

Metodický pokyn CHJ č. 6



Centrální harmonizační jednotka
Ministerstvo financí ČR

Manuál interního auditu

Doporučený vzor

Verze 2.0

Právní stav k 3. 3. 2025

Úvod

Ministerstvo financí vydává v souladu s ustanovením § 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, vzorový Manuál interního auditu (dále jen „Manuál“). Manuál slouží jako metodická podpora pro nastavení správných postupů pro výkon interního auditu v orgánech veřejné správy a sdílení dobré praxe.

Obsah Manuálu vychází ze zákona o finanční kontrole a zejména z Globálních standardů interního auditu (dále „Globální standardy“)¹. Globální standardy jsou dostupné v originálním anglickém znění na [internetových stránkách Institutu interních auditorů](#) (IIA), a v českém překladu na [internetových stránkách Českého institutu interních auditorů](#) (ČIIA).

Tento Manuál stanoví doporučené zásady a postupy výkonu interního auditu, které povedou útvar interního auditu systematickým a metodickým způsobem k naplňování strategie interního auditu, vypracování plánu interního auditu a dodržování Globálních standardů a legislativních požadavků daných zákonem o finanční kontrole a vyhláškou č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „prováděcí vyhláška“). V souladu se standardem 9.3 Metodiky musí být manuál závazný pro útvar interního auditu vydán vedoucím útvaru interního auditu. Vydaný manuál interního auditu by měl být vhodným způsobem zveřejněn v rámci orgánu veřejné správy tak, aby byl, v rámci transparentnosti interního auditu, k dispozici auditovaným subjektům. Výše uvedený standard 9.3 dále vedoucímu útvaru interního auditu ukládá povinnost pravidelně vyhodnocovat a podle potřeby aktualizovat tento manuál tak, aby se činnost útvaru interního auditu zlepšovala a reagovalo se na významné změny, které útvar ovlivňují. Vedoucí útvaru interního auditu musí rovněž zajistit proškolení interních auditorů o vydaném manuálu.

Manuál interního auditu musí vždy navazovat na statut interního auditu platný v daném orgánu veřejné správy (viz též metodický pokyn CHJ. č. 5 – Statut interního auditu). Metodický pokyn je členěn na kapitoly, které jsou uvedeny teoretickou částí, která shrnuje požadavky zákona o finanční kontrole a Globálních standardů ve vztahu k obsahu dané kapitoly. Následně každá kapitola obsahuje návrh vzorového článku Manuálu, který je třeba formulovat a konkretizovat podle potřeb a dalších okolností působících v daném orgánu veřejné správy.

Tento Manuál představuje metodickou pomůcku, kterou orgány veřejné správy mohou využít pro vytvoření vlastního manuálu, a není tak pro ně závazný.

Pokud v orgánu veřejné správy není zřízen útvar interního auditu, postupuje samostatný interní auditor podle tohoto Manuálu přiměřeně.

¹ Globální standardy nejsou pro orgány veřejné správy v České republice právně závazné, ale vedoucí orgánů veřejné správy z těchto standardů při zavádění a řízení interního auditu vycházejí (viz ustanovení § 5 odst. 1 zákona o finanční kontrole).

1 Regulatorní rámec

Zákon o finanční kontrole ani prováděcí vyhláška výslovně nestanoví povinnost vypracovat manuál, který by stanovoval zásady a postupy při provádění interního auditu. Požadavek na stanovení závazných zásad a postupů vychází z Globálních standardů, které zohledňují dobrou praxi interního auditu a jejichž použití ve veřejné správě reflektuje i zákon o finanční kontrole v ustanovení § 5 odst. 1. Obecně je požadavek na stanovení metodik interního auditu deklarován ve standardu 9.3 Metodiky, který také specifikuje rámcové oblasti, pro které bude s největší pravděpodobností nezbytné metodiky stanovit. Metodiky interního auditu doplňují Globální standardy tím, že poskytují konkrétní pokyny a kritéria, která pomáhají interním auditorům implementovat Globální standardy a kvalitně poskytovat služby. Metodiky interního auditu by navíc měly popisovat procesy a postupy pro komunikaci, řešení provozních a administrativních záležitostí a dohled nad útvarem interního auditu.

Kromě obecného požadavku na zpracování metodik ve standardu 9.3 Metodiky jsou požadované metodiky specifikovány v jednotlivých standardech napříč Globálními standardy. Takto je např. specifikována potřeba metodiky k vyhodnocení potenciálních zjištění a ke zjištění jejich příčiny, následku a závažnosti ve standardu 14.3, metodiky k postupům při zdůvodňování, komunikaci a projednávání doporučení a akčních plánů ve standardu 14.4 nebo metodiky k hodnocení závěrů zakázky ve standardu 14.5.

Standard 9.3 Metodiky zároveň připouští, že se v závislosti na okolnostech může forma, obsah, úroveň podrobnosti a míra dokumentace metodik lišit. Metodiky mohou existovat jako samostatné dokumenty (např. standardní provozní postupy) nebo mohou být shromážděny v manuálu interního auditu či integrovány do softwaru pro řízení interního auditu. Tento metodický pokyn se snaží zohledňovat převažující podmínky v orgánech veřejné správy, kdy se jako dobrá praxe jeví metodiky shromáždit v komplexnějších dokumentech, jako je manuál interního auditu, program pro zajišťování a zvyšování kvality a etický kodex interních auditorů. Jak ale bylo uvedeno výše, tento metodický pokyn není závazný a lze si tak metodiky v rámci orgánu veřejné správy upravit podle potřeb a zvyklostí každého orgánu veřejné správy.

MANUÁL INTERNÍHO AUDITU

ČI. I

Preambule

- (1) Interní auditor postupuje při výkonu interního auditu v souladu se zákonem 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“), vyhláškou č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění zákona č. 309/2002 Sb., zákona č. 320/2002 Sb. a zákona č. 123/2003 Sb., (dále jen „prováděcí vyhláška“), Globálními standardy interního auditu vydanými Institutem interních auditorů, Statutem interního auditu² a tímto manuálem.
- (2) V souladu se standardem 9.3 Metodiky Globálních standardů interního auditu tento manuál stanoví zásady a postupy, kterými se řídí činnost interního auditu.

² Uveďte konkrétní název vnitřního předpisu, který ve Vašem orgánu veřejné správy plní funkci statut interního auditu.

2 Strategické plánování interního auditu

Část Manuálu věnovaná strategickému plánování interního auditu metodicky upravuje proces vypracování, zavedení a vyhodnocování strategie interního auditu a plánování interního auditu. Plánování interního auditu má oporu v ustanoveních § 30 zákona o finanční kontrole, které předpokládá sestavení střednědobého plánu a ročních plánů interních auditů. Z pohledu Globálních standardů je plánování interního auditu upraveno zejména ve standardu 9.2 Strategie interního auditu a standardu 9.4 Plán interního auditu. Plánování se ale týká všechny standardy principu 9 Plánujte strategicky, který vyžaduje, aby vedoucí útvaru interního auditu rozuměl mandátu interního auditu a procesům řízení a správy, řízení rizik a řídicím a kontrolním procesům v orgánu veřejné správy. Útvar interního auditu s vhodnými zdroji a postavením vytváří a realizuje strategii na podporu úspěšné činnosti daného orgánu veřejné správy a vypracovává plán interního auditu. Kromě toho vedoucí útvaru interního auditu pro potřebu plánování musí koordinovat svou činnost s interními a externími poskytovateli ujišťovacích služeb (např. Nejvyšší kontrolní úřad, poradenské společnosti nebo interní útvary řešící kybernetickou bezpečnost či kvalitu, cosourcing interního auditu apod.).

Povinnost vypracovat strategii interního auditu zákon o finanční kontrole nestanovuje, je to ale požadavek Globálních standardů, který je třeba respektovat k dosažení souladu³. Zákon o finanční kontrole pracuje s pojmem střednědobý plán, který stanoví priority a odráží potřeby orgánu veřejné správy z hlediska dosavadních výsledků jeho činnosti a předpokládaných záměrů a cílů na víceleté období. Lze tedy samostatně vypracovávat strategii interního auditu i střednědobý plán. Jako efektivnější řešení se nabízí, aby byl vypracován střednědobý plán interního auditu, který bude zároveň jeho strategií. Střednědobý plán pak v souladu se standardem 9.2 Strategie interního auditu musí obsahovat vizi, strategické cíle a podpůrné iniciativy pro útvar interního auditu. Strategické cíle musí být konkrétní, měřitelné, dosažitelné, smysluplné a časově vymezené (SMART). Podpůrné iniciativy mohou zahrnovat např. příležitosti, jak pomoci interním auditorům rozvíjet jejich kompetence, zavedení a použití technologií, pokud zlepšují účinnost a efektivitu útvaru interního auditu, příležitosti ke zlepšení útvaru interního auditu jako celku. Opatření, která plynou z určených strategických cílů a podpůrných iniciativ, by ve střednědobém plánu měla být seřazena podle priorit a měl by být stanoven časový rámec jejich zavedení.

