



**PRÁVNICKÁ
FAKULTA**
Univerzita Karlova

KATEDRA FINANČNÍHO PRÁVA A FINANČNÍ VĚDY

Posílení řízení a kontroly veřejných financí se zaměřením na právní úpravu interního auditu

Analýza provedená v rámci projektu „*Posílení řízení a kontroly veřejných financí*“ z
Programu Řádná správa Fondů EHP a Norska 2014-2021, Programové oblasti 16 - Řádná
správa věcí veřejných, Odpovědné instituce

Obsah

1. Manažerské shrnutí	3
2. Úvod.....	6
2.1. Předmět analýzy.....	6
2.2. Vymezení výzkumných otázek.....	7
3. Vymezení a cíle interního auditu.....	8
3.1. Vymezení interního auditu	8
3.2. Cíle interního auditu	10
4. Právní regulace interního auditu	16
4.1. Právo a jeho prameny.....	16
4.2. Mezinárodní standardy pro profesní praxi interního auditu	20
4.3. Nutnost právní úpravy regulace interního auditu.....	21
5. Hranice pro zavedení interního auditu	28
5.1. Vhodnost a účelnost stanovení hranice	28
5.2. Jakou povahu by měl mít interní audit ve vztahu k postavení odpovědných vedoucích osob.....	28
5.3. Která kritéria je vhodná zvažovat za účelem zavedení povinného interního auditu.....	31
Seznam zkratk	34

1. Manažerské shrnutí

Interní audit by měl v rámci organizace, ve které je zaveden, umožnit objektivní a nezávislé posuzování funkčnosti jejího systému a poukazovat na její slabé stránky či rizika. Měl by vrcholnému vedení organizace podávat doporučení k zefektivnění činnosti tím, že přináší systematický a metodický přístup k hodnocení a zlepšování účinnosti systému řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů a řízení a správy organizace. Moderní interní audit má mít ujišťovací a poradní funkci. Ujišťovací funkce směřuje k vedení organizace, zatímco poradní funkce směřuje k manažerovi příslušné operace, protože interní audit není primárně zaměřen na *ex post* kontrolu a odhalování konkrétních chyb, ale jeho hlavní funkce je naopak preventivní.

Navenek je za funkčnost systému organizace odpovědné zpravidla její vedení, v jehož zájmu by proto měly být tyto nedostatky zjišťovány dříve, než dojde narušení chodu organizace v takové míře, že by to mohlo mít negativní důsledky na samotné vedení (odvolání z funkce, odpovědnost za škodu, trestní odpovědnost apod.). Přesto zde existuje veřejný zájem na tom, aby alespoň některé organizace interní audit zavedené měly, a to v dostatečné kvalitě, aby bylo jejich vedení pravidelně konfrontováno se zjištěnými nedostatky v činnosti organizace, což by mělo přispět k tomu, aby přistoupilo k jejich řešení.

Zákon ani jiné právní předpisy by tak neměly zakotvovat právní úpravu, která obsahuje pravidla nevynutitelná (imperfektní právní normy), ani by neměly obsahovat nenormativní ustanovení, ze kterých neplyne žádná právní norma, a které ani neslouží jako legislativní podpora pro jiné ustanovení s cílem zpřesnit jeho interpretaci (např. vymezení pojmů nebo pojmenování sledovaných právních principů). Taková pravidla by neměla být obsažena v právním předpise, ale měla by být buď v jiných materiálech normativní povahy (např. doporučené postupy provádění interního auditu vydané v rámci metodické podpory) nebo by měla být o jejich užitečnosti veřejnost přesvědčena v rámci osvětové činnosti.

Vynutitelnými pravidly však nejsou pouze právní normy, při jejichž porušení následuje trest, protože postačí, pokud je s právní normou spojen jakýkoliv právní následek, který je méně příznivý, než postup podle dané právní normy. Může tak jít například o povinnost vrátit dané peněžní prostředky, vyšší odpovědnost za škodu, přísnější nároky na výkon činnosti, pravidelnější externí kontrola, absence liberace či exkulpace pro vedoucí daných orgánů veřejné moci apod.

Pokud zde existuje veřejný zájem na tom, aby byl interní audit v určité množině orgánů veřejné moci zaveden, je z hlediska právní jistoty vhodné tuto skutečnost zakotvit v právním předpise,

kteřý dovolí interní audit zavést. V daném případě nevznikne imperfektní právní norma, protože půjde o upřesnění, resp. výjimku z obecného pravidla, které stanoví pravidla nakládání s veřejnými prostředky (tato pravidla jsou vynuována příslušnými právními sankcemi).

Pokud jde o požadavky na kvalitu interního auditu, je vhodné vycházet z mezinárodních standardů, a to jak při konstrukci tuzemské právní úpravy vymezující interní audit, tak při stanovení konkrétních pravidel, kterými se provádění interního auditu bude řídit. Tato pravidla pak mohou být zavedena trojím způsobem – legislativním odkazem, převzetím textu mezinárodních standardů nebo jejich zapracování do pravidel obsažených v tuzemských právních předpisech. Zavedení povinnosti provádět interní audit bez dalšího, tedy zejména bez jakéhokoliv následku v případě, kdy by nebyl prováděn, by z hlediska čistoty právního řádu nebylo vhodné.

Následek lze však vnímat v širším materiálním pojetí, kdy pod tento pojem lze podřadit např. povinné předkládání zpráv z provedených interních auditů vybranému orgánu (např. vládě), což může vést k dovození politické odpovědnosti apod. V návaznosti na výše uvedené by sice bylo možné určitým způsobem nepřímo postihnout to, že interní audit je prováděn v rozporu s danými pravidly nebo nezpůsobilými osobami, a to pro rozpor s pravidly pro nakládání s veřejnými prostředky, ale šlo by stále pouze o postihnutí chybně prováděného interního auditu, což je cesta spíše nevhodná.

Protože zde existuje veřejný zájem na zavedení interního auditu, bylo by vhodné alespoň v některých orgánech veřejné moci zavést povinnost provádět interní audit v určité kvalitě, přičemž by bylo vhodné s neplněním této povinnosti spojit určitý následek.

Nejvíce odpovídá povaze interního auditu jako takového tzv. hybridní varianta, která vychází z kombinace mírné a přísné varianty interního auditu. Východiska mírné varianty v tuzemské právní úpravě by měla spočívat primárně ve vymezení odpovědnosti příslušných vedoucích osob a v pravidlech pro případné dobrovolné zakotvení interního auditu. Východiska přísné varianty pak spočívají v nastavení pravidel pro povinné zavedení interního auditu, pravidel na osobu vykonávající interní audit apod. Role interního auditu by však měla být stále primárně preventivní a podpůrná, nikoli represivní a rozhodovací.

Jakékoliv kvantitativní parametry nejsou nutně zárukou kvalitního výkonu činnosti interního auditu. Pokud jde o kritéria, která by měla být brána v potaz při stanovení povinného interního auditu, jako tři hlavní možné varianty se jeví použití kritéria personálního, kritéria peněžního, případně kritéria funkčního, resp. může jít o kombinaci použití těchto kritérií. Jako obvyklejší

se přitom jeví možnost alternativního využití uvedených kritérií, kdy pro zavedení interního auditu postačuje naplnění jen jednoho nebo dvou z kritérií. Parametry uvedených kritérií jsou přitom primárně na politické úrovni, byť lze vyjít z modelů čerpajících ze statistických dat, které napoví, kdy má povinné zavedení interního auditu význam.

Ke zvýšení efektivity interního auditu může napomoci rovněž zavedení minimálních standardů povinných pro osoby interních auditorů. Zvažovat lze např. zakotvení určité formy pravidel profesionální etiky, jako je tomu např. v případě různých profesních komor, případně může dojít ke stanovení právně závazných pravidel pro výkon činnosti interního auditora apod. Veškeré budoucí novelizační snahy by tedy měly respektovat jednotný cíl, kterým není zvýšení kvantity interního auditu, nýbrž zvýšení jeho kvality.

2. Úvod

2.1. Předmět analýzy

Problematika kontroly a řízení veřejných financí je v České republice dlouhodobě považována za poněkud spornou a **nedoceněnou**, a to především s ohledem na existující praxi a nejednoznačné a značně fragmentární znění klíčové právní úpravy, která je dnes tvořena zákonem č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (dále také jen „*zákon o finanční kontrole*“).¹ Důraz na efektivitu vynakládání veřejných financí je stejně klíčový jako důraz na správné nastavení zdrojů, resp. příjmů veřejných rozpočtů. Jinými slovy je v oblasti veřejných rozpočtů nezbytné stejný důraz klást jak na příjmovou, tak na **výdajovou stránku**. Sebepracovanější systém příjmů veřejných rozpočtů totiž může být v praxi zcela paralyzován nefunkčností složky výdajové, čemuž by se pochopitelně měla platná právní úprava snažit zabránit.

Jedním z trendů moderní legislativy, patrným nejen v oblasti veřejných financí, ale rovněž např. v oblasti práva finančního systému, je stále intenzivnější důraz na samoregulaci. Tato otázka je přitom úzce spjata právě s oblastí interního auditu, který má za cíl působit na kontrolu (ale rovněž na řízení) veřejných financí nikoliv primárně zvenčí, nýbrž **zvnitř**. Smysl **samoregulace** spočívá jednak v předání vyšší míry autonomie vybraným entitám, přiblížení kontrolních mechanismů co nejbližší k pomyslnému zdroji, resp. jádru, a v neposlední řadě v určitém odbřemenění vnějších složek finanční kontroly. Podmínkou pro výše uvedené je však efektivní a funkční nastavení pravidel pro interní audit, tj. pro stanovení klíčových atributů (u koho má interní audit probíhat, co má internímu auditu podléhat, kdo má interní audit vykonávat, jak často má interní audit probíhat, jaké mají být postupy při zjištěních atd.). Za účelem hledání odpovědí na vyřčené i dosud nevyřčené otázky se členové výzkumného týmu zaměřili na různé oblasti a různé metody výzkumu.

