

## CHJ 2 - Pokyn k jednotnému uplatňování závazných pravidel a doporučení pro výkon interního auditu v orgánech veřejné správy.

### P o k y n

#### k jednotnému uplatňování závazných pravidel a doporučení pro výkon interního auditu v orgánech veřejné správy

Ministerstvo financí vydává na základě § 7 odst. 1 zákona 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), k jednotnému uplatňování závazných pravidel a doporučení pro výkon interního auditu v orgánech veřejné správy<sup>1)</sup> tento pokyn:

#### Čl. 1

##### Účel, obsah a určení pokynu

1. Účelem pokynu je poskytnout přehled hlavních nástrojů, které představují nejlepší zkušenosti z výkonu interního auditu a slouží k nezávislému a objektivnímu přezkoumávání a vyhodnocování vybraných operací<sup>2)</sup> a systému finanční kontroly zajišťovaného odpovědnými zaměstnanci jako součást vnitřního řízení.
2. Hlavní nástroje jsou obsaženy v pokynu jako
  - (a) závazná pravidla, která vycházejí z § 28 až 31 zákona o finanční kontrole a v rámci úpravy bližších podrobností o kontrolních metodách a auditních postupech z vyhlášky č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon o finanční kontrole, (dále jen „vyhláška“),
  - (b) doporučení, která vycházejí z § 5 zákona o finanční kontrole a z mezinárodně uznávaných standardů obsažených v Rámci profesní praxe interního auditu (dále jen „auditní standardy“<sup>3)</sup>) s cílem napomoci vedoucím orgánům veřejné správy při zavádění a řízení finanční kontroly.

---

<sup>1)</sup> Orgánem veřejné správy se podle § 2 písm. a) zákona o finanční kontrole rozumí

- a) organizační složka státu, která je účetní jednotkou podle zvláštního právního předpisu s odkazem na § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů;
- b) státní příspěvková organizace,
- c) státní fond,
- d) územní samosprávný celek,
- e) městská část hl. m. Prahy,
- f) příspěvková organizace územního samosprávného celku nebo městské části hl.m. Prahy,
- g) jiná právnická osoba zřízená k plnění úkolů veřejné správy zvláštním právním předpisem například zákonem č. 551/1991 Sb., o Všeobecné zdravotní pojišťovně České republiky, ve znění pozdějších předpisů, zákonem č. 248/2000 Sb., o podpoře regionálního rozvoje, ve znění pozdějších předpisů, zákonem č. 181/2007 Sb., o Ústavu pro studium totalitních režimů a o Archivu bezpečnostních složek a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů,
- h) ostatní státní organizace s odkazem na § 51 a násl. zákona č. 219/2000 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

<sup>2)</sup> Operací se podle § 2 písm. l) zákona o finanční kontrole rozumí finanční a majetková operace.

<sup>3)</sup> Aktualizovanou verzi vydal Český institut interních auditorů v roce 2009.

Rámec profesní praxe interního auditu zahrnuje dvě kategorie:

- kategorie závazná, kterou tvoří Definice interního auditu, Etický Kodex, Mezinárodní Standardy pro profesní praxi interního auditu (Standardy, jež se skládají ze základních požadavků kladených na profesní praxi interního auditu a na hodnocení účinnosti jeho výkonu, a Interpretace),
  - kategorie silně doporučená<sup>4)</sup>, která se skládá z Doporučení pro praxi, Stanovisek a Praktických pomůcek.
3. Pokyn je určen k aplikaci závazných pravidel a doporučení uvedených v bodu 2 při vnitřní organizační úpravě postavení a vymezení povinností, oprávnění a odpovědností
- (a) vedoucího orgánu veřejné správy,<sup>5)</sup>
  - (b) vedoucích a ostatních zaměstnanců orgánu veřejné správy,
  - (c) vedoucího útvaru interního auditu,<sup>6)</sup>
  - (d) zaměstnanců zařazených v útvaru interního auditu, kteří zajišťují uvnitř orgánu veřejné správy interní audit, případně k tomu zvlášť pověřeného zaměstnance ve smyslu § 28 odst. 1 zákona o finanční kontrole (dále jen „interní auditor“),
4. Přílohu pokynu tvoří vzor Statutu útvaru interního auditu, Etický kodex interního auditora a doporučené vzory písemností používaných při výkonu interního auditu a při následných opatřeních s tímto auditem souvisejících. Je-li to na základě specifických podmínek orgánu veřejné správy účelné, může vedoucí orgánu veřejné správy statut interního útvaru upravit. Vedoucí útvaru interního auditu může za stejných podmínek upravit ostatní doporučené vzory.
5. Závazná pravidla a doporučení v pokynu pro vedoucího útvaru interního auditu se použijí obdobně pro zaměstnance pověřeného k výkonu interního auditu uvnitř orgánu veřejné správy, který je ve smyslu § 28 odst. 1 zákona o finanční kontrole rovněž funkčně nezávislý na řídicích a výkonných strukturách tohoto orgánu a je od nich organizačně oddělený.

---

<sup>4)</sup> Rámec profesní praxe interního auditu využívají interní auditoři. Kategorie silně doporučovaná (best practices) napomáhá interním auditorům k pochopení a implementaci Standardů.

<sup>5)</sup> Vedoucím orgánu veřejné správy se podle § 2 písm. d) zákona o finanční kontrole rozumí osoba nebo orgán oprávněný jednat jménem státu, územního samosprávného celku nebo právnické osoby uvedené v § 2 písm. a) zákona o finanční kontrole; v kraji se rozumí vedoucím orgánu veřejné správy ředitel krajského úřadu, v obci starosta, ve statutárních městech primátor a v hlavním městě Praze ředitel Magistrátu hlavního města Prahy. Vedoucím orgánu veřejné správy se dále rozumí např. ředitel Ústavu pro studium totalitních režimů a předseda regionální rady regionu soudržnosti.

<sup>6)</sup> Úvarem interního auditu se podle § 28 odst. 1 zákona o finanční kontrole rozumí funkčně nezávislý útvar uvnitř orgánu veřejné správy (případně k tomu zvlášť pověřený zaměstnanec) organizačně oddělený od řídicích a výkonných struktur.

**K čl. 1**

*V § 3 zákona o finanční kontrole je definována finanční kontrola. Podle této definice je finanční kontrola chápána jako systém, který tvoří vedle veřejnosprávní kontroly a kontroly zahraničních prostředků podle mezinárodních smluv i vnitřní kontrolní systém. Ten zahrnuje*

- 1) řídicí kontrolu zajišťovanou v rámci vnitřního řízení odpovědnými vedoucími zaměstnanci v procesu přípravy finančních operací před jejich schválením, při průběžném sledování uskutečňovaných operací až do jejich konečného vypořádání a vyúčtování a následném prověření vybraných operací v rámci hodnocení dosažených výsledků a správnosti hospodaření,*
- 2) interní audit jako organizačně oddělené a funkčně nezávislé přezkoumávání a vyhodnocování přiměřenosti řídicí kontroly, včetně prověřování správnosti vybraných operací; správnosti operace se rozumí její soulad s právními předpisy a dosažení optimálního vztahu mezi její hospodárností, účelností a efektivností (viz § 2 písm. l) zákona o finanční kontrole).*

*Na interní audit jako na součást vnitřního kontrolního systému orgánu veřejné správy a v širším pojetí i systému finanční kontroly se proto vztahují obecná ustanovení o jejich hlavních cílech a organizačním zajištění, která jsou obsažena v části první zákona o finanční kontrole. Ustanovení § 5 zákona stanoví, že vedoucí orgánů veřejné správy vycházejí při zavádění a řízení finanční kontroly z mezinárodně uznávaných standardů. K tomu jsou jim stanoveny povinnosti, které jsou ekvivalentem obecných standardů, obsažených ve Směrnici pro standardy vnitřní kontroly, které vydal Internal Control Standards Committee International Organization of Supreme Audit Institution.<sup>7)</sup>*

*Systém finanční kontroly a jeho součást interní audit je zajišťován v různém prostředí orgánů veřejné správy lišících se zaměřením, velikostí a strukturou. Tyto rozdíly mohou i přes základní postuláty obsažené v zákoně o finanční kontrole, které právně vymezují jeho poslání, postavení, organizační činnosti a vztahy k jiným organizačním útvarům, vedoucím a ostatním zaměstnancům orgánu veřejné správy, ovlivňovat praxi interního auditu v daném prostředí. Má-li interní audit plnit řádně své poslání, je nezbytné jeho činnost rozvíjet na základě empirických zkušeností, jejichž podstatu mezinárodně uznávané standardy vyjadřují.*

*V § 25 odst. 5 zákona o finanční kontrole se stanoví, že na výkon řídicí kontroly a interního auditu se nevztahují procesní pravidla pro výkon veřejnosprávní kontroly. K zajištění řádného fungování řídicí kontroly a interního auditu je proto nutné, aby k regulaci vztahů v rámci vnitřního kontrolního systému byly využity i auditní standardy. Tyto mezinárodně uznávané standardy jsou obsaženy v Rámci profesní praxe interního auditu, který byl schválen správní radou Institutu interních auditorů se sídlem v USA v roce 1999 s platností od 1. 1. 2002 a poslední aktualizace vstoupila v platnost od 1.1.2009.*

*S cílem napomoci vedoucím orgánům veřejné správy při zavádění a řízení systému finanční kontroly jsou uváděna i metodická doporučení opatřená odkazy pro jejich srovnání s auditními standardy.*

---

<sup>7)</sup> V plném znění též uvedeno v materiálech programu OECD/EC Support for Improvement in Governance and Management in Central and Eastern European Countries – SIGMA PAPERS: No.4, Paris, 1996.

## Čl. 2 Definice interního auditu

1. Interní audit je vymezen v § 28 odst. 2 zákona o finanční kontrole jako nezávislé a objektivní přezkoumávání a vyhodnocování vybraných operací a systému finanční kontroly zajišťovaného odpovědnými zaměstnanci jakou součástí vnitřního řízení, 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) řídicí kontrola poskytuje vedoucímu orgánu veřejné správy spolehlivé a včasné provozní, finanční a jiné informace,
  - (d) provozní a finanční kritéria stanovená pro hospodárny, efektivní a účelný výkon veřejné správy jsou plněna; pokud nejsou tato kritéria stanovena právními předpisy, technickými nebo jinými normami, musí být stanovena vedoucím orgánu veřejné správy, a to na základě objektivně zjištěných skutečností,
  - (e) zavedený vnitřní kontrolní systém je dostatečně účinný, reaguje včas na změny ekonomických, právních a jiných podmínek,
  - (f) dosažené výsledky při plnění rozhodujících úkolů orgánu veřejné správy poskytují dostatečné ujištění, že schválené záměry a cíle tohoto orgánu jsou plněny.
2. Činnost vykonávaná podle zaměření v rámci interního auditu formou jednorázové akce (dále jen „audit“) je uvedena v § 28 odst. 4 zákona o finanční kontrole, jako například
  - (a) finanční audit, který ověřuje, zda údaje vykázané ve finančních, účetních a jiných výkazech věrně zobrazují majetek, zdroje jeho financování a hospodaření s ním,
  - (b) audit systémů, který prověřuje a hodnotí systémy zajištění příjmů orgánu veřejné správy, včetně vymáhání pohledávek, financování jeho činnosti a zajištění správy veřejných prostředků,
  - (c) audit výkonu, který zkoumá výběrovým způsobem hospodárnost, efektivnost a účelnost operací i přiměřenost a účinnost vnitřního kontrolního systému.
3. Konzultační činnost má charakter poradenství a je obvykle prováděna na základě specifického požadavku vedoucího zaměstnance orgánu veřejné správy. Charakter a rozsah konzultační činnosti je vhodné upřesnit v zásadách a postupech útvaru interního auditu.

Konzultační činnost obvykle zahrnuje zejména:

- (a) vypracování stanovisek k materiálům v rámci připomínkového řízení v orgánu veřejné správy,

(b) konzultaci zaměstnance nebo skupiny zaměstnanců v rámci orgánu veřejné správy.

4. Interní audit zajišťuje poradenskou činnost, která je zaměřena na přidávání hodnoty tím, že přináší systematický metodický přístup k hodnocení a zlepšování efektivnosti řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů a správy a řízení procesů. Poskytování poradenské činnosti interním auditem však neznamená, že doporučení a hodnocení ze strany interního auditu nahrazuje jiné činnosti vedoucích zaměstnanců, nebo je osvobozuje od odpovědností, které jim byly přiděleny.

#### K ČL. 2

*Interní audit je podle definice zahrnuté v Rámci profesní praxe interního auditu nezávislá, objektivně ujišťovací a konzultační činnost zaměřená na přidávání hodnoty a zdokonalování procesů v organizaci. Interní audit pomáhá organizaci dosahovat jejích cílů tím, že přináší systematický metodický přístup k hodnocení a zlepšování účinnosti systému řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů a správy a řízení organizace.*

*Ujišťovací činnost (Assurance services) znamená objektivní prověření a hodnocení průkazného materiálu, jehož účelem je poskytnout organizaci nezávislé hodnocení řízení rizik, řídicích a kontrolních systémů a mechanismů nebo řízení a správy organizace. Příkladem jsou finanční audity, audity výkonu, audity shody (compliance), audity funkcí, audity programů, bezpečnostní audity, audity podvodů. Uvedený výčet konkrétních typů auditů uplatňovaných zejména v podnikatelských subjektech je širší než výčet těchto auditů v § 28 odst. 4 zákona o finanční kontrole pro orgány veřejné správy. V obou případech se však jedná pouze o demonstrativní přehled konkrétních typů auditů, které budou podle charakteru zajišťovaných služeb ve veřejném zájmu v případě potřeby u orgánů veřejné správy rovněž rozvíjeny.*

*Přidávání hodnoty (Add Value) znamená vytváření hodnoty nebo prospěchu státu nebo jiné veřejnoprávní korporace, zákazníků a klientů (především obyvatelstvo). Prospěch zainteresovaných subjektů v podmínkách veřejné správy vzniká za předpokladu rozvoje služeb s hospodárným, efektivním a účelným využitím veřejných zdrojů. Interní audit má možnost významným způsobem porozumět chodu orgánu veřejné správy a navrhnout zlepšení jeho činnosti, která mohou být pro tento orgán velkým přínosem. Tím zajišťuje přidanou hodnotu ve prospěch zainteresovaných subjektů formou účinné podpory vedoucích orgánů veřejné správy při řízení a správě těchto orgánů (řízení rizik, řídicí a kontrolní procesy, správa a řízení orgánu veřejné správy).*

*Vzájemnou shodu obsahu interního auditu podle jeho definice v mezinárodním rámci a obsahu interního auditu vymezeného v zákoně o finanční kontrole lze spatřovat v*

