

Metodický pokyn CHJ č. 18



Centrální harmonizační jednotka
Ministerstvo financí ČR

Manuál pro začínajícího interního auditora

v orgánech veřejné správy

Verze 1.0

Vydáno dne 15. 02. 2021

Obsah

Obsah.....	2
1 Úvod.....	3
2 Co je interní audit?.....	4
2.1 Nezávislost a objektivita	5
2.2 Statut interního auditu	7
3 Kdo vykonává interní audit?	7
4 Jak se vykonává interní audit?	9
4.1 Plánování interního auditu	10
4.2 Příprava na audit.....	11
4.3 Zpráva z auditu.....	12
5 Jak zajistit kvalitní výkon interního auditu?	14

1 Úvod

Základní právní rámec nastavení a fungování interního auditu v orgánech veřejné správy je obsažen v zákoně č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční kontrole“) a vyhlášce č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění zákona č. 309/2002 Sb., zákona č. 320/2002 Sb. a zákona č. 123/2003 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „prováděcí vyhláška“).

Cílem tohoto metodického pokynu je poskytnout základní informace o pravomocech, povinnostech a postupech interního auditu. Metodický pokyn je primárně určen osobám, které začínají s výkonem funkce interního auditora v orgánech veřejné správy.

Další metodické pokyny vztahující se k výkonu interního auditu jsou přístupné na stránkách Ministerstva financí v sekci [Kontrola veřejných financí](#). Pokud by po přečtení této metodické pomůcky stále trvaly nejasnosti ohledně fungování interního auditu, neváhejte se na nás obrátit s dotazem na email chj@mfcz.cz.

2 Co je interní audit?

Činnost interního auditu v orgánech veřejné správy se primárně řídí zákonem o finanční kontrole a jeho prováděcí vyhláškou. Dle ustanovení § 5 zákona o finanční kontrole se při zavádění interního auditu vychází z mezinárodně uznávaných standardů. Mezinárodně uznávané standardy nejsou v tomto ustanovení konkretizovány a je zcela na rozhodnutí vedoucího orgánu veřejné správy, které standardy a v jakém rozsahu budou pro nastavení fungování interního auditu zohledněny. Nejčastěji orgány veřejné správy přihlížejí k Mezinárodnímu rámci profesní praxe interního auditu, který vydává Mezinárodní institut interních auditorů¹ (dále jen „Mezinárodní rámec“). Mezinárodní rámec se skládá z:

- poslání interního auditu,
- hlavních principů profesní praxe interního auditu,
- definice interního auditu,
- etického kodexu,
- mezinárodních standardů pro profesní praxi interního auditu (dále jen „Standardy“),
- doporučených tj. prováděcích a doplňkových směrnic.

Ustanovení § 28 odst. 2 zákona o finanční kontrole definuje interní audit jako „*nezávislé a objektivní přezkoumávání a vyhodnocování operací a vnitřního kontrolního systému orgánu veřejné správy, které zjišťuje, zda*

- 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 rozpoznávána, a zda jsou přijímána odpovídající opatření k jejich vyloučení nebo zmírnění,*
- c) *řídící 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) *dosazené výsledky při plnění rozhodujících úkolů orgánu veřejné správy poskytují dostatečné ujištění, že schválené záměry a cíle tohoto orgánu budou splněny.“*

Hlavní cíle a tudíž poslání interního auditu v orgánech veřejné správy je vymezeno v ustanovení § 4 zákona o finanční kontrole, které stanoví, že se interní audit zaměřuje na:

- a) *dodržování právních předpisů a opatření přijatých orgány veřejné správy v mezích těchto předpisů při hospodaření s veřejnými prostředky k zajištění stanovených úkolů těmito orgány,*
- b) *zajištění ochrany veřejných prostředků proti rizikům, nesrovnalostem nebo jiným nedostatkům způsobeným zejména porušením právních předpisů, nehospodárným, neúčelným a neefektivním nakládáním s veřejnými prostředky nebo trestnou činností,*
- c) *včasné a spolehlivé informování vedoucích orgánů veřejné správy o nakládání s veřejnými prostředky, o prováděných operacích, o jejich průkazném účetním zpracování za účelem účinného usměrňování činnosti orgánů veřejné správy v souladu se stanovenými úkoly,*
- d) *hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy.*

Mezinárodní rámec definuje poslání interního auditu takto: „*Zvyšovat a chránit hodnotu organizace tím, že poskytuje objektivně ujišťovací služby založené na vyhodnocení rizik, poskytuje poradenství a přináší porozumění podstatě věci.“*

¹ Český překlad je přístupný na: <https://www.interniaudit.cz/ippf/interaktivni-prehled.php?idKategorie=12>.

Úlohou interního auditu je systematicky, metodicky a rizikově zaměřeným způsobem hodnotit procesy v orgánech veřejné správy a přispívat k jejich zdokonalování (zlepšování). Interní audit zastává aktivní roli při podpoře etické kultury v orgánech veřejné správy tím, že posuzuje účinnost jejího nastavení i míru naplňování jejich cílů.