Součástí analýzy bylo **posouzení a zhodnocení stávajícího nastavení** interního auditu v podmínkách tuzemského práva, včetně případných **úvah *de lege ferenda***. S ohledem na dlouholeté praktické zkušenosti členů výzkumného týmu s problematikou interního auditu by analýza spočívající ryze v popisu současného stavu postrádala potřebnou přidanou hodnotu. Skutečnost, že právní úprava interního auditu v tuzemském právu činí určité aplikační a

¹ O potřebě rekonstruovat právní úpravu finanční kontroly, včetně interního auditu, svědčí jak opakované snahy o přijetí zcela nové právní úpravy, tak konkrétní praktické zkušenosti.

interpretační obtíže (což bylo ostatně potvrzeno provedeným dotazníkovým šetřením), lze vnímat jako určité obecné východisko.

Jako konkrétní **problematické oblasti** lze uvést nejednotnou legislativní základnu interního auditu, nejednotná pravidla pro postupy interních auditorů, systematické začlenění útvaru interního auditu v organizaci, hrozící střet zájmů, nejednoznačná pravidla pro zakotvení odpovědnosti odpovědných osob, neadekvátní pravidla pro výkon činnosti interního auditora atd. Obdobné problémy nejsou nicméně imanentní pouze tuzemské právní úpravě a lze je identifikovat i v zahraničních právních úpravách, které však k oblasti právního zakotvení interního auditu přistupují velmi různorodě. Proto byl text koncipován nikoliv čistě ve smyslu posuzování kvality a efektivity současného systému, nýbrž ve smyslu průběžného posuzování vybraných praktických otázek zasazených do nezbytného teoretického kontextu.

2.2. Vymezení výzkumných otázek

V rámci řízení a kontroly veřejných financí je jednou z dlouhodobě nejdiskutovanějších oblastí právě **regulace interního auditu**. Výsledná analýza by měla řešit zásadní koncepční otázky, jak nastavit základní principy a pravidla fungování interního auditu – u kterých entit má být interní audit povinně zřízen a za jakých předpokladů, zda a případně jaké mají být stanoveny kvalifikační požadavky na interního auditora, zda a jakým způsobem má být upraven proces výkonu interního auditu nebo zda má být právní úprava interního auditu obsažena v samostatném zákoně. Zastřešujícím cílem celého projektu je zlepšení integrity a odpovědnosti veřejné správy při nakládání s veřejnými financemi. Právní výzkum se musí zaměřovat nejen na to, jaké právní **normy** teoreticky vyplývají z právních předpisů, tedy jaká pravidla mají být aplikována, ale musí také zkoumat působení práva v praxi, tedy to, jaká pravidla a jakým způsobem se **skutečně aplikují**. Právní regulace totiž není a nesmí být samoúčelná, ale musí směřovat k rozumnému cíli, kterého musí být schopná dosáhnout.

Za účelem posouzení efektivity a kvality interního auditu bylo potřeba vymežit výzkumné otázky, resp. hypotézy, které následně bylo potřeba verifikovat jak na základě analýzy tuzemských a zahraničních odborných publikací, tak na základě posouzení výstupů dotazníkového šetření. Výzkumný tým si pro tyto účely stanovil **tyto výzkumné otázky**:

- a) *Jak rozsáhlá materie interního auditu by měla být upravena ve formálních pramenech práva?*
- b) *Lze stanovit hranici pro povinné zavedení interního auditu? Která kritéria by měla být brána v potaz?*

3. Vymezení a cíle interního auditu

3.1. Vymezení interního auditu

Pojem audit pochází z latinského slova *auditus*, což znamená slyšení, poslouchání, dozvídání se (ve starověkém Římě bylo uplatňováno tzv. „slyšení o účtech“, kdy tzv. kvestoři zkoumali účty provinčních guvernérů a svá zjištění pak ústní formou podávali před veřejným shromážděním). Historicky je rozšířené pojetí auditu, které je spojeno s jeho v minulosti dominantní funkcí, totiž s ověřováním účetních výkazů, což se však mění.

Audit se původně rozvíjel v tržním sektoru, ve veřejném sektoru se audit začal uplatňovat ve 20. století, kde ho lze charakterizovat jako specifické kontrolní procesy a mechanismy, které mají zajistit, aby hospodaření, rozpočtování a využívání zdrojů ve veřejném sektoru odpovídalo legislativě, sledovalo cíle stanovené zákonodárným sborem a vládou, resp. příslušnými zastupitelstvy a radami územních samosprávných celků a mělo návaznost na realizaci priorit veřejných politik. Hlavní funkcí auditu ve veřejném sektoru tak bylo poskytování pravidelných informací o kvalitě hospodaření, o tom, jak jsou využívány veřejné prostředky.

Limská deklarace, která byla zveřejněna v říjnu 1997 na 9. kongresu INTOSAI v Limě a znovu potvrzena touto organizací v roce 1998, uvádí že institut auditu je inherentní správě veřejných financí, neboť ta představuje hospodaření se svěřenými prostředky. Ve smyslu Limské deklarace má tedy být interní audit zřizován v rámci státních úřadů a institucí, útvary interního auditu mají být podřízeny vedoucímu úřadu, v jehož rámci byly zřízeny a mají být v rámci příslušné organizační struktury funkčně a organizačně tak **nezávislé**, jak je to jen možné.

Mezinárodně přijatá definice tak charakterizuje interní audit jako nezávislou, objektivní, ujišťovací a konzultační činnost zaměřenou na přidávání hodnoty a zdokonalování zejména řídicích procesů v určité organizaci. Interní audit **má pomáhat organizaci** dosahovat stanovených cílů tím, že přináší systematický metodický přístup k hodnocení a zlepšování efektivnosti řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů, správy a řízení organizace. Obsah takto pojatého interního auditu se tak liší od tradičně přijímané představy, že je interní audit pouze revizí ostatních kontrol v organizaci.

Interní audit lze tedy označit jako **objektivní nezávislou činnost**, která posuzuje funkčnost systému společnosti, poukazuje na jeho slabé stránky či rizika a podává vrcholnému vedení **doporučení** k jeho zefektivnění. Jedná se tak o relativně novou funkci ve srovnání s klasickou kontrolní činností. Interní audit neodpovídá za řízení, nerealizuje nápravu nedostatků ani

nerozhoduje o tom, kdo je zavínil.² Jde tak o činnost zásadně vnitřní povahy, která se navenek projevuje pouze nepřímo tím, že dotčená organizace učiní na základě výsledků interního auditu opatření k odstranění zjištěných nedostatků včetně těch teprve hrozících. Interní audit by měl být chápán ne tak jako kontrolní orgán, který upozorňuje na chyby a nedostatky, ale jako **poradní orgán vedení**, který hledá způsob, jak dosáhnout vyšší efektivity díky neustálému zdokonalování dané strategie, uplatňovaných metod, systémů a postupů.

V právním rámci České republiky byl institut interního auditu poprvé zaveden zákonem o finanční kontrole. Interní audit je dle tohoto zákona definován jako nezávislé a objektivní přezkoumávání a vyhodnocování operací a vnitřního kontrolního systému orgánu veřejné správy, které zjišťuje, zda právní předpisy, přijatá opatření a stanovené postupy jsou v činnosti orgánu veřejné správy dodržovány, a také zda rizika vztahující se k činnosti orgánu veřejné správy jsou včas rozpoznávána, a zda jsou přijímána odpovídající opatření k jejich vyloučení nebo zmírnění.

Audit je možno rozlišit z několika hledisek. Základní rozlišení je na audit **interní** (vnitřní) a **externí** (vnější). Interní audit je charakteristický tím, že vykonavatel tohoto auditu je součástí organizační struktury, výstup z interního auditu je neveřejný, slouží pouze vnitřním potřebám organizace či firmy. Interní auditor pracuje s aktuálními procesy, postupy a činnostmi, které vyhodnocuje a zlepšuje. Cílem interního auditu je pomáhat plnit cíle dané organizace co nejefektivněji, vyvarovat se přitom rizikům a ztrátám, cílem externího auditu je nezávisle ověřit, zda organizace dodržuje pravidla, ke kterým se hlásí nebo která ji nařizuje legislativa. Komplementárně se lze v zahraničních právních úpravách setkat s určitou **hybridní** variantou spočívající v zavedení centralizovaného útvaru (ryze formálně tedy externího auditu), který zajišťuje realizaci auditu uvnitř určité struktury orgánů či osob (materiálně jde tedy o interní audit). Osoby fakticky provádějící audit současně nemusejí nutně mít vazbu ke konkrétní auditované entitě, a to s ohledem na možný prvek rotace těchto osob napříč uvedenou strukturou.

Dále můžeme audit **rozlišovat** např. dle časového hlediska na audit předběžný (ex ante), průběžný a následný (ex post), dále na audit pravidelný (např. roční) a audit mimořádný (jednorázový), dle hloubky zaměření auditu na audit komplexní, audit částečný (dílní, selektivní), dle hlediska povinnosti auditu na audit povinný (povinnost vyplývá ze zákonných

² ČERVENKA, Miroslav. *Soustava veřejných rozpočtů*. Praha: Leges, 2009, s. 84.

norem), povinný za určitých podmínek, audit dobrovolný, audit nepovinný (doporučený). Dle předmětu auditu je nejrozšířenější audit finanční, dále pak např. audit kvality, bezpečnostní audit, ekologický audit, energetický audit, personální audit, výkonnostní audit apod. Audit může být dále prováděn organizačním prvkem zakomponovaným do organizační struktury dané společnosti či instituce,³ případně může být vykonáván subjektem z vnějšku.

Pokud jde o **obsahovou platformu**, interní audit může být prováděn podle Mezinárodních standardů pro profesní praxi interního auditu, nicméně interní auditoři mohou postupovat i jinak. Interní audit není jediný způsob, kterým lze dosáhnout výše uvedených cílů. Posuzování funkčnosti systému organizace může například provádět i samo její vedení, což však není reálně možné od určité velikosti organizace, případně tak může činit externí subjekt ať již v rámci externího auditu, nebo například v rámci kontrolní činnosti Nejvyššího kontrolního úřadu. V případě externího auditu se posílí složka objektivnosti a nezávislosti za cenu zpravidla vyšších nákladů na jeho provedení a za cenu menší možnosti využití poradní funkce, protože ta nebude realizována interním, tedy relativně blízkým subjektem s podrobnou znalostí kontextu fungování dané organizace. Kontrolní činnost Nejvyššího kontrolního úřadu pak je z hlediska jednotlivé organizace akcí spíše nahodilou, přičemž může s ohledem na časový odstup přijít až pozdě, kdy nedostatky ve fungování organizace přerostou v závadu většího rozsahu.