Souladně v Globálních standardech i v zákoně o finanční kontrole je upravena povinnost sestavovat plán interního auditu, který musí být ze zákona roční, byť Globální standardy výslovně roční plán nepožadují (může být i kratší nebo kontinuální apod.). Níže popsaný proces sestavování plánu interního auditu, jeho schvalování a vyhodnocování tedy zohledňuje jak Globální standardy (zejména standard 9.4), tak i příslušná ustanovení zákona o finanční kontrole.

Strategie i plány interního auditu by měly být vhodným způsobem zveřejněny pro potřeby všech zaměstnanců orgánu veřejné správy. Důvodem je jednak transparentnost interního auditu, kdy by si každý měl mít možnost zjistit zda, kdy a proč bude ten který proces a příslušný organizační celek auditován. Zároveň je zveřejnění strategie a plánů správným krokem k pochopení interního auditu zaměstnanci orgánu veřejné správy a ke zvyšování jeho důvěryhodnosti.

Čl. II

Strategie interního auditu

- (1) Vedoucí útvaru interního auditu zodpovídá za vypracování a zavedení střednědobého plánu, včetně strategie interního auditu, na období [...] let⁴.

³ Souladu s Globálními standardy jako dobrá praxe. Hodnocení souladu je předmětem interního i externího hodnocení kvality interního auditu.

⁴ Obvykle se doporučuje, aby období střednědobého plánu bylo stanoveno v rozsahu 3 až 5 let.

- (2) Střednědobý plán interního auditu obsahuje
- a. vizi, která popisuje požadovaný budoucí stav útvaru interního auditu,
 - b. strategické cíle pro naplnění vize,
 - c. podpůrné iniciativy, které popisují konkrétní kroky k dosažení jednotlivých strategických cílů,
 - d. priority interního auditu z hlediska potřeb orgánu veřejné správy.
- (3) Při vypracovávání střednědobého plánu interního auditu vedoucí útvaru interního auditu vychází zejména z
- a. dosavadních výsledků činnosti orgánu veřejné správy,
 - b. předpokládaných záměrů a cílů orgánu veřejné správy na víceleté období,
 - c. porozumění procesům a rizikům v orgánu veřejné správy,
 - d. očekávání vedoucího orgánu veřejné správy a vedoucích zaměstnanců.
- (4) Střednědobý plán interního auditu a jeho aktualizace schvaluje po projednání s vedoucím útvaru interního auditu vedoucí orgánu veřejné správy.
- (5) Vedoucí útvaru interního auditu střednědobý plán pravidelně, minimálně jednou ročně, vyhodnocuje a toto vyhodnocení uvádí v roční zprávě o výsledcích interního auditu, která obsahuje informace podle ustanovení § 31 odst. 3 zákona o finanční kontrole.
- (6) Součástí vyhodnocení střednědobého plánu je
- a. plnění časového plánu implementace⁵,
 - b. míra plnění strategických cílů a podpůrných iniciativ,
 - c. míra zlepšení výkonu interního auditu,
 - d. analýza vlivu případných změn okolností uvedených v odstavci (3) na střednědobý plán interního auditu a potřeby jeho aktualizace.

Čl. III

Plánování interního auditu

- (1) Vedoucí útvaru interního auditu zodpovídá za vytvoření a plnění ročního plánu interního auditu, který vychází ze střednědobého plánu interního auditu a který podporuje dosažení cílů orgánu veřejné správy.
- (2) Roční plán interního auditu vychází ze zdokumentovaného hodnocení
- a. cílů, strategií a úkolů orgánu veřejné správy,
 - b. rizik,⁶
 - c. legislativních požadavků,
 - d. zjištění vnitřního kontrolního systému,
 - e. závěrů předchozích interních auditů,

⁵ Implementace opatření a úkolů plynoucích ze strategických cílů, podpůrných iniciativ a priorit interního auditu.

⁶ Vedoucí útvaru interního auditu pro tyto účely vychází z hodnocení rizik provedeného vedoucími a jinými zaměstnanci orgánu veřejné správy, musí však tyto informace o rizicích podrobit vlastní kritické analýze.

- f. výsledků a plánů externích a interních kontrol,
 - g. návrhů vedoucího orgánu veřejné správy a vedoucích zaměstnanců.
- (3) Roční plán interního auditu obsahuje
- a. u každého plánovaného interního auditu
 - i. předmět interního auditu,⁷
 - ii. cíle interního auditu,
 - iii. časové rozvržení,
 - iv. personální zajištění,
 - b. odbornou přípravu interních auditorů,
 - c. úkoly v metodické a konzultační činnosti⁸.
- (4) Vedoucí útvaru interního auditu roční plán pravidelně, minimálně jednou ročně, vyhodnocuje a s výsledkem vyhodnocení seznámí vedoucího orgánu veřejné správy. V případě přehodnocení rizik nebo priorit v průběhu roku navrhne jeho aktualizaci.
- (5) Roční plán interního auditu, jeho změny a zařazení mimořádných interních auditů schvaluje vedoucí orgánu veřejné správy po projednání s vedoucím útvaru interního auditu.
- (6) Střednědobé i roční plány interního auditu a jejich aktualizace jsou k dispozici všem zaměstnancům a útvarům orgánu veřejné správy, a to bezodkladně po schválení. Schválené plány interního auditu jsou k dispozici [.....]⁹.

3 Příprava na výkon interního auditu

Interní auditoři musí plánovat každý interní audit (auditní zakázku) s využitím systematického a metodického přístupu. Plánování zakázky začíná pochopením výchozích očekávání od interního auditu a důvodu, proč byl zahrnut do plánu interního auditu. Při plánování interní auditoři shromáždí informace, které jim umožní porozumět posuzované činnosti a posoudit rizika související s danou činností. Hodnocení rizik posuzované činnosti umožňuje interním auditorům identifikovat rizika a stanovit jejich priority, aby tak určili cíle a rozsah interního auditu. Interní auditoři také určí hodnotící kritéria a zdroje potřebné k provedení interního auditu a vypracují program interního auditu, kde jsou popsány konkrétní kroky interního auditu, které budou provedeny. Interní auditoři jsou odpovědní za účinnou komunikaci ve všech fázích interního auditu, a to jak ve vztahu k vedoucímu orgánu veřejné správy, tak i k auditovaným subjektům.

Příprava na každý interní audit by měla začít identifikací a shromážděním spolehlivých, relevantních a dostatečných informací, které musí interní auditoři posoudit, aby porozuměli, jak mají procesy posuzované činnosti fungovat. Na základě tohoto posouzení musí interní auditoři identifikovat a vyhodnotit rizika, která jsou potenciálně významná pro cíle posuzované činnosti a stanovit jejich priority. Interní auditoři musí také identifikovat kritéria, která vedení používá k měření toho, zda daná činnost dosahuje svých cílů (viz standard 13.4 Hodnotící kritéria). Příkladem vhodných kritérií jsou např. zákony, vnitřní akty řízení, smluvní závazky, klíčové ukazatele výkonu, zavedené postupy, očekávání vycházející z navrženého

⁷ Věcné zaměření, rozsah a typ interního auditu.

⁸ Metodickou činností se rozumí metodická činnost v oblasti interního auditu. Konzultační činností se rozumí poradenská zakázka většího rozsahu.

⁹ Např. zveřejněné na intranetu / k dispozici na sdíleném disku / k dispozici v informačním systému / rozeslané interním auditorem.