- 1) *nezávislosti a objektivitě této činnosti například určením funkčně nezávislého útvaru, případně k tomu zvláště pověřeného zaměstnance, organizačně odděleného od řídicích a výkonných struktur (dále jen „útvár interního auditu“), dispozicí v přímé podřízenosti interního auditu vedoucímu orgánu veřejné správy a zákazem pověřování útvaru interního auditu úkoly, které jsou v rozporu s nezávislým plněním jemu stanovených úkolů (zejména § 28 odst. 1 a 2 a § 29 odst. 1 a 3 zákona o finanční kontrole),*
- 2) *ujišťovací a konzultační funkci této činnosti, která je svým systematickým, metodickým přístupem k hodnocení a zvyšování efektivnosti řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů a správy a řízení orgánu veřejné správy zaměřena na přidávání hodnoty a zdokonalení*

*procesů v tomto orgánu. Přezkoumávací a vyhodnocovací funkce útvaru interního auditu (§ 28 odst. 2 a § 31 odst. 3 písm. a) zákona o finanční kontrole je zaměřena například na*

- a. dodržování právních předpisů, přijatých opatření a stanovených postupů v činnosti orgánu veřejné správy,*
- b. včasné rozpoznávání rizik v činnosti orgánu veřejné správy a přijímání odpovídajících opatření k jejich vyloučení nebo zmírnění,*
- c. fungování řídicí kontroly se spolehlivými a včasnými provozními, finančními a jiným informačními funkcemi,*
- d. plnění stanovených kritérií hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti,*
- e. účinnost a včasné reakce vnitřního kontrolního systému na změny ekonomických, právních, provozních a jiných podmínek,*
- f. hodnocení, zda dosahované výsledky při plnění rozhodujících úkolů orgánu veřejné správy poskytují dostatečné ujištění, že schválené záměry a cíle tohoto orgánu budou splněny,*
- g. analýzu výskytu závažných nedostatků, které nepříznivě ovlivnily činnost orgánu veřejné správy, včetně nedostatků ve fungování vnitřního kontrolního systému, které byly důvodem snížení finanční výkonnosti v činnosti tohoto orgánu,*
- h. doporučení předávaných vedoucímu orgánu veřejné správy ke zdokonalování kvality vnitřního kontrolního systému, k předcházení nebo zmírnění rizik a zajišťování konzultační činnosti (§ 28 odst. 3 zákona o finanční kontrole).*

*Útvar interního auditu je podle obsahu své činnosti a jejího výstupu proto chápán jako organická součást orgánu veřejné správy. Plní specifickou funkci podpory určených řídicích úrovní v tomto orgánu jako nezávislý verifikační,<sup>8)</sup> hodnotící a poradenský prvek, který poskytuje objektivní informace a odborné konzultace rovněž o tom, zda*

- 1) vedení účetnictví je v orgánu veřejné správy správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a vedené způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů (srovnej například § 4 odst. 1 písm. c) zákona o finanční kontrole nebo § 7 odst. 1 a § 8 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů),*
- 2) je zabezpečena funkčnost a bezpečnost automatizovaných informačních systémů (srovnej § 27 odst. 2 ve smyslu § 11 odst. 3 odst. c) zákona o finanční kontrole),*
- 3) jsou zavedeny v orgánu veřejné správy účinné prostředky k ochraně všech aktiv a jeho vnitřní kontrolní systém dostatečně ošetřuje rizika trestné činnosti nebo jiného chování, které má nežádoucí vliv na snižování aktiv a je vyvinut systém shromažďování informací o těchto negativních jevech a jejich vyhodnocování, aby mohla být přijata adekvátní opatření (srovnej § 4 odst. 1 písm. b) zákona o finanční kontrole).*

---

<sup>8)</sup> Verifikace (lat.) ověřování, nebo-li potvrzení správnosti; metodický postup ke zjišťování pravdivosti výroku nebo správnosti zjištěné (naměřené) hodnoty (veličiny).

**Čl. 3****Postavení interního auditu,  
stanovení zásad a postupů v jeho činnosti**

1. Funkcím interního auditu uvedeným v článku 2 pokynu musí odpovídat postavení útvaru interního auditu, jeho vedoucího, interních auditorů a jejich oprávnění k vykonávání auditů. Postavení a oprávnění je nutno vyjádřit ve vnitřních organizačních předpisech orgánu veřejné správy jasně a jednoznačně.<sup>9)</sup>
2. Interní audit je podle § 29 odst. 1 a 2 zákona o finanční kontrole přímo podřízen vedoucímu orgánu veřejné správy, který zodpovídá za jeho funkční nezávislost a organizační oddělení od řídicích a výkonných struktur a který jmenuje a odvolává vedoucího útvaru interního auditu, případně výkonem interního auditu zvláště pověřeného zaměstnance.
3. Interní audit musí být při výkonu své činnosti nezávislý na všech činnostech orgánu veřejné správy. Nezávislost interního auditu je stav, který internímu auditorovi umožní bez působení vnitřních i vnějších vlivů vyjádření nestranného a objektivního názoru. Útvar interního auditu nelze podle § 29 odst. 4 zákona o finanční kontrole pověřovat úkoly, které jsou v rozporu s nezávislým plněním jemu stanovených úkolů. Interní audit nenahrazuje
  - (a) řídicí kontrolu, za kterou odpovídají příslušní vedoucí zaměstnanci orgánu veřejné správy ani výkon metodického řízení této kontroly
  - (b) činnost jiných organizačních útvarů orgánu veřejné správy při řešení, vytváření, zavádění a zajištění vlastního provozu řídicích a kontrolních systémů včetně stanovených postupů v orgánu veřejné správy.
4. Nezávislost interního auditu musí postupovat všemi fázemi jeho činnosti, to znamená plánováním a přípravou auditu včetně výběru auditorských postupů, prověřováním a vyhodnocováním jednotlivých činností a vybraných operací orgánu veřejné správy, které jsou předmětem interního auditu, přípravou a předáním zprávy o zjištěních z vykonaného auditu. Své postavení a nezávislost musí interní audit trvale upevňovat.
5. Mezi základní oprávnění vedoucího útvaru interního auditu a interních auditorů patří úplný, volný a neomezený přístup ke všem činnostem orgánu veřejné správy, které podléhají internímu auditu, souvisejícím činnostem, informacím, záznamům, veřejným prostředkům a zaměstnancům, které činnost orgánu veřejné správy zajišťují.
6. Vedoucí útvaru interního auditu stanoví zásady pro uplatňování auditních postupů v rozsahu své odpovědnosti za nezávislou a objektivní činnost útvaru interního auditu.<sup>10)</sup> Při stanovení formy a obsahu uvedených zásad vychází zejména z auditních standardů, zákona o finanční kontrole a vyhlášky, specifických podmínek orgánu veřejné správy, jím zajišťovaných činností a velikosti a organizační struktury útvaru interního auditu. Bere

---

<sup>9)</sup> Srovnej zejména auditní standardy 1000-Účel, pravomoci a odpovědnosti, 1010 – Přijetí Definice interního auditu, Etického kodexu a *Standardů* ve statutu interního auditu, 1100- Nezávislost a objektivita, 1110 a 1110.A1- Organizační nezávislost, 1111 – Přímá vzájemná součinnost s orgány společnosti, 1120- Objektivita jednotlivce, 1130, 1130.A1 a 1130 A.2-Narušení nezávislosti nebo objektivity.

<sup>10)</sup> § 28 odst. 2 a 4 zákona o finanční kontrole

přítom v úvahu doporučení tohoto pokynu a ostatní doporučení poskytovaná v rámci harmonizace a koordinace metodiky interního auditu ve veřejné správě.

### *K čl. 3*

*Postavení útvaru interního auditu vyplývá z úlohy interního auditu při zajišťování řádné správy a řízení činnosti orgánu veřejné správy. Interní audit by měl odpovědět na následující otázky*

*1) Je správa orgánu veřejné správy, tj. procesy, struktury a vztahy, s jejichž pomocí vedoucí orgánu řídí a ovlivňují činnost vedoucích zaměstnanců hospodárná, efektivní a účelná?*

*2) Jsou informační toky, které umožňují průběžné sledování a hodnocení strategie, správní a finanční politiky, plánů, právních a dalších závazků, které ovlivňují činnost orgánu veřejné správy, postaveny tak, aby vedoucí orgánu byl v případě nesouladu včas upozorněn a zároveň měl možnost okamžitého zásahu?*

*3) Je k řízení výkonu činností orgánu veřejné správy vedoucími zaměstnanci, tj. k dosahování záměrů a cílů schválených vedoucími orgánu veřejné správy dostatek spolehlivých provozních a finančních informací?*

*4) Je dostatek nástrojů pro rozpoznání, hodnocení a zvládání rizik, kterým je orgán veřejné správy vystaven, a jimž čelí?*

*5) Jsou tyto nástroje využívány účinně?*

*Jak při správě, tak i při řízení jde o toky informací. Úlohou interního auditu je porozumět tomu, jaké informace vedoucí orgánů veřejné správy a vedoucí zaměstnanci jeho organizačních útvarů odpovídají za zajišťování výkonu jednotlivých činností tohoto orgánu používají k plnění své funkce a zda jsou tyto informace k plnění jednotlivých funkcí zejména v oblasti řízení rizik dostatečné. V této souvislosti je proto nezbytným předpokladem úspěšnosti interního auditu znalost koncepce a právního rámce funkcí orgánu veřejné správy (předmětu činnosti), aktivit příslušných řídicích a výkonných struktur při plnění těchto funkcí (vnějších i vnitřních) a organizace řídicích a výkonných struktur pro plnění funkcí orgánu.*

## **Čl. 4**

### **Kontinuita plánování, organizování, usměrňování, kontroly a objektivní informování o činnosti útvaru interního auditu**

1. Útvar interního auditu v rámci své činnosti zajišťuje kontinuitu plánování, organizování, usměrňování, kontroly a objektivní informování o činnosti útvaru interního auditu zejména tím, že

- (a) analyzuje výskyt závažných nedostatků, které nepříznivě ovlivnily činnost orgánu veřejné správy, včetně nedostatků ve fungování vnitřního kontrolního systému, a které byly důvodem snížení finanční výkonnosti v činnosti tohoto orgánu. Hodnotí kvalitu vnitřního kontrolního systému, předkládá doporučení ke zkvalitnění řízení provozní a finanční činnosti orgánu veřejné správy a jeho vnitřního kontrolního systému, ve smyslu § 31 odst. 3 a 4 zákona o finanční kontrole. Výsledky interního auditu uvádí v roční zprávě předkládané vedoucímu orgánu veřejné správy, který na jejím základě přijímá odpovídající opatření,



- (b) zpracovává podle § 30 odst. 4 zákona o finanční kontrole plány interního auditu na základě objektivního hodnocení rizik, která vyplývají ze stanovených úkolů orgánu veřejné správy, s přihlédnutím k výsledkům veřejnosprávní a jiné kontroly, uskutečněné u tohoto orgánu a s přihlédnutím ke zjištěním vnitřního kontrolního systému. Jako podklad pro sestavování plánů interního auditu slouží analýzy, hodnocení a doporučení obsažené v roční zprávě uvedené pod písmenem (a),
- (c) přezkoumává a vyhodnocuje podle § 28 odst. 2 zákona o finanční kontrole vybrané operace a vnitřní kontrolní systém v souladu s ročním plánem ve smyslu čl. 8 bod 2 písm. (b) pokynu, případně na základě operativně zařazeného auditu mimo schválený roční plán ve smyslu § 30 odst. 6 zákona o finanční kontrole,
- (d) zajišťuje ve smyslu § 28 odst. 3 zákona o finanční kontrole v orgánu veřejné správy konzultační činnost, jejíž obsah tvoří zvláště doporučení ke zdokonalování kvality vnitřního kontrolního systému, k předcházení nebo ke zmírnění rizik a k přijímání opatření k nápravě nedostatků zjištěných interním auditem, která jsou předávána vedoucímu tohoto orgánu,
- (e) ověřuje, zda jeho doporučení vydaná na základě provedeného auditu byla realizována ve stanovených termínech a jakým způsobem; zjistí-li, že na základě oznámení řídicí kontroly nebo na základě jeho vlastního doporučení nebyla přijata příslušná opatření, je povinen ve smyslu § 31 odst. 2 písemně upozornit na tuto skutečnost vedoucího orgánu veřejné správy,
- (f) využívá v konkrétních podmínkách orgánu veřejné správy ke své činnosti doporučení, která jsou poskytována na základě § 7 odst. 1 zákona o finanční kontrole Ministerstvem financí v rámci metodického řízení a koordinace výkonu finanční kontroly ve veřejné správě.
- (g) podílí se na úkolech, které jsou stanoveny orgánu veřejné správy na úseku spolupráce v oblasti finanční kontroly podle § 23 zákona o finanční kontrole; v této souvislosti platí ve smyslu § 29 odst. 4 zákona o finanční kontrole, že útvar interního auditu nelze pověřovat úkoly, které jsou v rozporu s nezávislým plněním jemu stanovených úkolů,
- (h) vypracovává koncepci odborné přípravy interních auditorů včetně úkolů v metodické a konzultační činnosti, která slouží jako podklad pro plánování ve smyslu § 30 zákona o finanční kontrole.

#### **K čl. 4**

*Útvar interního auditu musí především zjistit, zda orgán veřejné správy zavedl proces řízení rizik. Podle auditního standardu 2100 je řízení rizik klíčovou odpovědností vedoucích zaměstnanců. Interní auditori mohou v rámci poradenské činnosti pomáhat při rozpoznávání, vyhodnocování a zavádění řídicích a kontrolních systémů pro řešení rizik. Interní auditori by však neměli odpovídat za řízení rizik. Jakmile interní auditori při své činnosti zjistí rizika, mají prozkoumávat především mechanismy určené k jejich minimalizaci. Nepřiměřené a neefektivní mechanismy musí být předmětem projednání a následné nápravy.*

**Čl. 5****Základní předpoklady a odborná úroveň interních auditorů**

1. Základní předpoklady interních auditorů pro výkon interního auditu jsou
  - (a) bezúhonnost<sup>11)</sup>, která je při výkonu interního auditu základem důvěryhodnosti
  - (b) dosažení nejvyšší úrovně profesionální objektivity při shromažďování, hodnocení a podávání informací o prověřovaných činnostech a procesech, a je předpokladem
    1. objektivního hodnocení všech podstatných okolností,
    2. neovlivnitelnosti interního auditora při tvorbě úsudků jeho vlastními zájmy nebo zájmy jiných osob,
  - (c) důvěrnost, která je výrazem respektu k vlastnictví a hodnotě informací, které interní auditori získávají při své činnosti
  - (d) kompetentnost, představující jejich potřebné vědomosti, dovednosti a zkušenosti uplatňované při výkonu interního auditu.
2. Úkoly interního auditu musí být prováděny odborně a s náležitou péčí.<sup>12)</sup>
3. Interní audit jako celek musí disponovat znalostmi, dovednostmi a dalšími schopnostmi, které jsou nezbytné pro plnění jeho povinností a odpovědností. Interní auditori musí mít znalosti, dovednosti a další schopnosti potřebné pro plnění svých úkolů.<sup>13)</sup>
4. Vedoucí útvaru interního auditu dbá o trvalé zvyšování kvalifikace interních auditorů, vytváření a udržení náležité profesionální úrovně interního auditu v orgánu veřejné správy.<sup>14)</sup>
5. Vedoucí útvaru interního auditu vypracuje a pravidelně aktualizuje program zabezpečení a zvyšování kvality interního auditu, který zahrne všechny aspekty činnosti interního auditu, a bude průběžně sledovat jeho efektivnost.<sup>15)</sup> V rámci tohoto programu organizuje pravidelné prověrky kvality práce jím řízeného útvaru za účelem získat
  - (a) měřitelné údaje pro porovnávání vývoje,

<sup>11)</sup> Používán rovněž pojem „integrita“ obsažený v auditních standardech. Integrita při výkonu interního auditu vytváří důvěru, která je základním atributem víry ve spolehlivost úsudků.