3.2. Cíle interního auditu

Interní audit pomáhá organizaci dosahovat jejích cílů tím, že přináší systematický a metodický přístup k hodnocení a zlepšování účinnosti systému řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů a řízení a správy organizace.⁴ Znění této definice částečně odpovídá i národní vymezení interního auditu v České republice v zákoně o finanční kontrole.

Definici můžeme nalézt v § 28 odst. 2 zákona o finanční kontrole, kde je interní audit charakterizován jako nezávislé a objektivní přezkoumávání a vyhodnocování operací a vnitřního kontrolního systému orgánu veřejné správy, které zjišťuje, zda

³ REKTOŘÍK, Jaroslav, ŠELEŠOVSKÝ, Jan a kol. *Kontrolní systémy veřejné správy a veřejného sektoru*. Praha: Ekopress, 2003, s. 123.

⁴ Český institut interních auditorů. *IPPF. Interaktivní přehled – Definice interního auditu* [online]. interniaudit.cz, [cit. 4. 4. 2022]. Dostupné na <<http://www.interniaudit.cz/ippf-file/6CZ-df14-definice.pdf>>.

- a) právní předpisy, přijatá opatření a stanovené postupy jsou v činnosti orgánu veřejné správy dodržovány,
- b) rizika vztahující se k činnosti orgánu veřejné správy jsou včas rozpoznána a zda jsou přijímána odpovídající opatření k jejich vyloučení nebo zmírnění,
- c) řídicí kontroly poskytují vedoucímu orgánu veřejné správy spolehlivé a včasné provozní, finanční a jiné informace,
- d) provozní a finanční kritéria podle § 4 jsou plněna,
- e) zavedený vnitřní kontrolní systém je dostatečně účinný, reaguje včas na změny ekonomických, právních, provozních a jiných podmínek,
- f) dosažené výsledky při plnění rozhodujících úkolů orgánu veřejné správy poskytují dostatečné ujištění, že schválené záměry a cíle tohoto orgánu budou splněny.

Moderní definice interního auditu se shodují na potřebě existence nezávislosti a objektivitu interního auditu a na tom, že má ujišťovací a poradní (konzultační) funkci. **Konzultační funkce** interního auditu předpokládá dvoustranný vztah mezi auditorem a manažerem příslušné operace, ujišťovací funkce přidává ještě třetí stranu – zákazníka příslušné činnosti a stanoví její hodnotu. Poskytuje vlastníkovu ujištění o auditovaném klientovi a jeho aktivitách, výstupem je příslušný názor, který je reportován třetí straně, od níž se očekává reakce. Ujišťovací služby jsou závaznou aktivitou interního auditu a jsou v souladu s požadavkem třetí strany a s vymezením ve statutu interního auditu.

Audit by měl poskytnout ujištění, že např. postupy operací jsou přiměřené, zdokumentované, management odpovědný za danou oblast dodržuje zvolenou strategii, náklady na realizaci příslušné operace jsou vhodně posouzeny a monitorovány apod. Interní audit by měl přispívat organizaci jako celku k naplňování jejích cílů. V důsledku toho je třeba, aby auditoři porozuměli cílům a procesům uvnitř organizace a vnímali problémy i jejich příčiny v širokém, komplexním kontextu.

Svého druhu přidanou hodnotou interního auditu je hodnocení managementu, což nabývá na důležitosti tehdy, když jsou výsledky interního auditu poskytnuty vně organizace, např. jako podklady pro externí audit. Někdy je tato hodnota vnímána managementem negativně a není zájmem k internímu auditu takto přistupovat, zejména když takové ustanovení v zákoně přímo stanoveno není. Otázkou potom také je, jak by se měly zjištěné problémy řešit, pokud management funkci interního auditu vnímá jinak.

Má-li být management považován za složku, která přináší do veřejné správy určující pravidla, musí být uznán jako profesionální. S profesionalitou je úzce spojena odpovědnost při zacházení se svěřenými zdroji, tedy to, jak nakládat s kapitálem, znalosti v oblasti návratnosti investic, efektivity využívání materiálních zdrojů, komunikace s lidmi, personální politiky, firemní strategie a využití veškerého lidského potenciálu, jeho schopností a kreativity. Byť veřejnou správu nelze přirovnávat ke standardnímu podnikatelskému modelu, určitou paralelu v otázkách nakládání s peněžními prostředky identifikovat lze. Primárně procesní pravidla by proto měla rovněž pro oblast interního auditu zohledňovat klíčový princip manažerské odpovědnosti v širokém slova smyslu.

V případě odlišného vnímání funkce interního auditu by tak klíčovou roli (odpovědnostní povahy) měl hrát vedoucí zaměstnanec, a to především pokud jde o riziko, kterému vedoucí zaměstnanec vystavuje veřejné prostředky svým rozhodováním při financování úkolů veřejné správy. Tato **manažerská odpovědnost** by však současně neměla být bezbřehá. Odpovědnost útvaru interního auditu (resp. osob vykonávajících interní audit) by měla být dovoditelná např. v situacích, kdy tyto jednájí úmyslně protiprávně. Mohlo by se jednat o situace, kdy interní auditor záměrně postupuje v rozporu se svými povinnostmi, a to např. za účelem krytí nelegálního nakládání s majetkem, k němuž dochází v organizaci. Současně však musí být brána na zřetel nezávislost a objektivita postavení interního auditora.

Meze interního auditu by měly být určeny v takové podobě, aby bylo zřejmé, jaké důsledky v případě odhalení protiprávního jednání nastupují. Manažerovou odpovědností je zajistit, aby řízení pracovníci mohli na 100 % splnit svou roli. Manažer je odpovědný za to, aby řízený pracovník měl vhodné podmínky k plnění svých pracovních povinností, a musí pro tyto účely nastavit jasná pravidla. Plnění těchto pravidel by mělo být ve veřejné správě zajištěno obdobně, jako je tomu v podnikatelské sféře.

V rámci nastavení vnitřního kontrolního systému je nezbytné, aby orgán veřejné správy zpracoval **vnitřní předpis**, který bude proces kontroly řešit uvnitř orgánu veřejné správy a navenek. Takový vnitřní předpis musí být vydáván v návaznosti a v souladu s obecně závaznou právní úpravou a jeho cílem by mělo být vytvoření podmínek pro zákonný, hospodárný a účelný výkon veřejné správy, včetně včasného zajišťování vyhodnocování a minimalizace rizik vznikajících v souvislosti s plněním schválených záměrů orgánu veřejné správy. Měl by stanovit rozsah pravomoci a odpovědnosti zaměstnanců orgánu veřejné správy apod. Interní audit hodnotí zavedený systém řízení rizik, řídicí a kontrolní systémy a řízení a správu orgánu veřejné správy. Při této činnosti zjišťuje, zda jsou dodržovány právní předpisy, přijatá opatření a postupy, zda jsou včas rozpoznávána rizika a přijímají se odpovídající opatření, zda má

vedoucí orgánu veřejné správy spolehlivé a včasné informace nejen o provozu či financování, zda je zavedený vnitřní kontrolní systém dostatečně účinný, reaguje včas na změny v právní úpravě či jiných podmínkách apod. Na základě svých zjištění předkládá audit vedoucímu orgánu veřejné správy doporučení ke zdokonalení kvality, k předcházení či zmírnění rizik, k přijetí opatření k nápravě zjištěných nedostatků apod.

Jeden ze základních předpokladů úspěšného průběhu interního auditu je tak **nezávislost** interního auditora. Pokud právní úprava (myšleno v obecné rovině) zmiňuje nezávislost formálně, ale nenabízí téměř žádné předpoklady k naplnění tohoto požadavku, mohou vznikat problémy. Pokud je útvar interního auditu přímo podřízen vedoucímu orgánu veřejné správy, který zajišťuje jeho funkční nezávislost a organizační oddělení od řídicích a výkonných struktur, je to žádoucí stav, ale mohou se objevit další problémy.

Podle § 31 odst. 1 zákona o finanční kontrole útvar interního auditu předává **zprávy** o svých zjištěních z provedených auditů bez zbytečného odkladu vedoucímu orgánu veřejné správy s doporučením k přijetí opatření. Interní audit má mít přímou, bezprostřední vazbu na vedení, protože jen tak se může stát účinným a nezávislým nástrojem pro zkvalitnění řízení celé organizace. Zákonem by mělo být stanoveno z jakých důvodů je možné vedoucího útvaru interního auditu odvolat. **Odvolání** z funkce vedoucího útvaru interního auditu je výslovně řešeno např. pro úředníky územních samosprávných celků.⁵ U interních auditorů orgánů státní správy přitom v této otázce dochází k subsidiárnímu použití právní úpravy služebního zákona.⁶ Zároveň je třeba zamezit odvolávání z pouhé osobní zaujatosti vůči osobě interního auditora zvýšením právní jistoty a tím i nezávislost interního auditora. Možností, jak posílit nezávislost interního auditora by bylo např. zavedení funkčního období.

Mezinárodní standardy pro profesní praxi interního auditu interpretují **nezávislost** těmito slovy: *„Nezávislost znamená nepřítomnost podmínek, za kterých je ohrožena schopnost interního auditu vykonávat odpovědnosti interního auditu nezaujatým způsobem. K dosažení stupně nezávislosti nezbytného pro účinné provádění odpovědností funkce interního auditu má vedoucí*

⁵ Viz § 12 odst. 1 zákona č. 312/2002 Sb., o úřednících územních samosprávných celků a o změně některých zákonů.

⁶ Zákon č. 234/2014 Sb., o státní službě, ve znění pozdějších předpisů.

