kontrola regálových cen ve vybrané účetní jednotce, kde se tato kontrola provádí. Podstatou této kontroly je nalezení neodpovídajících cen na regálových štítcích u zboží. Tato neodpovídající cena se zjistí pomocí naskenování čárového kódu (dále jen „EAN“) skenerem<sup>5</sup>. Důvodem zavedení této kontroly bylo příliš velké množství reklamací ze strany zákazníků, kteří požadovali vyplacení rozdílu ceny. Dalším důvodem byly postihy ze strany České obchodní inspekce (dále jen „ČOI“), která pravidelně provádí inspekce v maloobchodech. ČOI se zaměřuje na inspekce, při kterých kontroluje a dozoruje právnické a fyzické osoby, které prodávají a dodávají výrobky a zboží na český trh. V případě této práce se ČOI řídí převážně zákonem č. 634/1992 Sb., o ochraně spotřebitele, ve znění pozdějších předpisů.

### 4.2.1 Postup kontroly

Na základně nastavených procesů ve vybrané společnosti je kontrola regálových cen rozdělena do tří částí. První částí je příprava před kontrolou. Druhou částí je provedení kontroly a třetí částí je vyhodnocení kontroly a předání výsledků. Ve vybrané společnosti neexistuje závazný postup, který by se přímo řídil přístupy COSO nebo CoCo. Vybraná společnost si vnitřní kontrolní systém stanovuje a upravuje na základě vlastních potřeb.

V přípravné fázi je třeba zvolit přístup ke kontrole. V tomto případě se volí klasický přístup ke kontrole, který je blíže popsán v teoretické části. Kontroloři si také musejí přichystat odpovídající dokumenty, do kterých budou vypisovat poznámky, zjištění a průběh kontroly. U zkoumané společnosti je však ještě jedna podmínka předtím, než může proběhnout

---

<sup>5</sup> Skener – zařízení, které slouží ke skenování regálových štítků. Pomocí skeneru se ověřuje správnost všech štítků na prodejně.

kontrola cenových štítků, a to absence Smart týmu<sup>6</sup>. Aby kontroloři byli obeznámeni s rozpisem těchto týmů, vedení interního oddělení posílá rozvrh, kdy a kde tyto týmy budou.

Průběh kontroly spočívá v tom, že každý kontrolor má za úkol zkontrolovat každý regálový štítek na prodejně a ujistit se, že cena na regálovém štítku odpovídá ceně, která je nastavena v systému, za kterou jí pokladna naskenuje. Zároveň je jako chyba považován i chybějící regálový štítek u zboží.

Pokud se cena shoduje, tak kontrolor pokračuje na další regálový štítek. Pokud je ovšem cena rozdílná, kontrolor musí tuto cenu zaznamenat a správně rozdělit, do jakého úseku tato chyba patří.

Vybraná účetní jednotka rozděluje úseky na prodejně do sedmi skupin:

- druhotné umístění – do tohoto úseku spadají místa, kde jsou položky umístěny na čelech uliček nebo stojany, které se běžně ve vybraných obchodech nacházejí;
- DRY – spadají sem trvanlivé potraviny, kosmetika a krmení pro zvířata;
- fresh úsek – patří sem veškeré ovoce a zelenina, maso, pečivo, vakuově balené zboží a mražené zboží;
- mléčný sortiment – mléko, jogurty a sýry;
- pokladní stojany – tento úsek je jeden z těch méně obsáhlých, spadají sem pouze regály u pokladem, produkty vystavené na informacích a chladicí lednice postavené v blízkosti pokladen;
- regulární nonfood – patří sem všechny věci, které jsou nepoživatelné, tj. ubrousky, pečicí papír, talíře, misky, kávovary atd.;
- výprodejové prostory – zde spadá zboží, které je výrazně zlevněno. Důvodů, proč prodejna umístí zboží do výprodeje je hned několik, ty nejčastější jsou buď nadbytek zboží na skladě nebo končící spotřební lhůta.

Pro větší přehlednost jak pro prodejnu, tak i pro kontrolory se hned na začátku provádění těchto kontrol dohodlo na způsobu označení chyby. Jakmile kontrolor nalezne cenový rozdíl, otočí regálový štítek z vodorovné polohy do svislé. Tak je chybný regálový štítek viditelný jak pro personál, tak i pro kontrolora. Ovšem ne vždy se jedná pouze o cenový rozdíl. Jako chyba se považuje i chybějící regálový štítek.

---

<sup>6</sup> Smart tým – tým lidí, který v pravidelných intervalech pomáhá prodejnám s vyskladňováním, stavbou planogramu a stavbou novinek. Jejich přítomnost na prodejně by mohla vést ke zkreslení výsledků kontroly regálových cen.

Jak je již výše uvedeno, kontrolují se všechny regálové štítky po celé prodejní ploše. Časová náročnost těchto kontrol se mění v závislosti na velikosti obchodu a na počtu zalistovaných položek. U supermarketů tato kontrola trvá do 5 hodin, tyto obchody mají zalistováno od 7 tisíc položek do necelých 10 tisíc, opět záleží na rozloze obchodu. Na hypermarketech kontrola trvá déle, časová náročnost je okolo 10 hodin. U hypermarketů běžně bývá zalistování od 10 tisíc položek až do 25 tisíc položek. Množství zalistovaných položek se na prodejnách mění po celý rok. Nejvíce zalistovaných položek bývá zpravidla kolem období svátků, jako jsou Vánoce a Velikonoce.

Po naskenování a zkontrolování veškerých regálových štítků přichází vyhodnocení celkové kontroly. Sečtou se všechny špatné položky a všechny chybějící. Z těchto údajů se vypočítá procento, které vybrané účetní jednotce jasně ukáže, jakých výsledku prodejna dosáhla, viz níže. Tento výsledek je předán manažerovi auditované prodejny, který je zároveň obeznámen s doporučeními na zlepšení a zjištěné chyby jsou opraveny.

$$\text{Výsledné procento} = \frac{\text{Počet chyb}}{\text{Veškeré zalistované položky}} \times 100$$

### 4.3 Analýza četnosti chyb

Oddíl analýza četnosti chyb se zaměří na výpočet dat získaný během kontrol ve vybrané společnosti. Tato data byla získána během šesti měsíců, od 1. 1. 2020 po 30. 6. 2020 na 5 prodejnách, které se nacházejí v různých částech Prahy. Přestože tato data byla získána během nepříznivé situace, získaná data tím nebyla ovlivněna, neboť provoz maloobchodů s potravinami nebyl významným způsobem omezen.

Tato analýza bude sloužit jako podklad pro návrh eliminace chybovosti. Součástí analýzy bude výpočet procenta chybovosti, který ukáže, které úseky v jednotlivých prodejnách vykazují nejvíce chyb.

Zde bude provedena analýza výskytu chyb na prodejnách a zjistí se, v jakém úseku se vyskytuje nejvíce chyb. Celkem bude analyzováno 5 prodejen. V případě těchto prodejen se jedná o supermarket<sup>7</sup>, neboť získaná data s nimi přímo souvisí. Avšak navržená opatření by fungovala i v případě hypermarketů<sup>8</sup>. Jak je již výše zmíněno, všechny analyzované

<sup>7</sup> Supermarket – samoobslužná prodejna s nabídkou převážně potravinářského zboží. Prodejní plocha supermarketu je od 400 do 2500 metrů čtverečních. Zaokrouhlený průměr regálových štítků na prodejně je 9500 položek.

<sup>8</sup> Hypermarket – samoobslužná velkokapacitní a maloobchodní prodejna s nabídkou jak potravinářského, tak i nepotravinářského zboží. Prodejní plocha hypermarketu je více než 2500 metrů čtverečních. Zaokrouhlený průměr regálových štítků na prodejně je 20 000 položek.

prodejny se nacházejí v Praze, dvě z nich v městské části Praha – Libeň, další dvě jsou v Dolních Počernicích a poslední je situována Praha – Stodůlky. Časový úsek, který tato analýza zaznamenává, je 6 měsíců, tzn. výsledky jsou tak sesbírány z celkem třiceti kontrol regálových cen. Výsledky jsou uvedeny v tabulkách 5–8. Datový vzorek byl přímo poskytnut od společnosti během provádění těchto kontrol. Výsledná data kontrol jsou uvedena a sepsána v závěrečných zprávách, které jsou nedílnou součástí každé kontroly regálových cen. Z těchto zpráv jsou data o chybovosti vypsána a rozdělena do tabulek níže.

