

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra řízení



Diplomová práce

**Interní audit v kontextu veřejného vysokého
školství**

Radka Podrápská

© 2012 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Katedra řízení
Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Podrápská Radka

Hospodářská a kulturní studia

Název práce

Interní audit v kontextu veřejného vysokého školství

Anglický název

Internal Auditing in the Context of Public Higher Education.

Cíle práce

Diplomová práce si klade za cíl vymezit na základě poznatků získaných studiem odborné literatury a ostatních zdrojů pojem interní audit a konkretizovat možnosti jeho uplatnění na příkladu realizace interního auditu v rámci veřejné vysoké školy. Ve vybraném subjektu bude analyzováno postavení a význam útvaru interního auditu. Stávající metodické nástroje a průběh interního auditu budou podrobeny kritickému rozboru. V případě zjištění neshod se standardními postupy auditu budou navrženy změny, které by tyto nedostatky redukovaly a přispěly tak ke zvýšení efektivnosti a účinnosti interního auditu ve sledované organizaci.

Metodika

Cíle práce budou řešeny v rámci následujícího zadání osnovy diplomové práce:

1. Úvod: aktuálnost, významnost a odborný přínos zvoleného tematického zaměření práce
2. Cíl práce a metodický postup řešení tématu práce
3. Teoretická východiska
4. Charakteristika sledované organizace
5. Analytická část: průzkum možností uplatnění vybraných druhů interního auditu a metod provádění auditů; možnosti identifikace faktorů rizika ve sledované organizaci
6. Shrnutí poznatků z provedených analýz; vypracování návrhu účinného a efektivního uplatnění interního auditu
7. Závěr: posouzení odborného přínosu navrhovaného řešení tématu
8. Seznam použitých zdrojů
9. Přílohy

Harmonogram zpracování

Studium výchozích doporučených zdrojů v odborné literatuře: 12/2010- 05/2011

Zpracování charakteristiky sledovaného podniku: 03/2011- 06/2011

Zpracování shromážděných podkladových materiálů: 07/2011- 09/2011

Shrnutí výsledků šetření a vypracování návrhů řešení: 10/2011- 02/2012

Rozsah textové části

60 - 80 stran

Klíčová slova

Interní audit, riskmanagement, Mezinárodní rámec profesionální praxe interního auditu, IIA, ISO normy, jakost, standardy, etický kodex, závěrečná zpráva interního auditu, interní auditor, audit lidských zdrojů, audit procesů, administrativní procesy

Doporučené zdroje informací

- J.Dvořáček. Interní audit a kontrola. 2. přeprac. a dop. vydání. Praha: C.H.Beck, 2003. 201 s. ISBN 80-7179-805-3
- T. Kafka. Průvodce pro interní audit a risk management. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2009. 167 s. ISBN 978-80-7400-121-5
- J.Dvořáček, T. Kafka. Interní audit v praxi. Brno :Computer Press 2005, s.236, ISBN 80-251-0836-8
- J.Dvořáček, P.Bonk, Standardy pro profesionální praxi interního auditu. Praha: ČIIA 1996. ISBN neuvedeno
- J.Nenadál a kol. Moderní systémy řízení jakosti: Quality Management. 2. dop. vyd. Praha: Management Press, 2007. 282 s. ISBN 978-80-7261-071-6
- D.Galloway. Interní audit: Průvodce nového auditora. 1. české vydání. Praha: Český institut interních auditorů, 1997. 60 s. ISBN 80-902433-1-2
- L.B.Sawyer. Interní audit. 1. české vydání. Praha: Český institut interních auditorů. 2002. 313 s. ISBN 80-86284-07-7
- ČESKÝ INSTITUT INTERNÍCH AUDITORŮ. Rámec profesní praxe interního auditu [on-line]. 2009, [cit. 2011-03-30]. Dostupný na WWW: <http://www.interniaudit.cz/download/clenstvi/profesni-praxe-IA09/01_predmluva_uvod.pdf >
- L.Müllerová, Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní uzávěrka . Praha: ASPI, 2007, s.136, ISBN 978-80-7357-308-9
- D.Prokúpková, Základy kontrolní činnosti. Praha: Nakladatelství Bilance, 1999, s.118, ISBN neuvedeno
- L.Vodáčková, O.Vodáčková, Moderní management v teorii a praxi. Praha: Management Press 2006, s. 293, ISBN 80-7261-143-7
- P.Účeň, Zvyšování výkonnosti firmy na bázi potenciálu zlepšování. Praha: Grada Publishing 2008 s. 190, ISBN 978-80-247-2472-0
- J.Fotr, Jak hodnotit a snižovat podnikatelské riziko. Praha: Management Press, 1992, s. 105, ISBN 80-85603-06-3
- J.C.Robertson, T.J.Lowers..Auditing.Ninth Edition. USA: The McGeaw-Hill Companies, Inc. 1999, s.814, ISBN 0-07-290695-2

Vedoucí práce

Římovská Pavla, Ing.

Termín odevzdání

březen 2012


prof. Ing. Jan Hron, DrSc., dr.h.c.

Vedoucí katedry




prof. Ing. Jan Hron, DrSc., dr.h.c.

Děkan fakulty

V Praze dne 5.3.2012

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Interní audit v kontextu veřejného vysokého školství" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 6. 4. 2012

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala vedoucí práce Ing. Pavle Římovské za vlídné a podnětné vedení, které mi při práci bylo velikou oporou. Dále bych ráda poděkovala Ing. Renatě Kollmerové, doc. Ing. Vladimíru Vítovi CSc. a Ing. Tomáši Kafkovi PhD., díky jejichž ochotě a spolupráci mohla tato práce vzniknout. V neposlední řadě děkuji svým rodičům a příteli za bezmeznou podporu po celou dobu studia.

Interní audit v kontextu veřejného vysokého školství

Internal Auditing in the Context of Public Higher Education

Souhrn

Předložená diplomová práce se zabývá fungováním interního auditu v rámci institucí veřejné správy, konkrétně pak v rámci veřejných vysokých škol. Cílem práce je srovnání stavu využívání interního auditu v rámci vybraných veřejných vysokých škol univerzitního typu se stavem ideálním, který vychází z příslušných zákonů, prováděcích předpisů, metodických příruček a příkladů dobré praxe. Na základě provedené analýzy jsou v práci navržena řešení, která by svou implementací vedla k úplnému naplnění poslání interního auditu v kontextu veřejného vysokého školství.