*interního auditu přímý a neomezený přístup k vedení a orgánům společnosti.*⁷ Nezávislost je spojena s požadavkem objektivita, a to proto, že se jedná o základní předpoklady úspěšného interního auditu a pro jejich vzájemné rozlišení. Objektivita bývá spojována především s osobou interního auditora a nezávislost je spíše atribut činnosti interního auditu.^{8,9}

Úroveň nezávislosti útvaru interního auditu se různě liší. Lze hovořit o **základním a vyšším stupni nezávislosti** interního auditu. Základní úroveň nezávislosti představuje vedoucí útvaru interního auditu, který je organizačně nezávislý na vedení organizace a podává mu zprávy o svých zjištěních, které jsou reflektovány při rozhodování o způsobech dosažení cílů organizace. Tento stupeň nezávislosti se vyskytuje především u orgánů veřejné správy. Například vedoucí útvaru interního auditu na resortním ministerstvu je organizačně nezávislý a pravidelně na poradách informuje o výsledcích interního auditu vedení ministerstva. Budoucí inspiraci pro oblast interního auditu lze hledat v právní úpravě externího auditu, kdy je vyšší stupeň nezávislosti charakterizován např. podřízeností auditu výboru pro audit.¹⁰

Objektivita je kromě nezávislosti dalším zásadním předpokladem k provedení úspěšného auditu a týká se především osoby fakticky vykonávající interní audit. Lze ji charakterizovat jako: *„nezaujatý myšlenkový postoj, který umožňuje interním auditorům provádět zakázky takovým způsobem, který zajišťuje důvěru ve výsledek jejich práce a zamezuje přijímání kompromisů ohledně její kvality. Objektivita vyžaduje, aby interní auditoři nepodřizovali svůj*

⁷ Standard 1100 - Nezávislost a objektivita. *Revidované Standardy s účinností od 1. 1. 2017* [online]. interniaudit.cz, [cit. 6. 4. 2022]. Dostupné na <<http://www.interniaudit.cz/ippf-file/8CZ-bead-ippf-cz-standardy2017-final.pdf>>.

⁸ KAFKA, Tomáš. *Průvodce pro interní audit a risk management*. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 17.

⁹ Standard 1100 - Nezávislost a objektivita. *Revidované Standardy s účinností od 1. 1. 2017* [online]. interniaudit.cz, [cit. 6. 4. 2022]. Dostupné na <<http://www.interniaudit.cz/ippf-file/8CZ-bead-ippf-cz-standardy2017-final.pdf>>.

¹⁰ Zřízení a požadavky na výbor pro audit podrobně upravuje § 44 a násl. zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

*úsudek týkající se předmětu auditu jiným subjektům nebo jedincům. Ohrožení objektivita musí být řízeno na úrovni jednotlivého auditora, zakázky, funkčních a organizačních úrovní“.*¹¹

V tomto základním vymezení je zdůrazněn především nezaujatý myšlenkový postoj a potřebná **neovlivnitelnost interního auditora**, které jsou považovány za východiska kvalitní práce. Objektivita klade na interního auditora vysoké nároky jak morální, tak i po stránce jeho odbornosti. Interní auditor „*musí postupovat nestranně a nezaujatě a musí se vyhýbat jakémukoliv střetu zájmů*“.¹² Střetem zájmů se pak míní případ, ve kterém má interní auditor jako důvěryhodná osoba protichůdný profesní či osobní zájem. Objektivitu, jako jeden ze základních požadavků kladených na osobu interního auditora, by bylo vhodné v zákoně zakotvit, a především stanovit konkrétní předpoklady pro výkon funkce interního auditora, které zajistí objektivitu nejen formálně, ale i fakticky. Mezi předpoklady pro výkon funkce interního auditora dále nutně patří **odbornost**. Interní auditoři musí mít znalosti, dovednosti a další schopnosti potřebné pro plnění svých úkolů – jak je získají, na tom se ve společnosti musí nalézt shoda.

¹¹ Standard 1100 - Nezávislost a objektivita. *Revidované Standardy s účinností od 1. 1. 2017* [online]. interniaudit.cz, [cit. 10. 4. 2022]. Dostupné na <<http://www.interniaudit.cz/ippf-file/8CZ-bead-ippf-cz-standardy2017-final.pdf>>.

¹² Standard 1120 - Objektivita jednotlivce. *Revidované Standardy s účinností od 1. 1. 2017* [online]. interniaudit.cz, [cit. 10. 4. 2022]. Dostupné na <<http://www.interniaudit.cz/ippf-file/8CZ-bead-ippf-cz-standardy2017-final.pdf>>.

4. Právní regulace interního auditu

4.1. Právo a jeho prameny

Právo je jedním z existujících **normativních systémů**. Normativní systém je souborem norem, tedy určitých pravidel chování, které jako celek vytváří koherentní, vnitřně bezrozporný systém požadavků na to, jakým způsobem se mají v daných situacích jednotlivé subjekty chovat. Norma tvořící takový normativní systém v sobě zahrnuje vymezení případů, kdy je aplikovatelná, tzv. hypotéza normy, požadavek na určité chování, které musí nastat v případě, že je hypotéza normy naplněna, tzv. dispozice normy, a zpravidla zahrnuje také sankci, tedy následek toho, kdy je naplněna hypotéza normy, avšak nedojde k chování předepsanému v dispozici normy. Požadavek vnitřní bezrozpornosti normativního systému je zpravidla zajištěn pomocí **vnitřní hierarchie** jednotlivých norem (hovoří se o síle normy) a pomocí **kolizních pravidel**, která řeší, která norma má přednost v případech, kdy z jedné hypotézy vyplývají dvě navzájem neslučitelné dispozice.

Právo není jediným existujícím normativním systémem. Vedle něj existují i další, jako náboženství, morálka, etiketa, soft-law pravidla představující doporučené postupy v daných odvětvích, kodexy chování jednotlivých profesních skupin apod. Ne všechna předepsaná pravidla chování tak musí vyplývat z práva a mohou tak být obsažena v jiných než právních normách. Právo se však od těchto jiných normativních systémů odlišuje tím, že zahrnuje ta pravidla chování, jejichž plnění je **vynucováno státní mocí**. Právo je navíc **univerzálním normativním systémem**, protože do něj lze vtáhnout normy jiných normativních systémů a prohlásit je za právní normy, které budou vynucovány státní mocí.

Protože je plnění právních norem z definice vynucováno státní mocí, jsou obecně nežádoucí **imperfektní právní normy**, tedy právní normy, jež nemají definovanou sankci, protože takové normy nelze vynucovat – s jejich nesplněním není spojen žádný bezprostřední následek. Neplatí však, že sankce musí být pouze ve formě trestu v libovolné formě. Může jít také o ztrátu vymahatelnosti nároku, zhoršení právní pozice, změnu statusu, povinnost vrátit určité plnění apod.

Dispozice právní normy vynucuje jedno ze **čtyř druhů chování** – dání něčeho (dare), vykonání něčeho (facere), nekonání něčeho (omitere) nebo strpění něčeho (pati) – s tím, že v rámci dispozice právní normy je zakotvena také **modalita chování**, tedy to, zda se právní normou dané chování dovoluje, přikazuje nebo zakazuje. Právní norma s sebou implicitně nese také duální normu zakotvující pravidlo pro opačnou modalitu chování, například pokud je určité chování přikázáno, je zakázáno chování, které je s tímto příkazem v rozporu, stejně tak pokud

je určité chování zakázáno, není takové chování dovoleno. Dále platí, že pokud je určité chování v rámci dané hypotézy přikázáno, je současně dovoleno.

Z uvedeného plyne, že by právní řád měl obsahovat pouze právní normy, které v konkrétní situaci představují určitý konkrétní předpis chování v dané modalitě spojený s určitým následkem v případě, kdy se subjekt chová v rozporu s právní normou. Tento následek přitom může být vnímán jak ryze formalisticky v podobě bezprostřední sankce uvedené v témže právním předpise, tak i materiálně v podobě jakéhokoliv zhoršení postavení osoby, k němuž by nedošlo v případě, kdy by dané (byť formálně imperfektní) pravidlo chování dodržel. Přestože je vymezení imperfektní normy sporné, řešitelský tým považuje za odůvodnitelné rovněž materiální pojetí, kdy by však bylo nezbytné identifikovat veškeré (byť nepřímé) právní následky porušení formálně imperfektní normy (v tomto materiálním pojetí lze hovořit např. o politické odpovědnosti, o povinnosti předkládat či zveřejňovat písemné zprávy apod.).

Právní řád přitom obsahuje **celou řadu** takových **právních norem**, které **nemají** v rámci zákona **bezprostřední sankci** (tedy by je bylo možné vnímat jako formálně imperfektní), ale jejichž porušení vede ke zhoršení právního postavení jejich porušitele (tedy z materiálního hlediska imperfektními nejsou). Jde například o povinnost každého přijmout tuzemské bankovky a mince bez omezení, ledaže je oprávněn jejich příjem odmítnout,¹³ na kterou se neváže bezprostřední sankce, ale jejíž porušení může mít dopady v rovině soukromého práva (prodlení věřitele, odpovědnost za škodu) nebo trestního práva (trestné činy proti měně), o povinnost vlastníka umožnit vstup na pozemky, do staveb a jiných prostor,¹⁴ jehož porušení může mít následky v podobě pořádkové pokuty podle správního řádu, pokud vlastník není ani povinnou, ani kontrolovanou osobou, o povinnost vlastníka lesa usilovat při hospodaření v lese o to, aby nepoškozoval zájmy jiných vlastníků lesů a funkce lesa byly zachovány,¹⁵ která má opět dopady v oblasti soukromého a případně trestního práva.

Právní normy nelze ztotožňovat s prameny práva. **Prameny práva** vymezuje teorie práva jako formy, v nichž je právo obsaženo. Aby se pravidlo chování stalo právní normou, musí mít určitou formu. Společným rysem právních norem je jejich struktura. Pramen práva ve

¹³ Viz § 5 odst. 1 zákona č. 136/2011 Sb., o oběhu bankovek a mincí a o změně zákona č. 6/1993 Sb., o České národní bance, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴ Viz § 7 zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád).

¹⁵ Viz § 11 odst. 2 zákona č. 289/1995 Sb., o lesích a o změně a doplnění některých zákonů (lesní zákon).

formálním smyslu vyjadřuje vnější formu právních norem, formy dodávají pravidlům v nich obsažených charakter práva. Pouze pravidlo, které má veřejnou mocí uznanou formu, je považováno za formální pramen práva.