Tabulka 5 Výsledek kontrol u DÚ a DRY

| Měsíc      | Druhotné umístění |    |    |    |    |    | DRY |    |    |    |    |    |
|------------|-------------------|----|----|----|----|----|-----|----|----|----|----|----|
|            | 1.                | 2. | 3. | 4. | 5. | 6. | 1.  | 2. | 3. | 4. | 5. | 6. |
| Prodejna 1 | 3                 | 4  | 4  | 2  | 9  | 2  | 1   | 0  | 0  | 0  | 7  | 3  |
| Prodejna 2 | 10                | 7  | 8  | 5  | 6  | 6  | 4   | 5  | 3  | 8  | 3  | 9  |
| Prodejna 3 | 8                 | 5  | 7  | 1  | 3  | 6  | 2   | 3  | 2  | 1  | 4  | 2  |
| Prodejna 4 | 31                | 29 | 22 | 5  | 6  | 3  | 5   | 3  | 1  | 6  | 2  | 8  |
| Prodejna 5 | 34                | 24 | 15 | 28 | 7  | 16 | 15  | 17 | 10 | 12 | 21 | 11 |

Zdroj: vlastní zpracování z výsledků provedených kontrol

Tabulka 6 Výsledek kontrol v NF a výprodeje

| Měsíc      | Regulérní nonfood |    |    |    |    |    | Výprodejové prostory |    |    |    |    |    |
|------------|-------------------|----|----|----|----|----|----------------------|----|----|----|----|----|
|            | 1.                | 2. | 3. | 4. | 5. | 6. | 1.                   | 2. | 3. | 4. | 5. | 6. |
| Prodejna 1 | 0                 | 0  | 0  | 0  | 0  | 0  | 0                    | 0  | 0  | 0  | 0  | 0  |
| Prodejna 2 | 1                 | 0  | 1  | 0  | 0  | 2  | 6                    | 3  | 0  | 0  | 1  | 5  |
| Prodejna 3 | 2                 | 0  | 0  | 0  | 0  | 0  | 0                    | 1  | 0  | 0  | 0  | 0  |
| Prodejna 4 | 0                 | 1  | 0  | 0  | 0  | 0  | 4                    | 2  | 1  | 0  | 3  | 0  |
| Prodejna 5 | 0                 | 2  | 0  | 1  | 1  | 0  | 7                    | 3  | 2  | 8  | 4  | 3  |

Zdroj: vlastní zpracování z výsledků provedených kontrol

Tabulka 7 Výsledek kontrol v úseku fresh a mléčného sortimentu

| Měsíc      | Fresh úsek |    |    |    |    |    | Mléčný sortiment |    |    |    |    |    |
|------------|------------|----|----|----|----|----|------------------|----|----|----|----|----|
|            | 1.         | 2. | 3. | 4. | 5. | 6. | 1.               | 2. | 3. | 4. | 5. | 6. |
| Prodejna 1 | 2          | 3  | 4  | 0  | 15 | 1  | 1                | 0  | 2  | 0  | 4  | 2  |
| Prodejna 2 | 2          | 4  | 6  | 5  | 2  | 5  | 3                | 3  | 0  | 6  | 5  | 1  |
| Prodejna 3 | 10         | 12 | 9  | 6  | 7  | 5  | 2                | 1  | 0  | 2  | 2  | 0  |
| Prodejna 4 | 7          | 3  | 1  | 9  | 1  | 1  | 4                | 6  | 6  | 0  | 6  | 0  |
| Prodejna 5 | 9          | 6  | 13 | 10 | 7  | 7  | 0                | 1  | 1  | 2  | 2  | 2  |

Zdroj: vlastní zpracování z výsledků z provedených kontrol

Tabulka 8 Výsledek kontrol u pokladních stojanů

| Měsíc            | Pokladní stojany |    |    |    |    |    |
|------------------|------------------|----|----|----|----|----|
|                  | 1.               | 2. | 3. | 4. | 5. | 6. |
| <b>Prodejna1</b> | 2                | 0  | 1  | 0  | 0  | 0  |
| <b>Prodejna2</b> | 8                | 6  | 5  | 3  | 7  | 3  |
| <b>Prodejna3</b> | 4                | 3  | 3  | 0  | 1  | 2  |
| <b>Prodejna4</b> | 5                | 8  | 10 | 1  | 7  | 2  |
| <b>Prodejna5</b> | 0                | 0  | 0  | 6  | 0  | 1  |

Zdroj: vlastní zpracování z výsledků z provedených kontrol

Dle výše uvedených tabulek je z dat zřejmé, že nejvíce chyb<sup>9</sup> se vyskytuje v úsecích druhotného umístění, fresh úseku a DRY. Tyto chyby jsou jak špatné ceny, tak i chybějící ceny. Ze všech chyb v první prodejně tvoří chyby v úseku druhotné umístění 33,3 %, které tvoří akční čela jednotlivých uliček a stojany k nim přiřazené. Fresh úsek tvoří 34,7 %, do něj spadá veškeré ovoce a zelenina, maso, pečivo a mražené potraviny. Úsek DRY tvoří 15,3 % z veškerých chyb. Do něj spadají veškeré trvanlivé potraviny, kosmetika a krmivo pro zvířata. Z celkových 72 chyb, které prodejna číslo 1 během prvního půl roku měla, tvoří tyto úseky dohromady 83,3 % ze všech chyb.

Druhá prodejna má za 6 měsíců dohromady ze všech kontrol 167 chyb. Z těchto chyb tvoří druhotné umístění 25,1 %, DRY 19,2 % a fresh úsek 14,4 %. Tyto tři úseky se podílí na 58,7 % veškeré chybovosti. Tato prodejna odbočuje od standardu, kdy většina chyb není způsobena ve výše uvedených úsecích. Zde se na chybovosti ještě podílí úsek pokladní stojany, která zde mají 19,2 % chybovosti.

Třetí prodejna má nejvíce chyb v úseku fresh, kde chyby tvoří 42,2 %. Poté následuje druhotné umístění s 25,9 % a DRY s 12,1 %. Dohromady pak tyto tři úseky tvoří stejně jako u prodejny číslo 1 více jak 80 %.

Prodejna číslo 4 odbočuje stejně jako prodejna číslo 2 od standardů, neboť chyby na třech rozebíraných úsecích tvoří dohromady 68,4 %. Druhotné umístění má 45,9 %, DRY 12 % a 10,5 % tvoří fresh úsek. I v tomto případě se na zbytku chybovosti podílí úsek pokladních stojanů.

<sup>9</sup> Chyba – cenový rozdíl mezi cenou uvedenou na regálovém štítku a cenou uvedenou v systému, za kterou zboží bude naskenováno na pokladně. Jako chyba se považuje i chybějící regálový štítek u zboží.

Poslední prodejna čili prodejna číslo 5 měla za posledních 6 měsíců celkem nejvíce chyb z uvedených pěti prodejen a to 308 chyb. 85,1 % tvořily chyby ve třech problémových úsecích, a to druhotné umístění (40,3 %), fresh úsek (16,9 %) a DRY (27,9 %).

Z dat, která máme k dispozici (tabulky 5–8) je zřejmé, že nejvíce chyb vzniká v úseku druhotné umístění. Tyto chyby vznikají z důvodu, že se jedná o akční čela a stojany, která se dvakrát do týdne cenově mění. Jsou to produkty, které jsou běžně umístěny také v úseku DRY, kde není problém s přeceněním, ovšem na akčních čelech a stojanech může nastat problém s výměnou ceny, protože zaměstnanci nemusí mít vždy naprostý přehled o tom, na kolika místech se dané zboží nachází, neboť se na tomto úseku sortiment zboží neustále mění. Z pohledu kontroly tak dochází k chybám.