<sup>12)</sup> Auditní standard 1200-Odbornost a náležitá profesní péče.

<sup>13)</sup> Srovnej zejména auditní standardy 1210, 1210.A1, 1210.A2 a 1210.A3 - Odbornost, 1220, 1220.A1, 1220.A2 a 1220.A3 -Náležitá profesní péče.

<sup>14)</sup> Srovnej například auditní standard 1230-Průběžný profesní rozvoj a § 227 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>15)</sup> Srovnej zejména auditní standardy 1300-Program pro zabezpečení a zvyšování kvality interního auditu, 1310 – Požadavky kladené na Program pro zabezpečení a zvyšování kvality, 1311 a 1312-Interní a externí hodnocení, 1320-Podávání zpráv o programu pro zabezpečení a zvyšování kvality interního auditu, 1321 – Užívání výrazu „Je v souladu s *Mezinárodními standardy pro profesní praxi interního auditu*“.

- (b) zpětnou vazbu o interním auditu především k rozpoznání slabých oblastí v činnosti útvaru interního auditu a k porovnání s mezinárodní a národní praxí, uplatňovanou v oblasti interního auditu,
- (c) podklady pro posouzení odborných kapacit útvaru interního auditu a pro případnou potřebu přizvání dalších osob například znalců, tlumočnicků nebo odborných expertů na problematiku, která je předmětem auditu.

#### **K čl. 5**

*Úloha interního auditu obsažená v poznámkách k čl. 3 pokynu je modifikována v současné době probíhajícími zásadními změnami ve veřejné správě jako celku a tím i nutností uskutečnění změn uvnitř samotných orgánů veřejné správy. Legislativní podmínky se rychle mění. Při realizaci změn je vyvíjen tlak na zhodnocení omezených veřejných zdrojů, což klade důraz na potřebu posilování role dozorčích aktivit v celém spektru řídicích a kontrolních mechanismů orgánů veřejné správy. Hlavním cílem by mělo být dosažení optimálního vztahu mezi hospodárností, efektivností a účelností operací uskutečňovaných při realizaci těchto změn.*

*Útvary interního auditu mohou pomoci optimalizovat veřejné výdaje orgánů veřejné správy především svým zaměřením na procesy zdokonalování organizace činnosti a řídicích a kontrolních mechanismů těchto orgánů a procesu řízení změn při eliminaci aktivit, které jsou při zajišťování schválených záměrů a cílů nevhodné, neefektivní a neúčelné. Bude-li to účelné v zájmu spolehlivosti interního auditu s ohledem na vysokou odbornou náročnost prověřovaných a vyhodnocovaných činností orgánů veřejné správy a jejich řídicích a kontrolních mechanismů, bude vhodné využít k internímu auditu flexibilní auditorské týmy, jejichž jádro vytvoří interní auditoři všeobecně zaměřeni. Toto jádro se doplní specialisty, kteří budou přizváni jako odborníci v určité oblasti a nejsou interními auditory.*

*Spolehlivost interního auditu se rozumí vyjádření vztahu mezi výsledkem vykonaného auditu (úrovni vyřešení úkolu) a individuálními vlastnostmi interního auditora (týmu).*

*Výsledkem spolehlivého interního auditu je doporučení k optimalizaci veřejných výdajů v činnosti orgánu veřejné správy (přidaná hodnota). Spolehlivý audit byl uskutečněn v souladu s auditními standardy, které představují nejlepší způsoby jeho výkonu a výsledek poskytuje ujištění, že orgán veřejné správy má rizika, kterým je při zajišťování své činnosti vystaven, pod kontrolou.*

*Individuální vlastnosti spolehlivých interních auditorů jsou dány především jejich kvalifikací, tj. praktickými zkušenostmi, odbornými znalostmi a individuálními schopnostmi, které jsou předpokladem pro uplatnění dovedností jako je například profesionální odhad, umění jednat a schopnost odpovídat na jednotlivé otázky v souladu s uplatňovanými auditními standardy, spolehlivé hodnocení, jehož základem je získání relevantních důkazů. Úkolem orgánu veřejné správy je nabídnout v rámci plánování odborné přípravy podle § 30 zákona o finanční kontrole interním auditorům další profesní rozvoj.*

### **Čl. 6**

#### **Odpovědnosti a povinnosti interního auditora**

1. Interní auditoři odpovídají za

- (a) kvalifikovaný a profesionální výkon interního auditu v souladu s právními předpisy a vnitřními předpisy orgánu veřejné správy; vycházejí přitom z auditních standardů

a z doporučení poskytovaných v rámci harmonizace a koordinace metodiky pro zajištění jednotného výkonu interního auditu ve veřejné správě,

- (b) objektivní informování odpovědných vedoucích zaměstnanců o auditované činnosti orgánu veřejné správy, kterou zajišťují jimi řízené organizační útvary (dále jen „útvary“) o všech zjištěních s výjimkou případů uvedených v čl. 12 bod 5 pokynu.
2. Interní auditoři neodpovídají za auditovanou činnost orgánu veřejné správy vykonávanou útvary v řídicí odpovědnosti příslušných vedoucích zaměstnanců.
3. Interní auditoři jsou povinni
- (a) poskytovat pouze takové služby, pro které mají nezbytné znalosti, zkušenosti a schopnosti,
  - (b) zachovávat obezřetnost a diskrétnost při používání a ochraně informací získaných v průběhu auditu a mlčenlivost o všech skutečnostech zjištěných v průběhu výkonu interního auditu,
  - (c) postupovat při výkonu auditu produktivně, systematicky a s jasnou představou, čeho je třeba dosáhnout pro objektivní a úplné prověření a vyhodnocení vybraného vzorku uskutečňovaných operací a fungování řídicí kontroly, a to při dodržení největší možné míry respektu k zájmům auditovaných útvarů na plynulém a bezporuchovém zajišťování činnosti orgánu veřejné správy,
  - (d) zabezpečit veškeré potřebné podklady pro zprávu o zjištěních z vykonaného auditu, dokladování zjištění a z nich vyplývající závěry a navazující doporučení, jakož i veškerou vlastní dokumentaci a učinit všechna nezbytná opatření proti jejich jakémukoliv zneužití nepovolanou osobou. Závěry musí interní auditoři doložit dostatečnými důkazy a odůvodněním,
  - (e) postupovat při své činnosti a ve vztazích uvnitř orgánu veřejné správy tak, aby nebyla narušena jejich nezávislost a objektivita,
  - (f) archivovat veškerou dokumentaci a pracovní materiály z jimi vykonaných auditů v souladu s archivním řádem,
  - (g) upozorňovat na nežádoucí skutečnosti a rizika, která ovlivňují nebo v budoucnosti mohou ovlivňovat činnost orgánu veřejné správy,
  - (h) udržovat a rozšiřovat svou odbornou kvalifikaci účastí na všech formách vzdělávání<sup>14)</sup> organizovaných orgánem veřejné správy a rozvíjet znalosti a dovednosti v oborech nezbytných pro vykonávání auditů,
  - (i) vykonávat auditorské práce s náležitou profesionální péčí a přitom dodržovat vysokou úroveň chování a jednání v souladu s Etickým kodexem interního auditora orgánu veřejné správy (viz příloha),
-

(j) v zájmu objektivitu výkonu interního auditu a právní jistoty vedoucích a ostatních zaměstnanců útvarů, které zajišťují auditovanou činnost orgánu veřejné správy, oznámit vedoucímu útvaru interního auditu (v případech zaměstnance pověřeného k výkonu interního auditu vedoucímu orgánu veřejné správy) jim známé skutečnosti, které nasvědčují o jejich podjatosti vzhledem k jejich vztahu k předmětu interního auditu nebo k zaměstnancům útvaru zajišťujícího auditovanou činnost orgánu veřejné správy, a to bezprostředně po tom, co se o nich dozví, nebo skutečnosti, pro které u nich v souvislosti s výkonem interního auditu hrozí střet zájmů ve smyslu ustanovení hlavy II. části třinácté zákoníku práce ve spojitosti s příslušnými ustanoveními zákona č. 159/2008 Sb., o střetu zájmů, ve znění pozdějších předpisů.

4. O vyloučení interního auditora z vykonávání auditu z důvodu rizika podjatosti nebo hrozícího střetu zájmu (viz bod 3 písm. j) rozhodne vedoucí útvaru interního auditu, resp. vedoucí orgánu veřejné správy bez zbytečného odkladu.

K čl. 6

*Diskrétností v bodu 3 písm. (b) se rozumí především ohleduplnost a taktnost ke všem zaměstnancům útvaru, který zajišťuje auditovanou činnost, ale i zdrženlivost v přijímání soudů na základě objektivního a úplného zjištění skutečného stavu věci. Tento princip je uplatňován především při organizování rozhovorů a při shromažďování a vyhodnocování informací v rámci vykonávaného auditu, kdy požadavek na efektivnost, rychlost a systematickosti vyžaduje od interních auditorů jasnou představu, čeho chtějí dosáhnout. Obdobný princip platí pro nakládání se získanými informacemi. Interní auditor nesmí tyto informace zneužít k újmě vedoucích zaměstnanců a ostatních zaměstnanců útvaru, kteří zajišťují auditovanou činnost orgánu veřejné správy.*

*Doklady, o které interní auditoři opírají svá zjištění musí splňovat takové požadavky, aby jejich důkazní hodnota byla nezpochybnitelná.<sup>16)</sup> V tomto smyslu se doporučuje, aby ústní vyjádření k předmětu auditu při rozhovorech (svědectví) byly podporovány záznamem, jehož obsah je potvrzen podpisem osoby, která se ve věci vyjádřila, nebo jiných osob, které tomuto vyjádření byly přítomny.*

*Vedle zprávy o zjištěních z vykonaného auditu uvedené v bodu 3 písm. (d), která obsahuje zjištění a doporučení, používají interní auditoři další prostředky sdělování výsledků svých auditů. Mohou mít formu písemného oznámení vedoucímu zaměstnanci odpovědnému za auditovanou činnost orgánu veřejné správy nebo formu ústních zpráv. Útvary interního auditu si mohou zavést hierarchii: ústně se předávají zprávy o méně závažných zjištěních, písemná oznámení se používají pro předávání zjištění, která jsou důležitá pro vedoucí zaměstnance z hlediska řízení útvaru, který zajišťuje auditovanou činnost orgánu veřejné správy, avšak nejsou vysoce riziková nebo věc vyžaduje okamžitou pozornost a zpráva o zjištěních z vykonaného auditu bude zpracována v delším časovém horizontu. Zpráva o zjištěních z vykonaného auditu se zpracuje vždy ve struktuře po částech určených pozorností jednotlivých adresátů této zprávy a podchycují se v ní zejména závažné případy s vysokým rizikem. Rozhodnutí o tom, jak předávat výsledky auditu je kromě případu v § 31 odst. 1 a 2 a 3 ponecháno na vedoucímu útvaru interního auditu. Další poznámky k této problematice jsou uvedeny u čl. 12.*

<sup>16)</sup> Srovnej například auditní standardy 2300 – Realizace zakázky, 2310 – Identifikace informací a 2320 – Analýza a hodnocení

## Čl. 7

## Oprávnění interního auditu

1. Na základě postavení a činnosti interního auditu v orgánu veřejné správy přísluší vedoucímu útvaru interního auditu oprávnění rozhodovat o
  - (a) stanovení koncepce činnosti útvaru interního auditu v souladu s právními předpisy a auditními standardy,
  - (b) způsobu monitorování systémů a procesů ve sféře řízení, výkonu a kontroly v provozní a finanční činnosti orgánu veřejné správy,
  - (c) plánovaných a vyžádaných auditech ve smyslu § 30 zákona o finanční kontrole a o následných auditech ve věci realizace přijatých opatření k odstranění nedostatků a doporučení ke zdokonalení kvality vnitřního kontrolního systému,
  - (d) přístupu ke všem informacím, dokladům, systémům, operacím a veřejným prostředkům orgánu veřejné správy, které souvisejí s auditovanou činností včetně informací potřebných pro sestavení plánů interního auditu, přípravu auditů a sledování opatření k nápravě zjištěných nedostatků a eventuálních doporučení útvaru interního auditu ke zlepšování efektivnosti řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů a správy a řízení orgánu veřejné správy,
  - (e) účasti na schůzkách s externími orgány, které se týkají systému vnitřních kontrol, interního auditu a rizik vyplývajících z činnosti orgánu veřejné správy,
  - (f) jiných úkonech, které jsou nezbytné k zajištění funkce interního auditu.
2. Interní auditoři jsou oprávněni
  - (a) vyžadovat informace o veškerých skutečnostech souvisejících se zkoumanou činností (seznamovat se s utajovanými skutečnostmi jsou interní auditoři oprávněni pouze v případě, prokáží-li se osvědčením pro příslušný stupeň utajení podle zákona č. 412/2005 Sb., o ochraně utajovaných informací a o bezpečnostní způsobilosti, ve znění pozdějších předpisů) od organizačního útvaru orgánu veřejné správy, v němž je vykonáván interní audit a dalších organizačních útvarů orgánu veřejné správy, které disponují nebo mohou disponovat informacemi týkajícími se předmětu auditu, procesu jeho přípravy nebo okolností spojených s vykonáváním tohoto auditu,
  - (b) vstupovat při výkonu interního auditu na jednotlivá pracoviště orgánu veřejné správy a zde nahlížet do písemných podkladů, písemné dokumentace, databází automatizovaných informačních systémů, které obsahují informace týkající se předmětu auditu, účetnictví orgánu veřejné správy nebo jeho vedení a ostatních agend vedených pomocí prostředků výpočetní techniky v příslušném režimu logické ochrany<sup>17)</sup>,

---

<sup>17)</sup> Režimem logické ochrany se rozumí přístupová práva k prohlížení údajů v databázi automatizovaných informačních systémech se zamezením oprávnění údaje v databázi doplňovat, měnit nebo rušit.