řídícího a kontrolního mechanismu, standardy apod. V případě, že kritéria nejsou přiměřená, musí interní auditoři vhodná hodnotící kritéria nalézt ve spolupráci s vedoucími zaměstnanci, případně s vedoucím orgánů veřejné správy. Informace a dokumentaci potřebnou k vyhodnocení rizik a zahájení tvorby pracovního programu, kterou nelze získat jinak, interní auditoři musejí získat od vedení auditované činnosti v rámci vzájemné komunikace. Vhodnou formou komunikace může být např. oznámení o zahájení interního auditu, v jehož rámci bude vedení informováno o důvodech, času zahájení a předpokládané délce trvání interního auditu. Oznámení o zahájení interního auditu i vyžádání si potřebných informací může mít písemnou i ústní formu. Je-li to účelné, je možné v manuálu stanovit minimální lhůtu, ve které musí být interní audit oznámen před jeho zahájením. Termín realizace interního auditu může být také specifikován v ročním plánu interního auditu.

Před sestavením programu interního auditu je nutné stanovit a zdokumentovat cíle a rozsah interního auditu. Cíle musí vyjadřovat účel interního auditu a musí být dostatečně konkrétní, včetně cílů stanovených zákony nebo regulatorními předpisy. Rozsah interního auditu musí být dostatečný pro dosažení cílů zakázky. Pokud je identifikováno omezení rozsahu, musí být toto projednáno s vedením s cílem dosáhnout řešení. Omezením rozsahu jsou takové podmínky v rámci ujišťovací zakázky, jakými jsou omezení zdrojů nebo omezení přístupu k pracovníkům, fyzickým objektům, datům a informacím, které brání interním auditorům provádět práci tak, jak předpokládá pracovní program interního auditu. Interní auditoři musí mít možnost flexibilně měnit cíle a rozsah zakázky, pokud tato potřeba vyplývá z auditní práce v průběhu zakázky.

Při tvorbě vlastního programu interního auditu se vychází z ustanovení § 28 a § 29 prováděcí vyhlášky a standardu 13.6 Pracovní program. Pracovní program zakázky musí vycházet z informací získaných během plánování zakázky, a pokud je to relevantní, i z výsledků hodnocení rizik auditované činnosti. Pracovní program zakázky musí stanovit zejména kritéria pro hodnocení jednotlivých cílů, úkoly k dosažení cílů zakázky, metodiky, včetně analytických postupů, které mají být použity, pomůcky k provádění úkolů a interní auditory nebo přizvané osoby určené k provedení jednotlivých úkolů. Program interního auditu může být zároveň pověřením auditorského týmu a určením vedoucího auditorského týmu¹⁰. Pověřit auditorský tým lze ale také jiným způsobem, např. samostatným pověřením, v rámci ročního plánu interního auditu nebo oznámení o zahájení interního auditu. Vedoucí útvaru interního auditu musí posoudit a schválit pracovní program zakázky před začátkem jeho realizace a v případě identifikace potřeby jakýchkoli následných změn tak učinit neprodleně. Pokud je v orgánu veřejné správy pouze samostatný interní auditor nebo se realizuje mimořádný interní audit mimo roční plán, je vhodné, aby program interního auditu schválil vedoucí orgánu veřejné správy.

Čl. IV

Příprava na výkon interního auditu

- (1) V rámci přípravy na interní audit interní auditor vlastní činností, z podkladů auditovaného subjektu nebo z jiných zdrojů shromažďuje spolehlivé, relevantní a dostatečné informace a dokumenty týkající se
 - a. strategií, cílů a rizik orgánu veřejné správy relevantních pro posuzovanou činnost,
 - b. rizikové tolerance¹¹ orgánu veřejné správy, pokud je stanovena,
 - c. hodnocení rizik, kterým je podpořen plán interního auditu,

¹⁰ Samostatný auditor je vždy brán jako vedoucí jednočlenného auditorského týmu.

¹¹ Riziková tolerance se obecně posuzuje na základě odborného úsudku v návaznosti na porozumění procesů řízení a správy orgánu veřejné správy a porozumění zásadám, které jeho vedení uplatňuje pro akceptaci rizik.

- d. procesů řízení a správy orgánu veřejné správy, řízení rizik a řídicích a kontrolních procesů posuzované činnosti,
 - e. použitelných rámců, návodů a dalších kritérií, která lze použít k hodnocení účinnosti těchto procesů,
 - f. požadavků legislativy,
 - g. výsledků a plánů externích a interních kontrol nebo předešlých interních auditů týkajících se posuzované činnosti.
- (2) Interní auditoři musí
- a. posoudit shromážděné informace, aby porozuměli, jak mají procesy fungovat,
 - b. identifikovat rizika, která budou posuzovat, prostřednictvím
 - i. identifikace rizik, která jsou potenciálně významná pro cíle posuzované činnosti,
 - ii. zohlednění rizik specifických pro podvody,
 - iii. vyhodnocení významnosti rizik a stanovení jejich priority pro následné posouzení,
 - c. identifikovat kritéria, která vedení používá k měření toho, zda daná činnost dosahuje svých cílů.
- (3) Na základě výsledků hodnocení rizik posuzované činnosti interní auditoři stanoví a zdokumentují cíle a rozsah interního auditu. Cíle zakázky musí vyjadřovat účel interního auditu a popisovat konkrétní cíle, kterých má být dosaženo, včetně cílů stanovených zákony a/nebo regulatorními předpisy. Rozsah musí stanovit zaměření a hranice interního auditu tím, že specifikuje činnosti, místa, procesy, systémy, součásti a časové období, která mají být předmětem interního auditu, a další prvky, které mají být prověřeny. Rozsah interního auditu musí být dostatečný pro dosažení cílů zakázky.
- (4) Pokud je identifikováno omezení rozsahu interního auditu, včetně omezení zdrojů nebo přístupu k pracovníkům, fyzickým objektům, datům a informacím, které brání interním auditorům provádět práci tak, jak předpokládá pracovní program auditu, musí toto být projednáno s vedoucím auditovaného subjektu, případně eskalováno na úroveň vedoucího orgánu veřejné správy.
- (5) Interní auditoři určí nejvhodnější hodnotící kritéria, která budou použita pro hodnocení stavu posuzované činnosti. Nejsou-li zavedená kritéria přiměřená, musí vhodná hodnotící kritéria nalézt prostřednictvím diskuze s vedoucím orgánu veřejné správy a/nebo s příslušnými vedoucími zaměstnanci.
- (6) Interní auditoři musí interní audit před jeho zahájením oznámit vedoucímu auditovaného subjektu, a to tak, aby
- a. byl vytvořen základ pro spolupráci a otevřený dialog,
 - b. mohl být naplánován harmonogram interního auditu, který nebude kolidovat s jinými významnými událostmi auditovaného subjektu,
 - c. s vedoucím auditovaného subjektu mohlo být projednáno vyhodnocení rizik posuzované činnosti interními auditory,
 - d. mohly být od vedoucího auditovaného subjektu vyžádány informace a dokumenty potřebné k zahájení tvorby programu interního auditu.

- (7) Vedoucí útvaru interního auditu zajistí oznámení interního auditu vedoucímu auditovaného subjektu, a to zpravidla formou projednání, ve zdůvodněných případech písemně.
- (8) Práce provedené během přípravy na výkon interního auditu se dokumentují v pracovních dokumentech¹².

Čl. V

Program interního auditu

- (1) Na základě shromážděných informací, hodnocení rizik a stanovených cílů a rozsahu interního auditu vedoucí auditorského týmu zajistí vypracování programu interního auditu.
- (2) Program interního auditu je podrobným pracovním plánem, který obsahuje vždy údaje uvedené v ustanovení § 28 odst. 3 písm. e) prováděcí vyhlášky a musí stanovit zejména
 - a. cíle interního auditu a kritéria pro jejich hodnocení,
 - b. úkoly k dosažení cílů interního auditu,
 - c. metodiky, včetně analytických postupů, které mají být použity, a pomůcky k provádění úkolů,
 - d. složení auditorského týmu, včetně uvedení vedoucího auditorského týmu, a jim přidělené úkoly.
- (3) Pokud bude v rámci interního auditu použit výběr vzorku, pracovní program bude obsahovat stručný popis způsobu výběru vzorku¹³.
- (4) Program interního auditu a jeho případné změny v průběhu interního auditu schvaluje vedoucí útvaru interního auditu¹⁴. Program mimořádného interního auditu operativně zařazeného mimo schválený roční plán na vyžádání vedoucího orgánu veřejné správy schvaluje vedoucí orgánu veřejné správy.