Interní audit, dle výše uvedených definic, plní zejména ujišťovací a poradenskou (konzultační funkci). Ujišťovací funkce interního auditu je primárně realizována prostřednictvím běžných auditních zakázek, které jsou obsaženy v plánech interního auditu podle ustanovení § 30 zákona o finanční kontrole, případně jsou vykonány jako mimořádné audity mimo schválený plán. Poradenská (konzultační) funkce interního auditu může být vykonávána prostřednictvím poradenských zakázek, které probíhají obdobně jako audity, ale jejichž cílem není poskytnout ujištění, tj. ověřit, zda se v dané oblasti nevyskytují nedostatky, ale poskytnout odbornou metodickou pomoc při řešení konkrétního problému. Součástí výkonu poradenské (konzultační funkce) může být např. poskytování stanovisek na vyžádání jiných útvarů orgánu veřejné správy, telefonické konzultace nebo připomínkování návrhů vnitřních předpisů.

2.1 Nezávislost a objektivita

Požadavek na nezávislost a objektivitu interního auditu je základním předpokladem pro řádné plnění jeho funkce. Nezávislost je atributem útvaru interního auditu a objektivita je atributem interního auditora.

Standard 1100 –Nezávislost a objektivita

Působení interního auditu musí být nezávislé a interní auditoři musí při výkonu své práce postupovat objektivně.

Konkrétní požadavky na zajištění nezávislosti stanoví výslovně zákon o finanční kontrole v ustanovení § 28 odst. 1 a v ustanovení § 29. Mezinárodní rámec požadavky na organizační nezávislost konkretizuje ve Standardu 1110 v návaznosti na hlavní principy profesní praxe interního auditu.

Standard 1110 –Organizační nezávislost

Vedoucí interního auditu musí podávat zprávy takovému organizačnímu stupni ve společnosti, který internímu auditu umožňuje plnění jeho funkcí. Vedoucí interního auditu musí nejméně jednou ročně potvrdit orgánům společnosti organizační nezávislost funkce interního auditu.

1110.A1 – Při stanovení rozsahu působnosti interního auditu, při vlastním provádění prací a při sdělování výsledků nesmí internímu auditu do těchto činností nikdo zasahovat. Vedoucí interního auditu musí o takových zásazích předávat informace orgánům společnosti a musí s nimi projednat jejich dopady.

Interní audit je nezávislý, pokud je, v souladu s ustanovením § 29 odst. 1 a odst. 4 zákona o finanční kontrole organizačně i funkčně přímo podřízen vedoucímu orgánu veřejné správy, oddělen od řídicích výkonných struktur orgánu veřejné správy (organizační nezávislost) a nevykonává úkoly, které by mohly narušit jeho nezávislost (funkční nezávislost). Úkoly, které mohou ohrozit nezávislost interního auditu, jsou např. vyřizování stížností, řízení rizik v orgánu veřejné správy nebo výkon funkce pověřence pro ochranu osobních údajů. Funkční podřízenost vedoucímu orgánu veřejné správy znamená, že interní auditor má k němu přímý přístup, tj. zodpovídá se mu z plnění úkolů, které jsou mu svěřeny přímo zákonem o finanční kontrole nebo přímo vedoucím orgánu veřejné správy (např. požadavek na výkon mimořádného auditu podle ustanovení § 30 odst. 6 zákona o finanční kontrole).

Potvrzení organizační nezávislosti funkce interního auditu dle výše uvedeného Standardu může být provedeno v rámci pravidelného hodnocení kvality interního auditu a lze jej zahrnout do roční zprávy, kterou interní auditor zpracovává podle ustanovení § 31 odst. 3 zákona o finanční kontrole a předkládá ji vedoucímu orgánu veřejné správy.

Standard 1120 –Objektivita jednotlivce

Interní auditoři musí postupovat nestranně a nezaujatě a musí se vyhýbat jakémukoliv střetu zájmů.

Objektivita je nestranný a nezaujatý vnitřní postoj, který internímu auditorovi umožňuje takový způsob práce, jehož výsledky vzbuzují důvěru a při níž nedochází k žádným kvalitativním kompromisům. Prováděcí směrnice ke Standardu 1120 upřesňuje, co je považováno za objektivitu interního auditora:

- vnitřní postoj interního auditora je nezávislý,
- interní auditor nepodřizuje svůj úsudek nepatřičnému ovlivňování, které není založeno na relevantních argumentech a důkazech,
- interní auditor postupuje nestranně, nezaujatě a vyhýbá se jakémukoliv střetu zájmů.

Standard 1130 –Narušení nezávislosti nebo objektivity

Pokud dojde ke zdánlivému či faktickému narušení nezávislosti nebo objektivity, musí být o této skutečnosti předány podrobné informace příslušné organizační úrovni ve společnosti. Způsob sdělení informací závisí na povaze tohoto narušení.