- (c) vyžadovat v souvislosti s vykonávaným interním auditem ústní nebo písemná vysvětlení vedoucích a ostatních zaměstnanců orgánu veřejné správy ke zkoumané činnosti a ke zjištěným skutečnostem,
- (d) jednat se všemi vedoucími a ostatními zaměstnanci orgánu veřejné správy bez ohledu na jejich postavení v hierarchii řízení orgánu veřejné správy,
- (e) vyhotovovat fotodokumentaci, videozáznamy, opisy, popřípadě výpisy z originálních dokladů a získávat nezbytná data z automatizovaných informačních systémů v tištěné podobě popř. kopie databází případně dalších souborů v elektronické podobě (pokud to nevyklučuje zvláštní právní předpis, například zákon č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů),
- (f) odebrat v odůvodněných případech originály dokladů, u kterých hrozí nebezpečí jejich ztráty nebo zneužití; převzetím dokladů proti „Potvrzení o převzetí originálů dokladů“ (vzor č. 1) vzniká útvaru interního auditu povinnost tyto doklady řádně ochraňovat a zabránit přístupu nepovolaných osob k nim,
- (g) vstupovat v příslušném režimu logické ochrany<sup>17)</sup> do všech automatizovaných informačních systémů orgánu veřejné správy při výkonu monitorovací funkce útvaru interního auditu,
- (h) vyžadovat od vedoucího zaměstnance odpovědného za řízení činnosti auditovaného organizačního útvaru zajištění součinnosti a vytvoření podmínek pro řádné vykonání auditu,
- (i) obdržet kopie zpráv a informací předávaných externím auditorem a jiným kontrolním orgánem vedoucímu orgánu veřejné správy.

K čl. 7

*Odpovědnostem a povinnostem interního auditu uvedeným v čl. 6 pokynu odpovídají i jeho rozsáhlá oprávnění. Jsou koncipována tak, aby interní auditor měl nejvyšší možnou míru nezávislosti k poskytování objektivních, nestranných, nikým neomezovaných soudů, vyjádření a názorů. Aby toto očekávání interní auditor mohl splnit, musí být osvobozen od restrikcí typu „jaká zkoumání má provést“ a „jak je má provést“. Proto jsou oprávnění interních auditorů vymezena z hlediska programové nezávislosti, nezávislosti při vykonávání auditů a nezávislosti při vypracování zprávy.*

## **Čl. 8**

### **Plány interního auditu**

1. Na základě vyhodnocení rizik zajišťuje vedoucí útvaru interního auditu tvorbu plánu interního auditu v souladu s cíli orgánu veřejné správy a jeho potřebami a stanoví priority činnosti interního auditu.<sup>18)</sup>

---

<sup>18)</sup> Auditní standard 2010-Plánování.

2. Vedoucí útvaru interního auditu musí audity plánovat způsobem, který zaručí, že budou provedeny hospodárně, efektivně a účelně a v předepsanou dobu.<sup>19)</sup> Plnění úkolů útvaru interního auditu je organizováno na základě těchto plánovacích dokumentů
- (a) střednědobého plánu, který ve smyslu § 30 odst. 2 zákona o finanční kontrole stanoví priority a odráží potřeby orgánu veřejné správy z hlediska dosavadních výsledků jeho činnosti a předpokládaných záměrů a cílů na víceleté období,
  - (b) ročního plánu, který ve smyslu § 30 odst. 3 zákona o finanční kontrole
    - 1) upřesňuje na základě střednědobého plánu rozsah, věcné zaměření a typ auditů, jejich cíle, časové rozvržení a personální zajištění,
    - 2) je založen na vyhodnocení rizik, které je prováděno nejméně jednou ročně,
    - 3) obsahuje odbornou přípravu interních auditorů, úkoly metodické a konzultační činnosti. Metodickou činností se rozumí metodika vykonávání auditorské činnosti, nikoliv metodika k zajištění jednotlivých činností vykonávaných organizačními útvary orgánu veřejné správy, například rozpočtové, účetní nebo jiné provozní postupy.
3. Vedoucí útvaru interního auditu v procesu plánování interního auditu
- (a) projednává přípravu střednědobých a ročních plánů s vedoucím orgánu veřejné správy, který tento plán schvaluje ve smyslu § 30 odst. 5 zákona o finanční kontrole, a se schváleným plánem seznamuje všechny vedoucí zaměstnance orgánu veřejné správy na pracovní poradě nebo elektronicky prostřednictvím intranetu,
  - (b) ve zvláště odůvodněných případech může na vyžádání vedoucího orgánu veřejné správy operativně zařadit ve smyslu § 30 odst. 6 zákona o finanční kontrole vykonávání auditu mimo schválený roční plán,
  - (c) předkládá roční zprávy vedoucímu orgánu veřejné správy, které obsahují informace uvedené v § 31 odst. 3 písm. a) až c) zákona o finanční kontrole.<sup>20)</sup>
4. Při sestavování plánu vychází vedoucí útvaru interního auditu zejména z
- (a) hodnocení rizik ve smyslu například čl. 4 písm. (d) pokynu u jednotlivých zajišťovaných činností orgánu veřejné správy,<sup>21)</sup>
  - (b) vlastního hodnocení rizik a z hodnocení rizik vypracovaných v rámci orgánu veřejné správy ve smyslu § 25 odst. 1 písm. b) zákona o finanční kontrole,

<sup>19)</sup> Srovnej například auditní standard 2000-Řízení interního auditu, 2010, 2010.A1 – Plánování, 2020-Komunikace schvalování a 2030 – Řízení zdrojů.

<sup>20)</sup> Srovnej auditní standard 2060-Předávání zpráv vedení a orgánům společnosti (o účelu, pravomoci, odpovědnosti a výkonu interního auditu ve vztahu k plánu interního auditu, které obsahují též zjištění týkající se významných rizik řídicích a kontrolních mechanismů, řízení a správy společnosti a ostatních záležitostí, které potřebuje nebo vyžaduje vedení a orgány společnosti).

<sup>21)</sup> Srovnej auditní standardy 2100-Charakter práce, 2110 – Řízení a správa společnosti, 2120, 2120.A1 a 2120.A2 -Řízení rizik.



- (c) skutečností zjištěných předchozími audity nebo jinými kontrolními orgány,
- (d) doporučení vedoucího orgánu veřejné správy, návrhů ostatních vedoucích zaměstnanců a potřeby koordinace s kontrolními aktivitami externích orgánů,<sup>22)</sup>
- (e) významných událostí při správě a řízení orgánu veřejné správy, jeho řídicích a kontrolních systémů například důsledků organizačních změn, povinnosti zajištění nových činností, zavádění nových informačních systémů a informačních technologií,
- (f) informací z externích zdrojů.

## **K čl. 8**

*Vodítkem pro určení období pro sestavení střednědobých plánů, které podle § 30 odst. 2 zákona o finanční kontrole, stanoví priority a odráží potřeby orgánu veřejné správy z hlediska dosavadních výsledků jeho činnosti a předpokládaných záměrů a cílů na víceleté období, jsou zpravidla jiné plánovací dokumenty orgánu veřejné správy. Z nich střednědobý plán interního auditu vychází a je s nimi koordinován. Jedná se například o střednědobý výhled ve smyslu zákona č. 218/2000 Sb. nebo zákona č. 250/2000 Sb., anebo plánovanou realizaci programu zahraniční pomoci.*

*Hodnocení rizik ve smyslu bodu 4 písm. (a) představuje systematický proces posuzování a integrace profesionálních soudů o pravděpodobných stavech nebo událostech, který by měl vést ke stanovení priorit při sestavování plánu auditorských prací.*

*Správou a řízením orgánu veřejné správy ve smyslu bodu 4 písm. (d) se rozumí procesy a mechanismy, prostřednictvím kterých jsou stanoveny hodnoty, které orgán veřejné správy preferuje (schválené záměry včetně kodexu etiky k ochraně dobrého jména). Hlavní cíle orgánu veřejné správy včetně ochrany veřejných prostředků, ochrany hodnot a plnění hlavních cílů včetně využití veřejných prostředků k jejich dosažení je monitorováno, jsou za ně stanoveny konkrétní odpovědnosti a je zajištěna jejich důsledná ochrana.*

*Mezi základní prvky správy a řízení orgánu veřejné správy náleží vymezení odpovědností. Podle zásad o uplatňování správného režimu fungování správy a řízení společností*

- 1) *je vedoucí orgánu veřejné správy odpovědný za stanovení celkové strategie tohoto orgánu a jeho hlavních koncepcí, za schválení celkové organizační struktury a za zavedení a fungování odpovídajícího systému řízení včetně kontroly,*
- 2) *jsou vedoucí zaměstnanci (odpovědni za řízení jednotlivých činností orgánu veřejné správy) odpovědni za realizaci směrnic vydaných vedoucím orgánu veřejné správy, za uskutečňování schválené strategie a za koncepci zavedení účinného procesu řízení a kontroly a za vytvoření podmínek pro pravidelnou aktualizaci odborné přípravy zaměstnanců orgánu veřejné správy.*

*Řádná správa a řízení orgánu veřejné správy vychází ze znalosti činnosti tohoto orgánu a rizik s ní spojených. Ve spojení s fungujícími vertikálními komunikačními kanály v jednotlivých liniích a interním auditem je schopna zajistit nápravu problémů, které mohou snižovat účinnost řídicího a kontrolního systému. K tomu by měl vedoucí orgánu veřejné správy zahrnout do své činnosti*

<sup>22)</sup> Auditní standard 2010.A1 - Plánování a § 30 odst. 5 zákon o finanční kontrole.

*pravidelná setkání s vedoucími zaměstnanci a interními auditory, prověrku výsledků hodnocení řídicího systému včetně subsystému kontroly, vykonávanou vedoucími zaměstnanci a interními auditory a informovat se průběžně, zda se vedoucí zaměstnanci zabývali doporučeními, která vyjádřili interní auditoři ohledně slabin v řídicích a kontrolních mechanismech.*

*Vedoucí zaměstnanci delegují odpovědnost za zavedení konkrétních pravidel a postupů vnitřní kontroly na osoby odpovědné za činnost a úkoly určité organizační jednotky. Tím se však nezabavují odpovědnosti za to, aby příslušná pravidla a postupy byly prostřednictvím delegovaných vedoucích zaměstnanců vypracovány a prosazeny do praxe.*

## Čl. 9

### Příprava k vykonání auditu

1. Audit je vykonáván na základě písemného pověření vedoucího útvaru interního auditu (vzor č. 4) a v případě samostatného interního auditora nahrazujícího útvar interního auditu, na základě písemného pověření vydaného vedoucím orgánu veřejné správy (vzor č. 8). Dokumentem prokazují interní auditoři vedoucímu útvaru odpovědnému za auditovanou činnost orgánu veřejné správy své oprávnění vykonat audit.
2. Audit zahajuje zpravidla vedoucí útvaru interního auditu (popř. vedoucí auditorského týmu) na pracovní schůzce s vedoucím zaměstnancem útvaru odpovědného za auditovanou činnost orgánu veřejné správy, při které jej seznámí s cílem a předmětem auditu, s předpokládanými časovými a věcnými postupy. Vedoucí zaměstnanec útvaru odpovědný za auditovanou činnost orgánu veřejné správy určí kontaktní zaměstnance tohoto útvaru pro auditovanou činnost.
3. Proces přípravy auditu zahrnuje především
  - (a) určování cílů a předmětu plánovaného (operativně zařazeného) vykonání auditu na základě hodnocení rizik a prvků správy a řízení orgánu veřejné správy, týkajících se prověřovaných činností včetně příslušných řídicích a kontrolních mechanismů, přičemž se bere v úvahu pravděpodobnost existence zejména významných chyb, nesrovnalostí, odchylek a dalších rizik,<sup>23)</sup>
  - (b) stanovení rozsahu auditu a výběru interních auditorů na základě jejich odbornosti a specializace ve vztahu k auditované oblasti,
  - (c) jmenování vedoucího týmu pro vykonání auditu, který koordinuje činnosti vybraných interních auditorů v další fázi procesu přípravy,
  - (d) informování příslušného vedoucího zaměstnance útvaru, v jehož řídicí působnosti je zajišťování auditované činnosti, o připravovaném auditu (cíle, účel, rozsah, požadavky); vedoucí útvaru interního auditu zašle vedoucímu zaměstnanci orgánu veřejné správy „Oznamovací dopis“ před zahájením auditu (vzor č. 3), jehož součástí je seznam podkladů, které auditorský tým požaduje připravit ke dni zahájení auditu. Součástí „Oznamovacího dopisu“ může být rovněž základní okruh dílčích témat, popř.

<sup>23)</sup> Srovnaj auditní standardy 2210, 2210.A1, 2210.A2 a 2210.A3 – Cíle zakázky.

otázek zejména v případě, že základem auditu bude použití metody rozhovorů k předmětu auditu,

(e) shromáždění a vyhodnocení informací vztahujících se k předmětu auditu pod písmenem (a), zejména

- 1) právního rámce a vnitřní normativní a organizační úpravy auditovaných činností a konkretizací prvků jejich řídicích a kontrolních mechanismů (struktura, odpovědnosti),
- 2) formy a obsahu vstupů, které útvar zajišťující auditovanou činnost orgánu veřejné správy využívá k realizaci svých výstupů, včetně formy a obsahu těchto výstupů a jejich uživatelů,
- 3) finančních a materiálových zdrojů k zajištění auditované činnosti příslušným útvarem a jejich místa v procesu rozhodování o operacích (schvalování), jejich vykonávání a evidování,
- 4) personálního zabezpečení (kvantitativní a kvalitativní údaje, týkající se například početního a kvalifikačního složení, naplněnosti stavů systemizovaných míst a funkční vymezení odpovědností a povinností ve vztahu k auditovaným činnostem orgánu veřejné správy zajišťované příslušným útvarem, četnost a povaha organizačních a personálních změn),
- 5) možnosti vnitrostátního nebo mezinárodního porovnání věcných a finančních parametrů obdobných činností jako je auditovaná činnost,
- 6) dokladů potřebných k dosažení určených cílů auditu a rozpracování auditních postupů včetně stanovení metod a postupů k výběru operací souvisejících s auditovanou činností, kvantitativních a kvalitativních charakteristik přezkoumávaných a vyhodnocovaných operací, potřebných k získání informací o stavu fungování řídicích a kontrolních mechanismů, respektive o úrovni chybovosti v auditovaných činnostech orgánu veřejné správy ve vztahu k informacím obsaženým v záznamech, účetních, finančních a statistických výkazech, hlášeních a zprávách nebo datech uložených v informačních systémech.<sup>24)</sup>

(e) posouzení potřeby provedení odborných expertiz přizvanými osobami podle čl. 5 bod 5 písm. c) pokynu,

---

<sup>24)</sup> Srovnej pravidlo o dostatečnosti informací pro objektivní závěr o souladu operací s právními předpisy, dodržení kritérií hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti, využívání veřejných prostředků v souladu se stanovenými úkoly orgánu veřejné správy, zajištění ochrany veřejných prostředků proti rizikům, nesrovnalostem nebo jiným nedostatkům, způsobených zejména porušením právních předpisů, nevhodným, neúčelným a neefektivním nakládáním s těmito prostředky nebo trestnou činností, plnění povinností při hospodaření s veřejnými prostředky, správnosti, úplnosti a průkaznosti získaných informací a o jejich souladu s informacemi obsaženými v záznamech, účetních, finančních a statistických výkazech, hlášeních a zprávách nebo datech uložených v informačních systémech, včasném a přesném provádění zápisů o uskutečňovaných operacích v zavedených evidencích a automatizovaných informačních systémech.