Obecně se za prameny práva označují právní předpisy, normativní smlouvy, právní obyčej a judikatura. V České republice jsou však za **formální prameny práva** uznány pouze právní předpisy a vybrané normativní smlouvy, konkrétně jde o mezinárodní smlouvy, které byly řádně vyhlášeny a k jejichž ratifikaci dal souhlas Parlament České republiky.¹⁶ Součástí právního řádu České republiky je pak také právo Evropské unie, které navíc zahrnuje mezi formální prameny práva judikaturu Soudního dvora Evropské unie.

Nejvyšší stupeň právní síly mají z tuzemských **právních předpisů** ústavní zákony. Ústava vymezuje ústavní pořádek, který zahrnuje vedle samotné Ústavy také Listinu základních práv a svobod a další ústavní zákony.

Z ústavního pořádku vyplývají dvě základní generální právní normy, které se použijí v případě, kdy jiná právní norma nic nestanoví. Vůči soukromým subjektům se uplatní **generální dovolení**, podle kterého může každý činit to, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá.¹⁷ Naopak ve vztahu k orgánům veřejné moci se uplatní **zásada enumerace veřejnoprávních pretenzí**, podle které lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví.¹⁸

V hierarchii právních předpisů následují zákony a zákonná opatření Senátu, nařízení vlády, vyhlášky a další předpisy. Podzákonnou úroveň pramenů práva tvoří typicky nařízení, vyhlášky a obecně závazné vyhlášky.

V rámci práva Evropské unie jde zejména o právní předpisy tvořící sekundární právo (typicky nařízení, směrnice a vybraná rozhodnutí) odvozené od primárního práva Evropské unie (zejména Smlouva o Evropské unii a Smlouva o fungování Evropské unie).

Právo Evropské unie je zásadně nadřazeno pramenům práva na úrovni zákona. To platí také o mezinárodních smlouvách, které jsou součástí právního řádu České republiky, které mají obvykle rovněž aplikační přednost před vnitrostátními předpisy.

¹⁶ Viz čl. 10 Ústavy ČR.

¹⁷ Viz čl. 2 odst. 4 Ústavy ČR a čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod.

¹⁸ Viz čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Právní normy jsou z uvedených pramenů práva získávány za pomoci jejich **interpretace**, v případě právních předpisů typicky pomocí jazykového, systematického, historického nebo teleologického výkladu.¹⁹ Právní předpisy jsou konstruovány takovým způsobem, aby vedly k naplnění sledovaného cíle, tedy aby při jejich interpretaci byly dovozeny takové právní normy, které zamýšlel jejich tvůrce, který však byl při jejich tvorbě omezen nedokonalostí jazyka a tím, že právní předpis je ze své povahy abstraktním dílem, které se však snaží dopadat na konkrétní situace, jejichž podobu do detailu nemusí být možné předvídat. Stavba právních předpisů proto vedle samotných příkazů, zákazů nebo dovolení zahrnuje zpravidla i vybudování pojmového aparátu např. zavedením legálních definic, a další podpůrná ustanovení.

Právní předpisy by však **neměly obsahovat pouhá zvolání či deklaráce**, které ani při kombinaci s jiným ustanovením nemají normativní obsah, tedy které nikomu nepřikazují, nezakazují ani nedovolují určité chování, ani neposkytují interpretativní vodítka pro výklad jiných ustanovení předpisu (např. formulace právních principů). Právní předpisy by pak také **neměly duplikovat již zavedenou právní úpravu**, pokud to není třeba pro překlenutí výkladové nejistoty, není to součástí použité legislativní techniky, ani to není výjimka z opačné právní úpravy. Právní předpisy by také neměly dovolovat dovolené, přikazovat přikázané nebo zakazovat zakázané, protože to může vést k interpretačním sporům ohledně toho, zda tím normotvůrce nechtěl naznačit, že se na daný případ stávající dovolení, příkaz nebo zákaz nevztahovaly. Typicky takto bývá nevhodně dovolováno něco, co je dovoleno již podle generálního dovolení vyplývajícího z ústavního pořádku.

S ohledem na nevhodnost imperfektních právních norem by **právní předpisy neměly obsahovat ani ustanovení ze kterých plyne imperfektní právní norma**, tedy ustanovení, která sice mají normativní obsah, tedy z nich lze interpretací dovodit právní normu, která někomu předepisuje povinně chování v dané modalitě, avšak nespojuje s nesplněním této právní normy žádný následek. V té souvislosti však platí, že jednotlivé právní normy mohou, ale nemusí být obsaženy v jediném právním předpise. Je **přípustné, aby právní normy vyplývaly až z interpretace více předpisů**. Typicky jde o situace, kdy zvláštní pravidlo obsažené ve zvláštním právním předpise doplňuje v určité situaci pravidlo vyplývající z obecného právního předpisu, případně o situace, kdy určitý předpis vymezuje pouze samotná pravidla chování (tedy lze interpretací předpisu samého dovodit pouze hypotézu a dispozici právní normy), zatímco z jiného právního předpisu vyplývají související sankce (ať již

¹⁹ WINTR Jan. *Metody a zásady interpretace práva*. Praha: Auditorium, 2013. ISBN 978-80-87284-36-0.

v podobě trestu, nebo jiného následku). Taková **dělená právní úprava nezakládá imperfektní právní normy, a proto je zásadně přípustná**. Je však na normotvůrci, aby posoudil vhodnost takového přístupu s ohledem na přehlednost právního řádu.

Za **materiální prameny práva** lze označovat jakékoliv vnější vlivy, které v sobě fakticky (byť ne nutně formálně) zahrnují určité regulativy, které vedou k ovlivnění chování adresátů, resp. subjektů těchto pravidel. Materiální prameny práva jsou tedy podstatně širší nežli prameny formální, neboť zde spadají rovněž závěry judikatury, doktríny a nepsané zvyklosti, hodnoty, na kterých je založeno právo, principy apod. Pro oblast interního auditu je přitom typické, že zde dochází k průniku materiálních pramenů práva s prameny ryze formálními. Pravidla chování vyplývající z materiálních pramenů práva však nejsou bezprostředně vynutitelná (nejde proto o právní normy v pravém slova smyslu). Mohou však ovlivnit interpretaci formálních pramenů práva, například jejich zohledněním v případě méně jasného textu právního předpisu, čímž právní normy alespoň dotvářejí, či je umožňují lépe poznat. Lze proto hovořit také o **pramenech poznání práva**.

4.2. Mezinárodní standardy pro profesní praxi interního auditu

Z pohledu kategorizace pramenů práva na materiální a formální platí, že **Mezinárodní standardy pro profesní praxi interního auditu** (dále také jen „Mezinárodní standardy“) jsou formálně vně právní řád České republiky, protože nejsou alespoň výslovným legislativním odkazem upraveny v rámci některého z formálních pramenů práva. Mezinárodní standardy proto jsou *de lege lata* pramenem jiného normativního systému, než je tuzemský právní řád. Jak však vyplynulo z dotazníkového šetření, již v současnosti se na ně odvolává řada subjektů v oblasti interního auditu, které k němu přistupují jako k materiálnímu prameni práva.

U všech mezinárodních standardů se respektuje právo vlád vytvářet **standardy a směrnice pro finanční výkaznictví** a podobné předpisy v rámci své jurisdikce. Jakékoliv mezinárodní standardy (nejen auditní, ale rovněž např. účetní) by měly být obecně nápomocny tvůrcům vnitrostátních standardů způsobem, který přispěje jejich větší srovnatelnosti. V případě těchto standardů nejde o mezinárodní smlouvu – může proto sice o určitý pramen práva v materiálním slova smyslu, nicméně obvykle jde o určitá doporučení pro daný stát (tzv. *soft-law*). Jak však bylo uvedeno v předchozí podkapitole, právo je univerzální normativní systém, který je schopen převzít a zajistit vynuovení norem tvořících jiné normativní systémy, a proto mohou nastat případy, kdy stát (případně mezinárodní či nadnárodní organizace) bez dalšího převezme obsah mezinárodního standardu nebo jeho část do jím uznávaného formálního pramene práva

(a to případně i pouhým legislativním odkazem, pokud to je v kontextu daného právního řádu přípustné a vhodné).²⁰

Jednou ze základních zásad tvorby formálních pramenů práva je **zásada přiměřenosti právní regulace**, která spočívá v tom, že by měla být nalezena střední cesta mezi požadavky normotvůrce na konkrétní obsah právní normy a požadavky na obecnost a srozumitelnost právních předpisů, ze kterých tyto právní normy vyplývají, jako takových. Tento pomyslný rozpor je přitom jasně patrný v současné právní úpravě interního auditu obsažené v § 28 an. zákona o finanční kontrole, která, jak naznačuje praxe a potvrzují to i poznatky z dotazníkového šetření, není zcela poplatná požadavkům na interní audit pro moderní ekonomiku státu ve 21. století. I přes opakované pokusy o přijetí nové právní úpravy finanční kontroly, včetně pravidel pro interní audit, tak stále Česká republika čerpá z právní úpravy, která má své základy sice na přelomu tisíciletí, avšak obsahově vychází z právních úprav historických.

4.3. Nutnost právní úpravy regulace interního auditu

Požadavek přiměřenosti právní regulace určité oblasti je často dán vymezením základních principů a zásad zákona. Pro stanovení základních mezí interního auditu je tedy nezbytné vycházet z určité právní formy. Právní princip je přitom určitou řídicí ideou právní regulace, avšak právní regulaci nelze zredukovat pouze na principy, které se vyznačují vyšší mírou abstraktnosti. Právní princip může být (a mnohdy také je) rovněž východiskem, kterým se řídí aplikace právních předpisů. Principy argumentují např. soudy i jiné orgány při řešení komplikovaných právních případů, kde zákon nedává přímo odpověď na konkrétní otázku. Z této obecné formulace je zřejmé, že bez formálních pramenů a uplatnění základních právních principů nelze vymezit ani otázku praktického uplatnění interního auditu. Zůstává přitom otázkou, jakým způsobem tyto principy charakteristické pro interní audit zakotvit, aby vedly ke **zvýšení efektivity a kvality interního auditu**, což je cíl, k němuž by měly směřovat případné budoucí legislativní změny.