1130.A1 – Interní auditoři nesmí hodnotit takové procesy, za jejichž provádění byli předtím odpovědní. Jestliže auditor poskytuje ujištění o činnosti, za kterou byl během předchozího roku odpovědný, znamená to, že objektivita je narušena.

1130.A2 – Na ujišťovací zakázky (audity) činností, za jejichž provádění je odpovědný vedoucí interního auditu, musí dohlížet osoba stojící mimo činnost interního auditu.

1130.A3 – Interní audit může poskytovat ujišťovací služby tam, kde v minulosti poskytoval poradenské služby, a to za podmínky, že povaha poradenství nevedla k narušení objektivity a že je při přiřazování zdrojů na danou zakázku vzata v potaz individuální objektivita.

1130.C1 – Interní auditoři mohou poskytovat poradenské služby týkající se činností, za jejichž provádění byli předtím odpovědní.

1130.C2 – Pokud jsou interní auditoři vystaveni možnému narušení nezávislosti a objektivity ve vztahu k nabízeným poradenským službám, musí být klient o této skutečnosti informován ještě před přijetím takové zakázky.

Nezávislost a objektivita je oslabena (narušena), například pokud interní auditor

- je ve střetu zájmů,
- je neodůvodněně omezen v rozsahu činností,
- je pověřen úkoly, které podle zákona o finanční kontrole nemá vykonávat,
- ověřuje činnost, za kterou odpovídal nebo k níž měl pravomoc v minulosti.

Při vykonávání zakázky nemá auditovaný subjekt oprávnění požadovat, aby byly provedeny úpravy zprávy z auditu, které by neodpovídaly zjištěným skutečnostem a doloženým důkazním prostředkům.

V rozporu s požadavkem na zajištění nezávislosti je například situace, kdy auditovaný subjekt pomáhá internímu auditorovi při ověřování, např. zaměstnanec účtárny pomáhá při ověřování inventury majetku.

Útvar interního auditu by měl mít nastavena pravidla a postupy oznamování narušení jeho nezávislosti, stejně jako pravidla pro oznamování narušení objektivity konkrétního interního auditora. Tato pravidla mohou být například obsahem statutu interního auditu.

K prověřování nezávislosti a objektivity by mělo být přistupováno pravidelně zejména v rámci hodnocení kvality interního auditu a to zejména v rámci pravidelného interního hodnocení, případně v rámci externího hodnocení, je-li vykonáváno.

2.2 Statut interního auditu

Statut interního auditu je dle Standardu 1000 základní vnitřní předpis, který definuje účel, pravomoci a odpovědnost interního auditu. Statut interního auditu v orgánech veřejné správy musí vycházet ze zákona o finanční kontrole a jeho prováděcí vyhlášky, případně zohledňovat Mezinárodní rámec, nicméně zároveň aplikovat tato obecná ustanovení na konkrétní podmínky příslušného orgánu veřejné správy.

Standard 1000 - Účel, pravomoci a odpovědnosti

Účel, pravomoci a odpovědnosti interního auditu musí být formálně stanoveny ve statutu interního auditu, který je v souladu s Posláním interního auditu a se závaznými prvky Mezinárodního rámce profesní praxe interního auditu (Hlavní principy profesní praxe interního auditu, Etický kodex, Standardy, Definice interního auditu). Vedoucí interního auditu musí pravidelně ověřovat aktuálnost statutu interního auditu. Vedoucí interního auditu musí předkládat statut interního auditu vedení a orgánům společnosti ke schválení.

1000.A1 – Charakter ujišťovacích služeb poskytovaných společnosti musí být definován ve statutu interního auditu. Pokud je ujištění poskytováno subjektům vně společnosti, musí být charakter těchto ujišťovacích služeb též definován ve statutu interního auditu.

1000.C1 – Charakter poradenských služeb musí být definován ve statutu interního auditu.

Statut interního auditu nemusí být rozsáhlý dokument. Je však zásadní, aby obsahoval pravomoci a povinnosti interního auditu pro realizaci činnosti interního auditu a také tomu odpovídající práva a povinnosti všech zaměstnanců orgánu veřejné správy. Statut interního auditu schvaluje vedoucí orgánu veřejné správy, aby mohl být závazný jak pro interního auditora, tak pro všechny zaměstnance orgánu veřejné správy, kteří poskytují internímu auditorovi součinnost při naplňování jeho poslání a realizaci jeho úkolů. Součástí statutu interního auditu by měl být i popis způsobu zajišťování poradenské funkce interního auditu. Vedoucí útvaru interního auditu by měl pravidelně ověřovat aktuálnost statutu interního auditu, a to ve spolupráci s vedením orgánu veřejné správy.

Statut interního auditu vydaný Ministerstvem financí jako doporučující vzor (Metodický pokyn CHJ č. 5 – Statut interního auditu) je přístupný [na webových stránkách Ministerstva financí](#).