Summary

Submitted thesis deals with the functioning of internal auditing in the context of public administration's institutions, specifically in the context of public colleges. The goal of the thesis is comparison of contemporary state of use of internal auditing within the selected public colleges with the ideal state of use of internal auditing, which is based on law, official handbooks and the good practice examples. Based on accomplished analysis are designed solutions, which if implemented could lead to merely fulfilment of the mission of internal auditing in the context of public higher education.

Klíčová slova:

Interní audit, risk management, Mezinárodní rámec profesionální praxe interního auditu, interní auditor, IIA, ISO normy, jakost, Standardy, Etický kodex, závěrečná zpráva interního auditora, audit lidských zdrojů, audit procesů, administrativní procesy, veřejná vysoká škola.

Keywords:

Internal auditing, Risk Management, International Professional Practices Framework, internal auditor, IIA, ISO standards, quality, Standards, Ethic Code, final report of internal auditor, human resources audit, process audit, administrative process, public college.

OBSAH

1	ÚVOD.....	12
2	CÍL PRÁCE A METODIKA.....	13
	2.1. Cíl práce.....	13
	2.2. Metodika.....	13
3	TEORETICKÁ ČÁST	16
	3.1. Interní audit.....	16
	3.1.1. Vymezení a definice interního auditu.....	16
	3.1.2. Interní audit ve vztahu k ostatním formám dozoru v organizaci	18
	3.1.2.1. Externí audit.....	18
	3.1.2.2. Controlling.....	19
	3.1.2.3. Forezní audit.....	19
	3.1.2.4. Audit jakosti.....	20
	3.1.2.5. Total Quality Management	21
	3.1.2.6. Vnitřní kontrola.....	22
	3.1.2.7. Outsourcing.....	23
	3.1.3. Mezinárodní rámec profesionální praxe interního auditu.....	25
	3.1.4. Začlenění útvaru interního auditu do struktury organizace	27
	3.1.5. Útvar interního auditu a jeho organizační struktura	28
	3.1.6. Osoba interního auditora.....	29
	3.2. Průběh interního auditu.....	30
	3.2.1. Auditorské zprávy.....	31
	3.3. Risk management.....	32
	3.3.1. Riziko.....	32
	3.3.2. Proces risk managementu	33
	3.3.3. Risk management a interní audit	34
	3.4. Kontrola a audit ve veřejném sektoru	35
	3.4.1. Vymezení veřejného sektoru	35
	3.4.2. Principy hospodaření ve veřejném sektoru	35
	3.4.3. Kvalita v pojetí veřejného sektoru	36
	3.4.4. Kontrola ve veřejném sektoru.....	37
	3.4.5. Audit ve veřejném sektoru.....	37
	3.4.5.1. Personální zajištění interního auditu ve veřejném sektoru	38
	3.4.5.2. Zákon o finanční kontrole, vnitřní kontrolní systém a interní audit	39
	3.4.6. Řízení rizik ve veřejném sektoru a interní audit.....	42
4	CHARAKTERISTIKA VYBRANÝCH ORGANIZACÍ	45
	4.1. Vymezení veřejné vysoké školy	45
	4.2. Charakteristika vybraných subjektů.....	46
	4.2.1. Technická univerzita v Liberci	46
	4.2.1.1. Organizační struktura TUL.....	47
	4.2.2. Česká zemědělská univerzita v Praze	49
	4.2.2.1. Organizační struktura ČZU.....	49
	4.2.3. Univerzita Palackého v Olomouci	50

4.2.3.1. Organizační struktura UPOL	51
4.2.4. Vysoká škola chemicko-technologická v Praze.....	51
4.2.4.1. Organizační struktura VŠCHT.....	52
5 ANALYTICKÁ ČÁST	54
5.1. Fungování interního auditu v rámci vybraných subjektů	54
5.1.1. Interní audit na Technické univerzitě v Liberci.....	54
5.1.1.1. Činnost interního auditu na TUL	54
5.1.1.2. Podpora fungování interního auditu ze strany vedení TUL.....	56
5.1.1.3. Identifikace rizika a interní audit na TUL	56
5.1.2. Interní audit na České zemědělské univerzitě v Praze.....	58
5.1.2.1. Činnost interního auditu na ČZU	58
5.1.2.2. Podpora fungování interního auditu ze strany vedení ČZU	59
5.1.2.3. Identifikace rizika a interní audit na ČZU	59
5.1.3. Interní audit na Univerzitě Palackého v Olomouci.....	60
5.1.3.1. Činnost interního auditu na UPOL	60
5.1.3.2. Podpora fungování interního auditu ze strany vedení UPOL	61
5.1.3.3. Identifikace rizika a interní audit na UPOL.....	61
5.1.4. Interní audit na Vysoké škole chemicko-technologické v Praze	62
5.1.4.1. Činnost interního auditu na VŠCHT.....	62
5.1.4.2. Podpora fungování interního auditu ze strany vedení VŠCHT	63
5.1.4.3. Identifikace rizika a interní audit na VŠCHT	63
6 ZHODNOCENÍ VÝSLEDKŮ A DOPORUČENÍ	64
6.1. Zhodnocení činnosti interního auditu v rámci sledovaných univerzit.....	64
6.1.1. Personální zajištění činnosti interního auditu	64
6.1.2. Kvalifikace interních auditorů	65
6.1.3. Činnost interního auditu.....	65
6.2. Zhodnocení podpory fungování interního auditu ze strany vedení	67
6.3. Zhodnocení řízení rizika interním auditem.....	68
6.4. Nejvýznamnější problémy interního auditu sledovaných univerzit	70
6.5. Návrhy a doporučení směřující ke zdokonalení funkčnosti interního auditu v rámci sledovaných univerzit	71
6.5.1. Personální zajištění fungování interního auditu.....	71
6.5.2. Důsledné oddělení činnosti interního auditu od dalších činností	72
6.5.3. Zavedení systému řízení rizika	73
7 ZÁVĚR.....	74
8 ZDROJE	76
8.1. Použité tištěné dokumenty	76
8.2. Použité elektronické dokumenty.....	79
8.3. Ústní a písemná sdělení	81
9 PŘÍLOHY	83