V úseku fresh vznikají chyby z důvodu častějšího přecenění, než je u jiných úseků zvykem. Vlivem častější změny ceny je větší šance, že zaměstnanec přehlédne nebo nestihne překontrolovat, zda daný regálový štítek odpovídá skutečnosti. Dále v tomto úseku vznikají chyby, neboť pečivo se každý den v podvečer výrazně zlevňuje, aby nedocházelo k velkým odpisům. Tím pádem zaměstnanci musejí regálové štítky každý večer vyměnit, což může vést k tomu, že je další den zapomenou vrátit na původní.

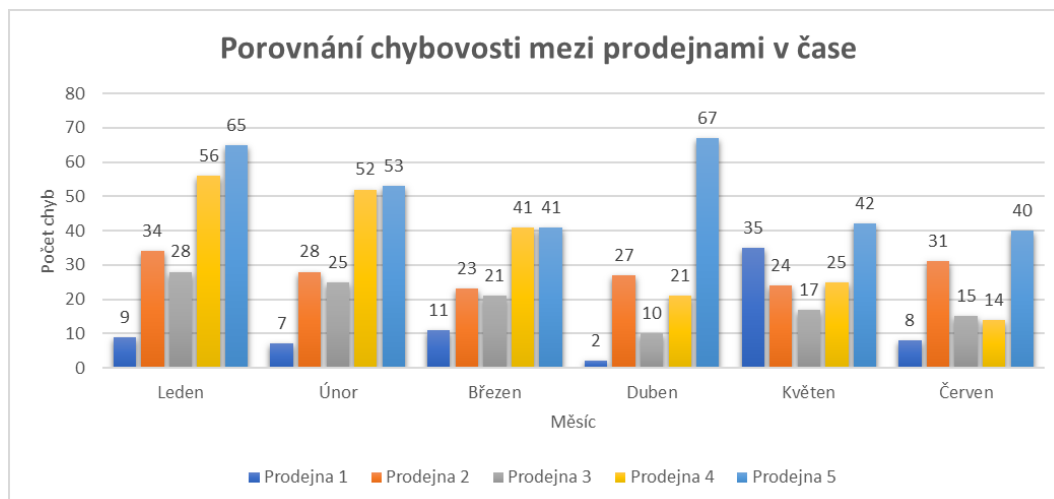
V úseku DRY vznikají chyby převážně lidským zaviněním. Neboť je tento úsek zdaleka největší ze všech, je běžné, že zaměstnanci při práci něco přehlédnou či zapomenou vyměnit. Na rozdíl od ostatních úseků tento úsek nemá na starost pouze jeden zaměstnanec, a tak vzniká i problém s komunikací, kdo jakou část tohoto úseku udělal, a tím pádem mohou vznikat chyby.

Na obrázku 3 je viditelné, která prodejna dosahovala lepších výsledků a která je měla slabší. Jsou zde zachyceny celkové chyby po dobu 6 měsíců. Je zřejmé, že prodejna číslo 1 stabilně vykazuje dobré výsledky. Prodejna dosahuje průměrně výsledku 99,85 % správných regálových štítků<sup>10</sup>. Na druhou stranu prodejna číslo 5 průměrně dosahuje výsledku 99,45 %, což značí, že má větší chybovost než zbylé prodejny. Samotná společnost si zvolila výsledné procento, kterého by ráda dosahovala na svých prodejnách. Toto procento se pohybuje od hodnoty 99,7 % a výše.

---

<sup>10</sup> Vypočítáno pomocí výsledného procenta uvedeného v kapitole 3.2.3. Zprůměrováno všech 6 měsíců.

Ukázka výpočtu =  $\frac{65 \text{ (počet chyb)}}{9500 \text{ (zalistované položky)}} \times 100$



Obrázek 3 Porovnání chybovosti mezi prodejny v čase

Zdroj: vlastní zpracování na základě vlastních výpočtů získaných z dat vybrané účetní jednotky

#### 4.3.1 Analýza stávajícího nastavení

V následující podkapitole jsou vypsané klady, které již tato kontrola za dobu své existence přinesla, ale hlavně zápory, které ještě tato kontrola má potenciál vyřešit a na možnosti vyřešení těchto záporů se zaměří návrhy v této práci. V následujícím textu budou tyto klady a zápory popsány více dopodrobna. Analýza těchto kladů a záporů proběhne na základě dat získaných z vybrané účetní jednotky a rozhovoru s vedoucím interního auditu.

Tato kontrola doposud vedla ke snížení počtu cenových reklamací ze strany zákazníků. Ačkoliv se tyto reklamace nevyskytují v takovém počtu jako před začátkem zavedení této kontroly, tak se stále vyskytují ve větším množství, než které by účetní jednotka brala za přijatelnou. To, že na regálovém štítku bude uvedena správná cena, vede z pohledu zákazníka k bezproblémovému nákupu a tím, že vybraná účetní jednotka snižuje šanci, že zákazník narazí na cenový rozdíl, si tak buduje důvěru se zákazníkem, který následně nebude mít obavu během dalšího nákupu.

Silnou stránkou této kontroly je skutečnost, že kontrolor musí naskenovat každý EAN, který se na prodejní ploše nachází. Tím je zajištěno, že kontrola je provedena důkladně, čímž se zjistí skutečný počet chyb na prodejně. Případné nalezené chyby jsou během kontroly opraveny. Díky tomu tak nedochází k častým postihům ze strany ČOI. Neboť je však kontrola prováděna jedenkrát za čtyřtýdenní periodu, může tak docházet k tomu, že prodejny nekladou tak velký důraz na průběžnou kontrolu během zbytku měsíce, kdy byla kontrola

provedena. Z tohoto důvodu se pokuty ze strany ČOI za klamavý regálový štítek zcela neodstranily.

Vzhledem k tomu, že kontrolor skenuje každý EAN, je kontrola časově náročná. Tuto slabou stránku lze ovlivnit pouze tak, že prodejny sníží počet chybných regálových cen a kontrolor se chybám nebude muset tolik věnovat, čímž se urychlí průběh kontroly. Návrhy na snížení počtu chybných regálových cen jsou uvedeny níže v této práci.

Na základě získaných dat z vybrané účetní jednotky je zřejmé, že prodejny nenašly jednotnou přípravu na kontrolu regálových cen. Velké množství prodejen provádí kontrolu nesystematicky, čímž v konečném důsledku ztrácí velké množství času, který by mohla využívat efektivněji. V případě zavedení jednotného postupu při překontrolování regálových štítků by tak prodejny mohly získat časovou úsporu, která by vytvořila více prostoru pro vykonávání dalších činností, které jsou nezbytné pro správný chod samotné prodejny.

#### 4.4 Shrnutí

Čtvrtá kapitola se zaměřila na interní audit ve vybrané účetní jednotce. V jednotlivých podkapitolách byl rozebrán vnitřní kontrolní systém dané účetní jednotky a kontroly, které ve vybrané účetní jednotce fungují. Dále se tato analýza zaměřila na analýzu četnosti chyb na zvolených prodejnách ve vybrané účetní jednotce. Analýza vyčlenila 3 nejvíce problémové úseky na prodejnách. Všechny analyzované prodejny vykazují nejvíce chyb právě v úsecích DRY, fresh úsek a druhotné umístění. Dále se tato kapitola soustředí na popis a analýzu stávajícího nastavení. V kapitole je popsáno několik kladů, které již kontrola přinesla, například snížení reklamací ze strany zákazníků nebo snížení množství pokut ze strany ČOI. Také je v této kapitole ale uvedeno spoustu nedostatků, které se kontrolou regálových cen dají eliminovat. Například budování důvěry zákazníků ve vybrané jednotce nebo efektivnější postup kontrolování regálových štítků ze strany prodejen.



## 5 NÁVRH NA ELIMINACI IDENTIFIKOVANÝCH PROBLÉMŮ

Na základě kapitoly 4, ve které byly identifikovány problémy, uvádí tato kapitola návrhy na jejich eliminaci. Budou zde navrženy tři návrhy na eliminaci chyb na prodejnách. První návrh se zaměří na rozdělení prodejny jednotlivým zaměstnancům, kteří následně ponese odpovědnost, za jim přidělený úsek. Ve druhém návrhu za překontrolování regálových štítků ponese odpovědnost pouze jeden vybraný zaměstnanec, který bude mít celou prodejnu na starost. A třetí návrh se zaměří na proškolení manažerů v dané kontrole, aby byli schopni předávat získané informace pověřeným zaměstnancům na prodejně.