3 Kdo vykonává interní audit?

Interní audit se zřizuje ve všech orgánech veřejné správy s výjimkou (srov. § 29 odst. 5 a 6 zákona o finanční kontrole):

- podřízených organizačních složek států a příspěvkových organizací, pokud jejich zřizovatel rozhodne o nahrazení výkonu interního auditu výkonem veřejnosprávní kontroly,
- obcí a městských částí hlavního města Prahy, pokud mají méně než 15 000 obyvatel,
- dobrovolných svazků obcí.

Dle ustanovení § 28 odst. 1 zákona o finanční kontrole je interní audit v orgánech veřejné správy zajištěn prostřednictvím útvaru interního auditu nebo samostatného pověřeného zaměstnance.

Dle ustanovení § 5 zákona o finanční kontrole, interní audit v orgánech veřejné správy může vykonávat jen zaměstnanec tohoto orgánu, pokud

- má kvalifikační předpoklady,
- je bezúhonný,
- nehrozí u něj střet zájmů.

Ustanovení jiných právních předpisů, která upravují stanovování požadavků na zaměstnance orgánů veřejné správy, nejsou tímto dotčena.

Standard 1200 - Odbornost a náležitá profesní péče

Zakázky musí být prováděny odborně a s náležitou profesní péčí.

Základními předpoklady pro výkon interního auditora tedy jsou:

- bezúhonnost,
- objektivita a vyloučení střetu zájmů,
- důvěrnost tzn. respekt k informacím, které při své činnosti získává a
- odbornost.

Standard 1210 - Odbornost

Interní auditoři musí mít znalosti, dovednosti a další schopnosti potřebné pro plnění svých úkolů. Funkce interního auditu jako celek musí mít nebo být schopna zajistit takové znalosti, dovednosti a další schopnosti, které jsou potřebné pro plnění jejich odpovědností.

1210.A1 – Pokud nemají interní auditoři znalosti, dovednosti a další schopnosti potřebné pro provedení zakázky jako celku nebo její části, vedoucí interního auditu musí zajistit odborné poradenství a podporu.

1210.A2 – Interní auditoři musí mít dostatečné znalosti, aby mohli ohodnotit riziko podvodu a způsob, jakým je toto riziko řízeno v rámci společnosti, ale neočekává se od nich taková kvalifikace, jako je požadována od osoby, jejíž hlavní odpovědností je odhalování a vyšetřování podvodu.

1210.A3 – Interní auditoři musí v rámci provádění svěřených úkolů mít dostatečné znalosti klíčových rizik a řídicích a kontrolních mechanismů v oblasti informačních technologií. Dále musí mít dostatečné znalosti dostupných softwarově podporovaných auditorských postupů.

Od všech interních auditorů se však neočekává taková kvalifikace jako od interního auditora, jehož hlavní odpovědností je audit informační technologie.

1210.C1 – Pokud nemají interní auditoři znalosti, dovednosti a další schopnosti potřebné pro provedení poradenské zakázky jako celku nebo její části, musí vedoucí interního auditu odmítnout tuto zakázku nebo zajistit odborné poradenství a podporu.

I když konkrétní kvalifikační předpoklady pro výkon funkce interního auditora nejsou v zákoně o finanční kontrole upraveny, s ohledem na předmět činnosti interního auditu, by měl mít interní auditor odborné znalosti, a to včetně specializovaných oborů, které vyplývají z úkolů, které jsou konkrétnímu orgánu veřejné správy svěřeny. Dále s ohledem na charakter činnosti interního auditu, by měl mít interní auditor dobré komunikační schopnosti, aby mohl jasně a efektivně sdělovat např. cíle auditu, vyhodnocení, závěry a doporučení.

Nelze samozřejmě očekávat, že každý uchazeč, který se bude na pozici interního auditora hlásit, bude naplňovat všechny výše uvedené požadavky na odborné znalosti, schopnosti a dovednosti. Tyto lze získávat postupně v rámci průběžného profesního rozvoje. K tomu by měl mít interní auditor (nejen začínající) stanovené vzdělávací cíle resp. vzdělávací plán. Vedoucí útvaru interního auditu by plnění tohoto plánu měl každoročně vyhodnocovat.

Standard 1230 – Průběžný profesní rozvoj

Interní auditoři musí zlepšovat své znalosti, dovednosti a další schopnosti prostřednictvím průběžného profesního rozvoje.

S průběžným profesním rozvojem interních auditorů by mělo být počítáno v rámci Programu pro zabezpečení a zvyšování kvality interního auditu (pokud je vytvářen).

Standard 1220 – Náležitá profesní péče

Interní auditoři musí uplatňovat péči a dovednosti, jaké se očekávají od přiměřeně uvážlivého a způsobilého interního auditora. Náležitá profesní péče neznamená neomylnost.