- (f) zhodnocení plnění opatření stanovených předcházejícím auditem, zejména v návaznosti na dříve zjištěné nedostatky v dané oblasti,
- (g) shrnutí informací získaných analýzou podkladů uvedených pod písmenem (a) až (f) a zpracování programu auditu (pracovního postupu), v němž jsou z časových a věcných hledisek specifikovány jednotlivé úkony, postupy a metody, kterými bude příslušná auditovaná oblast zkoumána a výsledky provedeného auditu vyhodnoceny a zpracovány,
- (h) schválení programu auditu vedoucím útvaru interního auditu.

#### K ČL. 9

*Počáteční fáze přípravy, kterou lze ohraničit činnostmi uvedenými pod písmenem (a) až (f) je zahrnována do tzv. „předběžného šetření“. Je procesem obeznámení se s předchozími pracovními spisy z vykonaných auditů, studiem organizačních schémat s rozdělením příslušných odpovědností, pravomocí a získávání znalostí o předmětu auditu. Zahrnuje například přípravu dotazníků pro rozhovory v rámci úvodního jednání. Při úvodním jednání objasní interní auditor účel interního auditu a svůj přístup k danému auditu. Rozhovorem se zaměstnanci, získáním informací od vedoucího zaměstnance k auditované činnosti a základních dokumentů, shromáždí interní auditor podklady o řídicích a kontrolních mechanismech a jejich fungování v procesech zajišťované činnosti.*

*Již v počáteční fázi tak může interní auditor rozpoznat například účel činnosti, jež má být předmětem auditu, zda zaměstnanci jsou obeznámeni s plněním své funkce, zda a jaké nástroje průběžného dohledu v rámci řídicí kontroly jsou uplatňovány, jaký názor mají zaměstnanci na charakter a organizaci zajišťované činnosti. Předběžné šetření může avizovat internímu auditorovi základní znaky toho, jak je činnost řízena a jak jsou zaměstnanci k zajišťování této činnosti vyškoleni. Pomocí postupových diagramů o auditované činnosti (Flowcharting) lze docílit podrobné analýzy o systému řídicích a kontrolních mechanismů a rozpoznat možná rizika. Moment překvapení předběžného šetření by měl být u příslušného vedoucího zaměstnance a ostatních zaměstnanců útvaru, podílejících se na zajišťování auditované činnosti orgánu veřejné správy vyloučen až na případy, kde je to nezbytné, například u auditů bezpečnosti.*

*Jestliže předběžné šetření poskytne ujištění o přiměřeném a účinném vnitřním kontrolním systému, může být východiskem pro rozhodnutí vedoucího útvaru interního auditu na návrh interního auditora (vedoucího auditorského týmu) „dál neauditovat“. Tento postup může být zvolen s ohledem na charakter takto omezeného auditu, který se zaměřuje na přiměřenost uvedených kontrolních mechanismů, nikoliv však na jejich účinnost.*

*Je-li přijato rozhodnutí „dále neauditovat“, mají být výsledky předběžného šetření na základě shromážděných informací projednány s vedoucím zaměstnancem odpovědným za auditovanou činnost zabezpečovanou jím řízeným útvarem. Je-li tento vedoucí zaměstnanec srozuměn s analýzou interních auditorů a je-li ochoten přijmout eventuální nápravná opatření, mohou být tyto výsledky pokládány za definitivní, samozřejmě s výhradou, že budou jím tato následná nápravná opatření zajištěna. Uvedený zkrácený auditní postup zahrnuje činnosti podle čl. 14 a násl. pokynu aniž by obsahoval činnosti uvedené v čl. 12 a 13 pokynu.*

## Čl. 10 Program auditu

1. Interní auditoři vypracují program auditu
  - (a) na základě ročního plánu interního auditu,
  - (b) při operativním zařazení auditu do činnosti útvaru interního auditu mimo roční plán interního auditu z důvodu podezření na možný výskyt nepředpokládaných rizik, která by mohla negativně ovlivnit činnost orgánu veřejné správy, nebo při bezprostředním zjištění takových rizik.
2. Při vypracování programu auditu (vzor č. 2 ) se interní auditoři zaměří na
  - (a) cíle, které mají být dosahovány auditovanou činností orgánu veřejné správy zajišťovanou útvarem a systémy, kterými jsou tyto činnosti řízeny a kontrolovány včetně postupů k zajištění ochrany veřejných prostředků v podmínkách tohoto útvaru,<sup>25)</sup>
  - (b) prověření účinnosti vnitřního systému řízení a kontroly auditované činnosti orgánu veřejné správy,
  - (c) zhodnocení rizik spojených s prověřovanou činností, prostředky a postupy k jejich odstranění nebo zmírnění a zvládání těchto rizik při plnění stanovených úkolů orgánu veřejné správy,
  - (d) zdokonalení systému řízení rizik v dané činnosti orgánu veřejné správy a příslušného kontrolního systému.<sup>26)</sup>
3. Zvláštní pozornost při vypracování programu auditu věnují interní auditoři auditním postupům k prověřování a vyhodnocování specifických cílů auditu zejména, zda
  - (a) jsou vytvořeny při řízení a kontrole auditované činnosti orgánu veřejné správy, zajišťované příslušným útvarem odpovídající podmínky pro zamezení vzniku trestných činů nebo přestupků, souvisejících s výkonem veřejné správy,
  - (b) je ve vnitřním provozním a finančním řízení orgánu veřejné správy zaveden odpovídající systém shromažďování a vyhodnocování informací o výskytu jednání uvedeného pod písmenem (a),
  - (c) byla v případě výskytu jednání podle odstavce (a) přijata přiměřená a účinná opatření.<sup>26)</sup>
4. Interní auditoři rozpracují program auditu do auditorských postupů za účelem shromáždění, analýzy, vyhodnocení a zaznamenání informací, které tvoří předmět tohoto

---

<sup>25)</sup> Srovnej auditní standardy 2200-Plánování zakázky, 2201-Přístup k plánování, 2210, 2210.A.1, 2210.A2 a 2210.A3 – Cíle zakázky, 2220 a 2220.A1 a 2220.A2 -Rozsah zakázky, 2230-Rozvržení zdrojů v rámci zakázky, 2240 a 2240.A1-Pracovní program zakázky.

<sup>26)</sup> § 28 vyhlášky

auditu. Součástí auditorských postupů je prověřování a vyhodnocování, zda odpovědní vedoucí zaměstnanci vykonávají řídicí kontrolu a vyhledávají rizika spojená se zajišťováním činností v rozsahu jim vymezené působnosti a zda přijímají přiměřená a účinná opatření k jejich odstranění nebo zmírnění.<sup>26)</sup>

5. Vedoucí útvaru interního auditu schvaluje program auditu před jeho zahájením a případné změny v programu tohoto auditu neprodleně v průběhu jeho vykonávání.

#### **K čl. 10**

*Kvalitní přístup ve fázi předběžného šetření má vliv na správné vypracování programu auditu.*

*V § 27 vyhlášky jsou auditní postupy definovány jako „systematicky uspořádané úkony (kroky) interního auditu k nezávislému a objektivnímu přezkoumávání a vyhodnocování operací a vnitřního kontrolního systému orgánu veřejné správy.*

- 1) *s požadavky stanovenými právními předpisy nebo opatřeními orgánu veřejné správy, přijatými v mezích těchto předpisů,*
- 2) *informacemi v záznamech, účetních, finančních a statistických výkazech, hlášeních a zprávách nebo datech uložených v informačních systémech.*

*Pojmenování těchto úkonů (kroků) v programu nemusí být vždy správně pochopeno zejména při poskytování informací nebo dokumentace z auditů zahraničním adresátům. Z těchto důvodů lze obsah nejčastěji používaných úkonů (kroků) při vykonávání auditu ve srovnání s ekvivalentem anglického vyjádření vymežit následovně:*

- a. *analyzovat (analyse) – rozložit důležité části a zjistit podstatu,*
- b. *přezkoušet, přezkoumat, překontrolovat, zkontrolovat, ověřit si (check) – porovnávat něco s něčím pro získání přesnosti nebo přiměřenosti,*
- c. *potvrdit, utvrdit se (confirm) – provést důkaz o správnosti nebo přesnosti, provést zkoušku správnosti nebo přesnosti, obvykle dotazem nebo šetřením.*

## **Čl. 11**

### **Průběh auditu a auditní postupy**

1. Vedoucí útvaru interního auditu odpovídá za řádné vykonání auditu a za předávání jeho výsledků, závěrů a doporučení vedoucímu orgánu veřejné správy k zajištění nápravy zjištěných nedostatků a ke zdokonalování vnitřního kontrolního systému. Výsledky a doporučení z vykonaného auditu jsou doloženy analýzami a hodnoceními interních auditorů. V případě zjištění skutečností nasvědčujících spáchání trestného činu nebo přestupku, vedoucí útvaru interního auditu písemně informuje bez zbytečného odkladu vedoucího orgánu veřejné správy a současně zajistí zabezpečení příslušných dokladů.
2. Při vykonávání auditu interní auditoři získávají, ověřují, analyzují, vyhodnocují a zaznamenávají informace, shromažďují a zakládají do auditorského spisu potřebné

podklady, na jejichž základě bude formulována zpráva o zjištěních z vykonaného auditu a dokladována případná zjištění a z nich vyplývající závěry.

3. Potřebné podklady jsou získávány z dokladů
  - (a) zpracovaných interními auditory při přípravě auditu,
  - (b) získaných během vykonávání auditu od útvaru, jehož činnost je auditována,
  - (c) shromážděných z jiných zdrojů, například získaných z výsledných materiálů externích auditorů a jiných kontrolních orgánů.
4. Doklady musí splňovat takové požadavky, aby jejich důkazní hodnota pro dokumentování zjištění z vykonaného auditu byla objektivní a nezpochybnitelná. Objektivita spočívá především v přesném stanovení rozsahu a kvality plnění funkcí útvaru stanovených k zajišťování přidělených činností orgánu veřejné správy (neplnění, částečné plnění a úplné plnění) s identifikací příčin (nečinnost, činnost). Doklady mají především listinovou podobu. O ústních sděleních nebo získaných pozorováních se doporučuje vypracovat písemné potvrzení (například odsouhlasené zápisy z pohovorů), nebo je dokumentovat v technické podobě (například audiovizuální, fotografické).
5. Interní auditoři projednávají zjištěné skutečnosti průběžně s příslušnými zaměstnanci auditovaného útvaru. Vykonávání auditu je průběžně sledováno vedoucím útvaru interního auditu.
6. Auditními postupy jsou prověřovány i vybrané operace. Při výběru vzorku operací se přihlíží k
  - (a) potřebě prověřit operace s ohledem na možná rizika, která se vyskytují zejména v jejich přípravě, provádění, vypořádání, vyúčtování nebo v inventarizaci veřejných prostředků,
  - (b) významu jednotlivých operací nebo souboru souvisejících operací pro plnění schválených záměrů a cílů orgánu veřejné správy.
7. Auditní postupy zahrnují nejrůznější kontrolní metody, například pozorování procesů, měření hodnot, šetření a ověřování, kontrolní výpočty a analýzy, které se použijí zpravidla v kombinaci podle druhu vykonávaných auditů.<sup>27)</sup>

#### **K čl. 11**

*Pro snadnější a rychlou orientaci lze uvést bližší podrobnosti o kontrolních metodách demonstrativně uvedených v § 6 odst. 1 zákona o finanční kontrole, tak, jak je stanoví vyhláška.*

*Podle § 1 vyhlášky „kontrolní metody a jejich výběr slouží k zajištění objektivnosti a úplnosti informací o tom, zda a jak*

- a) orgán veřejné správy, jeho vedoucí zaměstnanci a ostatní zaměstnanci plní stanovené úkoly a schválené záměry a cíle tohoto orgán,*
- b) kontrolovaná osoba plní požadavky, které jsou předmětem finanční kontroly.“*

---

<sup>27)</sup> § 28 odst. 4 zákona o finanční kontrole

Tyto požadavky jsou dány především hlavními cíly finanční kontroly podle § 4 zákona o finanční kontrole, tedy prověřovat a vyhodnocovat, zda

- 1) jsou dodržovány právní předpisy a opatření přijatá orgány veřejné správy v mezích těchto předpisů při hospodaření s veřejnými prostředky k zajištění stanovených cílů,
- 2) je zajištěna ochrana veřejných prostředků proti rizikům, nesrovnalostem nebo jiným nedostatkům způsobeným zejména porušením právních předpisů, neekonomickým, neúčelným a neefektivním nakládáním s veřejnými prostředky nebo trestnou činností,
- 3) je zajištěno včasné a spolehlivé informování vedoucích orgánů veřejné správy o nakládání s veřejnými prostředky, o prováděných operacích, o jejich průkazném účetním zpracování,
- 4) je zabezpečován hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy.

Z hlavních cílů budou konkretizovány specifické cíle podle typu vykonávaných auditů, které jsou uvedeny například v poznámkách k čl. 2. Při výkonu interního auditu se použije kterákoliv kontrolní metoda nebo kombinace více kontrolních metod s podmínkou, že jejich použití musí být v souladu s právními předpisy. Určujícím hlediskem pro použití kontrolních metod interním auditorem jsou specifické cíle vykonávaného typu auditu.

