

KONTROLA

» *Kdo řídí, kontroluje.*»

Kontrolní činnosti využívají manažeři na všech úrovních řízení jako určité formy zpětné vazby, jejímž prostřednictvím mají získat objektivní představu o řízené realitě (plnění plánovaných záměrů, stupni realizace přijatých rozhodnutí). Podstatou kontroly je kritické zhodnocení reality s ohledem na řídicí záměry.

Na základě tohoto posouzení jsou přijímány příslušné kontrolní závěry.

KONTROLA - Základní pojmy

- **Kontrola (inspection)** - kritické zhodnocení reality s ohledem na řídicí záměry; určení, zda bylo dosaženo shody ve vývoji kontrolované reality vůči specifikovaným požadavkům.
- **Ověřování (verification)** - potvrzení zkoumáním a poskytnutím objektivního důkazu, že specifikované požadavky byly splněny.
- **Přezkoumání (review)** - systematické, vyčerpávající a dokumentované zkoumání reality s cílem vyhodnotit způsobilost (podle stanovených kritérií), popř. identifikovat problémy.
- **Neshoda (nonconformity)** - nesplnění specifikovaného požadavku; jde o nežádoucí jev, který je třeba napravit.
- **Prověrka (audit)** - systematické, nezávislé a dokumentované zkoumání (procesů, činností, popř. funkce útvaru) z hlediska naplňování stanovených zákonů, standardů, postupů, efektivního využívání zdrojů a žádoucího dosahování stanovených cílů.
- **Controllíng** - získání nových poznatků o řízené realitě na základě systematického zachycení informací a jejich vyhodnocení opírající se o relaci plán (mělo být uskutečněno) versus skutečnost (bylo dosaženo), kterých může být využito k manažerskému rozhodování, koordinaci či plánování.

Vnitřní a vnější kontrola

Základní členění kontrolních procesů spočívá v dělení na

- vnitřní (interní) kontrolu;
- vnější (externí) kontrolu.

Vnitřní kontrola je iniciována vnitřními strukturami organizace, je realizována zpravidla řídicími pracovníky nebo pracovníky, kteří jsou ke kontrole řídicími pracovníky zmocněni.

KONTROLOVÁNÍ – Externí kontrola

Ačkoli organizace vystupuje jako samostatný, suverénní subjekt, musí v řadě případů strpět kontrolu realizovanou subjekty stojícími mimo organizaci (externí kontrolu); ta může mít v podstatě dvojí původ:

- **Smluvní požadavky** - organizace se v souvislosti se svými záměry zaváže, že umožní externímu subjektu prověřit určité skutečnosti týkající se její činnosti či výsledků. Příkladem této kontroly může být prověření hospodaření organizace bankou v souvislosti se žádostí o úvěr nebo prověření určených skutečností v souvislosti s pojištěním, prověření systému jakosti zákazníkem před uzavřením smlouvy o pravidelných dodávkách atd.
- **Zákonné požadavky** - z dikce řady zákonů vyplývá oprávnění, zpravidla státních orgánů, provádět vybrané kontrolní činnosti, např. kontrolu skutečností souvisejících s daňovým přiznáním, placením příspěvků na sociální a zdravotní pojištění, kontrolu dodržování ekologických či požárních předpisů atd.

VNITŘNÍ STRUKTURA KONTROLNÍCH ČINNOSTÍ

Každá kontrola se dá rozdělit do dílčích činností, které jsou zpravidla chápány jako fáze kontroly.

U složitějších kontrolních akcí lze vysledovat relativní samostatnost těchto fází. Jejich zabezpečením mohou být pověřeni i různí pracovníci

U běžných kontrol níže uvedené fáze splývají:

- **Určení předmětu kontroly** - Ekonomické důvody nutí při určování (projektování) kontroly respektovat některé obecné zásady. Za zcela nevhodné lze považovat duplicitní provádění kontroly, tzn. případy, kdy určitá oblast je kontrolována různými pracovníky, z více úrovní řízení apod. Stejně tak je třeba zvážit situace, kdy se počítá s úplnou kontrolou (kontrolou všech prvků, resp. po celou dobu průběhu procesu), a posoudit možnost nahradit tuto kapacitně a ekonomicky náročnou kontrolu jiným přístupem, např. namátkovou kontrolou.
- **Získání a výběr informací pro kontrolu.** Východiskem každé kontroly je získání přehledu o vývoji sledované reality.

Zdrojem informací v tomto případě jsou především **primární informace** - poznatky z „terénu“, zpravidla získané přímým pozorováním stavu kontrolované reality. Výhodou tohoto přístupu k získávání informací je zjištění věrného obrazu kontrolovaného objektu,

bezprostřední kontakt a možnost interaktivní komunikace, popř. i operativní nařízení korigujícího zásahu.

Je nesporné, že řídicí pracovník zvláště na vyšší úrovni řízení nemůže být fyzicky přítomen při každé kontrole. Řadu kontrolních činností je nucen provádět na bázi různých hlášení, zpráv, sdělení od podřízených článků. Tyto **sekundární informace** mu zprostředkovávají obraz řízené reality a podle takto získaných poznatků manažeři často rozhodují. Poskytují-li předávané informace neúplný, nepřesný či dokonce zkreslený obraz pro kontrolu, je zřejmé, že i řídicí závěry a případná korigující opatření se mohou minout účinkem.

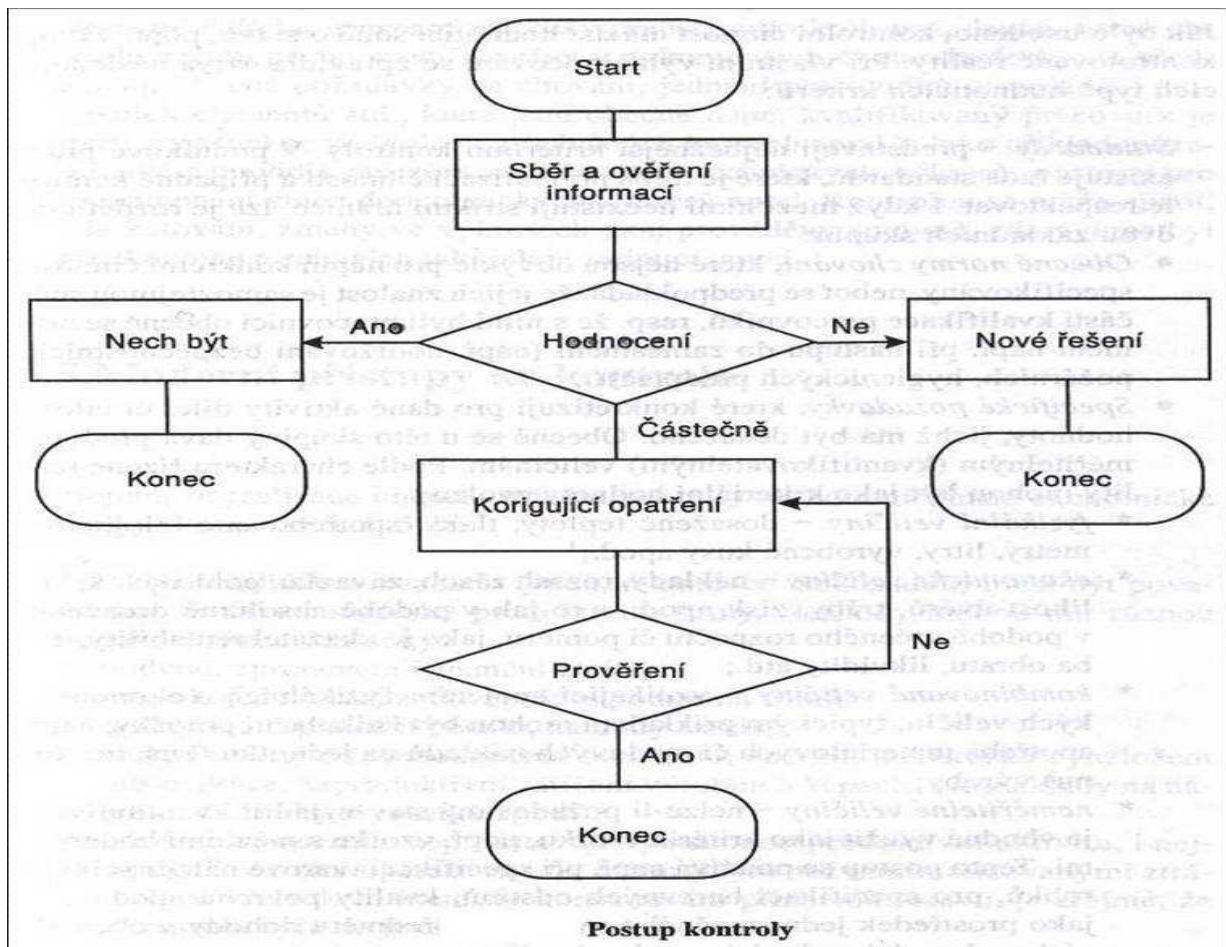
- **Ověření správnosti získaných informací.** Aby se předešlo nedostatkům způsobeným nepřesnými informacemi, měla by být posuzována formální i věcná správnost informací. Jednak se ověřují formální náležitosti záznamů, podpisová oprávnění, úplnost údajů, početní správnost apod., dále se prověřují informace věcné - k tomu mohou sloužit dílčí prověření záznamů na místě, programové prostředky vylučující nelogické údaje apod.
- **Hodnocení kontrolovaných procesů.** Tato fáze představuje jádro kontrolních procesů. Podstatou hodnocení je **srovnávání**, kdy zjištěné údaje odrážející stav dané reality porovnáváme s určenými kritérii