4 Realizace interního auditu

Dopředu oznámený interní audit se zpravidla zahajuje úvodní schůzkou, na které je auditovaný subjekt seznámen s programem interního auditu, zejména s hodnocením rizik, cíli a rozsahem interního auditu. Zároveň je to příležitost pro nezbytné úpravy přístupu k internímu auditu a nastavení průběžné komunikace. Vlastní realizace interního auditu spočívá ve shromažďování informací a provádění analýz a hodnocení k naplnění programu interního auditu, což umožňuje poskytnout ujištění a identifikovat případná zjištění, určit příčiny, dopad a závažnost zjištění, vypracovat doporučení a/nebo spolupracovat s vedením na přípravě akčních plánů a vypracovat závěry.

Interní auditoři musí analyzovat informace, aby zjistili, zda existuje rozdíl mezi hodnotícími kritérii a skutečným stavem posuzované činnosti. Zajištění potřebné součinnosti při získávání informací je v odpovědnosti vedoucího orgánu veřejné správy a lze to udělat například prostřednictvím statutu, který je na rozdíl od manuálu závazný pro všechny zaměstnance. Ve statutu může být stanovena odpovídající

¹² Pracovním dokumentem mohou být např. matice rizik a kontrol (viz Příloha č. 1), záznamové listy (viz Příloha č. 2) nebo jiné pomocné pracovní dokumenty. Pracovní dokumenty mohou být upraveny v šablonách, která budou přílohou manuálu.

¹³ Vedoucí útvaru interního auditu může zpracovat podrobnější metodiku s metodami výběru vzorku a souvisejícími postupy, které mohou být při realizaci interních auditů použity.

¹⁴ Pokud interní audit vykonává samostatný interní auditor, může program interního auditu schvalovat vedoucí orgánu veřejné správy.

povinnost, resp. právo interního auditora na uplatnění všech způsobů, jak získat potřebné informace, včetně např. přístupu do informačních systémů orgánu veřejné správy. Relevantní a přiměřená hodnotící kritéria byla určena postupem popsaným ve fázi přípravy na výkon interního auditu. Rozdíl mezi kritérii a skutečným stavem naznačuje potenciální zjištění, které je třeba zaznamenat a dále vyhodnotit. Pokud počáteční analýzy neposkytují dostatečné důkazy na podporu potenciálního zjištění, musí interní auditoři s náležitou profesní péčí určit, zda je třeba provést další analýzy. U každého potenciálního zjištění musí být následně vyhodnoceno, zda se skutečně jedná o zjištění, a určena jeho závažnost a prioritizace¹⁵. Jedná-li se o závažné zjištění a orgán veřejné správy je vystaven významnému riziku, musí být zjištění zdokumentováno a uvedeno ve zprávě jako zjištění. Je na uvážení interních auditorů, zda méně závažná zjištění, se zohledněním všech okolností a případně zavedených metodik, reportovat jako zjištění nebo je komunikovat jiným způsobem. U každého zjištění by také měla být zjištěna a popsána jeho kořenová příčina, pokud je to možné.

Na základě svých zjištění musí útvar interního auditu vedoucímu orgánu veřejné správy předkládat doporučení¹⁶. Globální standardy (standard 14.4 Doporučení a akční plány) umožňují, aby se interní auditoři rozhodli, zda pouze vypracují doporučení, budou po vedení auditované činnosti požadovat akční plány nebo budou s vedením spolupracovat, aby se na opatřeních dohodli. Konečnou odpovědnost za vlastní opatření nebo akční plán má však vždy pouze vedení. Opatření mají za cíl vyřešit hlavní příčiny zjištění, zmírnit významnost zjištěných rizik na přijatelnou úroveň, případně zkvalitnit posuzovanou činnost. Zjištění a doporučení nebo akční plány musí interní auditoři projednat s vedením posuzované činnosti a v případě neshody umožnit, aby obě strany vyjádřily svá stanoviska a zdůvodnění a pokusily se na řešení domluvit. Pokud se interní auditor a vedení posuzované činnosti neshodnou na výsledcích zakázky, měl by vedoucí útvaru interního auditu spolupracovat s vedoucím orgánu veřejné správy tak, aby napomohl vyřešení. Konkrétní postupy, které naplní požadavky Globálních standardů a zákona o finanční kontrole ohledně zjištění a doporučení mohou být v rámci orgánů veřejné správy odlišné, postup popsaný ve vzorovém Manuálu je doporučenou možností, která vychází z dobré praxe interního auditu ve veřejné správě.

Interní auditoři musí k internímu auditu vypracovat závěr, který shrnuje výsledky ve vztahu k jeho cílům a cílům vedení posuzované činnosti. Závěr musí vyjádřit odborný úsudek interních auditorů ohledně celkové závažnosti souhrnných zjištění. Závěry interního auditu musí obsahovat také úsudek interních auditorů o účinnosti procesů řízení, řízení rizik a/nebo kontrolních mechanismů posuzované činnosti, včetně potvrzení, kdy jsou procesy účinné. Výsledky interního auditu, kterými jsou zpravidla zjištění, jejich závažnost a prioritizace, závěry, včetně závěrů ohledně vnitřního kontrolního systému pro auditovanou oblast a případná doporučení a/nebo akční plány, musí být komunikovány s těmi subjekty, které jsou schopny zajistit, že výsledkům bude věnována odpovídající pozornost. To je zpravidla vedoucí zaměstnanec auditovaného subjektu, ale nemusí to tak být vždy. Závěrečná komunikace v rámci orgánu veřejné správy probíhá formou písemné zprávy (viz ustanovení § 31 odst. 1 zákona o finanční kontrole), přičemž se zpráva zpravidla doručuje vedoucímu zaměstnanci auditované činnosti a vedoucímu orgánu veřejné správy. Dobrou praxí, zejména u větších orgánů veřejné správy je, že se vypracovává nejdříve návrh zprávy, který se projedná s auditovaným subjektem, jenž má možnost formálnějším způsobem podat námitky proti výsledkům interního auditu formou stanoviska. Povinnost vypracovávat návrh zprávy ale neplyne ze zákona o finanční kontrole ani z Globálních standardů, nezbytné je pouze projednání výsledků interního auditu s vedením auditované činnosti, které musí mít možnost v případě nesouhlasu deklarovat svá stanoviska a zdůvodnění, která musí být zohledněna při stanovení řešení. Práva a povinnosti auditovaného subjektu popsaná v manuálu interního auditu musí vycházet ze statutu interního auditu, který je interním aktem řízení závazným pro všechny zaměstnance. O konečném řešení zjištění a rizik z interního auditu rozhoduje vedení. V případě, že vedoucí útvaru interního auditu posoudí, že je řešení navrhované vedením

¹⁵ Určení priority vychází z významnosti souvisejících rizik a stanovené závažnosti zjištění, může ale zohledňovat i další faktory důležité pro orgán veřejné správy, které mohou zdůvodňovat upřednostnění řešení některých zjištění. Vedoucí útvaru interního auditu může stanovit metodiku, jak prioritu zjištění v daném orgánu veřejné správy posuzovat.

¹⁶ Povinnost daná ustanovením § 28 odst. 3 zákona o finanční kontrole.

posuzované činnosti mimo rizikovou toleranci orgánu veřejné správy, musí o tom informovat vedoucího orgánu veřejné správy (viz též standard 11.5 Komunikace přijetí rizika).

Dokumentaci interního auditu upravuje standard 14.6 Dokumentace zakázky a ustanovení § 31 odst. 1 písm. d) prováděcí vyhlášky. Zatímco prováděcí vyhláška definuje rozsah konkrétních dokumentů, které musí být součástí auditorského spisu, Globální standardy obecněji uvádí, že interní auditoři musí zdokumentovat informace a důkazy. Analýzy, hodnocení a podpůrné informace relevantní pro danou zakázku musí být zdokumentovány tak, aby informovaný a obezřetný interní auditor nebo podobně informovaná a kompetentní osoba mohla práci zopakovat a odvodit stejné výsledky zakázky. Metodika k nastavení auditní dokumentace v daném orgánu veřejné správy bude záviset na interních předpisech, možnostech používaného SW spisové služby, případně auditního SW, předepsaných šablonách písemností a dalších zvyklostech. Je-li to účelné, vedoucí útvaru interního auditu může zpracovat podrobnější metodiku vedení spisu, která může obsahovat strukturu auditorského spisu a formu vedení spisu, tedy zda a za jakých okolností bude spis veden elektronicky, fyzicky nebo kombinovanou formou. Přitom musí zohlednit požadavky na formu stanovené právními předpisy (např. právní předpisy upravující spisovou službu a archivnictví).