Podle § 2 vyhlášky se kontrolní metoda **porovnání** použije k poznání míry souladu schválených záměrů a cílů, se skutečným stavem jejich plnění ve vztahu k prověřované činnosti a dodržení právních předpisů a opatření přijatých orgány veřejné správy v mezích těchto předpisů. Touto metodou se proveří, zda se vyskytují odchylky mezi zjištěnými informacemi o hospodaření orgánu veřejné správy, právnické nebo fyzické osoby s veřejnými prostředky a údaji o plánování, přípravě a uskutečňování finančních nebo majetkových operací obsaženými v jejich podkladech, zavedených evidencích a automatizovaných informačních systémech, stanovených finančních, statistických a jiných výkazech, hlášeních, zprávách a jiné dokumentaci.

Kontrolní metodou **sledování** se podle § 3 vyhlášky zjišťuje, zda jsou vytvořeny podmínky a stanoveny postupy pro hospodárný, efektivní a účelný výkon prověřované činnosti a zda orgán veřejné správy, jeho vedoucí a ostatní zaměstnanci tyto podmínky a stanovené postupy dodržují. Skutečný stav se zjišťuje pozorováním procesů nebo měřením hodnot. Informace o průběhu, časových údajích a výsledcích sledování se zaznamenávají v příslušném písemném, datovém, případně obrazovém nebo zvukovém záznamu.

Ve smyslu § 4 vyhlášky se kontrolní metodou **šetření a ověřování** zjišťuje, zda byly prověřované operace, které mají za následek dosažení veřejných příjmů, vynaložení veřejných výdajů nebo jiná plnění, jsou uskutečňovány v souladu se stanovenými úkoly a schválenými záměry a cíli orgánu veřejné správy, a zda kontrolované osoby stanovené podmínky a postupy dodržují.<sup>28)</sup> Zjištěné skutečnosti se porovnávají s podmínkami a postupy stanovenými právními předpisy a opatřeními přijatými v mezích těchto právních předpisů a hodnotí z hlediska plnění kritérií stanovených pro hospodárný, efektivní a účelný výkon prověřované činnosti.

Metoda **kontrolních výpočtů** je podle § 5 vyhlášky používána tam, kde se matematickými úkony přezkoumávají a vyhodnocují zjištěné informace o prověřované činnosti orgánu veřejné správy, právnické nebo fyzické osoby. Zjištění získaná kontrolními výpočty se porovnávají s číselnými hodnotami vykazovanými v uvedených dokumentech nebo stanovenými v právních předpisech, v opatřeních přijatých v mezích těchto předpisů a v technických normách, anebo obsaženými ve smlouvách.

<sup>28)</sup> § 3 odst. 4 písm. a), § 6 odst. 2 písm. b) a § 11 odst. 3 písm. a) zákona o finanční kontrole.



*Podle § 6 vyhlášky se kontrolní metodou **analýzy** zkoumají a vyhodnocují odchylky v hodnotách anebo ve zvýšeném riziku vzniku nesrovnalostí v hospodaření s veřejnými prostředky, od hodnot, které jsou obvyklé pro obdobné operace nebo jejich soubory, není-li rozdíl porovnávaných hodnot uspokojivě doložen. Zjištění získaná analýzou se porovnávají s údaji, obsaženými v záznamech, účetních, finančních a statistických výkazech, hlášeních a zprávách, datech uložených v informačních systémech nebo schválených záměrech.*

## Čl. 12

### Zpráva o zjištěních z vykonaného auditu

1. O zjištěních z vykonaného auditu se pořizuje písemná zpráva podle zásad uvedených v čl. 13 pokynu s identifikačními údaji a v členění podle čl. 14 pokynu (vzor č. 5). Pokud dojde k porušení zásady funkční nezávislosti při přípravě nebo vykonávání auditu, uvede se ve zprávě tato skutečnost a její dopady na tento audit.<sup>29)</sup>
2. Vyžadují-li zjištění z vykonávaného auditu, která jsou důležitá pro vedoucího orgánu veřejné správy z hlediska řízení činností tohoto orgánu, jeho okamžitou pozornost, přičemž zpráva uvedená v bodu 1 bude zpracována v delším časovém horizontu, použije se pro předání těchto zjištění písemné oznámení. Obdobný postup se uplatní v případech, kdy věc vyžaduje okamžitou pozornost vedoucího zaměstnance útvaru odpovědného za auditovanou činnost orgánu veřejné správy z hlediska řízení této činnosti.
3. Před předáním zprávy uvedené v bodu 1 vedoucímu orgánu veřejné správy zajistí vedoucí útvaru interního auditu projednání zjištění z vykonaného auditu a doporučení ke zdokonalení kvality vnitřního kontrolního systému, k předcházení nebo zmírnění rizik a k přijetí opatření k nápravě zjištěných nedostatků s příslušným vedoucím zaměstnancem odpovědným za řízení a kontrolu auditované činnosti orgánu veřejné správy. Z projednání zprávy uvedené v bodu 1 se pořizuje „Záznam z projednání“ (vzor č. 6). Pokud se uvedení zaměstnanci shodnou na případné úpravě této zprávy, jsou úpravy součástí záznamu z projednání. Správnost záznamu z projednání potvrzují svým podpisem a vyjádřením. Jestliže vedoucí zaměstnanec odpovědný za řízení a kontrolu auditovaných činností nesouhlasí s obsahem zprávy nebo její částí, jeho písemné stanovisko se v dohodnuté lhůtě s vedoucím útvaru interního auditu připojí ke zprávě o zjištěních z vykonaného auditu.
4. Pokud zpráva uvedená v bodu 1 obsahuje chyby nebo opomenutí, vedoucí interního auditu předá písemné opravy vedoucímu zaměstnanci odpovědnému za řízení a kontrolu auditované činnosti orgánu veřejné správy.<sup>30)</sup>
5. Vyloučení určitých informací ze zprávy uvedené v bodu 1, projednávané s vedoucím zaměstnancem odpovědným za řízení a kontrolu auditované činnosti orgánu veřejné správy a o jejím zveřejnění v auditovaném útvaru je na uvážení a rozhodnutí vedoucího útvaru interního auditu. Jedná se především o informace, které nasvědčují aktivní nebo pasivní účasti příslušného vedoucího zaměstnance na závažném porušování právních předpisů a nedodržování závazných postupů stanovených v orgánu veřejné správy v mezích těchto předpisů při zajišťování auditované činnosti tohoto orgánu. V takovém případě vedoucí útvarů interního auditu zajistí vždy vypracování samostatné zprávy

<sup>29)</sup> § 31 vyhlášky.

<sup>30)</sup> Srovnaj auditní standard 2421 – Chyby a opomenutí.

o zjištěních z vykonaného auditu a její projednání s vedoucím orgánu veřejné správy. O záznamu z projednání této zprávy a jejího předání platí pravidlo uvedené v bodu 3 obdobně.

6. Vedoucí útvaru interního auditu vytvoří a udržuje systém následné kontroly, který umožní sledovat a prověřovat, že přijatá opatření k odstranění zjištěných nedostatků byla splněna a navržená doporučení realizována, nebo že vedoucí orgánu veřejné správy převzal odpovědnost za riziko neprovedení nápravných opatření nebo nevyužití doporučení útvaru interního auditu.<sup>31)</sup>
7. Pokud nabyl vedoucí útvaru interního auditu přesvědčení, že vedoucí orgánu veřejné správy přijal takový stupeň rizika uvedeného v bodu 6, který je pro zajištění činnosti orgánem veřejné správy z hlediska závažnosti neúměrný, především ve vztahu k bezprostředně hrozícímu nebo reálně ovlivňujícímu snížení provozní a finanční výkonnosti tohoto orgánu nebo jiným nehmotným škodám, projedná s ním tuto skutečnost včetně zajištění záznamu o tom.<sup>32)</sup>
8. Vedoucí interního auditu stanoví rovněž zásady pro zabezpečení archivování<sup>33)</sup> komplexních dokumentů z vykonaných auditů. Tyto dokumenty se archivují 10 let.

## K čl. 12

*Jak je uvedeno v poznámkách k čl. 6 pokynu, interní auditoři vedle písemně vyhotovené konečné zprávy o zjištěních z vykonaného auditu používají v průběhu vykonávání auditu další prostředky sdělování výsledků auditorské práce. Ty mohou mít formu ústní informace nebo písemného oznámení vedoucímu zaměstnanci odpovědnému za činnost auditovaného útvaru. Útvary interního auditu si mohou zavést hierarchii, například ústní informace o méně závažných zjištěních, jejichž negativní dopady lze odstraňovat bez zbytečného odkladu v průběhu vykonávaného auditu, písemná oznámení vedoucímu zaměstnanci útvaru odpovědnému za auditovanou činnost orgánu veřejné správy o zjištěních, která vyžadují jeho okamžitou pozornost z hlediska řízení činnosti tohoto útvaru, písemná oznámení vedoucímu orgánu veřejné správy, která vyžadují jeho okamžitou pozornost z hlediska řízení činnosti tohoto orgánu. Rozhodnutí o tom, jak předávat výsledky auditu je kromě případů v § 31 odst. 1 až 3 zákona o finanční kontrole ponecháno na vedoucím útvaru interního auditu.*

## Čl. 13

### Zásady vypracování zprávy o zjištěních z vykonaného auditu

Vedle zásady komplexnosti a včasnosti se interní auditoři při sestavování písemné zprávy z vykonaného auditu řídí zásadou

- (a) objektivnosti a nezávislosti zjištění z vykonaného auditu, které se zakládají na skutečnostech podložených doklady splňujícími kritéria uvedená v čl. 11 bod 6,

<sup>31)</sup> Srovnej auditní standard 2500 a 2500.A1 – Monitorování.

<sup>32)</sup> Srovnej auditní standard 2600 – Rozhodnutí o přijetí rizika vedením společnosti.

<sup>33)</sup> Např. zákon č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

- (b) srozumitelnosti a přesnosti formulace zjištění z vykonaného auditu, která vylučuje možnost dvojznačného výkladu, jasně dokumentuje způsob hodnocení a měření chybovosti a odchylnosti od předepsaného stavu nebo očekávání,
- (c) stručnosti přiměřené auditované činnosti, která charakterizuje způsob vyjádření věcné podstaty zjištění z vykonaného auditu a jejich hodnocení bez popisu zbytečných podrobností,
- (d) konstruktivnosti, která zahrnuje především reálnost doporučení z hlediska jejich dopadu na hospodárnost, efektivnost a účelnost činnosti orgánu veřejné správy.<sup>34)</sup>

### K čl. 13

*Uplatnění zásad pro sestavení zprávy o zjištěních z vykonaného auditu je významná především z hlediska přesného vyjádření zjištění o vykonaném auditu a příslušných doporučení. Dodržení uvedených zásad podporuje efektivnost dosažení základního účelu interního auditu, tj. přispět ke zdokonalení organizačních činností orgánů veřejné správy při optimalizaci veřejných výdajů při dodržení stanovené kvality a rozsahu plnění stanovených úkolů, při řízení změn a při eliminování aktivit, které jsou pro zajišťování služeb z hlediska nových podmínek neefektivní (vyžaduje přesný popis typu služeb, přesné pochopení strategie, rizik s ní spojených, cílů, priorit a podmínek nutných k jejich realizaci).*

### Čl. 14

#### **Identifikační údaje a členění zprávy o zjištěních z vykonaného auditu**

1. Interní auditoři musí věnovat zvláštní pozornost při sestavování zprávy o zjištěních z vykonaného auditu identifikačním údajům tohoto auditu, kterými jsou zejména jeho cíle, evidenční číslo, útvar zajišťující auditovanou činnost orgánu veřejné správy a vymezení této činnosti, termín vykonání auditních prací, jméno vedoucího a členů auditorského týmu, kteří vykonali tento audit, auditované období, jméno zpracovatele (zpracovatelů), datum vypracování zprávy interního auditu, počet stran a příloh, rozdělovník.
2. Zpráva o zjištěních z vykonaného auditu se zpravidla člení na tyto části
  - (a) obsah zprávy o výsledcích z vykonaného auditu,
  - (b) úvod o cílech a povaze auditu vyplývajících ze schváleného ročního plánu (viz čl. 8 bod 2 písm.(b) pokynu) nebo ze zadání vedoucího útvaru interního auditu na základě operativního zařazení auditu do činnosti útvaru interního auditu (čl. 8 bod 3 pokynu), jména interních auditorů, kteří audit vykonali a informace o tom, kdy byl audit vykonán,
  - (c) předmět auditu, ve kterém jsou definovány útvary odpovědné za auditovanou činnost orgánu veřejné správy, stručný popis těchto činností, zaměření, rozsah prověřování auditu a auditované období,

---

<sup>34)</sup> Srovnaj auditní standard 2420 –Kvalita zpráv.

- (d) zjištění z vykonaného auditu, která obsahují výsledek procesu prověřování a vyhodnocení zjištěných skutečností v porovnání s objektivně stanovenými kontrolními kritérii,
  - (e) doporučení k odstranění zjištěných nedostatků a doporučení ke zdokonalení kvality vnitřního kontrolního systému a předcházení nebo zmírnění zjištěných rizik;<sup>35)</sup> interní auditor podle svého uvážení zařazuje i doporučení, která se mohou týkat úpravy vnitřních předpisů,
  - (f) závěr obsahující stanovisko (ujištění) interního auditora ke stavu útvaru, který zajišťuje auditovanou činnost orgánu veřejné správy či této činnosti ve vztahu ke stanoveným cílům a dosahovaným výsledkům v jejich plnění,
  - (g) informace o auditních standardech, které nebyly dodrženy, důvodech jejich nedodržení a dopadu tohoto nedodržení v případech, kdy nedodržení auditních standardů ovlivnilo vykonaný audit,<sup>36)</sup>
  - (h) návrh opatření projednaný a vypracovaný jednotlivými vedoucími zaměstnanci orgánu veřejné správy, včetně termínů jejich realizace a odpovědných vedoucích zaměstnanců.<sup>37)</sup>
3. Zjištění z vykonaného auditu obsažená v části zprávy uvedené v bodu 1 písm. (d) vychází z
- (a) kritérií, která, pokud nejsou stanovena právními předpisy, technickými nebo jinými normami, anebo smlouvami, musí být předem stanovena vedoucím orgánu, a to na základě objektivně zjištěných skutečností,<sup>38)</sup>
  - (b) skutečného stavu, který se opírá o příslušné doklady splňující požadavky podle čl. 11 bod 6 pokynu,
  - (c) identifikovaných příčin nebo-li důvodů rozdílu mezi očekávaným a skutečným stavem,
  - (d) důsledku, který představuje riziko, nebo dopad rizika, jež může orgánu veřejné správy vzniknout, když zjištěný stav vykazuje rozdíly ve vztahu ke stanoveným kritériím (dopad rozdílu); při zjišťování stupně rizika nebo účinku rizika je důležité posoudit dopad na fungování a finanční výsledky orgánu veřejné správy.
4. Pokud lze učinit závěr, že v auditované činnosti orgánu veřejné správy nehrozí nebo nenastala rizika s možným dopadem na nesplnění rozhodujících úkolů a schválených cílů tohoto orgánu a tato činnost je zajištěna přiměřeným a účinným systémem řídicí kontroly nebo, že míra chybovosti vybraného vzorku operací nedosahuje stanovené hranice ve

<sup>35)</sup> § 28 odst. 3 zákona o finanční kontrole.