Závěry a návrhy opatření pro řídicí subjekt. V této fázi dochází k reakci na kontrolní zjištění, závěry mohou být v podstatě trojí:

- „**nech být**“ - tzn. že kontrolou nebyly zjištěny žádné problémy, vývoj řízené reality je v žádoucím stavu, takže žádná korigující či jiná patření nejsou nutná;
- „**proved' korigující opatření**“ - k tomuto řešení se přistoupí v případě, kdy vývoj řízené reality se v dílčích oblastech odchyluje od žádoucího stavu, takže je třeba přijmout korigující opatření, která upraví řízenou realitu;
- „**přijmi nové řešení**“ - vyvíjí-li se řízená realita nežádoucím směrem nebo jsou-li zjištěny závažné nedostatky, je třeba přijmout nové zásadní rozhodnutí, které bude znamenat jiný směr řešení problému.

Signalizují-li kontrolní zjištění, že může dojít k závažným škodám (ekonomickým, ekologickým...), je třeba přijmout okamžitě provizorní opatření, která sice neznamenají vyřešení problému, ale zamezí negativním projevům nebo je alespoň omezí a umožní získat čas pro přípravu a realizaci zásadních nápravných opatření.

Zpětná kontrola. Tato fáze kontroly by měla být realizována v případě, že na základě předcházející kontroly byla navržena korigující či nápravná opatření a je třeba prověřit jejich účinnost.



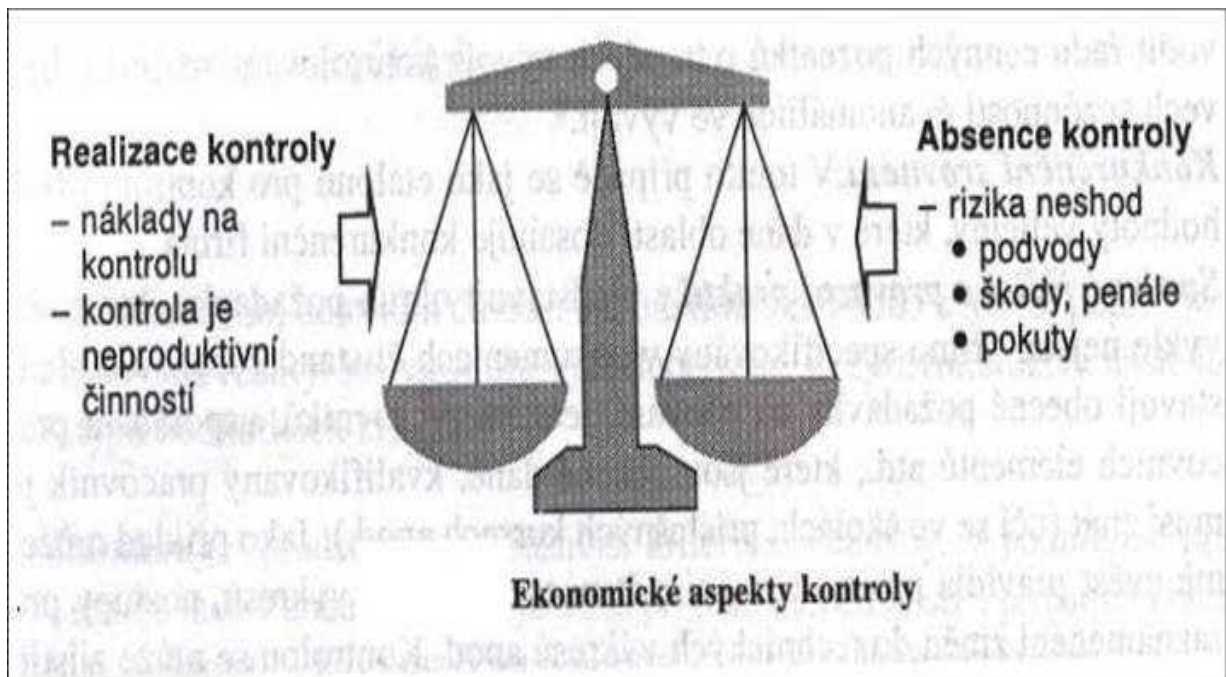
KONTROLA – Hodnotící kritéria

Kontrolní činnost má dát hodnotící soud o stavu, popř. vývoji kontrolované reality. Při vlastním vyhodnocování se zpravidla užívá následujících typů hodnotících kritérií:

- **Standardy** - představují nejběžnější kritérium kontroly. V podnikové praxi existuje řada standardů, které je třeba při realizaci činnosti a případné kontrole respektovat. I když mezi nimi neexistují striktní hranice, lze je rozdělit do dvou základních skupin:
 - **Obecné normy chování**, které nejsou obvykle pro náplň konkrétní činnosti specifikovány, neboť se předpokládá, že jejich znalost je samozřejmou součástí kvalifikace pracovníků, resp. že s nimi byli pracovníci obecně seznámeni např. při nástupu do zaměstnání (např. dodržování bezpečnostních, požárních, hygienických předpisů).
- **Specifické požadavky**, které konkretizují pro dané aktivity dílčí či cílové hodnoty, jichž má být dosaženo. Obecné se u této skupiny dává přednost měřitelným (kvantifikovatelným) veličinám. Podle charakteru řízené reality mohou být jako kritériální

hodnoty zvoleny

- **fyzikální veličiny** - dosažené teploty, tlaky, spotřebované kilogramy, metry, litry, vyrobené kusy apod
 - **ekonomické veličiny** - náklady, rozsah zásob, závazků, pohledávek, velikost úvěrů, tržby, zisk apod., a to jak v podobě absolutně dosažené, v podobě určeného rozpočtu či poměru, jako je ukazatel rentability, doba obratu, likvidity atd.
- **kombinované veličiny** - vznikající spojením fyzikálních a ekonomických veličin, typickým příkladem mohou být kalkulační položky, např. spotřeba materiálových či mzdových nákladů na jednotku (kus, litr, tunu) výroby;
- **neměřitelné veličiny** - nelze-li požadovaný stav vyjádřit kvantitativně, je vhodné využít jako kritéria vzorku, popř. vzorku s mezními hodnotami. Tento postup se používá např. při specifikaci tvarově náročných výrobků, pro specifikaci barevných odstínů, kvality povrchu apod., a to jako prostředek jednoznačného vymezení předmětu dohody v obchodních smlouvách nebo jako etalon kvality pro výrobní operace
- **Časové srovnání** - představuje další častý rozborový nástroj kontroly, kdy se posuzuje, jak se daný předmět kontroly vyvíjí v sledovaném časovém období s ohledem na vývoj v minulém období. Z analýz vývoje v čase můžeme odvodit řadu cenných poznatků o trendech vývoje kontrolované reality, o vlivech sezónnosti či anomáliích ve vývoji. Příznivý meziroční vývoj by na druhé straně neměl vést k absolutní spokojenosti, protože nic nevyovídá o tom, jakým vývojem prošla konkurence.
- **Konkurenční srovnání.** V tomto případě se jako etalonu pro kontrolu užívá hodnoty veličiny, které v dané oblasti dosahuje konkurenční firma.
- **Správné řídicí o provozní praktiky** představují okruh požadavků, které obvykle nejsou přímo specifikovány v dokumentech či standardech, ale představují obecné požadavky na chování, jednání pracovníků, uspořádání pracovních elementů atd., které jsou obecně dané, kvalifikovaný pracovník je musí znát (učí se ve školách, příslušných kursech apod.). Jako příklad můžeme uvést pravidla pro zpracování a čtení technických výkresů, postupy pro zaznamenání změn do technických výkresů apod. Kontrolou se může zjistit, zda kótování, změny ve výkresech jsou prováděny správně, zda výkres byl přezkoumán a schválen tak, jak je žádoucí, apod.



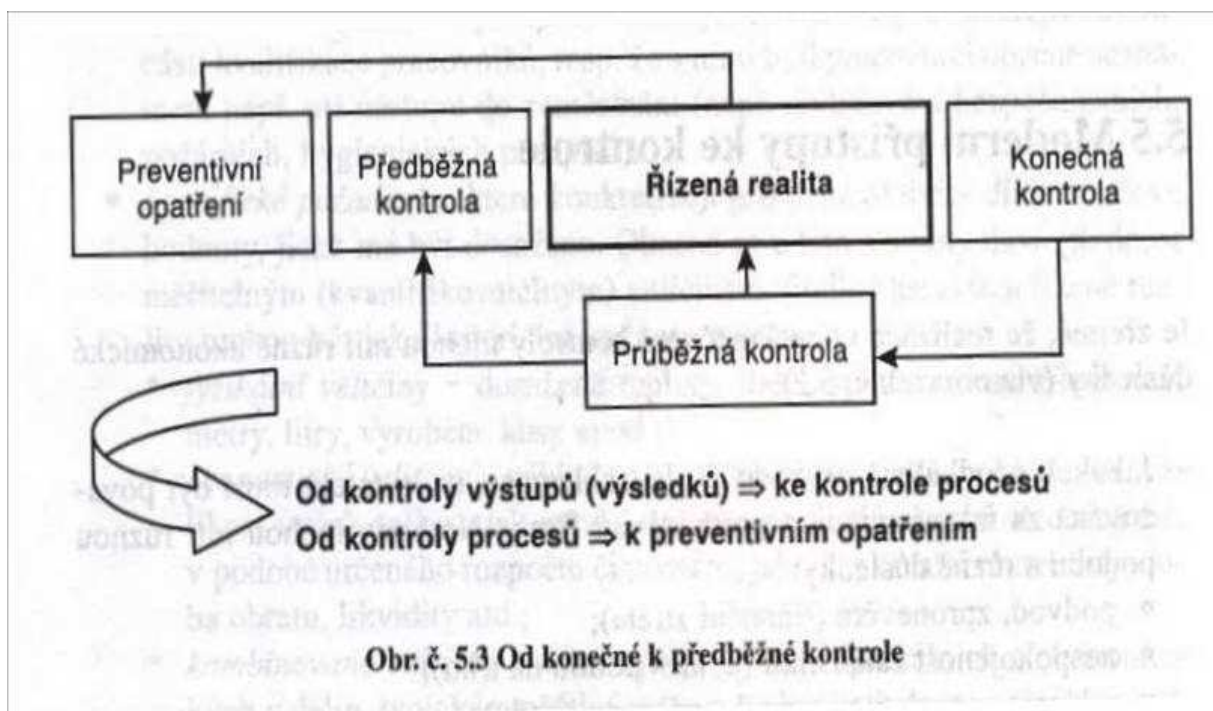
Moderní přístupy ke kontrole

- ***Jakákoli neodhalená neshoda*** (vada, reklamace, nedostatek) musí být považována za faktor snižující produktivitu firmy. Neshody mohou mít různou podobu a různé důsledky;

- podvod, zpronevěra (finanční ztráta);
- nespokojenost zákazníků (pokles podílu na trhu);
- reklamace (uplatnění penále, náhrady škody);
- vada ve výrobě (znehodnocení materiálu, energií, neúčinné vynaložení lidské práce, neproduktivní zatížení výrobních kapacit, vícenáklady na nápravu či likvidaci zmetků apod.).

- Ani *kontrolní operace* nepředstavují významnou produktivní aktivitu, i neaktivnější kontrolní operace nejsou ničím jiným než minimalizovanými ztrátami. Je-li výsledkem kontroly konstatování příznivého stavu, je zřejmé, že tato kontrola byla do jisté míry zbytečná

Důsledné promítnutí současných požadavků do kontrolních činností znamená respektovat následující doporučení (viz též obrázek)



- Jako nejméně výhodná se jeví konečná (výstupní, výsledná, cílová) kontrola, Sice do jisté míry může být pro podřízené pracovníky motivujícím faktorem, pokud jim je dána větší samostatnost a postup řešení úkolů je ponechán na jejich uvážení, na druhé straně je zde značné riziko týkající se případů, kdy realizace úkolů nejde správným směrem a tato skutečnost se zjistí až na základě závěrečné kontroly.

Teorie managementu procesů doporučuje kontrolní úsilí zaměřit nikoli na výsledky, ale na procesy, které k výsledkům směřují. Signalizuje-li kontrola procesů jejich nežádoucí vývoj, lze přijmout korigující opatření, která mohou hrozícím potížím zabránit.

- Výhodnější je aplikovat průběžnou kontrolu. Zde je nutné uplatnit diferencovaný přístup k předmětu kontroly, popř. určit mezní body pro kontrolu a stanovit vhodnou formu kontroly. Výrazně preventivní náboj z ekonomického hlediska pak má předběžná kontrola, spočívající v prověření všech faktorů a podmínek, které mohou ovlivnit správný průběh procesu a následně i konečné výsledky

- Ještě výhodnější je omezovat kontrolu, a to za předpokladu, že jsou učiněna na straně řízené reality taková opatření, aby vzniklé nedostatky byly minimalizovány nebo k nim vůbec nedocházelo. Tento logický závěr v praxi vyžaduje důsledně vyhodnocovat zjištěné nedostatky z předešlé kontroly, přijatých korekčních a nápravných opatření a prosazovat v řídicích aktivitách taková **preventivní opatření**, která vyloučí vznik nežádoucího stavu. Neméně důležité je při projektování jakékoli činnosti uvažovat možná rizika nezdaru a přijímat takové kroky, aby tyto potenciální problémy byly předem eliminovány.

Preferování prevence před následnou kontrolou znamená výrazný obrat v přístupech řízení, jejichž prosazení do běžné praxe vyžaduje:

- posílit **zpětnou vazbu**, vybudovat dobrý informační systém týkající se průběhu významných činností a skutečností a zabezpečit přístup k takto vyhodnoceným datům;

- využívat při projektování nových výrobků, procesů apod. **preventivních metodických postupů**, jejichž smyslem je odhalit a eliminovat vysoká potenciální rizika neshod při běžném provozu;

- potlačit u projektových i výkonných pracovníků **přesvědčení o neomylnosti** při výkonu práce a posílit u nich vnitřní kontrolní postupy (Neudělal jsem někde chybu? Nevznikaly u podobných řešení v minulosti problémy? Zjistil jsem největší úskalí daného řešení? Je dané řešení to nejlepší? Nedalo by se to někde zlepšit?).

Z uvedeného je zřejmé, že kontrolní postupy se přesouvají před vlastní realizaci. Pochopitelně mají jinou náplň a zpravidla jsou výrazně levnější než průběžná anebo následná kontrola.

VNITŘNÍ KONTROLNÍ SYSTÉM ORGANIZACE

Ačkoli se mění řízená realita, informační a komunikační prostředky i názory na úlohu kontroly a přístupy k ní, je třeba konstatovat, že vhodný kontrolní systém je součástí dobře fungujícího systému řízení. Odpovědnost za funkci organizace jako celku přísluší vrcholovému managementu, a proto je i v jeho zájmu určit vhodný vnitřní kontrolní systém.

Projektování

Kontrolní systém by měl představovat uskupení kontrolních činností, které jsou vzájemně propojeny, nikoli sumář různých individuálních kontrol. Při koncipování vnitřního kontrolního systému je třeba si ujasnit úlohu vnitřního kontrolního systému (dát odpověď na následující otázky):

- proč kontrolovat - účel funkce a smysl kontroly;
- co kontrolovat - předmět kontroly;
- kdo kontroluje - subjekt kontroly;
- kdy kontrolovat - periodičita kontroly;
- jak kontrolovat - způsob, metody kontroly.

Účel kontroly - první otázkou, „proč“ kontrolovat, se ptáme jednak na funkci a jednak na smysl kontroly. Kontrola může mít následující funkce:

- inspekční;
- preventivní;

- eliminační.

- **Inspekční funkce** kontroly spočívá v objektivním zjišťování a vyhodnocování skutečného stavu sledované reality s ohledem na specifikované požadavky. Je zřejmé, že kontrola nemá opodstatnění, pokud chybí kritéria, která určují žádoucí stav.
- **Preventivní funkce** kontroly spočívá v působení svou přítomností, popř. i zásahy na stabilní vývoj řízené reality. U podřízených existence kontroly vyvolává vyšší odpovědnost při realizaci stanovených úkolů.
- **Eliminační funkce** kontroly znamená, že na základě kontroly jsou činěny zásadní zásahy, které zamezují vzniku nežádoucích situací. V tomto případě kontrola působí jako „síto“, přes které by neměly být propuštěny např. vadné výrobky, zjištěné závady, které mohou způsobit úrazy nebo ekologické havárie apod.

Smysl kontroly se v průběhu let postupně rozšiřuje. Rané zaměření kontroly spočívalo v **odhalování nedostatků**; úsilí kontroly směřovalo k zjišťování, eliminaci a prevenci nedostatků, zvláště pak k zjišťování podvodů/zpronevěr a zabraňování okrádání či jiným ztrátám, které mohly způsobit případné nekalé praktiky zaměstnanců vůči organizaci. Postupně byl okruh kontrol rozšířen i na odhalování dalších nedostatků, které pro organizaci znamenaly ztráty či ekonomické sankce. Důležitý okruh kontrol je též zaměřen na respektování právních předpisů a obdobných nařízení

V současnosti se okruh kontrolní činnosti dále rozšiřuje o **prověřování funkce systému**, moderní kontrolní systémy by měly manažerům na příslušných úrovních řízení poskytnout záruku, že existující systém (příslušný proces, činnost, výsledek činnosti atd.) se chová žádoucím způsobem, že probíhá bez problémů či jiných nedostatků, že jsou plněny stanovené dlouhodobé záměry i plánované cíle, je dosahováno efektivnosti a účinnosti (produktivní chování) a že řídicí postupy jsou adekvátní jak v současné situaci, tak i vzhledem k vývoji systému v blízké budoucnosti. Tento přístup nevylučuje, nýbrž v sobě obsahuje i monitorování, vyhodnocování a řešení případných nedostatků.

Předmět kontroly, „co“ má být kontrolováno, představuje další otázku, na kterou musí být při koncipování kontrolního systému dána jasná odpověď. Jak již bylo uvedeno, nejdražší kontroly jsou ty, které jsou prováděny plošně, bez ohledu na význam předmětu kontroly. I s menšími náklady na kontrolu můžeme dosáhnout pozitivních výsledků, pokud přistoupíme k diferenciaci kontroly, tzn. že nebudeme zavádět kontrolu plošně, ale budeme se snažit rozpoznat a určit rizika, kde nesplnění řídicích záměrů je vysoké. Žádoucí v tomto směru je především analyzovat a vyhodnocovat všechny případy nezdarů a na tomto základě **diferencovat** přístupy kontroly.

Všechny aktivity není nezbytné kontrolovat, některé jen minimálně, u jiných je kontrola nutná. Zvýšené kontrolní úsilí musí být zaměřeno na

- **regulované elementy** - u rizikových výrobků, firemních aktivit či pracovních činností může stát legislativně nařídit určité požadavky na jejich podobu a příslušnými nástroji (ekonomickými, trestními apod.) vynucovat jejich plnění; je pochopitelné, že tyto státem regulované bezpečnostní, hygienické, ekologické a další požadavky představují pro firmu prioritu i z pohledu kontroly;

- **nestabilní procesy** - jde o aktivity, u kterých se v minulosti vyskytovaly časté problémy a nápravná opatření dosud nebyla dostatečně účinná;

- **zvláštní procesy** - jde o aktivity, které se následně nedají nebo se dají jen velice nákladně napravit, a proto je žádoucí, aby jim byla věnována mimořádná pozornost, a to i z hlediska kontroly jejich průběhu;

- **nové aktivity** - u kterých je vyšší potenciální riziko vzniku různých nedostatků, zpravidla jde o aktivity, jako je zavedení nových výrobků, nákup nových materiálů, zavedení nové technologie, uvedení nového zaměstnance do pracovní činnosti apod.

Jiný pohled na předmět kontroly se ptá na zaměření kontroly. V tomto případě můžeme rozlišit následující orientaci:

- **Kvantitativní aspekty**, zaměřené na množstevní kritéria, zpravidla vyjádřená ve fyzických jednotkách.

- **Ekonomické aspekty**, zaměřené na hospodárnost, popř. efektivnost procesů a jejich výsledků, zpravidla vyjádřené v peněžních jednotkách.

- **Kvalitativní aspekty**, zaměřené na dosažení požadovaných kvalitativních parametrů, určených specifikacemi kvality.

- **Časové aspekty**, zaměřené na dodržování časových / termínových požadavků, vyjádřených v časových jednotkách (dnech, hodinách).

V této souvislosti nelze jednostranně přeceňovat úlohu kontroly prostřednictvím finančních kritérií. Je nesporné, že „kontrola korunou“ představuje účinný nástroj s vysokou vypovídací schopností a ve vazbě na hmotnou stimulaci je tento nástroj podřízeným dobře srozumitelný. Současné podnikatelské prostředí je však natolik náročné, že nestačí řídit (a následně kontrolovat) pouze na základě ekonomických kritérií, ale je třeba respektovat i kvalitativní a časová hlediska nebo se je pokusit promítnout do finančních ukazatelů.

Stranou pozorností při formování vnitřního kontrolního systému nemůže stát ani otázka **subjektů kontroly**. Odpověď na otázku, „**kdo**“ má kontrolovat, má několik podob:

- **vedoucí pracovníci** - podle zásady „**kdo řídí - kontroluje**“ musí každý vedoucí pracovník zabezpečit jistou míru kontroly;

- **jednotliví zaměstnanci** - organizace musí vytvořit (prostřednictvím školení, řídicích aktivit, kontroly manažery) takové klima, kdy jednotliví zaměstnanci za nedílnou součást svých aktivit považují kontrolu vlastní činnosti

- **vnitřní kontroloři** - s ohledem na pracovní zařazení můžeme tuto skupinu kontrolorů rozdělit na dvě podskupiny:

- specialisté pověřeni výkonem kontrolní činnosti jako profesí (např. podnikový kontrolor, pracovník technické kontroly, zaměstnanec útvaru controllingu, interního auditu apod.),
- vyškoleni pracovníci ve vybraných technikách kontroly (např. interního auditu, bezpečnostní technik), provádějící uvedené kontroly kumulované se svou základní profesí;

- **externí odborník** ve službách vnitřní kontroly organizace

Časová dimenze kontroly, tzn. „kdy“ kontrolovat, může mít řadu praktických podob. Při koncipování vnitřního kontrolního systému je třeba uvážit:

- **Termín kontroly**, v zásadě může jít o kontrolu:

- . řádnou
- . mimořádnou

Řádná kontrola se uskutečňuje v plánovaných termínech; rozhodující objem kontrol by měl probíhat v předem určených termínech, je užitečné, když má organizace zpracován plán vnitřních kontrol, který určuje přesné termíny kontroly (zaměstnanci z prověřované jednotky s tím počítají a mohou být přítomni, stejně tak s termínem kontroly počítají kontroloři), je určen předmět kontroly (to umožňuje se na kontrolu připravit, vyžádat si podkladové materiály k prostudování apod.), kontroloři se mohou na průběh kontroly připravit (zpracovat program/scénář) kontroly apod.

Jak vyplývá ze zkušeností, využívání plánovaných kontrol nemusí vést k „zaretušování“ nedostatků před termínem kontroly či k pouze krátkodobému správnému chování v období realizované kontroly. Na významu nabývá preventivní funkce kontroly, která vede k podvědomě žádoucímu chování, neboť prověřovaní si jsou vědomi, že budou kontrolováni a že při kontrole mohou být zjištěny nedostatky jejich minulé práce.

Forma mimořádné kontroly se volí v těch případech, kdy nastaly nebo jsou signalizovány nežádoucí situace (neshody); je pochopitelné, že mimořádnou kontrolu může nařídít vedoucí pracovník kdykoli, kdy má pochybnosti o vývoji řízené reality nebo chce-li získat aktuální informace/jistotu o jejím stavu

- **Četnost kontrol**; i v tomto případě přichází v úvahu více možností, které pro formování kontrolního systému musíme uvážit:

- četnost kontrol v průběhu roku,
- četnost kontrol v průběhu kontrolní akce.

Obecné doporučení pro koncipování vnitřního kontrolního systému hovoří o tom, že alespoň jednou za rok by měly být zkontrolovány všechny řízené oblasti (útvary, procesy), častější kontrole mají být podrobeny jednak ty činnosti, které představují prioritu v aktivitách

organizace,

jednak ty činnosti které jsou z nějakého důvodu pro chod organizace rizikové (nestabilní, zvláštní nové činnosti).

Nákladné jsou úplné kontroly, kdy se kontrolují všechny elementy předmětu kontroly (např. všechny vystavené faktury, všechny vyrobené výrobky, všechny zdroje znečištění apod.), hospodárnější jsou kontroly neúplné, ty lze rozdělit do dvou skupin:

- **kontrola náhodná**, kdy rozsah kontrolovaných prvků, způsob jejich výběru ani rozhodné kritérium o vyhovujícím stavu nejsou dány; to vše závisí na uvážení kontrolora; náhodná kontrola má své opodstatnění v případě kdy odhalení již jediného nežádoucího stavu (např. podvodu) vyžaduje okamžitá nápravná opatření
- **kontrola statistická**, kdy je dán rozsah prvků v kontrolovaném výběru, způsob jejich výběru (např. pomocí náhodných čísel) i rozhodné kritérium pro vyslovení soudu (vyhovuje, nevyhovuje) o kontrolovaném objektu; principů statistických kontrol se užívá při technické kontrole (při vstupní, výrobní i výstupní kontrole), ale i při výběru jiných prvků podléhajících kontrole, např. vystavených objednávek, faktur, dokumentace zaměstnanců apod.