Konkrétní účel, pravomoc a odpovědnost (útvary) interního auditu musí být podle Mezinárodních standardů formálně stanoveny ve statutu interního auditu. Ten si sice stanoví příslušný subjekt sám, nicméně i ten se musí opírat o zákonné zmocnění, resp. vycházet ze

²⁰ Tato praxe je celosvětově obvyklá u tzv. účetních standardů. Srov. nařízení Komise (ES) č. 1126/2008 ze dne 3. listopadu 2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, ve znění pozdějších předpisů.

zákonného vymezení. Jak bylo uvedeno výše, v České republice z ústavního pořádku vyplývá generální dovolení a zásada enumerace veřejnoprávních pretenzí, ze kterých obecně vyplývají požadavky na to, co má a co nemusí být obsaženo v obecně závazném právním předpise.

Se zavedením interního auditu v rámci orgánu veřejné moci je spojeno několik odlišných rovin, u kterých lze uvažovat o tom, že by mohlo jít o chování vynucované právními normami:

- povinnost zavést interní audit,
- povinnost provádět interní audit v souladu s mezinárodními standardy,
- povinnost zabezpečovat činnost interního auditu prostřednictvím osob, které splňují daná kritéria
- povinnost zabývat se výsledky interního auditu a případně i činit související opatření,
- možnost seznamovat se v rámci výkonu interního auditu s utajovanými skutečnostmi a s informacemi, na které se vztahuje zákonem uložená povinnost mlčenlivosti, a
- možnost vynakládat veřejné prostředky na provádění interního auditu, včetně prostředků na pravidelné hodnocení provádění interního auditu.

K povinnosti zavést interní audit

Jak bylo uvedeno výše, interní audit slouží primárně zájmu orgánu veřejné moci samého, resp. zájmu jeho vedení. Racionální vedení orgánu u veřejné moci proto nepotřebuje právní úpravu, která ho bude nutit zavést interní audit, protože je v zájmu jej zavést, pokud jde o dostatečně velký orgán veřejné moci, v rámci něhož nepostačí vlastní kontrolní činnost vedení. Z dotazníkového šetření však vyplývá, že interní audit takto vnímán není a bez vnějšího podnětu by nebyl zaváděn. Dokonce v řadě orgánů veřejné moci platí, že i přes zákonnou povinnost zavést interní audit se tak nestalo, a pokud se tak stalo, není prováděn v potřebné kvalitě. Důvodem je patrně to, že zákonná povinnost není v praxi kontrolována a vymáhána. Přestože zde tedy existuje veřejný zájem na tom, aby byl interní audit zaveden, je třeba silnější podnět, než je pouhá výhodnost zavedení interního auditu pro vedení orgánu veřejné moci, a stávající praxe ukazuje, že nepostačuje ani prosté zavedení zákonné povinnosti bez dalšího.

Protože jde o vnitřní činnost orgánu veřejné moci, a nikoliv o práva a povinnosti osob soukromého práva, lze uvažovat o tom, že by povinnost zavést interní audit nemusela být vůbec upravena zákonem, ale pouze vnitřními akty v rámci moci výkonné, např. usnesením vlády. Takto by však bylo možné zavést interní audit pouze v rámci státních orgánů patřících do moci výkonné a v rámci územních samosprávných celků v rámci přeneseného výkonu státní správy. Povinnost zavést interní audit by však takto nešlo uložit jiným složkám veřejné moci, tedy

orgánům moci soudní a zákonodárné, protože jsou na moci výkonné nezávislé. Stejně tak by takto nešlo zavést interní audit ani v rámci Nejvyššího kontrolního úřadu, územních samosprávných celků v oblasti jejich samostatné působnosti a v dalších orgánech a osobách. Vůči těmto orgánům a osobám by bylo možné zavést povinnost zavedení interního auditu pouze **zákonem**, což nevylučuje upravit podrobnosti v právním předpise vydaném na základě něj a v jeho mezích.

Pokud by byla zákonem uložená povinnost zavést interní audit, aniž by současně byl stanoven právní následek pro případ, že by interní audit zaveden nebyl, došlo by k zavedení imperfektní normy, což je, jak bylo uvedeno výše, obecně nežádoucí. Právní řád nemá být katalogem doporučených postupů, ale má jít o soubor vynutitelných právních norem. Pokud by tedy nemělo jít o vynutitelnou právní normu, bylo by vhodnější přistoupit k jiné formě sdělení daného doporučeného postupu, například formou osvětové činnosti a metodické podpory.

Má-li se posoudit, jak při tvorbě nové právní úpravy postupovat v oblasti týkající se systémů vnitřního řízení na různých úrovních veřejné správy, pokud jde o zajištění nestrannosti a objektivitu při jakémkoliv typu ověřování, je nutné vyjít z obecných ustanovení, která se budou vztahovat k celé problematice. Posuzovat **některé aspekty**, jako např. neslučitelnost a organizační oddělení funkcí vedoucích zaměstnanců, jejich bezúhonnost či vyloučení střetu zájmů je přitom možné jak v **prováděcím právním předpise** vydaném na základě zákona, tak odkazem na obecný předpis, který předmětné atributy vymezuje (např. zákon o státní službě, zákoník práce apod.). V právní úpravě tedy jde tedy primárně o stanovení základních pravidel, která jsou významná pro zajištění řádné správy. Sekundárně by mělo jít o zakotvení principů, resp. zásad, které budou působit jako výkladové vodítko pro praxi. V oblasti veřejných financí by mělo jít rovněž o doplnění platné právní úpravy v oblasti rozpočtových pravidel, a to v případě interního auditu ve složkách, které čerpají prostředky z veřejných rozpočtů.

K povinnosti provádět interní audit v souladu s mezinárodními standardy

Jak bylo uvedeno výše, může být interní audit prováděn jak podle mezinárodních standardů, tak podle jinak predepsaných postupů. S ohledem na okruh orgánů a osob, u kterých má být interní audit prováděn, i případné vynucování toho, že interní audit musí být prováděn v souladu s mezinárodními standardy, musí být zakotveno v právních předpisech, pokud má tato skutečnost být vymáhána. Pokud naopak být vymáhána nemá, platí opět to, že by zákon takové pravidlo neměl zakotvovat, ale mělo by být postupováno neprávními cestami. Současně je však třeba se smířit s tím, že interní audit může být prováděn libovolným vhodným a konzistentním způsobem.

Bez ohledu na výše uvedené, pokud by měla být povinnost provádět interní audit zakotvena v zákoně, pak by již sama konstrukce právní úpravy interního auditu v zákoně měla vycházet primárně z **mezinárodních standardů**, a to od jeho vymezení, až po konkrétní aspekty jeho výkonu. To by ostatně mohlo samo o sobě nabídat adresáty právní úpravy k tomu, aby audit prováděli v souladu s mezinárodními standardy, i pokud by jim to zákon přímo neukládal.

Aby mohl interní audit naplnit své poslání, musí mu být dán prostor a prostředky k tomu, aby mohl dát ujištění o nastavení a účinnosti celého systému vnitřního řízení, neboť interní audit není primárně zaměřen na *ex post* kontroly a odhalování konkrétních chyb, jeho hlavní funkce je naopak preventivní. Interní audit má dávat doporučení pro zlepšení řídicích a kontrolních mechanismů celého systému vnitřního řízení a kontroly, za jehož zavedení správce veřejného rozpočtu odpovídá.

V souladu s výkladem pojmů v **Mezinárodním rámci profesní praxe interního auditu** (standard č. 1000) by se pro účely zákona vyznačil statut interního auditu, tj. písemný dokument, který by definoval účel, pravomoci a odpovědnosti (útvary) interního auditu, tedy jeho postavení v rámci konkrétní organizace. Statut by dále definoval charakter služeb, které by byly auditovány. Statut interního auditu by měl být základním dokumentem služby interního auditu. Návrh právní úpravy by měl stanovit obecné podmínky pro fungování služby interního auditu v celém rozsahu integrovaného rámce systémů vnitřního řízení. Vzhledem k tomu, že Mezinárodní standardy počítají s povinností Statutu, který má definovat všechny podstatné pojmy a postupy, měl by také vnitrostátní předpis tyto principy akceptovat a zapracovat.

Pokud má mít interní audit **dopad na rozhodování osob odpovědných v oblasti řízení** a zlepšení činnosti auditovaného subjektu, měla by právní úprava obsahovat sankci za nedodržování pravidel. Sankce by měla směřovat např. do rozhodování o rozsahu a obsahu auditu, což by znamenalo, že nedodržení pravidel stanovených ve statutu by se mělo odrazit např. v osobním hodnocení činnosti osoby, která za danou oblast odpovídá. Jak bylo uvedeno výše v bodě 1.6., sankci lze vnímat jak v ryze formálním pojetí, tak v pojetí materiálním. Řešitelský tým přitom považuje za odůvodnitelné rovněž materiální pojetí vnímání sankce.

Samotná povinnost provádět interní audit podle mezinárodních standardů může být **legislativně realizována** trojím způsobem. Daný právní předpis může na tyto standardy odkázat legislativním odkazem. Tato jednoduchá technika však přináší v praxi zejména následující problémy. Tuzemský normotvůrce se tím zbaví možnosti mít plně pod kontrolou právo, které je aplikováno na našem území, a to zejména v případě, kdy by došlo k posunu obsahu těchto standardů. Odkaz by proto měl směřovat k určité konkrétní verzi mezinárodních

standardů a v případě jejich změny by měl být odkaz aktualizován. Odkaz by navíc musel být v zákoně, protože v případě odkazu z podzákoného předpisu by šlo o nevhodnou (až zakázanou) subdelegaci.

Alternativně, obdobně jako v případě mezinárodních účetních standardů, by bylo možné požadované mezinárodní standardy doslova převzít a vyhlásit je ve formě právního předpisu. Takto by byla minimalizována nejistota ohledně toho, na jaké mezinárodní standardy se odkazuje, byla by zajištěna jejich náležitá publicita, protože by byly publikovány ve Sbírce zákonů, a normotvůrce by měl možnost nezohlednit změnu mezinárodních standardů, od které by se chtěl odchýlit. Nevýhodou je však to, že se forma právního předpisu propůjčuje aktu, který nemá standardní styl, v jakém se v tuzemsku připravují právní předpisy.