Jediným způsobem, jakým se dá zefektivnit kontrola regálových cen, je navrhnout řešení pro prodejny, aby právě prodejny nebyly tolik chybové a kontrola tak mohla probíhat rychleji.

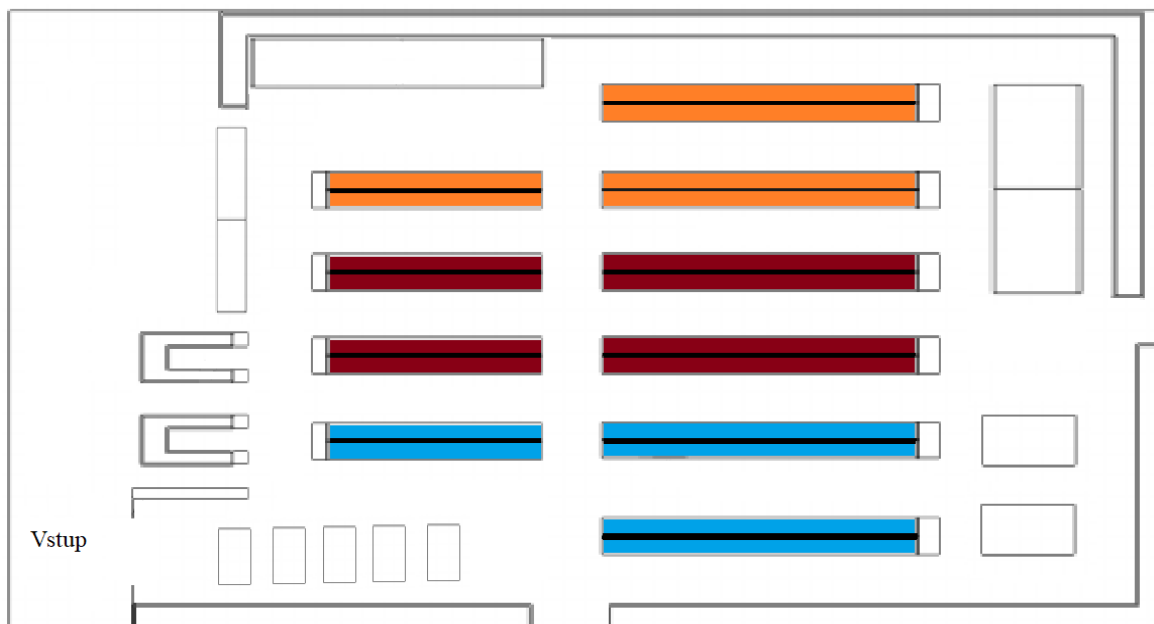
### 5.1 Rozdělení regálů

Z výsledku analýzy je zřejmé, že nejvíce chyb vzniká na úsecích druhotného umístění, DRY a fresh úseku, a právě u těchto úseků se práce zaměří na návrh jejich eliminace.

U úseku druhotného umístění nastává problém, že se jedná o akční čela uliček a k nim přiřazené stojany. Tato místa se na prodejně pravidelně mění i vícekrát do týdne. Zboží zaměstnanci vymění nebo doplní, avšak regálový štítek zůstává po předchozím zboží nebo se úplně vytratí z regálové lišty. Neboť se jedná o malý počet položek, vhodné řešení pro eliminaci chyb na tomto úseku by bylo pověřit jednoho ze zaměstnanců prodejny, aby každé ráno ve vymezený čas překontroloval regálové štítky u těchto položek. Nalezené chyby by opravil, a tak by se zamezilo chybám z pohledu kontroly, případně inspekce ze strany ČOI.

Další problémovou částí prodejny je fresh úsek. Zde vznikají chyby z důvodu každodenního obměňování zboží a změny ceny. Fresh úsek se skládá z částí ovoce a zelenina, vakuované potraviny, pečivo a mražené výrobky. Každý tento sektor má na starost jiný zaměstnanec, např. o ovoce a zeleninu se stará zelinář. Z důvodu časté změny ceny je velmi obtížné, aby zaměstnanec zvládl dělat veškeré činnosti týkající se tohoto sektoru, tj. vyskladňování, kontrola stavu zboží, správnost ceny atd., proto by pro účetní jednotku bylo vhodné provést

investici do elektronických regálových štítků<sup>11</sup>. Tím by se zamezilo vzniku chyb a zároveň by to ulehčilo práci zaměstnanci, který by se mohl pečlivěji soustředit na jiné povinnosti.



Obrázek 4 Ukázka rozdělení pozic na úseku DRY

Zdroj: vlastní zpracování

V úseku DRY vznikají chyby převážně vinou rozlohy tohoto úseku a tím, že se o tento úsek stará velké množství zaměstnanců. K tomu, aby se zamezilo chybovosti v tomto úseku by se dalo dosáhnout tím, že se každá ulička přiřadí jednotlivému zaměstnanci, který za ni ponese odpovědnost (každá barva značí jednoho zaměstnance – viz obrázek 4). Na první pohled se zdá být logické rozdělit oblasti mezi zaměstnance podle druhu zboží, např. sladkosti, ovšem to při kontrole regálových cen nehraje roli. Mnohé prodejny jsou na první pohled nelogicky uspořádané, a tak zboží, které by patřilo do jedné skupiny produktů, může být děleno další uličkou s jiným druhem produktu, např. na prodejně se vyskytuje ulička vín, kterou od piv dělí ulička se slaným zbožím, tudíž zaměstnanec, který by dostal za úkol zkontrolovat nápoje, by mohl být zmatený, který úsek má či nemá dělat. Proto je nemožné rozdělovat na základě produktů. Efektivnější pro prodejnu bude, aby si každý zaměstnanec vzal určité množství uliček, které jsou vedle sebe. Vše bude přehlednější jak pro personál, který se o to bude starat, tak i pro manažera prodejny, který na jejich

<sup>11</sup> Elektronické regálové štítky – jsou spolehlivější, neboť jsou propojené s centrálním systémem, který automaticky mění ceny. Ovšem elektronické regálové štítky mají vysoké pořizovací náklady a kvůli neposkytnutí veškerých informací ze strany vybrané účetní jednotky je nelze v této práci vyčíslit.

odvedenou práci bude dohlížet. Tento rozpis bude vystaven na tabuli v části budovy pro zaměstnance kde se každý, který zodpovídá za daný úsek podepíše, pokud svou náplň práce odvedl. Tím vybraná jednotka dosáhne toho, že zaměstnanci budou k práci přistupovat svědomitě, neboť za odvedenou práci budou nést odpovědnost. Pokud se zaměstnanec podepíše, aniž by danou činnost splnil a kontrola nalezne větší počet chyb, tento zaměstnanec ponese odpovídající následky, které jsou uvedeny v tabulce 10. Při vyhodnocování, co je větší množství chyb se však účetní jednotka musí dívat rozdílně a musí od sebe oddělit supermarkety a hypermarkety. Pro lepší představu, na supermarketu je zalistováno 9500 položek a přijatelná hranice chybovosti je 0,3 %, tudíž správných cenových štítků musí být aspoň 99,7 %. Z výpočtu vychází, že prodejna může mít maximálně 28 chyb. Zatímco u hypermarketu je sice stejná přijatelná hranice chybovosti 0,3 %, avšak zalistovaných položek v hypermarketech je více, pro představu práce bere v potaz 20 000 položek. Tudíž hypermarket může mít 60 chyb, což je oproti supermarketu významný rozdíl. Na základě toho by pro manažera prodejny bylo vhodné, aby vyčíslil, kolik chyb se každý úsek může dopustit. Jeho výše se bude odvíjet od velikosti dané části, kterou má zaměstnanec na starost. Je logické, že část s výprodejem není tak velká, jako část fresh úseku. V případě supermarketu, kdy největší části pokrývá DRY, fresh úsek, druhotné umístění a mléko, je logické, aby tyto úseky dostaly možnost mít větší množství chyb než zbylé části. Jak je výše zmíněno, supermarket může mít 28 chyb. Z toho vyplývá, že každý z více rozsáhlých úseků má možnost udělat 6 chyb, zbylé 4 chyby se pak rozdělí mezi zbylé úseky: nonfood, pokladní stojany a výprodejovou část. Nemá smysl těmto třem přiřazovat větší možnost chybovosti, neboť tyto úseky jsou na supermarketu velmi malé. Co se týče hypermarketu tam jsou všechny úseky podobně velké, kromě výprodejového sektoru. Tudíž každý sektor, vyjma výprodeje má povoleno udělat maximálně 10 chyb. Poslednímu sektoru čili výprodejovému není třeba dávat prostor pro chyby, neboť se zpravidla jedná o pár regálových modulů.

