

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra práva



Bakalářská práce

**Problematika hodnocení kvality interního auditu
v orgánech veřejné správy**

Kristina Ficencová

© 2011 ČZU v Praze

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Kristina Ficencová

obor Veřejná správa a regionální rozvoj

Vedoucí katedry Vám ve smyslu Studijního a zkušebního řádu ČZU v Praze
čl. 16 určuje tuto bakalářskou práci.

Název práce: **Problematika hodnocení kvality interního
auditu v orgánech veřejné správy**

Osnova bakalářské práce:

1. Úvod
2. Cíl práce a metodika
3. Hodnocení kvality interního auditu a legislativa
4. Problematika spojená s hodnocením kvality
5. Analýza možných řešení
6. Výběr optimálního řešení a aplikace do příslušných právních norem
7. Závěr
8. Seznam použitých zdrojů
9. Přílohy



Rozsah hlavní textové části: 30 - 40 stran

Doporučené zdroje:

SCHARTMANN, Bernd. Úloha interního auditu ve správě a řízení společnosti v Evropě. Vladimíra Jacková. 1. vydání Praha: ČIIA, 2007. ISBN 80-86689-36-0.

DVOŘÁČEK, Jiří, KAFKA, Tomáš. Interní audit v praxi. 1. vydání Praha: ČIIA, 2005. 236 s. ISBN 80-251-0836-8.

ÚZ č. 761 Účetnictví územních samosprávných celků, organizačních složek státu a příspěvkových organizací. 1. vydání Ostrava: Sagit, 2010. 224 s.


ČESKÝ INSTITUT INTERNÍCH AUDITORŮ. Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu. Jana Báčová; Antonín Šenfeld; Jan Žižka - ITC; Pavel Caska; Petra Sokolová. 5. vydání Praha: ČIIA, březen 2009. ISBN 80-86689-42-5.

ČESKÝ INSTITUT INTERNÍCH AUDITORŮ. Mezinárodní standardy pro vnitřní kontrolní systémy a interní audit ve veřejném sektoru. Tomáš Pivoňka. 1. vydání Praha: ČIIA, březen 2004. ISBN 80-86689-26-3.

ČESKÝ INSTITUT INTERNÍCH AUDITORŮ. Jak na strukturální fondy. Kolektiv autorů. 1. vydání Praha: ČIIA, červen 2004. ISBN 80-86689-28-X.

Vedoucí bakalářské práce: **JUDr. Bohumír Štědroň, LL.M. Ph.D.**

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2011


.....
Vedoucí katedry




.....
Děkan

V Praze dne: 19. 2. 2010

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Problematika hodnocení kvality interního auditu v orgánech veřejné správy" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autorka uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 1. dubna 2011

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala vedoucímu této bakalářské práce Doc. JUDr. Ing. Bohumírovi Štědroňovi, Ph.D., LL.M., MBA. Dále Ing. Rodanovi Svobodovi, JUDr. Josefu Včelákovi a Ing. Tomáši Pivoňkovi za konzultace týkající se řešení odborných problémů. Auditorům Státního zemědělského intervenčního fondu a Českého institutu interních auditorů za poskytnutí potřebných informací. V neposlední řadě bych ráda poděkovala své rodině za podporu.

Problematika hodnocení kvality interního auditu v orgánech veřejné správy

The Problematics of Quality Evaluation of Internal Audits in Public Administration

Souhrn

Bakalářská práce s názvem „Problematika hodnocení kvality interního auditu v orgánech veřejné správy“ se zabývá podstatou interního a externího hodnocení kvality, jež je vyžadována na základě Mezinárodního rámce profesní praxe interního auditu. Externí hodnocení většinou navazuje na hodnocení interní, prováděné managementem interního auditu na základě zpracovaného Programu pro zabezpečení a zvyšování kvality interního auditu. Tento Program však mnoho orgánů veřejné správy nemá vypracován z důvodu nízkého povědomí o jeho přidané hodnotě pro práci interního auditu. Externí hodnocení je navíc pro většinu orgánů veřejné správy v současné době těžko realizovatelné, vzhledem k vysokým nákladům na jeho provedení. Proto je cílem této práce naleznout alternativy k dnešním možnostem na trhu.

Summary

Bachelor thesis "The Problematics of Quality Evaluation of Internal Audits in Public Administration" deals with the nature of internal and external quality evaluation, which is required under the International Professional Practices Framework. External evaluation generally begins at the internal evaluation, conducted by management of internal audit on the basis of processed Quality Assurance and Improvement Program. This Program a lot of offices of the public administration has not developed because of low awareness of its benefits to the work of internal audit. External evaluations are common for most offices of the public administration currently difficult due to high cost of its implementation. Therefore the aim of this study is find an alternatives to today's opportunities in the market.

Klíčová slova: Interní audit, externí audit, veřejná správa, Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu, Program pro zabezpečení a zvyšování kvality interního auditu, hodnocení kvality, přidaná hodnota, Institut interních auditorů, Státní zemědělský intervenční fond.

Keywords: Internal Audit, External Audit, Public Administration, International Professional Practices Framework, Quality Assurance and Improvemet Program, Quality Evaluation, Added Value, The Institute of Internal Auditors, The State Agriculture Intervention Fund.

Obsah

1	ÚVOD	9
2	CÍL PRÁCE A METODIKA	11
2.1	CÍL PRÁCE	11
2.2	METODICKÝ POSTUP	11
3	HODNOCENÍ KVALITY INTERNÍHO AUDITU A LEGISLATIVA	13
3.1	INTERNÍ AUDIT	13
3.1.1	Vývoj interního auditu ve světě	13
3.1.2	Vývoj interního auditu v ČR	15
3.1.3	Úloha auditu v moderním pojetí	16
3.1.4	Plánování	18
3.1.5	Role externího a interního auditu	18
3.2	VEŘEJNÝ SEKTOR A VEŘEJNÁ SPRÁVA	20
3.2.1	Kontrola ve veřejné správě a legislativa	22
3.3	STANDARDS VZTAHUJÍCÍ SE K VÝKONU INTERNÍHO AUDITU	25
3.3.1	Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu IPPF	25
3.3.1.1	Standards	26
3.3.1.2	Etický kodex	28
3.3.1.3	Důrazně doporučené směrnice	28
3.3.2	Standards Mezinárodní organizace nejvyšších kontrolních institucí INTOSAI	29
3.3.3	Obecně přijímané standards pro výkon veřejnoprávních auditů v USA GAGAS	29
3.4	HODNOCENÍ KVALITY	29
3.4.1	Průběžné dozorování	30
3.4.2	Interní hodnocení	30
3.4.3	Externí hodnocení	31
4	PROBLEMATIKA SPOJENÁ S HODNOCENÍM KVALITY	32
4.1	STUDIE ZAMĚŘENÉ NA ÚROVEŇ DODRŽOVÁNÍ STANDARDU 1300	32
4.2	STÁTNÍ ZEMĚDĚLSKÝ INTERVENČNÍ FOND	33
4.2.1	Historie SZIF	33
4.2.2	Organizační struktura	34
4.2.3	Činnosti SZIF	35
4.3	INTERNÍ AUDIT V SZIF	36
4.4	PROGRAM PRO ZABEZPEČENÍ A ZVYŠOVÁNÍ KVALITY INTERNÍHO AUDITU SZIF	37
4.4.1	Oblasti Programu kvality a jejich zhodnocení	38
4.4.1.1	Postavení Odboru interního auditu	38
4.4.1.2	Lidské zdroje	39
4.4.1.3	Procesy	40
4.4.2	Průběh hodnocení Programu kvality	42
4.4.2.1	Interní hodnocení	42
4.4.2.2	Externí hodnocení	42

5	ANALÝZA MOŽNÝCH ŘEŠENÍ	43
5.1	ANALÝZA STÁVAJÍCÍ SITUACE NA TRHU	43
5.1.1	Eurodan	44
5.1.2	Ernst&Young	44
5.2	ALTERNATIVY	44
5.2.1	Oddělení externího hodnocení kvality interního auditu	44
5.2.2	Sestavení speciálního auditního týmu.....	45
6	VÝBĚR OPTIMÁLNÍHO ŘEŠENÍ A APLIKACE DO PŘÍSLUŠNÝCH PRÁVNÍCH NOREM.....	47
6.1	FINANČNÍ NÁROČNOST JEDNOTLIVÝCH ŘEŠENÍ	47
6.1.1	Srovnání možností k provedení hodnocení kvality interního auditu v orgánech veřejné správy	48
6.2	APLIKACE OPTIMÁLNÍ VARIANTY DO PŘÍSLUŠNÝCH PRÁVNÍCH NOREM.....	50
7	ZÁVĚR	51
8	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ.....	53
9	PŘÍLOHY	56

1 Úvod

Obdoba auditu má v lidské společnosti hlubokou tradici, všichni podnikatelé a vlastníci totiž potřebují být informováni o tom, zda jsou finanční prostředky vynakládány správně a tzv. „neunikají“. V minulosti měli auditoři pouze úlohu kontrolora či inspektora. V moderní společnosti se však jejich role rozšířila a stali se i pomocníky, kteří v organizaci odhalují slabá místa a napomáhají k jejich řešení. Vzhledem k tomu postupem času vyvstala potřeba mít vlastní audit přímo v organizaci. Tak vznikl interní audit.

Následně byl v USA založen Institut interních auditorů, který vydává standardy pro práci interních auditorů – Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu a uděluje certifikát Certifikovaný interní auditor (CIA).

V současné době je interní audit nedílnou součástí organizace napomáhající managementu při řízení a naplňování jejích cílů a plánů, a to zejména poskytováním informací vyplývajících z provedení identifikace rizik, hodnocení nastavení a fungování vnitřního kontrolního systému, monitorování procesů, postupů a operací, ověřování souladu stanovených postupů s relevantními právními předpisy ČR. Zároveň audit managementu předkládá doporučení ke zkvalitnění řízení provozní a finanční činnosti a sleduje plnění přijatých nápravných opatření.

Na základě zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů vstoupil interní audit i do sféry veřejné správy. Vzhledem k tomu, že orgány veřejné správy se nezodpovídají jen samy sobě, ale i občanům je velmi nutné vyhnout se neefektivním a chybným postupům. Proto má interní audit v této oblasti velmi zásadní úlohu.

Vzhledem k nezávislému postavení interního auditu, daném mu zákonem č. 320/2001 Sb., a na základě požadavků Mezinárodního rámce profesní praxe interního auditu (Standardů), je potřeba monitorovat i činnost a cíle samotného auditu. Toto má být prováděno formou interního hodnocení kvality auditu v rámci organizace a následně i nezávislým externím auditním orgánem. Provedení hodnocení kvality interního auditu je však v orgánech veřejné správy problematické, neboť je v této oblasti stále nízká znalost Standardů a navíc je provedení externího hodnocení finančně náročné.

Zvláštní postavení v problematice hodnocení kvality má interní audit ve Státním zemědělském intervenčním fondu (SZIF), který je platební agenturou zprostředkovávající dotace z fondů EU. Vzhledem k tomu, že je SZIF, včetně interního auditu, pod zvláštním dohledem EU, zavedl jako jeden z prvních do své činnosti postupy dané Standardy. V této souvislosti zpracoval Program pro zabezpečování a zvyšování kvality interního auditu (Program kvality) ke sledování a hodnocení své činnosti.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Prvotním cílem bakalářské práce "Problematika hodnocení kvality interního auditu v orgánech veřejné správy" je zmapovat prostředí interního auditu v orgánech veřejné správy. Dalším cílem je popsat úskalí, která se objevují při zavádění postupů daných Mezinárodním rámcem profesní praxe interního auditu a s tím spojeného zpracování Programu pro zabezpečení a zvyšování kvality interního auditu a navazujícího interního i externího hodnocení kvality interního auditu. Dílčím cílem této práce je pak nastínění současného stavu vnímání a postojů orgánu veřejné správy k potřebě provádění hodnocení kvality interního auditu. Nejdůležitějším cílem je zpracovat optimální návrh na řešení problematiky provádění hodnocení kvality interního auditu v orgánech veřejné správy externím nezávislým subjektem.

2.2 Metodický postup

Teoretická část obsažená v kapitole Hodnocení kvality interního auditu a legislativa bude představovat úvod do odborné části a seznámení s pojmy interní audit (dále též IA) a veřejná správa. Cílem je odborně zmapovat prostředí IA ve veřejné správě. Zároveň vysvětlit jak fungují, jakými normami a standardy se musí řídit a případně jaké instituce na jejich dodržování dohlíží. Dalším záměrem je přiblížit podstatu a důležitost hodnocení kvality IA. Použitá odborná literatura a ostatní zdroje pro zpracování této části budou uvedeny v 8. kapitole.

Analytická část bude rozdělena do tří kapitol. První kapitola tématu pod názvem Problematika spojená s hodnocením kvality bude uvádět, jaká úskalí se mohou objevit při provádění hodnocení kvality IA. Prostředkem pro analýzu stávající situace budou provedené průzkumy trhu s poukázáním zejména na neuspokojivou míru informovanosti útvarů interního auditu ve veřejné správě o důležitosti provádění hodnocení kvality IA. Další část této kapitoly bude zaměřena na Státní zemědělský intervenční fond (dále též SZIF) a jeho Odbor interního auditu, který byl vybrán pro další studii vzhledem k jeho kvalitně vytvořenému Programu pro zabezpečení a zvyšování kvality interního auditu (dále též Program kvality) a tudíž zavedení a dodržování příslušných Standardů. Podkladem pro

tuto etapu budou z velké části konzultace s auditorem Státního zemědělského intervenčního fondu, Ing. Rodanem Svobodou, CIA a dále příslušné internetové zdroje.

Druhá kapitola bude obsahovat analýzu možných řešení. Cílem je zmapovat možnosti pro provedení externího hodnocení kvality interního auditu nezávislým externím hodnotitelem. Mimo analýzy stávajících možností budou navrženy i dvě alternativy, které by měly přinést úspory financí a času. Pro tuto část budou požádány o spolupráci firmy, zabývající se externím hodnocením interního auditu. Konzultace řešení budou prováděna opět Ing. Rodanem Svobodou, Ing. Tomášem Pivoňkou a JUDr. Josefem Včelákem.

Poslední etapa analytické části bude obsažena v kapitole Výběr optimálního řešení a aplikace do příslušných právních norem, která bude definovat činitele ovlivňující cenu externího hodnocení interního auditu. Následně bude provedena selekce předchozích řešení pomocí různých faktorů (kvalitativních i kvantitativních). Poté bude proveden výběr nejoptimálnějšího řešení a návrh na jeho aplikaci do příslušných právních norem. Finanční náročnost hodnocení kvality interního auditu bude opět konzultována s Ing. Rodanem Svobodou a Ing. Tomášem Pivoňkou.