Čl. VI

Úvodní schůzka

- (1) Vedoucí auditorského týmu zahájí interní audit u auditovaného subjektu úvodní schůzkou s vedoucím auditovaného subjektu. Cílem úvodní schůzky je seznámit auditovaný subjekt s Programem interního auditu¹⁷.
- (2) Pověřený člen auditorského týmu vypracuje z úvodní schůzky zápis.

Čl. VII

Realizace interního auditu

- (1) Interní auditoři si opatří nebo vyžádají relevantní, spolehlivé a dostatečné informace, které jim poskytnou přiměřený základ pro formulaci případných zjištění a závěrů zakázky na základě jimi prováděných analýz a porovnání¹⁸.
- (2) Způsoby, jakými interní auditoři získávají informace, jsou zejména
 - a. rozhovory nebo průzkumy mezi osobami zapojenými do posuzované činnosti,
 - b. přímé pozorování procesu,
 - c. získání potvrzení nebo ověření informací od osoby, která je nezávislá na posuzované činnosti,
 - d. fyzická kontrola nebo zkoumání hmotných důkazů,
 - e. přímý přístup k informačním systémům orgánu veřejné správy za účelem pozorování nebo získávání dat,
 - f. spolupráce s uživateli a administrátory systému za účelem získání dat.
- (3) Požaduje-li interní auditor originální doklady, vystaví na žádost protistrany potvrzení o jejich převzetí.

¹⁷ Zejména s vyhodnocením rizik, cílem a rozsahem interního auditu, členy auditorského týmu, předpokládaným termínem vykonání auditu a časovým rozvrhem, způsobem komunikace mezi auditovanými a interními auditory.

¹⁸ Viz též Bližší podrobnosti o kontrolních metodách v ustanoveních § 1 a násl. prováděcí vyhlášky.

- (4) Získané informace interní auditoři analyzují, aby zjistili, zda existuje rozdíl mezi hodnotícími kritérii a skutečným stavem posuzované činnosti. Rozdíly mezi kritérii a skutečným stavem se zaznamenají a dále vyhodnocují, zda se jedná o potenciální zjištění.
- (5) Pokud počáteční analýzy neposkytují dostatečné důkazy na podporu potenciálního zjištění zakázky, musí interní auditoři zjištění vyloučit jako neprokázané, případně provést další analýzy. V tom smyslu musí být upraven program interního auditu.
- (6) Interní auditoři musí vyhodnotit každé potenciální zjištění, přičemž se vyhodnocuje zejména
 - a. zda se jedná o zjištění,
 - b. zda je dostatečně doloženo důkazy,
 - c. jeho závažnost a
 - d. jeho priorita.
- (7) Pro určení závažnosti rizik spojených se zjištěními musí interní auditoři zvážit pravděpodobnost výskytu rizik a dopad, který mohou mít rizika na řízení a správu orgánu veřejné správy, řízení rizik nebo kontrolní procesy.
- (8) Závažná zjištění musí být vždy uvedena ve zprávě z interního auditu, u méně závažných zjištění interní auditoři vyhodnotí, zda je ve zprávě uvádět jako zjištění nebo zda je budou komunikovat jinak¹⁹.
- (9) Interní auditoři ke každému zjištění, pokud je to možné, vypracují doporučení pro vyřešení hlavní příčiny zjištění, zmírnění významnosti zjištěných rizik na přijatelnou úroveň, případně pro zkvalitnění posuzované činnosti.
- (10) Interní auditoři zjištění a doporučení průběžně projednávají s auditovaným subjektem, aby vyhodnotili proveditelnost a přiměřenost doporučení.
- (11) Interní auditoři musí k internímu auditu vypracovat závěr, který shrnuje výsledky ve vztahu k cílům interního auditu a cílům vedení. Závěr musí vyjádřit odborný úsudek interních auditorů ohledně celkové závažnosti souhrnných auditních zjištění a o účinnosti procesů řízení, řízení rizik a/nebo kontrolních mechanismů posuzované činnosti, včetně potvrzení, kdy jsou procesy účinné. Tento závěr musí být, podle dopadu na posuzovanou činnost a cíle orgánu veřejné správy, případně další okolnosti, ohodnocen na stupnici:²⁰
 - a. uspokojivé,
 - b. vyžadující dílčí zlepšení,
 - c. vyžadující významné zlepšení,
 - d. neuspokojivé.
- (12) O ohodnocení celkového závěru rozhodne vedoucí útvaru interního auditu na návrh vedoucího auditorského týmu.

¹⁹ Například ústně nebo uvedením ve zprávě jako doporučení ke zlepšení.

²⁰ Vedoucí útvaru interního auditu může zpracovat metodiku, jak posuzovat celkové vyhodnocení (výrok). Stupnice může mít i jiný počet stupňů podle nastavení v jednotlivých orgánech veřejné správy, časté jsou například pouze 3.

Čl. VIII

Auditní zpráva

- (1) Po dokončení realizace interního auditu vedoucí auditorského týmu zajistí vyhotovení písemného návrhu auditní zprávy ve lhůtě do [...] kalendářních dnů ode dne provedení posledního úkonu²¹ v rámci interního auditu, ve zvlášť složitých případech do [...] kalendářních dnů.²²
- (2) Návrh auditní zprávy (auditní zpráva) musí obsahovat alespoň následující údaje:
 - a. označení auditovaného subjektu,
 - b. složení auditorského týmu,
 - c. označení přizvané osoby, byla-li přizvána, včetně důvodu jejího přizvání,
 - d. označení předmětu interního auditu, jeho cíle a rozsahu,
 - e. datum zahájení interního auditu,
 - f. auditní zjištění, obsahující popis zjištěného stavu věci s uvedením nedostatků, označení kritérií, která nebyla v porovnání se skutečným stavem naplněna, včetně dokladů, ze kterých tato auditní zjištění vycházejí²³,
 - g. příčiny vzniku zjištěných nedostatků, jejich závažnost a priorita,
 - h. doporučení k nápravě zjištěných nedostatků, ke zlepšení vnitřního kontrolního systému, nebo k předcházení nebo zmírnění rizik,
 - i. datum vyhotovení,
 - j. podpisy všech členů auditorského týmu a vedoucího útvaru interního auditu.
- (3) Za vypracování návrhu auditní zprávy a auditní zprávy odpovídá vedoucí auditorského týmu a schvaluje ji vedoucí útvaru interního auditu.
- (4) Obsah návrhu auditní zprávy a auditní zprávy musí být přesný, jasný, stručný, objektivní, výstižný a konstruktivní.
- (5) Když je návrh auditní zprávy vypracován a schválen vedoucím auditorského týmu a následně vedoucím útvaru interního auditu, vedoucí auditorského týmu ho projedná s vedoucím auditovaného subjektu na závěrečné schůzce. Vedoucí auditovaného subjektu je oprávněn se vyjádřit k závěru, zjištěním a doporučením interního auditu a zaslat k nim ve lhůtě stanovené vedoucím auditorského týmu své stanovisko. Tato lhůta nemůže být kratší než [...] kalendářních dnů ode dne projednání návrhu auditní zprávy.²⁴ Nesouhlas se závěrem, zjištěními nebo doporučeními musí být zdůvodněný, případně doložený relevantními dokumenty.

²¹ Vedoucí útvaru interního auditu může v manuálu konkretizovat poslední úkon nebo možné poslední úkony v rámci interního auditu, tím může být např. projednání předběžných zjištění s auditovaným subjektem.

²² Doporučujeme stanovit přiměřenou lhůtu pro vytvoření návrhu zprávy s ohledem na řízení interních auditorů i s ohledem na zvýšení právní jistoty auditovaných subjektů.

²³ Všechna zjištění musí být projednána s auditovaným subjektem tak, aby na nich byla maximální shoda, a to ještě před sestavením návrhu zprávy (viz též čl. VII odst. 10).

²⁴ Doporučujeme stanovit přiměřenou minimální lhůtu pro zaslání stanoviska. Lhůta stanovená jako minimální, aby bylo možné ve složitých případech stanovit lhůtu delší. Příliš krátká lhůta může mít negativní vliv na přijímání opatření k identifikovaným zjištěním a doporučením interního auditu.

- (6) Ve stejné lhůtě jako stanovisko zašle vedoucí auditovaného subjektu vedoucímu auditorského týmu návrh opatření k nápravě zjištěných nedostatků, na nichž je shoda²⁵, termíny jejich realizace a osoby odpovědné za tuto realizaci (dále jen „akční plán“).
- (7) Vedoucí auditorského týmu zajistí vypracování vyjádření ke stanovisku podle odstavce 5, ve kterém se vypořádá s nesouhlasem se závěrem, zjištěními nebo doporučeními vedoucího auditovaného subjektu. Je-li to vhodné, může vedoucí auditorského týmu s vedoucímu auditovaného subjektu stanovisko osobně projednat, případně spolupracovat na akčním plánu, aby se na něm shodli. Vyjádření ke stanovisku schvaluje vedoucí útvaru interního auditu.
- (8) Pokud vedoucí útvaru interního auditu dojde k závěru, že vedoucí auditovaného subjektu tím, že neakceptoval doporučení interních auditorů, přijal takový stupeň rizika, který by mohl být pro orgán veřejné správy nepřijatelný, musí tuto skutečnost s vedoucímu auditovaného subjektu projednat. Pokud se v tom ani po projednání neshodnou, uvede se tato skutečnost ve vyjádření ke stanovisku k návrhu zprávy a vedoucí útvaru interního auditu ji vedoucímu orgánu veřejné správy sdělí při projednávání konečné auditní zprávy.
- (9) Následně vedoucí auditorského týmu připraví auditní zprávu, jejíž přílohou je stanovisko auditovaného subjektu, vyjádření ke stanovisku a akční plán. Schválená auditní zpráva je doručena vedoucímu auditovaného subjektu a vedoucímu orgánu veřejné správy. Vedoucí útvaru interního auditu auditní zprávu projedná s vedoucímu orgánu veřejné správy.
- (10) V případě, že po ukončení interního auditu vedoucí auditorského týmu nebo vedoucí útvaru interního auditu zjistí, že auditní zpráva obsahuje závažné nedostatky nebo opomenutí, musí být ihned odstraněny a opravené informace poskytnuty všem, kteří obdrželi původní zprávu.
- (11) Předložením auditní zprávy vedoucímu orgánu veřejné správy je interní audit ukončen.

Čl. IX

Auditorský spis

- (1) Vedoucí útvaru interního auditu je zodpovědný za vedení auditorského spisu ke každému internímu auditu.
- (2) Auditorský spis musí dokumentovat informace a důkazy související s interním auditem a je veden v souladu s ustanovením § 31 odst. 1 písm. d) prováděcí vyhlášky²⁶. Analýzy, hodnocení a podpůrné informace relevantní pro danou zakázku musí být zdokumentovány²⁷ tak, aby informovaný a obezřetný interní auditor nebo podobně informovaná a kompetentní osoba mohla práci zopakovat a odvodit stejné výsledky interního auditu.

²⁵ Po vedoucímu auditovaného subjektu nelze požadovat opatření k nápravě ke zjištěním, která neakceptoval. V takovém případě se musí uplatnit postup eskalace popsáný v odst. 8.

²⁶ Ustanovení § 31 odst. 1 písm. d) prováděcí vyhlášky stanoví, že do auditorského spisu se zakládají: pracovní dokumentace, zpráva o zjištěních z vykonaného auditu a doporučení ke zdokonalování kvality vnitřního kontrolního systému, k předcházení nebo ke zmírnění rizik a k přijetí opatření k nápravě zjištěných nedostatků, včetně připojených stanovisek vedoucích zaměstnanců odpovědných za řízení a kontrolu auditované činnosti, všechny pořízené doklady, které jsou významné pro přesné doložení přípravy, průběhu a výsledku vykonaného auditu, zejména harmonogram auditu, jeho změny a důvody těchto změn, pověření k výkonu auditu, účast přizvaných osob, například znalců a tlumočnicků nebo odborníků, postupové diagramy, grafy, dotazníky, provedené testy souboru operací nebo vybraného vzorku operací, srovnávací tabulky věcných, časových a finančních ukazatelů, odborné expertizy, které přímo souvisejí s auditovanou činností a odkazy na jiné doklady, které obsahují informace související s výsledky vykonaného auditu, například na zprávy o výsledcích kontrol jiných kontrolních orgánů.

²⁷ Viz např. vzory v Přílohách 1 až 3.

- (3) Interní auditoři jsou povinni používat vzory dokumentace, které jsou přílohou tohoto manuálu.
- (4) Z ústních jednání v průběhu interního auditu interní auditor vypracuje zápis. Má-li být zápis důkazním prostředkem prokazujícím zjištění, musí být potvrzen osobou, s níž je jednání vedeno (elektronicky nebo v listinné formě).
- (5) Důkazním prostředkem jsou zejména záznamy zhotovené třetí stranou (např. faktury, smlouvy), záznamy zhotovené orgánem veřejné správy (např. různé typy sestav), vyplněné dotazníky, fotografie, audiozáznamy, přepočty (např. kontrola výpočtů nebo číselné správnosti) a jiná pracovní dokumentace prokazující výsledky porovnání a analýz prováděných interními auditory.
- (6) Auditorský spis musí být označen, veden a archivován v souladu s právními předpisy upravujícími archivnictví a spisovou službu a se zásadami stanovenými vnitřními předpisy orgánu veřejné správy.

5 Sledování výsledků interního auditu

Ve smyslu ustanovení § 31 odst. 2 prováděcí vyhlášky útvar interního auditu sleduje plnění doporučení ke zkvalitnění řízení provozní a finanční činnosti orgánu veřejné správy, jeho vnitřního kontrolního systému, k předcházení nebo ke zmírnění rizik a k přijetí opatření k nápravě zjištěných nedostatků, které předal vedoucímu orgánu veřejné správy. Standard 15.2 Potvrzení implementace doporučení nebo akčních plánů k tomu uvádí, že interní auditoři musí potvrdit, že vedení auditovaného subjektu realizovalo doporučení interních auditorů nebo akční plány. Podle závažnosti zjištění se pak zohledňuje rozsah postupů ověřování implementace, které může zahrnovat dotazování nebo provedení následného hodnocení. Současně Globální standardy upravují možnost aktualizace opatření a také postup při neplnění opatření nebo jejich termínů.

Je mnoho možností, jak lze sledovat výsledky interního auditu. V praxi to vždy záleží na konkrétních podmínkách a zvyklostech v daném orgánu veřejné správy, technických možnostech, auditní vyspělosti organizace apod. Příklad postupu uvedeného v tomto Manuálu je postupem doporučeným, který vychází z převažujících podmínek v orgánech veřejné správy.

Čl. X

Sledování výsledků z interního auditu

- (1) Vedoucí útvaru interního auditu zajistí vedení databáze zjištění, doporučení a přijatých a realizovaných opatření. Databáze dále obsahuje termín realizace přijatých opatření, odpovědnou osobu a výsledek ověření jejich plnění.
- (2) Vedoucí auditorského týmu má povinnost do databáze zaznamenávat zjištění a doporučení, případně přijatá opatření, a výsledek ověření jejich plnění.
- (3) Vedoucí auditorského týmu sleduje, zda auditovaný subjekt ve stanovené lhůtě realizuje přijatá opatření ke zjištěným nedostatkům. Sledování opatření může mít formu
 - a. ověření realizace přijatého opatření vedoucím auditorského týmu z jemu dostupných informací a z informací zasláných vedoucími zaměstnanci,²⁸

²⁸ Vedoucí zaměstnanec auditovaného útvaru je povinen písemně informovat o splnění nebo změně opatření přijatých na základě doporučení z IA (viz článek X odst. 3 vzorového statutu interního auditu v metodickém pokynu CHJ č. 5 – Statut interního auditu).

- b. dotazování vedoucích zaměstnanců,
 - c. interního auditu realizace doporučení a přijatých opatření (dále jen „následný audit“),
 - d. ověření realizace přijatého opatření v rámci plánovaného interního auditu s obdobným zaměřením.
- (4) O formě sledování opatření rozhodne vedoucí auditorského týmu²⁹ na základě významnosti souvisejících rizik a ostatních relevantních okolností.
- (5) V případě, že nebyla přijatá opatření ve stanoveném termínu realizována, vyžádá si vedoucí auditovaného týmu od vedoucího auditovaného subjektu vysvětlení, které zdokumentuje. Informaci předá vedoucímu útvaru interního auditu, který rozhodne o tom, zda prodlením nebo nečinností bylo přijato riziko překračující rizikovou toleranci. Pokud toto riziko bylo přijato, projedná to s vedoucím auditovaného subjektu a nedojdou-li ke shodě na dalším postupu, informuje o tom neprodleně vedoucího orgánu veřejné správy.
- (6) Následný audit, bylo-li o jeho provedení rozhodnuto, musí být součástí ročního plánu interního auditu. Cílem následného auditu je vyhodnocení plnění opatření přijatých na základě výsledků předchozího interního auditu. Při výkonu následného auditu se postupuje přiměřeně podle tohoto manuálu.
- (7) Vedoucí útvaru interního auditu zpracuje informace z databáze do hodnocení v roční zprávě o výsledcích interního auditu, která obsahuje informace podle ustanovení § 31 odst. 3 zákona o finanční kontrole.

