

Univerzita Palackého v Olomouci
Právnická fakulta

Petr Opluřil

Právní aspekty interního auditu podle zákona o finanční kontrole

Diplomová práce

Olomouc 2017

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Právní aspekty interního auditu podle zákona o finanční kontrole“ vypracoval samostatně a citoval jsem všechny použité zdroje.

V Olomouci dne 24. 4. 2017

Děkuji JUDr. Zdence Papouškové, Ph.D. za odborné vedení a cenné rady při psaní mé diplomové práce.

Obsah

Seznam zkratk	5
Úvod	6
1 Kontrola	9
1.1 Obecné pojetí kontroly.....	9
1.2 Kontrola ve veřejné správě	10
1.2.1 Typologie kontrol ve veřejné správě	12
1.3 Finanční kontrola	14
1.3.1 Systém finanční kontroly.....	15
2 Interní audit	17
2.1 Moderní pojetí interního auditu	18
2.2 Definice interního auditu	20
2.3 Nezávislost IA.....	22
2.4 Objektivita IA	26
2.5 Etika a interní audit	28
2.6 Statut IA.....	29
2.7 Výkon IA	30
2.7.1 Plánování.....	30
2.7.2 Realizace a zakončení	32
Závěr	35
Literatura	38
Shrnutí	41
Abstract	41
Klíčová slova	41
Keywords	41

Seznam zkratek

ZFK - zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole, ve znění pozdějších předpisů

IIA - Institut interních auditorů

ECIIA - Evropská konfederace institutů interního auditu

ČIIA - Český institut interních auditorů

IPPF - Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu

CIA - Certifikovaný interní auditor

Vyhláška - vyhláška č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů

Úvod

Tato diplomová práce se primárně zaměřuje na oblast IA dle ZFK, ale také na pojmy s touto problematikou související a na smysl IA v kontrolním systému používaném v České republice. Téma diplomové práce jsem si zvolil ze tří důvodů. Zaprvé mě osobně oblast interního auditu a vůbec finančního práva zaujala při studiu na právnické fakultě a mám k této problematice osobní vztah. Zadruhé protože je potřeba objasnit podstatu, význam, přínosy a především slepé uličky IA v ZFK, neboť se hodlám této problematice věnovat i po ukončení studia. A v neposlední řadě zatřetí, protože je třeba IA posunout zase o krůček dále. V západních společnostech se běžně IA používá a má své přínosy. Myslím si, že v České republice je tato oblast stále ještě relativně mladou disciplínou, která se postupně formuje a vyvíjí. Má diplomová práce má svým skromným dílem k tomuto vývoji přispět, nasměrovat jej správným směrem, poukázat na stávající nedostatky a navrhnout možná řešení.

V diplomové práci budu používat čtyři metody vědecké práce a to analýzu, komparaci, syntézu a deskriptivní metodu. Deskriptivní metoda bude použita v rámci celé práce v místech, kde to bude nezbytné pro vysvětlení dané problematiky. Metodou analýzy rozeberu zejména v druhé kapitole definici IA, nezávislost či objektivitu IA a prostřednictvím komparace srovnám stávající právní úpravu IA s úpravou dle IPPF. Metodou syntézy se poté budu snažit veškeré poznatky spojit a nabídnout možná řešení problémů.

V této diplomové práci se budu zabývat těmito otázkami:

Je právní úprava IA v ZFK dostačující? Jestli ne, tak proč? Je IA dostatečně přesně definován? Jaké jsou rozdíly v pojetí IA dle ZFK a dle IPPF? Je nezávislost a objektivita IA dostatečně zajištěna v ZFK? Jestli ne, jak toho docílit? Jak upravuje ZFK etický kodex interního auditora a je to vůbec třeba? Jaké je právní zakotvení statutu IA v ZFK? Zapadá IA do koncepce kontrolního systému ČR? Dílčí výzkumnou otázkou pak představuje výkon IA a jeho realizace.

Diplomová práce se bude členit na čtyři části včetně úvodu a závěru. V první kapitole pro úplnost a přehlednost nejprve zasadím své téma do širšího kontextu a vymezím některé základní pojmy. Dále se zaměřím na obecné pojetí kontroly, zasadím ji do historického kontextu, zjistím kde vznikl původ tohoto slova a definuji co se kontrolou míní v dnešním smyslu slova. Kontrola je často zaměňována s dozorem a proto se vyjádřím i k odlišení těchto pojmů, k tomu co mají společné a naopak v čem se liší. Budu se věnovat kontrole ve veřejné správě, která v sobě zahrnuje pro účel této práce významnou finanční kontrolu. V rámci kontroly ve veřejné správě vymezím její cíl a základní zásady, které jsou důležité pro samotnou realizaci kontroly. Kontrolu ve veřejné správě lze dělit rozličným způsobem, a tak v rámci její typologie uvedu alespoň základní dělení, která považuji za zásadní, a to dle subjektu, který realizuje kontrolu, dále kontrolu

formální a obsahovou, vnitřní a vnější, kontrolu dle časové posloupnosti, občanskou a profesionální nebo dle hierarchické úrovně. Na závěr této kapitoly se budu věnovat finanční kontrole jako subsystému kontroly ve veřejné správě dle ZFK. Uvedu co je smyslem finanční kontroly, kdo ji vykonává a její dělení na veřejnosprávní, dle mezinárodních smluv a vnitřní kontrolní systém. Tuto kapitolu zařazuji na začátek své práce, neboť obsahuje obecnější informace, které tvoří pomyslné základní kameny pyramidy kontrolního systému na jejímž vrcholu je interní audit dle ZFK.

Na začátku druhé kapitoly se zaměřím na interní audit, konkrétně na to jak byl vnímán v dřívějších dobách. IA lze vymezit mnoha způsoby. V roce 1986 se o to pokusil T. Lee. Jeho definice však nebyla přesná a v průběhu času tak nemohla jistě obstát. Původně byl IA a účetnictví jednou disciplínou, to se však postupem doby změnilo. Proto se budu snažit tyto dva dnes již odlišné obory oddělit a popsat jejich vzájemný vztah. V úvodní části druhé kapitoly také uvedu z jakých úhlů pohledu můžeme vnímat IA a jaké IA existují. IA je opravdu mnoho a výsledkem každého z nich jsou jiné poznatky. Více pak rozeberu a odliším IA interní a externí, neboť toto dělení považuji pro svou práci za zásadní.

Následně opět zúžím předmět své práce a představím moderní pojetí IA. Zjistím kdy vznikl IA jako samostatná disciplína, představím některé mezinárodní instituce, které měly a mají významný vliv na dnešní podobu IA. Uvedu instituce, které působí na poli IA celosvětově, na evropském kontinentu i v České republice, zjistím cíl jejich snažení a jaké vztahy mezi nimi panují. Dále v této podkapitole budu pátrat po okolnostech vzniku IPPF, který měl zásadní dopad na to, jak je nyní vnímán IA. IPPF je důležitý dokument, který formuje IA, vymezím jak je tento dokument členěn či které části jsou pro moji práci a IA podstatné. Nejvíce prostoru věnuji Standardům, které obsahují klíčové požadavky kladené na IA, rozliším je a určím jejich účel. Dále se budu věnovat pojetí IA a to z pohledu odborné literatury, ZFK i požadavků IPPF. Objasním rozdíly jednotlivých pojetí IA, v čem se shodují a liší.

V dalších částech uvedu základní předpoklady IA, kterými jsou nezávislost a objektivita IA. Zjistím jak je nezávislost a objektivita specifikována a prakticky vyžadována ZFK ve srovnání s IPPF, jak je upraveno jmenování, odvolání vedoucího útvaru interního auditu, důvody odvolání a jeho forma. Dále se pokusím dát obě úpravy do vzájemného střetu, poukázat na případná slabá místa a navrhnout možná řešení. Podobně budu postupovat i u dalšího základního požadavku IA - objektivity. Také vymezím rozdíl mezi nezávislostí a objektivitou. Z hlediska objektivity se budu více věnovat osobním předpokladům, které by měl naplňovat každý interní auditor, zda je tomu tak ve skutečnosti a opět uvedu možné způsoby nápravy, pokud to bude třeba.

Poté budou následovat kapitoly věnované etice, Statutu IA a výkonu IA. V kapitole týkající se etiky zjistím, zda je etika v prostoru interního auditingu důležitá a proč, jak je tato problematika upravena IPPF či ZFK a vyjasním základní zásady Etického kodexu. Dále rozeberu, co se skrývá pod pojmem Statut IA, jeho smysl a srovnám z tohoto pohledu IPPF a ZFK. V poslední kapitole se zaměřím na vybrané aspekty výkonu IA, např. čím je výkon IA ovlivňován či jak má vypadat účinné řízení výkonu IA. V této kapitole se budu také věnovat procesům plánování, realizaci, zakončení a následnému monitorování výsledků IA. Tato kapitola bude menšího rozsahu, avšak to je mým záměrem, neboť se zabývám především pojetím IA jako takového. Uvedená kapitola bude sloužit především k dokreslení celkového obrazu IA.

Všechny tyto části diplomové práce jsou důležité pro pochopení postavení a významu IA. Práce může sloužit každému, kdo se zajímá o oblast kontroly a zejména interního auditu. Tento text si klade za cíl seznámit čtenáře se základními atributy interního auditu, možnými problematickými pasážemi interního auditu v právní úpravě dle ZFK a jejich řešeními.

Diplomová práce vychází ze stavu, který je platný ke dni 24. dubna 2017.

1 Kontrola

1.1 Obecné pojetí kontroly

Původně, ve starověku, slovo „kontrola“ vycházelo z latinských výrazů „contro“ (proti) a „rotulus“ (svitek), jež značily protilistinu. Tyto protilistiny byly spojovány pouze s činností úředníků a účetních. Postupem času se ale význam slova kontrola rozšiřoval. Ve středověké Anglii se pro kontrolu používala slova „dominate“ nebo „command“, označující ovládání či panování.¹ Dnes dle slovníku cizích slov je výraz „kontrola“ chápán jako „dozor, dohled, přezkoumání; činnost tvořící součást řízení, zprostředkující poznání, jak se dodržují normy a plní příkazy“.² Uvedené vymezení kontroly je však obecné a nelze jej bezvýhradně akceptovat. Existuje mnoho definic kontroly, které se liší dle toho, v jaké oblasti společenského života je kontrola realizována. Kontrolu bychom mohli označit za záměrnou činnost upravenou zákonem, která zjišťuje aktuální skutečnosti a porovnává je se skutečnostmi žádoucími.

Kontrola je často chápána jako soubor aktivit, které jsou složeny ze čtyř základních etap:

- a) identifikace výchozího stavu
- b) identifikace skutečného stavu
- c) zjištění shody či neshody výchozího a skutečného stavu
- d) zjištění důvodů případné shody či neshody mezi výchozím a skutečným stavem³

Máme také několik pojetí kontroly, a to:

- a) informační pojetí - spočívá ve zjištění informací o samotném kontrolovaném subjektu a výchozího stavu ve srovnání s cílem, jehož mělo být dosaženo
- b) regulační pojetí - výsledek kontroly se vezme na vědomí a promítne se do další řídicí činnosti, která povede k lepšímu dosažení cíle dané organizace
- c) institucionální pojetí - záleží v instituci, jež kontrolu realizuje (např. Nejvyšší kontrolní úřad, Česká obchodní inspekce či Veřejný ochránce práv)
- d) represivní pojetí - premisou je, že rozhodnutí vedoucí k cíli jsou správná. V případě, že se výsledek kontroly neshoduje s normami, plány, příkazy apod., je nežádoucí. Odchytky mezi skutečným a předpokládaným stavem je třeba odstranit a současně vyvodit důsledky z jejich vzniku.

¹ MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční právo a finanční správa - 2. díl*. Brno: Masarykova univerzita, 2004, s. 337.

² KLIMEŠ, Lumír. *Slovník cizích slov*. 6., přepracované a doplněné vydání. Praha: Státní pedagogické nakladatelství, 1998, s. 396.

³ MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční právo a finanční správa - 2. díl*. Brno: Masarykova univerzita, 2004, s. 338.

- e) motivační pojetí - principem kontroly není pouze negativní zhodnocení v minulosti učiněných rozhodnutí. Kontrola má též poukázat a vyzdvihnout to, co bylo vykonáno dobře a tím motivovat k další práci.
- f) výchovné pojetí - subjekt kontroly svou kontrolní činností také vychovává objekt kontroly k preciznosti, čestnosti a odpovědnosti při výkonu práce.⁴

Dle mého názoru mají všechna pojetí svůj nezastupitelný význam, i když za stěženi považují především informativní pojetí, na které se až následně vážou ostatní a jsou na něm závislá. V případě, že kontrola není provedena řádně, nemůže dojít ani ke správné reflexi jejích výsledků.

Od kontroly je třeba odlišit dozor. Kontrola se provádí v rámci hierarchických vztahů nadřízenosti a podřízenosti veřejné správy a slouží k zajištění vysoké kvality výkonu veřejné správy. Zatímco dozor směřuje vně veřejné správy. Dozor spočívá v hodnocení toho, jak adresáti veřejné správy, nepodřízené subjekty, plní své povinnosti, které jim veřejná správa uložila (např. zda stavebník staví v souladu se stavebním povolením). Dalším rozdílem je, že dozor obvykle zahrnuje vlastní nápravu případně zjištěného nežádoucího stavu, ale kontrola nikoli.⁵ Dozorčí činnost také zásadně „sleduje jen chování v souladu s právem“,⁶ zatímco kontrolní činnost přihlíží i ke kritériím mimoprávním (účelnost, hospodárnost).

K rozlišování kontroly a dozoru dochází především v teoretické rovině, ale i zde jsou tyto pojmy vykládány různě a jen těžko se mezi nimi hledá jasná hranice. V praxi se tyto pojmy často zaměňují. To je způsobeno podobným smyslem existence kontroly a dozoru. Obě tyto činnosti totiž hodnotí určitý stav věci v daném čase a srovnávají jej se stavem žádoucím. Do budoucna by bylo žádoucí řádné definování těchto pojmů a důsledné dodržování terminologie.

1.2 Kontrola ve veřejné správě

V demokratickém státě jako je Česká republika jsou společenské vztahy upraveny právními předpisy. K tomu, aby byly dodržovány však nestačí jejich pouhá deklarace. Ke splnění účelu právních předpisů je třeba konkrétní jednání osob kontrolovat a případně po zjištění nedostatků zajistit jejich nápravu. Kontrola ve veřejné správě je realizována ve veřejném zájmu - v zájmu každého občana a podléhá principu publicity - povinnost podávat informace veřejnosti.

⁴ REKTOŘÍK, Jaroslav, ŠELEŠOVSKÝ, Jan a kol. *Kontrolní systémy veřejné správy a veřejného sektoru*. Praha: Ekopress, 2003, s. 24 - 25.

⁵ PRŮCHA, Petr. *Správní právo: obecná část*. 8., doplněné a aktualizované vydání. Brno - Plzeň: Doplněk a Aleš Čeněk s.r.o., 2012, s. 326.

⁶ SLÁDEČEK, Vladimír. *Obecné správní právo*. 3., aktualizované a upravené vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2013, s. 231.

Vedoucí zaměstnanci veřejné správy mají cíle jejich činnosti stanoveny právními předpisy a snaží se najít nejlepší způsob vedení organizace, jíž jsou členy. Vydávají pokyny, příkazy, čímž vykonávají řídicí činnost. K realizaci cílů a výkonu řádné - zákonné, účelné a hospodárné řídicí činnosti existují tzv. „záruky zákonnosti ve veřejné správě“,⁷ kterými jsou kromě kontroly veřejné správy také právo na informace ve veřejné správě, uplatňování odpovědnosti za porušení právních povinností, zrušení, změna, sistace vadných správních aktů a přímé donucení ke splnění povinnosti.⁸

Cílem kontroly ve veřejné správě je nejen zjišťovat zda dochází k dodržování zákonnosti sledované činnosti, hodnocení její účelnosti, hospodárnosti, ale i „zabránit degeneraci moci jejím zneužíváním“.⁹ Aby byl tento cíl naplněn, je třeba nezávislosti kontrolujícího na kontrolovaném. Kontrolující by pak měl především být osobně a věcně nepodjatý, kompetentní k výkonu své kontrolní činnosti a měl by postupovat pečlivě a odpovědně.¹⁰

Aby byl výše uvedený smysl kontroly naplněn, vychází její průběh ze základních zásad pro kontrolní činnost. Tyto zásady tvoří pomyslné mantinely, kterými se řídí kontrolní systémy a upřesňují, jak dosáhnout stanoveného cíle kontroly - obecně vyšší kvality veřejné správy. Mezi nejdůležitější zásady patří:

- a) zásada eficeince, která zdůrazňuje, že každá kontrola má mít svůj účel a má především dosáhnout zlepšení dalšího budoucího fungování organizace
- b) zásada relevance, která říká, že kontrolovat se mají jen ty oblasti, jež jsou pro budoucí řízení správy významné
- c) zásada přesnosti, která říká, čím precizněji kontrolující subjekt provede kontrolu, tím přínosnější budou její závěry
- d) zásada aktualizace, která dokumentuje, že kontrola má proběhnout v souvislosti s aktuální situací, jinak zde hrozí možnost vytýkání nedostatků, které již byly napraveny. Zároveň má být kladen důraz na to, aby kontroly neprobíhaly příliš často a nenarušovaly tak svou četností řádný chod objektu kontroly.
- e) zásada jednoznačnosti, která upozorňuje na potřebu jasného závěru kontroly, který bude schopný být podkladem pro následné změny při zkvalitňování práce kontrolované organizace.¹¹

⁷ PRŮCHA, Petr. *Správní právo: obecná část*. 8., doplněné a aktualizované vydání. Brno - Plzeň: Doplněk a Aleš Čeněk s.r.o., 2012, s. 324 - 325.

⁸ Tamtéž.

⁹ HENDRYCH, Dušan a kol. *Správní věda - Teorie veřejné správy*. 4., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 190.

¹⁰ HENDRYCH, Dušan a kol. *Správní věda - Teorie veřejné správy*. 4., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 188 - 190.

¹¹ HALÁSKOVÁ, Martina. *Veřejná správa v České republice*. Opava: Slezská univerzita, 2013, s. 117.

1.2.1 Typologie kontrol ve veřejné správě

Kontrola ve veřejné správě se zaměřuje jen na určitou výšeč společenských vztahů a dělí se několika způsoby dle různých kritérií. V rámci typologie se budu snažit nejen o její obecné vymezení, ale kde to bude možné, i o provázání daného typu se ZFK. Kritériem základního členění je subjekt realizující kontrolu. Může se jednat o:

- a) kontrolu prováděnou samotnou veřejnou správou, která se obvykle rozčleňuje na kontrolu vnitřní (služební dohled a instanční dozor) a vnější (finanční kontrola, správní dozor a jiné příbuzné kontrolní činnosti)
- b) kontrolu vykonávanou subjekty, které se nacházejí mimo veřejnou správu, jež směřuje vůči veřejné správě. Jedná se o činnost Ústavního soudu, Parlamentu, civilních a správních soudů, orgánů státního zastupitelství, Nejvyššího kontrolního úřadu a Veřejného ochránce práv.¹²

Vytýčili-li jsme si kontrolující subjekt, je třeba si také stanovit, z jakého úhlu pohledu budeme kontrolní činnost provádět. Při zjišťování informací se budeme soustředit buď na formální či obsahovou podstatu věci. Při formální kontrole poznává kontrolující subjekt administrativní náležitosti jevů - typicky např. dokumentaci, podpisy oprávněných osob, datum, razítko. Naproti tomu kontrola obsahu se zaměřuje na věc samotnou, na obsah předmětného problému.¹³ Například při obsahové kontrole zjišťujeme skutečný stav hospodaření s veřejnými prostředky a při formální kontrole porovnáváme tento stav s příslušnou dokumentací.¹⁴ Zjednodušeně řečeno formální kontrola sleduje zásadně co je na papíře a obsahová co je ve skutečnosti. Kontrola musí být prováděna z obou těchto hledisek, jinak bude postrádat komplexnost a tím pádem i smysl.

Jak jsem již výše naznačil, rozlišujeme kontrolu vnitřní nebo vnější, a to podle vztahu kontroly k subjektu kontroly. „Vnitřní kontrolu realizuje subjekt kontroly, který je součástí kontrolovaného systému.“¹⁵ Jedná se o činnost uvnitř dílčích institucí vyplývající z hierarchické organizace veřejné správy, kdy orgán instančně vyšší kontroluje činnost orgánu instančně nižšího. Na druhé straně stojí vnější kontrola, která se naopak vyznačuje absencí tohoto vztahu nadřízenosti a podřízenosti. „Vnější kontrola je chápána jako kontrola vykonávaná kontrolním

¹² SLÁDEČEK, Vladimír. *Obecné správní právo*. 3., aktualizované a upravené vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2013, s. 228.

¹³ NĚMEC, Juraj a kol. *Kontrola ve veřejné správě*. Praha: Wolters Kluwer, 2010, s. 19.

¹⁴ Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů, § 6 odst. 1 písm. a)

¹⁵ REKTOŘÍK, Jaroslav, ŠELEŠOVSKÝ, Jan a kol. *Kontrolní systémy veřejné správy a veřejného sektoru*. Praha: Ekopress, 2003, s. 27.

orgánem u jemu nepodřízených, jím nezaložených ani nezřízených právnických osob a organizačních jednotek.¹⁶

Z hlediska časové posloupnosti rozlišujeme kontrolu předběžnou, průběžnou a následnou, jak je také uvedeno v § 26 a § 27 ZFK. Tyto považují za základní. Můžeme se ale setkat i například s tzv. závěrečnou kontrolou.

Předběžná kontrola spočívá v analýze plánovaných operací a možných rizik ještě před započítáním řídicí činnosti. Konkrétně prověřují kontrolní orgány podklady poskytnuté kontrolovanými osobami pro připravované operace před jejich realizací, se zaměřením na analýzu skutečností, které jsou rozhodné pro vynaložení výdajů nebo pro jiná plnění.¹⁷ Rizikem se pak míní „nebezpečí nezdaru, neúspěchu nebo ztráty“.¹⁸

Po stanovení cíle a volbě varianty k jeho uskutečnění, „řídicí subjekt průběžně monitoruje dosahované výsledky s vytyčeným cílem“.¹⁹ Při průběžné kontrole je prověřováno zda kontrolované osoby např. dodržují stanovené postupy, uskutečňují operace na základě aktuálních ekonomických či právních podmínek nebo zda provádějí včas a přesně zápisy o uskutečňovaných operacích.²⁰ Výstupem průběžné kontroly je zpráva poukazující na případné nedostatky, které vezme řídicí orgán v potaz při dalším rozhodování a může tak aktualizovat řídicí činnost.

Třetím a nejčastějším typem z hlediska času je následná kontrola, která následuje po zjištěních průběžné kontroly. Následná kontrola prověřuje po vyúčtování operací zejména stav a pohyb veřejných prostředků a zda údaje o nich odpovídají skutečnostem, zda jsou přezkoumávané operace v souladu s právními předpisy, rozpočty, projekty nebo zda jsou plněna opatření přijatá k odstranění, zmírnění či předcházení rizik.²¹

Dále rozeznáváme kontrolu občanskou a profesionální. Občanskou kontrolu může provádět každý občan například prostřednictvím svých zástupců ve volených orgánech, svou účastí na zasedáních zastupitelstev krajů či obcí a zejména požadováním informací dle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím od institucí veřejné správy. Na základě takto získaných informací může dát podnět k zahájení kontroly. Profesionální kontrola je naproti tomu prováděna ze zákona na základě podnětů či ze své vlastní iniciativy odbornými kontrolními orgány (např. Nejvyšší kontrolní úřad, Veřejný ochránce práv).²² Žádoucí jsou oba typy, neboť

¹⁶ Tamtéž.

¹⁷ Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole, ve znění pozdějších předpisů, § 26 odst. 4 a § 11 odst. 1

¹⁸ KLIMEŠ, Lumír. *Slovník cizích slov*. 6., přepracované a doplněné vydání. Praha: Státní pedagogické nakladatelství, 1998, s. 329.

¹⁹ NĚMEC, Juraj a kol. *Kontrola ve veřejné správě*. Praha: Wolters Kluwer, 2010, s. 38.

²⁰ Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole, ve znění pozdějších předpisů, § 27 odst. 2 a § 11 odst. 3

²¹ Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole, ve znění pozdějších předpisů, § 27 odst. 2 a § 11 odst. 4

²² HALÁSKOVÁ, Martina. *Veřejná správa v České republice*. Opava: Slezská univerzita, 2013, s. 120.

občanská kontrola může trpět neobjektivitou, ale poskytuje dobré podněty ke kontrole a profesionální kontrola se může stát objektem korupce, zato je nadána vyšší mírou profesionality.

Z pohledu hierarchické úrovně organizace státu členíme kontrolu na:

- a) Státní - upravenou zákonem č. 255/2012 Sb., o kontrole a specifickými zákony č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole a č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek
- b) Krajskou - upravenou zákonem č. 129/2000 Sb., o krajích
- c) Obecní - upravenou zákonem č. 128/2000 Sb., o obcích²³

1.3 Finanční kontrola

Finanční kontrola je subsystém kontroly ve veřejné správě. Může být uskutečňována ve všech oblastech finanční činnosti, jak státními, tak i soukromoprávními subjekty. Funkce finanční kontroly má veřejnomocenský charakter a zahrnuje kontrolu hospodaření s finančními prostředky a majetkem při zajišťování úkolů orgánů veřejné správy.²⁴ Finanční kontrolou se zabývá ZFK, který zavedl pojem „finanční kontrola ve veřejné správě“ a umožňuje kontrolu hospodaření s veřejnými prostředky.²⁵ Mezi zvláštní zákony zabývající se finanční kontrolou patří zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, zákon č. 129/2000 Sb., o krajích, zákon č. 128/2000 Sb., o obcích apod.

Smyslem ZFK je kontrolovat dodržování právních předpisů a opatření přijatých orgány veřejné správy v mezích těchto předpisů při hospodaření s veřejnými prostředky k zajištění úkolů stanovených těmito orgány. Dále realizace finanční kontroly dle ZFK zajišťuje ochranu veřejných prostředků proti rizikům, nesrovnalostem nebo jiným nedostatkům způsobeným například porušením právních předpisů, nehospodárným, neúčelným či neefektivním nakládáním s veřejnými prostředky nebo trestnou činností.²⁶ ZFK zavedl soustavu kontrol, která zabezpečuje včasné a spolehlivé informování orgánů vedoucích veřejnou správu o nakládání s veřejnými prostředky, o realizovaných operacích a o jejich průkazném účetním zpracování s cílem pozitivně ovlivnit činnost orgánů veřejné správy v souladu se stanovenými úkoly.²⁷

Finanční kontrola dle ZFK je realizována mezi orgány veřejné správy, mezi orgány veřejné správy a žadateli nebo příjemci veřejné finanční podpory a uvnitř orgánů veřejné správy. Orgánem veřejné správy jsou pak dle § 2 písm. a) ZFK např. organizační složky státu, které jsou

²³ REKTOŘÍK, Jaroslav, ŠELEŠOVSKÝ, Jan a kol. *Kontrolní systémy veřejné správy a veřejného sektoru*. Praha: Ekopress, 2003, s. 30.

²⁴ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 5., upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 73.

²⁵ Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole, ve znění pozdějších předpisů, § 1 odst. 1 a § 3 odst. 1

²⁶ Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole, ve znění pozdějších předpisů, § 4 odst. 1 písm. a), b)

²⁷ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 5., upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 74 - 75.

účetní jednotkou podle § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, státní příspěvkové organizace, státní fondy, územní samosprávné celky.²⁸

1.3.1 Systém finanční kontroly

Finanční kontrola se skládá ze třech typů kontrolních systémů. Jedná se o finanční kontrolu veřejnosprávní, finanční kontrolu podle mezinárodních smluv a vnitřní kontrolní systém.²⁹

Veřejnosprávní kontrola spadá do působnosti Ministerstva financí jako ústředního správního orgánu, které vykonává metodickou řídicí činnost a koordinuje výkon finanční kontroly ve veřejné správě, územní finanční orgány (osm finančních ředitelství a více než dvě stovky finančních úřadů), správce kapitol státního rozpočtu, poskytovatele veřejné finanční podpory a územní samosprávné celky. Veřejnosprávní kontrola má za cíl vytvořit systém kontroly, jež by umožnil kontrolnímu subjektu realizovat kontrolu nejen vlastního hospodaření, ale i hospodaření jiných subjektů, které spadají dle ZFK do jeho působnosti. Dále veřejnosprávní kontrola zjišťuje přiměřenost a účinnost tohoto systému.³⁰ Veřejnosprávní kontrolu rozlišujeme na předběžnou (viz. § 11 odst. 1 a 2 ZFK), průběžnou (viz. § 11 odst. 3 ZFK) a následnou (viz. § 11 odst. 4 ZFK) obdobně jak jsem ji popsal v první kapitole.

Finanční kontrola může být vykonána také podle mezinárodních smluv a to v případě, že tak stanoví vyhlášená mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána.³¹ Tuto kontrolu realizují mezinárodní organizace svými kontrolními orgány nebo určenými zmocněnci v rozsahu a za podmínek, které stanoví mezinárodní smlouva. Mezinárodní organizace může požadovat po orgánech veřejné správy České republiky součinnost a spolupráci, která musí být poskytnuta.³²

Třetím a z pohledu této práce nejdůležitějším je vnitřní kontrolní systém, který „vytváří podmínky pro hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy. Vnitřní kontrolní systém je způsobilý včas zjišťovat, vyhodnocovat a minimalizovat provozní, finanční, právní a jiná rizika vznikající v souvislosti s plněním schválených záměrů a cílů orgánu veřejné správy.“³³ K naplnění této podstaty je vedoucí orgánu veřejné správy dle § 25 ZFK povinen v tomto orgánu zavést a udržovat vnitřní kontrolní systém a zejména stanovit rozsah odpovídajících pravomocí a odpovědností vedoucích a ostatních zaměstnanců při nakládání s veřejnými prostředky. Vnitřní

²⁸ MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční právo a finanční správa - 2. díl*. Brno: Masarykova univerzita, 2004, s. 362 - 363.

²⁹ GRŮN, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3., aktualizované a doplněné vydání. Praha: Linde, 2008, s. 247.

³⁰ BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 5., upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 76.

³¹ Například sdělení č. 7/1995 Sb., o sjednání Evropské dohody zakládající přidružení mezi Českou republikou na jedné straně a Evropskými společenstvími a jejich členskými státy na straně druhé, ve znění sdělení č. 67/1997 Sb., sdělení č. 251/1997 Sb., ve znění sdělení č. 265/1998 Sb., ve znění sdělení č. 75/1999 Sb. a sdělení č. 16/2000 Sb. m. s.

³² MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční právo a finanční správa - 2. díl*. Brno: Masarykova univerzita, 2004, s. 374.

³³ REKTOŘÍK, Jaroslav, ŠELEŠOVSKÝ, Jan a kol. *Kontrolní systémy veřejné správy a veřejného sektoru*. Praha: Ekopress, 2003, s. 71.

kontrolní systém se dělí na řídicí kontrolu předběžnou, průběžnou a následnou dle § 26 a § 27 ZFK a interní audit dle § 28 a násl. ZFK. Řídicí kontrola je vykonávána zejména vedoucím orgánu veřejné správy, vedoucími zaměstnanci či pověřenými zaměstnanci, kdežto interní audit funkčně nezávislým útvarem odděleným od řídicích výkonných struktur a bude blíže rozebrán v následujících kapitolách. IA je tedy nedílnou součástí finanční kontroly a tím i celého kontrolního systému České republiky. V následující kapitole se zaměřím právě na IA, který představuje určitou výseč kontrolní činnosti, jeho pojetí, specifické prvky a problematické pasáže ZFK.

2 Interní audit

Nejobecnější definici auditu poskytuje T. Lee (1986): „Audit v obecném slova smyslu 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.“³⁴ Tato definice je však příliš obecná a v dnešní době nevyhovující. V minulosti byl audit spojován především s ověřováním účetních výkazů, to se však v průběhu času změnilo. V dnešní době je audit mnohem komplexnější činností a je úžeji spjat s vedením společnosti než kdy dříve. Je třeba rozlišovat mezi auditem a účetnictvím. „Audit je v podstatě kritická analýza, která umožňuje ověřovat informace dodané podnikem a hodnotit operativní činnosti a systémy používané při jejich předávání.“³⁵ Pojem podnik v této definici je možné ztotožnit s pojmy organizace, instituce či společnost. Kdežto účetnictví se zabývá číselnými operacemi. „Audit se zabývá základnou, ze které vychází účetnictví. Základ auditu však nespočívá v účetnictví, které prověřuje, ale v logice, na kterou spoléhá.“³⁶ Existuje také mnoho typů auditů.

Na audit můžeme nahlížet z různých úhlů. Z pohledu času - např. roční a průběžný. Z hlediska hloubky záběru na komplexní a selektivní. Z hlediska zda má být vykonán na základě dobrovolnosti nebo povinně. Máme audit inspekční, který sleduje kontrolu finančních výkazů a zákonnost činnosti organizace. Audit poslání zjišťuje, zda organizace plní své poslání, k němuž byla zřízena. Právní audit sleduje dodržování příslušných zákonů a vyhlášek. Programový audit se zaměřuje na uspořádání organizace. Manažerský audit hodnotí zásadně vedení instituce, zejména z pohledu mezinárodních standardů, vydává doporučení ke změnám řízení a rozhodování. Strategický audit, jak již z názvu vyplývá klasifikuje strategii organizace a bývá prováděn poradenskou firmou. Provozní audit zjišťuje efektivnost a hospodárnost fungování instituce včetně nakládání s majetkem. Dále se můžeme setkat např. s auditem energetickým, technickým, daňovým, ekologickým, forenzním či mezinárodním.³⁷

Nejpodstatnější rozlišení auditu z pohledu této práce je na interní a externí. Interní audit je objektivní nezávislá činnost, která posuzuje funkčnost systému společnosti, poukazuje na jeho slabé stránky či rizika a podává vrcholnému vedení doporučení k jeho zefektivnění. Jedná se o relativně novou funkci ve srovnání s klasickou kontrolní činností. Interní audit neodpovídá za

³⁴ HALÁSKOVÁ, Martina. *Věřejná správa v České republice*. Opava: Slezská univerzita, 2013, s. 127.

³⁵ SAWYER, L. B. *Interní audit*. Praha: Český institut interních auditorů, 2000, s. 14.

³⁶ DVOŘÁČEK, Jiří. *Interní audit a kontrola. 2.*, přepracované a doplněné vydání. Praha: C. H. Beck, 2003, s. 1.

³⁷ REKTOŘÍK, Jaroslav, ŠELEŠOVSKÝ, Jan a kol. *Kontrolní systémy veřejné správy a veřejného sektoru*. Praha: Ekopress, 2003, s. 127 - 128.

řízení, nerealizuje nápravu nedostatků ani nerozhoduje o tom, kdo je zavinil.³⁸ Dělícím prvkem mezi oběma typy je, zda je audit „prováděn organizačním prvkem zakomponovaným do organizační struktury dané společnosti či instituce“³⁹ - pak se jedná o interní audit, nebo zda je vykonáván subjektem z vnějšku. Externí a interní audit se zejména liší v otázce „funkčnosti a určenosti“⁴⁰. Interní audit, jak již z názvu vyplývá, je určen především, nikoli však výlučně, pro interní účely dané instituce, především pak pro vedení společnosti, která jeho závěry vezme v potaz při výkonu následující řídicí činnosti. Výsledky interního auditu nejsou veřejně dostupné. Naproti tomu externí audit slouží zejména veřejnosti, zakladateli společnosti či instituce a jeho výsledky mají být uveřejněny. Funkce podobné externímu auditu vykonává Nejvyšší kontrolní úřad. Úřad je specifický tím, že je zakotven v Ústavě České republiky v samostatné hlavě a také jeho nezávislost je dána přímo Ústavou.⁴¹ Tento Úřad vykonává kontrolu hospodaření se státním majetkem, státního závěrečného účtu, plnění státního rozpočtu, hospodaření s prostředky poskytnutými České republice ze zahraničí, a s prostředky, za něž převzal stát záruky, vydávání a umořování státních cenných papírů, zadávání státních zakázek u organizačních složek státu a právnických a fyzických osob.⁴²

2.1 Moderní pojetí interního auditu

Interní audit byl uznán jako samostatná disciplína v roce 1941 v New Yorku a byl zde také založen Institut interních auditorů - The Institute of Internal Auditors (IIA), jehož dnešní sídlo je v Lake Mary na Floridě. Jedná se o mezinárodní profesní sdružení, uznávanou autoritu v oblasti interního auditingu s více než 185 000 členy po celém světě. Cílem institutu je obhajovat a podporovat zavádění interního auditu v organizacích, poskytovat komplexní odborné vzdělávací programy s certifikací auditorů a zvyšovat profesní úroveň interního auditu vytvářením směrníc standardů a zavedením etického kodexu.⁴³ IIA je mimořádně významná instituce, která změnila pohled jakým bylo nahlíženo na interní audit a zásadně přispívá ke zvýšení odbornosti interních auditorů.

Podobné mezinárodní sdružení bylo založeno i v Evropě pod názvem Evropská konfederace institutů pro interní audit - European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA) v roce 1982. „Konfederace zachovává úplnou autonomii národních institutů a své poslání spatřuje v prosazování a rozvíjení profesionální praxe v oblasti interního auditu v

³⁸ ČERVENKA, Miroslav. *Soustava veřejných rozpočtů*. Praha: Leges, 2009, s. 84.

³⁹ REKTORÍK, Jaroslav, ŠELEŠOVSKÝ, Jan a kol. *Kontrolní systémy veřejné správy a veřejného sektoru*. Praha: Ekopress, 2003, s. 123.

⁴⁰ Tamtéž.

⁴¹ Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů, čl. 97 odst. 1.

⁴² Zákon č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu, ve znění pozdějších předpisů, § 3 odst. 1 a 2.

⁴³ The Institute of Internal Auditors. *About The IIA* [online]. na.theiia.org, [cit. 22. 2. 2017]. Dostupné na <<https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx>>.

Evropě prostřednictvím členských organizací, ku prospěchu této profese ve všech členských zemích.⁴⁴ Smyslem ECIIA bylo podporovat v rámci EHS evropský interní audit. Její sídlo je v Bruselu a zastupuje téměř 30 zemí světa a 12 000 interních auditorů. Pro naplnění svých cílů ECIIA sdílí informace a zkušenosti mezi jeho členy, snaží se zajistit podporu pro přijetí Mezinárodních standardů profesionální praxe interního auditu, podporuje myšlenku certifikace profesionálních interních auditorů v Evropě, zajišťuje styk s Evropskou unií a usiluje o vytvoření celosvětové organizace, zahrnující všechny profesionální organizace, jež se věnují profesi interního auditu.⁴⁵

Pro interní audit v České republice je pak zvláště významný Český institut interních auditorů (ČIIA), který je národním institutem mezinárodního institutu IIA a také členem ECIIA. ČIIA vznikl v roce 1995 v Praze. Má přes 1000 členů, jeho nejvyšším orgánem je Sněm, který se schází pravidelně každý rok. Činnost řídí Rada v čele s prezidentem a na její rozhodování dohlíží tříčlenná kontrolní komise. Jeho smyslem je prosazování a podpora interního auditu v České republice, sdružování osob pracujících v oblasti interního auditu, vydávání materiálů k získání a zdokonalení znalostí o interním auditu a spolupracuje s výše uvedenými zahraničními organizacemi. Profese interního auditu zaznamenala rozvoj právě díky ZFK, který vymezil působnost interního auditu.⁴⁶

Během 80. let 20. století se vystupňoval problém absence jednotné definice vnitřní kontroly. Nebylo jasné co přesně náleží do vnitřní kontroly. Profesní organizace byly vyzvány k vytvoření ucelené metodiky vnitřní kontroly. V důsledku toho založily profesní organizace společný výbor - Committee of sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), jež v roce 1992 vydal zprávu Vnitřní kontrolní systém - Integrovaný rámec (Internal Control - Integrated Framework). Tato zpráva byla významným milníkem v historii interního auditu.⁴⁷

Moderní interní audit se jako zásadní v moderních státech nepostradatelná činnost, prosazuje zhruba od 80. let 20. století a vyvíjí se značně rychle. Jeho podoba bude vždy záviset na specifčnosti konkrétní organizace, například na tom, o jak velkou organizaci se jedná, na jejím zaměření, struktuře či cíli. Různorodost má pak na svědomí také odlišné právní, ekonomické a kulturní prostředí. Jakékoliv zobecnění se musí zredukovat jen na základní rámec.

Tato základní východiska interního auditu existují pod názvem Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu - International Professional Practice Framework (IPPF). IPPF byl poprvé vydán v roce 2002 a následně v důsledku probíhajících změn přepracován. IIA nabídl nový návrh

⁴⁴ SCHRÁNIL, Pavel, TVRDOŇ, Josef. *Externí a interní auditing*. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2010, s. 34.

⁴⁵ Tamtéž.

⁴⁶ Český institut interních auditorů. *O nás. Představení ČIIA* [online]. interniaudit.cz, [cit. 23. 2. 2017]. Dostupné na <<http://www.interniaudit.cz/cia/?idKategorie=3>>.

⁴⁷ SCHRÁNIL, Pavel, TVRDOŇ, Josef. *Externí a interní auditing*. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2010, s. 35.

IPPF, který po celosvětovém připomínkovém řízení vstoupil v platnost 1. 1. 2009. IPPF se člení na část závaznou, kde je vyžadován jednoznačný soulad s požadavky obsaženými v této části a na část doporučovanou, která představuje významný interpretační prvek. Často však dochází k tomu, že je určité doporučení v budoucnu převedeno do závazné části.⁴⁸ V kategorii významně doporučované se nachází Doporučené směrnice, Prováděcí směrnice a Doplnkové směrnice. Součástí IPPF je také výkladový slovník základních pojmů. Závazná kategorie obsahuje Definicí interního auditu, Etický kodex, Hlavní principy a především Standardy.⁴⁹

Standardy jsou „souborem principů a závazných požadavků, které se skládají z vyjádření klíčových požadavků kladených na profesní praxi interního auditu a na hodnocení účinnosti jeho výkonu“.⁵⁰ Jednotlivé standardy Standardů jsou označovány čtyřmístnými čísly (např. standard 1000), nebo v případě „podstandardu“ číslem standardu následovaným písmenem a číslicí (např. 1000.A1). Rozlišujeme

- a) základní standardy (standard 1000 a násl.), které stanoví požadavky a vlastnosti organizace či osob vykonávajících interní audit
- b) standardy pro výkon interního auditu (standard 2000 a násl.), které obsahují smysl činnosti interního auditu a kritéria pro hodnocení interního auditu
- c) prováděcí standardy, které dále rozvádějí požadavky dvou výše uvedených standardů.⁵¹

Účelem Standardů je:

- a) „umožnit všem úrovním managementu, řídicím orgánům společnosti, veřejným organizacím, externím auditorům a příslušným profesním organizacím porozumět úloze a odpovědnosti interního auditu,
- b) stanovit základnu pro vedení a měření výkonu interního auditu,
- c) zlepšit praktický výkon interního auditu“.⁵²

2.2 Definice interního auditu

Interní audit byl standardně definován jako „činnost, kterou vykonává specializovaný personál ve vlastním podniku, přičemž jeho činnost se vztahuje na všechny druhy operací, které se v podniku uskutečňují tak, aby byla zajištěna vnitřní kontrola a efektivnost řízení, a to nezávisle

⁴⁸ KAFKA, Tomáš. *Průvodce pro interní audit a risk management*. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 12.

⁴⁹ Český institut interních auditorů. *IPPF. Interaktivní přehled* [online]. interniaudit.cz, [cit. 27. 2. 2017]. Dostupné na <<http://www.interniaudit.cz/ippf/interaktivni-prehled.php?idKategorie=12>>.

⁵⁰ Český institut interních auditorů. *Revizované Standardy s účinností od 1. 1. 2017* [online]. interniaudit.cz, [cit. 27. 2. 2017]. Dostupné na <<http://www.interniaudit.cz/ippf-file/8CZ-bead-ippf-cz-standardy2017-final.pdf>>.

⁵¹ Tamtéž.

⁵² DVOŘÁČEK, Jiří. *Interní audit a kontrola. 2.*, přepracované a doplněné vydání. Praha: C. H. Beck, 2003, s. 9.

na výkonu funkce a odpovědnosti vedoucích pracovníků uvedeného podniku“.⁵³ Tato definice byla překonána, protože z ní jasně nevyplývalo, zda se činnost interního auditora zužuje pouze na zkoumání vnitřní podnikové kontroly - jednalo by se pouze o kontrolu něčeho již zkontrolovaného, nebo zda má dojít ke kontrole všech řídicích a kontrolních mechanismů.

Od roku 1999 se všechna pojetí interního auditu opírají především o mezinárodní definici dle IPPF, která interní audit vymezuje jako „nezávislou, objektivně ujišťovací a poradenskou činnost zaměřenou na přidávání hodnoty a zdokonalování procesů v organizaci. Interní audit pomáhá organizaci dosahovat jejích cílů tím, že přináší systematický a metodický přístup k hodnocení a zlepšování účinnosti systému řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů a řízení a správy organizace“.⁵⁴ Jejím znění částečně odpovídá i národní vymezení interního auditu v České republice dle ZFK.

Dle § 28 odst. 2 ZFK je interní audit „nezávislé a objektivní přezkoumávání a vyhodnocování operací a vnitřního kontrolního systému orgánu veřejné správy, které zjišťuje, zda

- a) právní předpisy, přijatá opatření a stanovené postupy jsou v činnosti orgánu veřejné správy dodržovány,
- b) rizika vztahující se k činnosti orgánu veřejné správy jsou včas rozpoznána a zda jsou přijímána odpovídající opatření k jejich vyloučení nebo zmírnění,
- c) řídicí kontroly poskytují vedoucímu orgánu veřejné správy spolehlivé a včasné provozní, finanční a jiné informace,
- d) provozní a finanční kritéria podle § 4 jsou plněna,
- e) zavedený vnitřní kontrolní systém je dostatečně účinný, reaguje včas na změny ekonomických, právních, provozních a jiných podmínek,
- f) dosažené výsledky při plnění rozhodujících úkolů orgánu veřejné správy poskytují dostatečné ujištění, že schválené záměry a cíle tohoto orgánu budou splněny“.

Jak definice dle IPPF tak i zákonná definice dle ZFK se shodují na potřebě existence nezávislosti a objektivnosti interního auditu a na tom, že má ujišťovací a poradní funkci. Problém ZFK však spočívá v tom, že opomíjí některé prvky nezávislosti a chybí zde podrobnější rozpracování nejen tohoto požadavku, ale i interního auditu vůbec, jak bude uvedeno dále.

⁵³ Tamtéž. s. 4.

⁵⁴ Český institut interních auditorů. IPPF. *Interaktivní přehled - Definice interního auditu* [online]. interniaudit.cz, [cit. 4. 4. 2017]. Dostupné na <<http://www.interniaudit.cz/ippf-file/6CZ-df14-definice.pdf>>.

Definice dle IPPF, na rozdíl od ZFK, obsahuje i další významné složky interního auditu. Mezi tyto složky patří především „vnímání organizace jako celku a přidaná hodnota spojená se zdokonalováním“.⁵⁵

V § 28 odst. 2 ZFK je interní audit vymezen jako taxativní výčet činností, které má vykonávat interní auditor. Definice dle IPPF je v tomto ohledu otevřenější, snaží se zaměřit na celou organizaci a zdůrazňuje tak komplexnost práce interního auditora. Interní audit by tak měl přispívat organizaci jako celku k naplňování jejích cílů. V důsledku toho je třeba, aby auditoři porozuměli cílům a procesům uvnitř organizace a vnímali problémy i jejich příčiny v širokém, komplexním kontextu. V IPPF je také zdůrazněna přidaná hodnota, kterou přináší hodnocení managementu.⁵⁶ Ta nabývá na důležitosti především, pokud jsou výsledky interního auditu poskytnuty osobě vně organizace, např. jako podklady pro externí audit. Tyto složky interního auditu v definici dle ZFK chybí a bylo by vhodné je zde implementovat.

Přidaná hodnota může v budoucnu nabývat na důležitosti, především díky technologickému pokroku. V dnešní době „technologie hýbou světem“ ve všech oblastech lidského poznání a interní audit není výjimkou.⁵⁷ Vytvořením automatického programu, který by analyzoval data společnosti v reálném čase, by se zcela proměnil způsob, kterým se audity provádějí. „Poptávku po tomto technologickém posunu potvrzují i výsledky průzkumu. V odpovědích na dotaz, které dovednosti jsou pro interní audit klíčové, zaujala znalost technologií (62 %) hned druhé místo za komunikací (67 %), zatímco např. kritické myšlení a úsudek obsadily až třetí příčku (52 %).“⁵⁸

2.3 Nezávislost IA

Nezávislost je jeden ze základních předpokladů úspěšného průběhu interního auditu. Aby mohla výsledná zpráva interního auditu poskytovat relevantní informace a doporučení ke zdokonalování kvality vnitřního kontrolního systému, k předcházení nebo zmírnění rizik a k přijetí opatření k nápravě zjištěných nedostatků dle § 28 odst. 3 a § 31 odst. 1 ZFK, musí být útvar interního auditu organizace nezávislý. ZFK sice v § 28 odst. 1 i 2 či v § 29 odst. 1 zmiňuje nezávislost, avšak zcela formálně a nenabízí téměř žádné předpoklady k naplnění tohoto požadavku.

V § 29 odst. 1 ZFK je uvedeno, že „útvar interního auditu je přímo podřízen vedoucímu orgánu veřejné správy, který zajišťuje jeho funkční nezávislost a organizační oddělení od řídicích a výkonných struktur“. Přímé podřízení vedoucímu orgánu veřejné správy je nepochybně

⁵⁵ KAFKA, Tomáš. *Průvodce pro interní audit a risk management*. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 14 - 16.

⁵⁶ Tamtéž.

⁵⁷ ČÁP, Marek, ČUP, Michal. Interní audit jako cesta k vyšší hodnotě. *Interní auditor*, 2016, roč. 20, č. 2, s. 28.

⁵⁸ Tamtéž.

žádoucí. V rámci nezávislosti bych považoval za vhodné zakotvení možnosti přístupu vedoucího interního auditu přímo a neomezeně k vedoucímu orgánu veřejné správy. Tím by došlo k posílení postavení interního auditu v hierarchické struktuře organizace přímo pod vedení, se kterým by mohl být v bezprostředním kontaktu. V § 31 odst. 1 ZFK se sice uvádí, že „útvár interního auditu předává zprávy o svých zjištěních z provedených auditů bez zbytečného odkladu vedoucímu orgánu veřejné správy s doporučením k přijetí opatření podle § 28 odst. 3 ZFK“, ale už se zde nedozvíme jakým způsobem. Mohlo by tak dojít k situaci, že sice zpráva bude předána vedoucímu orgánu veřejné správy, ale prostřednictvím několika dalších osob. Interní audit má mít přímou, bezprostřední vazbu na vedení. Jedině tak se může stát účinným a nezávislým nástrojem pro zkvalitnění řízení celé organizace.

V § 29 odst. 2 ZFK je upraveno jmenování a odvolání vedoucího útvaru interního auditu. ZFK se však zmohl na pouhý výčet osob či orgánů, které jmenování či odvolání realizují. Tak například dle písmene f) zmíněného ustanovení „vedoucího útvaru interního auditu jmenuje a odvolává rada kraje na návrh ředitele krajského úřadu, pokud jde o útvár interního auditu kraje“. V tomto ani v následujících ustanoveních však nejsou uvedeny důvody, na základě kterých by mělo dojít k odvolání, ani forma odvolání, délka funkčního období či možná neslučitelnost funkce vedoucího útvaru interního auditu s jinými funkcemi. Takovéto nedostatky podřývají zmiňovanou a tolik potřebnou nezávislost jak interních auditorů tak interního auditu samotného.

Zákonnou úpravou by mělo být stanoveno z jakých důvodů je možné vedoucího útvaru interního auditu odvolat (např. v důsledku závažného porušení vnitřních předpisů organizace či v případě závažného porušení zákonem stanovené povinnosti). Na odvolání z funkce vedoucího útvaru interního auditu sice lze aplikovat důvody dle § 12 odst. 1 zákona č. 312/2002 Sb., o úřednících územních samosprávných celků a o změně některých zákonů (dále jen ZÚÚSC), ale pouze v případě, že se jedná o vedoucího útvaru interního auditu územního samosprávného celku, ne u interních auditorů orgánů státní správy.

V případě formy odvolání by se ZFK v budoucnosti mohl inspirovat § 12 odst. 3 ZÚÚSC, který stanovuje, že „odvolání nebo vzdání se funkce musí být písemné a doručené druhému účastníku, jinak je neplatné“. Písemnost, nutnost odůvodnění odvolání z funkce a potřeba jeho doručení zvýší právní jistotu a tím i nezávislost interního auditora. Zamezilo by se tím odvolávání z pouhé osobní zaujatosti vůči osobě interního auditora.

Další možností jak posílit nezávislost interního auditora je zavedení funkčního období. Doba po kterou by interní auditor měl vykonávat svou funkci, by mohla být stanovena například na čtyři roky. Výhodou zavedení funkčního období je, že by byla pozice interního auditora nezávislá na vedení organizace z hlediska politického. V organizaci by se tak předcházelo

odvoláním interních auditorů z důvodu změny politické příslušnosti vedení nebo snaze ovlivnit výsledek auditu. Důležitá je také aktivita každého interního auditora. „Auditor by měl dbát o to, aby nebyl ovlivňován jakýmkoli požadavky, které by se týkaly pokusu specifikovat aktivity, které by měly být zkoumány, nebo určovat, které průkazné materiály jsou přijatelné, náznaku povinnosti modifikovat dopad nebo význam skutečností uvedených ve zprávě nebo tlaku na odstranění důležitých faktů ze zprávy interního auditora.“⁵⁹ Zavedení funkčního období ze zákona spolu s odpovědným, apolitickým a profesionálním přístupem jednotlivých interních auditorů povede k větší nezávislosti interního auditu a jeho výraznějšímu přínosu pro společnost.

Nezávislost je také upravena v IPPF na začátku základních standardů (standard 1100 a následující). Ve standardu 1100 je nezávislost vyjádřena spolu s požadavkem objektivit a to proto, že se jedná o základní předpoklady úspěšného interního auditu a pro jejich vzájemné rozlišení. Objektivita bývá spojována především s osobou interního auditora a nezávislost je spíše atribut činnosti interního auditu.⁶⁰ IPPF interpretuje nezávislost těmito slovy: „Nezávislost znamená nepřítomnost podmínek, za kterých je ohrožena schopnost interního auditu vykonávat odpovědnosti interního auditu nezaujatým způsobem. K dosažení stupně nezávislosti nezbytného pro účinné provádění odpovědností funkce interního auditu má vedoucí interního auditu přímý a neomezený přístup k vedení a orgánům společnosti.“⁶¹

V následujícím standardu 1110 je upravena nezávislost organizační. V první větě tohoto standardu se dozvíme, že „vedoucí interního auditu musí podávat zprávy takovému organizačnímu stupni společnosti, který internímu auditu umožňuje plnění jeho funkcí.“ Podobnou úpravu nalezneme v ZFK v § 31 odst. 1, který stanoví povinnost útvaru interního auditu předat zprávy o svých zjištěních vedoucímu orgánu veřejné správy. Zajímavější je ale druhá věta standardu 1110 o organizační nezávislosti. Zde je stanovena povinnost vedoucího interního auditu „nejméně jednou ročně potvrdit orgánům společnosti organizační nezávislost funkce interního auditu“. Jedná se o pozoruhodnou pojistku nezávislosti. Vedoucí interního auditu pak má nejen možnost, ale dokonce povinnost informovat vedoucí orgány společnosti o tom, zda byla narušena nezávislost jeho útvaru, čím nebo kým byla narušena, jakým způsobem a do jaké míry. Jedná se o jedinečnou a velmi užitečnou zpětnou vazbu pro vedení organizace, které tak může na zprávu o narušení nezávislosti adekvátně reagovat a příčiny narušení nezávislosti odstranit. V důsledku toho pak bude moci útvar interního auditu opět zcela plnit své poslání.

⁵⁹ DVOŘÁK, Bohdan, DVOŘÁKOVÁ, Jana. *Zákon o finanční kontrole v praxi a předpisy související*. Pardubice: Český a moravský účetní dvůr, 2003, s. 66.

⁶⁰ KAFKA, Tomáš. *Průvodce pro interní audit a risk management*. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 17.

⁶¹ Standard 1100 - Nezávislost a objektivita. *Revidované Standardy s účinností od 1. 1. 2017* [online]. interniaudit.cz, [cit. 6. 4. 2017]. Dostupné na <<http://www.interniaudit.cz/ippf-file/8CZ-bead-ippf-cz-standardy2017-final.pdf>>.

Standard 1130 pojednává opět souhrnně o nezávislosti a objektivitě a to o jejich narušení: „Pokud dojde ke zdánlivému či faktickému narušení nezávislosti nebo objektivitě, musí být o této skutečnosti předány podrobné informace příslušné organizační úrovni společnosti. Způsob sdělení informací závisí na povaze tohoto narušení.“ Obdobné ustanovení zakládající povinnost informovat společnost o narušení nezávislosti či objektivitě v ZFK nenajdeme. Zmíněný standard zavádí tuto povinnost nejen pro faktické ale i zdánlivé narušení. Taková formulace zdůrazňuje zásadní význam nezávislosti a objektivitě interního auditu a snaží se předcházet jejich reálnému oslabení. Způsob sdělení informace o narušení může být písemný či ústní. Bude záležet na rozsahu a významu narušení. V interpretaci standardu 1130 nalezneme i demonstrativní výčet možných narušení organizační nezávislosti a objektivitě jednotlivce. Mohlo by se jednat o osobní střet zájmů, omezování rozsahu působnosti auditu, omezení přístupu k dokladům, osobám či majetku nebo například o omezení finančních zdrojů pro zajištění řádného auditu.

Úroveň nezávislosti útvaru interního auditu se různě liší vzhledem k odlišnostem každé organizace. Lze hovořit o základním a vyšším stupni nezávislosti IA. Základní úroveň nezávislosti představuje vedoucí útvaru interního auditu, který je organizačně nezávislý na vedení organizace a podává mu zprávy o svých zjištěních, které jsou reflektovány při rozhodování o způsobech dosažení cílů společnosti. Tento stupeň nezávislosti se vyskytuje především u orgánů veřejné správy. Například vedoucí útvaru interního auditu na resortním ministerstvu je organizačně nezávislý a pravidelně na poradách informuje o výsledcích interního auditu vedení ministerstva.

Vyšší stupeň nezávislosti je charakterizován podřízeností vedoucího útvaru interního auditu výboru pro audit⁶². Takovou úroveň nezávislosti najdeme například u společnosti SKANSKA CS, kde jsou jednotliví vedoucí útvaru interního auditu všech poboček bezprostředně podřízeni výboru pro audit ve Švédsku. Každý vedoucí útvaru interního auditu tak komunikuje s vedením dané pobočky a zároveň podává zprávy o svých zjištěních výboru pro audit do Švédska.⁶³ „Cílem výboru pro audit je v rámci systému správy a řízení přispívat k minimalizaci finančních a provozních rizik uvnitř subjektu, jakož i nepřímo přispět k řádnému poskytování správných informací uvnitř i vně samotného subjektu.“⁶⁴ Výbor pro audit bude plnit svou úlohu zejména ve větších organizacích nebo v mezinárodních společnostech, kde je zapotřebí koordinovat činnost více poboček v různých zemích světa. Organizaci však bude výbor pro audit přínosný pouze pokud budou mít všechny zainteresované subjekty (vedení organizace, výbor pro audit, vedoucí útvaru interního auditu i interní auditoři) zájem na jeho efektivním fungování.

⁶² Zřízení a požadavky na výbor pro audit podrobně upravuje § 44 a násl. zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

⁶³ KAFKA, Tomáš. *Průvodce pro interní audit a risk management*. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 18.

⁶⁴ SEVERA, Tomáš. Povinnost zřídit výbor pro audit a kdo ji má. *Interní auditor*, 2016, roč. 20, č. 2, s. 2.

Pro zvýšení nezávislosti IA je zásadní především komunikace vedoucího interního auditu s organizací. Kromě výše uvedených doporučení lze zvýšit nezávislost IA i dalšími způsoby:

- a) zajištěním toho, že vedoucí útvaru interního auditu bude činit všechna důležitá rozhodnutí, která se vztahují k činnosti interního auditu
- b) naplňováním a průběžnou aktualizací statutu útvaru interního auditu (bude o něm pojednáno dále)⁶⁵
- c) poskytováním dostatečného platového ohodnocení všem členům útvaru IA

2.4 Objektivita IA

Objektivita je kromě nezávislosti dalším zásadním předpokladem k provedení úspěšného auditu a týká se především osoby fakticky vykonávající interní audit. V ZFK je objektivita formálně deklarovaná v § 28 odst. 2, avšak chybí zde zakotvení alespoň základních předpokladů pro výkon funkce interního auditora, které by objektivitu zaručovaly i v praxi.

Objektivitě se podrobněji věnují standardy 1100 a násl. IPPF. IPPF vymezuje objektivitu jako: „nezaujatý myšlenkový postoj, který umožňuje interním auditorům provádět zakázky takovým způsobem, který zajišťuje důvěru ve výsledek jejich práce a zamezuje přijímání kompromisů ohledně její kvality. Objektivita vyžaduje, aby interní auditori nepodřizovali svůj úsudek týkající se předmětu auditu jiným subjektům nebo jedincům. Ohrožení objektivitě musí být řízeno na úrovni jednotlivého auditora, zakázky, funkčních a organizačních úrovní“.⁶⁶ V tomto základním vymezení je zdůrazněn především nezaujatý myšlenkový postoj a potřebná neovlivnitelnost interního auditora, které jsou považovány za východiska kvalitní práce.

Objektivita klade na interního auditora vysoké nároky jak morální tak i po stránce jeho odbornosti. Interní auditor „musí postupovat nestranně a nezaujatě a musí se vyhýbat jakémukoliv střetu zájmů“.⁶⁷ Střetem zájmů se pak dle standardu 1120 míní případ, ve kterém má interní auditor jako důvěryhodná osoba protichůdný profesní či osobní zájem.

V případě, že byla narušena objektivita, postupuje se stejně jako v případě výše uvedeného narušení nezávislosti dle standardu 1130. Při zdánlivém či faktickém narušení objektivitě by mělo dojít k předání této informace příslušné organizační úrovni společnosti.

Mezi základní předpoklady pro výkon funkce interního auditora patří odbornost, kterou však ZFK bohužel nevyžaduje. Požadavek odbornosti by mohl být z části naplněn dosažením určitého stupně vzdělání. V případě interních auditorů by se mohlo jednat o ukončení

⁶⁵ KAFKA, Tomáš. *Průvodce pro interní audit a risk management*. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 19.

⁶⁶ Standard 1100 - Nezávislost a objektivita. *Revidované Standardy s účinností od 1. 1. 20117* [online]. interniaudit.cz, [cit. 10. 4. 2017]. Dostupné na <<http://www.interniaudit.cz/ippf-file/8CZ-bead-ippf-cz-standardy2017-final.pdf>>.

⁶⁷ Standard 1120 - Objektivita jednotlivce. *Revidované Standardy s účinností od 1. 1. 20117* [online]. interniaudit.cz, [cit. 10. 4. 2017]. Dostupné na <<http://www.interniaudit.cz/ippf-file/8CZ-bead-ippf-cz-standardy2017-final.pdf>>.

bakalářského stupně vysokoškolského vzdělání a v případě vedoucího útvaru interního auditu o druhý stupeň vysokoškolského vzdělání (ideálně ekonomického či právního zaměření). Dosažení určitého stupně vzdělání však samo o sobě nemusí být pro specifčnost profese interního auditora dostačující. Na rozdíl od ZFK, IPPF stanoví, že „interní auditori musí mít znalosti, dovednosti a další schopnosti potřebné pro plnění svých úkolů.“⁶⁸ V interpretaci tohoto standardu nalezneme i klíč k možnému získání potřebné kvalifikace. Tím může být osvědčení Certifikovaný interní auditor (CIA) případně další osvědčení nabízená Mezinárodním institutem interních auditorů či jinými, pro tento účel vhodnými profesními organizacemi.

Pro získání CIA musí uchazeč složit písemné zkoušky skládající se z teorie a praxe interního auditu, z otázek věnovaných managementu, kvantitativních metod a informačních systémů. Podmínkou je také minimálně dvouletá praxe. Přestože zkoušky jsou poměrně přísné, mají zatím pouze charakter morálního ocenění kandidátů. Pro výkon funkce interního auditora není dosud diplom vyžadován zákonem. Tím se pozice interního auditora liší od auditora externího, který musí vyhovět požadavkům Komory auditorů České republiky, jinak nemůže jako auditor působit. Například v USA se pro pozici státního auditora vyžaduje osvědčení CIA nebo alespoň osvědčení veřejného účetního (CPA - Certified Public Accountant). V České republice lze zkoušku složit v národním - českém jazyce u ČIIA, který je jedním z oficiálních zkušebních míst.⁶⁹

Dle standardu 1220 IPPF lze objektivitu zachovat také „náležitou profesní péčí“ interního auditora, která klade určité nároky na jeho osobu. Jedná se o uplatňování „péče a dovedností, jaké se očekávají od přiměřeně uvážlivého a způsobilého interního auditora“.⁷⁰ Při uplatňování náležité profesní péče musí být zohledněno následující:

- a) rozsah práce, její složitost a významnost
- b) potřeby a očekávání klientů
- c) použití softwarových auditorských postupů
- d) pravděpodobnost výskytu chyb, podvodu či odchylek
- e) rizika, která mohou ovlivnit cíle
- f) náklady zakázky⁷¹

Pro zvýšení objektivitu práce interního auditora a tím i výsledné zprávy můžeme použít následující postupy:

⁶⁸ Standard 1210 - Odbornost. *Revidované Standardy s účinností od 1. 1. 2017* [online]. interniaudit.cz, [cit. 10. 4. 2017]. Dostupné na <<http://www.interniaudit.cz/ippf-file/8CZ-bead-ippf-cz-standardy2017-final.pdf>>.

⁶⁹ DVOŘÁČEK, Jiří. *Interní audit a kontrola. 2.*, přepracované a doplněné vydání. Praha: C. H. Beck, 2003, s. 87.

⁷⁰ Standard 1220 - Náležitá profesní péče. *Revidované Standardy s účinností od 1. 1. 2017* [online]. interniaudit.cz, [cit. 11. 4. 2017]. Dostupné na <<http://www.interniaudit.cz/ippf-file/8CZ-bead-ippf-cz-standardy2017-final.pdf>>.

⁷¹ Tamtéž.

- a) Pravidelné hodnocení vedoucím útvaru interního auditu potenciálních rizik střetu zájmů a zaujatosti ve vazbě na vykonávané úkoly. Zásadní je samotné uvědomění si hrozeb narušení objektivitu.
- b) Zavedení pravidelné rotace osob vykonávajících interní audit na jednotlivých úkolech / u jednotlivých klientů.
- c) Pracovníci interního auditu by se neměli podílet na zakázkách, na kterých byli v minulosti zainteresováni.
- d) Zákaz přijímání odměn či jiných hodnot od klientů, dodavatelů nebo spolupracujících organizací.
- e) Vyžadování chování interního auditora dle předpisů společnosti, etického kodexu interního auditora a v souladu s politikou organizace.⁷²

Pro zvýšení objektivitu je také významná výše uvedená nezávislost. Nezávislost je prvním předpokladem objektivní činnosti auditu. Vedoucí orgán veřejné správy nesmí připustit střet zájmů zaměstnanců interního auditu. Útvaru interního auditu také musí být přiděleny dostatečné zdroje finanční i lidské.⁷³

Objektivitu, jako jeden ze základních požadavků kladených na osobu interního auditora, by bylo třeba v ZFK lépe zakotvit a především stanovit konkrétní předpoklady pro výkon funkce interního auditora, které zajistí objektivitu nejen formálně ale i fakticky. Toho by mohlo být dosaženo zejména stanovením požadavků na vzdělání, kvalifikaci a praxi interních auditorů zákonem.

2.5 Etika a interní audit

Poslání interního auditu je dle IPPF kromě hlavních principů, definice IA a Standardů vyjádřeno v Etickém kodexu Institutu interních auditorů (dále jen Etický kodex). Etický kodex slouží jako „doporučení a návod jak při poskytování auditorských služeb jednat a postupovat“.⁷⁴ Jeho význam spočívá v podpoře etické kultury interních auditorů. Etický kodex rozšiřuje definici IA dvěma způsoby. Zaprvé obsahuje základní zásady podstatné pro profesi a praxi interního auditu a zadruhé vymezuje pravidla jednání, která charakterizují chování očekávané od interního auditora. Etický kodex se vztahuje na interní auditory, kteří jsou členy IIA (tzn. i na členy ČIIA), na uchazeče o certifikaci CIA a na ty, kteří poskytují služby interního auditu v souladu s definicí IA.⁷⁵

⁷² KAFKA, Tomáš. *Průvodce pro interní audit a risk management*. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 19 - 20.

⁷³ BECKERT, František, CHUM, Jiří. Interní audit na cestě k objektivitě. *Interní auditor*, 2015, roč. 19, č. 2, s. 24.

⁷⁴ HALÁSKOVÁ, Martina. *Veřejná správa v České republice*. Opava: Slezská univerzita, 2013, s. 131.

⁷⁵ Český institut interních auditorů. *Etický kodex* [online]. interniaudit.cz, 17. 6. 2000 [cit. 12. 4. 2017]. Dostupné na <<http://www.interniaudit.cz/cia/clenstvi/eticky-kodex.php>>.

Základními zásadami dle Etického kodexu, které mají být interními auditory dodržovány a uplatňovány jsou:

- 1) Integrita, která vytváří důvěru v osobu interního auditora. Interní auditor má vykonávat svoji práci čestně a odpovědně, má dodržovat zákony, nezapojoovat se do nezákonných aktivit a respektovat zájmy organizace.
- 2) Objektivita - interní auditor má hodnotit všechny podstatné okolnosti a nenechat se ovlivňovat vlastními zájmy nebo zájmy jiných, nepřijme nic, co by mohlo být chápáno jako narušení jeho úsudku a uvede všechny skutečnosti, které by mohly zkreslit zprávu o výsledku IA.
- 3) Důvěrnost - interní auditor musí respektovat vlastnictví a informace, o kterých se při své činnosti dozví a tyto informace neposkytovat bez souhlasu oprávněné osoby. Interní auditor musí chránit informace, o kterých se dozví a nepoužít je pro svůj vlastní prospěch.
- 4) Kompetentnost - souvisí s uplatňováním potřebné odbornosti a vědomostí interním auditorem. Interní auditor vykonává takovou práci, pro kterou má příslušnou odbornost a vědomosti a činí tak v souladu s Mezinárodními standardy pro profesní praxi interního auditu.⁷⁶

V případě, že je Etický kodex hrubě porušen, může to vést k vyloučení interního auditora z ČIIA a tím pádem i z IIA. Dodržování těchto etických principů dle IPPF všemi (nejen členy IIA) interními auditory by přispělo k vážnosti této profese, omezení korupce, ke zvýšení profesionality a tím i celkové prospěšnosti IA.

2.6 Statut IA

Statut interního auditu je „formální dokument, který definuje účel, pravomoci a odpovědnosti interního auditu“⁷⁷ a musí být v souladu se závaznými prvky IPPF (hlavními principy profesní praxe interního auditu, Standardy, definicí interního auditu a Etickým kodexem). Statut IA je vnitřní předpis organizace, který je povinna vytvořit. Statut by měl obsahovat:

- a) určení postavení IA v dané instituci
- b) oprávnění zakládající přístup k dokladům, osobám a majetku významným pro potřeby IA

⁷⁶ Český institut interních auditorů. *Etický kodex Institutu interních auditorů* [online]. interniaudit.cz, [cit. 12. 4. 2017]. Dostupné na <<http://www.interniaudit.cz/ippf-file/7CZ-f9cc-eticky-kodex-uvod.pdf>>.

⁷⁷ Standard 1000 - Účel, pravomoci a odpovědnosti. *Revidované Standardy s účinností od 1. 1. 2017* [online]. interniaudit.cz, [cit. 12. 4. 2017]. Dostupné na <<http://www.interniaudit.cz/ippf-file/8CZ-bead-ippf-cz-standardy2017-final.pdf>>.

c) vymezení rozsahu činnosti IA⁷⁸

Statut IA je důležitým dokumentem každé organizace, ve které působí útvar interního auditu. V případě, že je v organizaci zřízen útvar interního auditu, je třeba jeho činnost upravit vnitřním předpisem ve formě statutu IA. Zároveň je nutné průběžně aktualizovat statut IA vedoucím interního auditu a předložit jej ke schválení vedení a orgánům společnosti jak ukládá standard 1000 IPPF. V ZFK bohužel povinnost vytvořit a aktualizovat statut IA dle požadavků IPPF nenajdeme.

2.7 Výkon IA

Samotné vymezení IA z organizačního hlediska však pro naplnění cíle IA nestačí. Je také potřeba upravit průběh konkrétního auditu. Výkon IA je stejně jako jeho postavení v organizaci různý a to v závislosti na jednotlivých odlišnostech každé organizace. Výkon IA bude ovlivňován faktory uvnitř společnosti - velikost společnosti, její zaměření, struktura či cíl a také vnějšími okolnostmi - odlišné právní, ekonomické nebo kulturní prostředí. Přes tyto odlišnosti je výkon IA alespoň v základních rysech u všech subjektů totožný. Jako u jakékoliv jiné činnosti je třeba výkon IA řádně naplánovat a připravit, poté následuje jeho realizace, o které se pořídí příslušná dokumentace, dojde k jejímu vyhodnocení a konečnou fází je předání výsledků IA vedení organizace. Jedině tak může IA přinášet společnosti přidanou hodnotu.

Výkon IA musí být vedoucím IA účinně řízen tak, aby přinášel společnosti přidanou hodnotu. IA přináší společnosti přidanou hodnotu zejména pokud reflektuje strategii, cíle a rizika, zdokonaluje řízení a správu společnosti. O účinné řízení IA se jedná pokud:

- a) IA dosahuje účelu a plní odpovědnosti stanovené ve statutu IA
- b) je v souladu se Standardy IPPF
- c) zaměstnanci IA postupují v souladu s Etickým kodexem a Standardy
- d) vnímá nové trendy, technologie a rizika, které mají dopad na danou organizaci⁷⁹

2.7.1 Plánování

Plánování je odrazovým můstkem každého IA. Bez kvalitního plánu nelze dosáhnout potřebných výsledků a IA by byl neefektivní. Cíl auditu je „široké či konkrétní vyjádření, zpracované auditorem, definující záměr prováděného auditu, tedy čeho má audit dosáhnout. Je to souhrn ustanovení, které obsahuje přesné vyjádření zamýšlených záměrů interního auditu“.⁸⁰

⁷⁸ DVOŘÁK, Bohdan, DVOŘÁKOVÁ, Jana. *Pracovní postupy a dokumentace při realizaci veřejnosprávních kontrol a interního auditu*. Pardubice: Český a moravský účetní dvůr, 2004, s. 58.

⁷⁹ Standard 2000 - Řízení interního auditu. *Revidované Standardy s účinností od 1. 1. 2017* [online]. interniaudit.cz, [cit. 14. 4. 2017]. Dostupné na <<http://www.interniaudit.cz/ippf-file/8CZ-bead-ippf-cz-standardy2017-final.pdf>>.

⁸⁰ KAFKA, Tomáš. *Průvodce pro interní audit a risk management*. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 41 - 42.

Interní auditor vykonává svou práci v různých oblastech činnosti společnosti. To, zda bude určitá oblast podrobena ověřování ze strany interního auditora, je závislé na analýze existujících a zejména materiálních rizik, která musí interní auditor identifikovat. Vedení interního auditu pak musí vytvořit plán pro všechny činnosti IA.⁸¹ Stejně tak pojednává o plánování i IPPF: „Vedoucí interního auditu musí vytvořit rizikově zaměřený plán, který v souladu s cíli společnosti stanoví priority výkonu interního auditu“.⁸²

Plán interního auditu vytváří útvar interního auditu. Základem pro vytvoření každého plánu je hodnocení rizik, která vyplývají ze stanovených úkolů. Plány interního auditu schvaluje vedoucí orgánu veřejné správy, který je projednává s vedoucím útvaru interního auditu. Výjimečně může dojít k zařazení výkonu určitého auditu, na žádost vedoucího orgánu veřejné správy, i mimo schválený plán.⁸³

Plány interních auditů lze členit na strategické, roční a operativní. Strategický plán se sestavuje na dobu 3 až 5 let a je průběžně aktualizován. Jeho sestavení je ovlivněno velikostí organizace i velikostí útvaru interního auditu a počtem zaměstnanců. ZFK označuje v § 30 odst. 2 strategický plán za střednědobý, který „stanoví priority a odráží potřeby orgánu veřejné správy z hlediska dosavadních výsledků jeho činnosti a předpokládaných záměrů a cílů na víceleté období.“ Existují dvě metody sestavení strategického plánu:

- 1) Strategický plán se sestaví z dílčích plánů jednotlivých složek interního auditu.
- 2) Nejprve se sestaví komplexní strategický plán a až následně dojde k jeho rozpracování na plány dílčí.⁸⁴

Roční plán je vymezen jednotlivými auditními úkoly, které zahrnují audity plánované, pravidelně se opakující a operativní. Takovýto plán by mělo vedení organizace schválit v roce předcházejícím plánovanému auditovanému období. Při sestavení ročního plánu se nejprve analyzují rizikové oblasti, ve kterých byly již v minulosti zjištěny nesrovnalosti a následně ostatní potencionálně rizikové oblasti. Poté dojde ke stanovení času potřebného pro splnění jednotlivých auditních úkolů a k jejich rozdělení do určitých období v roce.⁸⁵ Dle § 30 odst. 3 ZFK roční plán „upřesňuje na základě střednědobého plánu rozsah, věcné zaměření a typ auditů, jejich cíle, časové rozvržení a personální zajištění. Dále obsahuje zejména odbornou přípravu interních auditorů, úkoly v metodické a konzultační činnosti.“ Dle § 30 odst. 6 ZFK pak lze v

⁸¹ SCHRÁNIL, Pavel, TVRDOŇ, Josef. *Externí a interní auditing*. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2010, s. 38.

⁸² Standard 2010 - Plánování. *Revidované Standardy s účinností od 1. 1. 20117* [online]. interniaudit.cz, [cit. 14. 4. 2017]. Dostupné na <<http://www.interniaudit.cz/ippf-file/8CZ-bead-ippf-cz-standardy2017-final.pdf>>.

⁸³ REKTOŘÍK, Jaroslav, ŠELEŠOVSKÝ, Jan a kol. *Kontrolní systémy veřejné správy a veřejného sektoru*. Praha: Ekopress, 2003, s. 75.

⁸⁴ DVOŘÁČEK, Jiří. *Interní audit a kontrola*. 2., přepracované a doplněné vydání. Praha: C. H. Beck, 2003, s. 111 - 112.

⁸⁵ KAFKA, Tomáš. *Průvodce pro interní audit a risk management*. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 48.

odůvodněných případech operativně zařadit výkon určitého auditu i když nebyl původně zamýšlen v ročním plánu. Přitom zde není stanoveno co se „odůvodněnými případy“ míní. Částečnou odpověď nabízí § 28 odst. 2 vyhlášky č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (dále jen vyhláška), který stanoví, že se jedná zejména o případy „podezření na možný výskyt nepředpokládaných rizik, která by mohla nepříznivě ovlivnit činnost orgánu veřejné správy“.

Nejpodrobněji je z celého procesu plánování upraven „program konkrétního auditu“ dle § 28 a násl. vyhlášky. Podobně podrobně se stejné problematice věnuje standard 2200 a násl. IPPF. V úvodním ustanovení - § 27 vyhlášky týkající se auditních postupů je opět zdůrazněna nezávislost a objektivita interního auditu. Dle § 28 vyhlášky se program konkrétního auditu vypracovává na základě výše zmíněného ročního plánu IA. Na rozdíl od plánů činností interního auditu nepodléhá program konkrétního auditu schválení vedoucím orgánu veřejné správy. Program interního auditu je schvalován vedoucím útvaru interního auditu, případně pověřeným interním auditorem a vedoucí orgánu veřejné správy nemůže do tohoto programu zasahovat. Jde o projev tzv. programové nezávislosti, která také znamená zákaz vměšování, ovlivňování či kladení požadavků na zahrnutí nebo vyjmutí úkolů z programu interního auditu.⁸⁶

Program konkrétního auditu slouží jako:

- a) přehledný postup činností, který usnadňuje práci
- b) dokument, který je základem pro prověřování činností IA
- c) výukový materiál pro studium nových auditorů v organizaci⁸⁷

Zpracování plánování IA, auditních postupů při výkonu IA a programu konkrétního auditu v ZFK je poměrně podrobné a dostatečně reflektuje požadavky IPPF. Plánování IA tvoří komplexní soubor předpokladů pro výkon IA, je dostatečně konkrétní a zároveň umožňuje operativně zařadit výkon konkrétního auditu mimo schválený roční plán.

2.7.2 Realizace a zakončení

Realizaci IA předchází úvodní rozhovor s vedoucím zaměstnancem auditovaného subjektu. Tento rozhovor zpravidla obsahuje předložení pověření k vykonání IA, sdělení programu auditu, vyjasnění požadavků, které budou kladeny na zaměstnance a určení termínu ukončení IA. Při samotné realizaci IA se uplatňují zvolené auditní postupy, prostřednictvím kterých dochází ke shromažďování informací, důkazů a dokumentace, které jsou relevantní pro výkon IA a poskytnou co nejpřesnější obraz o zvolené auditované oblasti. Pro naplnění cíle IA jsou

⁸⁶ DVOŘÁK, Bohdan, DVOŘÁKOVÁ, Jana. *Pracovní postupy a dokumentace při realizaci veřejnosprávních kontrol a interního auditu*. Pardubice: Český a moravský účetní dvůr, 2004, s. 99.

⁸⁷ Tamtéž s. 98.

používány následující základní techniky k poznání informací důležitých ke zdokonalení procesů řízení a správy společnosti:

- a) rozhovory s auditovanými
- b) sestavování a vyhodnocování písemných dotazníků
- c) zkoumání procesů, dokumentů a činností v rámci auditované oblasti
- d) pozorování procesů na místě
- e) testování jednotlivých fází činností od zahájení až do ukončení
- f) srovnáváním dvou či více předmětů, činností či operací
- g) potvrzení pravdivosti určitých jevů⁸⁸

O užití konkrétní metody rozhoduje zásadně vedoucí auditorského týmu. Metody lze využít samostatně nebo v kombinaci s ostatními tak, aby poskytly dostatečně vypovídající a přesné výsledky. Zjištěné informace musí poskytnout spolehlivé přesvědčení o závěru IA obsaženém v konečné zprávě.⁸⁹ Závěr IA je přesvědčující a přesný v případě, že by ke stejnému závěru došla každá obdobně kvalifikovaná osoba, která se seznámí se stejnými informacemi jako interní auditor vykonávající IA.⁹⁰

Po vyhodnocení zjištěných informací je třeba zhmotnit tyto poznatky a předat je příslušným orgánům - vedení organizace. Tento proces probíhá dle § 31 ZFK či dle standardů 2330, 2400 a 2410. Výsledek IA je uváděn v roční zprávě předložené vedoucímu orgánu veřejné správy, která zejména hodnotí kvalitu vnitřního kontrolního systému, analyzuje nedostatky nepříznivě ovlivňující činnost orgánů veřejné správy, informuje o skutečnostech, které by mohly způsobit neúplnost nebo neprůkaznost účetnictví a uvádí doporučení, která reagují na výše uvedená zjištění a zkvalitňují finanční, systémové a výkonnostní procesy. Na základě těchto doporučení přijímá vedoucí orgánu veřejné správy potřebná opatření.⁹¹ IPPF uvádí, že závěrečná zpráva má mimo využitelná doporučení obsahovat také akční plány a případně vlastní názor interních auditorů, který má zohledňovat očekávání vedení, orgánů společnosti a ostatních zainteresovaných subjektů.⁹² Na tomto příkladu je zřejmé hlubší a propracovanější pojetí IA v rámci standardů IPPF. IPPF se také více věnuje kvalitě zpráv ve standardu 2420. Zprávy by měly být „přesné, objektivní, jasné, stručné, konstruktivní, úplné a včasné“. Zprávy by naopak neměly obsahovat chyby a zkreslení, mají být nestranné, nezaujaté, snadno pochopitelné. Při jejich psaní se má interní auditor vyhnout technickým výrazům či nepotřebným podrobným popisům.

⁸⁸ KAFKA, Tomáš. *Průvodce pro interní audit a risk management*. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 51 - 52.

⁸⁹ Tamtéž.

⁹⁰ Standard 2310 - Identifikace informací. *Revidované Standardy s účinností od 1. 1. 20117* [online]. interniaudit.cz, [cit. 18. 4. 2017]. Dostupné na <<http://www.interniaudit.cz/ippf-file/8CZ-bead-ippf-cz-standardy2017-final.pdf>>.

⁹¹ Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole, ve znění pozdějších předpisů, § 31 odst. 3, 4

⁹² Standard 2410.A1 - Kritéria komunikace. *Revidované Standardy s účinností od 1. 1. 20117* [online]. interniaudit.cz, [cit. 18. 4. 2017]. Dostupné na <<http://www.interniaudit.cz/ippf-file/8CZ-bead-ippf-cz-standardy2017-final.pdf>>.

Předáním výsledné zprávy o svých zjištěních však práce interního auditora zcela nekončí. Po předání závěrečné zprávy je třeba zjistit, jak se s výsledky předanými vedení organizace dále nakládá. Vedoucí útvaru interního auditu musí sledovat a zaručit, že navrhovaná opatření byla účinně provedena, nebo se alespoň ujistit, že vedení společnosti převzalo odpovědnost za riziko neprovedení navrhovaných opatření.⁹³ Takováto povinnost je upravena v § 31 odst. 2 ZFK a § 31 odst. 2 vyhlášky. Dle těchto ustanovení sleduje útvary interního auditu doporučení ke zkvalitnění řízení, která poskytl a nejméně jednou ročně prověří plnění těchto doporučení až do jejich úplného splnění. V případě, že na základě závěrečné zprávy nebyla přijata příslušná opatření je útvary interního auditu povinen na takové zjištění písemně upozornit vedoucího orgánu veřejné správy.

Plánování, realizace a dokumentace IA je dle mého názoru detailněji právně zakotvena než samotné postavení IA a lépe vyhovuje požadavkům IPPF. Za zásadní považuji zejména nezávislost interního auditora při tvorbě programu IA, která zvyšuje efektivitu IA či následný monitoring plnění navrhovaných opatření, což napomáhá k tomu, aby práce interního auditora nebyla jen činností, která musí být formálně splněna, ale má reálné a přínosné výsledky.

⁹³ Standard 2500 - Monitorování. *Revidované Standardy s účinností od 1. 1. 2017* [online]. internaudit.cz, [cit. 18. 4. 2017]. Dostupné na <<http://www.internaudit.cz/ippf-file/8CZ-bead-ippf-cz-standardy2017-final.pdf>>.

Závěr

Dle mého názoru je interní audit důležitým právním institutem, který má pozitivní vliv na řízení organizací. V dnešní době ještě není IA dostatečně právně zakotven a jeho úprava v ZFK ne zcela odpovídá mezinárodním standardům, které jsou uznávané po celém světě. Domnívám se, že pojetí IA v České republice by se mělo více přiblížit tomu v IPPF. Jedině tak bude IA naplňovat svůj smysl a stane se přínosem pro každou organizaci.