3 Hodnocení kvality interního auditu a legislativa

3.1 Interní audit

„Audit v obecném smyslu slova je prostředek, jímž jedna osoba ujišťuje druhou o kvalitě, podmínkách či stavu určité skutečnosti, kterou první osoba prozkoumala. Potřeba takového auditu vyplývá z nejistoty nebo pochybnosti druhé osoby o kvalitě, podmínkách či stavu předmětné skutečnosti a z nemožnosti tuto nejistotu nebo pochybnosti odstranit vlastními silami.“ (Lee in Rektořík, Šelešovský a kol., 2003, s. 121)

L. B. Sawyer vymezil pojem audit takto: *„Interní audit je nezávislé hodnocení různých činností a kontrolních systémů uvnitř organizace, které má určit, zda jsou přijaté koncepce a postupy naplňovány, zda jsou stanovené standardy dodržovány, zda jsou zdroje využívány účinně a hospodárně, zda se plánované úkoly plní efektivně a zda se dosahuje cílů organizace.“* (Přednášky L. B. Sawyera, 1997, s. 6)

Na základě různých definic lze říci, že interní audit slouží k uspokojení nároků managementu. Řízení podniku a s ním spojené ostatní požadavky jsou do té míry náročnými a obsáhlými, že vedoucí již nestíhají sledovat všechny činnosti, za které odpovídají. V této oblasti jim právě mají pomáhat auditoři a tím také přispívat ke zlepšování postupů, prostřednictvím kterých bude dosaženo cíle. (Svoboda, 2009)

3.1.1 Vývoj interního auditu ve světě

První auditoři v pravém smyslu slova se začali objevovat ve starém Římě. Byly to osoby, které informovaly senát o druhu a množství vlastněného zboží, zboží získaného výměnou a vykazování rozdílů vzniklých prodejem a směnou. Auditor podával o své práci auditus, neboli slyšení, od čehož se odvodil i samotný název auditor – ten, kdo uvádí všechny skutečnosti. S rozvojem podnikání bylo potřeba zajistit správnost účetnictví, a tak si investoři a věřitelé najímali na tuto práci nezávislé „ověřovatele“ - auditory. Dále se funkce auditorů posunula od pouhé kontroly účetnictví i k prověřování účinnosti a efektivnosti řídicích a kontrolních systémů. Tedy, zda podnik dosahuje v rámci svých možností stanovených cílů. (Dvořáček, 2003)

Sawyer říká, že interní audit měl jako prvotní úkol sledovat, zda vše funguje správně ve všech oblastech podniku, tudíž prováděl pouze verifikaci. Ovšem moderní interní auditoři, i když stále ověřují a srovnávají, musí také zkoumat, zda různé systémy podniku poskytují výstupy, které opravdu poskytovat mají. Především výstupy informační, sloužící pro vedoucí pracovníky. (Přednášky L. B. Sawyera, 1997)

Důležitým mezníkem bylo založení **Institutu interního auditorů** (dále též IIA) v roce 1941 v New Yorku. V současnosti k němu patří auditoři zejména z Evropy a Spojených států, Kanady a Latinské Ameriky, ale také auditoři z Asie, Afriky a Austrálie. V roce 2010 je členy cca 90 000 auditorů ze 165 zemí. Institut interních auditorů vykonává zejména tyto činnosti:

- vydává standardy pro práci interních auditorů – Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu (Standardy),
- uděluje certifikát Certifikovaný interní auditor (CIA),
- podporuje profesní rozvoj tím, že organizuje školení, workshopy, konference a publikuje odbornou literaturu,
- realizuje výzkumnou činnosti, pro další rozvoj interního auditu,
- navazuje a udržuje kontakty s obdobnými instituty, společnostmi zabývající se interním i externím auditem a s vysokými školami.

Na základě výše uvedených činností přispívá Institut interních auditorů k vyšší kvalitě auditorské práce. (Dvořáček, 2003)

V roce 1982 byla založena **Evropská konfederace Institutu interních auditorů** (ECIIA), která sdružuje různé organizace interních auditorů. V dnešní době spojuje 33 zemí a má 12 tisíc členů. Jejím úkolem je „*podpora profesionálního interního auditu – jeho výhod, kompetencí, kvalifikace a souvisejících standardů pro všechny instituce, orgány, výbory a lidi jim podřízené ve všech členských zemích*“ (ECIIA - Profile, [online])

3.1.2 Vývoj interního auditu v ČR

Po roce 1989 se praxe interního auditu vyskytovala výhradně v bankách a ve velkých průmyslových podnicích. Až s přijetím **zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole** ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů se začala objevovat i v ostatních ekonomických, kulturních a právních oblastech.

V březnu roku 1995 byl založen **Český institut interních auditorů (ČIIA)**, který má v současné době přes 1000 členů. ČIIA je součástí Institutu interních auditorů na národní úrovni a Evropské konfederace institutu interních auditorů. Orgány ČIIA jsou Sněm, Rada v čele s prezidentem a Kontrolní komise.

Český institut interních auditorů:

- sdružuje pracovníky z oblasti interního auditu,
- pořádá národní konference ČIIA a předává informace o stavu interního auditu v České republice i ve světě,
- vykonává poradenskou činnost prostřednictvím konzultací v rámci jednotlivých oblastí auditu a také jako pomoc při zavádění auditu,
- vzdělává auditory, a to formou kurzů o problematice auditorské práce a formou celkové přípravy k získání diplomu CIA (Certifikovaný interní auditor),
- publikuje knihy o interním auditu a vydává časopis Interní auditor a pomáhá tak popularizovat interní audit. (ČIIA - O nás [online])

Podle Dvořáčka je důležité pro zlepšení postavení, ve kterém se interní audit v dnešní době nachází, zvýšit kvalitu interního auditu odborným výcvikem auditorů a na druhé straně zvýšit informovanost manažerů o potřebě kvalitního interního auditu. (Dvořáček, 2003)

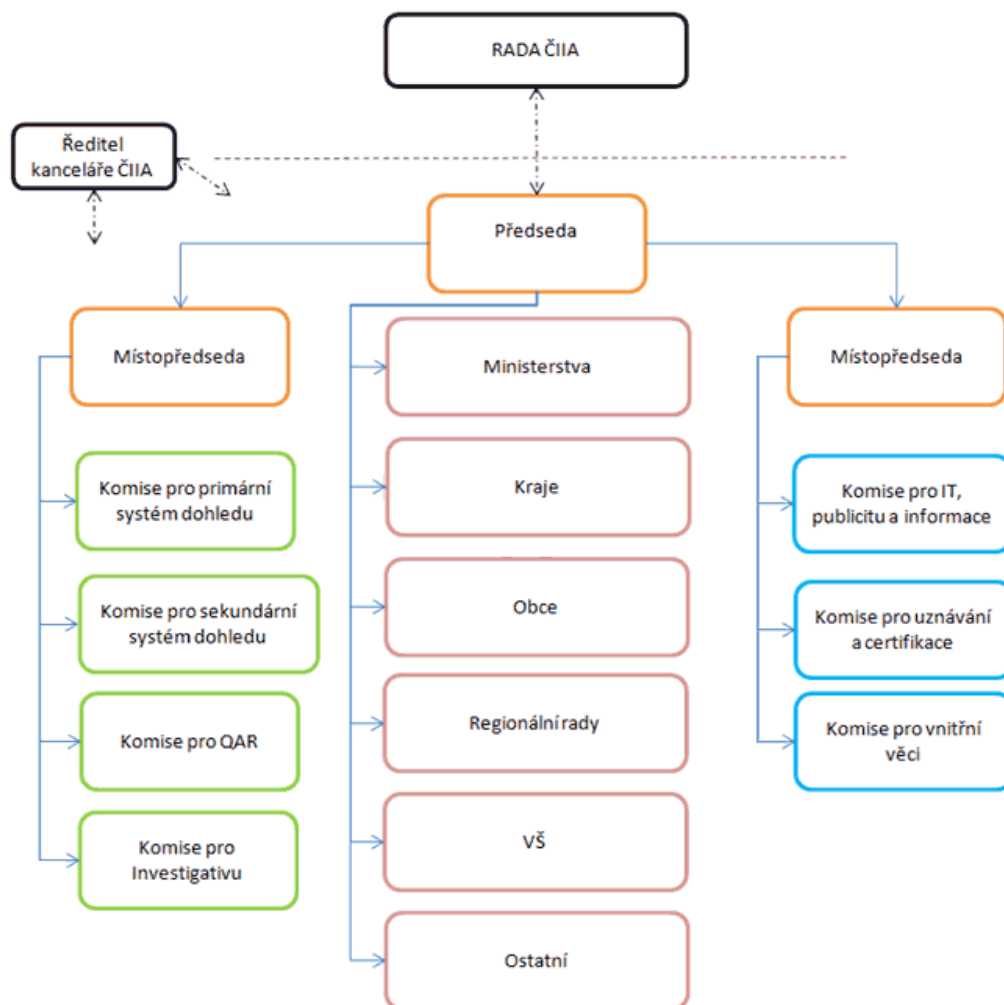
Český institut interní auditorů také spravuje **Sekci veřejné správy**. Sekci zřizuje Rada ČIIA a má za úkol soustřeďovat interní auditory, kteří pracují v orgánech veřejné správy a jsou členy ČIIA. To znamená podporovat jejich profesní rozvoj k získání certifikátu CIA a také podporovat činnost interního auditu ve veřejné správě.

Orgány Sekce veřejné správy (dále SVS) jsou:

- plénum SVS – nejvyšší orgán sekce,
- přípravný výbor (přechodný orgán do ustavení Výboru SVS),
- výbor SVS – koordinační orgán sekce, musí mít nejméně 5 členů,

- odborné komise SVS – jsou zřízeny Výborem pro vykonávání konkrétních úkolů. Jednou z nich je i Komise pro rozvoj programu QAR (externí hodnocení kvality IA), jejíž chod prozatím zajišťují J. Vlčák, J. Linek a R. Svoboda. (Sekce veřejné správy [online])

Schéma č. 1 Organizační schéma Sekce veřejné správy



Zdroj: Sekce veřejné správy (SVS) [online]

3.1.3 Úloha auditu v moderním pojetí

Předchozí část byla věnována vývoji interního auditu ve světě i v ČR. Byl definován posun od klasického pojetí, kdy interní audit představoval pouze kontrolu k modernímu pojetí. Tato část bude zaměřena pouze na moderní pojetí interního auditu a jeho postavení v organizaci.

Podle Dvořáčka má moderní interní audit úlohu nezávislého/objektivního poradce vedení. Musí zvyšovat přidanou hodnotu a efektivnost činností tím, že bude dodržovat a zlepšovat postupy, plány a strategie, pomocí kterých bude dosaženo cílů. Navíc musí interní audit upozorňovat na případné hrozby a dávat vedení doporučení, jak je odstranit. Rizika tedy musí být pod kontrolou. (Dvořáček, 2003)

Sawyer uvádí, že by se měl interní audit zaměřovat na to, že:

- informace musí být z ověřených zdrojů a nesmí být kusé,
- zdroje musí být použité na potřebné činnosti a bez zbytečných ztrát,
- činnosti musí být v souladu s postupy a také, že jsou tyto postupy správné,
- výstupy činností představují naplnění plánovaných cílů.

(Přednášky L. B. Sawyera, 1997)

Aby mohl interní audit podporovat efektivnost procesů a jejich plnění měl poskytovat tyto služby:

- *analýzu,*
- *hodnocení,*
- *doporučení,*
- *návrhy,*
- *informace.* (Dvořáček, 2003, s. 7)

Dvořáček také uvádí, že v dnešní době dochází k diferenciaci orientace interních auditorů podle různých odvětví jejich působení. Jsou to především odvětví výrobních podniků, bankovníctví, veřejné správy, neziskových organizací a také nadnárodních organizací jako je Evropská unie. Z toho vyplývá, že mezi úkoly interního auditu patří ustavičné analýzy stavu organizace a jejího řízení a vyvozovat z nich doporučení na zlepšení, přezkušování spolehlivosti i integrity informačního systému, sledování dodržování vnitropodnikových norem, ale i zákonů a ustanovení, sledování uskutečňovaných kontrol jednotlivých činností organizace, kontrolování efektivního využívání lidských zdrojů a materiálních zdrojů, kde hrozí nebezpečí škod a nezákonné činnosti. Interní audit má také za úkol sledovat nové trendy v rozvoji řízení a přispívat k vytváření prostředí otevřeného novým změnám. (Dvořáček, 2003)

3.1.4 Plánování

Plánování v interním auditu je jedna z elementárních činností, bez které se nemůže obejít žádný dobře fungující audit. Rozhoduje totiž o kvalitě provádění auditních akcí, tudíž i o kvalitě samotného odboru auditu. Zároveň je nutné plánovat auditní akce způsobem, který zaručí, že budou provedeny hospodárně, efektivně, účelně a v předepsanou dobu.

Zákon 320/2001 Sb., § 30 rozlišuje plány **střednědobé** a **roční**. Střednědobé plány na základě zkušeností z předchozích let činnosti vymezují budoucí podstatné cíle, potřeby a záměry. Roční plány vycházejí ze střednědobého plánu a určují konkrétní auditní akce, to znamená jejich velikost, druh, cíl, harmonogram a kdo bude audit vykonávat. Základem pro roční plány je analýza rizik, která musí být provedena alespoň jednou ročně, profesní potenciál a úkoly metodické a konzultační činnosti. Z těchto dvou druhů plánů následně vychází Program auditu. (Zákon č. 320/2001 Sb., [online])

3.1.5 Role externího a interního auditu

Některé auditní akce nemůže vykonávat interní audit, ale musí být provedeny formou externí revize – externím auditem. V orgánech veřejné správy jsou navíc v určitých případech externí audity požadovány zákonem nebo nařízením Evropského společenství. Jedná se tedy hlavně o revizi účetních výkazů a jiných finančních operací, revize činnosti interního auditu nebo o prověrku čerpání z fondů EU.

Externí auditor může být právnická nebo fyzická osoba, která musí být registrována ve speciálním seznamu auditorů. Povinností externího auditora je především nezávislost na auditované společnosti, na státních orgánech a na všech ostatních auditovaných skupinách. (Dvořáček, 2003)

Důležitým dokumentem, upravujícím činnosti externích auditorů je zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech) a nepřímá novela tohoto zákona č. 227/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o základních registrech. Zákon č. 93/2009 Sb., upravuje činnost Komory auditorů a její orgány, vedení seznamu auditorů, spolupráci s členskými zeměmi EU, výbor pro audit, auditorskou zkoušku a další vzdělávání auditorů, práva a povinnosti auditorů a možné postihy za jejich porušení. (Zákon č. 93/2009 Sb., [online])

Tabulka č. 1 Porovnání interních a externích auditorů

Interní auditor	Externí auditor
zaměstnanec	smluvní partner
služba pro vedení a řídicí orgány společnosti	služba pro třetí stranu
prověřuje všechny rizikové činnosti uvnitř firmy	prověřuje činnosti za účelem vyjádření k finančním výkazům
prevence proti podvodům všeho druhu	zkoumá dopad podvodů na hospodaření a stav aktiv
nezávislost na auditovaných činnostech	nezávislost na řídicích orgánech společnosti a managementu
prověřuje činnosti průběžně	prověřuje činnosti periodicky

Zdroj: Přednášky L. B. Sawyera, 1997, s. 5

Rektořík uvádí, že rozdíl mezi interním a externím auditem spočívá v stupni jejich nezávislosti a také komu slouží závěry z provedených auditů a jaký mají účel. Uvádí tedy, že externí audit veřejně informuje občany, zakladatele, zřizovatele, investory apod. Interní audit naopak slouží vrcholovému managementu organizace a pomáhá jí rozvíjet a odhalovat slabiny, také proto k němu nemá přístup veřejnost. (Rektořík, 2003)

Částečně se tedy shoduje s názory L. B. Sawyera a J. Dvořáčka, které dále rozvíjí. Jedná se o oblast nezávislosti a cílové skupiny pro výstupy auditu.