1220.A1 – Interní auditor musí při uplatňování náležité profesní péče vzít v úvahu:

- rozsah práce potřebný k dosažení cílů zakázky (auditu),
- relativní složitost, významnost nebo závažnost oblastí, které jsou předmětem postupů poskytujících ujištění,
- přiměřenost a účinnost procesů řízení a správy společnosti, řízení rizik a řídicích a kontrolních procesů,
- pravděpodobnost výskytu významných chyb, podvodu nebo odchylek,
- náklady potřebné pro poskytnutí ujištění ve vztahu k jeho možným přínosům.

1220.A2 – Při uplatňování náležité profesní péče musí interní auditor zvážit použití softwarově podporovaných auditorských postupů a ostatních postupů analýzy dat.

1220.A3 – Interní auditor musí být ostražitý vůči významným rizikům, která mohou ovlivnit cíle, postupy nebo zdroje. Postupy poskytující ujištění, i když jsou prováděny s náležitou profesní péčí, však samy o sobě nezaručí, že budou odhalena všechna významná rizika.

1220.C1 – Interní auditoři při uplatňování náležité profesní péče musí v rámci poradenské zakázky vzít v úvahu:

- potřeby a očekávání klientů, včetně charakteru, načasování a způsobu sdělení výsledků zakázky,
- relativní složitost a rozsah práce potřebné k dosažení cílů zakázky,
- náklady na poradenskou zakázku ve vztahu k jejím možným přínosům.

Interní auditor má uplatňovat náležitou profesní péči v celém průběhu výkonu auditní nebo poradenské zakázky, a to zejména při stanovování významnosti ověřovaných rizik, při rozhodnutí o způsobu provádění auditu a shromažďování důkazů, při jejich posuzování i při formulaci závěrů. Náležitá profesní péče mimo jiné znamená, že se interní auditor zaměřuje na významná rizika, která mohou negativně ovlivnit cíle, postupy, procesy nebo zdroje orgánu veřejné správy. Dále to znamená, že interní auditor uplatňuje tzv. odborný úsudek během celé zakázky a jeho uplatňování náležitě dokumentuje. Odborným úsudkem není možné zdůvodňovat závěry nebo rozhodnutí, jež nejsou podložena fakty.

V rámci požadavku na zajištění náležité péče se od interního auditora očekává, že provede ověřování v přiměřeném rozsahu, což znamená, že zohlední nákladovou stránku daného ujištění ve vztahu k jeho potenciálnímu přínosu.

4 Jak se vykonává interní audit?

Zákon o finanční kontrole stanoví jen základní pravidla pro plánování interního auditu a předávání zpráv vedoucímu orgánu veřejné správy. Prováděcí vyhláška rámcově upravuje auditní postupy. Největší pozornost věnuje programu, který interní auditor vypracovává v rámci přípravy ke každému auditu.

Mezinárodní rámec věnuje výkonu interního auditu celou řadu Standardů (Standardy řady 2000).

Standard 2040 – Zásady a postupy

Vedoucí interního auditu musí stanovit zásady a postupy, kterými se řídí činnost interního auditu.

Je dobrou praxí, že postupy interního auditu jsou upraveny ve vnitřním předpise – tzv. manuálu výkonu interního auditu. Pokud manuál doplňuje statut interního auditu a nestanoví konkrétní práva a povinnosti

auditovaných subjektů, postačí, když bude schválen vedoucím auditovaného útvaru. V některých orgánech veřejné správy je manuál schvalován vedoucím orgánu veřejné správy.

Manuál výkonu interního auditu by měl aplikovat obecné zásady a pravidla uvedená ve Standardech na podmínky konkrétní organizace. Měl by zohlednit zejména její velikost, organizační strukturu, náplň činnosti, svěřené úkoly a s tím související rizika. Zásadní přitom je i velikost a organizační struktura útvaru interního auditu.

Manuál by měl obsahovat zejména pravidla a postupy pro

- sestavování plánů interního auditu dle ustanovení § 30 zákona o finanční kontrole,
- přípravu auditní zakázky včetně vytváření programu auditu dle ustanovení § 28 prováděcí vyhlášky,
- zahájení výkonu interního auditu, včetně předkládání oznámení o zahájení interního auditu,
- komunikaci s auditovaným subjektem,
- zpracovávání návrhu zprávy z auditu včetně supervize (dohledu nad jejím obsahem),
- vedení auditorského spisu,
- monitoring realizace opatření auditovanými subjekty na základě zjištění a doporučení z vykonaných interních auditů.

Manuál interního auditu vydaný Ministerstvem financí jako doporučující vzor (Metodický pokyn CHJ č. 6 – Manuál interního auditu) je přístupný [na webových stránkách Ministerstva financí](#).

4.1 Plánování interního auditu

Základním předpokladem pro řádný výkon interního auditu je plánování založené na analýze rizik. Analýza rizik je proces identifikace a hodnocení rizik, tj. budoucích událostí, které mohou negativně ovlivnit plnění cílů a úkolů orgánů veřejné správy. Obecně se doporučuje sestavit nejdříve tzv. mapu auditního prostoru (angl. *audit universe*), která zahrnuje všechny zaměstnance, subjekty, objekty a činnosti, které souvisí se zajištěním působnosti orgánu veřejné správy. Na mapu auditního prostoru by měla navazovat analýza souvisejících rizik a následně výběr nejvýznamnějších rizik do střednědobého plánu interního auditu.