Tabulka 9 Následky při pochybení

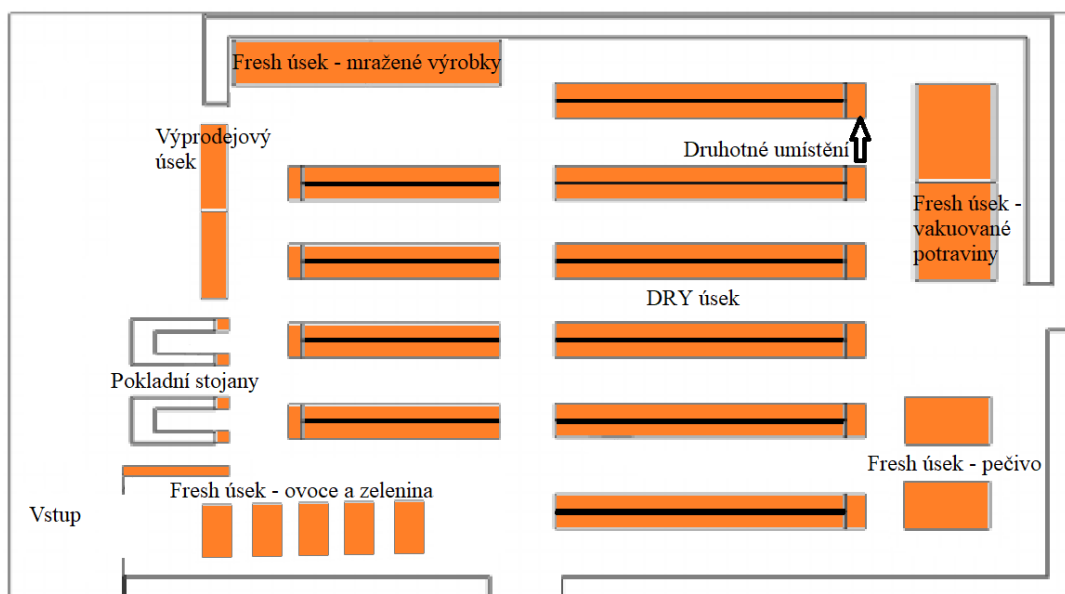
| Četnost pochybení | Následek        |
|-------------------|-----------------|
| První překročení  | Osobní rozhovor |
| Druhé překročení  | Napomenutí      |
| Třetí překročení  | Vytýkáci dopis  |

|                   |                              |
|-------------------|------------------------------|
| Čtvrté překročení | Vypovězení pracovního poměru |
|-------------------|------------------------------|

Zdroj: vlastní zpracování

## 5.2 Kontrola prodejny jedním zaměstnancem

Tento návrh je aplikovatelný pouze na supermarkety, a to z důvodu časové náročnosti kontroly. Supermarkety jsou svou rozlohou i počtem položek výrazně menší než hypermarkety, a proto je tento návrh aplikovatelný na supermarket.



Obrázek 5 Rozdělení prodejny pro jednoho zaměstnance

*Pozn.: šipka ukazuje druhotné umístění*

Zdroj: vlastní zpracování

Tento návrh se bude zaměřovat na to, že kontrolu na prodejně bude provádět jeden zaměstnanec dvakrát do týdne. Jednou ve středu ráno, kdy dochází k velkému přecenění a podruhé v sobotu, kdy dochází k malému přecenění. Každý týden však tuto kontrolu bude provádět jiný zaměstnanec, hlavně z důvodu, aby se zamezilo monotónnosti práce.

Neboť se jedná o časově náročnou kontrolu je třeba, aby zaměstnanec věděl, jak ji provést co nejefektivněji a bez chyb. Pro rychlejší postup prodejnou je proto vhodné propůjčit zaměstnanci dva skenery, do každé ruky jeden. Na obou zařítí bude kontrolovat ceny na regálových štítcích, zda odpovídají tomu, jaká cena je nastavena v systému. Zároveň je ideální, aby zaměstnanec postupoval od nejvíce problémových úseků k těm méně problémovým. Na obrázku 5 je návrh, jak prodejna supermarketu vypadá. V tomto případě

by bylo pro zaměstnance nejlepší, kdyby začal na úseku fresh. Pak je to už jen na zaměstnancově preferenci, zda si zvolí pečivo, ovoce a zeleninu nebo mražené zboží. Důvodem proč začít zrovna na tomto úseku je největší prodej těchto potravin ze strany zákazníků a také se zde vyskytuje nejvíce chyb, které je třeba v co nejkratším čase eliminovat. Tím, že zaměstnanec chyby za krátký čas odstraní, zabrání možným reklamacím ze strany zákazníků a potencionálním pokutám ze strany ČOI. Dále by se zaměstnanec přesunul na úsek druhotné umístění. Jedná se o relativně malý úsek, avšak z výše uvedené analýzy je zřejmé, že je velmi chybový, a proto je zapotřebí ho také dělat co nejdříve ze stejných důvodů jako fresh úsek. Jakmile zaměstnanec dokončí práci na prvních dvou úsecích, čeká ho ten největší úsek, kterým je DRY. Tyto tři úseky by jednomu zaměstnanci na supermarketu měly zabrat 6 hodin práce<sup>12</sup>. Tato doba je založena na tom, že zaměstnanec bude muset naskenovat velké množství regálových položek a předpokládané chyby budou ve větším množství, než nachází kontrolor. A to z důvodu, že zaměstnanec bude první, kdo kontroluje a opravuje tyto regálové štítky. Na zbylé úseky jako jsou nonfood, výprodej a pokladní stojany by zaměstnanci měly stačit 2<sup>13</sup> hodiny. Tyto úseky jsou malé, a proto není potřeba poskytnout zaměstnanci více času. Celá kontrola prodejny by tedy zaměstnanci zabrala 8 hodin.

Neboť se jedná o monotónní pracovní činnost, zaměstnanec, který tuto práci bude provádět, by mohl velmi rychle ztratit zájem a soustředěnost na tuto činnost. Díky tomu by mohlo docházet k přehlížení cenových rozdílů, které by pak mohly vést ke klamání zákazníka. Aby tomu manažer na prodejně zamezil, je vhodné, aby na prodejně fungovala rotace práce. Každý týden by tuto pracovní činnost, tj. kontrolu cen, prováděl jiný zaměstnanec. Během jedné periody<sup>14</sup> by se vystřídal čtyři zaměstnanci. Tak se zamezí monotónnosti pracovní činnosti a omezí se možnost vzniku chyb.

### 5.3 Školení

Z vypracované analýzy je zřejmé, že některé prodejny si vedou lépe než jiné. U těch, které mají dlouhodobě horší výsledky, je třeba rozsáhlejších opatření, která povedou k eliminaci chyb. V první řadě tento návrh počítá s tím, že začne u vedení, tedy u manažerů jednotlivých prodejen. Je zapotřební, aby samotní manažeři byli obeznámeni s postupem a metodami této vnitřní kontroly. Toho podnik dosáhne tak, že své manažery proškolí například pomocí

---

<sup>12</sup> Tato hodnota je odvozena na základě pracovních zkušeností z vykonávané kontroly regálových cen.

<sup>13</sup> Tato hodnota je odvozena na základě pracovních zkušeností z vykonávané kontroly regálových cen.

<sup>14</sup> Kontrola regálových štítků probíhá jednou za čtyřtýdenní periodu.

rotace práce, kde si manažeři tuto kontrolu sami vyzkouší. Dalším krokem je předání informací ze strany manažera ke svým zaměstnancům. Jakmile by se zaměstnanci dostatečně proškolili, nesli by každý za svůj úsek individuální odpovědnost. Ovšem za tyto zaměstnance nese zodpovědnost stále manažer, který musí dohlížet, zda je práce odvedena podle standardů účetní jednotky.

### 5.3.1 Plán školení

Jak je již zmíněno výše, školení by mělo být zaměřeno na manažery prodejny. Plán této práce počítá s tím, že by se školení rozdělilo na dva termíny. V prvním termínu by se provedlo školení manažerů supermarketů a ve druhém termínu hypermarketů. Školení by probíhalo jeden den a na jedné prodejně, tj. v případě supermarketů by probíhalo na vybraném supermarketu, stejně tak i u hypermarketu. Školení by zorganizovala outsourcingová společnost, která v účetní jednotce už má na starost interní oddělení. Školení by bylo rozděleno do dvou částí, teoretické a praktické. V teoretické části by kontroloři, kteří by toto školení vedli, školili manažery, jak správně postupovat během kontroly regálových cen. V praktické části by došlo na rotaci práce, kdy by manažer provedl kontrolu místo kontrolora, ten by však na vše dohlížel a případně vyjasňoval nesrovnalosti. Cílem tohoto školení je zajistit správné pochopení a fungování kontroly, aby již vyškolený manažer byl schopný předat informace dále ke svým zaměstnancům, kteří mají regálové štítky na starost. Podrobnější plán je vyobrazen v tabulce 11.

Tabulka 10 Časový plán školení

| Časový plán školení |   |
|---------------------|---|
| 9:00                | Zahájení školení a seznámí s prostředím                                   |
| 9:10                | Teoretický blok – představení a význam kontroly regálových cen            |
| 10:00               | Dotazy + otevřená diskuze (místo pro zlepšení)                            |
| 10:15               | Praktický blok – rozložení prodejny                                       |
| 10:30               | Rotace míst – zkouška provedení kontroly regálových cen + vysvětlení chyb |
| 14:00               | Souhrn veškerých poznatků + dotazy  |
| 14:10               | Ukončení školení  |

Zdroj: vlastní zpracování

*Teoretický blok* bude zaměřen na:

- pochopení významu kontroly regálových cen;

- důvody zavedení kontroly;
- vysvětlení celého postupu této kontroly;
- rozdělení zboží do sedmi úseků;
- poukázání na nejčastější chyby a důvody jejich vzniku (na jakých úsecích chyby vznikají);
- prevence vzniku chyb;
- využití možnosti použití regálových plakátů (příklad použití u zboží s více příchutěmi použitím jednoho plakátu s nápisem „vybrané druhy“).

*Praktický blok* se bude soustředit na:

- konkrétní provedení kontroly (job rotation);
- naskenování všech položek prodejny (aby bylo zajištěno to, že manažeři naleznou na prodejně chyby, bude ke školení zvolena prodejna, která dlouhodobě vykazuje špatné výsledky);
- rozdělení chyb do jednotlivých úseků;
- opravení chyb.

### 5.3.2 Kalkulace školení

V této části bude nastíněna předběžná kalkulace nákladů na jedno školení. Na základně dat získaných z vybrané účetní jednotky stačí, když školení povedou dva kontroloři. Vybraná jednotka si domluví školení u svého oddělení interního auditu, v tomto případě je interní oddělení řízeno pomocí externí firmy (outsourcing). Toto oddělení zorganizuje a naplánuje veškeré školení. Na jednotlivé školení se dostaví vždy 30 manažerů a s tímto předpokladem se také bude v kalkulaci dále počítat. V tabulce 12 je podrobněji popsáno, na co se náklady budou vynakládat.

Tabulka 11 Kalkulace nákladů školení

| Položka                               | Předpokládané náklady                          |
|---------------------------------------|--|
| Náklady na outsourcingovou společnost | 7 500 Kč                                       |
| Náklady na zajištění prostor          | není relevantní<br>(využití vlastních prostor) |

|                                       |                  |
|---------------------------------------|------------------|
| <b>Stravování a doprava účastníků</b> |                  |
| - Cestovní náhrady                    | 8160 Kč          |
| - Stravování                          | 2610 Kč          |
| <b>Náklady na teoretické texty</b>    | 225 Kč           |
| <b>Náklady celkem</b>                 | <b>18 495 Kč</b> |

Zdroj: vlastní zpracování

Největší položkou nákladů budou náklady na outsourcingovou společnost, která bude mít celé školení na starost. Outsourcingová společnost vybere dva ze svých zaměstnanců, kteří toto školení provedou. Z již dříve provedených školení, která tato společnost měla na starost, vybraná účetní jednotka ví, že odhadované náklady činí 7 500 Kč. V těchto nákladech je zahrnuta mzda pro školitele, náklady na jejich dopravu a zisková přírážka pro outsourcingovou společnost.

Náhrada jízdních výdajů je založena na datech z vybrané společnosti, kdy je prokazatelné z minulých již provedených školení, že se zúčastnění manažeři dostavují na místo školení svými osobními motorovými vozidly. § 157 zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů stanovuje základní sazbu náhrady jízdy za 1 kilometr u osobního motorového vozidla. Jeho hodnota činí 4,2 Kč na 1 km. K této hodnotě je třeba připočítat spotřebu pohonných hmot. Tato spotřeba bude doložena dokladem o nákupu pohonných hmot, který předloží každý manažer. Pro účel této kalkulace však bude účetní jednotka počítat s průměrnou spotřebou osobního vozidla, kterou si v tomto případě nastaví na 8 litrů na 100 km a průměrnou cenou pohonných hmot, která je uvedena ve vyhlášce 358/2019 Sb. Cena pohonných hmot je určena na 32,00 Kč. Vybraná účetní jednotka na základně dat z předchozího školení je obeznámena s tím, že průměrná délka trasy, kterou budou muset zúčastnění absolvovat, je 40 km. Díky těmto údajům je možné vypočítat průměrnou spotřebu na jeden kilometr, která činí 2,56 Kč, což podle § 189 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, zaokrouhlí vybraná jednotka na 2,6 Kč a s tímto číslem bude vybraná účetní jednotka v kalkulaci počítat. Tudíž cestovní náklady na jeden kilometr činí celkem 6,8 Kč.

Náklady za stravné vybraná účetní jednotka bude kalkulovat dle § 163 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon



říká, že zaměstnavatel je povinen vyplatit částku nejméně ve výši 87 Kč svému zaměstnanci, pokud pracovní cesta trvá 5 až 12 hodin, což v případě výše navrhnutého školení odpovídá.

Teoretické podklady budou outsourcingovou společností zaslány vybrané účetní jednotce v předstihu, aby si je vybraná účetní jednotka mohla projít a připravit na školení. U nákladů na teoretické podklady vybraná účetní jednotka zvolila cenu, kterou získá při průzkumu trhu. Kvůli průzkumu trhu bylo osloveno 5 tiskáren po Praze, které si nepřály být v práci zveřejňovány. V tabulce 13 jsou vypsány ceny, za které tyto tiskárny nabízejí své služby. Vybraná účetní jednotka ke školení potřebuje vytisknout 150 stran. Bude využívat černobílého tisku. Účetní jednotka k určení ceny zvolí funkci medián, tudíž ve své kalkulaci bude počítat s hodnotou 1,5 Kč za 1 stranu černobílého tisku.

Tabulka 12 Průzkum trhu

| Tiskárna | Cena za 1 stranu | Celková cena za tisk |
|----------|------------------|----------------------|
| A        | 1,8 Kč           | 270 Kč               |
| B        | 1,5 Kč           | 225 Kč               |
| C        | 1,0 Kč           | 150 Kč               |
| D        | 1,6 Kč           | 240 Kč               |
| E        | 1,5 Kč           | 225 Kč               |

Zdroj: vlastní zpracování, na základě oslovení tiskáren v Praze

Náklady na zajištěný prostor pro vybranou účetní jednotku nebudou žádné, neboť se školení bude konat v jedné z vybraných prodejen. Tato prodejna bude minimálně 2 týdny před konáním školení zvolena.