Konečně lze postupovat jako v případě doporučení Basilejského výboru pro bankovní dohled, která jsou do tuzemského právního řádu vtažena tak, že zákony (resp. předpisy Evropské unie) stanoví požadavky kompatibilní s těmito doporučeními, přičemž při interpretaci se přihlédne k tomu, odkud daná ustanovení pocházejí. I v tomto případě má normotvůrce plně pod kontrolou obsah přebírané úpravy a je zajištěna její náležitá publicita. Hrozí však „chyba při překladu“, tedy neúmyslná odchylka od původní úpravy v důsledku odlišné formulace.

K povinnosti zabezpečovat činnost interního auditu prostřednictvím osob, které splňují daná kritéria

Nestanoví-li právní předpisy žádná kritéria na osobu interního auditora, může interní audit vykonávat kdokoliv, kdo může vykonávat činnost pro daný orgán veřejné moci. Zpravidla tak půjde o osobu ve služebním nebo pracovním poměru k danému orgánu.

V případě, že by měl být omezen **okruh osob**, které mohou interní audit vykonávat, musel by tak opět stanovit právní předpis. Za předpokladu, že by samotná povinnost (či možnost) interního auditu byla upravena zákonem, pak by i přes široký okruh orgánů, které mají provádět interní audit, postačovalo zakotvení této skutečnosti v podzákoném předpise, pokud by k tomu zákon obsahoval zmocnění. Jako v ostatních případech však platí, že pokud by s nesplněním tohoto požadavku nebyl spojen žádný právní následek (byť lze rovněž hovořit o širším materiálním pojetí, kdy pod následek lze podřadit např. povinné předkládání zpráv z provedených interních auditů vybranému orgánu, což může vést k dovození politické odpovědnosti), šlo by o formálně imperfektní právní normu, protože by nešlo zabránit tomu, že by byl interní audit vykonáván jinou osobou.

K povinnosti zabývat se výsledky interního auditu a případně i činit související opatření

I v případě tohoto opatření by byla nutná právní úprava na úrovni zákona, protože by tím docházelo k zásahům do činnosti orgánů, které jsou nezávislé na vůli vlády. Opatření se však nejeví jako potřebné s ohledem na to, že interní audit má primárně sloužit jako zdroj informací pro vedení orgánu veřejné moci, které je současně odpovědné za řádné fungování tohoto orgánu. Skutečnost, že z provedeného auditního zjištění nevyvodí žádné závěry, by pak i bez zvláštní právní úpravy šla k její tíži.

K možnosti seznamovat se v rámci výkonu interního auditu s utajovanými skutečnostmi a s informacemi, na které se vztahuje zákonem uložená povinnost mlčenlivosti

V případě možnosti seznamovat se s utajovanými informacemi a s informacemi, na které se vztahuje zákonem uložená povinnost mlčenlivosti, jde navíc o právní úpravu, kterou již nyní zákon upravuje, a proto by byl třeba právní předpis alespoň o síle zákona, aby byla upravena jinak.

Ani toto opatření se však nejeví jako potřebné, protože smyslem interního auditu je zkoumání vnitřních postupů a obecně systému fungování daného orgánu veřejné moci, a nikoliv vstup do jednotlivých řízení a či seznamování se s utajovanými či jinak chráněnými informacemi.

K možnosti vynakládat veřejné prostředky na provádění interního auditu včetně prostředků na pravidelné hodnocení provádění interního auditu

Organizační složka státu musí své úkoly plnit nejehospodárnějším způsobem a prostředky, kterými disponuje, může používat na krytí nezbytných potřeb a na opatření zakládající se na právních předpisech.²¹ Obdobně územní samosprávný celek je povinen dbát na to, aby plnil určení úkoly nejehospodárnějším způsobem.²²

Pokud by právní předpis nestanovil povinnost provádět interní audit, mohlo by docházet ke sporům o to, zda je zavedení interního auditu nejehospodárnějším plněním úkolů svěřených danému orgánu. V případě ministerstva a jiného ústředního orgánu státní správy je patrně nepochybné, že výkon takové činnosti tuto kvalitu má. Nemusí však být jasné, zda je

²¹ Viz § 45 odst. 2 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů.

²² Viz § 25 odst. 1 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

hospodárné takovou činnost provádět v obci o několika set obyvatelích s malým obecním úřadem. I v případě ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy těchto orgánů se však může stát spornou otázka, nakolik mají vykonávat tuto činnost čistě pro sebe nebo zda ji z důvodu úspor z rozsahu nemají provádět pro celý resort.

Vedle samotného vymezení možnosti vynakládat veřejné prostředky na činnost interního auditu je nezbytné počítat rovněž s pravidelným hodnocením jak samotných výstupů vzešlých z interního auditu, tak s hodnocením efektivity interního auditu jako takového. Do hospodárného nakládání veřejných prostředků by tedy mělo být vedle samotné činnosti interního auditu zahrnuto rovněž navazující (pravidelné) hodnocení interního auditu coby činnost rovněž mající dopady do veřejných rozpočtů.

Z uvedených důvodů se jeví jako vhodnější předcházet těmto výkladovým sporům tím, že právní předpis jednak výslovně umožní interní audit provádět, dále pak nastaví alespoň rámcová pravidla pro pravidelné hodnocení výstupů a efektivity systému interního auditu.

5. Hranice pro zavedení interního auditu

5.1. Vhodnost a účelnost stanovení hranice

Smyslem druhé výzkumné otázky bylo nalézt řešení toho, zda je možné, vhodné a účelné vyvíjet snahy a nadefinování přesné hranice pro povinné zavádění interního auditu, dále pak posoudit význam určité samoregulace potenciálně auditovaných subjektů a neposlední řadě představit možné úvahy pramenící ze zahraniční zkušenosti, resp. zahraniční dobré praxe zjištěné jak na základě výstupů dotazníkového šetření, tak analýzy zahraničních odborných zdrojů. Výzkumný tým se v této otázce zaměřil na posuzování dostupných zahraničních odborných a jiných publikací, jejichž aktuálnost a úplnost však z objektivních důvodů (různá jazyková znění vnitrostátních úprav, selektivně zaměřené publikace, různá data publikace apod.) nedokázal zajistit. Více než o potvrzenou dobrou praxi se tedy bude jednat o případné vybrané *ad hoc* úvahy. Jako komplementární mohou působit návrhy *de lege ferenda* vycházející z tuzemského dotazníkového šetření, které v mnoha případech poukazují na nedostatečnou efektivitu současného systému interního auditu, a to s ohledem na jeho neadekvátní právní zakotvení.

Na základě výsledků tuzemského dotazníkového šetření bylo možné identifikovat **několik konkrétních úvah**, které by měly být promítnuty do případné nové právní úpravy. Konkrétně se jedná především o tyto vzájemně provázané úvahy:

- 1) *Jakou povahu by měl mít interní audit ve vztahu k postavení odpovědných vedoucích osob?*
- 2) *Která kritéria je vhodné zvažovat za účelem zavedení povinného interního auditu?*

5.2. Jakou povahu by měl mít interní audit ve vztahu k postavení odpovědných vedoucích osob?

V první řadě je nezbytné odpovědět na otázku, zda se jeví jako odůvodněné zvažovat zavedení jednoznačných kritérií pro povinný interní audit. Tato myšlenka vychází ze samotné podstaty interního auditu, který **může mít vícero vnějších podob**. Může se jednat jak o povinný nástroj, který vystupuje „sám za sebe“, dává osobám vykonávajícím interní audit jasná práva a povinnosti a tyto osoby vystupují veskrze nezávisle na organizační struktuře dané organizace nakládající s veřejnými prostředky. Tato **přísná varianta** vyžaduje jasné a široké legislativní zakotvení jak samotného interního auditu, tak zejména postavení osoby vykonávající interní audit (tj. „interní auditor“). Výhodou této varianty je vyšší právní jistota a jasně deklarovaná právní odpovědnost jak interního auditora, tak vedení organizace. Nevýhoda může spočívat v určité stigmatizaci interního auditu, v možném zneužití oprávnění interního auditora, ve

štěpení odpovědnosti mezi interním auditorem a odpovědnou osobou a v částečném popření preventivní funkce interního auditu na úkor funkce represivní.

Druhý protipól (**mírná varianta**) spočívá buďto v nezavedení interního auditu a v ponechání odpovědnosti v otázkách nakládání s veřejnými prostředky ryze v rukou příslušné (obvykle) vedoucí osoby. Komplementárně lze zvažovat variantu dobrovolného zavedení interního auditu s tím, že postavení, význam a procesní pravidla interního auditora si stanoví každá organizace (resp. vedoucí osoba). Tato myšlenka více podporuje samotnou povahu interního auditu, neboť nevede k případnému štěpení odpovědnosti mezi interního auditora a odpovědnou osobu, podporuje preventivní charakter interního auditu oproti charakteru represivnímu, eliminuje možné případy zneužití postavení interního auditora a více odpovídá teoretické povaze interního auditu jako takového. Na druhou stranu tato varianta přináší i určitá negativa, kdy se např. obtížně identifikuje společná legislativní základna pro výkon činnosti interního auditora, jeho role může být ryze formální apod.

Jako určitý kompromis se jeví **hybridní varianta**, k níž se blíží i současná tuzemská právní úprava. Pro vybrané osoby a situace je interní audit vnímám jako povinný, přičemž postavení osoby interního auditora i vedoucí osoby a procesní normy jsou (byť rámcově) stanoveny v platném právu. Současně tato varianta akceptuje dílčí odchylky, prostřednictvím nichž je možné interní audit ušít na míru potřebám každé entity (např. dobrovolné zavedení interního auditu, struktura útvaru interního auditu apod.), což je potřeba vnímat jako zcela klíčové.