Standard 2010 – Plánování

Vedoucí interního auditu musí vytvořit rizikově zaměřený plán, který v souladu s cíli společnosti stanoví priority výkonu interního auditu.

2010.A1 – Plán zakázek interního auditu musí být založen na zdokumentovaném vyhodnocení rizik, které je prováděno nejméně jednou ročně. V tomto procesu musí být vzaty v úvahu návrhy vedení a orgánů společnosti.

2010.A2 – Vedoucí interního auditu musí identifikovat a vzít v úvahu, co vedení, orgány společnosti a ostatní zainteresované subjekty (stakeholders) očekávají od názorů a dalších závěrů interního auditu.

2010.C1 – Vedoucí interního auditu by měl zvážit přijetí navržených poradenských zakázek s ohledem na schopnost těchto zakázek zdokonalovat proces řízení rizik, přinášet přidanou hodnotu a zdokonalovat procesy ve společnosti. Přijaté zakázky musí být zahrnuty do plánu.

Dle ustanovení § 30 odst. 2 zákona o finanční kontrole střednědobý plán interního auditu stanoví priority interního auditu na víceleté období. Období, na které je střednědobý plán sestavován, stanoví vedoucí útvaru interního auditu po zohlednění analýzy rizik a potřeb orgánu veřejné správy. Zpravidla je střednědobý plán interního auditu sestavován na období 2 až 5 let. Na základě střednědobého plánu se vytváří roční plán interního auditu, který dle ustanovení § 30 odst. 3 zákona o finanční kontrole, obsahuje seznam plánovaných interních auditů včetně rozsahu, věcného zaměření, typu auditu, cíle, časového rozvržení a personálního zabezpečení. Kromě plánů interních auditů musí obsahovat informace o plánované odborné přípravě interních auditorů (průběžný profesní rozvoj) a informace o plánovaných

metodických a konzultačních úkolech. Roční plán může obsahovat i časovou rezervu pro realizaci tzv. mimořádných auditů.

4.2 Příprava na audit

Součástí běžné auditní práce je i důkladná příprava na realizaci interního auditu. Příprava na interní audit má, dle ustanovení § 28 odst. 3 prováděcí vyhlášky, zahrnovat alespoň

- ověření informací a znalostí o oblasti, která má být předmětem interního auditu i o auditovaném subjektu,
- definování cílů interního auditu,
- stanovení rámce informací, jejichž získání a ověření je nezbytné pro naplnění cílů interního auditu,
- vypracování auditního postupu tj. jednotlivých kroků, které budou v rámci výkonu interního auditu prováděny včetně stanovení auditních metod a časového rámce (harmonogramu).

Standard 2201 – Přístup k plánování

Při plánování jednotlivých zakázek musí interní auditoři vzít v potaz:

- strategie a cíle prověřované činnosti a prostředky, kterými je výkon této činnosti řízen a kontrolován,
- významná rizika související s touto činností, jejími cíli, zdroji a postupy, a dále prostředky, použitím kterých je udržován možný dopad rizika na přijatelné úrovni,
- přiměřenost a účinnost procesů řízení a správy společnosti, řízení rizik a řídicích a kontrolních procesů týkajících se prověřované činnosti a jejich porovnání s celkovým rámcem nebo modelem,
- příležitosti pro dosažení významných zdokonalení procesů řízení a správy společnosti, řízení rizik a řídicích a kontrolních procesů týkajících se prověřované činnosti.

2201.A1 – Při plánování zakázky, která zahrnuje subjekty vně společnosti, musí interní auditoři dospět s těmito subjekty k písemné dohodě týkající se cílů, rozsahu, příslušných odpovědností a dalších očekávání, včetně omezení distribuce výsledků této zakázky a přístupu k záznamům shromážděným v rámci této zakázky.

2201.C1 – Interní auditoři musí dosáhnout shody s klienty poradenské zakázky ohledně cílů, rozsahu, příslušných odpovědností a dalších očekávání klienta. U významných zakázek musí být tato shoda zdokumentována.

Charakter auditních postupů (např. postupy vyhodnocení rizik, dotazování, pozorování aj.) je dán cíli a zaměřením auditu. Časový rámec zahrnuje termíny provádění postupů a období nebo datum, jehož se důkazní informace týkají. Rozsah postupů je dán objemem prací, které mají být provedeny (např. velikostí vzorku). Smyslem stanovení auditních postupů je zajistit, aby interní auditor shromáždil dostatečné množství informací k dosažení stanovených cílů interního auditu.

Standard 2210 – Cíle zakázky

Každá zakázka musí mít stanoveny své cíle.

2210.A1 – Interní auditoři musí provést předběžné ohodnocení rizik souvisejících s prověřovanou činností. Cíle zakázky musí respektovat výsledky tohoto ohodnocení.