Celkové náklady na školení by podle výpočtů měly vybranou účetní jednotku stát **18 495 Kč**.

## 5.4 Shrnutí

Poslední kapitola, tedy kapitola číslo 5, obsahuje návrhy, které povedou k eliminaci chybovosti a k zefektivnění kontroly regálových cen. V prvním návrhu je rozebrána možnost rozdělení prodejny mezi jednotlivé zaměstnance, kteří by plnili kontrolu cen na jim přiděleném úseku. Přínos, který by tento návrh pro prodejnu měl je ten, že v případě, kdy by kontrolor našel chybu na určitém úseku, tak by vedení prodejny bylo schopné určit zaměstnance, který je za tuto chybu zodpovědný a díky tomu by mohla účetní jednotka vyvodit z tohoto zjištění odpovídající závěry. Druhý návrh je vhodný pouze

pro supermarkety a pracuje s myšlenkou, že by celou prodejnu zkontroloval jeden zaměstnanec. Každý týden by to byl jiný zaměstnanec, aby se zabránilo monotónnosti práce. Tento návrh by měl stejnou výhodu jako návrh číslo jedna. Vedoucí prodejny by díky tomu byl schopen říci, kdo je za chybu zodpovědný. Rozdíl však oproti prvnímu návrhu je takový, že prodejna by obětovala pouze jednu pracovní sílu na překontrolování regálových štítků, zatímco v návrhu jedna musí využít více pracovníků.

Třetí návrh cílí na proškolení manažerů jednotlivých prodejen. Je důležité, aby každý manažer byl schopen správně vysvětlit svým zaměstnancům princip a průběh kontroly, aby tito zaměstnanci poté byli schopni správně překontrolovat regálové štítky. Návrh se soustředí na náplň jednodenního školení a na náklady, které by toto školení způsobilo účetní jednotce.

## ZÁVĚR

Podle Českého institutu interních auditorů je interní audit nezávislá, objektivní, ujišťovací a konzultační činnost zaměřená na přidanou hodnotu a zlepšení provozu organizace. Pomáhá organizaci dosáhnout její cíle tím, že zavádí systematický metodický přístup k hodnocení a zlepšení efektivnosti řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů. Účetní jednotka je nucena vzdorovat rizikům, která jsou díky auditu lépe uchopitelná a dají se tak eliminovat. Cílem interního auditu je pomáhat společnosti, zatímco cílem externího auditu je prověřit, zda auditovaná účetní jednotka dodržuje pravidla, ke kterým se hlásí nebo zda se drží dané legislativy.

Hlavním cílem práce bylo na základě kvalitativní a kvantitativní analýzy výsledků zvolené kontroly prováděné v rámci interního auditu ve vybrané účetní jednotce identifikovat problémové oblasti ve fungování vnitřních procesů a navrhnout jejich zlepšení za účelem zlepšení výsledků zvolené kontrolou. K naplnění hlavního cíle bylo stanoveno pět cílů parciálních, přičemž každému byla věnována jedna kapitola.

Práce byla rozdělena do dvou částí – teoretické a praktické. V první kapitole teoretické části bylo definováno, co je to audit, druhy auditu a propojení mezi těmito druhy auditu. Dále jsou zde popsány osobnostní rysy auditora a pravidla chování, kterými se auditor během auditu (popřípadě kontroly) řídí. Druhá kapitola je zaměřena na realizaci interního auditu. Jsou zde popsány dvě možnosti, jak se může interní audit realizovat – interně a externě. V souvislosti s tím je popsána i možnost outsourcingu. Další část této kapitoly je zaměřena na vnitřní kontrolní systémy. Jsou zde popsány systémy COSO, CoCo a COBIT. V neposlední řadě je zde vysvětlen pojem vnitřní kontrola. Třetí kapitola se zaměřuje na vysvětlení postupu při interním auditu a jsou zde popsány náležitosti auditorské zprávy, která je nedílnou součástí každého auditu.

V první kapitole praktické části je popsána vybraná účetní jednotka. Je zde zmíněn její kontrolní systém a vyjmenovány jednotlivé kontroly, ze kterých byla jedna kontrola zvolena k analýze v této práci. Vybranou kontrolou je kontrola regálových cen. Na tuto kontrolu se zaměřuje další kapitola, ve které je popsáno její fungování. Dále je zde provedena analýza četnosti chyb a díky této analýze byly odhaleny úseky, na kterých se vyskytuje nejvíce chyb. Poslední kapitola praktické části se zaměřuje na návrhy, které povedou k eliminaci cenových rozdílů. Tyto návrhy jsou směřované k prodejnám, neboť jen ty svým vlastním úsilím dokáží omezit počet cenových rozdílů a zefektivnit a urychlit kontrolu regálových cen.

První návrh byl zaměřen na rozdělení prodejny mezi jednotlivé zaměstnance. Tento návrh rozděluje a specifikuje zodpovědnost za jednotlivé úseky mezi jednotlivé pracovníky. Tím, že se každý pracovník bude muset za správnost cenových štítků zaručit svým jménem se zajistí, že se počet špatných cen na prodejně sníží.

Druhý návrh se zaměřuje pouze na eliminaci cenových rozdílů na supermarketu. V tomto návrhu celé překontrolování regálových štítků padne na jednoho zaměstnance, který bude dvakrát týdně kontrolovat prodejnu. Tento návrh bude mít stejný dopad jako první návrh.

Poslední návrh se zaměřil na vyškolení manažerů prodejen. Toto školení pomůže pochopit smysl a průběh kontroly. Díky němuž pak manažeři získané vědomosti budou moci přenést na personál prodejny, a tak se sníží chybovost na jednotlivých pobočkách vybrané účetní jednotky.

## SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

### LITERÁRNÍ ZDROJE

- [1] DVOŘÁČEK, Jiří, 2003. *Interní audit a kontrola*. 2. přeprac. a dopl. vyd. Praha: C.H. Beck, 201 s. ISBN 80-7179-805-3.
- [2] DVOŘÁČEK, Jiří, 2005. *Audit podniku a jeho operací*. Praha: C.H. Beck, 165 s. ISBN 80-7179-809-6.
- [3] DVOŘÁČEK, Jiří a Tomáš KAFKA, 2005. *Interní audit v praxi*. Brno: Computer Press, 236 s. ISBN 80-251-0836-8.
- [4] KAREŠ, Ladislav, 2015. *Teória auditu*. Bratislava: Wolters Kluwer, 136 s. ISBN 978-80-8168-149-3.
- [5] KRÁLÍČEK, Vladimír a Jan MOLÍN, 2014. *Vnější a vnitřní kontrola z pohledu managementu*. Praha: Wolters Kluwer, 232 s. ISBN 978-80-7478-557-3.
- [6] MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ, 2016. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada, 208 s. ISBN 978-80-247-5806-0.
- [7] MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK, 2017. *Auditing pro manažery, aneb, Jak porozumět ověřování účetní závěrky statutárním auditorem*. 3.vyd. Praha: Wolters Kluwer, 208 s. ISBN 978-80-755-2768-4.
- [8] PFISTER, Jan A, 2009. *Managing Organization Culture for Effective Internal Control: From Practice to Theory*. Springer Science & Business Media, 245 s. ISBN 3790823406.
- [9] RUSSEL, J.P., 2007. *The Internal Auditing Pocket Guide*. 2.vyd. Milwaukee: ASQ Quality Press, 200 s. ISBN 9780873897105.
- [10] SEDLÁČEK, Jaroslav, 2006. *Základy auditu*. Brno: Masarykova univerzita, 169 s. ISBN 80-2104168-4.
- [11] SCHRÁNIL, Pavel a Josef TVRDOŇ, 2010. *Externí a interní auditing*. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 67 s. ISBN 80740804200.
- [12] SPENCER PICKETT, K.H., 2010. *The Internal Auditing Handbook*. 3.vyd. New Jersey: John Wiley & Sons, 1088 s. ISBN 0470662131.
- [13] VÁCHAL, Jan a Marek VOCHOZKA, 2013. *Podnikové řízení*. Praha: Grada, 688 s. ISBN 978-80-247-4642-5.

[14] VOCHOZKA, Marek a Petr MULAČ, 2012. *Podniková ekonomika*. Praha: Grada, 570 s. ISBN 8024743728.