Odměna externího auditora závisí na dohodě mezi klientem a auditorem/auditorskou společností. Cena se hlavně odvíjí od náročnosti auditu a jeho časové spotřeby, počtu auditorů pracujících na konkrétní akci a stupně odbornosti auditora – jeho zkušeností, znalostí a kvalifikace. (Dvořáček, 2003)

Mezi specifický případ externího auditu patří kontrolní činnost **Nejvyššího kontrolního úřadu** (NKÚ). Jde o případ státní kontroly hospodaření se státním majetkem a v této souvislosti je jeho hlavním úkolem odhalování nedokonalostí v činnosti jednotlivých resortů. Odhaluje tedy možné podvody a slabá místa, kde dochází k plýtvání se státním majetkem, ale také zda je související legislativa stále dostatečná, tedy zda ji není nutné novelizovat. Své závěry předkládá NKÚ Parlamentu ČR. (Dvořáček, 2003)

Nejvyšším kontrolním orgánem na světové úrovni je instituce INTOSAI, která byla založena roku 1953. Důležitým dokumentem je Lidská deklarace z roku 1977, kde byly definovány základní požadavky a právní postavení kontrolních institucí a auditorů i vůči státním orgánům. Na základě této deklarace byly definovány Auditní standardy INTOSAI, schválené v roce 1991. Evropská odnož instituce INTOSAI se nazývá EUROSAI. (Dvořáček, 2003)

3.2 Veřejný sektor a veřejná správa

Veřejný sektor představuje část neziskového sektoru, nazývá se též státní neziskový sektor a skládá se z organizačních složek státu, územních samosprávných celků, příspěvkových organizací, státních fondů a organizací podle zvláštního zákona.

„Veřejný sektor je ta část národního hospodářství, ve které jsou ve veřejném zájmu uspokojovány potřeby společnosti a občanů formou statků prostřednictvím veřejných služeb, je financován převážně z veřejných rozpočtů, je řízena a spravována veřejnou správou, rozhoduje se v ní převážně s využitím veřejné volby a podléhá veřejné kontrole. Tenduje k neefektivnosti.“ (Rektořík, Šelešovský a kol., 2003, s. 11)

Správou rozumíme působení spravujícího subjektu na spravovaný objekt. Orgány veřejné správy se mohou nacházet v obou těchto postaveních. Spravujícím subjektem může být chápán správce rozpočtu, ministerstvo, úřad, ředitel apod. Tyto orgány mívají většinou právní subjektivitu (výjimkou jsou např. ministerstva) a organizační strukturu. Pod pojmem spravovaný objekt si lze představit lidskou společnost a její záležitosti (vystavování dokladů), územní samosprávné celky, jednotlivé resorty ministerstev apod.

Správou dělíme na **veřejnou správu** a na **soukromou správu**, která představuje sektor soukromého podnikání, cílem je maximalizace zisku a rozhodování, kontrola a hospodaření probíhá na základě vlastních stanov. Zjednodušeně je možné popsat rozdíl i takto: soukromé organizace mohou dělat vše, co zákon nezakazuje, kdežto organizace veřejné správy mohou dělat jen to, co je zákonem dovoleno.

Podle Haláskové lze správu dělit na dvě složky podle těch, kdo ji vykonává. První z nich představuje **státní správu**, tedy výkon správy a uplatnění státní moci státem nebo

jeho orgány. Druhou pak představuje **samospráva**, tedy správa vykonávána ostatními nestátními orgány. Mnohdy je výkon státní správy přenesen na orgány samosprávy z důvodu jejich výhody informovanosti o spravovaném území, tedy zajištění větší efektivnosti výkonu správy. Státní správu a samosprávu můžeme chápat jako partnery, kde ovšem samospráva je na státní správě v určitých případech závislá, nikoliv však podřízena. (Halásková, 2006)

Orgány samosprávy se spravují samostatně, podle vlastního rozpočtu a na vlastní zodpovědnost a jsou řízeny pomocí volených orgánů. Samospráva se dělí se na zájmovou samosprávu, do které spadají např. profesní komory a na územní samosprávu, tedy správu vykonávanou veřejnoprávními korporacemi (obce a vyšší územně samosprávné celky).

Tabulka č. 2 **Přehled členění správy v ČR**

Správa				
Veřejná správa				Soukromá správa
Státní správa		Samospráva		
Vnitřní státní správa	Územní státní správa	Zájmová samospráva	Územní samospráva	
			obecní	

Rektořík toto rozdělení uvádí jako užší. Za širší pojetí považuje dělení státní moci na moc zákonodárnou, výkonnou a soudní. Jako možnou čtvrtou část státní moci uvádí i moc kontrolní (NKÚ, ČNB). (Rektořík, Šelešovský a kol., 2003)

Na základě zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole podle § 2 písm. a. jsou orgány veřejné správy: organizační složky státu (ministerstva a ústřední orgány státní správy), státní příspěvkové organizace, státní fondy (např. Státní zemědělský intervenční fond), územní samosprávné celky (kraje a obce), městské části hlavního města Prahy, příspěvkové organizace územních samosprávních celků nebo městských částí hlavního města Prahy (např. základní školy), 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. (Zákon č. 320/2001 Sb., [online])

3.2.1 Kontrola ve veřejné správě a legislativa

Veřejná kontrola je součástí výkonu veřejné správy a vyplývá z faktu, že cílem je veřejný užitek, tedy veřejný zájem. Z tohoto důvodu je veřejná kontrola mnohem složitější než kontrola v soukromé správě. Stát se totiž za výkon správy zodpovídá občanům a ti musí mít přístup k informacím, jak je správa prováděna, financována a jaké má dopady. Podle Haláskové můžeme odlišit *přímou* kontrolu (ta je uskutečňována neustále) a *nepřímou* kontrolu (za určité období). (Halásková, 2006)

Důležitými dokumenty v oblasti kontroly ve veřejné správě jsou **zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole** ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů který vyšel v účinnost 1. ledna 2002 a prováděcí **vyhláška k tomuto zákonu č. 416/2004 Sb.**, která má účinnost od 1. srpna 2004. V roce 2007 byla provedena novelizace zákona o finanční kontrole, a to **zákonem 298/2007 Sb.**, Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole má 14 částí, z nichž nejdůležitější pro audit je část čtvrtá – vnitřní kontrolní systém. Konkrétně se internímu auditu věnuje § 13 a hlava III, a to § 28 - § 31. (Zákon č. 320/2001 Sb., [online])

Prováděcí vyhláška č. 416/2004 Sb., rozebírá do podrobností některé části zákona č. 320/2001 Sb., a upravuje jednotlivé postupy a metody při provádění finanční kontroly. Vyhláška se skládá z následujících částí:

- bližších podrobností o kontrolních metodách,
- bližších podrobností o kontrolních postupech,
- schvalovacích, operačních, hodnotících, revizních a auditních postupů,
- struktury a rozsahu zpráv o výsledcích finančních kontrol, postupů a termínů jejich předkládání.

(Vyhláška č. 416/2004 Sb., [online])

Finanční kontrolu ve veřejné správě můžeme rozdělit na základě zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole na veřejnosprávní kontrolu, kontrolu na základě mezinárodních smluv a vnitřní kontrolní systém. **Veřejnosprávní kontrola** představuje přezkoumání hospodaření s prostředky státního a jiných rozpočtů. Tuto kontrolu vykonává a metodicky upravuje předně Ministerstvo financí ČR (dále též MF ČR) nebo orgány jím pověřené. Dále mohou kontrolu vykonávat správci kapitol a územní samosprávné celky nad svými právníckými osobami nebo kraj nad obcemi v případech přenesené působnosti.

Pravomoci a působnosti jednotlivých kontrolních orgánů upravují § 7 - 11. Druhý typem kontroly je **dohled mezinárodních organizací** (EU, NATO, apod.) nad hospodařením státu a jeho orgánů s jejich prostředky. Upraveno v § 24. **Vnitřní kontrolní systém** zahrnuje řídicí kontrolu a interní audit. Řídicí kontrola (§ 26 - 27) představuje sledování různých procesů od jejich schválení až po konečný výsledek. Interní audit ovšem znamená kontrolu vybraných procesů a jejich kvality, může se jednat i o revizi řídicí kontroly. (Rektořík, Šelešovský a kol., 2003)

Audity ve veřejné správě mají za úkol, aby zacházení s financemi z veřejných zdrojů nebylo v rozporu s platnými právními předpisy, odpovídalo záměrům nadřazených orgánů a sledovalo cíle veřejné politiky. Při nedodržení těchto úkolů hrozí nebezpečí neefektivního využívání veřejných zdrojů, nedodržování zákonů a jiné legislativy, nedostatečných informací vlády a správních úřadů. Audit tedy plní roli informátora pro stát a občany a ujišťuje je o tom, že hospodaření probíhá správně, podle všech výše zmíněných podmínek. (Rektořík, Šelešovský a kol., 2003)

Funkční a organizační nezávislost je upravena v § 28 zákona o finanční kontrole. Podle § 28 odst. 1 musí výkon interního auditu zajišťovat zvláštní útvar, případně speciálně pověřený pracovník.

Interní audit ve veřejné správě přezkoumává činnost vnitřního kontrolního systému orgánů veřejné správy. Dále podle § 28 odst. 2 zkoumá zda:

- orgán veřejné správy nepracuje v rozporu se zákonem a jinými nařízeními či postupy,
- jsou zjištěna případná rizika působení orgánu veřejné správy a utlumen jejich dopad na další činnost,
- činnost orgánu veřejné správy poskytuje nebo bude poskytovat požadované výstupy, a zda jsou na činnost účelně používané finanční prostředky.

O všech těchto skutečnostech musí vedoucí interního auditu informovat vedení organizace a doporučit přijetí případných nápravných opatření a následně sledovat jejich plnění. (Zákon č. 320/2001 Sb., [online])

Podle Haláskové interní audit ve veřejné správě podobně jako v soukromých společnostech dopomáhá ke zdokonalování procesů a vnitřního kontrolního systému. Tím

zabraňuje rizikům a může odstraňovat vzniklé nedostatky. Navíc je také poradním orgánem, provádí tudíž i konzultační činnost. (Halásková, 2006)

Postavení interního auditu v orgánech veřejné správy upravuje § 29. Nejdůležitějším je odstavec 1, který říká, že „**interní audit musí být přímo podřízen vedoucímu orgánu veřejné správy**“. Dále tato část zákona upravuje jmenování případně odvolání jednotlivých vedoucích interních auditů na různých stupních veřejné správy nebo pouze pověření pracovníka výkonem interního auditu.

Další části zákona § 31 se věnuje předkládání zpráv. O výkonu interního auditu musí jeho vedoucí informovat vedení orgánu veřejné správy tím, že mu předává zprávy o svých zjištěních s případnými doporučeními na zlepšení. Zákon také upravuje, jakou formou se zprávy předkládají, co musí obsahovat a ukládá povinnost vedoucímu orgánu veřejné správy přijímat na jejich základě příslušná opatření. (Zákon č. 320/2001 Sb., [online])

Dvořáček říká, že se dále ve veřejné správě na základě zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole rozlišují tři typy interních auditů, a to:

- **finanční audit** zkoumá finanční stránky orgánu veřejné správy, tzn., že zkoumá účetnictví, jakým způsobem jsou získávány finanční prostředky a jak se s nimi zachází,
- **audit systému** prověřuje způsob získávání příjmů orgánů veřejné správy, správu příjmů z veřejných rozpočtů a jakým způsobem jsou uskutečňovány výdaje,
- **audit výkonu** kontroluje, zda jsou procesy prováděny správně a zda přinášejí požadované výstupy a zkoumá kvalitu vnitřního kontrolního systému. (Dvořáček, 2003)

V povinnosti zřídit interní audit u orgánu veřejné správy existují i dvě výjimky. Podle § 29 je možné zřídit výkon veřejnosprávní kontroly místo výkonu interního auditu. Tuto možnost mohou využít ty orgány veřejné správy, kde je nízké riziko neúčelného hospodaření s poskytnutými transfery od státu, kde není systém vnitřního řízení u organizačních složek státu (obcí) a příspěvkových organizací státu (obcí). Druhou výjimku mohou využít obce nebo městské části Prahy, kde počet obyvatel nepřesahuje 15 000. Místo interního auditu musí přijmout dostatečná opatření pro zajištění kontroly. (Zákon č. 320/2001 Sb., [online])

3.3 Standardy vztahující se k výkonu interního auditu

Standard je požadovaný postup provádění určitých činností, úroveň výstupu produkce či stav prostředí. Tato kritéria sestavují odborníci z konkrétního oboru a jejich závěry zpracují a uveřejní zpravidla veřejná instituce nebo samosprávný orgán, např. Institut interních auditorů. V případě standardů týkajících se auditorské práce jsou detailně stanoveny postupy, metody a techniky. (Kafka, Štědronský, Fehér, 2008)

Podle Dvořáčka posláním standardů pro výkon auditorské práce je zejména stanovení metodiky pro práci auditu, poučovat veřejnost o úloze auditu, formovat základy pro vnitřní a vnější hodnocení kvality auditu. Dále stanovit základní východiska, která podporují důvěryhodnost a spolehlivost auditu a zlepšují procesy a postupy v organizaci, vymezit rámec činností, které podporují vedení organizace. (Dvořáček, Kafka, 2005)

Druhy mezinárodních standardů:

- **Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu** (International Professional Practices Framework - IPPF),
- **Standardy Mezinárodní organizace nejvyšších kontrolních institucí** (International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI),
- **Obecně přijímané standardy pro výkon veřejnoprávních auditů v USA** (Generally Accepted Government Auditing Standards – GAGAS).

Podle pokynu Centrální harmonizační jednotky CHJ 2 - Pokyn k jednotnému uplatňování závazných pravidel a doporučení pro výkon interního auditu v orgánech veřejné správy se musí orgány veřejné správy řídit zákonem 320/2001 Sb., o finanční kontrole a navíc by měly dodržovat i Standardy Mezinárodního rámce profesní praxe interního auditu.

3.3.1 Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu IPPF

V červnu roku 2007 byl schválen představenstvem Institutu interních auditorů nový Mezinárodní rámec profesní praxe IA, který nabył účinnosti 1. ledna 2009. Cílem IPPF je vyhotovení závazných směrnic, které budou k dispozici všem pracovníkům auditu, případně i veřejnosti. Směrnice se dělí do dvou skupin, a to do povinných směrnic, s nimiž musí být audit v souladu a které se skládají z Definice interního auditu, Etického kodexu a Standardů. Druhou skupinou jsou směrnice důrazně doporučené, které by měl audit

dodržovat. Skládají se ze Stanovisek, Doporučení pro praxi, Praktických pomůcek. (Rámec profesní praxe, 2009)

Na podzim roku 1999 byla Institutem interních auditorů přijata Definice interního auditu: „*Interní audit je nezávislá, objektivně ujišťovací a poradenská činnost zaměřená na přidávání hodnoty a zdokonalování procesů v organizaci. Interní audit pomáhá organizaci dosahovat jejích cílů tím, že přináší systematický metodický přístup k hodnocení a zlepšování účinnosti systému řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů a řízení a správy organizace*“. (Rámec profesní praxe, 2009, s. 21)

3.3.1.1 Standardy

V následující části je uveden výčet a popis jednotlivých Standardů uvedených v Mezinárodním rámci profesní praxe interního auditu. Standardy sestávají ze závazných požadavků a jejich vysvětlení a dělí se na základní standardy, standardy pro výkon a prováděcí standardy.