V první kapitole jsem se věnoval původu kontrolní činnosti obecně a tedy i původu interního auditu. Pojetí kontroly se od starověku až do dnešních dnů postupně měnilo a vycházelo průběžně z potřeb každé společnosti. Kontrolní činnost můžeme pojmut několika způsoby. Jako nejdůležitější shledávám informační pojetí. Jeho podstata spočívá ve zjištění určité výchozí informace o kontrolovaném subjektu, kterou porovnává se stavem, jehož má být dosaženo. Vyhledání informací o určitém subjektu, zjišťování výchozího a aktuálního stavu věci a jejich porovnávání je podstatou každé kontroly. Pojem kontrola je často nesprávně zaměňován s dozorem, nicméně tyto pojmy je třeba důsledně odlišovat. Kontrola je vykonávána v rámci vztahů nadřízenosti a podřízenosti a směřuje dovnitř veřejné správy. Zatímco dozor cílí vně veřejné správy vůči nepodřízeným subjektům.

V následujících kapitolách jsem se věnoval kontrole ve veřejné správě a jejímu subsystému finanční kontrole. Cílem bylo zjistit zda IA zapadá do koncepce kontrolního systému České republiky? Shledávám tedy, že IA je nezbytnou součástí kontrolního systému České republiky a má v něm nezastupitelné místo. Podstatou kontroly ve veřejné správě je dbát na dodržování zákonů a zajištění hospodárnosti, účelnosti a efektivity. Při naplňování těchto cílů se vychází ze základních zásad pro kontrolní činnost. Tyto cíle a zásady jsou bezpochyby aplikovatelné i v oblasti interního auditu. Kontrolu ve veřejné správě lze dělit různým způsobem. Uvedl jsem tedy alespoň základní členění, která považuji za nejdůležitější. IA můžeme zařadit do systému kontrol vykonávaných samotnou veřejnou správou. IA se soustředí jak na formální tak na obsahovou stránku věci a realizuje jej zásadně subjekt, který je součástí kontrolované organizace. IA je kontinuální činností a je tak těžké určit, zda má povahu kontrolní činnosti předběžné, průběžné či následné. Dle mého názoru IA představuje všechna tato pojetí. Poukazuje na budoucí možná rizika, probíhá průběžně celý rok a následně monitoruje realizaci svých doporučení. Pod kontrolu ve veřejné správě pak systémově spadá finanční kontrola dle ZFK. Smyslem ZFK je kontrola dodržování právních předpisů při hospodaření s veřejnými prostředky mezi určitými orgány jak je ZFK vymezuje. Systém finanční kontroly se dále člení na finanční kontrolu veřejnosprávní, podle mezinárodních smluv a vnitřní kontrolní systém, který obsahuje právě IA.

V druhé kapitole jsem se věnoval samotnému IA. V úvodní části druhé kapitoly jsem se zabýval klasickým pojetím IA dle T. Lea a jeho odlišením od účetnictví. Audit je činnost zabývající se rozličnými oblastmi lidského poznání a proto jsem alespoň demonstrativně uvedl několik úhlů pohledu jak na něj můžeme nahlížet. Pro tuto práci bylo podstatné odlišení IA interního a externího. I když se oba navzájem doplňují a v některých případech dochází k jejich záměně - k realizaci interního auditu prostřednictvím externího tzv. outsourcingem, principiálně mají každý jinou podstatu.

Po stručném uvedení klasického pojetí IA jsem se zaměřil na moderní pojetí IA a jeho kořeny. V této kapitole jsem se zaměřil na otázku jaké jsou rozdíly v pojetí IA dle ZFK a dle IPPF? Významnou zásluhu na tom jak dnes IA ve světě vypadá má zejména IIA, ECIIA a v rámci České republiky ČIIA. Jedná se o významné instituce a respektované profesní autority, které se neustále snaží zdokonalit proces IA. Činí tak prostřednictvím IPPF skládajícího se z propracovaného systému Standardů, Definice IA, Hlavních principů, Etického kodexu, doporučených, prováděcích a doplňkových směrnic. Takovýto systém shledávám oproti ZFK jako komplexnější, ale zároveň mnohdy dost obecný - např. v pojetí IA. ZFK je v tomto konkrétnější, ale měl by být vykládán ve světle IPPF.

Za nejdůležitější z této práce považuji odpovědi na otázky, zda je právní úprava IA v ZFK dostačující, zda je nezávislost a objektivita IA dostatečně zajištěna v ZFK, jestli ne, tak proč a jak toho docílit? V České republice se začal IA rozvíjet právě díky ZFK, nicméně dle mého názoru je tento právní předpis nedostačující. Mezery ZFK shledávám zejména v pojetí nezávislosti i objektivity, které jsou pouze formálně deklarovány, ale jejich zajištění ve faktické rovině vlastně chybí. Dle mého názoru problém ZFK je především v:

- a) absenci úpravy podmínek i formy odvolání vedoucího útvaru interního auditu,
- b) absenci důvodů odvolání,
- c) absenci předpokladů pro výkon funkce interního auditora (např. vzdělání, praxe či kvalifikace),
- d) absenci funkčního období interního auditora
- e) neexistenci povinnosti výkladu institutu IA ve světle konkrétních mezinárodních standardů IPPF.

Možnosti řešení těchto nedostatků ZFK navrhuji výše v samotné diplomové práci. Dalšími výzkumnými otázkami bylo, zda je IA dostatečně přesně definován, jak upravuje ZFK etický kodex interního auditora, jestli je to vůbec třeba a jaké je právní zakotvení statutu IA v ZFK? Na základě svých zjištění bych zvážil:

- a) možnost změny aktuálního vymezení IA dle ZFK, neboť jej shledávám dle zjištění v diplomové práci příliš konkrétní,
- b) legislativní zakotvení Etického kodexu, který není ve stávajícím ZFK upraven a je žádoucí, jak jsem uvedl a totéž platí ohledně Statutu IA, ale i standardů IPPF.

Úpravu výkonu IA dle ZFK považuji za zdařilejší než samotné pojetí IA, přesto by byla větší reflexe požadavků IPPF dle výše uvedených zjištění prospěšná. Úpravu IA v ZFK považuji za první vlaštovku, která byla žádoucí, nicméně v dnešní době již neobstojí. Ze zjištění v této práci usuzuji, že ZFK jistě brzy dozná patřičných změn a věřím, že i tato práce může tyto změny urychlit, nasměrovat správným směrem a poskytnout pro to návrhy řešení uvedených nedostatků.

Literatura

A) Odborná literatura

- KLIMESŠ, Lumír. *Slovník cizích slov*. 6., přepracované a doplněné vydání. Praha: Státní pedagogické nakladatelství, 1998. 862 s.
- MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční právo a finanční správa - 2. díl*. Brno: Masarykova univerzita, 2004. 404 s.
- REKTOŘÍK, Jaroslav, ŠELEŠOVSKÝ, Jan a kol. *Kontrolní systémy veřejné správy a veřejného sektoru*. Praha: Ekopress, 2003. 212 s.
- PRŮCHA, Petr. *Správní právo: obecná část*. 8., doplněné a aktualizované vydání. Brno - Plzeň: Doplněk a Aleš Čeněk s.r.o., 2012. 427 s.
- HENDYRCH, Dušan a kol. *Správní věda - Teorie veřejné správy*. 4., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 242 s.
- SLÁDEČEK, Vladimír. *Obecné správní právo*. 3., aktualizované a upravené vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2013. 500 s.
- HALÁSKOVÁ, Martina. *Veřejná správa v České republice*. Opava: Slezská univerzita, 2013. 136 s.
- NĚMEC, Juraj a kol. *Kontrola ve veřejné správě*. Praha: Wolters Kluwer, 2010. 158 s.
- BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 5., upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2009. 548 s.
- GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3., aktualizované a doplněné vydání. Praha: Linde, 2009. 335 s.
- SAWYER, L. B. *Interní audit*. Praha: Český institut interních auditorů, 2000. 313 s.
- DVOŘÁČEK, Jiří. *Interní audit a kontrola*. 2., přepracované a doplněné vydání. Praha: C. H. Beck, 2003. 201 s.
- ČERVENKA, Miroslav. *Soustava veřejných rozpočtů*. Praha: Leges, 2009. 205 s.
- SCHRÁNIL, Pavel, TVRDOŇ, Josef. *Externí a interní auditing*. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2010. 67 s.
- KAFKA, Tomáš. *Průvodce pro interní audit a risk management*. Praha: C. H. Beck, 2009. 167 s.
- DVOŘÁK, Bohdan, DVOŘÁKOVÁ, Jana. *Zákon o finanční kontrole v praxi a předpisy související*. Pardubice: Český a moravský účetní dvůr, 2003. 260 s.
- DVOŘÁK, Bohdan, DVOŘÁKOVÁ, Jana. *Pracovní postupy a dokumentace při realizaci veřejnosprávních kontrol a interního auditu*. Pardubice: Český a moravský účetní dvůr, 2004. 189 s.

B) Časopisy

ČÁP, Marek, ČUP, Michal. Interní audit jako cesta k vyšší hodnotě. *Interní auditor*, 2016, roč. 20, č. 2, s. 28.

SEVERA, Tomáš. Povinnost zřídit výbor pro audit a kdo ji má. *Interní auditor*, 2016, roč. 20, č. 2, s. 2.

BECKERT, František, CHUM, Jirí. Interní audit na cestě k objektivitě. *Interní auditor*, 2015, roč. 19, č. 2, s. 24.

C) Právní předpisy

Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 166/1993 Sb., o Nejvyšším kontrolním úřadu, ve znění pozdějších předpisů

Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 312/2002 Sb., o úřednících územních samosprávných celků a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů

D) Internetové zdroje

The Institute of Internal Auditors. *About The IIA* [online]. na.theiia.org, [cit. 22. 2. 2017]. Dostupné na <<https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx>>.

Český institut interních auditorů. *O nás. Představení ČIIA* [online]. interniaudit.cz, [cit. 23. 2. 2017]. Dostupné na <<http://www.interniaudit.cz/ciia/?idKategorie=3>>.

Český institut interních auditorů. *IPPF. Interaktivní přehled* [online]. interniaudit.cz, [cit. 27. 2. 2017]. Dostupné na <<http://www.interniaudit.cz/ippf/interaktivni-prehled.php?idKategorie=12>>.

Český institut interních auditorů. *Revidované Standardy s účinností od 1. 1. 2017* [online]. interniaudit.cz, [cit. 27. 2. 2017]. Dostupné na <<http://www.interniaudit.cz/ippf-file/8CZ-bead-ippf-cz-standardy2017-final.pdf>>.

Český institut interních auditorů. *Etický kodex* [online]. interniaudit.cz, 17. 6. 2000 [cit. 12. 4. 2017]. Dostupné na <<http://www.interniaudit.cz/ciia/clenstvi/eticky-kodex.php>>.

Český institut interních auditorů. *Etický kodex Institutu interních auditorů* [online]. interniaudit.cz, [cit. 12. 4. 2017]. Dostupné na <<http://www.interniaudit.cz/ippf-file/7CZ-f9cc-eticky-kodex-uvod.pdf>>.

Shrnutí

Tato diplomová práce se zaměřuje na IA dle ZFK a IPPF, pojednává o právních aspektech IA a pojmech, které s touto problematikou bezprostředně souvisejí.

Cílem práce je objasnit smysl IA, vymezit základní pojmy, určit předpoklady, které jsou nezbytné pro řádný výkon IA a zjistit zda jsou naplňovány. Práce se zabývá obecně kontrolou v České republice a dále rozpracovává systém finanční kontroly, vnitřní kontrolní systém a především IA samotný. V rámci IA je blíže rozebírána zejména jeho definice, požadavky na nezávislost a objektivitu, ale také statut IA, etika IA či výkon IA. Práce analyzuje jak vnitrostátní právní úpravu tak mezinárodní standardy IPPF a poukazuje na možná slabá místa ZFK.

Abstract

The diploma thesis focuses on IA under the FCA and IPPF. It deals with legal aspects of IA and concepts that are directly related to this issue.

The aim of the thesis is to clarify the meaning of IA, to define basic concepts, to determine the assumptions that are necessary for proper prosecution of IA and to detect if they are being filled. Generally the thesis deals with the control within the Czech republic. Further it elaborates the financial control system, the internal control system and, above all, the IA itself. The thesis mainly focuses on the IA definition, on requirements for independence and objectivity, on IA status, its etics and its prosecution. Both, the national legislation and international standards IPPF are analyzed and the weaknesses of ZFK are pointed out in the text.

Klíčová slova

Finanční kontrola, kontrola, interní audit, nezávislost interního auditu, objektivita interního auditu, statut interního auditu, Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu, Institut interních auditorů, Evropská konfederace institutů interního auditu, Český institut interních auditorů

Key words

Financial control, control, internal audit, internal audit independence, internal audit objectivity, internal audit status, International Professional Practice Framework, The Institute of Internal Auditors, European Confederation of Institutes of Internal Audit, Czech Institute of Internal Auditors