S ohledem na výsledky dotazníkového šetření a analýzu tuzemské a zahraniční odborné literatury se jeví jako jednoznačné, že přísná varianta nevede nutně vždy k vyšší efektivitě a kvalitě interního auditu, a naopak mnohdy přináší četné aplikační obtíže. Mírná varianta se rovněž nejeví jako vhodný model pro tuzemskou praxi. Z pohledu úvah *de lege ferenda* se tedy přikláníme spíše k **hybridní variantě**, která patrně nejvíce odpovídá povaze interního auditu jako takového. Východiska mírné varianty v tuzemské právní úpravě by měla spočívat primárně ve vymezení odpovědnosti příslušných vedoucích osob a v pravidlech pro případné dobrovolné zakotvení interního auditu (v některých případech je přitom nezbytné počítat s povinným zavedením interního auditu). Role interního auditu by tedy měla být primárně **preventivní a podpůrná**, nikoli represivní a rozhodovací. V tomto duchu by tedy bylo vhodné koncipovat rovněž případnou budoucí právní úpravu. Z principiálního pohledu tedy není nutné, aby docházelo ke koncepční změně právní úpravy interního auditu, nicméně je velmi vhodné učinit alespoň dílčí novelizace směřující k vyšší efektivitě interního auditu, který by tak neměl plnit pouze formální roli.

Útvarem, který by měl plnit v systému vnitřního řízení a kontroly veřejných financí významnou funkci, by měla být **služba interního auditu**. Tato služba by se přitom povinně nezřizovala u všech organizací veřejné správy, ale jen u těch, u nichž tato služba má své opodstatnění. Pokud jde o prvek opodstatnění, lze jej identifikovat v několika rovinách, kdy může jít o aspekt rizikovosti, aspekt personálního vybavení, aspekt rozpočtový apod. (k tomu blíže pojednání k úvahám v rámci bodu 4.3.). Návrh právní úpravy by proto měl stanovit podmínky (ať už standardní právní normou, případně ve formě zásady/principu), za kterých se tento útvar zřizuje. Služba interního auditu, kromě ověřování, které vykonává uvnitř organizace, u nichž je zřízena, by měla mít působnost k ověřování operací financovaných z veřejného rozpočtu i u příjemců veřejné finanční podpory nebo u subjektů, které jsou jim podřízeny (např. u příspěvkových organizací). Úkolem takového útvaru by mělo být zajišťovat nezávislé poradenské činnosti, zaměřené na přidávání hodnoty a na zdokonalování procesů v integrovaném rámci systémů vnitřního řízení. Na základě zjištěných poznatků by tento útvar měl napomáhat správcům veřejných rozpočtů, např. zpracovanou systematikou metodických přístupů k hodnocení a zlepšování řízení.

Z právních předpisů by mělo výslovně vyplývat, o který **povinný interní audit** se jedná a v jakém rozsahu má být realizován. Zejména by se zákonem stanovený rozsah auditu měl opírat o rozsah operací, které jsou financovány z veřejné finanční podpory. Pokud se služba interního auditu zřídí ze zákona, měla by být v zákoně stanovena základní kritéria interního auditu s tím, že podrobnosti mohou být upraveny v prováděcím předpise. Měla by současně existovat možnost zřídit službu interního auditu i **u jiných subjektů dobrovolně** s tím, že by v těchto případech měla být pravidla fungování nastavena obdobně.

Význam by tato služba měla tam, kde půjde o prostředky z veřejného rozpočtu, tj. v rozpočtové působnosti subjektu, který nebude spojen s povinností interního auditu, ale bude tuto činnost považovat za potřebnou. V takovém případě by bylo nutné řešit otázku rozpočtových výdajů, které jsou možné v rámci rozhodovací činnosti na základě rozpočtových pravidel. U interního auditu, byť zřizovaného dobrovolně, se nedá počítat s jiným druhem financování než z veřejného rozpočtu, a proto bude třeba v zákoně o rozpočtových pravidlech stanovit určité podmínky, které budou s tímto účelem spojené.

Správce veřejného rozpočtu může rozhodnout o zřízení služby interního auditu u veřejných subjektů v jeho rozpočtové působnosti. Čl. 2 odst. 3 Ústavy uvádí, že „státní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon“. Čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod stanoví, že „státní moc lze uplatňovat jen v případech

a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví“. Procesní pravidla by měla zohledňovat pro oblast interního auditu zcela **klíčový princip manažerské odpovědnosti**, tj. především pokud jde o riziko, kterému vedoucí zaměstnanec vystavuje veřejné prostředky svým rozhodováním při financování úkolů veřejné správy.

5.3. Která kritéria je vhodná zvažovat za účelem zavedení povinného interního auditu?

Tato otázka je zásadní a koncepční povahy. Analýza výstupů dotazníkového šetření a odborné literatury vede k závěrům, že jakékoliv **kvantitativní parametry** (např. počet interních auditorů ve vazbě na počet zaměstnanců nebo na objem rozpočtu) **nejsou nutně zárukou kvalitního výkonu činnosti interního auditu**. Jakákoliv arbitrárně daná kritéria (počet zaměstnanců pro zavedení povinného interního auditu apod.) by tedy měly hrát spíše komplementární roli spočívající jednak v zavedení komparační základny (nemělo by docházet k neodůvodněným rozdílům mezi obdobně velkými organizacemi), současně pak k zajištění spravedlivého financování činnosti útvaru interního auditu (náklady na provoz jsou náklady veřejných rozpočtů a mělo by dojít k uplatnění zásady účelnosti, efektivity a hospodárnosti vynakládání veřejných prostředků).

Varianta, kdy by interní audit neměl být alespoň v některých případech zaváděn povinně, je spíše teoretickou. Zejména v oblasti státní správy existuje legitimní předpoklad, že povinný interní audit většinou zaveden bude, což je ve shodě s poznatky ze zahraničních právních úprav. V oblasti místní samosprávy existují různé přístupy a názory. Je tedy otázkou, která kritéria by měla být brána v potaz při stanovení povinného interního auditu. Jako tři hlavní možné varianty se jeví použití kritéria personálního, kritéria peněžního, případně kritéria funkčního, resp. může jít o kombinaci použití těchto kritérií. V případě akceptace individuálních kritérií se přitom jako obvyklejší a odůvodněnější jeví možnost **alternativního využití uvedených kritérií**, kdy pro zavedení interního auditu nemusí dojít ke kumulativnímu naplnění všech kritérií, ale stačí naplnění jen jednoho nebo dvou kritérií. Z pohledu právní (rozpočtové) teorie nedává logiku zavádění interního auditu (jeho roční provoz bude např. v řádu stovek tisíc Kč) v organizacích s minimálním počtem osob a zanedbatelným rozpočtem. V daných organizacích by měla roli interního auditora sehrávat sama odpovědná osoba.

Personální kritérium by mělo spočívat ve stanovení hranice pro zavedení povinného interního auditu ve vazbě na počet osob při určitém subjektu/jeho vnitřní složce, ve vazbě k počtu obyvatel (u obcí a krajů), případně v obdobné vazbě na personální substrát. Daná teze vychází jednak z předpokladu, že u personálně vybavenějších subjektů je větší riziko nehospodárného, neúčelného nebo neefektivního vynakládání veřejných prostředků, současně personální

parametr odráží významnost subjektu (např. počet obyvatel obce, obdobně jako v současné tuzemské právní úpravě). Personální kritérium by však nemělo být kritériem výlučným.

Peněžní kritérium může spočívat např. ve velikosti rozpočtu subjektu, u něhož má být útvar interního auditu zřizován, případně v rozsahu peněžních prostředků, s nimiž má subjekt právo nakládat. Dané kritérium by mělo být komplementárním ve vztahu ke kritériu prvnímu, neboť má za cíl obsáhnout případné situace, kdy sice nedojde k naplnění personálního kritéria, avšak rozsah veřejných prostředků, s nimiž je daný subjekt oprávněn nakládat, je natolik významný, že riziko nevhodného, neúčelného nebo neefektivního vynakládání veřejných prostředků je významné.

Funkční kritérium spočívá ve vymezení vybraných subjektů nikoliv optikou personálního vybavení, ani optikou rozsahu prostředků, s nimiž je subjekt oprávněn nakládat, nýbrž optikou systematického zařazení určitého subjektu do struktury jiných veřejnoprávních subjektů. Jako příklad lze uvést povinnost zřídit útvar interního auditu u každého ústředního správního úřadu (bez ohledu na jeho personální a peněžní vybavenost).

Všechna kritéria lze přitom vnímat jako validní a lze se s nimi setkat rovněž v zahraničních právních úpravách. Volba vhodné kombinace jednotlivých kritérií je přitom mnohdy otázkou politických preferencí a parametry jsou stanovovány ryze arbitrárně (např. počet obyvatel obce pro povinné zavedení interního auditu). S výše uvedenými kritérii je současně spojena otázka počtu interních auditorů včetně nákladů na činnost (zejména odměny auditora, materiální náklady na oddělení auditu apod.), neboť útvar interního auditu by měl být adekvátně zajištěn nejen personálně, nýbrž rovněž finančně. Daná kritéria nicméně řeší pouze otázku kvantity, nikoliv kvality. Na základě šetření výzkumného týmu přitom **může být efektivnější zavést méně personálně vybavený, avšak kvalitní útvar interního auditu** než zavádět personálně vybavenější útvar interního auditu, který však fakticky neplní svou roli a je zaveden převážně formálně.

Vztah kvantity a kvality interního auditu lze promítnout do právní úpravy např. v podobě minimálních **požadavků na osoby interních auditorů**, případně ve formě základních zásad pro výkon interního auditu. Zvažovat lze tedy např. zakotvení určité formy pravidel profesionální etiky (např. ve formě vyhlášky Ministerstva financí), jako je tomu např. v případě různých profesních komor (např. v případě České advokátní komory, Komory soudních tlumočnicků a soudních překladatelů, České asociace pojišťoven apod.). Další variantou může být stanovení nových pravidel pro výkon činnosti interního auditora, kdy by na pravidelné bázi docházelo k prokazování znalostí z oboru. Tato varianta nicméně naráží na praktické mantinely

dané aktuální neexistencí platformy pro zajišťování případných školení apod. Jeví se nicméně jako účelné zakotvení určitých minimálních standardů směřujících k tomu, aby interní audit vykonávaly pouze k tomu kompetentní osoby.

Seznam zkratk

zákon o finanční kontrole	zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole)
Mezinárodní standardy	Mezinárodní standardy pro profesní praxi interního auditu
Ústava ČR	Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava české republiky
Listina základních práv a svobod	Usnesení č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod