



Ministerstvo financí
České republiky

Studijní text ke zvláštní části
úřednické zkoušky pro obor státní
služby

AUDIT

ŘÍJEN 2024

Seznam zkušebních otázek

1. Definice, předmět a právní úprava interního auditu ve veřejné správě	4
2. Globální standardy interního auditu	8
3. Činnost interního auditu a typy interních auditů	12
4. Nezávislost, etika a profesionalita interního auditora	15
5. Statut, manuál a plán interního auditu	20
6. Přípravná fáze interního auditu a program interního auditu	25
7. Výkon interního auditu a metody výběru vzorku	28
8. Auditní zpráva z interního auditu a auditorský spis	32
9. Komunikace interního auditu a monitoring jeho výsledků	37
10. Předmět veřejnosprávní kontroly a kontrolní orgány	40
11. Plánování a zahájení veřejnosprávní kontroly	43
12. Proces výkonu veřejnosprávní kontroly	45
13. Ukončení veřejnosprávní kontroly	47
14. Zpráva o výsledcích finančních kontrol ve veřejné správě	49
15. Předmět a hlediska přezkoumání hospodaření územních celků	52
16. Proces výkonu přezkoumání hospodaření územních celků	56
17. Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření územních celků a auditní stopa	61
18. Auditní orgán a implementační struktura fondů Evropské unie	64
19. Proces výkonu auditu prostředků z fondů Evropské unie	69
20. Typy auditů vykonávaných Auditním orgánem u prostředků z fondů Evropské unie	72

Seznam použitých zkratk

Tabulka 1 – Abecední seznam použitých zkratk

Zkratka	Význam
AO, Auditní orgán	<i>Odbor Auditní orgán Ministerstva financí</i>
ČIIA	<i>Český institut interních auditorů</i>
EU	<i>Evropská unie</i>
Globální standardy	<i>Globální standardy interního auditu</i>
IIA	<i>Institut interních auditorů (The Institute of Internal Auditors)</i>
kontrolní řád	<i>Zákon č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád)</i>
povinná osoba	<i>Osoba, která kontrolované osobě dodává nebo dodala zboží nebo ho od ní odebrala či odebírá, koná nebo konala pro ni práce, anebo jí poskytuje nebo poskytovala služby nebo její služby využívala či využívá, případně se na této činnosti podílí nebo podílela</i>
prováděcí vyhláška	<i>Vyhláška 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.</i>
rozpočtová pravidla	<i>Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla)</i>
správní řád	<i>Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád</i>
územní celek	<i>územní samosprávný celek a dobrovolný svazek obcí</i>
zákon o finanční kontrole	<i>Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů</i>
zákon o hlavním městě Praze	<i>Zákon č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze</i>
zákon o krajích	<i>Zákon č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení)</i>

<i>zákon o obcích</i>	<i>Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení)</i>
<i>zákon o přezkoumávání hospodaření</i>	<i>Zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí</i>
<i>zákon o územních rozpočtech</i>	<i>Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů</i>

1. Definice, předmět a právní úprava interního auditu ve veřejné správě

Právní úprava interního auditu orgánů veřejné správy je obsažena v zákoně č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční kontrole“) a v prováděcí vyhlášce č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění zákona č. 309/2002 Sb., zákona č. 320/2002 Sb. a zákona č. 123/2003 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „prováděcí vyhláška“). Interní audit je spolu s řídicí kontrolou součástí vnitřního kontrolního systému orgánů veřejné správy. Právní úprava týkající se výslovně interního auditu je poměrně stručná a lze ji najít zejména v těchto ustanoveních **zákona o finanční kontrole**:

- § 28 Funkční nezávislost interního auditu;
- § 29 Postavení útvaru interního auditu;
- § 30 Plánování interního auditu;
- § 31 Podávání zpráv.

Prováděcí vyhláška pak upravuje některé auditní postupy v ustanoveních § 27 až § 31. Interního auditu se však týkají také další ustanovení zákona o finanční kontrole, která jsou společná pro celou finanční kontrolu, jako jsou ustanovení o hlavních cílech finanční kontroly (§ 4) nebo o kontrolních metodách a postupech (§ 6). V neposlední řadě je pro výkon interního auditu důležité ustanovení § 5 odst. 1 zákona o finanční kontrole, které stanoví, že při zavádění a řízení finanční kontroly v orgánech veřejné správy vychází vedoucí orgánu veřejné správy z mezinárodně uznávaných standardů. Oblast interního auditu je upravena **Globálními standardy interního auditu** (dále jen „Globální standardy“), které vydává mezinárodní Institut interních auditorů jako součást Mezinárodního rámce profesní praxe interního auditu. Globální standardy jsou dostupné v originálním anglickém znění na [internetových stránkách Institutu interních auditorů](#) (dále také „IIA“), který Globální standardy vydává, a v českém znění na [internetových stránkách Českého institutu interních auditorů](#) (dále také „ČIIA“). Globální standardy komplexně shrnují dobrou praxi pro provádění interního auditu, stanoví základní požadavky pro efektivní výkon interního auditu a zároveň slouží jako základ pro hodnocení a zvyšování jeho kvality. Pro zajištění efektivního fungování interního auditu v orgánech veřejné správy, a tím i naplňování cílů interního auditu (finanční kontroly) definovaných zákonem o finanční kontrole, je žádoucí postupovat v souladu s Mezinárodním rámcem profesní praxe interního auditu.

Povinnost zavést interní audit je zavedena plošně pro všechny orgány veřejné správy, které jsou definovány v ustanovení § 2 písm. a) zákona o finanční kontrole¹. V zákoně o finanční

¹ Orgány veřejné správy zákon o finanční kontrole rozumí: organizační složky státu (které jsou účetními jednotkami podle zákona o účetnictví), státní příspěvkové organizace, státní fondy, územní samosprávné celek, městské části hlavního města Prahy, dobrovolné svazky obcí, příspěvkové organizace (státní, územního samosprávného celku, městské části hlavního města Prahy nebo dobrovolného svazku obcí), státní organizaci Správa železniční a jiné právnické osoby zřízené k plnění úkolů veřejné správy zvláštním právním předpisem nebo právnické osoby zřízené na základě zvláštního právního předpisu, které hospodaří s veřejnými prostředky.

kontrole jsou vymezeny dvě **výjimky, kdy orgán veřejné správy není povinen útvar interního auditu zřizovat**. Tyto výjimky jsou obsaženy v ustanoveních:

- § 29 odst. 5 – v případech s malou pravděpodobností výskytu nepřiměřených rizik při hospodaření s veřejnými prostředky může být u organizační složky státu, státní příspěvkové organizace, organizační složky a příspěvkové organizace zřizované územním samosprávným celkem a příspěvkové organizace zřizované dobrovolným svazkem obcí funkce interního auditu nahrazena výkonem veřejnosprávní kontroly vykonávané orgánem veřejné správy, který vůči těmto organizacím plní funkci zřizovatele;
- § 29 odst. 6 – obce a městské části hlavního města Prahy, které mají méně jak 15 000 obyvatel, a dobrovolné svazky obcí, mohou nahradit funkci útvaru interního auditu přijetím jiných dostatečných opatření.

V praxi tyto výjimky využívá převážná většina orgánů veřejné správy (přes 90 %), což má své opodstatnění především u rozpočtově a kapacitně menších orgánů veřejné správy, jako jsou například malé příspěvkové organizace (např. školská zařízení), či malé obce. U takových orgánů by zpravidla (s ohledem na nižší významnost rizik a relativně vysoké náklady na fungování interního auditu) nebylo zavedení útvarů interního auditu efektivní.

Uvnitř orgánu veřejné správy může interní audit zajišťovat **útvar interního auditu, případně zvláště pověřený zaměstnanec** (§ 28 odst. 1 zákona o finanční kontrole). Interní audit mohou vykonávat pouze zaměstnanci, kteří jsou bezúhonní a mají k tomu potřebné kvalifikační předpoklady. Kvalifikační předpoklady zákon o finanční kontrole nijak blíže nespecifikuje, ale vyplývají mimo jiné z nařízení vlády č. 341/2017 Sb., o platových poměrech zaměstnanců ve veřejných službách a správě. Státní úředníci vykonávající interní audit pak navíc musí složit úřednickou zkoušku v oboru služby audit. Funkci interního auditu nelze outsourcovat. Za určitých podmínek (nedostatek lidí nebo kvalifikace) a umožňují-li to možnosti a vnitřní pravidla orgánu veřejné správy, lze v interním auditu využít cosourcingu. Cosourcing je možné zajistit externě, ale také z vnitřních zdrojů organizace (např. přizváním odborníka z jiného útvaru do auditního týmu).

Zákon o finanční kontrole vymezuje v ustanovení § 28 interní audit jako **nezávislé a objektivní přezkoumávání a vyhodnocování vybraných operací a systému finanční kontroly**, které je zajišťováno odpovědnými zaměstnanci jako součást vnitřního řízení a 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 podle § 4 zákona o finanční kontrole jsou plněna,
- 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.

Z výše uvedeného je patrné, že předmětem interního auditu ve veřejné správě je **poskytování ujištění** nebo ujišťovacích služeb v daném rozsahu. Zákon o finanční kontrole v ustanovení § 28 odst. 3 dále stanoví, že útvar interního auditu (interní auditor) zajišťuje v orgánu veřejné správy také **konzultační činnost**. Co je rozuměno konzultační činností a v jakém rozsahu má být poskytována již zákonem o finanční kontrole ani prováděcí vyhláškou specifikováno není a je tedy (se zohledněním Globálních standardů a potřeb organizace) vhodné nastavit rozsah poradenských služeb v rámci orgánu veřejné správy, zpravidla ve statutu interního auditu.

Hlavními cíli interního auditu ve veřejné správě, stejně jako celé finanční kontroly (viz ustanovení § 4 zákona o finanční kontrole), je prověřovat:

- dodržování právních předpisů a opatření přijatých orgány veřejné správy,
- zajištění ochrany veřejných prostředků proti rizikům, nesrovnalostem nebo jiným nedostatkům,
- včasné a spolehlivé informování vedoucích orgánů veřejné správy,
- hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy.

Poslání interního auditu v rámci veřejné správy (ať už při ujišťovací či konzultační činnosti) lze chápat jako vytváření hodnoty nebo prospěchu státu či jiné veřejnoprávní korporaci a v širším smyslu i zájmu veřejnosti. Prospěch zainteresovaných subjektů v podmínkách veřejné správy vzniká za předpokladu rozvoje služeb s hospodárným, efektivním a účelným využitím veřejných zdrojů. Výhodou interního auditu, která mu umožňuje navrhnout efektivní zlepšení činnosti orgánu veřejné správy, je znalost vnitřního prostředí organizace a porozumění jejímu chodu. 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).

Definici interního auditu v zákoně o finanční kontrole nalezneme v ustanovení § 3 odst. 4 písm. b) zákona o finanční kontrole. Podle tohoto ustanovení je interní audit organizačně oddělené a funkčně nezávislé přezkoumávání a vyhodnocování přiměřenosti a účinnosti řídicí kontroly, včetně prověřování správnosti vybraných operací.

Ve slovníku pojmů Globálních standardů je interní audit popsán jako nezávislá, objektivní, ujišťovací a poradenská služba zaměřená na přidávání hodnoty a zdokonalování procesů ve společnosti. Interní audit pomáhá společnosti dosahovat jejích cílů tím, že přináší systematický a metodický přístup k hodnocení a zlepšování účinnosti řízení a správy společnosti, systému řízení rizik a řídicích a kontrolních procesů.

Definice interního auditu v Globálních standardech lépe vystihuje podstatu interního auditu a definuje jej šířeji, ale v zásadě jsou obě definice v souladu. Obě definice také kladou důraz na nezávislost interního auditu, která je stejně jako objektivita zásadní pro efektivní plnění cílů interního auditu. Při provádění interního auditu je velmi důležité si vždy uvědomit, že primárním cílem, který interní audit odlišuje od kontroly jakéhokoliv druhu, je vyhodnocování přiměřenosti a účinnosti vnitřního kontrolního systému organizace za účelem jeho zlepšování. K tomu jsou potřeba nezávislí a objektivní interní auditoři, kteří kompetentně a systematicky vykonávají služby interního auditu.

KONTROLNÍ OTÁZKY KE KAPITOLE 1

- ✓ Jakými právními předpisy je v České republice upraven interní audit ve veřejné správě?
- ✓ Je možné interní audit v orgánu veřejné správy outsourcovat a proč?
- ✓ Co je předmětem interního auditu ve smyslu zákona o finanční kontrole?
- ✓ Srovnajte definici interního auditu podle zákona o finanční kontrole a Globálních standardů.

2. Globální standardy interního auditu

Využití Globálních standardů pro praxi interního auditu ve veřejné správě vychází z ustanovení § 5 odst. 1 zákona o finanční kontrole, kde je uvedeno, že „při zavádění a řízení finanční kontroly v orgánech veřejné správy jejich vedoucí vycházejí z mezinárodně uznávaných standardů“. Mezinárodně uznávanými standardy se přitom v praxi rozumí standardy vydávané mezinárodním Institutem interních auditorů (*The Institut of Internal Auditors*), kterými jsou Globální standardy vydané 9. 1. 2024 s platností od 9. 1. 2025. Globální standardy jsou součástí Mezinárodního rámce profesní praxe interního auditu. Globální standardy jsou dostupné v originálním anglickém znění na [internetových stránkách Institutu interních auditorů](#) (IIA), který Globální standardy vydává, a v českém znění na [internetových stránkách Českého institutu interních auditorů](#) (ČIIA).

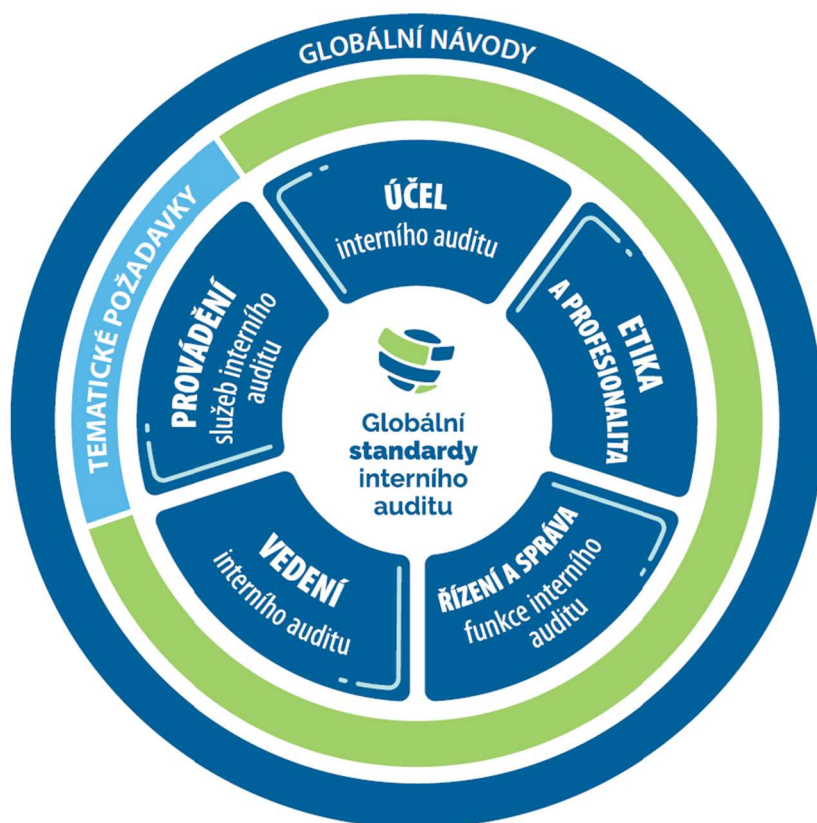
Globální standardy nejsou ze zákona pro orgány veřejné správy závazné, ale měly by při nastavování systému finanční kontroly být zohledněny, neboť odrážejí dobrou praxi interního auditu a mohou tak poskytnout účinnou podporu. Zda budou Globální standardy závazné pro interní audit konkrétního orgánu veřejné správy tak stanovují vnitřní předpisy tohoto orgánu, zpravidla statut interního auditu. Globální standardy v praxi orgánu veřejné správy vhodně doplňují ustanovení k internímu auditu v zákoně o finanční kontrole, která s nimi nejsou v rozporu a která akcentují a pro podmínky veřejné správy specifikují zejména oblasti nezávislosti a účelu interního auditu.

Globální standardy jsou sice podstatnou součástí nového Mezinárodního rámce profesní praxe interního auditu, ale nejsou jedinou. **Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu** kromě Globálních standardů, obsahuje dále také další závazné i doporučené části:

- Tematické požadavky (TOPICAL REQUIREMENTS), které patří mezi závazné součásti rámce, ale jsou závazné pouze pro specifická témata, jako jsou kybernetická bezpečnost, informační technologie, veřejný sektor apod. Tímto způsobem jsou operativně zpracovávána specifika vybraných oblastí, aniž by se musely měnit vlastní standardy;
- Globální návody (GLOBAL GUIDANCE), které nejsou závazné, ale pro jejich aplikaci platí princip „dodržuj nebo vysvětli“. Jedná se zpravidla o různé příručky a návody, které lze nalézt na stránkách IIA nebo ČIIA.

Globální standardy jsou členěny na 5 domén, 15 principů a 52 standardů (viz obrázek 1 níže). Domény obsahují principy (vyjma Domény I Účel interního auditu) a ty jsou dále popsány v jednotlivých standardech. Každý standard má svou závaznou část „**Požadavky**“, která stanoví konkrétní nároky na interní auditory. Další část „**Přístupy využívané pro realizaci**“ zahrnuje, co a jak interní auditoři mohou nebo smějí dělat, aby naplnili požadavky standardu. Tato část také někdy zahrnuje specifika veřejného sektoru, malých útvarů nebo outsourcingu. „Přístupy využívané pro realizaci“ nejsou závazné, ale platí zde princip „dodržuj nebo vysvětli“. Poslední část každého standardu „**Příklady prokázání souladu**“ dává vodítko, jakým způsobem lze dokumentovat a prokázat plnění požadavků daného standardu. Globální standardy rovněž popisují zásady jejich uplatňování, výklad pojmů (GLOSSARY) a jejich uplatňování ve veřejném sektoru, včetně popisu situací, ve kterých se aplikace Globálních standardů pro interní auditory ve veřejném sektoru může lišit.

Obrázek 1 – Struktura Mezinárodního rámce profesní praxe interního auditu



Zdroj: Český institut interních auditorů

Doména I: Účel interního auditu

Tato doména je velmi stručná, nestanoví žádné principy ani standardy a obsahuje pouze prohlášení o účelu interního auditu. Jejím smyslem je pomoci interním auditorům a zainteresovaným subjektům interního auditu pochopit a vyjádřit hodnotu interního auditu. Toto prohlášení je také povinnou součástí statutu interního auditu.

Prohlášení o účelu zní: „*Interní audit posiluje schopnost společnosti vytvářet, chránit a udržovat hodnotu tím, že poskytuje orgánům a vedení společnosti nezávislé, na rizika zaměřené a objektivní ujištění, rady, porozumění podstatě věci a předvídavý pohled.*“

Interní audit v orgánu veřejné správy posiluje:

- úspěšné dosahování jeho cílů,
- procesy řízení a správy, řízení rizik a řídicí a kontrolní procesy,
- rozhodovací procesy a dohled,
- jeho reputaci a důvěryhodnost u zainteresovaných subjektů,
- schopnost sloužit veřejnému zájmu.

Interní audit je neúčinnější, pokud:

- je prováděn kompetentními odborníky v souladu s Globálními standardy, které jsou nastaveny ve veřejném zájmu,

- útvar interního auditu má nezávislé postavení a plně se zodpovídá přímo vedení orgánu veřejné správy,
- interní auditoři jednají bez nepatřičných vlivů a jsou motivováni poskytovat objektivní hodnocení.

Doména II: Etika a profesionalita

Tato doména, která obsahuje 5 principů a 13 standardů, popisuje očekávání v oblasti chování profesionálních interních auditorů. Je určena pro všechny interní auditory a je zároveň nutným předpokladem pro uplatňování specifických standardů a vztahuje se na všechny aspekty činnosti interního auditu. Zásady, které je nezbytné v oblasti etiky a profesionality interního auditora dodržovat, jsou integrita, objektivita, kompetentnost, náležitá profesní péče a důvěrnost.

Doména III: Řízení a správa funkce interního auditu

Tato doména se, ve svých 3 principech a 9 standardech, věnuje předně vztahům mezi interním auditem a vedením orgánu veřejné správy v souvislosti s nastavením fungování útvaru interního auditu. Je zde zdůrazněna role a odpovědnost vedení orgánu veřejné správy při nastavení mandátu interního auditu a také role a odpovědnost vedoucího útvaru interního auditu s vedením úzce spolupracovat a komunikovat nezbytnost nastavení souladu s Globálními standardy a očekávání vedení tak, aby mohl interní audit plnit své úkoly. Zároveň upravuje postup při neshodě vedoucího útvaru interního auditu s vedením orgánu veřejné správy týkající se základních podmínek. V takovém případě musí být neshoda zdokumentována, zdůvodněna a s uvedením možných důsledků nebo vhodných opatření s vedením komunikována.

V Principu 6 Zmocnění orgány společnosti je upraven postup stanovení, schválení a podpory mandátu vedením orgánu veřejné správy. Mandát, který stanoví pravomoci, role, odpovědnosti a rozsah služeb útvaru interního auditu musí být popsán ve statutu interního auditu. Mandát je zpravidla poskytnut vedením, v případě veřejné správy je částečně dán zákonem o finanční kontrole. Globální standardy dále stanoví, za co nese vedení odpovědnost, resp. co je třeba projednávat a co schvaluje.

Princip 7 Nezávislé postavení stanoví odpovědnost orgánů společnosti za zajištění nezávislého postavení útvaru interního auditu. Nezávislost je definována jako absence okolností, které narušují schopnost útvaru interního auditu vykonávat své odpovědnosti nestranně. Útvar interního auditu je schopen plnit účel interního auditu pouze tehdy, pokud je vedoucí interního auditu přímo podřízen vedení orgánu veřejné správy, je kvalifikovaný a jeho pozice je v orgánu veřejné správy umístěna na úrovni, která mu umožňuje, aby útvar interního auditu vykonával své služby a povinnosti bez vnějších zásahů. V podmínkách veřejné správy je nezávislost v souladu s Globálními standardy upravena zákonem o finanční kontrole, který má před obecnějšími Globálními standardy přednost. Princip rovněž řeší kvalifikovanost útvaru interního auditu a jeho vedoucího, což je nezbytná podmínka pro jeho nezávislost.

Vrcholové vedení orgánu veřejné správy také musí mít možnost dohlížet na útvar interního auditu, aby byla zajištěna jeho účinnost, což je obsahem principu 8 Dohled orgánů společnosti. Dosažení tohoto principu vyžaduje spolupráci a interaktivní komunikaci mezi vedením orgánu veřejné správy a vedoucím interního auditu, jakož i podporu vedení k zajištění dostatečných zdrojů útvaru interního auditu, aby mohl naplnit svůj mandát. Kromě toho vedení orgánu

veřejné správy získává ujištění o kvalitě výkonu vedoucího interního auditu a útvaru interního auditu prostřednictvím programu pro hodnocení a zvyšování kvality, včetně přímého posouzení výsledků externího hodnocení kvality vedením orgánu veřejné správy.

Doména IV: Vedení interního auditu

Doména, která obsahuje 4 principy a 16 standardů, upravuje odpovědnost vedoucího útvaru interního auditu za vedení útvaru interního auditu v souladu se statutem interního auditu a Globálními standardy interního auditu. Tato odpovědnost zahrnuje strategické plánování, získávání a rozvržení zdrojů, budování vztahů, komunikaci se zainteresovanými subjekty a zajišťování a zvyšování výkonu interního auditu.

Strategické plánování předpokládá sestavení a dodržování strategie interního auditu a plánování interních auditů na rizikové bázi. Standardy zároveň vedoucího útvaru interního auditu zavazují k metodickému vedení interních auditorů, což zahrnuje i povinnost vytvořit metodické postupy a zajistit jejich dodržování interními auditory. Vedoucí útvaru interního auditu je v mezích svých možností odpovědný za zajištění dostatečných zdrojů k naplňování mandátu interního auditu a zajišťování a zvyšování výkonu interního auditu. Předpokladem úspěchu interního auditu je také účinná komunikace se všemi zainteresovanými subjekty, ke které musí být interní auditoři správným způsobem vedeni. Účinná komunikace a budování formálních i neformálních vztahů se zainteresovanými subjekty je základem pro nastolení vzájemné důvěry, na jejímž základě práce interního auditu stojí.

Doména V: Provádění služeb interního auditu

Poslední doména upravuje vlastní výkon interních auditů. Ve 3 principech a 14 standardech řeší přípravu a plánování zakázky (tj. interního auditu nebo poradenské zakázky), její realizaci a závěrečnou komunikaci a nakládání s jejími výsledky, včetně monitoringu doporučení nebo akčních plánů. Pro interní audit ve veřejné správě jsou některé postupy upraveny zákonem o finanční kontrole a prováděcí vyhláškou, typicky postupy pro sestavení programu interního auditu nebo tvorbu zprávy z interního auditu. Tyto legislativní postupy jsou se standardy v souladu a vzájemně se doplňují. Standardy této domény jsou platné pro všechny interní auditory a jsou úzce provázané na všechny předchozí domény a standardy.

KONTROLNÍ OTÁZKY KE KAPITOLE 2

- ✓ Jaké jsou jednotlivé části nového Mezinárodního rámce profesní praxe interního auditu?
- ✓ Do jaké míry jsou závazné Globální standardy pro interní audit ve veřejné správě?
- ✓ Jak se člení Globální standardy?
- ✓ Co je účelem interního auditu ve smyslu Globálních standardů?

3. Činnost interního auditu a typy interních auditů

Ujišťovací činnost interního auditu znamená objektivní prověření a hodnocení, jehož účelem je poskytnout organizaci nezávislé hodnocení řízení rizik, řídicích a kontrolních systémů a mechanismů nebo řízení a správy organizace. Příkladem ujišťovací činnosti (služeb) jsou audity v oblasti dodržování předpisů, finanční, provozní nebo výkonnostní a technologické audity. Zákon o finanční kontrole v ustanovení § 28 odst. 4 definuje tři základní typy auditů, které interní audit v rámci své ujišťovací činnosti vykonává, jedná se o:

- finanční audit – který ověřuje, zda údaje vykázané ve finančních, účetních a jiných výkazech věrně zobrazují majetek, zdroje jeho financování a hospodaření s ním,
- audit systémů – který prověřuje a hodnotí systémy zajištění příjmů orgánu veřejné správy, včetně vymáhání pohledávek, financování jeho činnosti a zajištění správy veřejných prostředků,
- audit výkonu – který zkoumá výběrovým způsobem hospodárnost, efektivnost a účelnost operací i přiměřenost a účinnost vnitřního kontrolního systému.

Výčet auditních činností v zákoně o finanční kontrole je pouze příkladný, nad rámec výše uvedených typů auditů může interní audit vykonávat například:

- audit funkcí (postupů) - zkoumá specifické postupy, které probíhají v rámci nebo napříč jednotlivými útvary dané organizace,
- audit podvodů (forenzní) – napomáhá odhalování a potvrzování výskytu podvodu a jeho rozsahu. Audit identifikuje a rozpoznává možné nezákonné činnosti, při kterých dochází nebo by mohlo docházet k podvodnému jednání, zatajování informací a porušení důvěry,
- audit shody (compliance) – ověřuje soulad vybraných postupů, činností, kontrolních mechanismů v jednotlivých systémech společnosti se zásadami, plány, postupy, zákony, regulatorními normami, smlouvami a dalšími požadavky,
- audit programů – získává informace o nákladech, výstupech, přínosech a dopadech zvoleného programu, usiluje o změření dosažených cílů a o posouzení relativního úspěchu programu,
- audit informačních systémů – ověřuje činnosti v oblasti informačních a komunikačních systémů zaměřené zejména na bezpečnostní politiku, shodu s právními a vnitřními předpisy a kontrolu hospodaření s prostředky státního rozpočtu v této oblasti,
- personální audit – ověřuje využívání lidských zdrojů v dané organizaci a zaměřuje se na posouzení profesní způsobilosti (celkové nebo dílčí) stávajících zaměstnanců v organizaci jako celku či v jeho vybraných organizačních útvarech se současným zhodnocením jeho stávající úrovně vzhledem k cílům a úkolům, které před organizací, příp. jejím útvarem stojí, a o posouzení možností jejich dosažení,
- jejich kombinace – kombinace jednotlivých výše uvedených specializovaných auditů s přesně definovaným cílem a zaměřením auditu.

Uvedený výčet konkrétních typů auditů je širší než výčet auditů pro orgány veřejné správy v ustanovení § 28 odst. 4 zákona o finanční kontrole. V obou případech se však jedná pouze o demonstrativní přehled konkrétních typů auditů, které mohou být prováděny.

Úlohou interního auditu je kromě ujišťovací činnosti provádět také **konzultační činnost** (§ 28 odst. 3 zákona o finanční kontrole). Konzultační činnost má charakter poradenství a je obvykle prováděna na základě specifického požadavku vedoucího orgánu veřejné správy, ale může být prováděna i na podnět managementu či dalších zainteresovaných stran. Od ujišťovací činnosti se odlišuje především tím, že neposkytuje nebo nemusí poskytovat ujištění a nemusí tedy obsahovat ani zjištění. Poskytování poradenské činnosti interním auditem nemůže nahrazovat činnost vedoucích zaměstnanců nebo je zbavovat jejich řídicí odpovědnosti. Interní auditor, stejně jako při ujišťovací činnosti, předkládá svá doporučení plynoucí ze systematického a metodického přístupu k hodnocení a zlepšování efektivnosti řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů a správy a řízení organizace, **o realizaci konkrétních opatření ale rozhoduje vždy management**. Povahu a rozsah konzultační činnosti je vhodné v rámci organizace specifikovat ve vnitřních předpisech, které upravují zásady a postupy útvaru interního auditu. Cíle a rozsah konkrétních zakázek musí být dohodnuty s příslušným zainteresovaným subjektem. Příklady konzultační činnosti zahrnují poradenství při navrhování a zavádění nových zásad, procesů a systémů, poskytování forenzních služeb, poskytování školení, a zprostředkování diskuzí o rizicích a kontrolních mechanismech.

Při poskytování konzultační a ujišťovací činnosti interního auditu může za určitých okolností dojít k ohrožení objektivity interních auditorů, a to v případech, má-li útvar interního auditu poskytovat ujišťovací služby tam, kde dříve poskytoval poradenské služby. Taková situace může nastat, ale v souladu s Globálními standardy musí být vedoucím útvaru interního auditu potvrzeno, že povaha poradenských služeb nenarušuje objektivitu, a ujišťovací zakázku musí být přidělena interním auditorům tak, aby byla zajištěna objektivita jednotlivců. Není-li možné objektivitu na úrovni útvaru interního auditu zajistit, nelze takovou ujišťovací zakázku provést a musí být zajištěna jinak.

V praxi se lze často setkat s tím, že je interní auditor pověřen i jinou činností, než je ujišťovací a poradenská činnost. Typickým příkladem v podmínkách veřejné správy je pověření k zajišťování výkonu následné veřejnosprávní kontroly, které v souladu s ustanovením § 29 odst. 4 zákona o finanční kontrole není v rozporu s nezávislým plněním úkolů útvaru interního auditu. Jedná se tak de facto o výjimku z pravidla, že útvar interního auditu nelze pověřovat úkoly, které jsou v rozporu s nezávislým plněním jemu stanovených úkolů. Interní auditoři jsou v praxi pověřováni i dalšími činnostmi, jako je funkce pověřence GDPR, koordinátora rizik za orgán veřejné správy apod.

Globální standardy interního auditu ani právní úprava v zákoně o finanční kontrole v zásadě nevylučují možnost, aby byl interní audit pověřen i jinou činností, ale musí to být za podmínek zachování jeho nezávislosti a objektivity. Platí tedy, že útvar interního auditu musí mít i při vykonávání jiných činností zajištěnu funkční nezávislost a organizační oddělení od řídicích výkonných struktur a zároveň musí určit vhodné pojistky a opatření k řízení těchto rizik. Zároveň musí být zajištěna objektivita, což především znamená, že si interní auditoři mohou udržovat nezaujatý mentální postoj, který jim umožní provádět interní audit objektivně tak, aby fakticky ani zdánlivě nepodřizovali svůj úsudek v záležitostech interního auditu vnějším vlivům, a byla tak zachována kvalita a důvěra v jejich práci. Objektivitu nelze předpokládat při jakémkoliv střetu zájmů (i zdánlivém), například v případě, že interní auditor bude auditovat činnost, kterou sám provádí nebo prováděl. **Interní auditoři by ale v žádném případě neměli v rámci jiných činností (mimo kompetence interního auditu) nastavovat řídicí kontrolní mechanismy, řídit rizika nebo řídit zaměstnance.**

KONTROLNÍ OTÁZKY KE KAPITOLE 3

- ✓ Jaké 3 typy interních auditů definuje zákon o finanční kontrole a jaké jsou jejich cíle a zaměření?
- ✓ Vyjmenujte a popište alespoň dva další typy interních auditů.
- ✓ Jaké základní činnosti vykonává interní audit, které vycházejí z jeho definice v Globálních standardech?
- ✓ Může interní audit vykonávat i jiné činnosti a za jakých podmínek?
- ✓ Jaké jiné činnosti (než interní audit) interní auditoři ve veřejné správě často vykonávají?

4. Nezávislost, etika a profesionalita interního auditora

Aby interní audit mohl správně plnit své úkoly, musí být zajištěna jeho **nezávislost**. Nezávislost lze nejlépe zajistit tím, že budou minimalizovány vlivy, které mohou zhoršit schopnost interního auditu vykonávat povinnosti nezáujatým nebo nestranným způsobem. Mezi situace, které mohou nezávislost interního auditu narušit, patří např.:

- vedoucí interního auditu nemá přímou komunikaci nebo interakci s vedoucím orgánem veřejné správy,
- interní audit má fakticky omezen rozsah služeb interního auditu nad rámec statutu interního auditu,
- interní audit má omezený přístup k údajům, záznamům, informacím, zaměstnancům a fyzickému majetku potřebným k provádění interního auditu,
- interní auditoři čelí nátlaku ze strany auditovaných osob, aby neuváděli nebo změnili zjištění interního auditu,
- zdroje interního auditu jsou nedostatečné, takže interní audit není schopen plnit své povinnosti stanovené ve statutu interního auditu,
- interní audit je prováděn útvarem interního auditu nebo pod dohledem vedoucího interního auditu ve funkční oblasti, za kterou je vedoucí interního auditu zodpovědný, má nad ní dohled nebo významný vliv,
- je prováděn interní audit související s činností, kterou řídí vedoucí zaměstnanec, jemuž je vedoucí interního auditu administrativně podřízen.

V zákoně o finanční kontrole je nezávislost interního auditu upravena zejména v ustanoveních § 28 Funkční nezávislost interního auditu a § 29 Postavení interního auditu. Klíčové je nastavení, že útvarem interního auditu musí být funkčně nezávislý útvar, případně k tomu zvláště pověřený zaměstnanec, organizačně oddělený od řídicích výkonných struktur, který svá doporučení předkládá vedoucímu orgánu veřejné správy. Současně platí, že útvar interního auditu musí být přímo podřízen vedoucímu orgánu veřejné správy, který zajišťuje jeho funkční nezávislost a organizační oddělení od řídicích výkonných struktur. Útvarem interního auditu nelze pověřovat úkoly, které jsou v rozporu s nezávislým plněním jemu stanovených úkolů.

Globální standardy základní podmínky nezávislosti interního auditu a postupy s ní související definují především ve Standardu 7.1 Organizační nezávislost. Útvarem interního auditu je schopen plnit účel interního auditu pouze tehdy, pokud je vedoucí interního auditu přímo podřízen vedoucímu orgánu veřejné správy a je v organizaci umístěn na takové úrovni, která umožňuje interní audit vykonávat bez zásahů. Tento standard stanoví základní požadavky a podmínky, včetně postupu v situacích, které by mohly fakticky nebo zdánlivě narušit nezávislost interního auditu. Globální standardy připouštějí možnost, že interní audit může vykonávat i jiné činnosti nad rámec interního auditu tak, aby zůstal s nimi v souladu.

Dodržovat zásady etiky a profesionality je pro profesi interního auditora klíčové, neboť tato profese je založena na důvěře. Pro interní auditory platí, stejně jako pro všechny ostatní zaměstnance orgánu veřejné správy, povinnost dodržovat etická pravidla dané organizace a respektovat její etická očekávání. Od interních auditorů se navíc očekává, že budou současně dodržovat a uplatňovat zásady etiky a profesionality, které jsou součástí Globálních standardů.

Principy a standardy Globálních standardů interního auditu definované v doméně II: Etika a profesionalita nahrazují dřívější Etický kodex IIA a popisují očekávání v oblasti chování profesionálních interních auditorů. Globální standardy uvádějí celkem pět principů etiky a profesionality, kterými jsou:

- vykazování integrity,
- zachování objektivit,
- vykazování kompetentnosti,
- uplatňování náležité profesní péče,
- zachování důvěrnosti.

Integrita interních auditorů je zásadní pro vybudování důvěry a získání respektu. Globální standardy definují integritu jako chování, které se vyznačuje dodržováním morálních a etických zásad, včetně poctivosti a odvahy jednat na základě relevantních faktů, i pokud je člověk vystaven tlaku, aby jednal jinak, nebo kdyby jeho konání mohlo vyvolat potenciální nepříznivé důsledky pro něj nebo pro orgán veřejné správy. Zjednodušeně řečeno, od interních auditorů se očekává, že budou mluvit pravdu a jednat správně, i pokud je to nepohodlné nebo obtížné.

Interní auditoři musí být ve všech profesních vztazích a komunikaci pravdiví, přesní, jasní, otevření a respektující ostatní, a to i když vyjadřují profesní skepticismus nebo předkládají protichůdné stanovisko. Interní auditoři nesmí podávat nepravdivá, zavádějící nebo klamavá prohlášení, ani ve své komunikaci zamlčovat či vynechávat zjištění nebo jiné relevantní informace. Samozřejmostí je, že musí dodržovat právní a interní předpisy a ve své práci naplňovat etická očekávání orgánu veřejné správy. Interní auditoři se nesmí podílet na žádné činnosti, která je nezákonná nebo diskredituje organizaci nebo profesi interního auditu nebo která by mohla organizaci nebo její zaměstnance poškodit. Vedoucí útvaru interního auditu má odpovědnost za etiku a profesionalitu celého útvaru a všech jeho zaměstnanců. K tomu je vhodné, aby zpracoval metodické postupy specifikující opatření při zjištění nebo riziku neetického nebo neprofesionálního jednání a zajistil v této oblasti pravidelné vzdělávání interních auditorů.

Mezi příklady diskreditujícího chování interních auditorů patří mimo jiné:

- šikana, obtěžování nebo diskriminace,
- lhaní, klamání nebo úmyslné uvádění druhých v omyl, včetně zkreslování své kompetentnosti či kvalifikace (například tvrzení, že je člověk držitelem certifikace nebo používání titulu, i když takové označení vypršelo, je neaktivní, bylo odebráno anebo nebylo nikdy získáno),
- úmyslné vydávání nepravdivých zpráv nebo sdělení nebo umožňování či podněcování jiných k takovému jednání, včetně minimalizování, zatajování nebo vynechávání zjištění, závěrů nebo hodnocení interního auditu ve zprávách k zakázce nebo v celkovém hodnocení,
- přehlížení nezákonných aktivit, které společnost potenciálně toleruje nebo omlouvá,
- získávání nebo zveřejňování důvěrných informací bez řádného oprávnění,
- poskytování služeb interního auditu bez prohlášení o narušení objektivit nebo nezávislosti,
- uvádění, že útvar interního auditu funguje v souladu s Globálními standardy interního auditu, pokud toto tvrzení není podloženo,

- nepřijímání odpovědnosti za chyby.

Objektivita je nezaujatý stav mysli, který umožňuje interním auditorům činit profesní úsudky, plnit své odpovědnosti a bez kompromisů naplňovat účel interního auditu. Pro zachování objektivity je podstatné nezávislé zařazení útvaru interního auditu v přímé podřízenosti vedoucího orgánu veřejné správy.

Uplatňovat nestranný a nezaujatý způsob uvažování a svá posouzení zakládat na vyváženém hodnocení všech relevantních okolností je dovednost, která se musí neustále trénovat a vyhodnocovat. Nesprávně interpretovat informace, vytvářet si předpoklady a dělat chyby, které mohou narušit schopnost objektivně vyhodnocovat informace a důkazy, je přirozená lidská vlastnost. Každý interní auditor si musí být vědom možné zaujatosti a musí s ní umět nakládat. Mezi příklady zaujatosti patří mimo jiné:

- zkreslení při sebehodnocení – nedostatek kritického pohledu při hodnocení vlastní práce, který může vést k přehlížení chyb nebo nedostatků,
- zkreslení z důvodu známosti – na základě minulých zkušeností vytváření předpokladů, které mohou narušit profesní skepticismus,
- předsudky nebo nevědomá předpojatost – nesprávná interpretace informací na základě předpojatých představ o kultuře, etnicitě, genderu, ideologii, rase nebo jiných charakteristikách, která může způsobit nepřesné úsudky.

Objektivitu je také potřeba chránit. Interní auditoři nesmějí přijímat žádné výhody nebo dary a musí se vyhýbat střetu zájmů, a to i domnělému. Vedoucí útvaru interního auditu by měl k problematice objektivity vydat a zajistit dodržování metodik, které budou specifikovat očekávání a požadavky na interní auditory v situacích přijímání darů, laskavostí nebo odměn, rozpoznávání situací narušení objektivity a adekvátních reakcí na ně. Globální standardy také pamatují na situace, kdy má interní audit posuzovat procesy, za něž byl před tím odpovědný nebo k nimž poskytoval poradenské služby.

Stane-li se, že se narušení nebo potenciálnímu narušení objektivity nelze vyhnout, je zásadní o tom vhodným způsobem příslušné zainteresované strany informovat a stanovit vhodná opatření k vyřešení situace. Mezi tato opatření patří:

- přeřazení interních auditorů tak, aby byl ze zakázky odvolán auditor s narušenou objektivitou,
- přeplánování zakázky, aby bylo zajištěno její řádné personální obsazení,
- úpravy rozsahu zakázky,
- outsourcing zakázky nebo outsourcing supervize zakázky.

Aby mohli interní auditoři úspěšně vykonávat své odpovědnosti, musí mít nebo získat patřičné znalosti, dovednosti a schopnosti. Každý interní auditor je odpovědný za neustálé seberozvíjení a uplatňování kompetentnosti potřebné k plnění svých profesních odpovědností. Kromě toho musí vedoucí interního auditu zajistit, aby útvar interního auditu jako celek **disponoval kompetencemi** k provádění služeb interního auditu popsanych ve statutu interního auditu. Obecně platí, že interní auditoři nemohou poskytovat ty služby, pro které nemají potřebné kompetence.

Kromě znalostí právních předpisů a Globálních standardů by se interní auditoři měli průběžně profesně rozvíjet v kompetencích, které se týkají:

- komunikace a spolupráce,
- procesů řízení a správy společnosti, řízení rizik a řídicích a kontrolních procesů,
- finančního řízení a informačních technologií,
- rizik, jako jsou podvody,
- nástrojů a technik pro sběr, analýzu a vyhodnocování dat,
- rizik a potenciálních dopadů různých ekonomických, environmentálních, právních, politických a sociálních podmínek,
- relevantních zákonů, regulačních předpisů a postupů,
- trendů a nových problémů či otázek týkajících se činnosti organizace a profese interního auditu,
- supervize a schopnosti vést.

Uplatňování **náležitě profesní péče** je dalším z důležitých principů v oblasti etiky a profesionality v Globálních standardech interního auditu. Náležitá profesní péče vyžaduje plánování a poskytování služeb interního auditu s pečlivostí, úsudkem a skepticismem, kterými disponují obezřetní a kompetentní interní auditoři. Uplatňovat náležitou profesní péči znamená, že interní auditoři vykonávají svou činnost v nejlepším zájmu těch, kterým jsou služby interního auditu poskytovány, ale neočekává se od nich, že budou neomylní.

Interní auditoři musí provádět svoji činnost v souladu s Globálními standardy interního auditu. Může se stát, že právní předpisy nedovolují interním auditorům postupovat zcela v souladu s některým standardem. Pak je požadováno, aby ostatní aplikovatelné části standardů byly dodržovány a je povinností vedoucího interního auditu nesoulad zdokumentovat a komunikovat příslušné okolnosti, přijatá opatření a dopady.

Interní auditoři musí uplatňovat náležitou profesní péči tím, že posuzují povahu a okolnosti poskytovaných služeb a požadavky na ně, včetně:

- strategie orgánu veřejné správy a jeho cílů,
- zájmů těch, kterým jsou služby interního auditu poskytovány, a zájmů ostatních zainteresovaných subjektů,
- přiměřenosti a účinnosti procesů řízení a správy organizace, řízení rizik a řídicích a kontrolních procesů,
- nákladů v poměru k potenciálním přínosům služeb interního auditu, které mají být provedeny,
- rozsahu a časové náročnosti práce potřebné k dosažení cílů zakázky,
- relativní složitosti, významnosti, nebo závažnosti rizik posuzované činnosti,
- pravděpodobnosti výskytu významných chyb, podvodů, nesouladu a dalších rizik, které by mohly ovlivnit cíle, provoz nebo zdroje,
- používání vhodných technik, nástrojů a technologií.

S uplatňování náležitě profesní péče souvisí i profesní skepticismus, který předpokládá, že si interní auditor zachová zvědavost, bude kriticky posuzovat spolehlivost informací, bude upřímný a poctivý při šetření rozporuplných informací, bude vyhledávat další důkazy, aby si mohli udělat úsudek o informacích a prohlášeních, které mohou být neúplné, rozporuplné, nepravdivé nebo zavádějící. Lakonicky lze tento princip vyjádřit rčením „Důvěřuj, ale prověřuj.“

Interní auditoři musí **respektovat hodnotu a vlastnictví získaných informací** tím, že je používají pouze pro profesní účely a chrání je před neoprávněným přístupem nebo zveřejněním, a to jak interně, tak externě. Informace nesmí být využity k osobnímu prospěchu nebo způsobem odporujícím či poškozujícím legitimní a etické cíle orgánu veřejné správy. Získané informace je také třeba efektivně chránit, a to jak vhodnými opatřeními k zajištění fyzické a digitální bezpečnosti, tak i tím, že se interní auditoři budou v této souvislosti vzdělávat a měli by znát a dodržovat veškeré zásady a postupy týkající se informací třetích stran, k nimž mohou mít přístup. Interní auditoři nesmějí sdělovat důvěrné informace neoprávněným stranám, pokud je k tomu nezavazuje právní nebo profesní odpovědnost a musí řídit riziko neúmyslného sdělení či odhalení informací. V souvislosti se zachováním důvěrnosti by interní auditoři měli mít metodicky ujasněné postupy mimo jiné pro:

- správu, uchovávání a likvidaci záznamů ze zakázek,
- zpřístupnění záznamů ze zakázky interním a externím stranám,
- nakládání s důvěrnými informacemi, přístup k nim nebo jejich kopírování, pokud již nejsou potřeba.

KONTROLNÍ OTÁZKY KE KAPITOLE 4

- ✓ Jaké situace mohou ohrozit nezávislost interního auditu a jak tyto situace z pohledu interního auditu řešit?
- ✓ Jaké jsou hlavní zásady etiky a profesionality interního auditora?
- ✓ Jak lze pro interní auditory závazně upravit povinnost dodržovat zásady etiky a profesionality v orgánu veřejné správy?
- ✓ Popište nejdůležitější charakteristiky zásad vykazování integrity a zachování objektivity.
- ✓ Charakterizujte princip zachování důvěrnosti.
- ✓ Jak rozumíte principu uplatňování náležité profesní péče a principu kompetentnosti, v čem spolu souvisí?

5. Statut, manuál a plán interního auditu

Globální standardy definují **statut interního auditu** jako formální dokument, který obsahuje mandát funkce interního auditu, organizační postavení, vztahy podřízenosti, rozsah práce, druhy služeb a další specifikace. Bez dostatečného vymezení odpovědností, povinností a oprávnění interních auditorů (útvary interního auditu) statutem interního auditu nelze efektivně naplňovat cíle interního auditu. Povinnost vydat statut v podmínkách veřejné správy vychází z povinnosti vedoucího orgánu veřejné správy nastavit vnitřní kontrolní systém, resp. zajistit útvaru interního auditu jeho funkční nezávislost a organizační oddělení od řídicích výkonných struktur. Statut interního auditu musí být vydán jako vnitřní předpis orgánu veřejné správy, neboť ukládá povinnosti nejen interním auditorům, ale také ostatním zaměstnancům.

Globální standardy upravují povinnost a náležitosti statutu zejména ve standardu 6.2 Statut interního auditu. V souladu s tímto standardem musí vedoucí útvaru interního auditu vypracovat a udržovat statut interního auditu, který stanoví minimálně:

- účel interního auditu,
- závazek dodržovat Globální standardy interního auditu,
- mandát, včetně rozsahu a typů služeb, které mají být poskytovány, a úkolů a očekávání orgánů společnosti ohledně podpory funkce interního auditu ze strany vedení,
- organizační postavení a vztahy podřízenosti.

Vedoucí útvaru interního auditu musí navrhovaný statut projednat s vrcholovým vedením orgánu veřejné správy pro potvrzení toho, že přesně odráží jejich chápání a očekávání od interního auditu a že umožňuje plnit úkoly interního auditu, které vycházejí ze zákona o finanční kontrole.

Účel interního auditu je daný jednak příslušnými ustanoveními zákona o finanční kontrole, které definují cíle finanční kontroly a interního auditu. V Globálních standardech je účel interního auditu specifikován v doméně I takto:

Interní audit posiluje schopnost společnosti vytvářet, chránit a udržovat hodnotu tím, že poskytuje orgánům a vedení společnosti nezávislé, na rizika zaměřené a objektivní ujištění, rady, porozumění podstatě věci a předvídavý pohled.

Interní audit posiluje ve společnosti:

- úspěšné dosahování jejích cílů,
- procesy řízení a správy společnosti, řízení rizik a řídicí a kontrolní procesy,
- rozhodovací procesy a dohled,
- její reputaci a důvěryhodnost u zainteresovaných subjektů,
- schopnost sloužit veřejnému zájmu.

Důvodem, proč je účelu věnována jedna z pěti domén Globálních standardů a proč je uveden i ve statutu je ten, že prohlášení o účelu auditu má pomoci interním auditorům a zainteresovaným subjektům interního auditu pochopit a vyjádřit hodnotu interního auditu. Součástí statutu je, v souladu se Standardem 6.2 Statut interního auditu, také závazek dodržovat Globální standardy interního auditu. S tím je spojena i povinnost do statutu uvést i očekávané odchyly od standardů a případně způsoby jejich řešení a komunikace.

Klíčovou součástí statutu je mandát interního auditu, tedy oprávnění, pravomoci a povinnosti interního auditu. V rámci veřejné správy do značné míry mandát vychází ze zákona o finanční kontrole, který zejména v ustanovení § 28 stanoví úkoly interního auditu. Ve statutu lze nad rámec zákona stanovit rozsah a typ služeb interního auditu např. v případě poskytování konzultační činnosti nebo poskytování jiných neauditních činností jako je výkon následné veřejnosprávní kontroly ve smyslu ustanovení § 29 odst. 4 zákona o finanční kontrole. Mezi nezbytná oprávnění interních auditorů, které by měl statut obsahovat, patří zejména oprávnění mít bezpodmínečný přístup do všech prostor, ke všem dokumentům, systémům, majetku a lidem v orgánu veřejné správy. Mezi povinnosti interních auditorů uváděných ve statutu patří povinnost dodržovat zásady etiky a profesionality, povinnosti ve vztahu k informování vedoucího orgánu veřejné správy, dodržovat a zvyšovat kvalitu interního auditu a další povinnosti, které vyplývají z právních předpisů a příslušných standardů. Statut dále upravuje i povinnosti vedoucího útvaru interního auditu, mezi něž patří např. sestavení plánů interního auditu, tvorbu metodických postupů pro výkon interních auditů nebo sestavení programu pro zajištění a zvyšování kvality interního auditu. Důležitá je také úprava práv a povinností v rámci výkonu jednotlivých auditních zakázek, jako je povinnost auditovaného subjektu navrhnout a realizovat akční plán nebo povinnost informovat interní auditory o splnění nápravných opatření.

Statut interního auditu je klíčovým dokumentem pro plnění funkce interního auditu, který je zároveň vždy individuální podle konkrétních potřeb a podmínek v jednotlivých orgánech veřejné správy. Pro potřeby útvarů interních auditů i vedení orgánů veřejné správy je k dispozici metodika Ministerstva financí pro tvorbu statutů, metodickou příručku vydal i mezinárodní Institut interních auditorů (theiia.org).

V souladu se Standardem 9.3 Metodiky Globálních standardů by měl vedoucí útvaru interního auditu stanovit metodiky, které povedou interní auditory systematickým a disciplinovaným způsobem k provádění strategie interního auditu, vypracování plánu interního auditu a dodržování právních předpisů a Globálních standardů. Metodiky mohou být vypracovány jednotlivě nebo být součástí používaných software, zpravidla se jako nejefektivnější řešení jeví tyto postupy zpracovat komplexně v manuálu interního auditu. **Manuál interního auditu** je zpracován a schvalován na úrovni vedoucího útvaru interního auditu, přičemž se nejedná o povinnost vysloveně uvedenou v zákoně o finanční kontrole, ale jeho zpracování a dodržování je nezbytné pro soulad výkonu interního auditu s Globálními standardy interního auditu.

Mezi oblastmi, které by měly být metodicky zpracovány v manuálu interního auditu, případně jiným způsobem, patří zejména:

- posuzování rizik pro organizaci a pro každou zakázku,
- vypracování a aktualizaci plánu interního auditu,
- určení rovnováhy mezi ujišťovacími a poradenskými zakázkami,
- koordinaci s interními a externími poskytovateli ujištění,
- řízení externích poskytovatelů služeb, pokud jsou využíváni,
- provádění zakázek interního auditu,
- komunikaci v rámci služeb interního auditu,
- uchování a zveřejňování záznamů o zakázkách a dalších informací v souladu se směrnicemi organizace a příslušnými regulačními nebo jinými požadavky,

- sledování a potvrzování implementace doporučení interních auditorů nebo akčních plánů vedení,
- zajištění kvality a zlepšení funkce interního auditu,
- vypracování měřítek výkonnosti pro hodnocení pokroku při plnění cílů,
- provádění dalších služeb uvedených v pověření k internímu auditu.

Vedoucí útvaru interního auditu musí, stejně jako u statutu, vyhodnocovat účinnost metodik a podle potřeby je aktualizovat, aby se zlepšovala činnost interního auditu a reagovalo se na významné změny, které jeho činnost ovlivňují. Vedoucí útvaru interního auditu musí zajistit, aby byli interní auditoři o metodikách proškoleni.

Oblast **plánování interního auditu** je pro veřejnou správu specificky upravena v ustanovení § 30 zákona o finanční kontrole. 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.

Vedoucí útvaru interního auditu musí audity plánovat způsobem, který zaručí, že budou provedeny hospodárně, efektivně a účelně a v předepsanou dobu. Plnění úkolů útvaru interního auditu je organizováno na základě těchto plánovacích dokumentů:

- a) **Střednědobý plán**, 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) **Roční plán**, který ve smyslu § 30 odst. 3 zákona o finanční kontrole upřesňuje na základě střednědobého plánu rozsah, věcné zaměření a typ auditů, jejich cíle, časové rozvržení a personální zajištění. Dále obsahuje zejména odbornou přípravu interních auditorů a úkoly v 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.

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, případně se souhlasem, vedoucího orgánu veřejné správy operativně zařadit ve smyslu ustanovení § 30 odst. 6 zákona o finanční kontrole vykonávání interního auditu mimo schválený roční plán,
- c) předkládá roční zprávy vedoucímu orgánu veřejné správy, které obsahují informace uvedené v ustanovení § 31 odst. 3 písm. a) až c) zákona o finanční kontrole.

Při sestavování plánu vychází vedoucí útvaru interního auditu zejména z:

- a) hodnocení rizik prováděného manažery v rámci jednotlivých činností zajišťovaných orgánem veřejné správy (srov. ustanovení § 25 odst. 1 písm. b) zákona o finanční kontrole),

- b) vlastního hodnocení rizik s využitím znalosti prostředí, výsledků předchozích interních auditů a zjištění vnitřního kontrolního systému,
- c) skutečností zjištěných v rámci externích a interních kontrol,
- d) doporučení vedoucího orgánu veřejné správy, návrhů ostatních vedoucích zaměstnanců a potřeby koordinace s kontrolními aktivitami externích orgánů,
- 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.

V návaznosti na měnící se vnitřní a vnější prostředí a rizika je nezbytné plány systematicky průběžně vyhodnocovat a aktualizovat.

Plánování interního auditu je upraveno v celém Principu 9 Strategické plánování Globálních standardů, který obsahuje celkem 5 standardů:

- Standard 9.1 Porozumění procesům řízení a správy společnosti, řízení rizik a řídicím a kontrolním procesům,
- Standard 9.2 Strategie interního auditu,
- Standard 9.3 Metodiky,
- Standard 9.4 Plán interního auditu,
- Standard 9.5 Koordinace a možnost se spolehnout.

Jak již názvy jednotlivých standardů napovídají, jedná se o komplexní úpravu strategického plánování, která od vedoucího útvaru interního auditu vyžaduje, aby rozuměl mandátu interního auditu a procesům řízení a správy orgánu veřejné správy, řízení rizik a řídicím a kontrolním procesům v organizaci. Na tomto základě lze vytvořit a realizovat strategii na podporu úspěchu daného orgánu veřejné správy, z níž budou vycházet plány interního auditu. V souvislosti s tím vedoucí útvaru interního auditu vytváří a zavádí metodiky, jimiž se interní auditoři řídí, a má povinnost koordinovat činnost s interními a externími poskytovateli ujišťovacích služeb a zvažovat možnost spolehnout se na jejich práci.

Vedoucí interního auditu musí plán interního auditu založit na zdokumentovaném posouzení strategií, cílů a rizik organizace. Toto posouzení musí vycházet z podkladů od vedení orgánu veřejné správy, a rovněž z poznatků vedoucího interního auditu o řízení organizace, řízení rizik a kontrolních procesech. Posouzení, na jehož základě se sestavuje plán interního auditu, se musí provádět nejméně jednou ročně. Standardy relativně podrobně popisují, co je potřeba při sestavování plánu zohlednit a jak postupovat. Stejně jako v případě zákona o finanční kontrole je akcentováno sestavení plánu na základě posouzení rizik organizace a potřeba pravidelné aktualizace, zejména při významných změnách okolností. Plán musí být schválen vedením organizace, případně výborem pro audit nebo orgánem s obdobnou funkcí, pokud v organizaci existuje.

Globální standardy nepracují s pojmem střednědobý plán interního auditu, tak jak je nastaven v praxi orgánů veřejné správy, ale požadují po vedoucím útvaru interního auditu vypracovat a zavést strategii interního auditu, která podporuje strategické cíle a úspěch organizace a je v souladu s očekáváním vrcholového vedení a dalších klíčových zainteresovaných subjektů. Strategie interního auditu je plánem činnosti určeným k dosažení dlouhodobého nebo celkového cíle. Strategie interního auditu musí obsahovat vizi, strategické cíle

a podpůrné iniciativy pro funkci interního auditu. Strategie interního auditu pomáhá vést útvar interního auditu k naplnění mandátu interního auditu.

Přístup k plánování interního auditu daný právními předpisy a Globálními standardy nejsou v rozporu, spíše se vzájemně doplňují. Ideální postup vedoucího útvaru interního auditu při plánování by měl zohlednit požadavky zákona o finanční kontrole a současně reflektovat i Globální standardy, které postupy upravují komplexněji a se zaměřením na praktickou realizaci a širší souvislosti.

KONTROLNÍ OTÁZKY KE KAPITOLE 5

- ✓ Kdo tvoří a schvaluje statut interního auditu a co musí obsahovat?
- ✓ Co by měl obsahovat manuál interního auditu a kdo ho vytváří a schvaluje?
- ✓ Jaké plánovací dokumenty zná zákon o finanční kontrole, popište, co musí obsahovat?
- ✓ Z čeho vycházejí plány interního auditu?
- ✓ Jaký je postup při přípravě plánů interního auditu, kdo je tvoří a kdo schvaluje?
- ✓ Za jakých okolností a jak často se plán interního auditu aktualizuje?

6. Přípravná fáze interního auditu a program interního auditu

Před vlastním prováděním konkrétního interního auditu musí být vypracován program tohoto interního auditu. Sestavení programu je završením přípravné fáze interního auditu. Povinnost vypracovat program konkrétního interního auditu vyplývá z ustanovení § 28 prováděcí vyhlášky.

Proces přípravy interního 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,
- 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 vedoucího příslušného útvaru, v jehož řídicí působnosti je zajišťování auditované činnosti, o připravovaném auditu (cíle, účel, rozsah, požadavky); vedoucí útvaru interního auditu může zaslat vedoucímu auditovaného útvaru oznamovací dopis před zahájením interního auditu,
- e) shromáždění a vyhodnocení informací vztahujících se k předmětu auditu, zejména:
 - právního rámce a vnitřní normativní a organizační úpravy auditovaných činností a konkretizací prvků jejich řídicích a kontrolních mechanismů (struktura, odpovědnosti),
 - 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,
 - finančních a materiálových zdrojů k zajištění auditované činnosti příslušným útvarem a jejich místa v procesu rozhodování o operacích (schvalování), jejich vykonávání a evidování,
 - 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),
 - možnosti vnitrostátního nebo mezinárodního porovnání věcných a finančních parametrů obdobných činností jako je auditovaná činnost,
 - 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,

- f) posouzení potřeby provedení odborných posudků přizvanými osobami,
- g) zhodnocení plnění opatření stanovených předcházejícím auditem, zejména v návaznosti na dříve zjištěné nedostatky v dané oblasti,
- h) shrnutí informací získaných analýzou podkladů uvedených pod písmenem e) výše 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,
- i) schválení programu auditu vedoucím útvaru interního auditu.

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.

Při vypracování programu auditu 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;
- 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 zvládnání těchto rizik při plnění stanovených úkolů orgánu veřejné správy,
- d) zdokonalení systému řízení rizik v dané činnosti orgánu veřejné správy a příslušného kontrolního systému.

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.

Interní auditoři vypracují program auditu, který v souladu s ustanovením § 28 odst. 3 písm. e) prováděcí vyhlášky obsahuje vždy údaje o:

- a) auditovaném subjektu,
- b) zaměření interního auditu na finanční audit, audit systému, audit výkonu nebo jinak zaměřený audit,
- c) datu zahájení auditu a předpokládané době jeho trvání,
- d) složení auditorského týmu se jmenovitým uvedením vedoucího týmu,

- e) cílech, kterých má být auditem dosaženo,
- f) prověření účinnosti vnitřního kontrolního systému orgánu veřejné správy,
- g) vymezení případných rizik spojených s auditovanou činností,
- h) schválení vedoucím útvaru interního auditu,
- i) upozornění, že případné změny v programu auditu neprodleně schvaluje vedoucí útvaru interního auditu.

Vedoucí útvaru interního auditu schvaluje program auditu před jeho zahájením a případné změny v programu tohoto auditu neprodleně v průběhu jeho vykonávání. Vykonává-li v organizaci interní audit pouze samostatný auditor, měl by program interního auditu schvalovat vedoucí orgánu veřejné správy.

Plánování interních auditů v kontextu Globálních standardů

Praktický přístup k plánování interních auditů lze nalézt také v Globálních standardech interního auditu, jmenovitě v Principu 13 Plánujte zakázky účinně, kde je komplexně popsán systematický a disciplinovaný přístup k přípravné fázi interního auditu a sestavení jejího pracovního programu. Jednotlivé standardy akcentují:

- komunikaci se zainteresovanými osobami, zejména s auditovaným subjektem
- vyhodnocení rizik interního auditu a pochopení auditovaných procesů,
- stanovení cílů a rozsahu zakázky,
- určení nejvhodnějších hodnotících kritérií,
- určení a zajištění jednotlivých druhů a množství zdrojů potřebných k dosažení cílů zakázky a
- vypracování a dokumentace pracovního programu zakázky k dosažení cílů zakázky.

Pracovní program zakázky musí vycházet z informací získaných během plánování zakázky, a pokud je to relevantní, i z výsledků hodnocení rizik zakázky, a musí vždy stanovit:

- kritéria pro hodnocení jednotlivých cílů,
- úkoly k dosažení cílů zakázky,
- metodiky, včetně analytických postupů, které mají být použity, a pomůcky k provádění úkolů,
- interní auditory určené k provedení jednotlivých úkolů.

Pracovní program zakázky schvaluje vedoucí útvaru interního auditu, včetně jeho změn.

KONTROLNÍ OTÁZKY KE KAPITOLE 6

- ✓ Co musí útvar interního auditu zohlednit v rámci přípravy na interní audit?
- ✓ Jak se postupuje při přípravě programu interního auditu?
- ✓ Kdo tvoří program interního auditu a kdo jej schvaluje?
- ✓ Co musí program interního auditu obsahovat podle právní úpravy v prováděcí vyhlášce?
- ✓ Jaké standardy upravují účinné plánování interních auditů?

7. Výkon interního auditu a metody výběru vzorku

Vlastní postup při výkonu interního auditu se může lišit podle konkrétních podmínek a nastavení ve vnitřních předpisech (statutu a manuálu interního auditu) v rámci dané organizace. Realizovaný postup ale musí být vždy v souladu příslušnými právními předpisy a pokud možno i s Globálními standardy.

Audit je vykonáván na základě schváleného plánu interního auditu, písemného pověření auditního týmu vedoucím útvaru interního auditu a podle jím schváleného programu. Mimořádný interní audit, který není zahrnut v ročním plánu, může být vykonán pouze na základě samostatného písemného pověření na vyžádání vedoucího orgánu veřejné správy.

Audit zahajuje zpravidla vedoucí útvaru interního auditu (popř. vedoucí auditorského týmu) na úvodní schůzce s vedoucím zaměstnancem útvaru odpovědného za auditovanou činnost orgánu veřejné správy. Cílem této schůzky je seznámení auditovaného útvaru s programem interního auditu a nastavení komunikace v rámci výkonu interního auditu. Vedoucí zaměstnanec útvaru odpovědný za auditovanou činnost může např. určit kontaktní osobu pro interní auditory apod.

Auditní postupy jsou systematicky uspořádané úkony interních auditorů, které vedou k nezávislému a objektivnímu přezkoumání a vyhodnocování operací nebo vnitřního kontrolního systému. Interní auditoři musí určit nejvhodnější kritéria, která budou použita pro hodnocení aspektů prověřované činnosti definovaných v cílech a rozsahu zakázky. K tomu musí interní auditoři zjistit, do jaké míry jsou zavedena přiměřená kritéria, prostřednictvím kterých lze určit, zda stanovené úkoly a cíle byly splněny. Pokud jsou tato kritéria přiměřená, interní auditoři je musí použít pro své hodnocení. Pokud tato kritéria přiměřená nejsou, interní auditoři musí vhodná hodnotící kritéria nalézt prostřednictvím diskuze s příslušnými vedoucími pracovníky orgánu veřejné správy.

Vhodná kritéria jsou zásadní pro zjištění rozdílu mezi požadovaným stavem a stavem, který představuje potenciální zjištění. Kromě toho jsou odpovídající kritéria nezbytná pro určení významu zjištění a vyvození smysluplných závěrů. Interní auditoři používají odborný úsudek, aby určili, zda jsou kritéria organizace přiměřená. Vhodná kritéria jsou relevantní, v souladu s cíli organizace a hodnocenou činností a umožňují spolehlivá srovnání. Mezi příklady vhodných kritérií patří:

- interní (vnitřní předpisy, zásady, postupy, klíčové ukazatele výkonnosti nebo cíle pro danou činnost),
- externí (zákony, předpisy a smluvní závazky),
- profesní postupy (rámce, standardy, pokyny a měřítko specifické pro dané odvětví, činnost nebo profesi),
- zavedené organizační postupy,
- očekávání vycházející z navržení řídicího kontrolního mechanismu,
- postupy, které nemusí být formálně zdokumentovány.

Interní auditoři používají při auditním šetření především auditní metody analýzy, dotazování, zjišťování, rozhovoru, sledování, kontrolních výpočtů, vývojových diagramů a analýz rizik

podle zvoleného typu auditu. Podle ustanovení § 6 zákona o finanční kontrole použije interní auditor kontrolní metody a auditní postupy:

- **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 právních předpisů. Kontrolní metodou porovnání se prověří, zda se vyskytují odchylky mezi zjištěnými informacemi o hospodaření orgánu veřejné správy 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 orgánu veřejné správy,
- **sledování** – zjišťuje, zda jsou vytvořeny podmínky a stanoveny postupy pro hospodárný, efektivní a účelný výkon prověřované činnosti; zda orgán veřejné správy, jeho vedoucí a ostatní zaměstnanci tyto podmínky a stanovené postupy dodržují,
- **šetření a ověřování** – zjišťuje, zda 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,
- **kontrolní výpočty** – matematickými úkony přezkoumávají a vyhodnocují zjištěné informace o prověřované činnosti orgánu veřejné správy, právnické nebo fyzické osoby,
- **analýza** – zkoumají a vyhodnocují odchylky v hodnotách, například o četnosti nebo výdajové či časové náročnosti operací, 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. Vyhodnocuje se i případný vzájemný nesoulad hodnot obsažených v záznamech různých druhů dokumentace.

Auditními postupy podle ustanovení § 27 až 31 prováděcí vyhlášky se zajistí:

- a) nezávislé a objektivní prověřování, zda jsou:
 - provozní, finanční, právní a jiná rizika vztahující se k činnosti orgánu veřejné správy zjišťována a vyhodnocována,
 - přijímána a dodržována odpovídající opatření k jejich vyloučení nebo zmírnění,
- b) informování vedoucího orgánu veřejné správy o výsledcích tohoto prověřování.

Auditní postupy podle ustanovení § 31 prováděcí vyhlášky zahrnují úkony, kterými se zajistí:

- a) pořizování pracovní dokumentace, jejímž účelem je doložit průběh vykonaného auditu, zjištěné informace a pořízené doklady, které dostatečně přesvědčivě potvrzují závěry a případná doporučení navrhovaná interními auditory ke zjištění pro každý definovaný cíl vykonaného auditu,
- b) vypracování auditní zprávy a doporučení ke zdokonalování kvality vnitřního kontrolního systému, k předcházení nebo ke zmírnění rizik a k přijetí opatření k nápravě zjištěných nedostatků (§ 28 odst. 3 zákona o finanční kontrole); v případě podezření ze spáchání trestného činu, přestupku nebo jiného správního deliktu útvar interního auditu informuje písemně bez zbytečného odkladu vedoucího orgánu veřejné správy a současně zajistí příslušné doklady,

- c) projednání auditní zprávy a navrhovaných doporučení ke zdokonalování kvality vnitřního kontrolního systému, k předcházení nebo ke zmírnění rizik a k přijetí opatření k nápravě zjištěných nedostatků s vedoucím zaměstnancem odpovědným za řízení a kontrolu auditované činnosti, včetně připojení jeho stanoviska, a to před předáním auditní zprávy vedoucímu orgánu veřejné správy,
- d) vedení auditorského spisu, do kterého se zakládají:
- pracovní dokumentace, auditní zpráva 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 posudky, 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.

V případech, kdy v rámci interního auditu nelze z kapacitních nebo jiných důvodů testovat všechny operace, je standardním postupem, že se testuje pouze na menším vzorku těchto operací. Výběr vzorku musí být proveden vhodným postupem a metodou tak, aby byl co nejreprezentativnější pro celou populaci. Postup a metoda výběru vzorku by měla být vždy zdokumentována a zdůvodněna, včetně velikosti vzorku a toho, zda lze výsledky promítnou do celkové populace operací.

Existuje celá řada metod výběru vzorků, které lze v zásadě rozdělit na statistické a nestatistické. Statistické jsou ty metody, kdy je uplatněn náhodný výběr položek vzorku a teorie pravděpodobnosti pro hodnocení výsledků vzorku. Ostatní metody jsou nestatistické. K nejvýznamnějším metodám patří:

- náhodný výběr (s použitím počítačového generátoru náhodných čísel nebo tabulek náhodných čísel),
- systematický náhodný výběr, kdy je počet jednotek v základním souboru vydělen velikostí vzorku, čímž dostaneme výběrový interval, z něhož náhodně vybereme výchozí bod X a následně vybereme každou následující X. jednotku,
- výběr podle peněžních jednotek (Monetary Unit Sampling, MUS) je typem výběru na základě vážené hodnoty, u něhož se velikost vzorku, jeho výběr a vyhodnocení promítá do peněžních částek,
- stratifikovaný výběr, což je výběr vzorků z podsouborů souboru populace, které mají určité společné znaky (např. nízké položky, vysoké položky). Tento způsob umožňuje zohlednit rizikovitost operace,
- namátkový výběr, při němž auditor vybírá vzorek, aniž by se řídil nějakým systematickým postupem,
- výběr na základě odborného úsudku interního auditora, kdy je na základě znalostí a zkušeností auditora možné vybrat rizikovější operace.

Vedoucí útvaru interního auditu by měl mít zpracovanou metodiku pro způsoby výběru vzorků a pro výpočet velikosti vzorku.

KONTROLNÍ OTÁZKY KE KAPITOLE 7

- ✓ Co je předpokladem pro zahájení interního auditu?
- ✓ K čemu slouží kritéria pro hodnocení aspektů auditované činnosti a co jimi může být?
- ✓ Jmenujte a popište alespoň 3 kontrolní metody podle zákona o finanční kontrole.
- ✓ Jaké auditní postupy upravuje prováděcí vyhláška?
- ✓ Definujte rozdíl mezi statistickými a nestatistickými metodami výběru vzorků, uveďte příklady.

8. Auditní zpráva z interního auditu a auditorský spis

Vypracování auditní zprávy, její náležitosti a další postupy vycházejí z ustanovení § 31 zákona o finanční kontrole a z ustanovení § 31 prováděcí vyhlášky, zohledňují se také zásady a postupy dané Standardem 15.1 Závěrečná komunikace zakázky Globálních standardů interního auditu. Konkrétní náležitosti a postupy ve vztahu k auditní zprávě by měly být jasně specifikovány ve statutu a manuálu interního auditu tak, aby reflektovaly konkrétní potřeby a podmínky daného orgánu veřejné správy.

Auditní zpráva nebo návrh auditní zprávy z provedeného interního auditu musí obsahovat vždy alespoň:

- a) auditní zjištění (pozitivní i negativní) obsahující popis zjištěného stavu věci s uvedením nedostatků, včetně dokladů, ze kterých tato auditní zjištění vycházejí, a příčin jejich vzniku,
- b) rizika definovaná interním auditorem v souvislosti se zjištěními a ohodnocení jejich významnosti (závažnosti),
- c) doporučení k nápravě zjištěných nedostatků, ke zlepšení vnitřního kontrolního systému, nebo k předcházení či zmírnění rizik a
- d) závěry.

Kromě těchto náležitostí by auditní zpráva také měla obsahovat standardní formální náležitosti, jako je auditovaný subjekt, auditorský tým, přizvané osoby, název, cíle, rozsah, podpisy apod. Auditní zpráva je zásadním a nejdůležitějším výstupem z interního auditu, a je proto důležité, aby měla vysokou kvalitu a vypovídací schopnost. Auditní zpráva by tedy měla být přesná, objektivní, jasná, stručná, konstruktivní, úplná a včasná, jak požaduje Standard 11.2 Účinná komunikace Globálních standardů.

Obsahem auditní zprávy musí být také informace o případném narušení nebo podezření na narušení objektivity nebo nezávislosti interního auditora a skutečné nebo potenciální dopady tohoto stavu.

Před předáním auditní zprávy vedoucímu orgánu veřejné správy zajistí vedoucí útvaru interního auditu nebo vedoucí auditního týmu 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 auditovaného útvaru. To se zpravidla realizuje tak, že je vypracován písemný návrh auditní zprávy, který se předloží (projedná) pouze vedoucímu auditovaného útvaru. Vedoucí auditovaného útvaru je oprávněn vyjádřit se k závěrům, zjištěním a doporučením interního auditu a zaslat k nim ve lhůtě stanovené vedoucím auditorského týmu své stanovisko se zdůvodněním svého nesouhlasu. Interní auditor (vedoucí auditního týmu) stanovisko posoudí a zohlední je ve zprávě nebo vypořádá v samostatném vyjádření. Následně je vypracována konečná auditní zpráva, jejíž přílohou je stanovisko vedoucího auditovaného útvaru i vyjádření interního auditora. Konečná auditní zpráva, schválená vedoucím útvaru interního auditu, se předkládá vedoucímu orgánu veřejné správy a doručuje se vedoucímu auditovaného útvaru.

Standardním postupem je, že vedoucí auditovaného útvaru na základě zjištění, doporučení a závěrů v auditní zprávě navrhne opatření k nápravě zjištěných nedostatků, termíny jejich realizace a osoby odpovědné za tuto realizaci, tedy akční plán. Akční plán se jako příloha auditní zprávy, případně samostatně, předkládá vedoucímu orgánu veřejné správy. Konkrétní postup a odpovědnost při navrhování a schvalování akčního plánu by měl být stanoven ve statutu interního auditu tak, aby reflektoval konkrétní podmínky a zvyklosti dané organizace. Obecně platí, že o tom, jaká budou přijata opatření, rozhoduje management organizace, není to odpovědnost interního auditu.

Pokud nabyl vedoucí útvaru interního auditu přesvědčení, že vedoucí auditovaného útvaru ve vztahu k jím navrženému nebo přijatému akčnímu plánu přijal takový stupeň rizika, 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. Trvá-li vedoucí auditovaného útvaru na tom, že relevantní doporučení interního auditu nebude akceptovat a převezme na sebe odpovědnost za riziko vyplývající ze zjištění, předá vedoucí útvaru interního auditu informaci o přijetí nepřijatelného rizika vedoucímu orgánu veřejné správy k případným dalším opatřením.

Auditní zpráva je v zásadě důvěrná a není tedy určena ke zveřejnění ani v rámci orgánu veřejné správy. Pokud ale bude statutem interního auditu schváleným vedoucím orgánem veřejné správy nastaveno, že dalšími příjemci auditní zprávy budou např. další členové nejvyššího vedení, rada obce, výbor pro audit apod., nejedná se o porušení zásady důvěrnosti. Auditní zpráva může být zveřejněna také na základě požadavku podle zákona o svobodném přístupu k informacím, v tomto případě bez informací, jejichž zveřejnění by bylo v rozporu s jinými právními předpisy (např. osobní údaje, utajené informace, obchodní tajemství apod.). Může také dojít k situaci, že se nějaké závažné zjištění bude týkat jiného než auditovaného útvaru. Pak je v závislosti na nastavení těchto postupů v rámci daného orgánu veřejné správy možné, např. adresovat vedoucímu jiného útvaru pouze výpis z auditní zprávy, kde budou uvedeny pouze skutečnosti, zjištění a doporučení, které jsou relevantní. Auditní zprávy si mohou vyžádat také externí poskytovatelé ujišťovacích služeb nebo externí kontrolní orgány.

Stane-li se, že již doručená auditní zpráva obsahuje závažné chyby nebo opomenutí, zajistí vedoucí útvaru interního auditu opravu a doručí písemné opravy nebo opravenou auditní zprávu všem jejím původním adresátům.

Auditorský spis (srov. ustanovení § 31 prováděcí vyhlášky) obsahuje pracovní dokumentaci a všechny pořízené podklady při výkonu interního auditu. Účelem pracovní dokumentace je doložit průběh procesu a výsledek vykonaného auditu. Pracovní dokumentace interního auditu je využívána pro dokumentování informací získaných a vytvořených v průběhu jeho procesu, včetně plánování, testování, analýzy a hodnocení dat a odvozování výsledků a závěrů. Pracovní dokumentace může být udržována v papírové, elektronické podobě nebo oběma způsoby, může být vedena i s využitím softwaru pro interní audit. Pro vedení auditorského spisu je závazný spisový a skartační řád schválený v daném orgánu veřejné správy.

Pro účely „pomocné“ pracovní dokumentace je možno použít záznam interního auditora (pracovní list), který tvoří součást auditorského spisu. Záznam interního auditora vedou samostatně jednotliví interní auditoři zařazení do auditorského týmu a zaznamenávají do něj jednotlivé procesní úkony, vyhodnocování rizik, závěry analýz, předběžná auditní zjištění apod.

Záznam interního auditora musí být veden srozumitelně a účelně ve vazbě na sledované cíle auditu. Pro přehlednost by jednotlivé listy záznamu auditora měly být číslovány a podepsány nebo označeny značkou interního auditora. Uvedený auditní doklad slouží k přípravě auditní zprávy a ke zdůvodnění zjištění z vykonaného 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. Pokud auditor v auditorském spisu zavádí zkratky či symboly, musí být ve spisu jejich význam jasně uveden tak, aby bylo možné průběhu a výsledku interního auditu ze spisu porozumět i zpětně.

Auditorský spis se zakládá ke každému prováděnému internímu auditu. Pracovní dokumentace se liší podle povahy interního auditu, musí však z ní být možné doložit všechny činnosti v jednotlivých fázích auditu, auditní závěry, zjištění i doporučení. Fázemi auditu jsou příprava, vykonávání, zpracování výsledků a jejich prezentace, přijetí a realizace opatření k nápravě zjištěných nedostatků a doporučení interního auditu.

Ve fázi přípravy auditu se do auditorského spisu zakládají především:

- a) pověření vedoucího útvaru interního auditu k vykonání auditu,
- b) program auditu,
- c) ostatní auditní doklady, zejména:
 - 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,
 - seznam právních předpisů a vnitřních předpisů souvisejících s auditovanou činností orgánu veřejné správy,
 - vytipované priority auditu podle významnosti rizik uskutečňovaných operací, auditovaných činností, zásadních změn v činnosti nebo organizační struktuře řízení jednotlivých činností a postupů orgánu veřejné správy,
 - 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),
- d) postupy a rozsah testování (vypracované dotazníky),
- e) odhad časových dispozic jednotlivých kroků připravovaného auditu (harmonogram auditních prací),
- f) rozvrh odpovědnosti interních auditorů za jednotlivá témata auditu při prověřování auditované činnosti včetně eventuálního výběru přizvaných osob pro účely provedení odborných posudků.

Ve fázi výkonu a zpracování výsledků interního auditu se do auditorského spisu zakládají především:

- a) auditní zpráva (návrh) včetně doporučení útvaru interního auditu,
- b) záznam z projednání auditní zprávy,
- c) stručné písemné připomínky, stanovisko nebo jiné vyjádření vedoucího auditovaného útvaru,
- d) záznam o ústním sdělení nebo písemné sdělení o závažných zjištěních učiněných interními auditory v průběhu vykonávání auditu vedoucímu útvaru interního auditu, eventuálně písemné oznámení vedoucího útvaru interního auditu o těchto skutečnostech vedoucímu 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 auditní vedoucímu orgánu veřejné správy,
- g) samostatná auditní zpráva a záznam z projednání či předání této zprávy vedoucímu 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).

Ve fázi realizace výsledků auditu se do auditorského spisu zakládají především:

- a) přehled schválených opatření na základě výsledků interních auditů,
- b) průběžné informace nebo zjištění o plnění přijatých opatření a dokumentace související komunikace,
- c) informace o realizaci přijatých opatření na základě výsledků interních auditů.

Legislativní vymezení, co se do auditorského spisu zakládá, lze nalézt v ustanovení § 31 odst. 1 písm. d) prováděcí vyhlášky. Dokumentaci je upravena také ve Standardu 14.6 Dokumentace zakázky Globálních standardů, který požaduje, aby interní auditoři zdokumentovali informace a důkazy na podporu výsledků zakázky. Analýzy, hodnocení a podpůrné informace relevantní pro zakázku musí být zdokumentovány tak, aby informovaný, obezřetný interní auditor nebo podobně informovaná a kompetentní osoba mohla práci zopakovat a odvodit stejné výsledky zakázky.

KONTROLNÍ OTÁZKY KE KAPITOLE 8

- ✓ Které právní předpisy nebo standardy se zohledňují při tvorbě zprávy z interního auditu?
- ✓ Co je obsahem auditní zprávy a jaké jsou požadavky Globálních standardů na její kvalitu?
- ✓ Kdo rozhoduje o tom, jaká budou realizována opatření na základě výsledků interního auditu?
- ✓ Popište, co musí obsahovat auditní spis a v jakém právním předpise lze nalézt, co se do něj zakládá.
- ✓ Co je klíčové pro dokumentaci interního auditu, aby byla v souladu s Globálními standardy?

9. Komunikace interního auditu a monitoring jeho výsledků

Komunikace interních auditorů je klíčovým aspektem pro efektivní výkon interního auditu. Efektivní komunikace vyžaduje budování vztahů, vytváření důvěry a umožnění zainteresovaným subjektům využívat výsledky interního auditu. Vedoucí útvaru interního auditu je odpovědný za to, že pomáhá útvaru interního auditu navázat průběžnou komunikaci se zainteresovanými subjekty, aby si vybudoval důvěru a podpořil vztahy. Vedoucí interního auditu navíc dohlíží na formální komunikaci interního auditu s vrcholovým vedením orgánu veřejné správy. Globální standardy upravují postupy komunikace napříč jednotlivými standardy, základní zásady a postupy jsou upraveny samostatně v Principu 11 Komunikujte účinně. Komunikace spojená s vlastním výkonem interních auditů je pak shrnuta ve Standardu 13.1 Komunikace zakázky a ve Standardu 15.1 Závěrečná komunikace zakázky.

V zásadě lze konstatovat, že komunikace interního auditu probíhá ve dvou základních rovinách. Jedna rovina je komunikace s nejvyšším vedením, vedoucími zaměstnanci orgánu veřejné správy, výborem pro audit apod. Tato komunikace, která má svou formální i neformální stránku, je zaměřena na vzájemné porozumění a pochopení:

- zájmů a obav zaměstnanců a vedení organizace,
- přístupů k identifikaci a řízení rizik a poskytování ujištění,
- rolí a úkolů příslušných stran a příležitostí pro spolupráci,
- relevantních regulačních požadavků,
- významných organizačních procesů včetně finančního výkaznictví.

Součástí komunikace s vedoucím orgánem veřejné správy je i formální komunikace k zajištění základních podmínek pro správné fungování interního auditu, jako je komunikace:

- mandátu a statutu,
- strategie a plánů interního auditu,
- požadavků na zdroje,
- narušení nezávislosti,
- informování o nepřijatelné úrovni rizika nebo
- očekávání od interního auditu a jeho kvalita.

Tuto komunikaci zákon o finanční kontrole upravuje pouze minimálně (např. ustanovení § 30 odst. 5 zákona o finanční kontrole), v praxi lze ale s úspěchem využít zásady a postupy doporučené Globálními standardy. Komunikace s těmito zainteresovanými osobami probíhá průběžně, často bývá realizována i ve formě např. roční zprávy, jak vychází z ustanovení § 31 odst. 3 zákona o finanční kontrole. Tyto klíčové aspekty komunikace mohou být nastaveny i ve statutu interního auditu, případně v zásadách a postupech, které vytváří vedoucí útvaru interního auditu v rámci své řídicí činnosti.

Druhou klíčovou oblastí komunikace interního auditu je komunikace spojená s vlastním výkonem interních auditů a konzultační činnosti. Tato komunikace může zahrnovat počáteční, průběžnou, závěrečnou a konečnou komunikaci s vedením přezkoumávané činnosti, což může být zejména:

- oznámení interního auditu,
- projednání posouzení rizik interního auditu, cílů, rozsahu a načasování,
- vyžádání informací a zdrojů potřebných k provedení interního auditu,
- nastavení očekávání pro další komunikaci o interním auditu,
- poskytování aktuálních informací o průběhu auditu, včetně otázek týkajících se otázek řízení a správy společnosti, řízení rizik a řídicích a kontrolních procesů, které vyžadují okamžitou pozornost, a změn rozsahu, cílů, načasování nebo délky zakázky,
- komunikace výsledků interního auditu, včetně zjištění a doporučení, což je zpravidla spojeno s vypracováním a projednáním návrhu zprávy a zprávy z interního auditu,
- komunikace akčních plánů k řešení zjištění, včetně termínů a odpovědných osob.

Pro zajištění účinné komunikace je třeba používat různé metody, a to formální, neformální, písemnou i ústní komunikaci. Komunikace v rámci auditu může probíhat prostřednictvím plánovaných schůzek, prezentací, e-mailů a jiných dokumentů i neformálních diskusí. Požadavky na kvalitu a obsah komunikace v průběhu interního auditu by měl stanovit vedoucí útvaru interního auditu v souladu s očekáváními zainteresovaných osob a zdokumentovat je v metodikách interního auditu. Přitom je nezbytné zohlednit příslušná ustanovení zákona o finanční kontrole a prováděcí vyhlášky, mezi něž patří zejména:

- povinnost útvaru interního auditu předkládat vedoucímu orgánu veřejné správy doporučení ke zdokonalování kvality vnitřního kontrolního systému, k předcházení nebo ke zmírnění rizik a k přijetí opatření k nápravě zjištěných nedostatků (§ 28 odst. 3 zákona o finanční kontrole),
- povinnost útvaru interního auditu předávat zprávy o svých zjištěních z provedených auditů bez zbytečného odkladu vedoucímu orgánu veřejné správy s doporučením k přijetí opatření (§ 31 odst. 1 zákona o finanční kontrole),
- povinnost vypracovat program interního auditu (§ 28 prováděcí vyhlášky),
- povinnost vypracovat a projednat zprávu o zjištění z vykonaného auditu, včetně připojení stanoviska vedoucího zaměstnance odpovědného za řízení a kontrolu auditované činnosti (§ 31 odst. 1 písm. b) a c) prováděcí vyhlášky),
- povinnost sledovat plnění doporučení a následných opatření (§ 31 odst. 2 prováděcí vyhlášky).

V návaznosti na ustanovení § 31 odst. 2 prováděcí vyhlášky a v souladu se Standardem 15.2 Potvrzení implementace doporučení nebo akčních plánů Globálních standardů vedoucí útvaru interního auditu vytvoří a udržuje systém následné kontroly, který umožní sledovat a prověřovat, zda jsou přijatá opatření k odstranění zjištěných nedostatků plněna a zda jsou účinná. Tento systém a související práva a povinnosti útvaru interního auditu a dotčených osob by měly být rovněž nastaveny ve statutu, případně manuálu interního auditu daného orgánu veřejné správy, aby odpovídaly jejich specifickým podmínkám. Specificky by měl být nastaven zejména:

- a) způsob, jakým jsou opatření schvalována nebo přijímána. Akční plán může být přijat a realizován auditovaným útvarem bez dalšího postupu nebo může být předkládán vedoucímu orgánu veřejné správy (nadřízenému vedoucímu pracovníkovi) ke schválení,
- b) způsob, jakým bude útvar interního auditu zjišťovat informace o plnění opatření. Vhodným řešením je, že auditovaný útvar bude průběžně nebo jiným způsobem

informovat a dokládat splnění opatření. V praxi je často na útvaru interního auditu, aby si aktivně informace zjišťoval nebo o ně odpovědné osoby žádal. Lze řešit např. i samostatnými následnými interními audity apod.,

- c) způsob, jakým bude zjišťována účinnost realizovaných opatření. Účinnost opatření není třeba zjišťovat ve všech případech, u některých je to zřejmé, případně ji lze jednoduše ověřit z dostupných informací. Tam, kde je třeba účinnost ověřit, lze postupovat buď samostatným následným auditem, nebo ověřovat v rámci plánovaného interního auditu se stejným či obdobným zaměřením,
- d) způsob, jakým bude eskalováno neplnění opatření ze strany auditovaného útvaru a informováno vedení. Záleží samozřejmě na nastavení prostředí v dané organizaci. Důležité je, aby bylo rozlišováno, jakou to přináší úroveň rizika. Jedná-li se o významné riziko z možným závažným dopadem, je nezbytné o neplnění opatření informovat vedoucího orgánu veřejné správy neprodleně. U méně závažných rizik by o neplnění opatření měl být vedoucí orgánu veřejné správy informován např. ve zprávě z následného interního auditu nebo nejpozději v roční zprávě o výsledcích interního auditu,
- e) způsob, jakým řešit změny akčního plánu. Kdo o změnách rozhoduje, jak se interní audit o změnách dozví apod.,
- f) způsob, jakým bude vedena evidence. Existuje k tomu informační systém, nebo to bude nutno řešit tabulkovým nástrojem (např. Excel), kdo bude mít k čemu přístup nebo práva, co je třeba dokládat apod.

Sebelépe nastavený systém nikdy nevyřeší všechny situace, které mohou nastat při monitorování výsledků interních auditů. Vždy je třeba postupovat věcně, zohledňovat rizika a především správně a včasně komunikovat.

KONTROLNÍ OTÁZKY KE KAPITOLE 9

- ✓ Proč je komunikace pro interní audit klíčová a co a s kým se komunikuje?
- ✓ Co je nezbytné komunikovat se zainteresovanými osobami?
- ✓ Co je obsahem komunikace při výkonu internímu auditu a je tato komunikace nějak upravena v zákoně o finanční kontrole?
- ✓ V jakých právních předpisech nebo standardech je upraven monitoring výsledků interních auditů?
- ✓ Jakým způsobem lze zjišťovat, zda byla provedena opatření na základě doporučení z interních auditů nebo akční plány?

10. Předmět veřejnosprávní kontroly a kontrolní orgány

Předmět veřejnosprávní kontroly je upraven zákonem o finanční kontrole. Veřejnosprávní kontrola zahrnuje:

- a) kontrolu hospodaření, tj. kontrolu skutečností rozhodných pro hospodaření s veřejnými prostředky a
- b) kontrolu veřejné finanční podpory.

Kontrola hospodaření je zaměřená na hospodaření orgánu veřejné správy s veřejnými prostředky. Cílem veřejnosprávní kontroly, který vychází z ustanovení § 4 zákona o finanční kontrole, je prověřovat

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

Pravidla hospodaření, jejichž dodržování je předmětem veřejnosprávní kontroly, jsou upravena kromě zákona o finanční kontrole i v dalších právních předpisech, například v:

- rozpočtových pravidlech,
- rozpočtových pravidlech územních rozpočtů,
- zákoně č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů,
- zákoně č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o obcích“),
- zákoně č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o krajích“),
- zákoně č. 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o hlavním městě Praze“).

Součástí pravomoci k výkonu kontroly hospodaření je i prověření přiměřenosti a účinnosti systému finanční kontroly, resp. vnitřního kontrolního systému podle zákona o finanční kontrole.

Kontrolu hospodaření vykonává²

- Ministerstvo financí u organizačních složek státu, státních příspěvkových organizací, státní organizace Správa železnic, státních fondů, ozbrojených sil, ozbrojených bezpečnostních sborů a u zpravodajských služeb,
- správce kapitoly státního rozpočtu u organizačních složek státu a státních příspěvkových organizací ve své působnosti,
- územní samosprávný celek u příspěvkových organizací ve své působnosti,
- dobrovolný svazek obcí u příspěvkových organizací ve své působnosti.

Kontrola veřejné finanční podpory se zaměřuje na prověřování naplnění podmínek, za nichž má být, respektive za nichž byla veřejná finanční podpora poskytnuta a naplňování povinností, které v souvislosti s veřejnou finanční podporou stanoví právní předpisy (např. rozpočtová pravidla, zákon č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek, ve znění pozdějších předpisů). Veřejnou finanční podporou³ se rozumí dotace, příspěvky, návratné finanční výpomoci a prostředky poskytnuté z veřejného rozpočtu (např. státního rozpočtu, rozpočtu územního samosprávného celku, rozpočtu státního fondu). Kontrolními orgány jsou v případě kontroly veřejné finanční podpory především poskytovatelé veřejné finanční podpory, v případě veřejné finanční podpory poskytované z fondů Evropské unie i další orgány zapojené do implementační struktury (např. zprostředkující subjekt, auditní orgán, platební agentura). V souladu se zákonem o finanční kontrole kontrolu poskytované veřejné finanční podpory, a to jak u poskytovatele (s výjimkou územních samosprávných celků), tak u žadatele nebo příjemce veřejné finanční podpory, provádí také Ministerstvo financí.⁴

Při výkonu veřejnosprávní kontroly, a to jak kontroly hospodaření, tak kontroly veřejné finanční podpory, se aplikuje ustanovení § 5 zákona o finanční kontrole, ze kterého vyplývá požadavek na její zajištění prostřednictvím zaměstnanců daného orgánu veřejné správy (kontrolního orgánu). Zapojení externích subjektů je možné jen formou přizvaných osob podle ustanovení § 6 kontrolního řádu. Přizvané osoby nemohou vykonávat kontrolu samostatně, ale pouze ve spolupráci s kontrolory, kteří jsou zaměstnanci kontrolního orgánu. Požadavky na zaměstnance vykonávající finanční kontrolu jsou uvedeny v ustanovení § 5 zákona o finanční kontrole. Zaměstnanci vykonávající veřejnosprávní kontrolu musí mít odpovídající kvalifikační předpoklady, musí být bezúhonní a musí být u nich vyloučen střet zájmů podle zákona č. 159/2006 Sb., o střetu zájmů, ve znění pozdějších předpisů.

² Ustanovení § 7 odst. 2 a 3, § 8 odst. 1, § 9 odst. 1 a 3 a § 9a odst. 1 a 3 zákona o finanční kontrole.

³ Veřejnou finanční podporu definuje ustanovení § 2 písm. j) zákona o finanční kontrole: „dotace, příspěvky, návratné finanční výpomoci a další prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu, z rozpočtu územního samosprávného celku nebo z rozpočtu jiných právnických osob uvedených v písmenu a), z výnosu prodeje majetku podle zákona o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby a ze zisku z účasti státu v obchodních společnostech, státního fondu, státních finančních aktiv, dále státní záruky, finanční podpora poskytnutá formou slevy na daních i formou osvobození od cla, prostředky poskytnuté z Národního fondu a jiné prostředky ze zahraničí poskytnuté na základě mezinárodních smluv, aktů práva Evropských společenství, aktů práva jiného členského státu Evropské unie nebo k plnění úkolů veřejné správy.“

⁴ Ustanovení § 7 odst. 2 písm. b) a c), § 8 odst. 2, § 8a, § 9 odst. 2 a § 9a odst. 2 zákona o finanční kontrole.

KONTROLNÍ OTÁZKY KE KAPITOLE 10

- ✓ Jaké orgány mohou vykonávat veřejnosprávní kontrolu? Kdo je kontrolovanou osobou?
- ✓ Co je předmětem kontroly hospodaření?
- ✓ Může být veřejnosprávní kontrola plně outsourcována?
- ✓ Jakou působnost v rámci veřejnosprávní kontroly zastává Ministerstvo financí?

11. Plánování a zahájení veřejnosprávní kontroly

Vytváření plánů veřejnosprávních kontrol vyplývající z ustanovení § 27 kontrolního řádu a ustanovení § 23 zákona o finanční kontrole je nezbytné z několika hlavních důvodů:

- pro zajištění pravidelnosti, systematičnosti a řádnosti kontroly vynakládaných veřejných prostředků,
- pro efektivní kontrolu dodržování legislativních požadavků,
- pro efektivní využívání finančních a lidských zdrojů potřebných k provádění veřejnosprávních kontrol,
- pro zvyšování kvality kontrolních procesů a výsledků kontrol,
- pro zvyšování transparentnosti kontrolních orgánů vůči veřejnosti.

Forma ani obsah plánu veřejnosprávních kontrol nejsou právními předpisy upraveny. S ohledem na ustanovení § 4 zákona o finanční kontrole musí plán veřejnosprávních kontrol vycházet z analýzy rizik.

Plány veřejnosprávních kontrol je účelné sdílet s ostatními kontrolními orgány především proto, aby nedocházelo k jejich duplicitám. **V případě kontroly veřejné finanční podpory** poskytované ze státního rozpočtu nebo z Národního fondu (prostředky poskytované z fondů Evropské unie) **je dána povinnost zajistit koordinaci plánů** těchto kontrol prostřednictvím informačního systému, který spravuje Ministerstvo financí. Tato povinnost vyplývá z usnesení vlády České republiky ze dne 29. května 2013 č. 402 ke Zprávě o výsledcích finančních kontrol ve veřejné správě za rok 2012. Koordinace plánování veřejnosprávních kontrol je zajišťována prostřednictvím Modulu koordinace plánování. Kontrolní orgány do něj v pravidelných (ročních nebo pololetních) intervalech vkládají své plány veřejnosprávních kontrol. Tyto plány průběžně aktualizují. Modul koordinace plánování vyhodnocuje případné duplicity v daném plánovacím období a dotčené orgány na ně upozorňuje. Ty mají pak možnost duplicity eliminovat odstraněním kontroly z plánu, sloučením kontrol nebo časovým posunem. Pokud není možné duplicitu z relevantních důvodů odstranit, musí být tyto důvody v systému zaznamenány.

Postup **zahájení kontroly** je definován kontrolním řádem. Stanovení přesného okamžiku zahájení kontroly je podstatné zejména z hlediska aktivace práv a povinností kontrolovaných a povinných osob, případně přizvaných osob, a z hlediska výkonu pravomocí kontrolního orgánu prostřednictvím kontrolujících.

Před zahájením samotné kontroly může kontrolní orgán provádět tzv. úkony předcházející kontrole. Jejich účelem je opatření podkladů pro posouzení, zda zahájit kontrolu. O těchto úkonech musí být pořízen záznam.

Kontrolní orgán vydá pověření ke kontrole, kde je určena osoba (osoby), která bude kontrolu vykonávat. To může mít podobu písemného pověření k jednotlivé kontrole, případně může mít podobu průkazu, stanoví-li tak jiný právní předpis.

Kontrolující může být jeden nebo jich může být více. Pokud je kontrolujících více, určí nadřízená osoba kontrolujících vedoucího kontrolní skupiny. Kontroly se může zúčastnit také

tzv. přizvaná osoba (vždy fyzická osoba) z důvodu dosažení účelu kontroly (např. specifické odborné znalosti, které nemají kontrolující). Konkrétní důvod přizvání musí kontrolní orgán uvést v protokolu o kontrole. Přizvaná osoba nemusí být zaměstnancem kontrolního orgánu, ale musí mít také vystaveno pověření ke kontrole a její práva a povinnosti se řídí přiměřeně ustanoveními kontrolního řádu o právech a povinnostech kontrolujícího.

Kontrola je podle kontrolního řádu zahájena prvním kontrolním úkonem, jímž je:

- a) předložení pověření ke kontrole kontrolované osobě nebo jiné osobě, která kontrolované osobě dodává nebo dodala zboží nebo ho od ní odebrala či odebírá, koná nebo konala pro ni práce, anebo jí poskytuje nebo poskytovala služby nebo její služby využívala či využívá, případně se na této činnosti podílí nebo podílela (**tzv. povinná osoba**), jež je přítomna na místě kontroly,
- b) doručení oznámení o zahájení kontroly kontrolované osobě; součástí oznámení musí být pověření ke kontrole, anebo seznam kontrolujících (v tomto případě je možné provést také kontrolu na dálku), nebo
- c) první z kontrolních úkonů bezprostředně předcházejících předložení pověření ke kontrole kontrolované osobě nebo povinné osobě, jež je přítomna na místě kontroly, pokud je provedení takových kontrolních úkonů k výkonu kontroly třeba.

Pokud není při zahájení kontroly na místě přítomna kontrolovaná osoba, je kontrolujícím informována dodatečně o zahájení kontroly. Volba způsobu zahájení kontroly je na rozhodnutí kontrolního orgánu (dopředu není oznamováno například v případě, kdy by došlo ke zmaření účelu kontroly).

Pro zahájení kontroly není nezbytné, aby měl kontrolní orgán (důvodné) podezření podložené konkrétními skutečnostmi, že kontrolovaný nesplnil svou zákonnou povinnost.

KONTROLNÍ OTÁZKY KE KAPITOLE 11

- ✓ Z jakých důvodů je třeba vytvářet plány veřejnosprávních kontrol a podle čeho jsou plánované kontrolní akce vybírány?
- ✓ Jakou má funkci Modul koordinace plánování?
- ✓ Jaké právní předpisy upravují plánování a zahájení kontroly?
- ✓ Kdo je povinná osoba?
- ✓ Popište 3 způsoby zahájení kontroly podle kontrolního řádu.

12. Proces výkonu veřejnosprávní kontroly

Podle časového hlediska lze rozlišit tři fáze veřejnosprávní kontroly:

- **Přípravná fáze kontroly**, která spočívá v provádění úkonů předcházejících samotné kontrole a v případném vyhotovení pověření ke kontrole;
- **Realizační fáze kontroly**, která je spjatá se zahájením kontroly a realizací práv a povinností kontrolovaných osob a kontrolujících při výkonu kontrolní činnosti;
- **Závěrečná fáze kontroly**, která zahrnuje shrnutí výsledků kontroly ve formě vyhotovení protokolu o kontrole a jejich případné projednání s kontrolovanou osobou vč. řádného vypořádání námitek a formálního ukončení kontroly.

Veřejnosprávní kontrola může být provedena různými formami:

Kontrola od stolu: Kontrolní řád nerozlišuje, zda je kontrola realizována na místě nebo distančním způsobem jako tzv. „kontrola od stolu“. Forma kontroly je zvolena tak, aby zajistila splnění účelu a cíle kontroly, respektovala principy účelnosti, hospodárnosti a efektivnosti, zohledňovala možnosti kontrolního orgánu, ale i oprávněné zájmy kontrolované osoby. Limitujícím faktorem může být to, že u kontroly od stolu nelze operativně reagovat na předložené podklady, jak by to bylo možné při kontrole na místě, nelze zajistit neprodlené vyjádření kontrolované osoby k určité okolnosti, doplnění nebo upřesnění podkladů apod. Kontrola od stolu je zpravidla zahájena doručením oznámení o zahájení kontroly kontrolované osobě.

Kontrola na místě: Kontrolou na místě se rozumí způsob výkonu veřejnosprávní kontroly, který se provádí u kontrolované osoby podle postupu stanoveného kontrolním řádem. Při této kontrole kontrolní orgán pracuje obvykle s originály dokumentů nebo jejich kopiemi, není-li originální dokumentace k dispozici, a data ověřuje přímo v informačních systémech (účetní systémy, systémy evidence majetku, informační systémy dokumentující docházku aj).

V rámci probíhající kontroly má **kontrolující právo** vstupovat do prostor souvisejících s předmětem kontroly. Kontrolující může požadovat prokázání totožnosti fyzické osoby přítomné v místě kontroly, požadovat poskytnutí údajů a dokumentů, které se vztahují k předmětu kontroly, pořizovat zvukové a obrazové záznamy, odebírat vzorky, využívat technických prostředků kontrolované osoby a vyžadovat od kontrolované osoby součinnost potřebnou k výkonu kontroly (poskytnutí uzamykatelné místnosti apod.).

Kontrolující má v rámci kontroly povinnost zjistit skutečný stav kontrolované věci a doložit svá zjištění potřebnými podklady. V případě zajištění originálních podkladů musí kontrolující vydat o tomto úkonu potvrzení. Kontrolující má povinnost mlčenlivosti ve vztahu ke skutečnostem, které se dozvěděl v souvislosti s výkonem kontroly. Kontrolující má povinnost předložit kontrolované nebo povinné osobě pověření ke kontrole.

V rámci kontroly má **kontrolovaná osoba oprávnění** požadovat po kontrolujícím předložení pověření ke kontrole spolu s dalším dokumentem dokládajícím totožnost kontrolujícího, může namítat podjatost kontrolujícího nebo přizvané osoby, má právo seznámit se s obsahem protokolu o kontrole a právo podávat námítky proti kontrolním zjištěním uvedeným v protokolu o kontrole, má právo zúčastnit se kontrolních úkonů při výkonu kontroly na místě, nebrání-li to splnění účelu nebo provedení kontroly.

Kontrolovaná osoba má povinnost vytvořit podmínky pro výkon kontroly a poskytovat kontrolujícímu součinnost nezbytnou pro výkon kontroly. V případě, že o to kontrolující požádá, musí kontrolovaná osoba ve stanovené lhůtě zaslat kontrolujícímu písemnou zprávu o odstranění nebo prevenci nedostatků zjištěných kontrolou. Povinná osoba musí poskytnout součinnost při výkonu kontroly, pokud nelze součinnost poskytnout prostřednictvím kontrolované osoby.

Výstupem z veřejnosprávní kontroly je **protokol o kontrole**. Jeho podstatou je zaznamenání stavu zjištěného veřejnosprávní kontrolou, je tedy především dokumentačním, resp. informačním úkonem. Minimální obsahové náležitosti protokolu o kontrole jsou stanoveny v kontrolním řádu. V protokolu jsou zaznamenávána kontrolní zjištění s uvedením nedostatků a označením právních předpisů, které byly porušeny, a podkladů, o které kontrolní orgán svá zjištění opírá. V protokole je uveden posledním kontrolní úkon (úkon, který předcházal vyhotovení protokolu o kontrole, např. poslední den kontroly na místě, e-mailová komunikace, ukončení provedené potřebné analýzy), od něhož začíná běžet lhůta pro vyhotovení protokolu o kontrole. Stejnopis protokolu o kontrole je doručen kontrolované osobě a ta má možnost ve stanovené alespoň 15denní lhůtě podat námitky proti kontrolním zjištěním. Námitky musí být podány písemně, musí z nich být patrné, proti jakým kontrolním zjištěním směřují a musí být odůvodněné. Kontrolní orgán ve stanovené lhůtě písemně vyřizuje námitky tak, že jim vyhoví, částečně vyhoví, nebo je zamítne. Potřeba případného došetření věci je zaznamenána v dodatku k protokolu o kontrole. Kontrola je ukončena marným uplynutím lhůty pro podání námitek nebo vzdáním se práva podat námitky, nebo dnem doručení vyřízení námitek kontrolované osobě, nebo dnem, ve kterém byly námitky předány k vyřízení správnímu orgánu.

KONTROLNÍ OTÁZKY KE KAPITOLE 12

- ✓ Jaká jsou práva a povinnosti kontrolujícího a přizvané osoby při výkonu veřejnosprávní kontroly?
- ✓ Jaký rozdíl je mezi kontrolou od stolu a kontrolou na místě?
- ✓ Co je výstupem veřejnosprávní kontroly?

13. Ukončení veřejnosprávní kontroly

Minimální rozsah protokolu o kontrole je stanoven kontrolním řádem (§ 12).

Je nezbytné, aby byl v protokolu o kontrole identifikován kontrolní orgán (jméno a adresa kontrolního orgánu), kontrolovaná osoba (jméno, adresa a identifikační údaje kontrolovaného subjektu). Dále, aby v něm byl zaznamenán průběh kontroly, včetně časového rámce (datum zahájení a ukončení kontroly), kontrolovaná oblast (popis oblastí nebo činností, které byly předmětem kontroly), metodika kontroly (popis metod a postupů použitých při kontrole), zjištění a závěry (přehled zjištění, včetně konkrétních nesrovnalostí nebo nedostatků, vztah zjištění k právním předpisům, důkazy, které podporují zjištění kontroly) a uvedeny všechny formální náležitosti (podpisy, datum vyhotovení a poučení o možnosti podat námitky).

Ačkoliv veřejnosprávní kontrola je de iure ohraničena zahájením a ukončením, celý proces kontroly je mnohem déle trvající. Cílem veřejnosprávní kontroly má být pro kontrolní orgán zkoumání skutečného stavu a jeho porovnání se stavem žádoucím, jenž je vymezen závazným stanovením příslušných povinností. Výstupem z veřejnosprávní kontroly je protokol o kontrole. Pokud jsou v rámci kontroly identifikována kontrolní zjištění, musí být jasně definováno, co bylo zjištěno a popsány relevantní souvislosti (např. související procesy a transakce), musí být uvedena fakta a důkazy, ve zjištění se nesmí objevovat domněnky nebo subjektivní názory, zjištění musí být relevantní s přímým dopadem na zákonnost, účelnost, hospodárnost nebo efektivitu. Zjištění mohou obsahovat také dopady a důsledky na fungování kontrolované osoby. Pokud nejsou zjištění podložena důkazem, ale jedná se o závažnou skutečnost, která by mohla mít negativní následek, je vhodné toto v protokolu o kontrole uvést jako hrozící riziko a řádně okomentovat.

Postup ukončení kontroly je definován kontrolním řádem. Stanovení přesného okamžiku ukončení kontroly je podstatné zejména z hlediska práv a povinností kontrolovaných a povinných osob, případně přizvaných osob, a z hlediska výkonu pravomocí kontrolního orgánu prostřednictvím kontrolujících.

Kontrola je ukončena:

- a) marným uplynutím lhůty pro podání námitek (do 15 dnů ode dne doručení protokolu, není-li stanovena lhůta delší) nebo vzdáním se práva podat námitky (okamžikem vzdání se práva kontrolované osoby podat námitky),
- b) dnem doručení vyřízení námitek kontrolované osobě (pokud kontrolovaná osoba podá námitky, kontrolující jim do 7 dnů vyhoví nebo v prodloužené lhůtě do 30 dnů jim vyhoví, částečně vyhoví nebo je zamítne), nebo
- c) dnem, ve kterém byly námitky předány k vyřízení správnímu orgánu (ustanovení § 14 odst. 3 kontrolního řádu); pokud bylo do vyřízení námitek zahájeno s kontrolovanou osobou správní řízení o uložení sankce nebo opatření k nápravě v souvislosti se skutečností obsaženou v protokolu o kontrole, lze po odsouhlasení nadřízené osoby kontrolujícího námitky vyřídit v rámci správního řízení.

Součástí kontroly podle kontrolního řádu již tedy není nápravná a sankční činnost, třebaže v případě kontrolou zjištěných nedostatků na kontrolu navazuje (kontrolní orgán předá zjištění orgánu, který je oprávněn činit opatření k nápravě a ukládat sankce). Opatření k nápravě slouží ke kompenzaci nežádoucích dopadů určitého jednání a odstranění příčin závadného stavu.

Z pohledu odstraňování zjištěných nedostatků a realizace nápravných opatření je nutné rozlišit věcnou povahu zjištěných chyb a nedostatků. Pokud jde o zjištění, která nezakládají podezření na porušení rozpočtové kázně nebo přestupek, kontrolní orgán stanoví kontrolované osobě lhůtu k odstranění nebo prevenci nedostatků, a ta musí přijmout opatření k odstranění nedostatků zjištěných při veřejnosprávní kontrole bez zbytečného odkladu nejpozději ve lhůtě stanovené kontrolním orgánem. Pokud přijme opatření před ukončením veřejnosprávní kontroly, i tak kontrolní orgán zjištění a opatření musí uvést v protokolu. Kontrolující může požádat kontrolovanou osobu o písemnou zprávu o odstranění nebo prevenci nedostatků zjištěných kontrolou, případně může ověřit přijetí nápravných opatření v rámci další veřejnosprávní kontroly.

V případě zjištění, která zakládají podezření na porušení rozpočtové kázně nebo přestupek, je nutno postupovat podle příslušných právních předpisů. Pokud do působnosti kontrolního orgánu spadá vedle samotného provádění kontroly současně i pravomoc činit opatření vedoucí v případě jejich splnění příjemcem dotace ke zhojení porušení rozpočtové kázně, potom je povinností kontrolního orgánu tyto postupy bez zbytečného odkladu aplikovat (např. postupy podle ustanovení § 14f rozpočtových pravidel nebo ustanovení § 22 odst. 6 zákona o územních rozpočtech v případě pochybení příjemce veřejné finanční podpory. Teprve v případě, že příjemce dotace výzvě (k vrácení prostředků) řádně nevyhoví, postupuje poskytovatel podnět na finanční úřad (porušení rozpočtové kázně), resp. zahájí řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně. Výjimkou z povinnosti aplikovat výzvu podle ustanovení § 14f rozpočtových pravidel a ustanovení § 22 odst. 6 zákona o územních rozpočtech je porušení spočívající v nedodržení účelu. V těchto případech je poskytovatelem zasílán vždy podnět na finanční úřad, není možné provést opatření k nápravě nižším odvodem, jedná se o porušení rozpočtové kázně.

Předal-li kontrolní orgán svá zjištění o nedostacích dalšímu kontrolnímu orgánu, který může ukládat nápravná opatření, má první kontrolní orgán právo na informaci od dalšího kontrolního orgánu o jejich uložení a o jejich splnění.

KONTROLNÍ OTÁZKY KE KAPITOLE 13

- ✓ Jaký je minimální rozsah protokolu o kontrole?
- ✓ Jakým způsobem může být ukončena veřejnosprávní kontrola?
- ✓ Jak se postupuje v případě, že zjištění zakládají podezření na porušení rozpočtové kázně nebo přestupek?

14. Zpráva o výsledcích finančních kontrol ve veřejné správě

Předkládání zpráv o výsledcích finančních kontrol je dáno zákonem o finanční kontrole a prováděcí vyhláškou. Zprávy obsahují informace o vnitřním kontrolním systému, včetně interního auditu a veřejnosprávních kontrolách realizovaných daným orgánem veřejné správy za předchozí kalendářní rok. Zpracovávání je povinné pro všechny orgány veřejné správy, pokud mají zřízený útvar interního auditu anebo za předchozí rok vykonaly alespoň jednu veřejnosprávní kontrolu. Orgány veřejné správy, který nezřídily funkci útvaru interního auditu a ve sledovaném kalendářním roce nevykonaly veřejnosprávní kontrolu, splní povinnost předkládat zprávu o výsledcích finančních kontrol zasláním informace o závažných zjištěních z vykonaných finančních kontrol v elektronické podobě prostřednictvím informačního systému Ministerstva financí. Nulová hlášení se neodevzdávají.

Pro zpracování a odevzdání zprávy mají orgány veřejné správy zpravidla dva měsíce. Od ledna je umožněno orgánům veřejné správy zprávu nahrávat do informačního systému „ZFK Monitor“. Dne 28. února je systém pro odevzdávání zpráv automaticky uzamčen. Následně jsou zprávy analyzovány, sumarizovány a souhrnná zpráva je pak Ministerstvem financí předložena pro informaci vládě a Nejvyššímu kontrolnímu úřadu. Výsledky finančních kontrol z předchozích období pomáhají při plánování budoucích kontrolních aktivit a nastavování priorit. Informace ze souhrnné zprávy jsou využitelné pro strategické řízení i přijímání operativních rozhodnutí při plánování rozpočtů a alokaci zdrojů.

Každý rok je analyzováno a zpracováváno kolem 3 000 odevzdaných zpráv. Dotčené orgány veřejné správy, které zprávy odevzdávají, jsou:

- organizační složka státu, která je účetní jednotkou,
- státní příspěvková organizace,
- státní fond,
- územní samosprávný celek,
- městská část hlavního města Prahy,
- dobrovolný svazek obcí,
- příspěvková organizace územního samosprávného celku, městské části hlavního města Prahy nebo dobrovolného svazku obcí,
- státní organizace Správa železniční dopravní cesty a
- jiná právnická osoba zřízená k plnění úkolů veřejné správy zvláštním právním předpisem nebo právnická osoba zřízená na základě zvláštního právního předpisu, která hospodaří s veřejnými prostředky.

K odevzdání zpráv nejsou jednotlivé orgány veřejné správy vyzývány, ale svou povinnost, která vyplývá ze zákona, plní samostatně. Ministerstvo financí totiž nemá k dispozici informace, který orgán veřejné správy má aktuálně zřízen útvar interního auditu nebo který orgán veřejné správy v daném roce vykonal veřejnosprávní kontrolu. V praxi se pak stává, že některé orgány veřejné správy na odevzdání zpráv zapomenou a ozývají se třeba až za půl roku po skončení termínu pro odevzdání zpráv. V tu dobu je už zpracována a odevzdána souhrnná zpráva, takže není možné (ani technicky) obsah jednotlivých pozdě zpracovaných zpráv do souhrnné zprávy zpracovat. Aktuální informace, návody a podrobné pokyny pro zpracování zpráv včetně formuláře, prostřednictvím kterého je zpráva zpracována, jsou uvedeny [na internetových](#)

[stránkách Ministerstva financí](#). Metodický pokyn č. 8 (Náležitosti ročních zpráv o výsledcích finančních kontrol) je téměř každoročně aktualizován a doplňován o nejčastější dotazy k vyplnění zpráv o výsledcích finančních kontrol. Ministerstvo financí je možné také osobně kontaktovat a pokládat metodické dotazy ke zpracování zpráv o výsledcích finančních kontrol, čehož každoročně některé orgány veřejné správy využívají.

Zprávy obsahují kvantitativní i kvalitativní údaje o finančních kontrolách a řízení daného orgánu veřejné správy. Jedná se o:

- a) informace o výsledcích veřejnosprávních kontrol vykonaných ve sledovaném kalendářním roce,
- b) informace o výsledcích interních auditů vykonaných ve sledovaném kalendářním roce,
- c) zhodnocení přiměřenosti a účinnosti zavedeného systému finanční kontroly ve sledovaném kalendářním roce a
- d) přehled kontrolních zjištění předaných k dalšímu řízení podle kontrolního řádu ve sledovaném kalendářním roce, která nebyla zaslána orgánům Finanční správy České republiky jako podezření na porušení rozpočtové kázně.

Informace o **výsledcích vykonaných veřejnosprávních kontrol** zahrnují výsledky kontrol, které provádí

- Ministerstvo financí u organizačních složek státu, státních fondů a u ostatních státních organizací, u poskytovatelů veřejné finanční podpory, s výjimkou územních samosprávních celků, u žadatelů o veřejnou finanční podporu a u příjemců této podpory,
- správce kapitoly státního rozpočtu u příspěvkových organizací a organizačních složek státu ve své působnosti,
- poskytovatel veřejné finanční podpory u žadatelů o veřejnou finanční podporu nebo u příjemců této podpory,
- řídicí orgán a platební agentura u kontrolovaných osob na všech úrovních realizace finančních prostředků z rozpočtu Evropské unie a
- územní samosprávný celek u příspěvkových organizací ve své působnosti, u žadatelů o veřejnou finanční podporu nebo u příjemců této podpory.

Informace o **výsledcích interních auditů** poskytují orgány veřejné správy, které zřídily nezávislý útvar interního auditu. Jedná se o údaje o počtu vykonaných interních auditů, o počtu interních auditorů, o identifikovaných zjištěních a o externím hodnocení kvality interního auditu, bylo-li provedeno.

Každý orgán veřejné správy má povinnost zavést systém finanční kontroly. **Zhodnocení přiměřenosti a účinnosti zavedeného systému finanční kontroly** ve sledovaném roce se vykazuje prostřednictvím stručného popisu zavedeného systému finanční kontroly. Jde o informace, které jsou běžně dostupné a není potřebné zavádět žádnou speciální evidenci nebo sběr dat.

Orgán veřejné správy uvede **stručný přehled kontrolních zjištění**, která byla postoupena příslušnému orgánu, který je oprávněn ve své působnosti činit opatření k nápravě zjištěného stavu, na základě ustanovení § 25 odst. 4 kontrolního řádu. Příkladem jsou kontrolní zjištění předaná Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže. Do přehledu se neuvádí zjištění, která byla

předána orgánům Finanční správy České republiky jako podezření na porušení rozpočtové kázně. Přehled kontrolních zjištění předaných k dalšímu řízení je formálně vykazován v tabulkové formě. Jedná se pouze o seznam identifikovaných zjištění, ne o podrobný popis skutkového stavu.

Součástí přehledu **nejsou**:

- kontrolní zjištění, která předává orgán veřejné správy v případě podezření na porušení rozpočtové kázně orgánům Finanční správy České republiky. Informace o těchto kontrolních zjištěních jsou evidovány v centrální evidenci Generálního finančního ředitelství a není proto účelné a efektivní tyto informace vykazovat duplicitně;
- závažná zjištění vykazovaná podle ustanovení § 22 odst. 5 zákona o finanční kontrole, protože orgány veřejné správy je Ministerstvu financí vykazují průběžně (do 1 měsíce ode dne ukončení kontroly);
- informace o nevyplacení nebo vrácení dotace. V případě, že je zjištění řešeno v rámci pravomoci poskytovatele nevyplatit dotaci nebo požádat o vrácení dotace, nejedná se o předání zjištění k dalšímu řízení ve smyslu ustanovení § 25 odst. 4 kontrolního řádu.

KONTROLNÍ OTÁZKY KE KAPITOLE 14

- ✓ Jakým právním předpisem je nařízeno předkládat zprávu o výsledcích finančních kontrol?
- ✓ Kdo předkládá zprávu o výsledcích finančních kontrol?
- ✓ Kdy, za jaké období a jakým způsobem je zpráva o výsledcích finančních kontrol předkládána?
- ✓ Jaké informace obsahuje zpráva o výsledcích finančních kontrol a jak je souhrnná informace o zprávách využívána?

15. Předmět a hlediska přezkoumání hospodaření územních celků

Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí (dále jen „územní celek“) upravují následující právní předpisy:

- Zákon č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o přezkoumávání hospodaření“);
- Zákon o obcích;
- Zákon o krajích;
- Zákon o hlavním městě Praze;
- Zákon o územních rozpočtech;
- Kontrolní řád.

Povinnost územního celku nechat si přezkoumat své hospodaření vyplývá ze zákona o územních rozpočtech a ze zákonů o územních samosprávních celcích (zákon o obcích, zákon o krajích a zákon o hlavním městě Praze), konkrétně:

- Zákon o územních rozpočtech – podle § 17 odst. 4 je územní celek povinen dát si přezkoumat své hospodaření za uplynulý kalendářní rok;
- Zákon o obcích – upravuje v § 42 povinnost obce (tj. obec, městys, město, statutární město) požádat o přezkoumání hospodaření za uplynulý kalendářní rok příslušný krajský úřad, nebo zadat přezkoumání auditorovi nebo auditorské společnosti, a to na své náklady. Nepožádá-li obec o přezkoumání hospodaření příslušný krajský úřad, ani nezadá přezkoumání hospodaření auditorovi/auditorské společnosti, přezkoumá hospodaření obce příslušný krajský úřad. Za včasné objednání přezkoumání hospodaření obce za uplynulý kalendářní rok odpovídá podle § 103 odst. 4 písm. a) starosta obce, resp. primátor statutárního města. Obdobně to platí pro dobrovolné svazky obcí (§ 53), jehož členem není hlavní město Praha;
- Zákon o krajích – upravuje v § 20 povinnost Ministerstva financí přezkoumat hospodaření krajů za uplynulý kalendářní rok. Hospodaření kraje nemůže přezkoumávat auditor a za včasné přezkoumání je odpovědný hejtmán. Kraje rovněž nezakládají a ani nemohou být členy dobrovolného svazku obcí;
- Zákon o hlavním městě Praze upravuje v § 38 povinnost hlavního města Prahy požádat o přezkoumání hospodaření za uplynulý kalendářní rok Ministerstvo financí, nebo zadat přezkoumání auditorovi nebo auditorské společnosti. Ustanovení § 38 odst. 2 zákona o hlavním městě Praze dále stanoví, že pokud hlavní město Praha nepožádá o přezkoumání svého hospodaření Ministerstvo financí a ani nezadá přezkoumání auditorovi, tak přezkoumání vykoná Ministerstvo financí. Městské části hlavního města Prahy mohou požádat o přezkoumání hospodaření Magistrát hlavního města Prahy nebo zadat přezkoumání auditorovi. Podle § 38 odst. 2 o hlavním městě Praze má Magistrát hlavního města Prahy povinnost vykonat u své městské části přezkoumání hospodaření v případě, že městská část o přezkoumání nepožádá nebo ho nezadá auditorovi. Za včasné objednání přezkoumání hospodaření odpovídá starosta městské části hlavního města Prahy (§ 97). Náklady na přezkoumání svého hospodaření auditorem nese hlavní město Praha, resp. jeho městská část.

Územní celky, které podléhají přezkoumání hospodaření, a přezkoumávající orgány (kontrolní orgány), které toto přezkoumání realizují, jsou uvedeny v následujícím přehledu.

Tabulka 2 – Přehled subjektů příslušných k realizaci přezkoumání hospodaření

Přezkoumávaný územní celek	Přezkoumávající orgán
Kraj	Ministerstvo financí
Hlavní město Praha	Ministerstvo financí / auditor
Dobrovolný svazek obcí, jehož členem je hl. m. Praha	
Obec	Krajský úřad / auditor
Dobrovolný svazek obcí	
Městská část hl. m. Prahy	Magistrát hl. m. Prahy / auditor

Zdroj: zákon o přezkoumávání hospodaření (vlastní zpracování Ministerstva financí)

Předmětem přezkoumání jsou „údaje o ročním hospodaření územního celku, tvořící součást závěrečného účtu“. Obsahové náležitosti závěrečného účtu územních celků jsou upraveny v § 17 odst. 2 a 3 zákona o územních rozpočtech. Závěrečný účet územních celků především poskytuje celkový pohled na hospodaření a musí obsahovat alespoň údaje o:

- a) plnění rozpočtu příjmů a výdajů v plném členění podle rozpočtové skladby,
- b) hospodaření s majetkem,
- c) tvorbě a použití peněžních fondů,
- d) dalších finančních operacích,
- e) vyúčtování finančních vztahů ke státnímu rozpočtu, rozpočtům krajů, obcí, státním fondům, Národnímu fondu a jiným rozpočtům a k hospodaření dalších osob.

Zákon o územních rozpočtech dále upřesňuje, že údaje musí být v závěrečném účtu uvedeny „v tak podrobném členění a obsahu, aby bylo možné zhodnotit finanční hospodaření územního samosprávného celku nebo svazku obcí a jimi zřízených nebo založených právnických osob“.

Ustanovení § 2 zákona o přezkoumávání hospodaření dále uvádí taxativní výčet 16 oblastí, které jsou předmětem každoročního přezkoumání hospodaření:

- a) plnění příjmů a výdajů rozpočtu včetně peněžních operací, týkajících se rozpočtových prostředků,
- b) finanční operace, týkající se tvorby a použití peněžních fondů,
- c) náklady a výnosy podnikatelské činnosti územního celku,
- d) peněžní operace, týkající se sdružených prostředků vynakládaných na základě smlouvy mezi dvěma nebo více územními celky, anebo na základě smlouvy s jinými právnickými nebo fyzickými osobami,
- e) finanční operace, týkající se cizích zdrojů ve smyslu právních předpisů o účetnictví,
- f) hospodaření a nakládání s prostředky poskytnutými z Národního fondu a s dalšími prostředky ze zahraničí poskytnutými na základě mezinárodních smluv,

- g) vyúčtování a vypořádání finančních vztahů ke státnímu rozpočtu, k rozpočtům krajů, k rozpočtům obcí, k jiným rozpočtům, ke státním fondům a k dalším osobám,
- h) nakládání a hospodaření s majetkem ve vlastnictví územního celku,
- i) nakládání a hospodaření s majetkem státu, s nímž hospodaří územní celek,
- j) zadávání a uskutečňování veřejných zakázek,
- k) stav pohledávek a závazků a nakládání s nimi,
- l) ručení za závazky fyzických a právnických osob,
- m) zastavování movitých a nemovitých věcí ve prospěch třetích osob,
- n) zřizování věcných břemen k majetku územního celku,
- o) účetnictví vedené územním celkem,
- p) ověření poměru dluhu územního celku k průměru jeho příjmů za poslední čtyři rozpočtové roky podle zákona upravující pravidla rozpočtové odpovědnosti.

Předmět přezkoumání je stejný, bez ohledu na to, zda přezkoumání vykonává Ministerstvo financí, krajský úřad, Magistrát hlavního města Prahy nebo auditor.

Předmět přezkoumání se ověřuje z hlediska (§ 3 zákona o přezkoumávání hospodaření):

- a) dodržování povinností stanovených zvláštními právními předpisy, zejména předpisy o finančním hospodaření územních celků, o hospodaření s jejich majetkem, o účetnictví a o odměňování,
- b) souladu hospodaření s finančními prostředky ve srovnání s rozpočtem,
- c) dodržení účelu poskytnuté dotace nebo návratné finanční výpomoci a podmínek jejich použití,
- d) věcné a formální správnosti dokladů o přezkoumávaných operacích.

Všechna uvedená hlediska přezkoumávání hospodaření lze podřadit pod hledisko legality neboli zákonnosti, které je vyjádřené v ustanovení § 3 písm. a). Toto hledisko přezkoumání hospodaření vychází již z definice přezkoumání jako kontroly podle ustanovení § 2 kontrolního řádu, které stanoví, že primárním hlediskem jakékoliv kontrolní činnosti, kterou provádí zákonem stanovené kontrolní orgány je hledisko zákonnosti: „Kontrolní orgán při kontrole zjišťuje, jak kontrolovaná osoba plní povinnosti, které jí vyplývají z jiných právních předpisů nebo které jí byly uloženy na základě těchto předpisů.“.

Hledisko zákonnosti zahrnuje i principy účelnosti, hospodárnosti a efektivnosti ve smyslu ustanovení § 2 písm. m) až písm. o) zákona o finanční kontrole. Územní celky mají ze zákona o finanční kontrole povinnost zavést vnitřní kontrolní systém, který vytváří podmínky pro hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy, zejména provádět schvalovací procesy řídicí kontroly a ověřovat účelnost, hospodárnost a efektivnost u výdajových a příjmových operací. Plnění této povinnosti je právě prověřováno v rámci kontroly zákonnosti.

KONTROLNÍ OTÁZKY KE KAPITOLE 15

- ✓ Z čeho vyplývá povinnost územního celku nechat si přezkoumat své hospodaření?
- ✓ Kdo může přezkoumávat hospodaření městských částí?
- ✓ Jaký je předmět přezkoumání hospodaření a z jakých hledisek je hospodaření územních celků přezkoumáváno?
- ✓ Je zákonem stanoven rozsah či míra detailu, kterou mají být jednotlivé předměty přezkoumání prověřeny?

16. Proces výkonu přezkoumání hospodaření územních celků

Procesní úprava přezkoumání hospodaření je upravena v zákoně o přezkoumávání hospodaření a kontrolním řádem. Kontrolní řád je pro přezkoumání hospodaření obecným procesním právním předpisem. Pokud však existuje speciální úprava v zákoně o přezkoumávání hospodaření, má tato úprava přednost před kontrolním řádem. Průběh stěžejních procesních úkonů znázorňuje následující obrázek.

Obrázek 2 – Proces přezkoumání hospodaření



Zdroj: zákon o přezkoumávání hospodaření (vlastní zpracování Ministerstva financí)

* Poznámka: kromě krajů, které přezkoumává ze zákona o krajích pouze Ministerstvo financí.

** Poznámka: opatření k nápravě zjištěných chyb a nedostatků uvedených ve zprávách o výsledku přezkoumání hospodaření je územní celek povinen přijmout a podat o tom písemnou informaci příslušnému přezkoumávajícímu orgánu do 15 dnů po projednání této zprávy spolu se závěrečným účtem v orgánech územního celku.

Kontrolní řád upravuje postup orgánů moci výkonné, orgánů územních samosprávných celků, jiných orgánů a právnických nebo fyzických osob, pokud vykonávají působnost v oblasti veřejné správy (kontrolní orgán), při kontrole činnosti orgánů moci výkonné, orgánů územních samosprávných celků, jiných orgánů, právnických a fyzických osob (kontrolovaná osoba).

Přezkoumávání hospodaření obcí vykonávají krajské úřady podle ustanovení § 42 odst. 1 zákona o obcích a Magistrát hlavního města Prahy podle ustanovení § 38 odst. 1 zákona o hlavním městě Praze v přenesené působnosti.

Ministerstvo financí je příslušným správním úřadem pro výkon kontroly výkonu této přenesené působnosti. Kontrolu vykonává Ministerstvo financí na základě Plánu kontrol výkonu přenesené působnosti krajů a hlavního města Prahy, který se zpracovává na tříleté období tak, aby každý kraj a hlavní město Praha byly v tomto období alespoň jednou zkontrolovány. Výsledky kontrolní činnosti a zkušenosti s prováděním přezkoumávání hospodaření, které jsou předmětem jednání Ministerstva financí se zástupci přezkoumávajících orgánů, jsou podkladem pro metodické řízení výkonu přezkoumání hospodaření.

Ministerstvo financí vykonává podle ustanovení § 20 zákona o přezkoumávání hospodaření dozor nad přezkoumáním, které vykonali auditori. Podle tohoto ustanovení se tento dozor vykonává u územního celku. Ministerstvo financí má dále povinnost o provedeném dozoru informovat Komoru auditorů České republiky.

Podle ustanovení § 25a zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), ve znění pozdějších předpisů se zaviněné porušení povinnosti stanovené zákonem o přezkoumávání považuje za kárné provinění. Za kárné provinění lze uložit kárné opatření podle odstavce 3 téhož ustanovení. Kárné opatření ukládá Komora auditorů České republiky.

Základní povinnosti předcházející samotnému vykonání přezkoumání upravuje ustanovení § 4 zákona o přezkoumávání hospodaření. Územní celek do 30. 6. daného roku požádá příslušný úřad o přezkoumání nebo v téže lhůtě mu oznámí, že se rozhodl zadat přezkoumání auditorovi, je-li k tomu územní celek oprávněn (viz kapitolu 3.1 Povinnost přezkoumání hospodaření).

V případě, že územní celek nepožádá o vykonání přezkoumání hospodaření příslušný úřad, ani přezkoumání hospodaření nezadá auditorovi, příslušný přezkoumávající orgán (tj. krajský úřad, Magistrát hlavního města Prahy nebo Ministerstvo financí) tuto skutečnost oznámí zastupitelstvu příslušného územního celku do 28. února následujícího roku a přezkoumání hospodaření vykoná (§ 4 odst. 9 zákona o přezkoumávání hospodaření).

Územní celek bez zbytečného odkladu, nejpozději do 31. 1. následujícího roku, informuje příslušný úřad o uzavření smlouvy s auditorem (§ 4 odst. 8 zákona o přezkoumávání hospodaření), je-li k uzavření smlouvy s auditorem oprávněn (kapitola 3.1 Povinnost přezkoumání hospodaření). Je-li přezkoumání hospodaření zadáno auditorovi, musí s ním být uzavřena písemná smlouva, která obsahuje alespoň následující náležitosti (§ 4 odst. 7 zákona o přezkoumávání hospodaření):

- a) předmět přezkoumání,
- b) hlediska přezkoumání,
- c) obsah zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření,
- d) lhůta předání zprávy o výsledku přezkoumání.

Krajský úřad a Magistrát hlavního města Prahy vypracují časové plány přezkoumání a předají je společně s přehledem územních celků, které se rozhodly zadat přezkoumání auditorovi, Ministerstvu financí ve lhůtě do 21. 7. daného roku (§ 4 odst. 2 a 3 zákona o přezkoumávání hospodaření).

Dále ustanovení § 4 zákona o přezkoumávání hospodaření upravuje základní podmínky pro výkon dílčích a jednorázových přezkoumání u obcí, městských částí hlavního města Prahy a dobrovolných svazků obcí:

- a) přezkoumání se vykonává podle časového plánu předaného Ministerstvu financí,
- b) krajský úřad je oprávněn u obcí, které nevykonávají hospodářskou činnost a mají počet obyvatel menší než 800 osob, vykonat jednorázové přezkoumání.

V ostatních případech se vykonávají dílčí přezkoumání, přičemž:

- a) do konce kalendářního roku se vykonává dílčí přezkoumání za předchozí část kalendářního roku,
- b) v následujícím kalendářním roce se vykonává dílčí přezkoumání za zbývající část předchozího kalendářního roku.

Zákon o přezkoumávání je speciálním právním předpisem ke kontrolnímu řádu, není tudíž vyloučeno, aby nad rámec obecné právní úpravy stanovil speciální požadavky. Přezkoumání hospodaření je kontrolou podle ustanovení § 2 kontrolního řádu a speciální úprava procesu, práv a povinností kontrolované osoby a kontrolujících (přezkoumávajících orgánů) by měla být stanovena pouze v případě řádně odůvodněné potřeby. Nad rámec práv a povinností kontrolorů uvedených v kontrolním řádu upravuje § 6 zákona o přezkoumávání hospodaření několik specifických povinností souvisejících s realizací dílčích přezkoumání a konečných přezkoumání:

- a) pořízení zápisu z dílčího přezkoumání hospodaření,
- b) seznámení územního celku s obsahem zápisu z dílčího přezkoumání,
- c) pořízení a předání návrhu zprávy o výsledku přezkoumání územnímu celku,
- d) umožnit územnímu celku podat k návrhu zprávy o přezkoumání písemné stanovisko,
- e) vypořádání námitek uplatněných ve stanovisku kontrolorem pověřeným řízením přezkoumání nebo jeho nejbližším nadřízeným,
- f) projednání námitek s územním celkem,
- g) pořízení a předání územnímu celku konečné znění zprávy o přezkoumání,
- h) projednání konečné zprávy o přezkoumání.

Kontrolor po materiálním ukončení přezkoumání vypracuje návrh zprávy o výsledku přezkoumání, ke které má územní celek právo podat písemné stanovisko. Stanovisko může být přitom podáno k jakékoliv části návrhu zprávy, ne pouze ke zjištěním. Stanovisko je dále podle § 10 odst. 5 zákona o přezkoumávání hospodaření povinnou součástí zprávy o výsledku přezkoumání. Na základě výsledků prověření námitek je následně vypracována konečná zpráva. Z hlediska věcného se proces neliší od vyřizování námitek podle ustanovení § 13 a 14 kontrolního řádu – územní celek je oprávněn podat námítky (formou stanoviska) a přezkoumávající orgán má povinnost tyto námítky vyřídit, liší se pouze formalizace těchto úkonů a výstupů. Nad rámec obecného kontrolního procesu musí v rámci přezkoumávání hospodaření dojít k projednání námitek i konečného znění zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření (§ 11 zákona o přezkoumávání hospodaření).

Kontrolní/Přezkoumávající orgán může podle ustanovení § 6 kontrolního řádu v zájmu odborného posouzení věci přizvat k přezkoumání hospodaření další fyzické osoby, například znalce nebo jiné odborné experty. Tyto osoby se poté přezkoumání hospodaření účastní jako přizvané osoby, přičemž práva a povinnosti přizvané osoby vůči kontrolované či povinné osobě se řídí přiměřeně, jako jejich práva vůči kontrolujícímu.

Nad rámec práv a povinností kontrolovaných a povinných osob uvedených v kontrolního řádu upravuje ustanovení § 7 zákona o přezkoumávání hospodaření další práva územního celku:

- a) právo seznámit se s obsahem zápisů z dílčích přezkoumání,
- b) právo seznámit se s návrhem zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření a obdržet její stejnopis,
- c) právo podat písemné stanovisko k návrhu zprávy o výsledku přezkoumání,

- d) právo seznámit se se zprávou o výsledku přezkoumání hospodaření a obdržet její stejnopis.

Práva a povinnosti územního celku navazují na práva a povinnosti kontrolorů, konkrétně na procesní kroky v rámci předávání výsledků dílčího nebo konečného přezkoumání. Ustanovení § 7 zákona o přezkoumávání hospodaření obsahuje pouze práva územního celku. Povinnosti územního celku jsou obsaženy v ustanovení § 13 zákona o přezkoumávání hospodaření.

V rámci přezkoumání hospodaření může vzniknout potřeba součinnosti příspěvkové organizace nebo založené právnické osoby daného územního celku. Příspěvková organizace a založená právnická osoba spadá pod vymezení tzv. povinné osoby. Povinnost poskytnutí součinnosti povinné osoby je stanovena v ustanovení § 10 odst. 3 kontrolního řádu. Ustanovení § 9 zákona o přezkoumávání hospodaření také upravuje povinnost právnických osob, které zřídil nebo založil územní celek, poskytnout součinnost přezkoumávajícímu orgánu. Kromě poskytování součinností musí příspěvková organizace strpět také výkon kontroly svého hospodaření a nakládání s majetkem a s příspěvkem, které jí územní celek poskytl. V tomto případě má příspěvková organizace postavení kontrolované osoby. Přestože je zákon o přezkoumávání hospodaření procesní právní předpis, obsahuje v tomto ustanovení kompetenci přezkoumávajícího orgánu provádět kontrolu u příspěvkové organizace územního celku, který přezkoumává. Kontrola příspěvkové organizace je podle ustanovení § 9 odst. 1 resp. § 9a odst. 1 zákona o finanční kontrole svěřena územnímu celku.

Obce, dobrovolné svazky obcí, hlavní město Praha a městské části hlavního města Prahy mají možnost se rozhodnout, zda si nechají přezkoumat svá hospodaření přezkoumávajícím orgánem (Ministerstvem financí, Magistrátem hlavního města Prahy, krajským úřadem), nebo zadají přezkoumání hospodaření auditorovi nebo auditorské společnosti s tím, že výdaje na přezkoumání hospodaření provedené auditorem nebo auditorskou společností hradí ze svého rozpočtu. Kraje nemohou zadat přezkoumání hospodaření auditorovi či auditorské společnosti. Ustanovení § 11 zákona o přezkoumávání hospodaření upravuje postup pro výkon přezkoumání ze strany auditora pouze stručně odkazem na povinnosti v zákoně o přezkoumávání hospodaření, které se na auditora vztahují, a odkazem na zákon o auditorech. Auditor je povinen dodržet rozsah přezkoumání, tj. přezkoumat všech 16 předmětů upravených v ustanovení § 2 zákona o přezkoumávání hospodaření a vycházet z hledisek přezkoumání uvedených v ustanovení § 3 zákona o přezkoumávání hospodaření. Dále se na auditora vztahuje povinnost vypracovat z přezkoumání zprávu o výsledku přezkoumání, která bude obsahovat všechny náležitosti uvedené v ustanovení § 10 zákona o přezkoumávání hospodaření a § 12 odst. 1 kontrolního řádu. Ustanovení § 12 zákona o přezkoumávání hospodaření stanoví povinnost projednat zprávu o výsledku přezkoumání hospodaření auditorem podle zákona o auditorech a povinnost územního celku předat stejnopis zprávy o výsledku přezkoumání do 15 dnů od jejího projednání v orgánech územního celku přezkoumávajícímu orgánu.

Auditor se při přezkoumání hospodaření musí řídit nejen smlouvou s územním celkem a výše uvedenými ustanoveními zákona o přezkoumávání hospodaření, ale také zákonem o auditorech.

Územní celek, který zadal přezkoumání hospodaření auditorovi, má povinnost informovat přezkoumávající orgán o přijatých opatřeních a jejich splnění. Z ustanovení vyplývá dále oprávnění přezkoumávajícího orgánu provádět kontrolu plnění přijatých opatření také

u územních celků, u nichž přezkoumání hospodaření provedl auditor. Například krajskému úřadu je umožněno provádět navazující kontrolu plnění přijatých nápravných opatření u obcí, které zadaly přezkoumání hospodaření auditorovi. Zákon o přezkoumávání zde opět stanovuje specifickou kontrolní pravomoc přezkoumávajícího orgánu.

KONTROLNÍ OTÁZKY KE KAPITOLE 16

- ✓ V jakých právních předpisech je upraven proces výkonu přezkoumávání hospodaření územních celků?
- ✓ Jak často probíhá přezkoumávání hospodaření a kdo ho provádí?
- ✓ Podléhá hospodaření příspěvkové organizace zřízené územním celkem přezkoumávání hospodaření?
- ✓ Jaká mají kontrolní orgány a územní celky práva a povinnosti?
- ✓ Jakými právními předpisy se řídí auditor při přezkoumávání hospodaření a jaké jsou specifika výkonu přezkoumání hospodaření auditorem?

17. Zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření územních celků a auditní stopa

Výsledným dokumentem z přezkoumání hospodaření je zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření, která se zpracovává na základě jednorázového přezkoumání nebo na základě zápisů z dílčích přezkoumání. Tato zpráva nahrazuje protokol o kontrole, ale zároveň musí obsahovat všechny náležitosti protokolu o kontrole uvedené v § 12 odst. 1 kontrolního řádu. Nad rámec náležitostí protokolu o kontrole § 10 zákona o přezkoumávání hospodaření upravuje další povinné náležitosti zprávy:

- a) místo, kde se přezkoumání uskutečňovalo,
- b) období, v němž probíhalo,
- c) rok, za který bylo přezkoumání vykonáno,
- d) popis zjištěných chyb a nedostatků včetně uvedení povinností, stanovených právními předpisy, nebo jiných hledisek přezkoumání, které nebyly dodrženy,
- e) označení všech dokladů a jiných materiálů využitých při přezkoumání,
- f) závěr z přezkoumání.

Závěr zprávy o výsledku z přezkoumání dále musí obsahovat vyjádření, zda:

- a) nebyly zjištěny chyby a nedostatky,
- b) byly zjištěny chyby a nedostatky, které nemají závažnost nedostatků uvedených pod písm. c), nebo
- c) byly zjištěny nedostatky spočívající zejména v porušení rozpočtové kázně nebo spáchání přestupku podle zákona o územních rozpočtech, nebo v porušení povinností stanovených zvláštním právním předpisem (viz konkrétní výčet v ustanovení § 10 odst. 3 písm. c) zákona o přezkoumávání).

Kromě vyjádření musí závěr z přezkoumání dále obsahovat:

- a) upozornění na případná rizika, která lze dovodit ze zjištění a která mohou mít negativní dopad na hospodaření územního celku,
- b) uvedení podílu pohledávek a závazků na rozpočtu územního celku,
- c) uvedení podílu zastaveného majetku na celkovém majetku územního celku a
- d) výrok o dluhu územního celku podle zákona upravující pravidla rozpočtové odpovědnosti.

Zpráva o výsledku přezkoumávání hospodaření je součástí závěrečného účtu územního samosprávného celku a jako taková je zveřejněna na úřední desce způsobem umožňujícím dálkový přístup a projednávána v orgánech územních samosprávných celků spolu se závěrečným účtem (§ 17 zákona o územních rozpočtech).

Přijetí a plnění opatření k nápravě

Územní celek má povinnost vyplývající z ustanovení § 13 zákona o přezkoumávání hospodaření přijímat opatření k nápravě zjištěných chyb a nedostatků:

- a) uvedených v zápisu z dílčího přezkoumání a
- b) uvedených ve zprávě o výsledku přezkoumání.

Ustanovení § 13 zákona o přezkoumávání hospodaření dále stanoví povinnost územního celku:

- a) informovat přezkoumávající orgán o přijetí a splnění opatření k nápravě chyb a nedostatků z dílčího přezkoumání při konečném přezkoumání,
- b) informovat přezkoumávající orgán o přijetí opatření k nápravě do 15 dnů po projednání zprávy v orgánech územního celku a lhůtě, ve které bude podána zpráva o plnění přijatých opatření,
- c) zaslat přezkoumávajícímu orgánu informaci o plnění přijatých opatření ve stanovené lhůtě.

Přezkoumávající orgán má právo kontrolovat plnění přijatých opatření a řídí se přitom ustanoveními kontrolního řádu.

Cílem přezkoumání hospodaření je ověřit údaje o ročním hospodaření územního celku tvořící součást závěrečného účtu za účelem získání informace, zda územní samosprávný celek nebo dobrovolný svazek obcí postupuje v souladu s právními předpisy, včetně ujištění, že s veřejnými prostředky je hospodařeno v souladu s principy hospodárnosti, účelnosti a efektivnosti. A dále zajistit dosažení nápravy, odstranění nedostatků a zajištění lepšího nakládání s veřejnými prostředky. Odpovědnost za přijetí nápravných opatření nese vždy územní celek. Úkolem kontrolora je zjistit skutečný stav věci, zejména o finančním hospodaření, nakládání s majetkem územního celku, a ten formulovat do dílčích výstupů (zápisů) a zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření tak, aby co nejlépe umožnil příslušným zodpovědným osobám pochopit, v čem nedostatky spočívají a v návaznosti na to formulovat a realizovat nápravná opatření. Na obdobném principu odpovědnosti za nápravná opatření je postaven také kontrolní řád a zákon o finanční kontrole. Přijetí konkrétních opatření je vždy věcí územního celku, jehož vedení odpovídá za hospodaření s veřejnými prostředky svým občanům.

Auditní stopa představuje soubor dokumentů a záznamů prokazujících provedení konkrétní činnosti, ze kterých lze rekonstruovat posloupnosti úkonů při uskutečňování této činnosti. Auditní stopou na straně kontrolované osoby mohou být účetní doklady, interní směrnice a zápisy, rozhodnutí příslušných příkazců operací, záznam o provedení kontroly správcem rozpočtu, smlouvy, podklady k výběrovým řízením, záznamy v informačních systémech, atd. Auditní stopou přezkoumávajícího orgánu je soubor dokumentace prověřené v rámci přezkoumání, ke kterým se vztahují další podklady. Těmito podklady jsou například podklady k hodnocení rizik, stanovení vzorku, výběru a realizaci prověřování, tj. dokumenty prokazující rozhodovací proces kontrolora a správnost jeho úsudku. Auditní stopa je prostředkem pro průkaznost jak kontrolních závěrů, tak adekvátnosti postupu přezkoumávajícího orgánu. V rámci auditní stopy je nejčastěji operováno s pojmy vysvětlenými v dalších bodech.

Kontrolní spis podléhá ustanovení § 65 zákona o archivnictví a ustanovení § 17 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu (dále jen „správní řád“). Podle těchto ustanovení musí být součástí kontrolního spisu vše, co souvisí s provedenou kontrolou. Byť zpráva o výsledku přezkoumání hospodaření není správním rozhodnutím, nelze a priori vyloučit, že zpráva samotná nebo související kontrolní spis nebudou využity v rámci navazujícího řízení

(správního, daňového, trestního). Požadavek na kvalitní vedení kontrolního spisu upravuje zejména ustanovení § 17 správního řádu, které rozvádí zásadu spisového pořádku a zásadu řádného vedení spisu. Tato zásada je mimo jiné zakotvena v mnohých mezinárodních či unijních dokumentech, např. v podobě čl. 24 Evropského kodexu řádné správní praxe Evropské unie schváleném Evropským parlamentem dne 6. září 2001 (srov. judikatura Nejvyššího správního soudu k vedení spisu dle ustanovení § 17 správního řádu). Ustanovení § 17 musí být dodržováno i v rámci výkonu přezkoumávání hospodaření. Přezkoumávající orgán nemůže při rozhodování o tom, co bude a co nebude součástí kontrolního spisu postupovat svévolně. Součástí spisové dokumentace musí být vše, z čeho přezkoumávající orgán vycházel při svých závěrech. V tomto případě nejde jen o závěry ve smyslu ustanovení § 10 odst. 2 písm. d) zákona o přezkoumávání hospodaření, ale obecně o závěry z jednotlivých dílčích úkonů přezkoumávajícího orgánu, včetně závěrů o tom, v jaké míře a rozsahu byl konkrétní předmět přezkoumání dle ustanovení § 2 zákona o přezkoumávání hospodaření, ověřen.

KONTROLNÍ OTÁZKY KE KAPITOLE 17

- ✓ Co obsahuje závěrečná zpráva o výsledku z přezkoumání hospodaření?
- ✓ Komu je zpráva o výsledku z přezkoumání hospodaření předkládána?
- ✓ Jaké má územní celek povinnosti v návaznosti na odbržení zprávy o výsledku přezkoumání?
- ✓ Od kdy, do kdy a kým je zpráva o výsledku z přezkoumání hospodaření zveřejňována?

18. Auditní orgán a implementační struktura fondů Evropské unie

Veškeré činnosti, které vyplývají pro Českou republiku z povinnosti zajistit řádnou správu finančních prostředků Evropské unie (dále také „EU“) poskytnutých v rámci nástrojů jednotlivých politik EU a řádné nastavení a účinné fungování jejich řídicích a kontrolních systémů zavedených v souladu s přímo použitelnými předpisy, dohodami, memorandy a všeobecně přijímanými zásadami k poskytnutí dostatečné záruky správnosti, řádnosti a způsobilosti žádostí o podporu z fondů, podléhají nezávislému a objektivnímu přezkoumání a hodnocení.

Fondy Evropské unie zahrnují širokou škálu nástrojů, které slouží k podpoře vyváženého rozvoje regionů EU s důrazem na snížení sociálních a ekonomických rozdílů. Česká republika z evropských fondů čerpá již od svého vstupu do EU v roce 2004. EU realizuje cíle regionální a strukturální politiky v rámci sedmiletých cyklů, takzvaných **programových obdobích**. Pro každý z těchto cyklů členská země zpracovávají nové programové dokumenty a rámcové strategie. Základním zastřešujícím dokumentem čerpání z evropských fondů v České republice je **Dohoda o partnerství**. V ní je stanoven rozpočet a definovány cíle a priority, jež se členské státy v daném období snaží dosahovat v souladu se základními strategickými dokumenty EU. V rámci Dohody o partnerství jsou rovněž specifikovány konkrétní programy (operační programy), prostřednictvím kterých budou prostředky z jednotlivých fondů čerpány.

V době vydání těchto skript měla Česká republika možnost čerpat v programových obdobích 2004-2006 (2004+), 2007-2013 (2007+), 2014-2020 (2014+) a 2021-2027 (2021+). Do úplného uzavření příslušného programového období dochází zpravidla k překryvu stávajícího (ukončovaného) a nového, např. souběžně je finanční podpora poskytována v programovém období 2014-2020 a 2021-2027.

Na řízení, správě, kontrole, reportingu a auditu souvisejícím s čerpáním prostředků z EU fondů se podílí více subjektů, které dohromady tvoří takzvanou **implementační strukturu**. Činnost jednotlivých subjektů implementační struktury je ukotvena v přímo použitelných právních předpisech EU v tzv. obecném nařízení pro příslušné programové období. Vláda České republiky svým usnesením pověřuje jednotlivé orgány výkonem funkcí v rámci implementační struktury, tedy výkonem funkcí Národního orgánu pro koordinaci, řídicího orgánu, platebního orgánu (účetní funkce) a auditního orgánu.

Každý členský stát určí pro každý program spolufinancovaný z fondů EU celostátní, regionální nebo místní veřejný či soukromý subjekt jako **řídicí orgán**, který odpovídá za řízení programu tak, aby bylo dosaženo jeho cílů. Řídicími orgány pro programové období 2021+ jsou některá ministerstva (Ministerstvo dopravy, Ministerstvo pro místní rozvoj, Ministerstvo průmyslu a obchodu, Ministerstvo práce a sociálních věcí, Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy, Ministerstvo zemědělství, Ministerstvo životního prostředí). Řídicí orgán může určité činnosti delegovat na další subjekty, tzv. **zprostředkující subjekty** (kterými jsou například některé státní fondy).

Dalším subjektem implementační struktury je orgán plnící **účetní funkci (platební orgán)**, kterou dle usnesení vlády vykonává Ministerstvo financí. Platební orgán mimo jiné vypracovává a předkládá žádosti o platbu za Českou republiku do Evropské komise

a vypracovává účetní závěrky. Pojem „účetní funkce“ je používán od programového období 2021+, v předešlém programovém období (tedy 2014+) byl tento článek implementační struktury nazýván certifikačním orgánem, a kromě Ministerstva financí zastával tuto funkci (pro zemědělsky orientované programy) také Státní zemědělský intervenční fond.

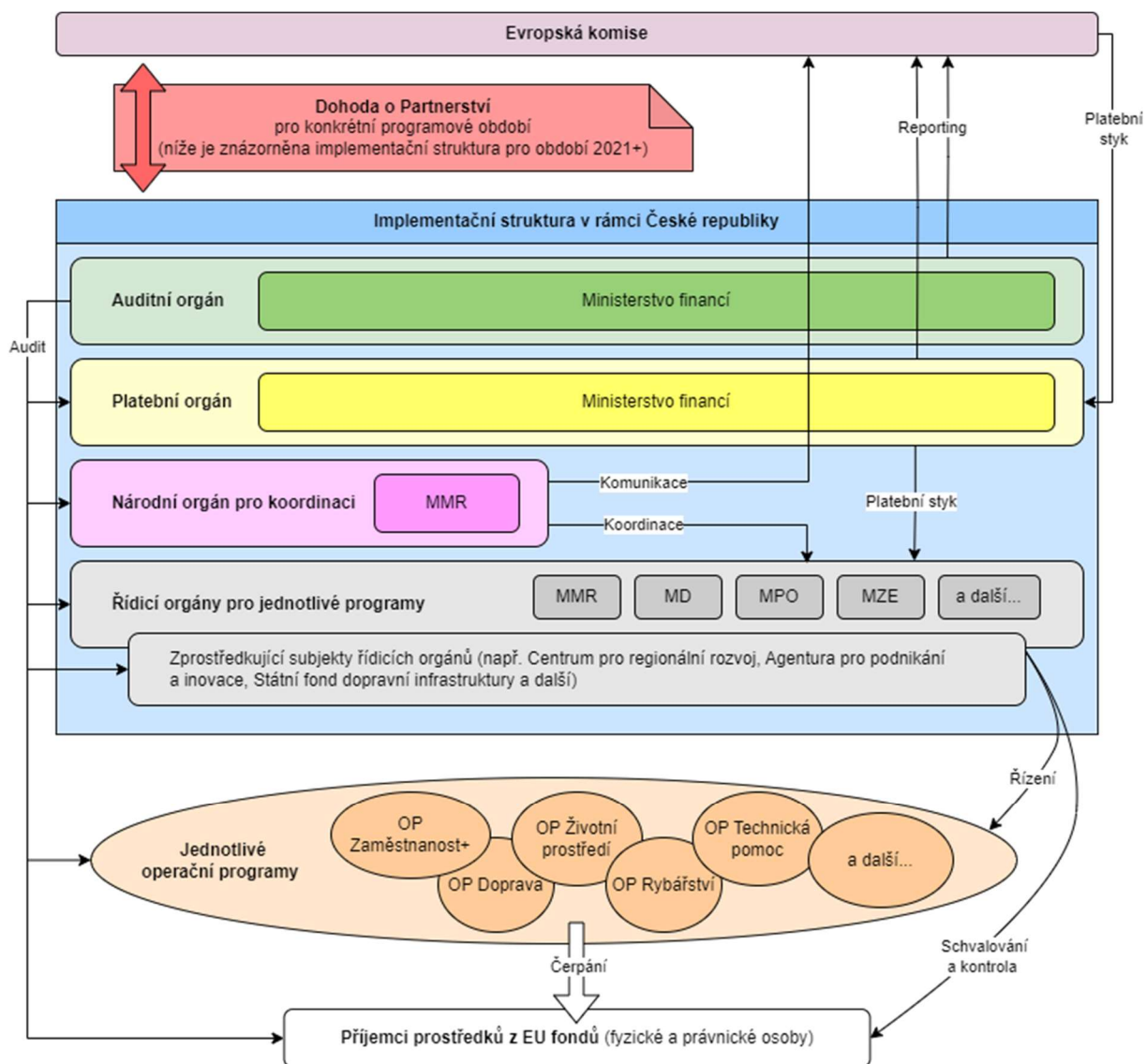
Vzájemnou koordinaci postupů a jednotnou komunikaci řídicích orgánů má na starosti takzvaný **Národní orgán pro koordinaci**. Tuto funkci na základě usnesení vlády č. 198/2006 zastává Ministerstvo pro místní rozvoj. Národní orgán pro koordinaci je centrální metodický a koordinační orgán politiky hospodářské a sociální soudržnosti v České republice a jako takový zajišťuje v současné době zejména tyto činnosti:

- řídí a koordinuje Dohodu o partnerství,
- komunikuje s Evropskou komisí,
- koordinuje práce na výroční zprávě předkládané Evropské komisi,
- informuje o evropských fondech,
- provádí evaluace nastavení metodického prostředí,
- spravuje jednotný monitorovací systém a
- spolupracuje s ostatními partnerskými orgány, zejména pak s Ministerstvem financí (auditním orgánem a platebním orgánem) a řídicími orgány.

Dalším subjektem implementační struktury je **auditní orgán**, který je odpovědný za provádění auditů systému, auditů operací a auditů účetní závěrky resp. účtů **s cílem poskytnout Evropské komisi nezávislé ujištění**, pokud jde o účinné fungování systémů řízení a kontroly a legalitu a správnost výdajů zahrnutých do účtů předložených Evropské komisi.

Funkci auditního orgánu plní na základě příslušného usnesení vlády Ministerstvo financí České republiky. Pro programové období 2014+ se jedná o usnesení vlády č. 448 z 12. června 2013, pro programové období 2021+ o usnesení vlády č. 667/2021. V rámci Ministerstva financí České republiky byl funkcí auditního orgánu konkrétně určen Odbor Auditní orgán (dále také „AO“ nebo „Auditní orgán“).

Obrázek 3 – Implementační struktura fondů EU*



Zdroj: Dohoda o partnerství a příslušná usnesení vlády (vlastní zpracování Ministerstva financí)

* Poznámka: ve schématu jsou použity zkratky OP (operační program), MMR (Ministerstvo pro místní rozvoj, MD (Ministerstvo dopravy), MPO (Ministerstvo průmyslu a obchodu) a MZE (Ministerstvo zemědělství).

AO audituje mimo jiné finanční prostředky poskytnuté v rámci jednotlivých programů⁵. Předmětem auditu AO je jak činnost řídicích orgánů, zprostředkujících subjektů, certifikačního orgánu resp. platebního orgánu plnění účetní funkce, tak i příjemců finanční podpory v rámci jednotlivých programů. **AO je na těchto subjektech funkčně a organizačně nezávislý.**

AO provádí **audity systémů, audity operací a audity účetních závěrek** resp. účtů, ročně jich provede přibližně 400. Výsledky těchto auditů uvádí AO pro každý jednotlivý program

⁵ V rámci programového období 2021+ se jedná o prostředky z následujících fondů: Evropský fond pro regionální rozvoj, Evropský sociální fond plus, Fond soudržnosti, Fond pro spravedlivou transformaci, Evropský námořní, rybářský a akvakulturní fond, Azylový, migrační a integrační fond, Fond pro vnitřní bezpečnost a Nástroj pro finanční podporu správy hranic a vízové politiky.

ve **Výroční kontrolní zprávě, která je přílohou Výroku auditora** k tomu, zda účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz (výsledky auditů účetních závěrek), zda jsou výdaje, o jejichž úhradu byla Evropská komise požádána a které jsou vykázány v účetní závěrce, legální a správné (výsledky auditů operací), a zda zavedený systém řízení a kontroly funguje řádně (výsledky auditů systémů). Výrok auditora a Výroční kontrolní zprávu předává AO Evropské komisi.

Činnost jednotlivých subjektů implementační struktury je ukotvena v tzv. obecném nařízení pro příslušné programové období, tedy **v přímo použitelném právním předpisu EU**. Konkrétně pro programové období 2014+ se jedná o nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1303/2013 a pro programové období 2021+ o nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 2021/1060. Jednotlivé aspekty výkonu auditní funkce, například detaily a rozsah auditů operací, auditů účetních závěrek a metodiky pro výběr vzorků, jsou detailněji upraveny v dalších předpisech a metodických materiálech EU.⁶

Audit podle přímo použitelných předpisů EU je též upraven v národních právních předpisech, konkrétně v § 13a zákona o finanční kontrole, který upravuje procesní pravidla pro výkon auditu. Základem těchto procesních pravidel je zákon č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád), ve znění pozdějších předpisů. Při uplatňování zákona o finanční kontrole a kontrolního řádu je třeba rozlišovat tři druhy procesních režimů:

- a) procesní pravidla pro výkon auditu (tzv. speciální ustanovení, použijí se pro výkon auditní práce v první řadě) podle **§ 13a zákona o finanční kontrole**,
- b) ostatní procesní pravidla obsažená **v kontrolním řádu**, která se použijí pro výkon auditu podřídně,
- c) procesní pravidla, která jsou pro výkon auditu **vyloučena** - nepoužijí se § 9 písm. f), § 10 odst. 1 písm. c) a d), § 12 až 19, § 21, § 23 až 27 kontrolního řádu a § 18 až 21 zákona o finanční kontrole.

Jak obecná nařízení, tak i zákon o finanční kontrole stanovuje povinnost při auditní činnosti přihlídnout resp. aplikovat mezinárodně uznávané auditorské standardy bez bližší specifikace, o které auditorské standardy se jedná. AO tak aplikuje relevantní auditorské standardy ISA (Mezinárodní auditorské standardy), ISSAI (Mezinárodní standardy nejvyšších auditních institucí) a Globální standardy interního auditu.

Procesy a jednotlivé realizované činnosti má AO detailně popsány v interních metodických postupech.

⁶ Znalost níže uvedených materiálů není vyžadována pro složení úřednické zkoušky. Materiály jsou zde uvedeny pouze informativně. Pro programové období 2014+ je detailněji obsah auditů operací a auditů účetních závěrek a metodika pro výběr vzorku operací upravena v čl. 27 až 29 nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) č. 480/2014. K upřesnění činností vybraných oblastí vydává Evropská komise dále své pokyny („Guideline EGESIF“), které však nemají povahu obecně závazného právního předpisu. V rámci programového období 2021+ jsou dále stanoveny standardizované metodiky a způsoby výběru vzorků k pokrytí jednoho nebo několika programových období nařízením Komise v přenesené pravomoci (EU) č. 2023/67. K upřesnění činností vybraných oblastí vydává Evropská komise dále své vysvětlivky („Explanatory Note“) nebo metodické poznámky („Methodological Note“), které však nemají povahu obecně závazného právního předpisu.

Auditní orgán plní auditní funkci nejen v rámci EU fondů, ale také pro další struktury čerpání zahraničních prostředků. AO plní auditní funkci například také pro Finanční mechanismy Evropského hospodářského prostoru a Norska (tzv. Fondy EHP a Norska) či Druhý švýcarský příspěvek.

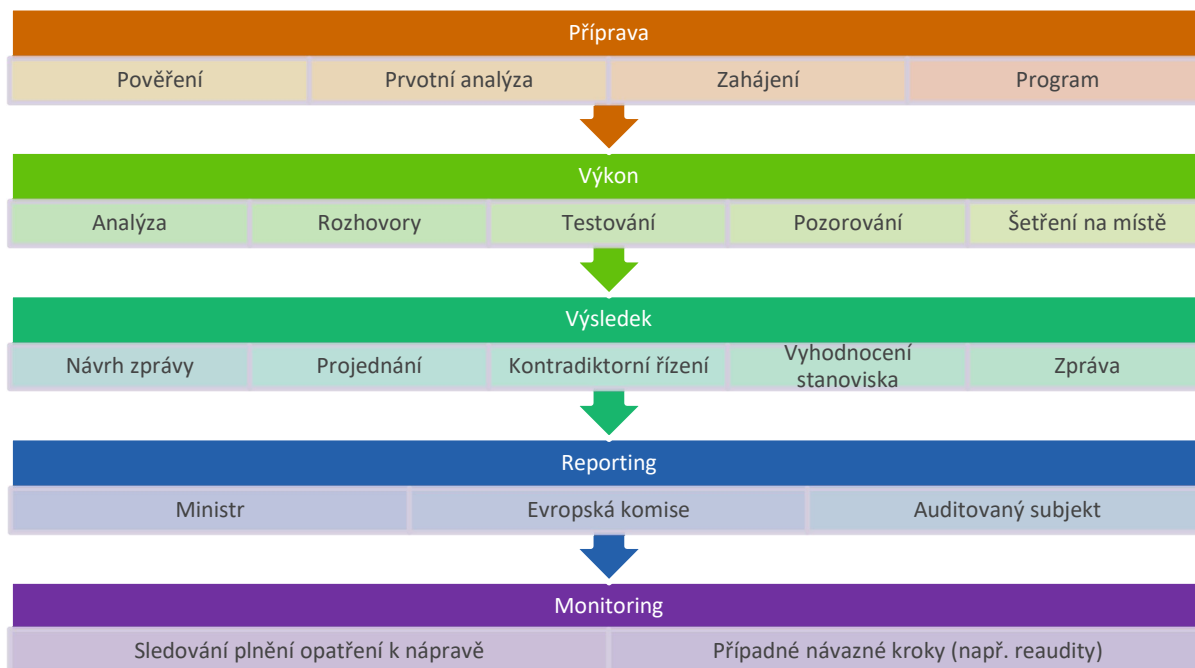
KONTROLNÍ OTÁZKY KE KAPITOLE 18

- ✓ Jaké jsou role jednotlivých subjektů v rámci implementační struktury EU fondů?
- ✓ Uveďte příklady aktuálních fondů EU, aktuálních operačních programů a jejich řídicích orgánů.
- ✓ Které všechny subjekty může auditovat Auditní orgán?
- ✓ Komu a v jaké podobě Auditní orgán reportuje své výstupy?

19. Proces výkonu auditu prostředků z fondů Evropské unie

Auditní orgán provádí audit systému, audit operací a audit účetních závěrek resp. účtů. Obecně platí, že každý typ auditu lze rozčlenit do 5 fází, uvedených na Obrázku 4 níže.

Obrázek 4 – Fáze provádění auditů Auditním orgánem



Zdroj: Vlastní zpracování Ministerstva financí

1. fáze – Příprava

V rámci přípravné fáze provede auditorský tým prvotní analýzu a zpracuje zahajovací dokumentaci, mezi kterou patří:

- Pověření k provedení auditu**, kterým je pověřen vedoucí a členové auditorského týmu k provedení příslušného auditu. Pověření dále stanoví předmět a cíl auditu a identifikuje auditovaný subjekt. Pověření podepisuje ředitel AO nebo jiná osoba, a to na základě písemného zmocnění ministra/ministryně financí;
- Oznámení o auditu**, které je adresováno statutárnímu zástupci auditovaného subjektu a stanoví rozsah, metodu a hlavní termíny časového harmonogramu pro audit. Součástí Oznámení o auditu je Poučení auditovaného subjektu o právech a povinnostech a případně též seznam požadovaných dokladů. Doručením Oznámení o auditu auditovanému subjektu je v souladu s § 5 odst. 2 písm. b) kontrolního řádu audit zahájen;
- Program auditu**, který je podrobným pracovním plánem se stanovenými cíli a rozsahem auditu, požadavky na zdroje, výstupy auditu a termíny jeho dokončení. Součástí Programu auditu je analýza rizik pro detailní určení ověřovaných skutečností. Program auditu je zpracováván pouze pro audit systému. Pro audit operace a auditu účetní závěrky zpracováván není, předmět a cíle těchto auditů jsou dány příslušným nařízením EU.

2. fáze – Výkon

Není-li za účelem řádného naplnění cílů a rozsahu auditu nutné provést ověření skutečností na místě u auditovaného subjektu, a pokud to zároveň povaha auditované problematiky a dostupnost dokumentace umožňuje, je audit proveden **distanční formou** bez realizace na místě.

Je-li audit **realizován na místě** u auditovaného subjektu, pak na **úvodní schůzce** vedoucí auditorského týmu představí auditorský tým, seznámí auditovaný subjekt s účelem auditu, prodiskutuje časový harmonogram auditu, postup pro sjednávání schůzek, možnost přímého kontaktu s určenými zaměstnanci auditovaného subjektu, dostupnost relevantních informací a dokumentů, způsob prezentace případných zjištění auditu, vyjádření k těmto zjištěním auditovaným subjektem a zpracování a projednání návrhu zprávy o auditu včetně kontradiktorního řízení (viz 3. fáze).

Před ukončením šetření na místě proběhne závěrečné jednání se zástupci auditovaného subjektu, v rámci kterého seznámí vedoucí auditorského týmu auditovaný subjekt s prozatímními předběžnými závěry auditu s možností doložení důkazových materiálů a jejich následného zohlednění v návrhu zprávy o auditu. Zdůrazní, že se jedná o předběžné závěry, které mohou doznat změn.

Za účelem ověření skutečností používá v rámci auditu auditorský tým zejména následující **auditní techniky**:

- a) analýzy a výpočty,
- b) srovnání a identifikace podobností a rozdílů,
- c) fyzická zkoumání,
- d) testování konkrétních atributů, tj. odsouhlasení, sledování informací od dokumentu k dokumentu, doložení,
- e) rozhovory a písemné dotazování,
- f) kontrolní listy,
- g) pozorování.

Auditoři jsou povinni v průběhu auditu zaznamenávat informace a ukládat podklady, které zdůvodňují a dokumentují výsledky a závěry provedeného auditu.

3. fáze – Výsledek

Auditorský tým je povinen **seznámit auditovanou osobu** se získanými poznatky a s navrhovaným obsahem zprávy o auditu a poskytnout jí písemné vyhotovení návrhu této zprávy. Je nezbytné, aby auditní zjištění, závěry, názory a doporučení uvedené v návrhu zprávy byly podepřeny věcnými, spolehlivými a dostatečnými auditními důkazy.

Auditovaná osoba je oprávněna zaujmout k návrhu této zprávy v rámci tzv. kontradiktorního řízení písemné **stanovisko**, a to ve stanovené lhůtě stanovené auditním orgánem. Tato lhůta nesmí být kratší než 5 dní, pokud nebyla dohodnuta lhůta jiná.

4. fáze – Reporting

V návaznosti na ukončené kontradiktorní řízení zpracuje auditorský tým finální **zprávu o auditu**. Ve zprávě o auditu je uvedena reakce na stanovisko auditovaného subjektu, které je její přílohou, a to i v případě souhlasného stanoviska. Ke každému stanovisku je nezbytné zpracovat dostatečné zdůvodnění auditního názoru. V případě, že na základě stanoviska auditovaného subjektu nebo na základě nových skutečností dojde k vypuštění zjištění uvedeného v návrhu zprávy o auditu, je tato skutečnost uvedena ve finální zprávě o auditu.

Součástí zprávy o auditu vykonaného u orgánu veřejné správy je v případě zjištěných nedostatků též doporučení ke zdokonalení systému finanční kontroly, k předcházení nebo zmírnění rizik a k nápravě těchto nedostatků. K těmto doporučením je orgán veřejné správy povinen přijmout opatření k nápravě, včetně termínů jejich implementace a určení individuálních odpovědností za jejich splnění, tzv. akční plán. Tento akční plán je přílohou zprávy o auditu. Finální zpráva o auditu je předána auditovanému subjektu a na vědomí též Evropské komisi.

Audit podle přímo použitelných předpisů EU je **ukončen** dnem doručení zprávy o auditu příslušnému vedoucímu orgánu veřejné správy, který tento audit vykonal, tedy ministři/ministryni financí.

5. fáze – Monitoring

Auditovaná osoba je povinna informovat orgán veřejné správy, jehož zaměstnanec audit vykonal, o přijetí a plnění opatření k nápravě zjištěných nedostatků, tedy o realizaci akčního plánu. Splnění opatření k nápravě auditovaným subjektem ověří AO v dalších příslušných auditech.

KONTROLNÍ OTÁZKY KE KAPITOLE 19

- ✓ Jaké jsou fáze auditu vykonávaného Auditním orgánem?
- ✓ Jaké dokumenty vznikají při přípravě auditu a kdo je vytváří?
- ✓ Komu všemu auditní orgán předkládá zprávu z vykonaného auditu?
- ✓ Jmenujte alespoň 3 auditní techniky užívané Auditním orgánem.

20. Typy auditů vykonávaných Auditním orgánem u prostředků z fondů Evropské unie

Auditní orgán provádí audity systémů, audity operací a audity účetních závěrek resp. účtů. Výsledky těchto auditů uvádí AO pro každý jednotlivý program ve Výroční kontrolní zprávě, předkládané spolu s Výrokem auditora Evropské komisi.

Audit systému

Účelem auditu systému je na všech úrovních příslušné implementační struktury ověřit účinné fungování řídicího a kontrolního systému programu a prověřit, zda jsou uspokojivě zohledněny minimální požadavky použitelného právního rámce pro dané programové období.

Auditovaným subjektem je v případě auditu systému poskytovatel dotace (řídicí orgán), případné zprostředkující subjekty a platební orgán resp. orgán vykonávající účetní funkci.

Předmětem ověření jsou tzv. **klíčové požadavky**, které se dále rozpadají do kritérií pro hodnocení. Jak klíčové požadavky, tak kritéria pro hodnocení jsou definovány pro příslušné programové období obecným nařízením. Klíčové požadavky se týkají například vhodného nastavení kritérií pro výběr projektů, oddělení funkcí řídicího a kontrolního systému, nastavení a využívání vhodných procesů pro řídicí kontrolu, efektivních opatření proti podvodům atp.

Celkový závěr za auditovaný řídicí a kontrolní systém je dán na základě ověření rizikovou analýzou vytipovaných klíčových požadavků. Pro posouzení účinnosti klíčových požadavků, orgánů a celého systému použije auditorský tým 4 kategorie uvedené v tabulce níže.

Tabulka 3 – Kvalifikace celkového závěru auditu Auditního orgánu

Celkový závěr	Popis
1 – Funguje dobře. Žádné, nebo jen drobné zlepšení nutné.	Nebyly zjištěny žádné nedostatky nebo pouze malé nedostatky. Tyto nedostatky nemají žádný významný dopad na fungování klíčových požadavků / orgánů / systému.
2 – Funguje. Jisté zlepšení nutné.	Byly zjištěny určité nedostatky. Tyto nedostatky mají mírný dopad na fungování klíčových požadavků / orgánů / systému. Byla formulována doporučení, která má provést subjekt, který je předmětem auditu.
3 – Částečně funguje. Podstatné zlepšení nutné.	Byly zjištěny nedostatky, které vedly nebo by mohly vést nesrovnalostem. Dopad na účinné fungování klíčových požadavků / orgánů / systému je významný. Byla zavedena doporučení a/nebo akční plán. Členský stát / Evropská komise se může rozhodnout přijmout nápravné opatření (např.

přerušeni nebo pozastavení plateb), aby se zmírnilo riziko nesprávného využití fondů EU.

4 – V podstatě nefunguje. Byly zjištěny četné nedostatky, které vedly nebo by mohly vést k nesrovnalostem. Dopad na účinné fungování klíčových požadavků / orgánů / systému je významný – funguje špatně nebo nefunguje vůbec. Nedostatky jsou systémové a širokého rozsahu. V důsledku toho nelze získat žádnou jistotu z posouzení klíčových požadavků / orgánů / systému. Měl by být vytvořen a proveden formální akční plán. Členský stát / Evropská komise přijímají nápravné opatření (např. pozastavení plateb) pro zmírnění rizika nesprávného využití fondů EU.

Zdroj: Vlastní zpracování Ministerstva financí

Audit operací

Audity operací se pokrývají výdaje vykázané Evropské komisi za účetní rok **na základě výběru vzorku**. Vzorek musí být reprezentativní a zakládat se na statistických metodách výběru vzorků⁷.

Audity operací se provádějí na základě **podkladů**, jež představují auditní stopu, a ověřuje se jimi legalita a správnost výdajů vykázaných Evropské komisi, včetně toho, zda splňují veškeré podmínky vyplývající z přímo použitelných právních předpisů a právního aktu, na základě kterého příjemce finanční podporu obdržel (typicky rozhodnutí o poskytnutí dotace).

Auditovaným subjektem je v případě auditů operací příjemce finanční podpory. **Zaměření auditů** operací je pro každé programové období stanoveno příslušným nařízením EU (např. pro programové období 2014+ se jedná o nařízení (EU) č. 480/2014 a pro programové období 2021+ o nařízení (EU) č. 2021/1060). Níže jsou uvedeny příklady posuzování žádostí o podporu v souladu se zaměřením auditů operací pro programové období 2021+ vyplývající z příslušného nařízení:

- a) operace byla vybrána v souladu s kritérii a postupy výběru pro program a s přihlédnutím k cíli maximalizovat přínos financování z prostředků EU k dosažení cílů programu,
- b) operace je v souladu s programem a příslušnými strategiemi, z nichž program vychází, a rovněž účinně přispívá k dosažení specifických cílů programu,
- c) operace vytváří nejlepší vztah mezi výší podpory, realizovanými činnostmi a dosažením cílů,

⁷ Příkladem standardně používané statistické metody výběru vzorku na AO je **MUS** („Monetary Unit Sampling“, neboli „výběr podle peněžních jednotek“) nebo **prostý náhodný výběr**. Při výběru vzorku je rovněž běžně používána metoda stratifikace celkového souboru. Ve výjimečných případech, kdy nelze použít statistické metody výběru vzorku (pokud základní soubor obsahuje méně než 300 jednotek), lze na základě odborného úsudku použít i metody nestatistického výběru vzorku. Platí ovšem, že vždy musí být zajištěn náhodný výběr.

- d) v případě, že operace začala před podáním žádosti o financování řídicímu orgánu, bylo dodrženo použitelné právo,
- e) operace spadá do působnosti daného fondu a byla přiřazena určitému typu intervence,
- f) byla posouzena klimatická odolnost investic do infrastruktury s očekávanou životností alespoň pět let.

Audity operací zahrnují kontroly na místě fyzického provádění operace, pouze pokud to typ dotčené operace vyžaduje.

Audit účetní závěrky

Audity účetních závěrek resp. audity účtů sestavených podle příslušného obecného nařízení provádí AO za každý účetní rok a jeho cílem je ověření, že veškeré prvky, jež jsou vyžadovány, jsou v účetní závěrce řádně uvedeny a jsou v souladu s podkladovými účetními záznamy, které vedou všechny příslušné orgány nebo subjekty a příjemci. Na základě účetní závěrky, kterou poskytl platební orgán resp. orgán vykonávající účetní funkci, auditní orgán ověří, že:

- a) celková výše vykázaných způsobilých výdajů souhlasí s výdaji a příslušným příspěvkem z veřejných zdrojů zahrnutým v žádosti o závěrečnou platbu za účetní rok předložené Evropské komisi, a jsou-li nesrovnalosti, zda jsou v účetní závěrce uvedena adekvátní vysvětlení pro nesouhlasící částky,
- b) částky odejmuté a získané zpět v průběhu účetního roku, částky, které mají být získány zpět na konci účetního období, částky získané a částky, které zpět získat nelze, uvedené v účetní závěrce odpovídají částkám zaneseným v účetních systémech platebního orgánu a vycházejí z rozhodnutí odpovědného řídicího nebo platebního orgánu,
- c) byly neoprávněné výdaje v příslušných případech z účetní závěrky odečteny a byly v účetní závěrce pro daný účetní rok uplatněny všechny nutné opravy,
- d) výše příspěvků z veřejných zdrojů vyplacených do finančních nástrojů souhlasí s informacemi poskytnutými řídicím orgánem a platebním orgánem.

Auditovaným subjektem je v případě auditu účetní závěrek platební orgán vykonávající účetní funkci.

KONTROLNÍ OTÁZKY KE KAPITOLE 20

- ✓ Proč se program auditu vypracovává pouze u auditu systému?
- ✓ Jaké typy auditů provádí Auditní orgán?
- ✓ Kdo je auditovaným subjektem v případě auditu systému / operací / účetní závěrky?