## ELEKTRONICKÉ ZDROJE

[15] Auditor's Report, ©2019. *investopedia.com* [online]. [cit. 2020-05-29]. Dostupné z: <https://www.investopedia.com/terms/a/auditorsreport.asp>

[16] Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, ©2020. *coso.org* [online]. [cit. 2020-5-20]. Dostupné z: <http://www.coso.org/aboutus.htm>

[17] Control Objectives for Information and Related Technology, ©2015. *Free-management-ebooks.com* [online]. [cit. 2020-05-19] Dostupné: <http://www.free-management-ebooks.com/news/cobit/>

[18] Control Objectives for Information and Related Technology, ©2015. *Free-management-ebooks.com* [online]. [cit. 2020-05-19]. Dostupné: <http://www.free-management-ebooks.com/news/cobit/>

[19] Český institut interních auditorů z.s. Metody ověřování plnění doporučení z interního auditu, ©2016. *interniaudit.cz* [online]. [cit. 2020-06-05]. Dostupné z: <https://www.interniaudit.cz/download/diskuze/pdfclanky/diskuse.11-metody-overovani-slancova-ladislava.pdf>

[20] Český institut interních auditorů, Etický kodex, ©2000. *interniaudit.cz* [online]. [cit. 2020-06-01]. Dostupné: <https://www.interniaudit.cz/ciia/clenstvi/eticky-kodex.php>

[21] Five Components of the COSO Framework You Need to Know. ©2020. *KnowledgeLeader.com* [online]. [cit.2020-05-17]. Dostupné:<https://info.knowledgeleader.com/bid/161685/what-are-the-five-components-of-the-coso-framework>

[22] Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small – and Medium-Sized Entities, ©2010. *ifac.org* [online]. [cit.2020-05-29]. Dostupné: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-Guide-to-Using-ISAs-Vol-I-4th-edition.pdf>

[23] Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small – and Medium-Sized Entities, ©2018. *ifac.org* [online]. [cit.2020-05-29]. Dostupné:

<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-Guide-to-Using-ISAs-Vol-I-4thedition.pdf>

[24] Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small – and Medium-Sized Entities, ©2010. *ifac.org* [online]. [cit.2020-05-29]. Dostupné: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-Guide-to-Using-ISAs-Vol-I-4th-edition.pdf>

[25] Institute of Internal Auditor, Competency Framework. Document Moved, ©2013. *theiia.org* [online]. [cit. 2020-05-10]. Dostupné z: <https://na.theiia.org/about-us/about-ia/Pages/Competency-Framework.aspx>

[26] Internal audit: to outsource or not?, ©2018. *icas.com* [online]. [cit. 2020-05-12]. Dostupné z: <https://www.icas.com/professional-resources/audit-and-assurance/internal-audit/internal-audit-to-outsource-or-not>

[27] Komora auditorů České republiky, Etický kodex pro auditory a účetní znalce, ©2017. *kacr.cz* [online]. [cit. 2020-05-10]. Dostupné z:<https://www.kacr.cz/file/3671/14-eticky-kodex-ve-zneni-novel-c-1-a-c-2.pdf>

[28] Komora auditorů České republiky, Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small-and-Medium-Sized Entities, ©2010. *kacr.cz* [online]. [cit. 2020-05-09]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/prirucka-k-uplatnovani-isa-pri-auditu-ucetnich-zaverek-malych-a-strednich-podniku>

[29] NENADÁL, Jaroslav a kol., osobnost a profil auditora, ©2007. *qmprofi.cz* [online]. [cit. 2020-05-10]. Dostupné z: [https://www.qmprofi.cz/33/osobnost-a-profil-auditora-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Eou0c\\_K0wh9G54rOkewCct/](https://www.qmprofi.cz/33/osobnost-a-profil-auditora-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Eou0c_K0wh9G54rOkewCct/)

[30] Poslání a smysl auditu, ©2012. *kacr.cz* [online]. [cit. 2020-05-28]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/poslani-a-smysl-auditu>

[31] Postupy interního auditu, ©2012. *fek.zcu* [online]. [cit. 2020-06-02]. Dostupné z: [https://fek.zcu.cz/blob.php?table=internet\\_list&type=FileType&file=Data&name=FileName&idname=IDInternet&id=3073](https://fek.zcu.cz/blob.php?table=internet_list&type=FileType&file=Data&name=FileName&idname=IDInternet&id=3073)

[32] Posuzování práce interního auditu, ©2004. *kacr.cz* [online]. [cit. 2020-05-29]. Dostupné z:<https://www.kacr.cz/data/Metodika/Auditing/ISA/ISA610.pdf>

- [33] Příručka k uplatňování ISA při auditu účetních závěrek malých a středních podniků, ©2017. *kacr.cz* [online]. [cit. 2020-05-29]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/prirucka-k-uplatnovani-isa-pri-audit-u-ucetnich-zaverek-malych-a-strednich-podniku>
- [34] Spolupráce interního a externího auditu, ©2015. *interniaudit.cz* [online]. [cit. 2020-05-28]. Dostupné z: <https://www.interniaudit.cz/publikace/forum-k-casopisu/diskuze-k-clanku.php?idClanku=4>
- [35] The Benefits of Outsourcing Internal Auditing, ©2014. *lowerrisk.com* [online]. [cit. 2020-05-13]. Dostupné z: <https://blog.lowersrisk.com/outsourcing-internal-auditing/>
- [36] Zákon č. 262/2006 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů. In: CODEXIS [právní informační systém]. Atlas Consulting [cit. 2020-06-01].
- [37] Vyhláška 358/2019 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad. In: CODEXIS [právní informační systém]. Atlas Consulting [cit. 2020-06-01].
- [38] Why Outsourcing Internal Audit is a Big Risk, ©2017. *gartner.com* [online]. [cit. 2020-05-13]. Dostupné z: <https://www.gartner.com/smarterwithgartner/why-outsourcing-internal-audit-is-a-big-risk/>



**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

|          |  |
|----------|--|
| COSO     | Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission |
| COBIT    | Control Objectives for Information and Related Technology        |
| CoCo     | Canadian Criteria of Control Committee                           |
| ISA      | International Standards on Auditing                              |
| ČOI      | Česká obchodní inspekce  |
| CEO      | Chief executive officer  |
| EAN      | European Article Number  |
| IT       | Informační technologie   |
| Kč       | Koruna česká   |
| Např.    | například  |
| km       | kilometr   |
| Sb.      | Sbírka zákonů  |
| tzn.     | to znamená   |
| atd.     | a tak dále   |
| COVID-19 | coronavirus disease 2019   |
| DÚ       | druhotné umístění  |

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

|   |    |
|---|----|
| Obrázek 1 Organizační začlenění interního auditu.....     | 18 |
| Obrázek 2 Pět složek vnitřní kontroly .....               | 24 |
| Obrázek 3 Porovnání chybovosti mezi prodejny v čase ..... | 39 |
| Obrázek 4 Ukázka rozdělení pozic na úseku DRY.....        | 42 |
| Obrázek 5 Rozdělení prodejny pro jednoho zaměstnance..... | 44 |

**SEZNAM TABULEK**

|   |    |
|---|----|
| Tabulka 1 Srovnání interního a externího auditu.....                | 14 |
| Tabulka 2 Souhrn znalostí .....                                     | 15 |
| Tabulka 3 Srovnání COBIT a COSO .....                               | 21 |
| Tabulka 4 Přístupy k auditu.....                                    | 26 |
| Tabulka 5 Výsledek kontrol u DÚ a DRY.....                          | 36 |
| Tabulka 6 Výsledek kontrol v NF a výprodeje.....                    | 36 |
| Tabulka 7 Výsledek kontrol v úseku fresh a mléčného sortimentu..... | 36 |
| Tabulka 8 Výsledek kontrol u pokladních stojanů .....               | 37 |
| Tabulka 10 Následky při pochybení .....                             | 43 |
| Tabulka 11 Časový plán školení.....                                 | 46 |
| Tabulka 12 Kalkulace nákladů školení.....                           | 47 |
| Tabulka 13 Průzkum trhu .....                                       | 49 |