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek č. 1: Vztah vnitřní kontroly a interního auditu v organizaci	23
Obrázek č. 2: Možnost výskytu rizika	33
Obrázek č. 3: Schéma algoritmu řízení rizik	43

SEZNAM TABULEK

Tabulka č. 1: Formy interního auditu a jejich výhody a nevýhody	24
Tabulka č. 2: Vybrané ekonomické a personální charakteristiky univerzit za rok 2010.....	64
Tabulka č. 3: Činnost interního auditu v rámci sledovaných univerzit	66
Tabulka č. 4: Vnitřní normy interního auditu v rámci sledovaných univerzit.....	67
Tabulka č. 5: Charakteristiky řízení rizika v rámci sledovaných univerzit	69

SEZNAM ZKRATEK

ČIIA	Český institut interních auditorů
ČZU	Česká zemědělská univerzita
IA	Interní audit
ICT	Informační a komunikační technologie
IFAC	International Federation of Accountants (Mezinárodní federace účetních)
IIA	The Institute of Internal Auditors (Institut interních auditorů)
IPPF	Mezinárodní rámec profesionální praxe interního auditu
MFČR	Ministerstvo financí České republiky
TQM	Total Quality Management
TUL	Technická univerzita v Liberci
UPOL	Univerzita Palackého v Olomouci
VŠCHT	Vysoká škola chemicko-technologická
VVŠ	Veřejná vysoká škola

1 ÚVOD

Interní audit jako metoda revize, která je určená ke zdokonalování procesů v rámci organizace, představuje významný prvek v řízení organizací všeho druhu. Interní audit svými činnostmi přispívá k dosahování cílů organizace neustálým analyzováním vnitřního prostředí, svými doporučeními pak napomáhá efektivnímu a hospodárnému fungování.

Mohlo by se zdát, že implementace interního auditu do struktur organizace je věcí rozhodnutí vrcholového managementu pouze soukromých společností založených za účelem tvorby zisku. Tento předpoklad je ovšem mylný. Interní audit plní svou úlohu i v rámci sektoru veřejného, a to dokonce na základě zákonné povinnosti. Vzhledem k tomu, že organizace veřejného sektoru hospodaří s veřejnými financemi ve veřejném zájmu, vzniká zde nutnost fungování vnitřní kontroly a kontrolního systému, který by napomáhal naplnění základních principů hospodaření veřejné správy – principů hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti. Hospodaření na základě uvedených principů nabývá na důležitosti zvláště v době vládních škrťů a úsporných opatření, jimiž jsou organizace a instituce veřejné správy ekonomicky ovlivňovány stejně, jako podniky soukromého sektoru.

Povinnost zřídit interní audit je organizacím, které hospodaří s financemi veřejných rozpočtů, dána *zákonem č. 320/2001 Sb. o finanční kontrole ve veřejné správě* a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů. Ve zmíněném zákoně je akcentována i potřeba řízení rizik, která z činnosti veřejnosprávních organizací vyplývají. V mnoha případech je tato úloha svěřena právě internímu auditu.

Předkládaná diplomová práce se konkrétně zaměřuje na interní audit v rámci veřejných vysokých škol, tedy v rámci veřejnosprávních organizací zřízených ze zákona za zvláštním účelem.

Útvary interního auditu či pracovní pozice interního auditora byly na veřejných vysokých školách zřízeny relativně nedávno a zřejmě proto lze v jejich působení nalézt ještě mnohé nedostatky. Právě nedostatky fungování interního auditu na veřejných vysokých školách jsou předmětem analýzy této diplomové práce.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

2.1. Cíl práce

Předložená práce si klade za cíl vymezit na základě dostupných zdrojů ideální podobu fungování interního auditu v rámci veřejné správy a na základě následné analýzy konkrétních případů využívání interního auditu ve veřejnoprávní organizaci - veřejné vysoké škole univerzitního typu - navrhnout možná zlepšení a úpravy, které by vedly k úplnému naplnění poslání interního auditu v rámci této instituce.

2.2. Metodika

Teoretická část diplomové práce vychází z rešerše dostupné primární a sekundární literatury k tématu interního auditu obecně a dále interního auditu v rámci veřejné správy.

První kapitoly teoretické části jsou věnovány definování interního auditu a jeho vymezení ve vztahu k dalším formám dozoru v organizaci, zakotvení jeho principů v oficiálních dokumentech IIA, jeho začlenění do organizační struktury organizace i organizační struktury útvaru interního auditu samotného. Další kapitoly jsou pak vedle vymezení veřejného sektoru věnovány implementaci interního auditu do struktur institucí veřejné správy a do právních norem, které se tohoto odvětví týkají. Zejména je pak tematizována problematika zákona č. 320/2001 Sb. o finanční kontrole ve veřejné správě a jeho prováděcích předpisů.

V teoretické části práce je dále věnována pozornost risk managementu, jeho vymezení a vztahu s interním auditem. V poslední části je pak pro potřeby práce definována instituce veřejné vysoké školy. Její vymezení vychází především ze zákona č. *111/1998 Sb. o vysokých školách* a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů.

Dle zjištění autorky nebyla problematika interního auditu ve veřejném vysokém školství zatím v odborné literatuře tematizována, nicméně principy kontroly a interního auditu v rámci veřejné správy jsou univerzální a tedy aplikovatelné i na veřejné vysoké školství.

Veškerá použitá literatura, tištěná i internetová, je uvedena v Seznamu použitých zdrojů.

Analytická část diplomové práce je založena na charakteristice, zmapování a kritickém rozboru současného stavu využívání interního auditu a potažmo risk managementu v rámci vybraných vysokých škol. Pro potřeby práce byly vybrány čtyři vysoké školy univerzitního typu, Technická univerzita v Liberci, Česká zemědělská univerzita v Praze, Univerzita Palackého v Olomouci a Vysoká škola chemicko-technologická v Praze. Uvedené univerzity a jejich organizační struktura jsou charakterizovány v kapitole č. 4. Následně byli osloveni interní auditoři těchto univerzit.

Specifika jednotlivých univerzit (např. počet zaměstnanců, výše dotací, příspěvků a grantů, se kterými univerzita hospodaří, výše aktiv atd.) jsou různorodá, mezi vybranými univerzitami jsou zastoupeny jak menší (VŠCHT), tak i dle uvedených měřítek velké univerzity (UPOL). Uvedené charakteristiky byly převzaty z metodických pokynů MFČR pro výkon finančního auditu ve veřejné správě.