Základní standardy definují základní předpoklady a vlastnosti útvarů interního auditu a samotných auditorů. Dělí se na čtyři základní tematické bloky 1000 až 1300.

První blok pod číslem **1000** se nazývá Účel, pravomoci a odpovědnosti. Upravuje Statut interního auditu, což je formální dokument, který definuje účel, pravomoci a odpovědnosti IA a činnosti IA. Jeho součástí je článek, který říká, že Definice interního auditu, Etický kodex a Standardy musí být přijaty ve Statutu interního auditu.

Další blok s číslem **1100** se zabývá nezávislostí a objektivitou. Tyto dva aspekty jsou velice důležité pro správnou funkci auditu, a proto má své zvláštní postavení v organizačním řádu společnosti. Definuje pojmy typu organizační nezávislost (1110), objektivita jednotlivce (1120) a také udává jak postupovat v případech narušení nezávislosti (1130).

Třetí tematický blok pod názvem Odbornost a náležitá profesní péče **1200** říká, že interní audit musí pracovat odborně a s určitou profesionalitou. Vymezuje požadovanou odbornost interních auditorů (1210), kterou je možno rozšířit například osvědčením Certifikovaný Interní Auditor. Také určuje náležitou profesní péči (1220) a říká, že interní auditoři se musí stále profesně vzdělávat (1230).

Poslední blok základních standardů pod číslem **1300** se nazývá **Program pro zabezpečení a zvyšování kvality interního auditu**. Říká, že interní audit musí

vypracovat a řádně aktualizovat Program pro zabezpečení a zvyšování kvality interního auditu. Za tento program odpovídá vedoucí interního auditu a musí v něm být zahrnuta všechna hlediska spojená s výkonem interního auditu. Část s číslem 1310 se zabývá požadavky, které jsou kladené na Program pro zabezpečení a zvyšování kvality, a které představují:

- a) **interní hodnocení 1311** (jde především o sledování souladu s Definicí, Etickým kodexem a Standardy interního auditu),
- b) **externí hodnocení 1312.**

Druhá část 1320 se zabývá podáváním zpráv o Programu pro zabezpečení a zvyšování kvality interního auditu. Za tyto zprávy má odpovědnost vedoucí interního auditu a informuje v nich o výsledcích Programu pro zabezpečení a zvyšování kvality. Je zde také definováno užívání výrazu „Je v souladu s Mezinárodními standardy pro profesní praxi interního auditu“ a informování v případě nesouladu. Tento výrok však může používat pouze ten interní audit, jehož činnost byla zhodnocena externím auditem. (Rámcem profesní praxe, 2009)

Standardy pro výkon charakterizují vlastní činnost interního auditu a obsahují kvalitativní kritéria k hodnocení jeho činnosti. Skládají se z bloků 2000 až 2600.

První část označená číslem **2000** se zabývá samotným řízením interního auditu, které by mělo vést k tomu, aby interní audit přinášel přidanou hodnotu. Dále tento blok definuje plánování (2010), komunikaci a schvalování (2020), řízení zdrojů (2030), zásady a postupy (2040), koordinaci (2050) sdílených informací a činností s ostatními interními a externími poradenskými orgány a nakonec předávání zpráv vedení (2060).

Druhý blok označený číslem **2100** vymezuje charakter práce a říká, že interní audit musí prověřovat různé procesy ve společnosti (např. řízení rizik, kontrolní procesy apod.). Dále ve svých částech rozpracovává 3 důležité části řízení, a to řízení a správu společnosti (2110), řízení rizik (2120) a řízení a kontrola (2130).

Třetí část s číslem **2200** se nazývá Plánování zakázky. Při tomto plánování musí být brány v potaz cíle a rizika prověřované činnosti a s ní spojené řídicí a kontrolní činnosti. Další částí jsou (2210) cíle zakázky (musí mít každá zakázka vždy stanoveny), (2220) rozsah zakázky (musí být úměrný k cílům). Rozvržení zdrojů v rámci zakázky (2230) a pracovní program zakázky (2240).

Další blok nese číslo **2300** a souvisí s realizací zakázky. Říká, že k dosažení cílů zakázky musí interní auditoři identifikovat informace (2310), analyzovat a hodnotit (2320), dokumentovat informace (2330) a nakonec stanovuje dohled nad prováděním zakázky (2340).

Pátá část **2400** se zabývá předáváním výsledků, jež zajišťují interní auditoři pomocí zpráv. Dále pak vymezuje kritéria komunikace (2410), kvalitu zpráv (2420). Také vymezuje užívání výrazu „Proveden v souladu s Mezinárodními standardy pro profesní praxi interního auditu“ (2430) a nakonec distribuci výsledků (2440).

Další část s číslem **2500** se nazývá Monitorování a upravuje důležitost sledování předávání výsledků auditů vedení společnosti. To znamená kontrolu realizace nápravných opatření, jejichž přijetí bylo auditem doporučeno.

Poslední část s číslem **2600** s názvem Rozhodnutí o přijetí rizika vedením společnosti. Tento blok souvisí s předešlým. V případě, kdy vedení společnosti přebírá odpovědnost za riziko plynoucí z nerealizovaných nápravných opatření a vedoucí interního auditu se domnívá, že je toto rozhodnutí pro společnost rizikové, musí tuto skutečnost s vedením projednat. (Rámec profesní praxe, 2009)

3.3.1.2 Etický kodex

Etický kodex obsahuje základní zásady a pravidla chování, které se vztahují jak na fyzické osoby vykonávající audit, tak i na auditní společnosti. Kodex upravuje integritu, objektivitu, důvěrnost a kompetentnost. Jak tato hesla napovídají, interní auditoři musí při výkonu své práce dodržovat zákony, ochraňovat zjištěné informace, nesmí se nechat nikým ovlivnit a musí zvážit své profesní dovednosti pro výkon konkrétního auditu. (Rámec profesní praxe, 2009)

3.3.1.3 Důrazně doporučené směrnice

Stanoviska napomáhají pochopit významné činnosti a úkoly interního auditu. Slouží jak interním auditorům a auditním společnostem, tak i jejich klientům. Ti potom mohou rozlišit role a kompetence jednotlivých auditorů při provádění auditní akce.

Doporučení pro praxi souvisejí se závaznými směrnici a vymezují problémové situace, s nimiž se mohou interní auditoři v praxi setkat. Měly by ovšem sloužit pouze jako rada, nikoli jako přesný návod při řešení problému.

Praktické pomůcky naopak obsahují detailní postupy práce interního auditu, tedy přesné modely situací a jejich řešení. (Rámec profesní praxe, 2009)

3.3.2 Standardy Mezinárodní organizace nejvyšších kontrolních institucí INTOSAI

Standardy INTOSAI, týkající se interního auditu byly vydány Radou pro standardy v roce 1992 na kongresu ve Washingtonu a později upraveny do konečné podoby v roce 1995 na kongresu v Káhiře. V roce 1998 byl na kongresu v Montevideu přidán etický kodex. Tyto kontrolní standardy slouží pro audit státního sektoru a jeho hospodaření se státním majetkem. Obsahují 4 části, a to základní postuláty, které se týkají spíše věcné stránky. Dále se skládají ze všeobecných standardů, pracovních standardů a standardů pro předkládání zpráv. (Mezinárodní standardy, 2004)

3.3.3 Obecně přijímané standardy pro výkon veřejnoprávních auditů v USA GAGAS

GAGAS vyhláší Hlavní vládní kontrolor USA. Tyto standardy se jinak nazývají Žlutá kniha a ta udává standardy, týkající se auditů neziskového veřejného sektoru a jeho činností, např. audit veřejnoprávních korporací (obce a kraje). Dále pak udává standardy pro audity transferům neziskovému soukromému sektoru, jako jsou občanská sdružení, obecně prospěšné společnosti apod. Standardy GAGAS se skládají z obecných standardů, terénních standardů a standardů pro předkládání zpráv. (Dvořáček, Kafka, 2005)

3.4 Hodnocení kvality

Nutnost provádění hodnocení kvality IA vychází z Mezinárodního rámce profesní praxe interního auditu a konkrétně Standardu 1300 – Program pro zabezpečení a zvyšování kvality interního auditu. Jak již bylo řečeno, prostřednictvím tohoto programu se sleduje soulad interního auditu s povinnými směrnici Mezinárodního rámce profesní praxe interního auditu, a to s Definicí, Standardy a Etickým kodexem.

Důvodem proč vypracovávat Program pro zabezpečení a zvyšování kvality interního auditu je vytvořit prostředí pro jeho fungování, definovat principy hodnocení kvality interního auditu a zavést systém jeho průběžného sledování, jak vlastními silami, tak i pomocí externích odborníků. Program kvality lze vydat formou Statutu, ale většinou se využívá možnost vydání samostatným dokumentem. Za jeho vypracování a dodržování je vždy odpovědný vedoucí odboru interního auditu. Kontrola programu je nutná alespoň **jednou za dva roky formou interní prověrky a jednou za pět let externí revizí.**

Už v samotné Defínici interního auditu je řečeno, že interní audit je zaměřen na přidávání hodnoty (soubor kvalitativních a kvantitativních prvků) a zdokonalování procesů v organizaci tím, že provádí svou práci standardizovaným a kvalitním způsobem a výsledky jeho práce jsou efektivní. Zda toto interní audit opravdu splňuje lze právě zjistit zhodnocením kvality interního auditu. (Svoboda, 2009)

System hodnocení kvality interního auditu závisí na velikosti odboru a typu specifických činností, které provádí. (Mezinárodní standardy, 2004)

Dodržování Standardu 1300 může být prováděno:

- hodnocením už v průběhu činností – supervize,
- interním hodnocením,
- externím hodnocením. (Svoboda, 2009)

3.4.1 Průběžné dozorování

Jinými slovy se nazývá supervize a její provádění vedoucím interního auditu by mělo být zakotveno už ve Statutu interního auditu nebo v dokumentu upravujícím výkon interního auditu. Zjednodušeně lze říci, že jde o dohlížení nad pracovním výkonem auditorů, zda dodržují stanovené metodické a legislativní postupy.

Důležité je dohlížet na proces plánování auditu a následné provedení auditní akce, profesní způsobilost auditorů a další činnosti a administrativu s nimi spojenou. O dozorování musí být pořízeny písemné zápisy například formou checklistů. (Svoboda, 2009)

3.4.2 Interní hodnocení

Interní prověrky představují periodické hodnocení Programu kvality, které vykonává vedoucí interního auditu resp. jím pověřený zaměstnanec s jeho přímou supervizí. Zpravidla se kontrolují auditní akce ex post, to znamená již provedené auditu. Posuzuje se kvalita auditních zpráv včetně příslušných auditních dokumentů a souvisejících materiálů a soulad auditních postupů se Standardy. Interní revize je jakýsi základ pro následující externí revizi. (Mezinárodní standardy, 2004)

Dalším měřítkem pro posouzení kvality interního auditu může být názor auditovaných pracovníků, protože v hodnocení jejich spokojenosti s provedeným auditem se odráží i kvalita prováděných činností interního auditu.

Interní prověrka sleduje, jak již bylo řečeno, soulad s povinnými směnicemi Mezinárodního rámce profesní praxe interního auditu a dalšími legislativními požadavky, dále také nezávislost a objektivitu pracovníků, poslání organizace a plnění jejích cílů a použitých strategií, jakým způsobem je organizace vedena, postavení interního auditu a jeho vnímání ostatními pracovníky. Navíc sleduje profesní péči o pracovníky, tedy jejich odborné znalosti, praxi a rozvoj, například pomocí školení. (Svoboda, 2009)

3.4.3 Externí hodnocení

Externí hodnocení v souladu se Standardem 1312 se musí uskutečnit alespoň *jednou za pět let odborně způsobilým a nezávislým externím hodnotitelem nebo externím hodnotícím týmem*. Důležité je si před provedením externí revize rozmyslet, zda je externí hodnotitel dostatečně nezávislý a má odpovídající předpoklady tzn., má zkušenosti s obdobnými prověrkami, několikaletou praxi, stupeň odbornosti apod. (Rámec profesní praxe, 2009)

Podle publikace „Mezinárodní standardy pro vnitřní kontrolní systémy a interní audit“ představuje externí hodnocení zjišťování míry totožnosti činností interního auditu s příslušnými standardy, zda je výkon interního auditu efektivní a zda přidává hodnotu organizaci. Cílem externích hodnotitelů je nezávislé a objektivní posouzení kvality práce interního auditu. Dále jsou popsány postupy, sloužící k posouzení míry kvality interního auditu:

- externí auditoři sledují prostředí interního auditu, a to posouzením Statutu, metodických pokynů, organizace práce, plánů budoucí činnosti – střednědobých a ročních, výběru a rozvoje pracovníků auditu,
- dále se zaměřují na provedené auditní akce. Toto pomáhá odhalovat kvalitu činnosti interního auditu. Zkoumání probíhá na základě zpráv z proběhlých auditů a další příslušné dokumentace, nakonec externí auditoři zpracují zprávu, ve které zhodnotí kvalitu interního auditu a případně připojí návrhy na další zlepšení. (Mezinárodní standardy, 2004)

4 Problematika spojená s hodnocením kvality

Problematika hodnocení kvality interního auditu se dotýká každého orgánu veřejné správy, který má zřízen útvar interního auditu. Tuto povinnost má cca 300 orgánů. Existují výjimky v podobě veřejnosprávní kontroly, kterou provádí odbor Kontroly Ministerstva financí ČR. Možnost nahradit interní audit veřejnosprávní kontrolou upravuje zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole.

4.1 Studie zaměřené na úroveň dodržování Standardu 1300

Z průzkumu trhu prováděného společností PricewaterhouseCoopers v listopadu roku 2006, kde 28% respondentů pochází z veřejné správy a více jak polovina respondentů má méně než 1500 zaměstnanců, vyplývá, že:

- **přes 75% respondentů** neprovedlo ani neplánovalo provést externí hodnocení kvality interního auditu do začátku roku 2007. Pouze 14% z nich plánovala provést tuto externí prověrku v následujících letech;
- **přes 55% respondentů** do té doby neprovedlo ani interní prověrku kvality;
- většina respondentů částečně nedodržovalo Standardy 1311 a 1312 o interní a externí supervizi. (Průzkum trhu, 2006 [online])

V roce 2010 byl proveden další průzkum tentokrát Českým institutem interních auditorů. Jedná se o Studii Komise sekce veřejné správy a byla tudíž zaměřena pouze na orgány veřejné správy. Průzkumu se zúčastnilo 285 respondentů (útvary auditu) s 674 auditory. Celých 219 respondentů studie uvedlo, že jejich útvar má jednoho až dva auditory, z nichž třetina má praxi v auditu kratší než 18 měsíců a pouhých 8 auditorů má osvědčení CIA. Ze studie dále vyplývá, že **73%** (tj. 208) z celkového počtu účastníků **nemá vypracovaný Program pro zabezpečení a zvyšování kvality interního auditu**, 177 dosud neprovedlo interní hodnocení kvality a u 234 nebylo nikdy provedeno externí hodnocení. Lze sice spatřit mírný nárůst v externích prověrkách kvality, ovšem ročně tyto prověrky nedosahují ani počtu dvaceti. Cenu externí prověrky uvedlo pouze 8 respondentů a činila v průměru 429 tis. Kč. (Studie, 2010)

Z obou studií jasně vyplývá závažnost situace, kde hlavním problémem může být jak neznalost Standardů či nezájem o jejich dodržování, tak i nedostatek informací auditorů nebo nedostatek financí. Externí hodnocení je velmi nákladné, protože ho provádí velké mezinárodní auditorské firmy. Těmto firmám se v auditorském prostředí říká „velká pětka“ a patří mezi ně KPMG, Deloitte, PricewaterhouseCoopers, Ernst&Young a BDO.

Pro tuto práci byl za sledovaný objekt vybrán **Státní zemědělský intervenční fond** z důvodu jejich kvalitně pracujícího Odboru interního auditu, dodržujícího předepsané Standardy. Navíc má tento odbor vypracovaný Program pro zabezpečení a zvyšování kvality IA (neboli Program kvality).

4.2 Státní zemědělský intervenční fond

Státní zemědělský intervenční fond (SZIF) je akreditovanou platební agenturou. Je zprostředkovatelem finanční podpory, kterou Evropská unie v rámci opatření Společné zemědělské politiky poskytuje České republice z Evropského zemědělského záručního fondu (EAGF), Evropského zemědělského fondu pro rozvoj venkova (EAFRD) a Evropského rybářského fondu (EFF). SZIF také převzal administraci programu SAPARD, jednoho z předvstupních nástrojů Evropské unie. Dále SZIF zprostředkovává finanční podpory z národních zdrojů.

Od roku 2004 je další významnou aktivitou SZIF marketingová činnost, jejímž cílem je posílit prestiž domácí zemědělské a potravinářské produkce.

Činnost SZIF upravuje zákon č. 256/2000 Sb., o Státním zemědělském intervenčním fondu, ve znění pozdějších předpisů, prováděcí právní předpisy ve formě nařízení vlády, Statut SZIF schválený usnesením vlády č. 511/2006 a pravidla pro žadatele v rámci jednotlivých opatření. V právních vztazích vystupuje SZIF jako právnická osoba, tedy vlastním jménem a na vlastní zodpovědnost. SZIF náleží do působnosti Ministerstva zemědělství ČR.

4.2.1 Historie SZIF

Do 31. 1. 1991 byla regulace trhu zemědělských a potravinářských výrobků zajišťována v ČSFR Ministerstvem zemědělství. Od 1. 1. 1992 tuto činnost zabezpečoval Federální fond tržní regulace v zemědělství. Při rozdělení ČSFR vznikl Státní fond tržní regulace v zemědělství, který se zpočátku soustředil pouze na dva úseky, a to na obilí

a mléko. Postupem času se začalo uvažovat o regulaci ostatních úseků, které by uplatňovaly tržní řády srovnatelné se systémy aplikovanými v EU. Dne 11. 8. 2000 vstoupil v platnost zákon č. 256/2000 Sb., který měnil a rozšiřoval působnost Státního fondu tržní regulace v zemědělství a změnil i jeho název na Státní zemědělský intervenční fond. Dne 17. 12. 2003 došlo na základě rozhodnutí vlády ke sloučení SZIF s platební agenturou SAPARD a Agrární platební agenturou (APA). Ke dni 30. 4. 2004 rozhodlo MF ČR jako kompetentní orgán o udělení akreditace SZIF jako Platební agentuře pro administraci opatření Společné zemědělské politiky financovaných ze záručního fondu EZOZF (Evropský zemědělský orientační a záruční fond) podle čl. 1, odst. 6 nařízení Komise (ES) č. 1663/1995. Dne 10. 10. 2007 byl SZIF akreditován jako Platební agentura pro provádění opatření Společné zemědělské politiky financovaných z EZZF (Evropský zemědělský záruční fond) a EZFRV (Evropský zemědělský fond pro rozvoj venkova) podle čl. 6 Rady (ES) č. 1290/2005 a čl. 1 nařízení Komise (ES) č. 855/2006.

4.2.2 Organizační struktura

Organizační strukturu SZIF tvoří:

- centrální pracoviště v Praze
- sedm regionálních odborů na úrovni NUTS II se sídli v Brně, Českých Budějovicích, Hradci Králové, Olomouci, Opavě, Praze a v Ústí nad Labem.

Statutárním orgánem SZIF je ředitel SZIF a dozorčí rada SZIF. Jejich kompetence jsou vymezeny zákonem 256/2000 Sb., o SZIF ve znění pozdějších předpisů a Statutem SZIF. Ředitele SZIF jmenuje a odvolává vláda na návrh ministra zemědělství. Ředitel řídí činnost SZIF, zastupuje SZIF navenek a jedná jeho jménem, je oprávněn zřizovat odborné útvary a jmenovat jejich vedoucí. Dozorčí rada SZIF je kontrolním orgánem, který dohlíží na činnost a hospodaření SZIF a jeho orgánů. Skládá se z pěti členů a jejich funkční období je čtyřleté. Předseda dozorčí rady je poslanec Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR, kterého i další 3 členy volí a odvolává Poslanecká sněmovna. Místopředseda je senátor Senátu Parlamentu ČR, kterého volí a odvolává Senát.

Dále má SZIF možnost podle § 7 odst. 7 zákona č. 256/2000 Sb., o SZIF ve znění pozdějších předpisů zřídít pro jednotlivé komodity tzv. komoditní výbory. (Zákon č. 256/2000 Sb., [online])

Organizační schéma Fondu s Útvarem ředitele SZIF a jemu přímo podřízeným oddělením je součástí příloh.

4.2.3 Činnosti SZIF

Zásadní činností SZIF v rámci Společné zemědělské politiky je rozhodování o poskytování dotací (s výjimkou Operačních programů Rybářství a Rozvoj venkova a multifunkční zemědělství, které jsou v kompetenci Ministerstva zemědělství) a kontroly, zda byly splněny všechny podmínky poskytování dotace.

SZIF má dále ve své kompetenci rozhodovat zejména o:

- licencích potřebných pro import či export zemědělských výrobků a potravin,
- intervenčních nákupech zemědělských výrobků a potravin a jejich dalším prodeji či převodu, skladování a zpracování,
- zárukách pro zemědělské výrobky a potraviny,
- poskytování subvencí při exportu zemědělských výrobků a potravin,
- systému produkčních kvót,
- podporách spotřeby, produkce, soukromého skladování a marketingu.

SZIF provádí svou činnost v rámci programů schválených vládou a programů strukturální pomoci, tzn., že registruje producenty zemědělských výrobků a potravin a kontroluje, zda tito producenti plní své povinnosti, které vyplývají z jejich registrace. SZIF také podává těmto producentům cenové a tržní informace, za účelem jejich podpory. Tyto obecné činnosti provádí SZIF v rámci Společné zemědělské politiky, jejích fondů a následně jednotlivých programů a v rámci Společné organizace trhu.

Státní zemědělský intervenční fond se kromě činností spojených s dotačními programy zabývá také vytvářením Tržního informačního systému (TIS), který vydává informace o stavu trhu jednotlivých komodit a jejich cenovém vývoji v České republice i v zahraničí. Tržní informační systém je důležitý pro Evropskou komisi a slouží hlavně producentům zemědělských výrobků a potravin, ale také spotřebitelům. SZIF zastává též funkci marketingové agentury. To znamená, že realizuje expozice na veletrzích v ČR i v zahraničí, pořádá propagační akce, akce obchodní podpory a zejména propaguje kvalitní domácí produkty a administruje známku kvality potravin KLASA. Tato prestižní značka je ve správě SZIF od roku 2004 a je propůjčována kvalitním potravinářským výrobkům, které splňují všechna stanovená kritéria.



Zdroj: Logo KLASA [online]

4.3 Interní audit v SZIF

Odbor interního auditu byl ve Státním zemědělském fondu zřízen v roce 2002 na základě zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole. V současné době ho tvoří ředitel odboru, sekretariát a dvě oddělení, a to Oddělení metodiky a reportingu IA a Oddělení realizace IA. Ředitele Odboru interního auditu jmenuje a odvolává se souhlasem ministra zemědělství ředitel SZIF. Odbor interního auditu tvoří 18 zaměstnanců, kteří jsou rozděleni do jednotlivých oddělení tak, aby byla práce interního auditu co nejefektivnější a nejehospodárnější. Interní audit je bezprostředně podřízen řediteli SZIF a jeho nezávislost je definována ve Statutu interního auditu. Tím dodržují Standardy 1100 – Nezávislost a objektivita.

Hlavní náplní práce Odboru interního auditu je v rámci auditních akcí, realizovaných na základě ročního a střednědobého plánu činnosti IA, ověřovat, zda je účetnictví vedeno podle zásad účetních standardů, zda je nastavení vnitřního kontrolního systému funkční, zda jsou vnitřní normy SZIF v souladu s právními předpisy ČR a EU a zda jsou dodržovány postupy stanovené vnitřními normami. Na základě zjištěných nedostatků navrhuje Odbor interního auditu přijetí nápravných opatření a v rámci následných auditů sleduje jejich plnění. Dále vyhledává rizika v činnosti SZIF a ve spolupráci s Oddělením pro řízení rizik navrhuje opatření k jejich eliminaci. Další důležitou činností, která zároveň vyplývá i ze Standardů, je poskytování poradenství.

Specifickými činnostmi se zabývají jednotlivá oddělení interního auditu. **Oddělení metodiky a reportingu IA** má na starosti, jak už vyplývá z jeho názvu, tvorbu metodiky interního auditu, zpracovávání periodických i jednorázových reportů, zpráv o činnosti interního auditu a poskytování konzultací jak pro interní auditory, tak i pro ostatní zaměstnance SZIF. Toto oddělení také zajišťuje spolupráci s externími subjekty

při auditech a kontrolách prováděných v SZIF, sleduje a reportuje o stavu plnění nápravných opatření přijatých na základě doporučení z externích auditů a kontrol. Další důležitou činností je zpracovávání a aktualizace ročních a střednědobých plánů činnosti interního auditu a na základě pověření ředitele Odboru interního auditu zpracovává a hodnotí Program kvality.

Oddělení realizace IA má za úkol provádění konkrétních auditních akcí vykonávaných v souladu s ročním a střednědobým plánem činnosti, případně na základě rozhodnutí ředitele SZIF nebo ředitele Odboru interního auditu. Důležitou činností tohoto oddělení je ověřování plnění nápravných opatření přijatých na základě doporučení z interních auditů i z externích auditů a kontrol. Zároveň vede databáze obsahující informace o zjištěních, doporučeních, přijatých nápravných opatřeních a stavu jejich plnění z auditů a kontrol provedených interními nebo externími auditními/kontrolními subjekty.

4.4 Program pro zabezpečení a zvyšování kvality interního auditu SZIF

Jak již bylo v teoretické části této práce řečeno, hodnocení kvality interního auditu se skládá z interní revize a externí revize na základě tzv. Programu pro zabezpečení a zvyšování kvality interního auditu.

Program kvality obsahuje všechna zásadní hlediska výkonu interního auditu. Za jeho zpracování a správnost je odpovědný ředitel interního auditu, případně může jeho zpracováním a hodnocením pověřit zaměstnance Oddělení metodiky a reportingu IA. Program kvality se sleduje a hodnotí z hlediska jeho celkové účinnosti, aktuálnosti, (naplňování), přidané hodnoty a souladu s Mezinárodním rámcem profesní praxe interního auditu, Statutem interního auditu SZIF, souvisejícími legislativními normami a etickými kodexy Institutu interních auditorů, interního auditora orgánu veřejné správy a SZIF.

Program kvality poskytuje informace o stavu interního auditu řediteli SZIF, dozorčí radě SZIF, certifikačnímu subjektu, kompetentnímu orgánu, orgánům EU a pověřeným externím auditorům. Programu kvality je posuzován v pololetní periodicitě na základě supervizí vybraných auditních akcí. Výsledkem supervizí jsou případná doporučení ke zvýšení kvality interního auditu. Na základě těchto doporučení jsou přijata nápravná opatření, která jsou implementována do Programu kvality formou jeho aktualizace. Tento dokument navíc pomáhá internímu auditu zjišťovat jeho budoucí vývoj na základě kvantifikovatelných údajů, odhalovat slabá místa odboru, provádět srovnání se světovými

trendy podporujícími lepší činnost interního auditu, případně monitorovat kvalifikaci auditorů.

4.4.1 Oblasti Programu kvality a jejich zhodnocení

Program kvality v SZIF sleduje 3 různé oblasti:

4.4.1.1 Postavení Odboru interního auditu,

4.4.1.2 Lidské zdroje,

4.4.1.3 Procesy.

Pro tyto oblasti auditu jsou nejdříve stanoveny cíle a je zmapován jejich stávající stav. Ke zhodnocení stávajícího stavu je využívána SWOT analýza a dotazníky pro hodnocení oblastí interního auditu.

4.4.1.1 Postavení Odboru interního auditu

V této části je sledován soulad se Standardy, zákony České republiky a zákony Evropské unie vztahujícími se k internímu auditu, Statutem interního auditu a best practice. Hlavním objektem sledování je organizační zabezpečení Odboru interního auditu. Je zde podrobně rozepsána organizační struktura a působnost interního auditu jako celku a jeho jednotlivých oddělení. Toto se shoduje již s výše popsanou náplní práce interního auditu.

Zhodnocení postavení Odboru interního auditu je prováděno SWOT analýzou, kde jsou definovány silné a slabé stránky a příležitosti a hrozby. Mezi silné stránky, které je potřeba maximálně využít patří například organizační nezávislost a spolupráce s vrcholovým vedením SZIF. Slabé stránky, které je potřeba vyřešit, představuje vysoká fluktuace pracovníků. Za příležitosti jsou pokládány dosavadní výsledky spolupráce interního auditu s vnějším prostředím. Naopak za hrozby je považována nemožnost deklarovat, že činnost interního auditu je v souladu se Standardy (jedná se o užívání výrazu “je v souladu s Mezinárodními standardy pro profesní praxi interního auditu“) a dále potřeba úsporných opatření, která by vedla ke snížení počtu zaměstnanců interního auditu. Monitorování postavení interního auditu je prováděno také formou dotazníku, který má dvě části, a to nezávislost a role a rozsah působnosti. Výstupem tohoto dotazníku je ujištění, že interní audit pracuje nezávisle na vrcholovém vedení SZIF a že je jasně definována role interního auditu, která je pochopena všemi jeho zaměstnanci.

Výsledkem hodnocení této oblasti mohou být návrhy na přijetí opatření, a to například ke zlepšení předávání zkušeností mezi auditory nebo ke zvýšení porozumění práce interního auditu ostatními zaměstnanci SZIF apod.

4.4.1.2 Lidské zdroje

Pro interní auditory a celý Odbor interního auditu je důležité, aby jejich práce byla vykonávána profesionálně. Převážně z důvodů kontroly chodu organizace i po finanční stránce, ale také z důvodů vyžadování profesionálního a odborného přístupu definovaného ve Standardech. Proto má interní auditor disponovat určitými předpoklady, kterými jsou odborné vědomosti, schopnosti a dovednosti. Dále je velice důležitá nezávislost auditora. Nezávislost se musí vztahovat jak k auditovaným subjektům, tak i k celé agentuře SZIF, a to z hlediska jejich norem, finančních zdrojů a kontrolních činností.

Pro stanovení úrovně vědomostí, schopností a dovedností jsou zavedeny tabulky s diferenciací postavení zaměstnance v auditu. Úroveň vědomostí je dále rozdělena na znalost (teoretické hledisko) a na porozumění (praktické hledisko). Vědomosti se hodnotí z hlediska orientace pracovníků v:

- auditu (postavení, činnosti a druhy auditu),
- organizaci (z pohledu teorie řízení),
- informačních technologiích (zejména software a jeho zabezpečení),
- sociologii a psychologii (porozumění chování jedince a celé skupiny),
- podvodech (druhy podvodů, jejich odhalování a zkoumání),
- účetnictví (finanční a manažerské),
- financích a hospodářství,
- legislativě,
- statistice a jejích metodách,
- marketingu.

Schopnosti jsou rozděleny na:

- technické - podporují vysoký stupeň odbornosti prováděných činností,
- analytické – schopnost přijímání, zpracování a předávání informací, logika a syntéza problémů,
- hodnotící – hodnocení auditovaných subjektů a dedukce závěrů.

Dovednosti jsou členěny podle:

- osobních schopností (psychická stránka pracovníka, odolnost vůči stresu),
- interpersonálních schopností (týmová práce, komunikace),
- organizačních schopností (porozumění úkolům a cílům organizace a identifikace s nimi).

V Programu kvality jsou také definována jednotlivá pracovní místa a činnosti s nimi spojené. Dále kariérní vývoj pracovníků, jejich hierarchické zařazení v odboru na základě jejich odborných schopností a následný rozvoj a sledování kvalifikace. Z tohoto důvodu také Odbor interního auditu musí zpracovávat Plán profesního rozvoje zaměstnanců, který je realizován formou školení, a to převážně ve spolupráci s ČIIA. Navíc podporuje své pracovníky při získání certifikátu Certifikovaný interní auditor.

Na základě SWOT analýzy byly v této oblasti zjištěny silné stránky, např. schopnost zkušených auditorů předávat své znalosti novým auditorům, kteří je spolehlivě přebírají. Jedná se o zkušenosti z provedených auditních akcí a školení, znalosti dané problematiky, atd. Pracovní zátěž spojená s dohledem a pomocí novým auditorům a zároveň jejich téměř nulová praxe je ovšem řazena mezi slabé stránky. Příležitosti a ohrožení jsou shodná se SWOT analýzou oblasti Postavení Odboru interního auditu. Je také zpracován hodnotící dotazník, který sleduje zdroje, prostředky a profesionalitu a řízení interního auditu tzn., že například sleduje možnosti zvyšování kvalifikace auditorů v souladu se Standardy.

Opatření vyplývající z analýzy této oblasti se týkají posílení dovednosti komunikace auditorů, zvyšování podpory v získávání certifikátu CIA a také obsazování volných pozic.

4.4.1.3 Procesy

Zhodnocení této oblasti znamená sledování činností, které jsou běžně prováděny interními auditory v rámci auditních akcí a dále pak činností spojených s vyhledáváním a předcházením rizik, případně monitorováním plnění nápravných opatření, dlouhodobým plánováním, činnostmi pro zdokonalování procesů, vydáváním zpráv, atd. Toto vše se provádí pomocí auditorských nástrojů. Rovněž musí být vypracovány podklady pro funkčnost interního auditu, jako je rozpočet, příslušné postupy a metodika.

Jedním z pilířů práce auditu jsou jeho vlastní normy, které musí být v souladu s normami České republiky, Evropské unie i Institutu interních auditorů. Zásadním dokumentem je tedy Statut interního auditu a dále pak na něj navazující směrnice

a metodické pokyny. V nich je už podrobně rozepsána role Odboru interního auditu v SZIF.

Dalším důležitým pilířem je rozpočet Odboru interního auditu, zejména rozpočet na vybrané auditní akce prováděné dodavatelsky, zvyšování kvalifikace zaměstnanců, externí hodnocení a na mzdové benefity (osobní ohodnocení a odměny). V této části je definován účel rozpočtů, průběh čerpání a související dokumenty upravující oblast rozpočtu.

Třetím pilířem jsou plány Odboru interního auditu, a to střednědobé a roční. V nich jsou rozepsány jednotlivé plánované auditní akce. Posléze se k nim přiřadí i konkrétní auditorské týmy, které budou auditní akce provádět a časový harmonogram. Střednědobé a roční plány jsou sestaveny na základě analýzy jednotlivých rizikových oblastí činností SZIF.

Na základě těchto tří pilířů je prováděn průběžný monitoring výkonu Odboru interního auditu ředitelem IA. Je sledována realizace auditních akcí, poskytování konzultací, metodika a reporting interního auditu. Supervize provedených auditních akcí může být průběžná nebo ex-post.

Nakonec je Programem kvality v oblasti Procesy stanoveno vedení a sdílení databáze auditních akcí Odboru interního auditu.

V rámci zpětné kontroly je opět použita SWOT analýza, která v oblasti Procesy definuje jako silné stránky dosažené zkušenosti a znalosti auditorů a navíc aktualizovanou metodiku. Jako slabé stránky chápe časové omezení, ve kterém má povinnost provést všechny potřebné auditní akce. Příležitosti a ohrožení jsou shodné s předešlými dvěma oblastmi. Hodnotící dotazník tentokrát sleduje výkonnost interního auditu. Zahrnuje kvalitu auditorských zpráv z vykonaných auditních akcí a jejich zpětnou vazbu od auditovaných objektů.

Opatření se v této oblasti týkají vylepšování jednotlivých dokumentů a databází, dále získávání finančních prostředků do rozpočtu IA a následně vyhlášení výběrového řízení na externí hodnocení Programu kvality.

4.4.2 Průběh hodnocení Programu kvality

4.4.2.1 Interní hodnocení

První částí hodnocení Programu kvality je interní hodnocení, které je popsáno výše. Ředitel Odboru interního auditu vydává pokyn pro hodnocení Programu kvality interního auditu zaměstnanci Oddělení metodiky a reportingu s certifikátem CIA. Tento pověřený auditor musí nejdříve založit „Složku hodnocení“, do které pak bude shromažďovat své poznatky a kterou nakonec předá ke kontrole vedoucímu Oddělení metodiky a reportingu.

Úkolem pověřeného auditora je kontrola jednotlivých oblastí a naplnění cílů v Programu kvality.

Své poznatky zaznamenává do Tabulek shody či do Záznamových listů, které pak budou součástí „Složky hodnocení“. Pokud se interní audit odchýlil od cílů Programu kvality nebo v něm byly shledány nedostatky, navrhuje pověřený auditor jeho aktualizaci. Na základě svých poznatků vypracovává pověřený auditor „Zprávu z hodnocení Programu kvality IA“, kterou předává ředitel Odboru interního auditu řediteli SZIF.

4.4.2.2 Externí hodnocení

Druhou částí je hodnocení Programu kvality interního auditu externím dodavatelem. Jak již bylo v této práci zmíněno, toto hodnocení musí podle Standardu 1312 probíhat minimálně jednou za pět let. Realizace samotného procesu externího hodnocení Programu kvality IA začíná předložením požadovaných podkladů pro práci zaměstnanců externí auditní společnosti. Jedná se zpravidla o Statut interního auditu, směrnice související s Odborem interního auditu, Program kvality a Zprávy z hodnocení kvality interního auditu a dále zprávy z vybraných auditních akcí. Dále je z Oddělení metodiky a reportingu určen auditor, který bude zajišťovat spolupráci se zástupci externí auditní společnosti. Poté probíhá audit v samotném Odboru interního auditu SZIF, zpravidla formou interview zástupců externí auditorské firmy s vedením Odboru IA a vybranými zaměstnanci, vyplňováním dotazníků, předkládání dalších relevantních dokumentů a důkazových materiálů, týkajících se provedených auditních akcí. V závěru auditu zpracují zaměstnanci externí auditní společnosti zprávu z provedeného hodnocení s případnými doporučeními ke zlepšení nebo odstranění nedostatků. Závěry a případná doporučení pak projednávají s vedením Odboru interního auditu, který na jejich základě přijímá příslušná nápravná opatření. Zprávu z provedeného hodnocení kvality IA včetně případných nápravných opatření následně předkládá ředitel Odboru IA řediteli SZIF.

5 Analýza možných řešení

Vzhledem k tomu, že v současné době je externí audit v orgánech veřejné správy prováděn pouze firmami typu „velké pětky“, je tato práce zaměřena též na hledání nových možných alternativ a porovnání výsledků jejich analýzy se současným stavem.

V následující části této práce je zhodnocen výsledek komunikace se zástupci všech firem z „velké pětky“ a firmou Eurodan a proveden rozbor jejich předpokladů k provedení externího auditu v SZIF. Tyto firmy by pak mohly být osloveny zástupci SZIF, aby se přihlásily do výběrového řízení na provedení externího auditu. Tato práce se nezabývá těmi auditorskými firmami, které jsou na trhu méně významné a navíc dosud v oblasti veřejného sektoru nepůsobily.

5.1 Analýza stávající situace na trhu

Jak již bylo řečeno, mezi tzv. „velkou pětku“ patří firmy PricewaterhouseCoopers, Deloitte, Ernst&Young, BDO a KPMG. Všechny tyto společnosti působí v České republice již řadu let a mají své klienty nejen v oblasti soukromé sféry, ale i v oblasti veřejné správy. Tyto firmy patří mezi velké nadnárodní společnosti s dlouholetou tradicí, které působí téměř na všech kontinentech. Mezi české auditorské společnosti, které provádějí externí audit i ve veřejném sektoru patří společnost Rodana Svobody Eurodan.

Za účelem získání potřebných informací k průzkumu možností SZIF na provedení externího hodnocení kvality interního auditu byli o spolupráci požádáni zástupci firem Ernst&Young, PricewaterhouseCoopers, Deloitte, KPMG a Eurodan. Kladná odpověď přišla pouze od Ing. Tomáše Pivoňky z Ernst&Young a Ing. Rodana Svobody z Eurodan. Obě firmy jsou však pro tuto práci dostačující, protože tvoří vzorek jak z velkých nadnárodních firem s dlouholetými auditorskými zkušenostmi (Ernst&Young), tak i z menších českých firem začínajících v této oblasti podnikat (Eurodan).

Z výše uvedených firem nebylo osloveno ke spolupráci pouze BDO vzhledem ke skutečnosti, že jako akreditační a certifikační orgán MF ČR externí hodnocení kvality v SZIF provádět nemůže z důvodu zachování nezávislosti - Standard č. 1100. Navíc BDO provádí v SZIF každoročně i audit účetní závěrky.

5.1.1 Eurodan

Eurodan patří mezi menší české auditorské firmy, vznikla v roce 2005 a mimo auditorské služby poskytuje i poradenství v oblasti řízení společnosti a vzdělávacích programů. Tato firma má již zkušenosti s prováděním externího hodnocení kvality interního auditu v orgánech veřejné správy. Na žádost Ing. Svobody nebude přesně uváděno, které orgány to jsou, ale zjednodušeně lze říci, že se jedná o zástupce organizačních složek státu z řad ministerstva a příspěvkových organizací (vysoká škola). Přibližná hodinová sazba na jednoho pracovníka se pohybuje okolo 500,- Kč. Navíc má tato firma vypracovanou metodiku pro testy při hodnocení kvality.

5.1.2 Ernst&Young

Ernst&Young je zástupcem z firem „velké pětky“. Jedná se o nadnárodní společnost, která sice vznikla jako taková až v roce 1989, ovšem spojením firem s dlouholetou historií. Ernst&Young se zabývá nejen auditem v různých oblastech ekonomiky, ale i poradenstvím v oblasti řízení rizik, rozvoje firmy a daní. Zkušenosti s veřejnou správou a hodnocením kvality interního auditu má rovněž se dvěma ministerstvy a jednou veřejnoprávní institucí, která je velice podobná SZIF. Opět nejsou zmíněny konkrétní orgány veřejné správy z důvodu žádosti o zachování diskrétnosti. Navíc firma Ernst&Young prováděla v rámci své marketingové propagace v SZIF předvýzkum neboli Obecné zhodnocení IA v SZIF - Výsledky řízeného sebehodnocení. Přibližnou hodinovou sazbu jednoho pracovníka zástupce Ernst&Young nesdělil.

5.2 Alternativy

5.2.1 Oddělení externího hodnocení kvality interního auditu

První možnou alternativou provedení externího hodnocení kvality interního auditu externí firmou je zřízení speciálního oddělení zabývající se touto problematikou centrálně pro celou veřejnou správu ČR. Vzhledem k tomu, že prováděním veřejnosprávní kontroly se zabývá speciální oddělení, které je v kompetenci Ministerstva financí ČR, mohlo by být oddělení provádějící externí hodnocení kvality interního auditu organizačně začleněno například v sekci Finanční, auditní a provozní nebo jako útvar přímo podřízený ministru financí.

Činnost Oddělení externího hodnocení kvality interního auditu by zajišťovalo cca 15 pracovníků, z toho jeden vedoucí oddělení s certifikátem CIA, jeden pracovník sekretariátu a 13 výkonných auditorů. Vybraní auditoři (3) by měli na starost pouze vytváření a aktualizování metodiky oddělení. Pracovníci zabývající se metodikou by vytvářeli postupy pro provádění externích auditů a souvisejících povinností, vyplývajících ze Standardů a legislativy ČR a EU a prováděli jejich aktualizaci. Oddělení by mohlo sídlit v prostorách Ministerstva financí ČR, ale při každém auditu by měli auditoři zajištěno zázemí v právě auditovaném orgánu. Toto je pro auditní týmy velmi důležité jak z hlediska úspory času, tak i z hlediska lepšího průniku do pracovních vztahů a samotných činností a příslušných dokumentů auditovaného orgánu.

Protože externí hodnocení kvality interního auditu probíhá v zásadě vždy stejně, bez ohledu na to, kdo toto hodnocení vykonává (podle Standardů), byla by práce oddělení velice podobná práci firmám z „velké pětky“. V tomto případě by se jednalo v první řadě o úsporu v oblasti výběrového řízení z hlediska časového i finančního. Hlavní přínos by spočíval v tom, že by se jednalo o auditory s vysokou specializací na interní audit ve veřejné správě, čímž by došlo k další úspoře finanční a časové při provádění hodnocení kvality interního auditu. Navíc by auditoři v rámci oddělení byli rozdělení podle druhů auditovaných organizací, například specializace na územní samosprávu, specializace na akreditované platební agentury, školy, atd. Všechny tyto organizace samozřejmě musí mít vytvořený odbor interního auditu s výjimkou uvedenou v § 29 odst. 5 a 6 zákona o finanční kontrole. Dlouhodobé působení v jedné oblasti podporuje auditorovu profesionalitu a schopnost rychlé a efektivní práce. Možná úskalí se mohou objevit pouze u nově přijatých pracovníků a jejich neschopnosti rozeznávat drobné specifické potřeby jednotlivých auditovaných organizací.

5.2.2 Sestavení speciálního auditního týmu

Druhou možnou alternativou je provádění hodnocení kvality interního auditu mezi organizacemi veřejné správy navzájem. To znamená, že v těch organizacích, jejichž interní audit podléhá povinnosti provádět hodnocení kvality, by byly v útvarech interního auditu stanoveny speciální auditní týmy. Vedoucím tohoto týmu by byl vždy příslušný ředitel interního auditu, který je držitelem CIA a zároveň má praxi ve vedoucí pozici interního auditu, za dodržení podmínky, že nebude hodnocení kvality provádět ve své organizaci

nebo v organizaci jí nadřízené (v případě SZIF by to znamenalo, že hodnocení kvality interního auditu SZIF bude provádět speciální auditní tým z jiné organizace a auditní tým sestavený v útvaru interního auditu SZIF nebude provádět hodnocení kvality na Ministerstvu zemědělství). Speciální auditní tým by se dále skládal ze čtyř členů, z nichž tři by byli auditoři z útvaru vedoucího tohoto týmu, a jeden auditor by byl zástupcem auditovaného útvaru. Každý člen by měl posléze nárok na finanční odměnu, podle svého postavení v tomto týmu.

Zpracování časového harmonogramu k provedení hodnocení kvality v jednotlivých organizacích a sestavení a koordinace speciálního auditního týmu, by byla opět v kompetenci Ministerstva financí ČR, například v sekci Finanční, auditní a provozní.

Aby nebyla časová zátěž členů auditního týmu natolik omezující, že by narušovala jejich vlastní práci, probíhaly by přípravy na provedení hodnocení kvality zejména přes korespondenci a osobní konzultace. Proto by bylo nezbytné, aby jednotlivé auditované útvary vyšly tomuto týmu maximálně vstříc. To by bylo úkolem pro člena týmu, z auditovaného útvaru. Samotný externí audit v místě auditovaného útvaru by pak trval cca 7 až 14 dnů podle náročnosti. Tato doba by byla jednotlivými útvary interních auditů zohledněna v jejich ročních plánech.

Oproti stávající situaci by vytváření speciálních auditních týmů mělo výhodu díky zkušenostem jejich vedoucích a ostatních členů s prací v interním auditu ve veřejné správě. Navíc by si auditoři odnášeli nové zkušenosti, kterými by obohacovali činnost interního auditu v jejich organizaci. Podobně jako v předchozí alternativě by nemusela být auditovanými útvary prováděna výběrová řízení, protože pověření k provedení hodnocení a supervize auditního týmu by byla v kompetenci sekce Finanční, auditní a provozní, MF ČR. Možná úskalí se mohou objevit ve vyčerpání členů auditního týmu prací ve vlastním interním auditu. Jako další možný problém se jeví nízká spolupráce auditovaného útvaru se speciálním auditním týmem a rovněž neexistence Programu kvality. Toto je však v nynější době všeobecný problém interních auditů ve veřejné správě, který částečně eliminují příslušná školení.

6 Výběr optimálního řešení a aplikace do příslušných právních norem

6.1 Finanční náročnost jednotlivých řešení

Při výběru firmy na externí hodnocení kvality interního auditu ve veřejné správě hraje cena důležitou roli. Například podle Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy může představovat tento faktor 50% podíl při rozhodování ve výběrovém řízení, dalšími faktory jsou výhodnost (20%) a způsob realizace (30%). Zadávací dokumentace MŠMT k zadávacímu řízení na veřejnou zakázku malého rozsahu s názvem: Provedení externího hodnocení kvality činnosti interního auditu je součástí příloh.

Ze strany auditorské firmy cenu určuje základní hodinová sazba. Na základě poznatků získaných z rozhovoru s Ing. Rodanem Svobodou je tato sazba určena profesionalitou pracovníků – tedy dosažené profesní vzdělání (včetně certifikace), dovednosti, znalosti, zkušenosti a také daněmi a poplatky (daň z příjmu, sociální a nemocenské pojištění, DPH a jiné). Dalšími faktory, ovlivňující cenu jsou související režijní náklady, zisková přírážka a předpokládaná časová náročnost při provádění auditu neboli rozsah práce, který je určen velikostí auditovaného útvaru a sektorem působení. Toto představuje nákladově ziskovou cenu, kterou lze ovšem ještě dohodou snížit. Znalost prostředí kontrolované organizace a dřívější pracovní zkušenosti s ní může též ovlivnit cenu, ale jen velmi málo. Dále může organizace snížit cenu tím, že bude mít dobře „standardizovanou“ práci nebo bude mít vypracovaný Program kvality IA, zmenší se tak časová náročnost.

Podle zástupce firmy Ernst&Young Ing. Tomáše Pivoňky je však možno cenu hodnocení dřívějšími zkušenostmi ovlivnit výrazně. Navíc jsou auditující firmy schopny snížit cenu hodnocení v orgánech veřejné správy pod náklady, tzn., že cena nebude přesahovat vynaložené náklady. Je totiž pro zvýšení jejich prestiže na trhu důležité získat v tenderu tyto orgány z důvodu dalšího uplatnění jak ve veřejném tak i soukromém sektoru.

Z hlediska obou navržených alternativ, a to vytvoření Oddělení externího hodnocení kvality interního auditu na Ministerstvu financí ČR nebo vytváření speciálních auditních týmů se jako hlavní finanční výhoda jeví snížení nákladů na hodnocení kvality IA v orgánech veřejné správy.

Jak již bylo řečeno, při provádění hodnocení Oddělením externího hodnocení kvality interního auditu by docházelo k časovým a finančním úsporám vzhledem k využívání zkušeností a specializace pracovníků na jednotlivá odvětví veřejné správy a nezatěžování orgánů veřejné správy organizováním veřejných zakázek. Do nákladů tohoto oddělení by se ovšem musely zahrnout provozní náklady, převážně na technické vybavení, školení a rovněž mzdové náklady zaměstnanců.

Při sestavení speciálního auditního týmu se opět jako úspora času a financí jeví zkušenosti členů s prováděním interních auditů v orgánech veřejné správy a odstranění realizace výběrových řízení. Na rozdíl od předchozí alternativy se navíc sníží i náklady na technické vybavení auditorů a odpadnou náklady na školení, (zejména ve vztahu k získání certifikátu CIA), které členové týmu absolvují v rámci vzdělávacího programu u své stávající organizace.

Srovnání jednotlivých možností i z hlediska finanční náročnosti je provedeno v následující podkapitole.

6.1.1 Srovnání možností k provedení hodnocení kvality interního auditu v orgánech veřejné správy

V následující tabulce je provedena analýza pro výběr optimální varianty hodnocení kvality IA. Tabulka obsahuje hlavní faktory, které jsou pro tento výběr důležité. Zvolené faktory mají kvantitativní nebo kvalitativní charakter a jsou jim přiřazeny váhy podle důležitosti. Pro porovnání faktorů je zvolena bodová metoda, kdy jednotlivým faktorům u jednotlivých variant jsou přiděleny body ve stupnici od 1 do 5 (1 = nejlepší, 5 = nejhorší). V případech, kdy se určitý faktor u dané varianty nenachází, nejsou body přidělovány a toto pole je označeno ✖. Výsledná hodnota je získána výpočtem váženého aritmetického průměru.

Tabulka č. 3 Přehled ovlivňujících faktorů

Faktory	váhy	Eurodan	Ernst&Young	Odd. externího hodnocení kvality IA	Speciální auditní tým
Tržní cena externího hodnocení kvality IA	0,25	3	5	✘	✘
Platy zaměstnanců/ jednorázová odměna členů týmu	0,13	Zahrnutý v tržní ceně	Zahrnutý v tržní ceně	1	1
Provozní náklady	0,07	Zahrnutý v tržní ceně	Zahrnutý v tržní ceně	2	1
Náklady na školení	0,05	Zahrnutý v tržní ceně	Zahrnutý v tržní ceně	1	✘
Časová náročnost (týdny)	0,15	3	3	1	2
Úspora v rámci zkušeností s orgány VS (SZIF)	0,04	3	2	1	1
Náklady na realizaci výběrového řízení (časové/finanční)	0,09	2	2	✘	✘
Efektivnost nákladů vynaložených na hodnocení IA	0,11	✘	✘	1	2
Monitoring kvality práce auditorů	0,11	✘	✘	1	3

Vážený aritmetický průměr (\bar{x})

$$\bar{x} = \frac{\sum_{i=1}^n x_i v_i}{\sum_{i=1}^n v_i}$$

kde je x_i jednotlivé faktory ovlivňující výběr

v_i váha (významnost) jednotlivých faktorů

i počet hodnot (faktorů), z nichž se určuje průměr

Eurodan:

$$\bar{x} = \frac{(3*0,25)+(3*0,15)+(3*0,04)+(2*0,09)}{0,25+0,15+0,04+0,09} = 2,83$$

Ernst&Young:

$$\bar{x} = \frac{(5*0,25)+(3*0,15)+(2*0,04)+(2*0,09)}{0,25+0,15+0,04+0,09} = 3,698$$

Odd. externího hodnocení kvality IA:

$$\bar{x} = \frac{(1*0,13)+(2*0,07)+(1*0,05)+(1*0,15)+(1*0,04)+(1*0,11)+(1*0,11)}{0,13+0,07+0,05+0,15+0,04+0,11+0,11} = 1,106$$

Speciální auditorský tým:

$$\bar{x} = \frac{(1*0,13)+(1*0,07)+(2*0,15)+(1*0,04)+(2*0,11)+(3*0,11)}{0,13+0,07+0,15+0,04+0,11+0,11} = 1,787$$

Z provedené analýzy tedy vyplývá, že se jako nejvhodnější varianta jeví provádění hodnocení kvality IA **Oddělením externího hodnocení kvality IA**.

6.2 Aplikace optimální varianty do příslušných právních norem

Realizace vybrané varianty k provedení hodnocení kvality IA, tzn. Oddělením externího hodnocení kvality IA, by měla být ošetřena příslušnou legislativou ČR, a to například v rámci novelizace zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole nebo vytvořením zvláštního právního předpisu upravujícího provádění hodnocení kvality IA Oddělením externího hodnocení kvality IA.

7 Závěr

Cílem bakalářské práce „Problematika hodnocení kvality interního auditu v orgánech veřejné správy“ bylo zmapovat prostředí interního auditu z hlediska interního a externího hodnocení jeho kvality a poukázat na úskalí při řešení této problematiky.

V teoretické části této práce byly vysvětleny pojmy interní audit, veřejná správa a hodnocení kvality interního auditu. Dále s nimi související právní předpisy, konkrétně zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole a Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu (Standardy), které jsou základem pro další studii dané problematiky.

Na stav hodnocení kvality interního auditu ve veřejné správě v ČR poukázal průzkum trhu provedený firmou PricewaterhouseCoopers a průzkum, který byl v orgánech veřejné správy proveden Sekcí veřejné správy Českého institutu interních auditorů v podobě dotazníku. Obě tyto studie poukazují na nízký stav podvědomí managementu interního auditu veřejné správy o Standardech nebo jejich postupech. Navíc se tyto orgány odvolávají i na vysokou finanční náročnost provedení externího hodnocení kvality interního auditu. Proto je tato práce zaměřena na analýzu stávajících možností provedení externího hodnocení kvality a návrh nových alternativ.

Pro tuto práci byl zvolen jako sledovaný objekt Odbor interního auditu ve Státním zemědělském intervenčním fondu, vzhledem k tomu, že již má zpracován Program pro zabezpečení a zvyšování kvality interního auditu (Program kvality) a svou činnost vykonává v souladu se Standardy. Z tohoto důvodu mohl být sledován celý proces interního hodnocení, vycházející z Programu kvality a metod, pomocí kterých se jeho naplňování sleduje. Následně byl sledován proces externího hodnocení, který navazuje na interní hodnocení a může z výsledků hodnocení Programu kvality vycházet.

Dalším cílem této práce bylo analyzovat situaci na trhu spojenou s provedením hodnocení kvality nezávislým externím hodnotitelem. Vzhledem k tomu, že na tomto poli hrají v současné době rozhodující úlohu pouze externí auditorské firmy, jsou v této práci navrženy a popsány možné varianty alternativního provedení externího hodnocení kvality interního auditu. První variantou je zřízení Oddělení externího hodnocení kvality interního auditu v rámci Ministerstva financí ČR a druhou sestavování speciálního auditního týmu, jehož koordinaci by opět zajišťovalo Ministerstvo financí ČR. Aby bylo možno analyzovat všechny varianty, bylo požádáno o spolupráci pět externích auditorských firem a následně

se dvěma z nich byla spolupráce navázána. Analýza byla provedena jak z hlediska finančních nároků, tak i výhodnosti a účelnosti jednotlivých variant. Následně byla zpracována srovnávací tabulka, kde byly jednotlivé výběr ovlivňující faktory vypsány a ohodnoceny pomocí bodové metody. Z provedené analýzy vyplývá, že nejvhodnější variantou by bylo vytvoření Oddělení externího hodnocení kvality interního auditu v rámci Ministerstva financí ČR.

Přínosem této bakalářské práce je poukázání na alarmující situaci v oblasti hodnocení kvality interního auditu orgánů veřejné správy včetně zavádění postupů daných Standardy do činnosti útvarů interních auditů a na potřebu tuto situaci ze strany kompetentních orgánů řešit. Proto také tato práce nastiňuje možné varianty řešení s následným výběrem jedné z nich.

8 Seznam použitých zdrojů

DVOŘÁČEK, Jiří. *Interní audit a kontrola*. 2. přepracované a doplněné vydání. Praha: C. H. Beck, 2003. 201 s. ISBN 80-7179-805-3.

DVOŘÁČEK, Jiří; KAFKA, Tomáš. *Interní audit v praxi*. 1. vydání. Brno: Computer Press, 2005. 236 s. ISBN 80-251-0836-8.

HALÁSKOVÁ, Martina. *Veřejná správa v České republice a zemích EU*. 1. vydání. Ostrava: VŠB - Technická univerzita Ostrava, 2006. 177 s. ISBN 80-248-1266-5.

KAFKA, Tomáš; ŠTĚDRONSKÝ, Václav; FEHÉR, Miroslav. *Výkladový slovník interního auditora*. 1. české vydání. Praha: Český institut interních auditorů, 2008. 208 s. ISBN 80-86689-37-9.

Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu. 5. české vydání. Praha: Český institut interních auditorů, březen 2009. 65 s. ISBN 80-86689-42-5.

Mezinárodní standardy pro vnitřní kontrolní systémy a interní audit ve veřejném sektoru. 1. české vydání. Praha: Český institut interních auditorů, 2004. 178 s. ISBN 80-86689-26-3.

Přednášky Lawrence B. Sawyera o interním auditu. 1. vydání. Praha: Český institut interních auditorů, 1997. 76 s.

REKTOŘÍK, Jaroslav; ŠELEŠOVSKÝ, Jan a kol. *Kontrolní systémy veřejné správy a veřejného sektoru*. 1. vydání. Praha: Ekopress, 2003. 212 s. ISBN 80-86119-72-6.

Studie Komise sekce veřejné správy pro vývoj program QAR. Praha: Český institut interních auditorů, 2010. 23 s.

SVOBODA, Rodan. *Přístupy k hodnocení kvality interního auditu na základě praktických zkušeností: seminář*. Praha: Český institut interních auditorů, 29. 4. 2009. 48 s.

INTERNETOVÉ ZDROJE:

Co je ČIIA? [online]. Praha: Český institut interních auditorů. [cit. 2010-09-19].

Dostupný z WWW: <<http://www.interniaudit.cz/ciia/>>.

Logo KLASA [online]. Praha: Státní zemědělský intervenční fond. (JPG). [cit. 2010-12-13].

Dostupný z WWW: <http://www.szif.cz/irj/portal/anonymous/CmDocument?rid=%2Fapa_anon%2Fcs%2Fdokumenty_ke_stazeni%2Fpkp%2Fklasa%2F1133249724921.jpg>.

Organizační schéma Fondu [online]. Praha: Státní zemědělský intervenční fond, 2011, 1 s. (PDF). [cit. 2011-02-27]. Dostupný z WWW:

<http://www.szif.cz/irj/portal/anonymous/CmDocument?rid=%2Fapa_anon%2Fcs%2Fdokumenty_ke_stazeni%2Fsystemova_navigace%2Fo_nas%2Forganizacni_struktura%2F1298383180041.pdf>.