2210.A2 – Při určování cílů auditu musí interní auditoři zvážit pravděpodobnost výskytu významných chyb, podvodu, odchylek a ostatních rizik.

2210.A3 – K hodnocení řízení a správy společnosti, řízení rizik a řídicích a kontrolních systémů je nezbytná existence přiměřených kritérií. Interní auditoři musí zjistit, do jaké míry vedení a/nebo orgány

společnosti zavedly přiměřená kritéria, prostřednictvím kterých lze určit, zda stanovené úkoly a cíle byly splněny. Pokud jsou tato kritéria přiměřená, interní auditoři je musí použít pro svá hodnocení. Pokud nejsou tato kritéria přiměřená, interní auditoři musí vhodná hodnotící kritéria nalézt prostřednictvím diskuse s vedením a/nebo orgány společnosti.

2210.C1 – Cíle poradenské zakázky se musí zaměřovat na procesy řízení a správy společnosti, na procesy řízení rizik a na procesy řízení a kontroly v rozsahu dohodnutém s klientem.

2210.C2 – Cíle poradenské zakázky musí být stanoveny v souladu s hodnotami společnosti, jejími strategiemi a cíli.

Přípravná fáze interního auditu má být, dle ustanovení § 28 prováděcí vyhlášky, zakončena vytvořením programu interního auditu. Program interního auditu musí obsahovat minimálně údaje o:

- auditovaném subjektu.
- zaměření interního auditu (zda jde o finanční audit, audit systému, audit výkonu, aj.),
- datu zahájení a předpokládaném datu ukončení auditu,
- složení auditorského týmu a určení vedoucího auditorského týmu,
- cílech interního auditu,
- způsobu prověření účinnosti vnitřního kontrolního systému,
- rizicích ohrožujících auditovanou oblast,
- schválení programu auditu vedoucím útvaru interního auditu.

Program interního auditu musí dále obsahovat upozornění, že případné změny v programu interního auditu neprodleně schvaluje vedoucí útvaru interního auditu.

4.3 Zpráva z auditu

Z každého realizovaného interního auditu se sestavuje zpráva o zjištěních (srov. § 31 odst. 1 písm. b) prováděcí vyhlášky). Zpráva z auditu, kromě identifikovaných zjištění a důkazů, které je dokládají, musí obsahovat doporučení ke zdokonalování vnitřního kontrolního systému, k předcházení nebo zmírnění rizika a k přijetí opatření k nápravě zjištěných nedostatků. Právě doporučení interního auditu odlišují auditní činnost od kontroly a jsou základním předpokladem pro naplnění tzv. přidané hodnoty interního auditu. Pro formulaci kvalitního doporučení je nezbytné řádně identifikovat příčiny vzniklých nedostatků.

Standard 2410 – Kritéria komunikace

Zprávy musí obsahovat cíl, rozsah a výsledky zakázky.

2410.A1 – Závěrečná zpráva o výsledcích zakázky musí obsahovat využitelné závěry a také využitelná doporučení a/nebo akční plány. Pokud je to vhodné měl by být obsažen i názor interních auditorů. Názor musí zohledňovat očekávání vedení, orgánů společnosti a ostatních zainteresovaných subjektů (stakeholders) a musí být podložen dostatečnou, spolehlivou, relevantní a účelnou informací.

2410.A2 – Interním auditorům se doporučuje, aby v případě uspokojivého výsledku zakázky tuto skutečnost zmínili v související zprávě.

2410.A3 – Pokud jsou výsledky zakázky předávány subjektům vně společnosti, musí související zpráva obsahovat omezení týkající se distribuce a použití těchto výsledků.

2410.C1 – Informace/zpráva o postupu a výsledcích poradenských zakázek se budou lišit svou formou a obsahem, a to v závislosti na charakteru zakázky a potřebách klienta.

Doporučená struktura a obsah zprávy z auditu:

- titulní list: název a číselné označení auditu, datum vyhotovení,
- obsah,
- manažerské shrnutí,
- podrobná zpráva
 - o základní identifikační údaje: auditovaný subjekt, auditorský tým,
 - o datum zahájení interního auditu,
 - o předmět interního auditu a jeho cíle, příp. rozsah (např. označení časového období, které bylo předmětem interního auditu),
 - o popis auditních zjištění,
 - o doporučení,
 - o poučení o možnosti podat stanovisko proti auditním zjištěním a stanovení lhůty, ve které tak lze učinit,
 - o datum vyhotovení,
 - o podpisy všech členů auditorského týmu a vedoucího útvaru interního auditu.

Manažerské shrnutí obsahuje základní informace o cílech zakázky, hlavních zjištěních (tj. zjištěních s vysokou a střední mírou závažnosti) a jejich o dopadech na orgán veřejné správy a hlavních doporučeních.

Standard 2420 – Kvalita zpráv

Zprávy musí být přesné, objektivní, jasné, stručné, konstruktivní, úplné a včasné.