- Časový charakter kontroly **s ohledem na vývoj prověřované reality**; z tohoto pohledu rozdělujeme kontrolu na:

- předběžnou,
- průběžnou,
- následnou.

Předběžná kontrola je zaměřena na ověření toho, zda všechny elementy nutné k žádoucímu průběhu určitého procesu či činnosti jsou způsobilé, tzn. odpovídají určeným specifikacím. Jde tedy o kontrolu podmínek nutných pro hladký průběh budoucích procesů.

Cílem **průběžné kontroly** je prověření, zda průběh procesu/činnosti je v souladu se specifikacemi či řídicími záměry, kontrola může být zaměřena též na využívání zdrojů, produktivitu apod. Kontrola se v tomto případě týká procesů, které právě probíhají, na základě zjištění kontroly mohou být prováděna korigující opatření.

Následná kontrola se zaměřuje na ověření toho, zda bylo dosaženo požadovaných výsledků. Kontrola se v tomto případě týká procesů, které již proběhly, zda bylo skutečně dosaženo požadovaných výsledků, kontrola slouží jako ujištění. V případě, že žádoucích výsledků nebylo dosaženo, je třeba přijmout korigující opatření či nové rozhodnutí. Je pochopitelné, že v tomto případě budou nápravná opatření nákladnější než při zjištění nedostatků v případě průběžné kontroly.

Poslední ze základních otázek, „**jak**“ kontrolovat, se týká *přístupů a metod*, kterých se užívá ke kontrole. I v tomto případě existují různé možnosti:

- běžná vnitřní kontrola;
- interní audit;
- controlling;
- automatická kontrola apod.

Běžná vnitřní kontrola představuje proces realizovaný statutárními orgány společnosti a/nebo managementem, který má poskytnout přiměřenou jistotu dosažení stanovených cílů. Běžná kontrola nemá pevný metodický postup, může jít i o kontrolu realizovanou mimoděk při procházení určitým pracovištěm.

Jako příklad mohou sloužit pracovní pokyny, které na základě operativních zjištění při procházení provozů předával zaměstnancům T. Baťa: *„Staré přísloví praví; hospodáře poznáš podle toho, jak má upraveno hnojiště. Co je pro rolníka hnůj, jest pro průmyslníka odpaděk a starý materiál-regenerát. Přeji si, abyste si prohlédl tyto odpadky ježte dnes a ve dvě hodiny odpoledne mi tento dopis vrátil s poznámkou, co jste v této věci učinil a co budete dělat v budoucnosti. Za veškeré ztráty, které nevyužitkováním odpadků utrpíme, zejména v budoucnosti, budeme Vás činit odpovědným.“*

Audit představuje nestranné ověření určité skutečnosti, funkce útvaru, produktu apod. z hlediska procesů, které vedou k jejich realizaci, i z hlediska výsledků

V praxi se setkáváme jak s interním, tak i s externím auditem.

Kořeny pojmu audit zřejmě sahají až do období starověku. Je odvozen z praxe římských quaestorů (vyšetřovatelů) najímaných vládou k předkládání zpráv o stavu pokladny. Tato „slyšení“ vedla k pojmenování „**auditor**“ - ten, kdo uvádí všechny skutečnosti. Role auditora byla ovšem širší, při velkých obchodních výpravách měl auditor za úkol evidovat množství a druh zboží braného s sebou, evidovat množství a druh zboží získaného výměnou a vykazovat rozdíly v hodnotě zboží, V souvislosti s rozvojem účetnictví na konci patnáctého století se začaly rozdělovat role účetního a ověřovatele účetnictví, auditor měl za úkol zabezpečit, aby majetek nebyl rozkrádán nebo úmyslně chybně vykazován,

Až do prvních desetiletí dvacátého století se úloha auditorů nemění, mají odhalovat podvody a zabraňovat jim. Posílení úlohy interního auditu nastává v USA v souvislosti s přijetím zákonů o cenných papírech (1933) a cenných papírech a burze (1934), kdy byla zvýšena odpovědnost managementu za předkládání přesných finančních informací. V r. 1941 byl v New Yorku založen Institut interních auditorů (IIA).

V r. 1997 byl v USA přijat zákon o praktikách zahraniční korupce, který rozšířil nutnou náplň vnitřního kontrolního systému.

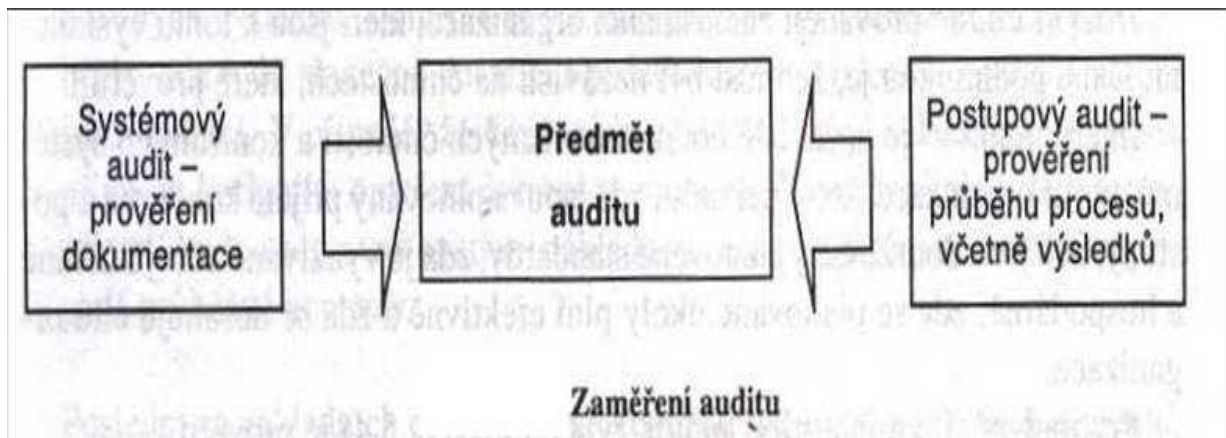
Externí audit provádějí autorizovaní kvalifikovaní externí pracovníci nebo firmy. O výsledku auditu je podávána objektivní zpráva (osvědčení, certifikát), které prověřovaná organizace využívá k stanovenému účelu, např. u účetního auditu jako průkaz správné vedeného účetnictví, u auditu jakosti pak jako osvědčení, že systém řízení jakosti zavedený ve firmě odpovídá požadavkům normy ISO 9001 nebo že zavedený systém environmentálního managementu odpovídá požadavkům normy ISO 14 001 apod.

Interní audit je nezávislé hodnocení různých činností a kontrolních systémů uvnitř organizace, které má určit, zda jsou naplňovány přijaté koncepce a postupy, zda jsou dodržovány stanovené standardy, zda je využíváno zdrojů účinně a hospodárně, zda se plánované úkoly plní efektivně a zda se dosahuje cílů organizace.

V průběhu dvacátého století se rozšiřovala i náplň interního auditu, a to od ověřování správnosti účetních výkazů a přesného zrcadlení finanční situace zachycené v účetnictví, k ověřování správnosti nakládání s majetkem v tom smyslu, že veškeré transakce jsou autorizovány, přesně vykazovány, majetek je věcně chráněn a provádí se jeho pravidelná substantiace (řádné doložení). Současné zaměření interního auditu jde ještě dále a snaží se věnovat pozornost správnosti řídicích praktik, efektivnosti komunikace, vytyčení podnikatelských cílů, monitorování rizik tak, aby bylo dosaženo podnikatelských záměrů

Prvořadým cílem interního auditu je prověřit

- shodu dokumentace upravující procesy a jednotlivé aktivity s normativními a dalšími předpisy (tzn. zda podnikové předpisy, směrnice apod. zcela a správně vymezují požadavky zákonů a dalších legislativních předpisů);
- respektování stanovené dokumentace v každodenní činnosti (kážeň při dodržování podnikových předpisů, nařízení, ustanovení), předmětem zájmu v tomto případě jsou následující otázky:
 - zda poskytované informace/záznamy jsou spolehlivé a zda věrně odrážejí danou realitu,
 - zda jsou procesy a činnosti způsobilé a zda jsou realizovány tak, aby bylo dosaženo stanovených záměrů a cílů,
 - zda jsou procesy a činnosti vykonávány efektivně a zda nedochází k nehospodárnému vynakládání zdrojů a prostředků,
 - zda je dosahováno žádoucích výsledků



Interní audit se tedy zaměřuje na:

- správnost dokumentace;
- spolehlivost a úplnost informací;
- shodu s postupy a jejich přiměřenost;
- efektivnost využívání zdrojů;
- dosahování výsledků s ohledem na cíle;
- odhalování případných nedostatků a podvodů.

V souladu s principy procesního řízení je těžiště prověřovacích aktivit zaměřeno na správnost procesu. Vychází se přitom ze závěru, že bude-li proces správný, lze předpokládat i správné výsledky na výstupu procesu. Vnitřními audity se ve firmě udržuje disciplína, respektování stanovených předpisů, zjistit se mohou i neshody v jejich dodržování. V případě zjištění nedostatků jsou tyto neshody zapsány do protokolu o neshodě a předají se příslušnému vedoucímu prověřovaného útvaru. Od vedoucích se očekává, že na zjištěné nedostatky zareagují nápravnými opatřeními a že o jejich výsledcích předají auditorovi zprávu. O závěrech auditů jsou informováni vrcholoví manažeři zpravidla formou souhrnné zprávy z interních auditů.

Protokol o neshodě

| | | | |
|--|----------------------|--|------------------------|
| Předmět prověrování: | | | |
| Datum: | Prověřovatel: | Útvar: | Právní předpis: |
| Specifikace neshody: | | Neshoda vůči: | |
| Závažnost neshody - přeškrtněte x | | významná | drobná |
| Podpis interního kontrolora: | | Podpis pracovníka, jehož se neshoda týká: | |
| Náprava: (datum a podpis) | | | |
| Pravděpodobná příčina neshody: (datum a podpis) | | | |
| Nápravné nebo preventivní opatření: (datum a podpis) | | | |
| Dohled kontrolora nad realizací opatření: Datum a podpis: | | | |
| Číslo protokolu: | <input type="text"/> | Převzato manažerem (datum a podpis) | |

Formulář protokolu o neshodě

Controlling

Teorie i praxe zná řadu koncepcí, které jsou označovány jako **controlling**:

Výraz **controlling** má svůj původ ve Francii. V 15. století zde byl zřízen oficiální dvorní úřad, který plnil „*contre-rolle*“, kontrolní funkci. Kontrolní úloha podobně pojatého dvorního úřadu se uplatnila i v dalších zemích, zvláště pak ve Španělsku. V Anglii byl zaveden tento úřad pod názvem „**comptroller**“ a zaměřoval se na vedení a kontrolu státního účetnictví. Odtud se činnosti „comptrollerů“ přenášejí do USA, kde je ovšem zavádějí v soukromé sféře - kolem roku 1880 zavádí principy controllingu železniční společnost Topeka Santa Fe a v r. 1892 firma General Electric. V průběhu dalších let jsou zřízeny i odborné instituce Controller Institut of America (1931) a Financial Executives Institute ' FEI (1962), formuje se postavení „controllera“ v organizační struktuře.

- Nejstarší koncepce controllingu je zaměřena na vyhodnocování stavu plnění podnikových záměrů (plánů, rozpočtů, projektů). Na základě zjištění vycházejících z relace „plán“ <-> „skutečnost“ se vytváří ve stanovených časových okamžicích reálný obraz o stavu kontrolovaného objektu (nejčastěji celé organizace), určují se odchylky od požadovaného stavu a přijímají se korigující opatření. Předmětem zájmu byly nejprve ekonomické ukazatele plánu či rozpočty, později se přidaly i časové aspekty, tzn. dodržování termínů, později i další kritéria, např. správné věcné plnění, dodržování kvality apod.

Typický přístup odpovídající úloze controllingu v tomto stadiu situuje controlling jako součást ekonomického řízení organizace (zvláště pak podnikatelských subjektů). Základem ekonomického řízení podniku jsou finanční plány podniku jako celku a jednotlivých jednotek (útvárů/středisek).

Typickými kritérii ekonomického řízení jsou finanční ukazatele typu cash flow, zisku, popř. ukazatele rentability, produktivity, rozpočtů, nákladů apod. Plnění plánovaných úkolů je ve stanovených periodách (zpravidla ročních, čtvrtletních, měsíčních) vyhodnocováno na bázi controllingu. Ten vychází z komplexního podchycení všech ekonomických a zejména nákladových událostí (prostřednictvím účetních okruhů) a směřuje k objektivnímu a jednoznačnému vyhodnocení získaných informací. V interpretaci závěrů se musí objevit konstatování týkající se požadovaného stavu („**jaké výsledky měly být**“), zachycení skutečného stavu („**jaké jsou faktické výsledky**“) a vyhodnocení odchylek včetně určení míst a příčin jejich vzniku až po přiřazení odpovědnosti za ně („**proč jsou výsledky takové**“). Součástí controllingových závěrů mohou být i návrhy opatření pro příslušné úrovně řízení.

Druhotným produktem controllingu je získání cenných datových souborů, které po zpracování slouží k zpřesňování kalkulací, určování budoucích nákladů, rozpočtů a následně i finančních plánů podniků. Implementace výpočetní techniky umožňuje jednak provádět controlling v kratších časových periodách, pokud jsou ekonomické děje zachycovány v reálném čase,

jednak zavést odchylkové analýzy a vyhodnocovat např. vliv objemu výroby, cenové vlivy vstupů, cenové vlivy výstupů, vliv změn technicko-hospodářských norem, vliv změn, odpisů, mezd apod. na plnění příslušných ekonomických ukazatelů.

Tomuto v praxi rozšířenému přístupu odpovídá vymezení controllingu jako metody vnitropodnikového řízení sledující hospodaření vnitropodnikových útvarů s cílem včas upozorňovat příslušné manažery na odchylky skutečného vývoje oproti přijatým úkolům, a tím podporovat realizaci strategických záměrů firmy

Cenné služby může poskytnout controlling při řízení projektů. Každý projekt by měl pro realizační fázi určovat věcnou náplň provázanou s rozpočtem nákladů a termíny plnění. Controlling tak může při porovnání se skutečným plněním poskytovat managementu jednak průběžný (v případě např. dekadního či měsíčního hodnocení) obraz o plnění úkolů projektu, jednak po dokončení projektu nabídnout komplexní analýzu plnění projektu.

Rozvojová koncepce controllingu pojímá controlling jako nástroj podnikového řízení zaměřeného na rozvoj a budoucnost, V tomto pojetí má controlling poskytovat především vrcholovému vedení základní podkladové informace pro stanovení, popř. korektury kursu podniku. Controlling v tomto případě musí opět poskytovat objektivní informace, kterých se využívá jako stavebních kamenů při formování podnikových strategií, informace o nákladech, financích, investicích, zásobách nebo o obtížích spojených s výrobou a prodejem (včetně analýz kapacit, dodržování termínů, logistiky). Středem pozornosti jsou též analýzy hodnoty (resp. procesů přidávajících a nepřidávajících hodnotu), rentability, produktivity, likvidity, optimalizace nákladů, analýzy informačních systémů atd.

Je zřejmé, že úloha controllingu v tomto pojetí klade důraz na objektivní zachycení a vyhodnocení všech empirických dat potřebných pro určování a korekce budoucího vývoje podniku. Předmět controllingu v tomto případě není přesně definován, obecně je zaměřen jednak na informační systém (vymezení a zpřesňování informační základny), jednak na metody vyhodnocování údajů a jejich interpretaci pro potřeby rozhodovacích míst.

Koncepce controllingu zaměřená na systém včasného varování je zatím posledním vývojovým krokem. V tomto případě se od controllingu očekává, že bude pružně poskytovat informace signalizující nejen případy poruch, ale i možného ohrožení plnění plánovaných úkolů, popř. signalizovat i ohrožení konkurencí apod.

Automatická kontrola

Automatická kontrola může být aplikována jako zpětná vazba řízení technologických zařízení, např. jako automatická kontrola každého vyrobeného kusu. Odlišný charakter do jisté míry má kontrola průběhu technologických procesů soustředěvaná do velinů složitých technologických zařízení (např. elektráren, chemických zařízení apod.), kdy jsou s využitím řady snímačů a na základě vyhodnocování získaných dat průběžně poskytovány informace o stavu a průběhu řízených technologických procesů.

Obdobný princip může být rozšířen i do dalších oblastí, kdy díky moderním informačním

systemům (počítačovým, přenosovým sítím) mohou být v podstatě v reálném čase zaznamenávány, přenášeny a vyhodnocovány informace o řízené realitě a operativně činěny případné regulující zásahy.

VNITŘNÍ KONTROLNÍ SYSTÉM ORGANIZACE

Formování

Je zřejmé, že nelze určit univerzální model vnitřního kontrolního systému organizace. Zaměření, charakter a četnost kontrolních aktivit se pochopitelně v různých organizacích budou lišit, nicméně lze uvést několik obecných doporučení pro koncipování či zdokonalování kontrolních systémů:

- kontrolní systém je součástí systému řízení organizace, musí korespondovat s uplatněnými přístupy řízení, řídicími záměry, zavedenými komunikačními prostředky apod.;
- kontrolní systém nelze koncipovat jako souhrn dílčích kontrolních aktivit, důraz musí být kladen na provázanost jednotlivých kontrol a eliminaci duplicit

Na úrovni vlastnických a správních orgánů organizace by měl kontrolní systém organizace:

- signalizovat všechny významné případy, kdy hrozí různé potíže (finanční, technické, ekologické, sociální), které mohou ohrozit stabilitu organizace či dokonce její existenci;
- upozorňovat na případy, které mohou ohrozit image produktu či celé organizace;
- směřovat těžiště kontrolních aktivit do oblasti plnění strategických záměrů rozvoje organizace, plánových cílů apod.

Na úrovni výkonného managementu organizace

- těžiště kontrolního systému je obvykle spatřováno v následné kontrole, zvláště pak finančních ukazatelů (plnění plánu, čerpání rozpočtů apod.);
- menší důraz bývá kladen na průběžnou kontrolu, i když mnohé počítačové informační systémy umožňují prakticky průběžně informovat výkonného ředitele o základních ekonomických veličinách, například o
 - denní výrobě a denním prodeji,
 - změně stavu zásob (výrobních, rozpracované výroby, hotových výrobků),
 - vývoji pohledávek a závazků,
 - stavu likvidity, zvláště pak obratu na běžném účtu apod.;
- zpravidla ještě menší důraz je věnován předběžné kontrole, tzn., zajištění zdrojů, zabezpečení způsobilosti provozních podmínek apod.

Kontrola na úrovni středního managementu by měla být obdobného zaměření, jako je tomu u vrcholového managementu, přičemž zjišťované podklady i hodnotící kritéria jsou detailnější a kontrola je těsněji svázána s funkčními oblastmi těchto manažerů

Na úrovni managementu první linie spočívá těžiště kontrolní funkce v předběžné, průběžné i následné kontrole související s realizací operativních plánů a v kontrole korekčních a nápravných opatření

Za formování a funkci účinného kontrolního systému nese vždy odpovědnost vrcholové vedení organizace, které by mělo

- vytvořit podmínky, které omezují vznik příležitosti k podvodům, zpronevěrám či korupci apod., např. nespojovat funkci pokladní a účetní, zamezit možnosti, aby nákupčí sám volil dodavatele apod.

- zabezpečit fungující vnitřní kontrolní systém, zvláště ve větších organizacích může být vytvořen samostatný útvar vnitřní kontroly nebo alespoň zaveden systém interních kontrol prováděných vyškolenými interními kontrolory, kteří kontrolní akce realizují kumulovaně se svou kmenovou činností.

Uplatňovaný styl řízení musí vést všechny pracovníky k odpovědnému přístupu k vlastním činnostem - neměli by spoléhat, že kontrolní činnost všechny případné nedostatky odstraní. Ve vztahu ke kontrolorům musí být kontrolní systém založen na následujících zásadách:

- zavedení vnitřního kontrolního systému nemá vést k přenosu odpovědnosti za neplnění a neshody na kontrolora;
- kontrola není pojišťovacím agentem proti všem rizikům;
- kontrolaři mohou být hlídacím psem, nikoli však psem honícím

Při stanovování podoby kontrolního systému je třeba se vyvarovat následujících chyb;

- **absenci kontroly** - skutečnost, že kontrola není prováděna nebo je prováděna jen v nepatrné míře, může vést k preferování individuálních zájmů, k podvodům a defraudacím apod.;
- **nízké autoritě kontroly** - tento stav často pramení z omezené palety postihů, které mohou kontrolní orgány uplatnit v případě zjištění neshody;
- **nadměrné kontrole** - častá či detailní kontrola nemusí být efektivní, u pracovníků může vést k přesvědčení, že se jim příliš nedůvěřuje;
- **nepřesné kontrole** - závěry kontroly jsou získány na základě okrajových (irelevantních) zjištění nebo naopak zjištěné extrémní skutečnosti jsou otupeny zprůměrováním;
- **subjektivní kontrole** - kontrolní verdikt závisí na stanovisku kontrolujícího, neopírá se o žádné kritérium;
- **nesrozumitelným závěrům** - zjištěné skutečnosti jsou nepřesně interpretovány, popis neshody je nejasný, není uvedeno vůči čemu (jakému kritériu) je neshoda kontrolujícím určena;
- **formálnosti kontroly** - kontrolovaným připadá, že jde „o kontrolu pro kontrolu“, nebo je

důraz kladen pouze na formální aspekty nebo se používají obecné postupy kontroly, aniž by se přihlíželo k charakteristickým zvláštnostem kontrolovaného objektu (jde o povrchní prověrku).

Postupy vnitřní kontroly

Profesionální přístup pracovníka vnitřní kontroly je výchozím předpokladem smysluplného průběhu kontroly a toho, že kontrolní činnost u kontrolovaných zanechá dobrý dojem. Na pracovníka kontroly jsou kladeny následující tři okruhy požadavků. Měl by:

- vyhovovat specifickým požadavkům profilu pracovníka vnitřní kontroly;
- zvládnout techniky kontroly;
- vyvarovat se chyb při výkonu kontrolní činnosti

Profil pracovníka kontroly je dán minimálně následujícími požadavky:

Pracovník vnitřní kontroly by měl ve své činnosti respektovat **základní společenské zásady**, tzn. měl by přijít na kontrolu upravený, být dochvilný, zdvořilý, působit důstojně, seriózně vystupovat, být taktní, rozhodný, nebýt netrpělivý, povýšený či dokonce arogantní nebo cholerický.

Pracovník vnitřní kontroly musí dále prezentovat **odborný přístup** v dané oblasti kontroly, tzn. měl by být odborníkem v dané oblasti, dále musí dokázat objektivnost úsudku, jednat bez předsudků, nepropůjčovat se „politickým“ cílům, prokázat odhodlání, důslednost vedenou snahou dopátrat se podstaty a pravdy.

Pracovník vnitřní kontroly musí **respektovat prověřovaného jako partnera**. Měl by umět naslouchat, snažit se o formu komunikace adekvátní dané situaci, nevyhledávat spory, nepronášet nemístné poznámky, nekritizovat ani neurážet, měl by dávat najevo lidskost a humor (to vytváří atmosféru spolupráce), v závěru posuzovaného okruhu problémů je vhodné dát kontrolovanému možnost vyjádřit své myšlenky a názory.

Kontrola je specifickou činností, ke které je třeba zpravidla krátkodobými kursy získat doplňkovou kvalifikaci. Důraz při doškolování je kladen zvláště na **zvládnutí technik kontroly**. I vnitřní kontroloři musí respektovat základní zásady kontrolní činnosti;

- kontrolou zjišťujeme fakta, nesnažíme se za každou cenu nalézt nějaký nedostatek;
- při prověřování nepoučujeme a nedoporučujeme

Pro každou kontrolní činnost by si měl vnitřní kontrolor připravit program. Předmět kontroly by měl určovat kontrolující a neměl by se nechat vmanipulovat do předmětu kontroly, který

vyhovuje kontrolovanému, zjištěné symptomy problémů se prošetřují na místě, nelze-li pokračovat (kontrolovaný hledá příslušné podklady apod.), je třeba si udělat poznámku a pokračovat dále. Přitom není dobré rozpracovat příliš mnoho kontrolních okruhů najednou. Až po získání směrodatného úsudku o daném kontrolovaném okruhu je třeba pokračovat dále, neškodí vrátit se k prověřované tematice, pokud si kontrolor není jist svým závěrem. Kontrolující i kontrolovaný se musí shodnout na zjištěných faktech (podepsat protokol o neshodě).

Vnitřní kontroloři by ve své činnosti měli postupovat uváženě a odpovědně. Jejich nálezy a stanoviska mohou mít dalekosáhlé následky

Zvláště při formulování závěrů musí být opatrní a musí se vyvarovat přijímání **unáhlených závěrů**. Kontrolor musí být veden snahou dopátrat se pravdy, objektivního obrazu kontrolované reality, musí se zaměřit na podstatné skutečnosti, být si vědom toho, že "jedna vlaštovka jaro nedělá", prověřovanou oblast může opustit, až když si je jist svými závěry. Kontrolor musí průběžně sledovat čas, nesmí připustit prověřování pod časovým tlakem, spěch a pohodlnost směřují k vyslovení unáhlených soudů. Stejně tak se kontrolorovi může vymstít nedostatečná příprava na kontrolu, chybné kladení otázek, nefundovanost v dané oblasti. Při kontrolní činnosti je vždy nutné se opírat o důkazy - písemnosti, předměty materiální povahy nebo minimálně o svědectví. Důkazy musí být dostatečné, kompetentní, důležité, průkazné.

Při výstupech kontroly je třeba se vyvarovat **mylných obvinění**. Nemáme-li jasné důkazy, nemůžeme omezovat osobní svobodu (zakázat někomu volný pohyb) nebo zveřejňovat zjištěné nepravé skutečnosti (hrozí zažalování pro urážku na cti apod.). Stejně tak není možné kompenzovat drobné pomýlení „přimhouřením oka“ nad zjištěným nedostatkem.

Činnost vnitřního kontrolora lze rozdělit do následujících tří fází:

- přípravná fáze;
- realizační fáze;
- hodnotící fáze.

Náplní činnosti kontrolora v přípravné fázi je vypracovat **program kontroly** a předat jej (u plánované kontroly) v předstihu kontrolovanému.

Při přípravě programu kontroly by měl kontrolor znát a vyhodnotit závěry z minulého kontrolního aktu, zjistit, jaká byla reakce na tyto závěry (realizace nápravných opatření), dále by měl prostudovat veškerou dokumentaci, která se váže k prověřované oblasti, popř. si i předem vyžádat a prostudovat záznamy týkající se prověřovaných oblastí. Zároveň si může v předstihu vyžádat a může analyzovat všechny informace o reálných či signalizovaných nedostacích.

Na základě prostudování výše uvedených podkladů si již kontrolor může udělat obrázek o prověřované oblasti, může stanovit priority kontroly, uvážit rizika, stanovit nutný rozsah kontroly (rozsah prověřovaných vzorků).

Důležitým výstupem přípravy programu je zpracování vlastního postupu, podle kterého prověřování na místě bude probíhat. K tomuto lze použít v podstatě dvě techniky:

- individuální dotazník (checklist);
- standardní postup.

V prvním případě jde o vypracování vlastního dotazníku, jenž bude obsahovat seznam otázek, které bude kontrolující postupně klást při prověřování dané oblasti. Při zpracování dotazníku si kontrolující může rozvážit posloupnost otázek, v klidu si rozmyslet, jaké informace bude potřebovat, jaké důkazní předměty by měl vidět apod. Dotazník vede prověřovatele, umožňuje mu systematicky postupovat a zabezpečuje, aby na nic nezapomněl

Jako příklad obsahové podoby checklistu mohou sloužit dále uvedené otázky, podle kterých může postupovat interní kontrolor při prověřování činnosti útvaru odbytu a expedice:

- Kam v podniku přicházejí poptávky, objednávky, dotazy a požadavky zákazníků?
- Kdo eviduje tyto zákaznické impulsy?
- Jak jsou evidovány tyto zákaznické impulsy (vyžádat si předložení knihy zakázek či jiného záznamu)?
- Jsme též vyzváni k účasti na výběrovém řízení (tendrech)?
- Kdo je požádán, aby se vyjádřil k poptávce, objednavce, ...
- Kdo je oprávněn odeslat nabídku, potvrdit objednávku, uzavřít smlouvu na dodávku, dodržují se tato nařízení (kontrola na 5 % náhodném vzorku, do výběru zařadit smlouvy za září, kdy byl nemocen vedoucí odbytu a podpisovat mohl pouze jeho zástupce)?
- Vyžadují se před schválením objednávky či smlouvy stanoviska vybraných útvarů, např. nákupu, výroby apod.?
- Kdo a jak předává požadavky vyplývající z objednávky či smlouvy realizačním útvarům?
- Vede se přehledná evidence všech uzavřených objednávek a smluv?
- Jsou zpracovávány dodatky či změny k již uzavřeným smlouvám?
- Kdo a jak eviduje tyto dodatky či změny?
- Jsou o těchto dohodnutých změnách informovány realizační útvary?
- Kdo kontroluje dodržení reálnosti splnění zakázky (v množství, kvalitě, termínech, nákladech apod.)?
- Jaké formy kontroly realizace zakázky se užívá?
- Jak je signalizováno předání zakázky do expedice a jak je signalizována expedice zakázky?
- Kdo vystavuje dodací list, fakturu?
- Prověření vystavených dodacích listů (ve čtyřech kopiích) a faktur (ve třech kopiích) za březen a duben (nástup nové fakturantky), jinak náhodný vzorek 5 % vystavených faktur a dodacích listů, u vystavených dodacích listů prověřit, zda originál spolu s fakturou byl zaslán odběrateli, zda kopie dodacího listu je připojena k dodávce zákazníkovi, další kopie je předána dopravci a jedna kopie je řádně založena v útvaru odbytu, u faktur prověřit, zda zákazníkovi je zaslán originál faktury + jedna kopie a zda druhá kopie je řádně založena u

fakturantek.

- Kdy jsou tyto dokumenty vystavovány (jsou dodrženy stanovené lhůty)?
- Jsou expedované palety řádně označeny expedičním lístkem?
- Kontrola všech expedovaných palet v okamžiku kontroly, resp. palet připravených k odebrání, zda jsou řádně označeny expedičním lístkem.
- Kdo podepisuje uvolňovací lístek pro vrátnici (prověření na náhodném 10% vzorku)?
- Je zabezpečen podpis řidiče přepravní společnosti potvrzující, že mu zboží bylo správně naloženo a upevněno a že dané zboží převzal k přepravě apod. (prověření na náhodném vzorku cca 5 % a u dopravní společnosti XZY, jejíž dodávky odběratel několikrát reklamoval).

Druhý, standardní postup nepředpokládá vypracování samostatného dotazníku pro určitou oblast kontroly, nýbrž se při jakémkoli prověřování zaměřuje na následujících pět základních problémových prvků:

- na výsledky
- proces,
- pracovníky,
- dokumentaci,
- prostředí.

Program kontroly v předstihu (cca 14 dní) předávaný kontrolovanému útvaru musí obsahovat vymezení předmětu prověřování, termín prověřování, jména kontrolorů. Součástí programu může být určení osob, s kterými se chce kontrolor setkat, dokumentů či záznamů, které bude chtít vidět i formulace podrobného harmonogramu prověřování. Včasné předání programu a jeho specifikace má zabezpečit, aby kontrolovaní pracovníci byli při kontrole přítomni, měli připraveny požadované dokumenty a záznamy, zabezpečili účast pracovníků, jejichž činnost bude též prověřována, apod.

Realizační fáze interní kontroly může být rozdělena do několika částí. Obvykle je třeba v harmonogramu prověřování pamatovat na **úvodní jednání** s managementem prověřované oblasti, kdy se upřesní průběh auditu a zároveň se určí osoba, která bude doprovázet kontrolora během prověřování na místě

Vlastní **prověřování na místě** probíhá podle zpracovaného postupu kontroly. Při prověřování se užívá základních technik pozorování, dotazování, ověřování důkazů atd. Pokud se zjistí nedostatky, zaznamenávají se do protokolu o neshodě, zároveň kontrolující musí vyhodnotit závažnost nedostatku, tzn. zda jde o významný nedostatek se závažnými důsledky pro chod organizace nebo o drobný nedostatek

V případě, že prověřování trvá více dnů, je žádoucí na konci každého dne provést **závěrečné vyhodnocení**, při kterém jsou shrnuty zjištěné poznatky, které byly v příslušném dni zjištěny.

Hodnotící fáze uzavírá průběh vnitřní kontrolní akce. Obsahem činnosti kontrolora zde je

jednak vypracování závěrečné zprávy (protokolu) z kontroly, jednak je třeba provést následné ověření v případě realizace nápravných opatření.

Interní kontrolní pracovník by při přípravě a v průběhu kontrolní akce měl vypracovat následující písemné materiály:

- program kontrolní akce, který je v předstihu předáván kontrolované jednotce;
- vlastní kontrolní postup, jehož těžiště bude tvořit checklist;
- pracovní záznamy - jde o účelný, jednoduchý, srozumitelný zápis všech relevantních skutečností zjištěných při prověřování na místě, poznámky musí být kompletní, faktografické, jednoznačné;
- protokoly o neshodě - protokol musí přesně vymežit neshodu, určit, vůči čemu je zjištěný stav v rozporu, klasifikovat závažnost neshody (významný, drobný nedostatek), protokol dále může obsahovat stanovisko kontrolované jednotky k nápravě, její realizaci a dále ověření kontrolujícího, že zjištěná neshoda je odstraněna a že daný stav je vyhovující;
- zprávu z kontrolní akce - ta by měla stručně a faktograficky informovat o provedené vnitřní kontrole a závěrech z ni vyplývajících. Zpráva vždy musí obsahovat informaci o účelu a cíli prověřování, dále zjištění (fakta) a stanovisko k situaci v prověřované jednotce, zda byly odstraněny zjištěné neshody, jaká jsou rizika v činnosti prověřované jednotky, jaké to může mít širší důsledky pro organizaci apod. Kontrolující by se měl ve zprávě vyhnout formulacím, které vyjadřují pochvalu (pokud byl zjištěn vyhovující stav, pouze to konstatuje), kritice osob, spekulacím, proč došlo k dané situaci, pokud se nemůže opřít o důkazy.

Vrcholový management by si měl najít čas a v pravidelných intervalech (např. čtvrtletních) zprávy a závěry z vnitřního kontrolního systému projednávat a na jejich základě přijímat případná preventivní opatření