Informace o fungování interního auditu na vybraných univerzitách byly získány z oficiálních dokumentů univerzit a dokumentů interního charakteru. Na základě zjištěných informací byl sestaven soubor tematických okruhů, které byly následně prodiskutovány v rámci osobního setkání autorky s interními auditory uvedených univerzit (TUL, ČZU, VŠCHT) nebo v rámci emailové komunikace s auditorem (UPOL). Tematické okruhy se týkaly především personálního zajištění, ročního plánu interního auditu, vnitřní legislativy týkající se interního auditu, podpory ze strany vedení, vztahů s auditovanými, a v neposlední řadě identifikace rizik a jejich využití jako podkladu pro tvorbu ročního plánu interního auditu.

Získané informace byly nejdříve zpracovány pomocnou metodou mentální mapy, na jejímž základě byly následně stanoveny tři okruhy zájmu – činnost interního auditu v rámci sledovaných univerzit, podpora fungování interního auditu ze strany vedení sledovaných univerzit a identifikace rizika a interní audit v rámci sledovaných univerzit.

Na základě rozhovorů, emailové komunikace s interními auditory a studia dokumentů byl v rámci výše uvedených okruhů zájmu charakterizován současný stav využívání interního auditu v prostředí vybraných univerzit. Pomocí kritického rozboru situace pak byly identifikovány problematické oblasti interního auditu a risk managementu.

Závěrečná část kapitoly *Zhodnocení výsledků a doporučení* obsahuje autorkou navržené změny, jejichž implementace by potenciálně zajistila takové nastavení interního auditu a risk managementu, které by vedlo k vyšší efektivitě a užitku těchto činností.

3 TEORETICKÁ ČÁST

3.1. Interní audit

3.1.1. Vymezení a definice interního auditu

Interní audit byl v minulosti vnímán i definován různými autory odlišně. Definice do značné míry odpovídaly době, ve které vznikaly, neboť pozice interního auditu se během let výrazně měnila. Roku 2002 došlo ale ke sjednocení definic i chápání, Institutem interních auditorů (IIA)¹ byl vydán Mezinárodní rámec profesionální praxe interního auditu². V tomto dokumentu je interní audit definován jako „... *nezávislá, objektivní, ujišťovací a konzultační činnost zaměřená na přidanou hodnotu a zlepšení provozu organizace. Pomáhá organizaci dosáhnout její cíle tím, že zavádí systematický metodický přístup k hodnocení a zlepšení efektivnosti řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů*“ (IIA, 1999)³. Veškerá vykonávaná praxe interního auditu musí být v souladu s tímto dokumentem.

V České republice jsou interní auditoři zaštiťováni Českým institutem interních auditorů. Tato organizace byla založena roku 1995 jako národní institut mezinárodní organizace IIA. Má charakter občanského sdružení.

Interní audit je zpravidla uskutečňován skrze vlastní specializované zaměstnance společnosti či organizace. Zaměřuje se na všechny typy operací, které v dané organizaci probíhají, a snaží se o zajištění neustálého zlepšování řídicího systému organizace a o zvyšování efektivnosti řízení.

Tato forma auditu může být chápána dvěma způsoby. Tradiční chápání interního auditu spočívá v důrazu na revizi kontrolního systému a mapování skutečného současného stavu organizace. V tomto pojetí je interní auditor vnímán jako někdo, kdo pouze vyhledává chyby, které dále reportuje vedení, tedy jako člověk, jehož je třeba se do určité míry

¹ Mezinárodní organizace sdružující interní auditory, oficiální název: The Institute of Internal Auditors Inc.

² International Professional Practice Framework (IPPF)

³ „*Internal Auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes*“ (IIA, 1999).

obávat. Moderní vnímání interního auditu je postaveno na přesvědčení, že pověřená osoba je profesionálem, jehož zájmem je zlepšování systému řízení organizace. K tomu přispívá svými doporučeními vrcholovému managementu, založenými na dokonalé znalosti prostředí a procesů v organizaci.

Funkce interního auditora v rámci organizace je pouze konzultační a ujišťovací. Nedisponuje rozhodovací silou, funkce jeho práce je pouze poradní. Interní auditor vždy nese plnou zodpovědnost za svou činnost, není ale v jeho kompetenci přejímat odpovědnost managementu.

Jedním ze základních přínosů interního auditu pro organizaci, v níž je implementován, je tvorba přidané hodnoty. Ta spočívá v hodnocení a navrhování možných zlepšení pro management a v úsilí o zvýšení efektivnosti struktury kontrolních i řídicích mechanismů v organizaci, dále v identifikaci oblastí pro zdokonalování procesů a minimalizaci možných rizik.

Interní audit se nesoustředí pouze na jednu oblast subjektu, ve kterém je zřízen. Jeho úkolem je orientovat se ve všech mechanismech subjektu. Interní audit musí organizaci vnímat holisticky jako celek, jedině tak může napomáhat k dosahování jejích cílů. Interní auditoři „ ... se nesoustředí pouze na finanční kontrolu v rámci organizace, ..., hodnotí a testují efektivitu kontrolního systému, který je vytvořen za účelem pomoci organizaci při dosahování všech jejích cílů⁴“ (PANNY, WHITTINGTON, 1997).

Naprostou klíčovou vlastností interního auditu, která je zároveň podmínkou jeho práce, je jeho nezávislost na auditovaných činnostech.

V soukromém sektoru je zřízení útvaru interního auditu věcí rozhodnutí vrcholového managementu, jedná se zde především o vlastní zájem. Rozdílná situace je v orgánech a organizacích veřejné správy. Zde je zřízení útvaru interního auditu zákonnou povinností. Tato povinnost vyplývá ze zákona č. 320/2001 Sb. o finanční kontrole ve veřejné správě. Zákon upravuje i funkce a postavení interního auditu v rámci struktury organizací. Uvedená problematika je obsahem dalších kapitol.

⁴ „Internal auditors are not merely concerned with the organization's financial controls. They evaluate and test the effectiveness of controls designed to help the organization meet all of its objectives.“ (volně přeloženo autorkou)

3.1.2. Interní audit ve vztahu k ostatním formám dozoru v organizaci

3.1.2.1. Externí audit

Jak již bylo řečeno, interní audit je prováděn zaměstnanci organizace, kteří jsou podřízeni vrcholovému vedení, a nelze o něm tedy říci, že je v pravém slova smyslu nezávislý. Tím se liší od první z forem dozoru v organizaci - **externího auditu**.

„Externí auditor musí být nezávislou osobou, jak na státních orgánech, tak i na společnosti, ve které audit provádí“ (TRUNEČEK A KOL., 2004). Externí auditorská činnost je zaměřena především na ekonomické informace, na finanční rozměr dějů v organizaci. Zkoumá a kontroluje finanční výsledky a jejich dokumentaci, analyzuje transakce a identifikuje chyby. Primární úlohou externího auditu je tedy vytvoření kompletní zprávy o finančních výsledcích dané organizace. Interní audit není zaměřen pouze na jednu oblast, jeho činnost je do značné míry univerzální, zaměřuje se na zajišťování hospodárného využívání zdrojů (hmotných i lidských) a efektivnosti procesů a operací v rámci organizace.

Dalším zásadním rozdílem je orientace auditů na budoucnost či současný stav a minulost. Zatímco externí audit je orientován především na zjištění správnosti minulých událostí a operací, interní audit je orientován především na budoucnost, na zlepšování řídicích i kontrolních mechanismů tak, aby bylo zajištěno plnění cílů organizace.

Externí audity probíhají nárazově, obvyklá frekvence je jedenkrát do roka, interní audit má za úkol posuzovat činnosti nepřetržitě.

Pro externí audit existují v České republice závazné normy (Zákon č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů) a tuto činnost mohou provádět pouze osoby, které splňují zákonné podmínky. V této oblasti je externí audit méně pružný, interní audit je oproti němu modifikovatelný v závislosti na organizaci, ve které probíhá.

Oporou pro práci externích auditorů jsou auditorské směrnice a etický kodex. Národní směrnice, ze kterých auditori v ČR vycházejí, mají základ v mezinárodních auditorských standardech, které vydává Mezinárodní federace účetních (IFAC). Zároveň respektují zákony ČR o účetnictví, o auditorech a Komoře auditorů a obchodní zákoník.

Po uvedení základních rozdílů mezi oběma typy auditů je třeba také zmínit možnou provázanost obou auditů, které si mohou být vzájemně velmi prospěšné, například při

výměně informací, přijímání opatření na koordinaci plánů, definování potřeb organizace z hlediska auditu atd. Díky spolupráci mezi audity mohou být odstraněny duplicity, klesají náklady a dochází k úspoře času. Nezanedbatelné je také možné zefektivnění fungování interního auditu na základě informací z auditu externího.

3.1.2.2. Controlling

Hlavním předmětem zájmu controllingu jsou zejména cíle dané organizace a jejich dosahování. Je součástí řídicího systému a zaměřuje se na plánování způsobů dosahování všech typů cílů organizace.

Vzhledem k tomu, že je orientován na dosažení dlouhodobé prosperity organizace či podniku, lze říci, že naviguje celý systém. Za tímto účelem identifikuje možná úskalí a ohrožení, která by mohla pro podnik představovat potenciální nebezpečí.

Ačkoli konečné zaměření interního auditu i controllingu v jistých bodech splývá, controlling není zaměřen primárně na kontrolu a není zaměřen na zjišťování souladu s realitou. Jeho orientace je podstatně užší, než orientace interního auditu.

3.1.2.3. Forezní audit

Forezní audit je primárně zaměřen na identifikaci hospodářské kriminality. Je zpravidla zajišťován externím auditem, aby byla zajištěna naprostá nezávislost auditorů na prověřované organizaci i jejím vedení, a tím byla dosažena nejvyšší možná míra objektivity. Tento typ prověrky je zadáván obvykle jménem klientů nebo ze strany správních orgánů.

I interní audit se zaměřuje vedle výše uvedených oblastí také na prevenci a odhalování možných hospodářských podvodů⁵, které představují jedno z možných rizik pro organizaci jak v soukromém, tak i veřejném sektoru. Tato forma auditu má zcela zásadní vliv na

⁵ Podvod je definován Mezinárodním rámcem profesionální praxe interního auditu jako „*Jakákoli nezákonná činnost, při které dochází k podvodnému jednání, zatajování informací a narušení důvěry. Při této činnosti nemusí dojít k pohrůžce násilím nebo fyzickým násilím. Podvody páchají jednotlivci i společnosti s cílem získat finanční prostředky, majetek nebo služby, vyhnout se platbě za určité služby nebo podnikatelské zvýhodnění*“ (ČIIA, 2011).

úspěšnost odhalování podvodu díky svým primárním vlastnostem, tj. dokonalé znalosti vnitřního prostředí společnosti a jejích procesů.

Nelze předpokládat, že osoba interního auditora bude mít přímo odborné znalosti a dovednosti v oblasti odhalování podvodů (jako na tuto oblast přímo orientovaný externí forenzní auditor), neboť se nejedná o jeho primární činnost. V zásadě ale platí, že „dobře nastavený řídicí a kontrolní systém by měl pomoci při předcházení závažným podvodům a jejich odhalování“ (ČIIA, 2011). Systematická práce interního auditora zvyšuje pravděpodobnost, že budou možné podvody odhaleny.

Auditor by při provádění jednotlivých auditů měl k analyzované oblasti přistupovat s tzv. profesionální skepsí. Ta představuje postoj, ve kterém se auditor snaží o co možná nejvyšší míru objektivitu a kritického hodnocení poznatků z auditu. Auditor se nepřiklání ani k absolutní důvěře v poctivost managementu a zaměstnanců, ani k jejich nepoctivosti, postupuje nezaujatě a nestranně.

Při provádění auditů je tedy nezbytné, aby auditoři počítali i s možností podvodu, např. v oblastech, kde existují nedostatky v řídicích a kontrolních mechanismech.

O všech zjištěných závažných nedostatcích – ať už způsobených pochybením, či záměrem, musí být informován vrcholový management v auditorské zprávě.

3.1.2.4. Audit jakosti

Jakost je základním kamenem spokojenosti každého zákazníka a uživatele výrobků či služeb. Synonymem k tomuto výrazu může být například „kvalita“, tento pojem ale plně nevystihuje předmět jakosti. Pro praxi byla zavedena normou ISO 9000:2001 jednotná definice jakosti jako „...*stupeň splnění požadavků souborem inherentních znaků*“ (ČSN EN ISO 9000:2001). Výše uvedená norma pak všechny výstupy nazývá souhrnně jako „produkt“.

Požadavkem se zde rozumí „... *potřeba nebo očekávání, která jsou stanovena, obecně se předpokládají nebo jsou závazná*“ (ČSN EN ISO 9000:2001). Požadavky na produkt jsou kladeny jak ze strany zákazníků, tak i zákonů, norem a vyhlášek, tedy právně závaznými předpisy.

Inherentní znaky jsou znaky pro produkt typické a žádoucí a jedná se o znaky měřitelné jak kvalitativně, tak kvantitativně. Jakostí zde však nerozumíme pouze jakost

hmotných produktů firem (výrobků a služeb), ale jakost veškerých výstupů i procesů všech organizací.

Jakost je třeba průběžně kontrolovat a sledovat, a to nejen na konci procesu, ale také během něj, neboť jakost a „... *schopnost uspokojovat potřeby zákazníků není realizována pouhou výrobou nebo poskytováním služby, ... tato schopnost vzniká v rámci celého reprodukčního procesu*“ (NENADÁL A KOL., 2007). Toto sledování je zajišťováno právě prostřednictvím auditu jakosti. Audit jakosti je nestranné prověřování, které se různí podle konkrétního předmětu, který zkoumá. V zásadě ale zjišťuje, *zda „... činnost v oblasti jakosti a s ní spojené výsledky jsou v souladu s plánovanými záměry, zda se realizují efektivně a jsou vhodné pro dosažení cílů*“ (TRUNEČEK, 2004). I u tohoto typu auditu je patrný rozdíl oproti auditu internímu, který má o poznání širší pole působnosti.

3.1.2.5. Total Quality Management

Zvyšování jakosti v rámci celého systému je spojeno i s přístupem Total Quality Management (TQM). Anglický výraz Total Quality Management lze interpretovat jako „*komplexní řízení jakosti*“ (VEBER, 2007). Nejedná se tedy přímo o mechanismus dozoru, ale spíše o prostředek k dosahování cílů organizace.

Total Quality Management neexistuje v jednotné formě, v teorii řízení je k tomuto tématu přistupováno různými způsoby. V zásadě ale existuje jeden společný základ - přístup TQM zapojuje všechny zaměstnance organizace a všechny úrovně managementu za účelem dosažení takové jakosti (ať už výrobků, či služeb, procesů či činností), která splňuje očekávání zákazníků organizace. Principy TQM jsou promítnuty ve strategickém, taktickém i operativním řízení a ve všech aktivitách managementu.

Všeobecně přijímána je v rámci TQM myšlenka individuálního přístupu ke každé organizaci, ve které je tento přístup aplikován. Nelze tedy stanovit jednotný postup aplikace TQM pro všechny organizace. „*Východiskem je respektování obecně prezentovaných požadavků (zásad), jejichž praktická aplikace se v různých zemích a v jednotlivých firmách bude měnit v závislosti na technických, sociálních, kulturních podmínkách, které je při formování TQM třeba též respektovat*“ (VEBER, 2007).

Implementace principů TQM vyžaduje zpravidla delší časové období, neboť se nejedná pouze o zavedení nových postupů. Pokud je TQM v organizaci plně zaveden,

dojde i ke změnám v samotné kultuře firmy a vnímání hodnot jak zaměstnanci, tak vrcholovým managementem. Pokud se vrcholový management rozhodne pro aplikaci přístupu TQM v organizaci, musí začít vytvořením takového vnitřního prostředí, které bude zaměstnance motivovat a aktivizovat. Takové prostředí musí být nejen zavedeno, ale především nadále udrženo. Management bude také jasně udávat směr pro další vývoj organizace k dosahování požadované jakosti.

Přístup TQM je orientován přímo na zákazníka. Požadavky a přání zákazníka jsou primární starostí a zájmem organizace a její chování je výsledkem reakce na zákaznická očekávání. V návaznosti na tento fakt je v rámci TQM požadováno neustálé zlepšování nejen jakosti, ale i samotných procesů, které v organizaci probíhají. Takový přístup může zajistit efektivitu procesů, jejich hospodárnost, a další možná pozitiva, která vyplývají z charakteru dané organizace.

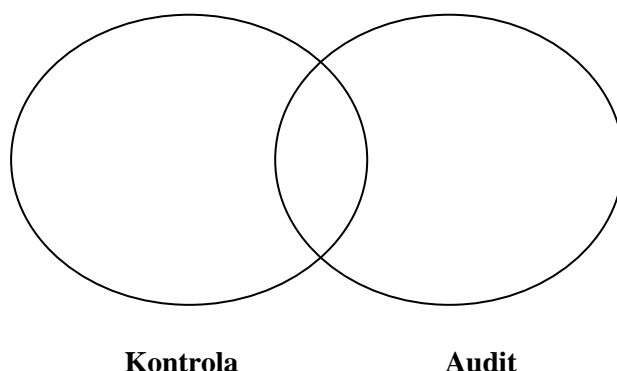
Pokud je v rámci organizace tento přístup zaveden, pak v jeho duchu funguje i interní audit, který svou činností pomáhá dosahovat vyšší efektivnosti organizace.

3.1.2.6. Vnitřní kontrola

Vnitřní kontrola je nedílnou součástí řízení na všech jeho úrovních. Tato kontrola je obsažena v řídicích a kontrolních mechanismech organizace.

Pojmy audit a kontrola jsou často v českém prostředí zaměňovány či vnímány jako synonyma. Jedná se o chybnou interpretaci, audit a kontrola jsou svými funkcemi provázány. Lze nalézt jejich společné body, ale také významné rozdíly, jak je zřejmé z následujícího obrázku.

Obrázek č. 1: Vztah vnitřní kontroly a interního auditu v organizaci



Zdroj: Ochrana, František. *Kontrola ve veřejné správě*, 2010, pozměněno autorkou.

V zásadě lze říci, že vnitřní kontrola je zastoupena v kontrolních mechanismech organizace a je funkcí interního auditu tyto mechanismy přezkušovat a nabízet doporučení k jejich zlepšení.

3.1.2.7. Outsourcing

Outsourcing není formou dozoru v organizaci, jedná se o zabezpečování jednotlivých potřeb nebo úkolů organizace z vnějších zdrojů. V souvislosti s interním auditem je ale nutné ho na tomto místě uvést, neboť ani samotný interní audit nemusí být zajišťován pouze ze zdrojů dané organizace.

Přestože je *interně zajišťovaný interní audit* stále nejběžnějším typem, na popularitě získávají i další způsoby zajišťování tohoto auditu. V současnosti roste úroveň využívání *externě zajišťovaného interního auditu* i hybridu obou předchozích - *společného interního auditu*, který využívá předností obou předešlých.

Každá z těchto forem má své výhody i nevýhody, které jsou uvedeny v následující tabulce. Konkrétní specifika jednotlivých forem interního auditu jsou uvedena dále.

Tabulka č. 1: Formy interního auditu a jejich výhody a nevýhody

Formy interního auditu	Výhody	Nevýhody
Interně zajišťovaný IA	<ul style="list-style-type: none"> - znalost vnitřního prostředí organizace - individuální přístup - znalost specifik organizace 	<ul style="list-style-type: none"> - vysoké náklady na provoz útvaru - výstupy v delším časovém horizontu
Externě zajišťovaný IA	<ul style="list-style-type: none"> - vysoká odbornost a zkušenost auditorů - jasná návaznost přínosů na vynaložené náklady - snazší prosazení doporučovaných opatření 	<ul style="list-style-type: none"> - neznalost specifik organizace, absence individuálního přístupu - neznalost neformálních vazeb v organizaci - neznalost strategických cílů organizace
Společný IA	<ul style="list-style-type: none"> - využití kladů obou předchozích, eliminace jejich negativ 	<ul style="list-style-type: none"> - nutnost jasného ujasnění rolí auditora a externí auditorské firmy, převzetí odpovědnosti

Zdroj: Kafka, Tomáš. Průvodce pro interní audit a risk management, upraveno autorkou.

Interně zajišťovaný interní audit

Tato forma interního auditu je nejklassičtějším způsobem využívání interního auditu. Útvar nebo funkční pozice je zřízena v rámci (uvnitř) organizace a lidé na těchto postech jsou zaměstnanci organizace. Působnost takového útvaru/funkční pozice je z pravidla vymezena v organizačním řádu společnosti.

Existuje jasně určená podřízenost útvaru některému z vedoucích orgánů (vrcholový management, dozorčí rada, ředitel atd.) a je zachována jeho nezávislost na auditovaných činnostech.

Externě zajišťovaný interní audit

V případě externě zajišťovaného interního auditu se jedná o formu outsourcingu. Organizace využívá služeb externí společnosti, která má zastávat funkce vlastního interního auditu. Jak vyplývá z výše uvedené tabulky výhod a nedostatků jednotlivých forem interního auditu, ne vždy je externí firma schopna plnit veškeré požadavky na

efektivnost. Zejména lze zmínit neúplnou znalost vnitřního prostředí organizace, která je jedním z předpokladů a v podstatě i jedním ze základních kamenů výhod interního auditu.

Zajišťování interního auditu externí firmou je vymezeno ve smlouvě uzavřené mezi auditovanou organizací a společností, která bude audit provádět.

Společný interní audit

Poslední forma interního auditu v sobě spojuje to nejlepší z obou předchozích. Jedná se o stav, kdy v rámci organizace existuje samostatný útvar interního auditu a zároveň spolupracuje s externí firmou, která je smluvně vázaná zajišťovat audit externě. Vztah útvaru a externí firmy se postupem doby obvykle mění, po delším čase se v ideálním případě útvar interního auditu dostává do pozice manažera a externí firma je v podstatě podřízeným, který efektivně plní zadané úkoly. Záleží ale na typu auditované činnosti. Platí, že útvar si ponechává auditování činností specifických pro danou organizaci a externí firmě svěřuje audit obecných procesů a operací.

Tato forma může být také využívána v případě, že útvar interního auditu dané organizace nemá dostatečnou kapacitu na zvládnutí větších auditů. V takovém případě přizve externí firmu, která buď sama audit zpracuje, nebo vypomůže, co se lidských zdrojů týče.

Externí zajištění interního auditu i společný interní audit nabízejí v rámci České republiky například společnosti KPMG, PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young, Deloitte, tedy firmy tzv. „velké čtyřky“, ale také menší firmy, které se na tento obor specializují (např. Kaizen Institut).

Tyto firmy poskytují také služby v podobě hodnocení stávajícího fungování útvarů interního auditu a jejich zavedení nebo zdokonalení.

3.1.3. Mezinárodní rámec profesionální praxe interního auditu

Mezinárodní rámec profesionální praxe interního auditu (IPPF) představuje logicky provázaný systém, který „... usnadňuje přípravu, interpretaci a aplikaci přístupů, metodik

a postupů vhodných pro obor nebo profesi interního auditu“ (KAFKA, 2009). Jedná se tedy o jakýsi „návod k použití“ pro profesionální provádění interního auditu.

V rámci vývoje oboru interního auditu dospěla IIA v roce 2006 k rozhodnutí, že Rámec je třeba modernizovat a doplnit. Návrh nového Mezinárodního rámce byl po celosvětovém připomínkování přijat a v roce 2009 vstoupil v platnost.

Součástí Rámce jsou kromě *Definice* dále *Standardy pro profesionální praxi interního auditu*, *Etický kodex interního auditora*, *Doporučení pro praxi* a *Praktické a rozvojové pomůcky*. Dodržování prvních tří vyjmenovaných, tj. *Definice*, *Standardů pro profesionální praxi interního auditu* a *Etického kodexu interního auditora* je závazné, *Doporučení pro praxi* a *Pomůcky* jsou pouze doporučující.

Standardy vymezují základní zásady a rámce pro profesionální provádění interního auditu, poskytují základnu pro hodnocení výkonu interního auditu a jsou vytvořeny tak, aby podporovaly zdokonalené procesy organizace.

Do struktury Standardů patří Základní standardy, které obsahují 16 kapitol. Ty se týkají účelu, pro který je interní audit zřizován, dále jeho pravomocí a odpovědnosti, nutnosti přijetí etického kodexu, a samotných Standardů, důležitosti odborného vzdělání auditora a zabezpečování kvality interního auditu. Standardy pro výkon řeší řízení interního auditu, charakter jeho práce, plánování a realizace zakázek, předávání výsledků a monitorování. Prováděcí standardy jsou rozšířením Základních standardů a Standardů pro výkon.