Profile [online]. Brusel: Evropská konfederace Institutu interních auditorů. [cit. 2010-10-04]. Dostupný z WWW: <<http://www.eciia.eu/about-us/profile>>.

Průzkum trhu Interní audit: Příprava na externí hodnocení kvality [online]. PricewaterhouseCoopers, Listopad 2006. 40 s. (PDF). [cit. 2010-10-06]. Dostupný z WWW: <http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/interni-audit/pruzkum-trhu-interni-audit-2006.pdf>.

Sekce veřejné správy (SVS) [online]. Praha: Český institut interních auditorů. [cit. 2010-09-21]. Dostupný z WWW: <<http://www.interniaudit.cz/sekce/verejna-sprava/>>.

Zadávací dokumentace k zadávacímu řízení na veřejnou zakázku malého rozsahu s názvem: Provedení externího hodnocení kvality činnosti interního auditu [online]. Praha: Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy ČR, 2008. 4 s. (PDF). [cit. 2011-03-02]. Dostupný z WWW: <http://www.msmt.cz/file/7170_1_1>.

OFICIÁLNÍ DOKUMENTY:

Česko. Zákon č. 256/2000 Sb., ze dne 14. července 2000 o Státním zemědělském intervenčním fondu a o změně některých dalších zákonů (zákon o Státním zemědělském intervenčním fondu), ve znění pozdějších předpisů [online]. [cit. 2010-11-04]. Dostupný z WWW: <<http://www.sagit.cz/pages/sbirkatxt.asp?zdroj=sb00256&cd=76&typ=r>>.

Česko. Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů [online]. [cit. 2011-01-24]. Dostupný z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/zakony_1542.html>.

Česko. Vyhláška č. 416/2004 Sb., ze dne 28. června 2004, plné znění s komentářem [online]. Dostupný z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vyhlasky_16285.html>. [cit. 2010-10-29].

Česko. Zákon č. 93/2009 Sb., ze dne 26. března 2009 o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech) [online]. [cit. 2011-02-13]. Dostupný z WWW: <http://www.kacr.cz/Data/files/Methodika/Legislativa/Audit/93_2009.pdf>.

ÚSTNÍ A PÍSEMNÁ SDĚLENÍ:

PIVOŇKA, Tomáš: ústní sdělení. Praha 14. února 2011.

SVOBODA, Rodan: ústní sdělení. Praha 6. ledna 2011.

SVOBODA, Rodan: e-mailová komunikace. Praha 7. ledna 2011 a 16. února 2011.

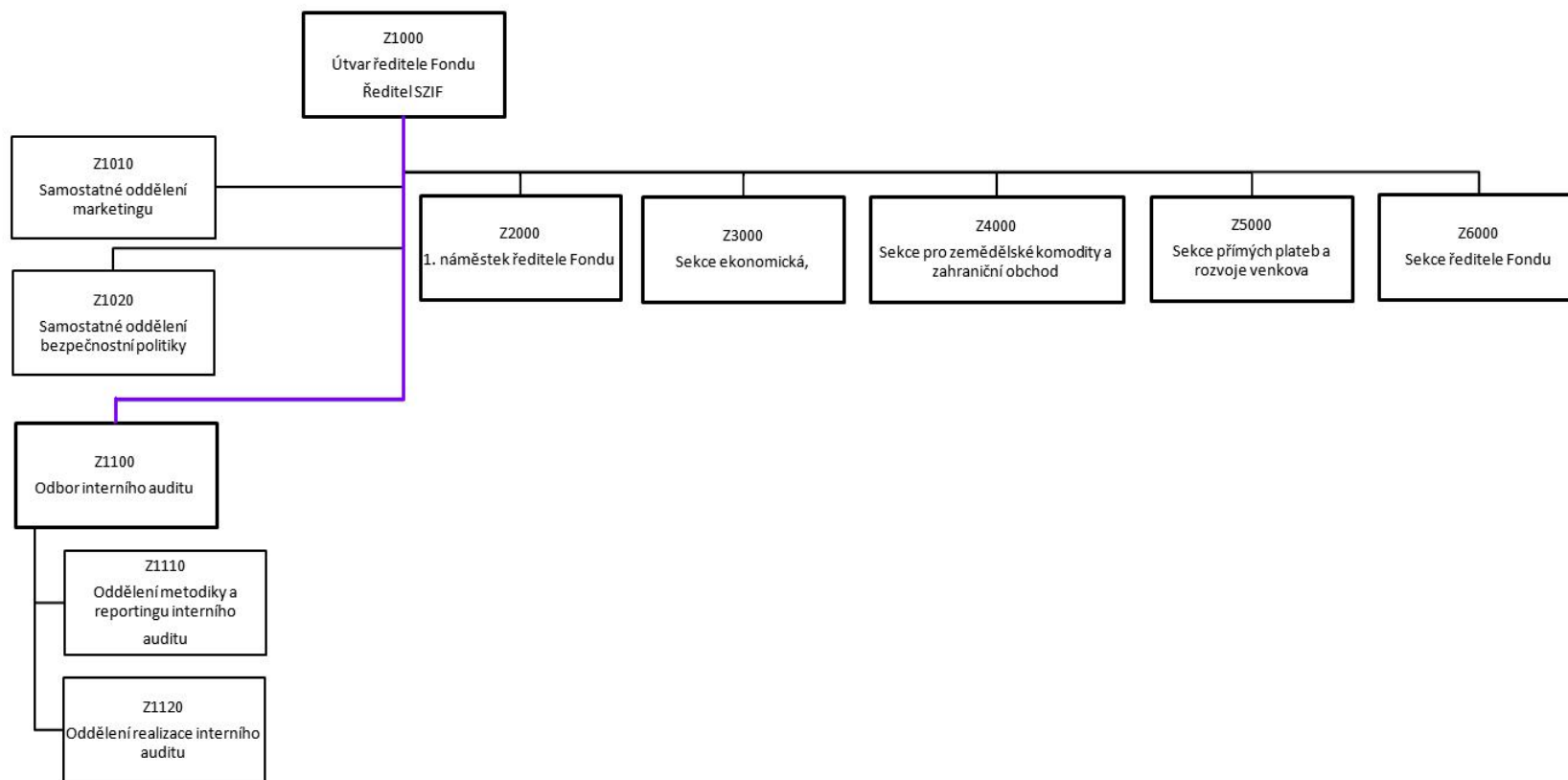
9 Přílohy

- Příloha č. 1** Organizační schéma Fondu (platné od 1. 2. 2011)
- Příloha č. 2** Zadávací dokumentace k zadávacímu řízení na veřejnou zakázku malého rozsahu s názvem: Provedení externího hodnocení kvality činnosti interního auditu

Seznam tabulek, obrázků a schémat

- Tabulka č. 1** Porovnání interních a externích auditorů
- Tabulka č. 2** Přehled členění správy v ČR
- Tabulka č. 3** Přehled ovlivňujících faktorů
- Obrázek č. 1** Znamka kvality potravin KLASA
- Schéma č. 1** Organizační schéma Sekce veřejné správy

Příloha č. 1 Organizační schéma Fondu (platné od 1. 2. 2011)



Zdroj: Organizační schéma Fondu, 2011 [online]

**Zadávací dokumentace k zadávacímu řízení na veřejnou zakázku
malého rozsahu s názvem:**

Provedení externího hodnocení kvality činnosti interního auditu

Zadavatel:

Česká republika - Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy

Karmelitská 7, 118 12 Praha 1

Česká republika

IČ :00022985

Kontaktní osoba: PhDr. Evžen Mrázek, ředitel odboru interního auditu a kontroly

Druh zakázky: zakázka na služby

Výstup zakázky: zpráva o hodnocení kvality interního auditu obsahující doporučení pro zvýšení kvality činnosti interního auditu

Místo plnění předmětu zakázky: Česká republika - Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy, Karmelitská 7, Praha 1

Podrobné vymezení předmětu plnění veřejné zakázky:

Na základě zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o FK“), v návaznosti na Standardy pro profesionální praxi (dále jen „standardy“) je povinností vedoucího útvaru interního auditu organizace, aby každých pět let nechal posoudit činnost svého útvaru hodnocením kvality dle Standardu 1312 – Externí hodnocení.

V souladu se Standardem 1312 - Externí hodnocení, Rámce profesionální praxi interního auditu, který stanovuje požadavek na provedení externího posouzení kvality interního auditu (tzv. Quality Assessment Review of the Internal Audit Function - QAR), a Doporučením pro praxi 1312-1 Externí posouzení, dodavatel provede externí posouzení kvality útvaru interního auditu Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy.

Dodavatel provedením externího posouzení kvality interního auditu poskytne zadavateli:

- ujištění o kvalitě řízení, výkonu a zpracování výstupů z interního auditu v souladu se Standardy pro profesionální praxi IA;
- ujištění o přidané hodnotě IA pro organizaci;
- doporučení pro zlepšení fungování interního auditu v rámci vnitřního kontrolního systému zadavatele.

Výstupem externího posouzení kvality interního auditu bude zpráva o provedení externího posouzení kvality interního auditu, a to v písemné i elektronické podobě.

Posuzována bude činnost dvou oddělení Odboru interního auditu a kontroly a to Oddělení auditu – M11 (5 zaměstnanců) a Úsek auditu finančních prostředků čerpaných z EU – M1/2 (2 zaměstnanci)

Zahájení po podpisu smlouvy, maximální lhůta pro provedení 6 týdnů, ukončení nejpozději do 30.11.2008

Závazná struktura nabídky:

Požadujeme členění nabídky na tři části a to:

- 1) popis způsobu hodnocení souladu činností interního auditu se standardy a se zákonem o FK,
- 2) popis způsobu hodnocení efektivity činnosti interního auditu při provádění ujišťovacích a konzultačních služeb pro vedoucího orgánu veřejné správy a ostatní vedoucí zaměstnance ministerstva, a způsob vyhodnocení přínosu činnosti interního auditu,
- 3) způsob definování silných a slabých stránek v činnosti interního auditu s návrhem doporučení pro zlepšení činnosti.

Nabídka musí být vypracována dle následující struktury:

- 1) základní informace o uchazeči
- 2) časový rozsah externího hodnocení, spolu se stanovením lhůty pro ukončení auditu,
- 3) počet osob, provádějících externí hodnocení, s popisem jejich kvalifikace,
- 4) předpokládaná cena externího hodnocení, přičemž nabídkovou cenu uvést v korunách českých v členění: nabídková cena bez DPH, samostatně DPH (sazba v %) a nabídková cena s DPH,
- 5) způsob provedení práce
 - metodologie, tj. rozsah posouzení a oblasti hodnocení,
 - požadavky na součinnost pracovníků ministerstva (funkce a počet lidí, časový rámec, ...)
 - popis SW podpory pro externí hodnocení kvality,
 - způsob výstupu z externího hodnocení a způsob interpretace zprávy pro vedení organizace,
- 6) prokázání znalostí veřejné správy
- 7) kopie certifikace opravňující provádění externího hodnocení kvality činnosti interního auditu,
- 8) návrh smlouvy, podepsaný statutárním zástupcem firmy
- 9) jméno kontaktní osoby včetně spojení.

Kvalifikační kritéria:

Prokázání splnění základních a profesních kvalifikačních předpokladů dodavatele čestným prohlášením podle §53 zákona 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách.

Zkušenosti s externím hodnocením kvality interního auditu doložené čestným prohlášením o provedeném auditu za posledních pět let.

Odbornost členů auditorského týmu - alespoň jeden člen auditorského týmu musí být držitelem mezinárodního certifikátu Certified Internal Auditor, doloží prostou kopií.

Zkušenost s auditem ve veřejné správě – reference doložené čestným prohlášením o **provedených třech auditech za poslední tři roky.**

Podání nabídek

Lhůta pro podání nabídek: do 25. srpna 2008 do 12:00 hod do podatelny MŠMT na adrese Karmelitská 7, Praha 1.

Cenové a platební podmínky:

Maximální cena 350 000,-Kč včetně DPH, cena bude uvedena ve členění cena bez DPH a cena s DPH.

Zálohy se neposkytují, minimální doba splatnosti 21 dní od doručení faktury.

Požadavek na administrativní správnost nabídky:

Nabídka bude hodnocena pouze tehdy, pokud bude obsahovat:

- 1) Identifikační údaje
- 2) Nabídka bude doručena zadavateli v termínu.
- 3) Nabídka bude vypracována v českém jazyce.
- 4) Nabídka bude zadavateli zaslána/předložena v 1 originále a 2 kopiích a s příloženým originálním výtiskem tohoto zadání potvrzeného uchazečem. Bude též přiložena nabídka v elektronické podobě na nosiči informací (CD disk....).
- 5) Nabídka bude na titulní straně podepsána zástupcem uchazeče, který je oprávněn za uchazeče jednat.
- 6) Originální výtisky nabídky budou obsahovat originální doklady (nebo jejich ověřené kopie), jež musí uchazeč předložit dle výše uvedených požadavků.
- 7) Nabídka bude doručena v jedné neporušené obálce opatřené nápisem „VZ - Externí hodnocení kvality interního auditu MŠMT – neotvírat“ a zpětnou adresou uchazeče na podatelnu zadavatele na adresu Karmelitská 7, Praha 1 do 12 hodin dne 31. 7. 2008.

- 8) Povinnou součástí nabídky bude návrh smlouvy, jenž bude zaslán spolu s nabídkou v neporušené obálce. Společně s návrhem smlouvy bude zasláno prohlášení, že smluvní strany se cítí vázány tímto smluvním návrhem, který zasílají.
- 9) Pokud nabídka nevyhoví všem výše uvedeným požadavkům, bude uchazeč ze zadávacího řízení vyloučen

Kritéria pro hodnocení nabídek:

- 1) **cena za provedení činnosti, (50 %)**
- 2) **výhodnost smluvních podmínek, tj. termíny plateb, smluvní pokuty, (20 %)**
- 3) **způsob realizace externího hodnocení na ministerstvu, tj. počet člověkohodin strávených s pracovníky ministerstva, metodologie a způsob interpretace zprávy pro vedení organizace (30 %).**

Celkové hodnocení nabídek:

Pokud nabídka splní požadavky administrativní správnosti, pak celkové bodové hodnocení každé z nabídek bude dáno součtem bodových hodnocení pro každé kritérium (získané součinem přidělených bodů každým hodnotitelem a vahou jednotlivého kritéria vyjádřené zlomkem). Komise doporučí zadavateli, aby zakázka na realizaci projektu byla přidělena uchazeči, jehož nabídka získá nejvyšší bodové ohodnocení.

Práva zadavatele

Zadavatel si vyhrazuje právo:

- a) ověřit údaje uvedené v nabídce,
- b) odmítnout všechny nabídky,
- c) nevracet podanou nabídku,
- d) zrušit zadání zakázky bez udání důvodu
- e) jednat o náležitostech smlouvy až s vybraným uchazečem,
- f) neuzavřít smlouvu s vybraným uchazečem,
- g) neposkytovat informace o uchazečích, kteří byli vyzváni k podání nabídky,
- h) neposkytovat informace o průběhu výběrového řízení.

Náklady účasti

Zájemci o realizaci projektu nevzniká žádné právo na náhradu nákladů spojených s podáním nabídky.

V Praze dne 6. srpna 2008

Zdroj: Zadávací dokumentace k zadávacímu řízení na veřejnou zakázku malého rozsahu s názvem: Provedení externího hodnocení kvality činnosti interního auditu [online].