<sup>36)</sup> Srovnej auditní standard 2410 – Kritéria komunikace a 2430 – Užívání výrazu „Provedeno v souladu s mezinárodními standardy pro profesní praxi interního auditu“ a 2431- Poskytnutí informací v případě nesouladu.

<sup>37)</sup> Opatření na odstranění zjištěných nedostatků ve smyslu § 25 odst. 4 zákona o finanční kontrole mají zajistit vedoucí zaměstnanci. Z nejlepší praxe interního auditu (best practices) vyplývá, že v některých případech interní auditor již v průběhu vykonávání interního auditu projedná s vedoucími zaměstnanci nápravná opatření.

<sup>38)</sup> Srovnej § 4 odst. 2 zákona o finanční kontrole

vztahu k hrozícímu nebo nastalému riziku snížení finanční výkonnosti orgánu veřejné správy nebo v důsledku zjištěných nedostatků nevzniká tomuto orgánu sankční povinnost, bude vhodné v části zprávy uvedené v bodu 1 písm. (f) uspokojivý stav potvrdit.

#### K čl. 14

*Členění zprávy o výsledcích z vykonaného auditu odpovídá jejím třem funkcím, a to*

- 1) komunikovat, tj. informovat o zjištěných všech adresáty vykonaného auditu,*
- 2) vysvětlovat, tj. zdůvodňovat svá zjištění a své závěry přesvědčivými důkazy,*
- 3) přesvědčit, tj. ujistit adresáty výsledků z vykonaného auditu o důležitosti a věrohodnosti svých zjištění, a je-li to nutné, vyvolat i změny k nápravě nebo zkvalitnění auditovaných činností, resp. jejich řídicích a kontrolních mechanismů.*

*Účelem zprávy o zjištěných z vykonaného auditu je u adresátů této zprávy vytvářet jistotu, že tato zpráva je spolehlivá a její doporučení jsou oprávněná a užitečná.*

### Čl. 15

#### **Přílohy zprávy o zjištěných z vykonaného auditu**

Do příloh zprávy o zjištěných z vykonaného auditu zařazuje interní auditor dle svého uvážení materiály, které dokládají zjištění uvedená ve zprávě o zjištěných z vykonaného auditu, případně podrobnější údaje, které s ohledem na stručnost nejsou uvedeny ve zprávě. Přílohou zprávy o zjištěných z vykonaného auditu mohou být i stručné písemné připomínky, stanovisko nebo jiné vyjádření vedoucího zaměstnance odpovědného za řízení auditované činnosti orgánu veřejné správy.

#### K čl. 15

*Mezi materiály zařazovanými do příloh zprávy o zjištěných z vykonaného auditu patří zejména dotazníky a zpracované doklady o výsledcích hodnocení, záznamy o rozhovorech, doklady (kopie), testy a analýzy operací, záznamy o ústních zprávách, písemná oznámení činěná v průběhu vykonávání auditu a další relevantní korespondence.*

*U dokladů (kopií) a materiálů, o které se zjištění, uváděná ve zprávě o zjištěných z vykonaného auditu, opírají, se nemusí jednat pouze o materiály, které mají listinnou formu, ale například i o materiály v audiovizuální, fotografické nebo v jiné technické podobě<sup>35)</sup>. U těchto materiálů se ve všech případech musí dbát o příslušné zajištění ochrany informací v nich obsažených.*

### Čl. 16

#### **Projednávání a prezentace zprávy o zjištěných z vykonaného auditu**

1. Zpráva o zjištěných z vykonaného auditu musí být zpracována takovým způsobem, aby mohla sloužit jako podklad vedoucímu orgánu veřejné správy při jeho řídicí práci a napomáhat mu při přijímání správných rozhodnutí.

2. Před předáním zprávy o zjištěních z vykonaného auditu zajistí vedoucí útvaru interního auditu projednání zjištění z vykonaného auditu, navrhovaných doporučení k nápravě zjištěných nedostatků s vedoucím zaměstnancem odpovědným za řízení auditované činnosti orgánu veřejné správy. Pro projednání zprávy o zjištěních z vykonaného auditu, jehož účelem je přispět k odstranění případných nedorozumění, nesprávného výkladu nebo sporných názorů na výsledky auditu a umožnit dotčeným zaměstnancům útvaru zajišťujícího auditovanou činnost orgánu veřejné správy, aby objasnili konkrétní skutečnosti a okolnosti svým vyjádřením ke zjištěním z vykonaného auditu, závěrům a návrhům doporučení, platí přiměřeně postup obsažený v čl. 12 bod 3 pokynu.
3. Závažná zjištění učiněná interními auditory v průběhu vykonávání auditu, obzvláště vyžadují-li okamžitá řešení, musejí být neprodleně ústně nebo písemně oznámena vedoucímu útvaru interního auditu, který rozhodne o dalším postupu ve smyslu § 25 odst. 3 zákona o finanční kontrole.
4. Zpráva o zjištěních z vykonaného auditu je s výjimkou případu uvedeném v čl. 12 bod 5 předána i vedoucímu zaměstnanci odpovědnému za řízení auditované činnosti orgánu veřejné správy, aby v rozsahu svých oprávnění zajistil opatření k nápravě nedostatků a realizoval doporučení útvaru interního auditu ke zdokonalení vnitřního kontrolního systému a k předcházení nebo zmírnění rizik.
5. V případech, kdy za některé nedostatky vyplývající ze zjištění z vykonaného auditu odpovídá jiný vedoucí zaměstnanec orgánu veřejné správy, vedoucí útvaru interního auditu zajistí projednání těchto nedostatků s tímto pracovníkem a předá mu výpis pouze části zprávy o zjištěních z vykonaného auditu, která se ho bezprostředně týká.

## K čl. 16

*Za závažná zjištění jsou považovány ve smyslu § 22 odst. 6 zákona o finanční kontrole skutečnosti nasvědčující tomu, že byl spáchán trestný čin a které zřejmě povedou k oznámení orgánům činným v trestním řízení podle § 8 trestního řádu a dále zjištění neoprávněného použití, zadržetí, ztráty nebo poškození veřejných prostředků v hodnotě přesahující 300 000 Kč.*

*Za vážné nedostatky lze označit takové podmínky nebo důsledky takových existujících podmínek v hospodaření, které by podle názoru interního auditora mohly být důvodem snížení finanční výkonnosti orgánu veřejné správy. Takovým důvodem jsou především zjištěné případy vážných poruch ve vnitřním kontrolním systému, například*

- a. *nepřiměřená tolerance ke klíčovým rizikům, která spočívají v tom, že zajišťovaná činnost nebude dostatečně účinná, nebude v souladu se statutárními požadavky a nebudou vykazovány přesné provozní a finanční údaje,*
- b. *porušení základní zásady organizace řídicího systému tím, že jedna osoba ovládá celé řízení zajišťovaných operací,*
- c. *postup útvaru je v rozporu se závaznými pravidly pro zadávání veřejných zakázek,*

- d. operace nejsou v souladu s obecným nebo specifickým zmocněním příslušných vedoucích nebo jiných zaměstnanců,
- e. operace nejsou uskutečňovány se stanovenými rozpočtovými a účetními zásadami a pravidly,
- f. přístup k veřejným prostředkům není omezen obecným nebo specifickým zmocněním,
- g. nedostatky ve spravování veřejných prostředků (řádné doložení majetku) tím, že evidence těchto prostředků není porovnávána s jejich skutečným stavem ve stanovených lhůtách a nejsou přijímána příslušná opatření,
- h. nedostatky v údajích finančních, účetních nebo jiných výkazů, hlášení a zpráv nebo databázi automatizovaných informačních systémů, zapříčiněné uvedením informací, neodpovídajících skutečnosti.

*Kromě předkládání zprávy o zjištěních z vykonaného auditu vedoucímu orgánu veřejné správy je účelné, aby vedoucí útvaru interního auditu zajistil k této zprávě o zjištění z vykonaného auditu vypracování shrnutí, ve kterém se omezí na podchycení souhrnného přehledu zjištění, která jsou relevantní pro vrcholové správní, řídicí a dozorové aktivity vedoucího tohoto orgánu. Nedílnou součástí těchto shrnutí je i přehled zjištění s vyznačením příčin, důsledků a doporučení, která jsou relevantní ke zjištěním.*

## **Čl. 17** **Následná opatření**

1. Vedoucí zaměstnanec auditovaného útvaru, případně nadřízeného organizačního stupně, přijme opatření k odstranění zjištěných nedostatků a k realizaci doporučení útvaru interního auditu bez zbytečného odkladu, nevyjádřil-li ve svém stanovisku na základě projednání zprávy o zjištění z vykonaného auditu ve smyslu čl. 12 bod 3 pokynu v dohodnuté lhůtě s vedoucím útvaru interního auditu nesouhlas s obsahem této zprávy.
2. Vyjádřil-li vedoucí zaměstnanec útvaru odpovědný za auditovanou činnost nesouhlas pouze s obsahem části zprávy o zjištění z vykonaného auditu, přijme vedoucí orgánu veřejné správy opatření k odstranění zjištěných nedostatků a navrhovaných doporučení útvaru interního auditu, které jsou obsaženy v ostatních částech zprávy o zjištěních z vykonaného auditu, a to bez zbytečného odkladu. V případě zjištění plošných nebo systémových nedostatků musí být přijata opatření od metodicky řídicích útvarů včetně novelizace vnitřních předpisů orgánu veřejné správy.
3. Nedohodl-li vedoucí útvaru interního auditu s vedoucím zaměstnancem útvaru odpovědným za auditovanou činnost při projednávání zprávy o zjištěních z vykonaného auditu termíny k odstranění zjištěných nedostatků a podání následné informace o jejich splnění, vedoucí zaměstnanec útvaru odpovědný za auditovanou činnost podá vedoucímu útvaru interního auditu písemnou informaci, jakým způsobem a kdy byly či budou nedostatky odstraněny, a to písemně nejpozději do 30 kalendářních dnů po projednání zprávy z interního auditu.
4. Vedoucí útvaru interního auditu zajistí předání zprávy o zjištěních z vykonaného auditu bez zbytečného odkladu vedoucímu orgánu veřejné správy s důrazem na zajištění

jeho informovanosti o shodě nebo rozporech v názorech s vedoucím zaměstnancem útvaru odpovědným za auditovanou činnost k přijetí opatření k nápravě zjištěných nedostatků a doporučení ke zkvalitnění vnitřního kontrolního systému a k předcházení nebo k zmírnění rizik spojených s auditovanou činností a termínech jejich realizace. V případě, že se nedohodl vedoucí útvaru interního auditu s vedoucím za auditovanou činnost při projednání zprávy o zjištěních z vykonaného auditu na termínech k odstranění zjištěných nedostatků a podání následné informace o jejich plnění, uvědomí vedoucí útvaru interního auditu vedoucího orgánu veřejné správy o stanovené lhůtě 30 kalendářních dnů k podání informace podle bodu 3 vedoucím zaměstnancem odpovědným za auditovanou činnost orgánu veřejné správy.

5. Předání zprávy o zjištěních z vykonaného auditu podle bodu 4 je průkazně doloženo potvrzením jejího převzetí, datem a podpisem vedoucího orgánu veřejné správy nebo datem doručení do podatelny orgánu veřejné správy a potvrzením jejího převzetí.
6. Vedoucí orgánu veřejné správy přijme ve věci uvedené v bodu 4 další příslušná opatření, považuje-li to za nezbytné. Stejně postupuje vedoucí orgánu v případech, kdy ho vedoucí útvaru interního auditu písemně upozorní na skutečnost, že na základě oznámení řídicí kontroly nebo na základě návrhu útvaru interního auditu nebyla dosud přijata příslušná opatření.<sup>39)</sup>
7. Neprijme-li vedoucí orgánu veřejné správy na základě doporučení vedoucího útvaru interního auditu příslušná opatření do 30 kalendářních dnů ode dne předání zprávy o zjištěních z vykonaného auditu nebo ode dne předání písemného upozornění na skutečnost, že na základě oznámení řídicí kontroly nebo na základě návrhu útvaru interního auditu nebyla dosud přijata příslušná opatření, má se za to, že vedoucí orgánu veřejné správy převzal odpovědnost za riziko neprovedení nápravných opatření nebo nevyužití doporučení útvaru interního auditu.
8. Vedoucí útvaru interního auditu zajistí informovanost interních auditorů, kteří vykonali audit, o skutečnostech uvedených bodě 1 až 3.
9. Interní auditoři, kteří vykonali audit, se musejí v rámci časového limitu určeného v ročním plánu ujistit, zda zjištěné nedostatky byly odstraněny nebo jak probíhá realizace přijatých opatření a vyhotovit o tom zprávu o zjištěních z vykonaného auditu. V tomto smyslu je součástí pracovní dokumentace auditu po projednání zprávy o zjištěních z vykonaného auditu s vedoucím orgánu veřejné správy harmonogram následného auditu, v němž se stanoví postupy k
  - (a) vyhodnocení reakce vedoucích zaměstnanců útvarů odpovědných za auditovanou činnost,
  - (b) ověření reakce (je-li to nutné),
  - (c) předání informací o neuspokojivých reakcích a opatřeních vedoucích útvarů odpovědných za auditovanou činnost orgánu veřejné správy vedoucímu tohoto orgánu.

---

<sup>39)</sup> Srovnej § 28 odst. 3 a § 31 odst. 1 a 2 zákona o finanční kontrole.