Auditní zjištění je tvrzení o stavu auditované oblasti založené na faktech a podložené důkazy – doklady. Auditní zjištění musí být dostačující, kvalifikované, relevantní a užitečné. Auditní zjištění má následující části:

- popis zjištěného stavu s uvedením nedostatků,
- označení právních nebo vnitřních předpisů, které byly porušeny,
- označení důkazů – dokladů, které auditní zjištění dokládají,
- popis příčin vzniku zjištěných nedostatků,
- skutečné nebo potenciální dopady na orgán veřejné správy.

Pořadí zjištění uváděných ve zprávě z auditu by mělo odrážet jejich význam. Doporučujeme identifikovaná zjištění označit mírou jejich závažnosti, která usnadňuje jejich komunikaci s auditovanými subjekty a vedoucím orgánu veřejné správy.

Doporučení interního auditu tvoří návrh postupu, který vede k odstranění nedostatku nebo snížení rizika identifikovaného interním auditem. Doporučení musí být založená na spolehlivých informacích, jasná, srozumitelná a proveditelná.

Na základě identifikovaných zjištění a doporučení by měl vedoucí auditovaného subjektu předložit internímu auditorovi návrhy opatření k nápravě zjištěných nedostatků resp. k realizaci uvedených doporučení ve formě tzv. akčního plánu. V akčním plánu by mělo být vždy uvedeno příslušné zjištění a jemu odpovídající navrhované opatření s uvedením termínu realizace a odpovědné osoby.

O přijatých a realizovaných opatřeních a jejich plnění musí být interní audit informován. V případě nedodržení dohodnuté lhůty k podání informace o přijetí příslušných opatření, interní auditor zašle vedoucímu auditovaného subjektu odpovědnému za přijetí opatření oznámení o uplynutí této lhůty a určí náhradní termín pro zaslání této informace.

5 Jak zajistit kvalitní výkon interního auditu?

Zajištění kvality výstupů interního auditu je jedním ze základních předpokladů pro účinné naplňování ustanovení zákona o finanční kontrole.

Systém hodnocení kvality interního auditu představuje soubor pravidel pro vyhodnocení kvality interního auditu. Požadavek na jeho pravidelné provádění je zakotven ve Standardech. I když zákon o finanční kontrole výslovně nestanoví povinnost zavést proces hodnocení kvality interního auditu, lze toto v orgánech veřejné správy doporučit. Hodnocení kvality interního auditu je důležitý nástroj pro rozvoj interního auditu, zefektivnění jeho činnosti a pro zvyšování přidané hodnoty, kterou interní audit orgánů veřejné správy přináší. Jedním z výstupů hodnocení kvality je i ucelený přehled o činnosti interního auditu, schopnostech, znalostech a dovednostech zaměstnanců útvaru interního auditu a v neposlední řadě možnost srovnání a zejména inspirace dobrou praxí, která je zavedena jinde.

Realizace hodnocení kvality interního auditu ukazuje na proaktivní přístup k činnosti interního auditu, svědčí o zájmu interních auditorů naslouchat auditovaným subjektům, vede ke srovnání postupů s nejlepší praxí a může pomoci získat podporu pro dodatečné zdroje, které jsou potřeba pro zlepšení činnosti interního auditu.

Standard 1300 – Program pro zabezpečení a zvyšování kvality

Vedoucí interního auditu musí vypracovat a pravidelně aktualizovat program pro zabezpečení a zvyšování kvality interního auditu, který zahrnuje všechna hlediska funkce interního auditu.

Nastavení předpisu a postupu, které zajišťují kvalitu auditorské práce, přímo souvisí s velikostí útvaru interního auditu. Práce zaměstnanců malých útvarů a kvalita jejich výstupů může být zpravidla řízena na průběžné, každodenní bázi. Větší útvary interního auditu mají obvykle metodiky a postupy pro řízení zaměstnanců z důvodu zajištění trvalého souladu jejich výstupů se standardy pro výkon interního auditu.

Doporučený návod pro nastavení systému hodnocení kvality interního auditu v orgánech veřejné správy, včetně vzorového Programu pro zabezpečení kvality interního auditu pro útvary interního auditu i pro samostatného interního auditora je součástí metodického pokynu CHJ č. 17 – Hodnocení kvality interního auditu v orgánech veřejné správy, který je přístupný [na webových stránkách Ministerstva financí](#).

6 Doporučená literatura

DVOŘÁČEK, J.: Interní audit a kontrola, Praha, C. H. Beck, ISBN 80-7179-410-4

DVOŘÁČEK, J., KAFKA, T.: Interní audit v praxi, Computer Press a. s., Brno, ISBN 80-251-0836-8

GALLOWAY, D.: Průvodce nového auditora, Altamonte Springs, Florida, ISBN 80 – 902433-1-2.

Ministerstvo financí ČR
Sekce 04 – Finanční řízení a audit
Odbor 47 – Centrální harmonizační jednotka