6 Poradenské zakázky

Služby interního auditu zahrnují poskytování ujištění, poradenství, nebo obojí. Od interních auditorů se očekává, že při provádění zakázek budou uplatňovat a dodržovat Standardy, ať už poskytují ujištění, nebo poradenství, není-li v jednotlivých standardech stanoveno jinak. Zákon o finanční kontrole poradenské služby jako takové neupravuje, pouze ve svém ustanovení § 28 odst. 3 stanoví, že útvar interního auditu konzultační (poradenskou) činnost zajišťuje. Globální standardy definují poradenské služby jako služby, prostřednictvím kterých interní auditori poskytují poradenství zainteresovaným subjektům orgánu veřejné správy³⁰, aniž by poskytovali ujištění nebo přebírali odpovědnosti za řízení.

Poradenské služby mohou iniciovat interní auditori nebo je provádět na žádost vedoucího orgánu veřejné správy nebo jeho vedoucích zaměstnanců. Povaha a rozsah poradenských služeb musí vždy být předmětem dohody se stranou, která o služby žádá. Cíle a rozsah poradenských zakázek obvykle stanovují společně interní auditori a vedení té činnosti, která je posuzována. V případě poradenských služeb by měl být pracovní program vypracován ve spolupráci se zainteresovanými subjekty, které si službu vyžádaly. Závěry poradenské zakázky by měly být v souladu s cíli a rozsahem zakázky.

Mezi příklady poradenských služeb patří poradenství při zavádění a změnách zásad, postupů, systémů a činností, poskytování forenzních služeb, poskytování školení a zprostředkování diskusí o rizicích a řídicích a kontrolních mechanismech. Při poskytování poradenských služeb se od interních auditorů očekává, že si zachovají objektivitu tím, že nebudou přebírat odpovědnost vedení. Pokud vedoucí interního

²⁹ O formě sledování opatření může podle zvyklostí či potřeb daného orgánu veřejné správy rozhodovat také vedoucí útvaru interního auditu.

³⁰ Zainteresovaným subjektem je podle Globálních standardů subjekt, který má přímý nebo nepřímý zájem na činnostech a výsledcích orgánu veřejné správy. Mezi zainteresované subjekty mohou patřit vedoucí orgánu veřejné správy, kolektivní orgány, vedoucí zaměstnanci, zaměstnanci, dodavatelé, regulační orgány, finanční instituce, externí auditori, veřejnost a další.

auditu převezme odpovědnosti nad rámec interního auditu, musí být zavedeny vhodné pojistky a opatření, aby byla zachována nezávislost útvaru interního auditu (viz také Standard 7.1 Organizační nezávislost).

Interní auditoři mohou poskytovat poradenské služby v podobě samostatné zakázky (plánované nebo mimořádné), která se bude vykonávat analogicky jako interní audit, nebo mohou poskytovat poradenské služby menšího rozsahu, které není třeba vykonávat s využitím všech auditních postupů nebo sestavovat písemnou zprávu.

Čl. XI

Poradenské zakázky

- (1) Útvar interního auditu poskytuje poradenské služby, prostřednictvím kterých interní auditoři poskytují poradenství vedoucímu orgánu veřejné správy nebo jeho vedoucím zaměstnancům, aniž by poskytovali ujištění nebo přebírali odpovědnosti za řízení.
- (2) Interní auditoři realizují plánované poradenské zakázky nebo mimořádné poradenské zakázky, zpravidla z podnětu vedoucího orgánu veřejné správy nebo vedoucích zaměstnanců.
- (3) Při realizaci poradenské zakázky se postupuje analogicky jako při realizaci interního auditu. Podle povahy zakázky a se zohledněním požadavků vedoucího orgánu veřejné správy a vedení posuzované činnosti lze dohodnout zejména, že
 - a. není nutné formální a zdokumentované hodnocení rizik,
 - b. nemusí být určena hodnotící kritéria,
 - c. nemusí být shromažďovány důkazy pro vypracování zjištění,
 - d. se nebude vyhotovovat návrh zprávy.
- (4) Cíle, rozsah a program poradenské zakázky se vypracují ve spolupráci se stranou, která o poradenskou službu žádá.
- (5) Interní auditoři mohou poskytnout na vyžádání poradenské zakázky menšího rozsahu, které nevyžadují využití auditních postupů a sestavení písemné zprávy. Vedoucí útvaru interního auditu zajistí evidenci těchto zakázek.
- (6) Poradenské zakázky nevýznamného rozsahu, které jsou realizované v rozsahu běžné komunikace, se nemusí evidovat.

7 Podezření nebo zjištění narušení nezávislosti

Tato část navazuje na čl. III vzorového statutu interního auditu v [metodickém pokynu CHJ č. 5 – Statut interního auditu](#), který upravuje nezávislost interního auditu. V souladu se standardem 7.1 Organizační nezávislost upravuje postupy, které interní auditoři musí dodržovat v případě podezření nebo zjištění narušení nezávislosti. V tomto Manuálu nejsou upravovány postupy při podezření nebo zjištění narušení objektivit interních auditorů, neboť se předpokládá nastavení metodik k etickým principům v samostatně zpracovaném Etickém kodexu. Pokud je v orgánu veřejné správy upřednostněna varianta, že není vypracováván samostatný Etický kodex, zásady a postupy týkající se etických principů se mohou v manuálu uvést.

ČI. XII

Narušení nezávislosti

- (1) Vedoucí útvaru interního auditu je odpovědný za dokumentaci všech případů narušení nebo podezření na narušení nezávislosti interního auditu. Kromě popisu narušení nezávislosti, včetně dopadů na efektivitu a schopnost interního auditu plnit své úkoly, se dokumentují i pojistky a opatření k řízení narušení.
- (2) Pokud má útvar nebo vedoucí útvaru interního auditu jednu nebo více trvalých funkcí nad rámec interního auditu, musí být tyto odpovědnosti, povaha práce a stanovené pojistky a opatření k zajištění nezávislosti zdokumentovány ve statutu interního auditu.
- (3) Vedoucí útvaru interního auditu o všech případech narušení nebo podezření na narušení nezávislosti interního auditu průběžně komunikuje s vedoucím orgánem veřejné správy způsobem přiměřeným jejich závažnosti a uvádí je v roční zprávě o výsledcích interního auditu, která obsahuje informace podle ustanovení § 31 odst. 3 zákona o finanční kontrole.

8 Komunikace s vedoucím orgánem veřejné správy a jeho vedením

Pravidelná interakce a komunikace s vedoucím orgánem veřejné správy a dalšími vedoucími pracovníky odpovědnými za oblasti, které jsou klíčové pro naplňování cílů tohoto orgánu, je nezbytná pro efektivní výkon interního auditu.

Na tom, které oblasti či úkoly jsou klíčové pro plnění účelu a cílů organizace musí panovat shoda mezi interním auditorem a vedením orgánu veřejné správy. Tato shoda a vzájemné porozumění by přitom měla být výsledkem komunikace především mezi vedoucím orgánem veřejné správy a vedoucím útvaru interního auditu, který pak může přesněji odhadovat a formulovat rizika a s ohledem na ně vytvářet strategii interního auditu, plán (ať už roční či střednědobý) auditní činnosti a schvalovat program konkrétního auditu. Za ideální lze přitom považovat stav, kdy vedoucí útvaru interního auditu má nejen možnost osobního jednání s vedoucím orgánem veřejné správy, ale rovněž má pravidelný přístup na porady vedení.

Předmětem diskuse mezi vedoucím orgánem veřejné správy a vedoucím útvaru interního auditu by měl být rovněž formát a frekvence podávání výsledků interního auditu. Jak auditní zprávu z konkrétní auditní zakázky, tak roční zprávu o činnosti interního auditu by měl vedoucí útvaru interního auditu vedoucímu orgánu veřejné správy nejen předat, ale rovněž její obsah komunikovat. Další možnosti a formy komunikace výsledků interního auditu poté závisí především na potřebách vedoucího orgánu veřejné správy, který může požadovat například pravidelnou informaci o plnění akčních plánů, o průběžném stavu plnění ročního plánu interního auditu atd.