10. Harmonogram uvedený v bodu 9 zpracovává vedoucí auditorského týmu a schvaluje ho vedoucí útvaru interního auditu.

#### **K čl. 17**

*Podstatou následných opatření je sledování řízení a dosažení žádoucích změn na základě opatření, přijatých k nápravě nedostatků nebo ke zkvalitnění řídicích a kontrolních mechanismů při zajišťování auditované činnosti.*

### **Čl. 18** **Auditorský spis**

1. Auditorský spis obsahuje pracovní dokumentaci pořízenou při výkonu auditu. Účelem pracovní dokumentace je doložit průběh procesu a výsledek vykonaného auditu.
2. Pro účely pracovní dokumentace je možno použít „Záznám interního auditora“ (vzor č. 7), který tvoří součást auditorského spisu. Uvedený auditní doklad slouží k přípravě zprávy a ke zdůvodnění zjištění z vykonaného auditu. Záznám interního auditora vedou samostatně jednotliví interní auditoři zařazení do auditorského týmu. Zaznamenávají do něho jednotlivé procesní úkony a auditní zjištění v průběhu vykonávání auditu. Záznám interního auditu musí být veden srozumitelně a účelně ve vazbě na sledované cíle auditu. Pro přehlednost jsou jednotlivé listy záznamu interního auditora číslovány.
3. Pracovní dokumentace slouží jako podklad pro vypracování zprávy z interního auditu, jako zdroj pro využití poznatků v něm obsažených, využití k přípravě a vykonání dalších auditů a jako podklad pro hodnocení činnosti útvaru interního auditu. Základní požadavky na pracovní dokumentaci jsou především jasnost, čitelnost, úplnost, relevance, přesnost, stručnost, pečlivost a pochopitelnost. Pokud tvoří součást pracovní dokumentace doklady odkazující na záznamy v technické podobě, musí tyto doklady splňovat požadavky identifikace, která popisuje původ, obsah a umístění záznamů v technické podobě. Pro pomoc internímu auditorovi při vyhledávání a vyhodnocování dokladů pro audit, je vhodné vložit do pracovních dokumentů křížové odkazy směrem zpět i dopředu. Křížové odkazy musí ukazovat zdroj a směrování. Interní auditor může na dokumentech používat značky, ale musí být jasně uveden význam těchto značek. Totéž platí i o symbolech používaných v grafech.
4. Auditorský spis se zakládá ke každému prováděnému auditu. Pracovní dokumentace se liší podle povahy auditu, musí však být schopna doložit všechny činnosti v jednotlivých fázích auditu. Těmito fázemi jsou příprava, vykonávání, zpracování výsledků a jejich prezentace, přijetí a realizace opatření k nápravě zjištěných nedostatků a doporučení auditu a případně následný audit.
5. Na titulní straně auditorského spisu se doporučuje uvádět identifikační znaky spisu, které tvoří zejména následující údaje
  - (a) předmět auditu,
  - (b) evidenční číslo auditu,
  - (c) auditovaný útvar nebo auditovaná činnost,

- (d) termín vykonání auditu,
  - (e) auditované období,
  - (f) jména vedoucího auditorského týmu a interních auditorů zařazených do tohoto týmu, kteří vykonali audit,
  - (g) obsah auditorského spisu.
6. Ve fázi přípravy auditu se do auditorského spisu se zakládají především
- (a) písemný příkaz vedoucího útvaru interního auditu k vykonání auditu,
  - (b) program auditu,
  - (c) ostatní auditní doklady, zejména
    - 1) informace získané z auditorských spisů z předchozích auditů, výsledků externích auditů a kontrol vykonaných jinými kontrolními orgány, které svou povahou mají vztah k připravovanému auditu,
    - 2) seznam právních předpisů a vnitřních předpisů souvisejících s auditovanou činností orgánu veřejné správy,
    - 3) vytypované priority auditu podle významnosti rizik uskutečňovaných operací, auditovaných činností, zásadních změn v činnosti nebo organizační struktuře řízení jednotlivých činností a postupů orgánu veřejné správy,
    - 4) kontrolní kritéria (stanovená právními předpisy, technickými nebo jinými normami, nebo smlouvami pro auditovanou činnost, či vytvořená k získání vypovídací hodnoty pro přiměřené ujištění o stavu fungování řídicích a kontrolních mechanismů, respektive o úrovni chybovosti v auditovaných činnostech orgánu veřejné správy zajišťovaných příslušným útvarem ve vztahu k informacím obsaženým v záznamech, účetních, finančních a statistických výkazech, hlášeních a zprávách nebo datech uložených v informačních systémech),
    - 5) postupy a rozsah testování (vypracované dotazníky),
    - 6) odhad časových dispozic jednotlivých kroků připravovaného auditu (harmonogram auditních prací),
    - 7) rozvrh odpovědnosti interních auditorů za jednotlivá témata auditu při prověřování auditované činnosti včetně eventuálního výběru prizvaných osob pro účely provedení odborných expertiz podle čl. 5 bod 5 písm. (c) pokynu.
7. Ve fázi výkonu a zpracování výsledků auditu se do auditorského spisu zakládají především
- (a) zpráva o zjištěních z vykonaného auditu včetně doporučení útvaru interního auditu,

- (b) záznam z projednání zprávy o zjištěních z vykonaného auditu podle čl. 12 bod 3 pokynu,
  - (c) stručné písemné připomínky, stanovisko nebo jiné vyjádření vedoucího zaměstnance odpovědného za řízení auditované činnosti orgánu veřejné správy ve smyslu čl. 12 bod 3 pokynu,
  - (d) záznam o ústním sdělení nebo písemné sdělení o závažných zjištěních učiněných interními auditory v průběhu vykonávání auditu vedoucím útvaru interního auditu podle čl. 12 bod 2 pokynu, eventuálně písemné oznámení (kopie) vedoucího útvaru interního auditu o těchto skutečnostech vedoucím orgánu veřejné správy,
  - (e) záznam z projednání zjištěných nedostatků s jiným vedoucím zaměstnancem orgánu veřejné správy a o předání části zprávy interního auditu, která se ho týká,
  - (f) záznam o předání zprávy o zjištěních z vykonaného auditu vedoucím orgánu veřejné správy,
  - (g) samostatná zpráva o zjištěních z vykonaného auditu a záznam z projednání a předání této zprávy vedoucím orgánu veřejné správy,
  - (h) pracovní dokumentace interních auditorů, jejíž obsah tvoří záznamy interního auditora nebo přílohy dokládající výsledky použitých auditorských technik (například vyhodnocení údajů v dotaznících, záznamy o uskutečněných rozhovorech, tabulky, stručné popisy informací s odkazy na údaje obsažené na technických nosičích, audiovizuální záznamy, fotodokumentace, dílčí zprávy jednotlivých interních auditorů zařazených v týmu, který vykonal audit, kopie dokladů ze zdrojů útvarů orgánu veřejné správy, dokladující svými údaji auditovanou činnost nebo operace tohoto orgánu, které jsou prověřovány a přezkoumávány),
8. Ve fázi realizace výsledků auditu se do auditorského spisu zakládají především
- (a) písemná informace vedoucího zaměstnance odpovědného za auditované činnosti orgánu veřejné správy o splnění opatření k nápravě zjištěných nedostatků a realizovaných doporučení útvaru interního auditu podle čl. 17 bod 1 až 3 pokynu,
  - (b) zpráva o realizaci opatření přijatých k odstranění nedostatků a realizace doporučení útvaru interního auditu.

## **K čl. 18**

*Jednotlivé dokumenty jsou zakládány do auditorského spisu v časové posloupnosti jednotlivých fází vykonávání auditu.*

**Čl. 19****Program pro zabezpečování a zvyšování kvality interního auditu<sup>40)</sup>**

1. Vedoucí útvaru interního auditu vypracuje a pravidelně aktualizuje program pro zabezpečení a zvyšování kvality interního auditu, který zahrnuje
  - (a) interní hodnocení<sup>41)</sup>
  - (b) externí hodnocení<sup>42)</sup>.
2. Součástí interního hodnocení je průběžné sledování výkonnosti funkce interního auditu a pravidelné prověrky prováděné prostřednictvím sebehodnocení nebo s využitím jiných osob v rámci orgánu veřejné správy, které mají dostatečné znalosti postupů interního auditu.
3. Průběžné sledování je nedílnou součástí každodenní supervize, prověřování a měření činnosti interního auditu a je začleněno do běžných zásad a postupů používaných k řízení interního auditu.
4. Průběžné interní hodnocení zahrnuje zejména
  - (a) supervizi nad auditem,
  - (b) ověření, zda jsou postupy uvedené v zásadách provádění interního auditu používány a dodržovány,
  - (c) dotazníky pro zpětnou vazbu od auditovaného útvaru,
  - (d) prověření vzorku pracovní dokumentace pracovníky nezúčastněnými se daného auditu,
  - (e) analýzu výkonových ukazatelů (např. plnění plánu auditu, úspora nákladů, podíl přijatých doporučení, cyklus auditu – od zahájení po ukončení práce v terénu, cyklus auditu – od ukončení práce v terénu do vydání zprávy, atd.).
5. Pravidelné prověrky interního hodnocení mohou zahrnovat, zejména
  - (a) hloubkové rozhovory a průzkumy mezi jednotlivými auditovanými útvary,
  - (b) sebehodnocení, vykonávané zaměstnanci interního auditu,
  - (c) hodnocení prováděné jinými způsobilými odborníky z oblasti interního auditu, kteří v daném okamžiku pracují na jiném pracovním místě v daném orgánu veřejné správy,

---

<sup>40)</sup> Srovnej auditní standard 1300 – Program pro zabezpečení a zvyšování kvality interního auditu.

<sup>41)</sup> Srovnej auditní standard 1311 – Interní hodnocení.

<sup>42)</sup> Srovnej auditní standard 1312 – Externí hodnocení.

- (d) kombinaci provedení sebehodnocení a přípravy dokumentů, které jsou následovně posouzeny jinými kompetentními odborníky v oblasti interního auditu,
  - (e) porovnání postupů útvarů interního auditu a výkonových ukazatelů ve srovnání s odpovídající nejlepší praxí profese interního auditu.
6. Pravidelné interní hodnocení provedené krátce před externím hodnocením může usnadnit externí hodnocení a snížit náklady.
  7. Vedoucí útvaru interního auditu vytváří spolehlivý a objektivní systém pro předávání výsledků interních hodnocení kvality <sup>43)</sup>.
  8. Vedoucí útvaru interního auditu předává výsledky interního hodnocení jedenkrát ročně vedoucímu orgánu veřejné správy.
  9. Externí hodnocení musí být provedeno minimálně jednou za pět let odborně způsobilým a nezávislým externím hodnotitelem nebo externím hodnotícím týmem.

## K čl. 19

*Pokud je pravidelné interní hodnocení provedeno kvalifikovaným a nezávislým externím hodnotitelem nebo hodnotícím týmem, neměly by výsledky hodnocení obsahovat žádná ujištění týkající se výsledku následného externího hodnocení kvality. Zpráva může obsahovat návrhy a doporučení ke zdokonalení postupů útvaru interního auditu. Pokud má externí hodnocení kvality formu sebehodnocení s nezávislým potvrzením (validací), může být pravidelné interní hodnocení použito v tomto hodnotícím procesu jako jeho sebehodnotící část.*

*Jiní způsobilí odborníci z oblasti interního auditu, kteří v daném okamžiku pracují na jiném pracovním místě v daném orgánu veřejné správy, mohou být zaměstnanci, kteří v předešlých letech vykonávali interní audit a tak mají zkušenosti s výkonem interního auditu za předpokladu dodržení auditního standardu 1120 – Objektivita jednotlivce a 1130, 1130.A1 – Narušení nezávislosti nebo objektivity.*

## Čl. 20

### Roční zpráva o výsledcích interního auditu

1. Výsledky interního auditu jsou souhrnně uváděny v roční zprávě předkládané vedoucímu orgánu veřejné správy, která zejména
  - (a) hodnotí kvalitu vnitřního kontrolního systému,

---

<sup>43)</sup> Srovnej auditní standard 1320 – Podávání zpráv o programu pro zabezpečení a zvyšování kvality interního auditu.

- (b) analyzuje výskyt závažných nedostatků, které nepříznivě ovlivnily činnost orgánu veřejné správy, včetně nedostatků ve fungování vnitřního kontrolního systému, a které byly důvodem snížení finanční výkonnosti činnosti orgánu veřejné správy,
- (c) předkládá doporučení ke zkvalitnění řízení provozní a finanční činnosti orgánu veřejné správy a jeho vnitřního kontrolního systému.<sup>44)</sup>
2. Výsledky interního auditu obsažené ve zprávě uvedené v bodu 1 a opatření vedoucího orgánu veřejné správy přijatá na základě doporučení útvaru interního auditu jsou podkladem pro vypracování roční zprávy orgánu veřejné správy podle § 22, která zahrnuje údaje a informace o výsledcích finanční kontroly v tomto orgánu.<sup>45)</sup>

## K čl. 20

*V důsledku nesprávného chápání nového pojetí „vnitřní finanční kontroly“ z překladu anglického výrazu „internal financial control“, event. controls, je třeba pokládat za klíčové k pochopení významového obsahu, že vnitřní finanční kontrola se vymezuje jako synonymum pro řídicí a kontrolní mechanismus uvnitř orgánu veřejné správy ke zvládnutí, ovládnutí řízeného systému, procesu, operace nebo činnosti. Jedná se o mechanismus směřující k tomu „mít věci pod kontrolou“, který má poskytnout přiměřenou jistotu o dosahování těchto hlavních cílů:*

- 1) *dodržování právních předpisů a opatření přijatých na základě těchto předpisů, zejména plánů a postupů,*
- 2) *hospodárné, efektivní a účelné využívání zdrojů,*
- 3) *realizace záměrů a cílů stanovených pro operace a programy,*
- 4) *spolehlivost informací,*
- 5) *ochranu majetku.*

*Prvky řídicího a kontrolního mechanismu jsou plánování a předvídaní, organizování zdrojů, usměrňování, koordinace a motivace, kontrola realizace a zvládnutí rizik, zpětná vazba z kontroly k plánování.*

*V tomto smyslu je koncipována i struktura a rozsah zpráv o výsledcích finančních kontrol, postup a termíny jejich předkládání v § 32 vyhlášky. Podle tohoto ustanovení se roční zpráva o výsledcích finančních kontrol, jejímž podkladem je i roční zpráva o výsledcích interního auditu podle § 31 odst. 3 zákona o finanční kontrole, skládá z hodnocení výsledků finančních kontrol a účinnosti vnitřního kontrolního systému orgánu veřejné správy.*

<sup>44)</sup> § 31 odst. 1 až 3 zákona o finanční kontrole.

<sup>45)</sup> § 31 odst. 4 a 5 zákona o finanční kontrole.

## Čl. 21 Spolupráce s externími subjekty

Při své činnosti útvar interního auditu spolupracuje metodicky zpravidla s těmito externími subjekty

- (a) útvarem Ministerstva financí odpovědným za metodické řízení, tj. harmonizaci a koordinaci metodiky interního auditu ve veřejné správě,
- (b) Nejvyšším kontrolním úřadem,
- (c) externím auditorem,
- (d) Českým institutem interních auditorů,
- (e) zřizovatelem,
- (f) příslušným správcem kapitoly státního rozpočtu,
- (g) kontrolními orgány, které vykonávají kontrolu na základě zvláštních právních předpisů,
- (h) kontrolními orgány mezinárodních organizací.<sup>46)</sup>

---

<sup>46)</sup> Srovnej § 24 zákona o finanční kontrole.