Do vlastních vnitřních předpisů a metodických materiálů upravujících činnost interního auditu je poté možné zapracovat výše uvedené teze různými způsoby. V tomto Manuálu jsou požadavky na komunikaci interního auditu s vedoucím orgánem veřejné správy, vedením tohoto orgánu i dalšími zaměstnanci (vedoucími odpovědnými za auditovanou činnost) zakomponovány do příslušných článků upravujících věcnou činnost, která má být komunikována – např. články II (odst. 4) a III (odst. 5 a 6) zavádějí požadavek na komunikaci plánování interního auditu a články VIII (odst. 5 až 9) a X (odst. 5) poté požadavky na komunikaci jeho výstupů. Dalším možným přístupem je uvedení všech požadavků na komunikaci interního auditu v samostatném článku s provazbou na články věcné, či kombinace těchto možností. Obsahem této části manuálu tak může být například i shrnutí struktury roční zprávy o výsledcích interního auditu, která obsahuje informace podle ustanovení § 31 odst. 3 zákona o finanční kontrole.

9 Provádění dalších činností uvedených ve statutu interního auditu

Základním posláním interního auditu je poskytovat ujišťovací a poradenské služby v orgánu veřejné správy. Pověřit útvar interního auditu výkonem dalších činností lze jen v případě, že tím nebude narušeno jeho nezávislé postavení. V zákoně o finanční kontrole je nezávislost interního auditu upravena zejména v ustanoveních § 28 a § 29, přičemž klíčové je, že interní audit musí být podřízen přímo vedoucímu orgánu veřejné správy a musí mít zajištěnou funkční nezávislost a organizační oddělení od řídicích výkonných struktur. Pokud je útvar interního auditu, v souladu se zákonem o finanční kontrole, pověřen výkonem neauditní činnosti, je vedoucí útvaru interního auditu povinen nastavit pojistné mechanismy a opatření, které nezávislost interního auditu zajistí. Vymezení neauditních činností i odpovídající pojistné mechanismy musí být obsaženy ve statutu interního auditu. Konkrétní pravidla výkonu neauditních činností by měla být následně upravena v manuálu. Níže je uveden příklad nastavení pravidel konkrétní neauditní činnosti – výkonu následné veřejnosprávní kontroly.

Čl. XIII

Provádění následných veřejnosprávních kontrol

- (1) Interní auditoři postupují při výkonu následné veřejnosprávní kontroly v souladu se zákonem o finanční kontrole, prováděcí vyhláškou a zákonem č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „kontrolní řád“).
- (2) Plán veřejnosprávních kontrol je součástí ročního plánu interního auditu, který je sestavován podle ustanovení čl. III tohoto manuálu. Plán veřejnosprávních kontrol je sestavován na základě zdokumentovaného hodnocení legislativních požadavků, hodnocení rizik, závěrů předchozích nebo externích kontrol a návrhů vedoucího orgánu veřejné správy a vedoucích zaměstnanců.³¹
- (3) V rámci přípravy na výkon veřejnosprávní kontroly interní auditor postupuje obdobně podle ustanovení čl. IV odst. 1 až 3 tohoto manuálu.
- (4) Primárním hodnotícím kritériem při výkonu veřejnosprávní kontroly je zákonnost. V případě výkonu veřejnosprávní kontroly hospodaření podřízené příspěvkové organizace je dalším hodnotícím kritériem dosažení souladu s pokyny a pravidly, které stanovil orgán veřejné správy jako zřizovatel příspěvkové organizace. V případě výkonu následné veřejnosprávní kontroly poskytované veřejné finanční podpory je dalším hodnotícím kritériem dosažení souladu s podmínkami, za nichž byla veřejná finanční podpora poskytnuta.
- (5) Proces výkonu veřejnosprávní kontroly, včetně jejího zahájení a ukončení se řídí kontrolním řádem.
- (6) Pověření k výkonu konkrétní veřejnosprávní kontroly vydává vedoucí útvaru interního auditu na základě pověření vedoucího orgánu veřejné správy č. j. [...].³²

³¹ Zásadní přítom budou v případě veřejnosprávní kontroly hospodaření podřízených příspěvkových organizací zejména návrhy tzv. zřizovatelských útvarů.

³² V případě, že vedoucí orgánu veřejné správy nepověří vydáváním pověření k výkonu konkrétní veřejnosprávní kontroly vedoucího útvaru interního auditu nebo jiného zaměstnance orgánu veřejné správy, vydává v souladu s ustanovením § 4 odst. 2 kontrolního řádu tato pověření sám. Vedoucí orgánu veřejné správy pověření k výkonu veřejnosprávní kontroly vydává i v případě, že je interní audit v orgánu veřejné správy vykonáván jediným samostatným interním auditorem.

- (7) Protokol o kontrole, který je finálním výstupem z veřejnosprávní kontroly předává interní auditor kontrolované osobě v souladu s pravidly upravenými v kontrolním řádu a útvarům orgánu veřejné správy, kteří jsou ve své působnosti činit opatření k nápravě zjištěného stavu nebo ukládat sankce za zjištěné nedostatky.³³
- (8) Vedoucí útvaru interního auditu je zodpovědný za vedení kontrolního spisu ke každé veřejnosprávní kontrole. Přitom postupuje obdobně podle ustanovení čl. IX tohoto manuálu.

Čl. XIV

Závěrečná ustanovení

Tento manuál nabývá účinnosti dnem [.....].

10 Přílohy

Součástí manuálu interního auditu by měly být přílohy, které obsahují vzory písemností, dokladů nebo evidencí používaných v souvislosti s realizací interních auditů a poradenských zakázek zohledňující v manuálu nastavené zásady a postupy. Vzory písemností, jako jsou plány interního auditu, program nebo zpráva, zpravidla vycházejí z nastavených šablon pro daný orgán veřejné správy a reflektují požadavky spisové služby a další zvyklosti. Přílohy mohou také obsahovat další pomocné písemnosti nebo přehledy, jejichž potřeba vyplývá z legislativy nebo Globálních standardů. Mohou tak být vytvořeny vzory pro akční plán, evidenci opatření, matice rizik a kontrol pro vyhodnocení rizik posuzované činnosti, pracovní listy k dokumentaci výsledků analýz a testování, dokumentaci zjištění a další. Poslední tři jmenované vzory dokumentů jsou dále uvedeny jako příklady k dalšímu využití.

³³ Těmito útvary mohou být například tzv. zřizovatelské útvary, útvar kompetentní k učinění výzvy k vrácení poskytnuté veřejné finanční podpory, útvar kompetentní k vedení řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně, aj.

Přílohy

Příloha č. 1 – Matice rizik a kontrol posuzované činnosti

Referenční číslo IA:		Datum:	
Auditní činnost:	Hodnocení rizik a řídicích kontrolních mechanismů posuzované činnosti		
Účel:	Dokumentace rizik a ŘKM pro sestavení programu IA		
Zdroj dat:			
Vyhotovil:			
Supervize:		Datum:	

Posuzovaná činnost (proces)	Rizika	Vyhodnocení rizik	ŘKM

Příloha č. 2 – Záznamový list

Záznamový list k internímu auditu

Referenční číslo IA:		Datum:	
Auditní činnost:			
Účel:			
Supervize:		Datum:	

A. Zdroje dat a informace využité k auditní činnosti: (uvedou se zdroje a informace, včetně odkazů, kde je hledat)

B. Popis auditní činnosti (šetření, testování, analýzy ...): (uvede se, co a jak se šetřilo, testovalo nebo analyzovalo, včetně hodnotících kritérií, popisu hodnocené populace, velikosti vzorku a metody výběru použité k analýze dat...)

C. Zjištění učiněná v průběhu šetření: (popíše se všechna potenciální zjištění a jejich významnost)

D. Zjištění, určená k přenosu do zprávy: (uvedou se všechna zjištění určená k přenosu do zprávy, včetně hodnotících kritérií, významnosti, důkazů a kořenové příčiny)

C. Závěr, výsledek šetření:

Vypracoval: *jméno a podpis auditora*

Příloha č. 3 – Dokumentace zjištění

Referenční číslo IA:		Datum:	
Auditní činnost:	Dokumentace zjištění		
Vyhotovil:			
Supervize:		Datum:	

Zjištění č.	Název zjištění:
	Hodnotící kritéria
	Popis zjištění
	Kořenová příčina
	Rizika
	Doporučení