Vzhledem k neustálému vývoji oboru i právního prostředí došla IIA k rozhodnutí revidovat Standardy každé tři roky.

Etický kodex interního auditora si klade za cíl zvyšovat etický rozměr a kulturu této profese. Jedním ze základních kamenů tohoto oboru je důvěryhodnost auditora i jeho závěrů, je proto pro každého auditora nezbytné tento kodex dodržovat. Etický kodex obsahuje minimální požadavky na chování a vystupování auditora.

Tento předpis obsahuje čtyři základní Pravidla jednání. První je pravidlo integrity, které se zabývá důvěryhodností auditora, druhé je pravidlo objektivity, kterou musí auditor za každých okolností projevovat. Třetím pravidlem je pravidlo důvěrnosti, auditor musí zachovávat přísnou mlčenlivost, pokud nevyvstane právní nebo profesní povinnost

zachovat se jinak. Čtvrté pravidlo vyžaduje kompetentnost auditora, který musí disponovat potřebnými vědomostmi a zkušenostmi.

Porušení Etického kodexu je hodnoceno a sankcionováno podle norem Institutu interních auditorů.

Doporučení pro praxi a Praktické pomůcky mají za úkol pomáhat auditorům při používání Standardů a Etického kodexu, obsahují přístupy, nástroje a metodiky k řešení problémů jak v našem, tak i mezinárodním prostředí a v prostředí soukromého i veřejného sektoru.

Zatímco doporučení pro praxi neobsahují detailní popis postupů, Praktické pomůcky jsou určeny právě pro tyto podrobné popisy procesů a postupů.

3.1.4. Začlenění útvaru interního auditu do struktury organizace

Chybné pochopení funkce interního auditu vrcholovým managementem ve spojení s nejasněnou pozicí interního auditu v rámci struktury organizace může být příčinou jeho ne příliš častého a efektivního využívání.

Míra nutnosti zřízení útvaru interního auditu i samotný způsob začlenění tohoto útvaru do struktury organizace se u různých typů organizací výrazně liší. Vždy se jedná o individuální projekt, který vychází z aktuálních potřeb každé společnosti (nebo v případě státní správy a veřejných služeb – orgánu). Pro efektivní využívání takového útvaru je ale třeba dodržet vždy několik zásad, které budou nastíněny dále.

Samotné zřízení útvaru interního auditu nebo pozice interního auditora iniciuje zpravidla vrcholový management nebo dozorčí rada společnosti, jakožto tvůrce poptávky po daném typu kontroly. Jiný případ nastává v rámci veřejné správy a veřejných služeb, zde je zřízení takového útvaru vyžadováno zákonem (orgán státní správy má zákonnou povinnost jej zřídit).

V rámci organizace, která nemá zákonnou povinnost daný útvar zřídit, rozhoduje o jeho zřízení několik faktorů. Mezi ně patří především aktuální ekonomická situace společnosti, dále její velikost, typ systému vnitřního řízení a typ vnitřní kontroly,

komunikační systém v rámci organizace a v neposlední řadě i schopnost daný útvar zřídit, co se týče lidských a materiálních zdrojů.

Po rozhodnutí zda a jakým způsobem útvar interního auditu zřídit je třeba tento nový orgán začlenit do struktury organizace i formálně.

Je třeba daný útvar zanezt do *Organizačního řádu* organizace. Jedná se o základní vnitřní předpis organizace, který upravuje organizační strukturu, pravomoci, působnost, principy práce a metody práce jednotlivých útvarů. Obsahuje také soustavu vnitřních předpisů organizace.

V organizaci musí být navržen a schválen tzv. *Statut útvaru interního auditu*, jehož problematika bude tematizována dále.

Začlenění útvaru interního auditu do struktury organizace musí odpovídat potřebám, pro které byl tento útvar zřízen. Od toho se odvíjí i to, komu bude podřízen a jak rozsáhlý bude. Ve velkých podnicích průmyslového rázu, kde je třeba audit velkého rozsahu činností a procesů, je zpravidla zřízena funkce vedoucího (ředitele) interního auditu s množstvím podřízených pracovníků (auditorů), kteří mohou provádět audity jednotlivých oblastí organizace.

3.1.5. Útvar interního auditu a jeho organizační struktura

Organizační struktura interního auditu odvisí od vlastností organizace, pro kterou je zřizován. O rozsahu tohoto útvaru rozhoduje především velikost a typ podniku, jeho cíle, a v neposlední řadě i představa vrcholového managementu o interním auditu a jeho úkolech.

Pokud se organizace rozhodne na základě těchto vlastností o zřízení auditorského útvaru, je nutné, aby mu dala i nástroje, o které se bude moci při své činnosti opřít a které mu zajistí potřebné kompetence a autoritu. K nástrojům interního auditu patří především statut, organizační řád a plán auditorské činnosti.

Základem pro zřízení útvaru interního auditu v rámci organizace je vymezení jeho statutu. Statut zpravidla stanovuje předmět činnosti, cíle, kompetence a povinnosti auditorů i auditovaných, způsob výkonu činnosti, druhy vykonávaných auditů, auditní postupy, začlenění do podnikové hierarchie a organizační strukturu auditu. Je nezbytné, aby bylo v tomto dokumentu stanoveno postavení a působnost útvaru, a to dostatečně jasně,

konkrétně a široce tak, aby byl umožněn výkon interního auditu v rámci všech činností organizace. Dále zde jsou definovány přínosy (vzniklá přidaná hodnota) existence daného útvaru pro procesy, řízení i kontrolu v organizaci. Nezbytný je také odkaz na Etický kodex interního auditora.

Útvar interního auditu nedisponuje autoritou ve smyslu výkonného orgánu, jeho funkce je v zásadě spíše poradní a plně podléhá vedení. Má ovšem množství kompetencí, které umožňují jeho činnost. „*Interní audit může „... vystupovat zcela nezávisle na ostatních odděleních podniku a řídit se vlastními kritérii při plnění auditorské činnosti a při zpracování auditorských zpráv, mít kdykoli volný přístup k účetnímu hospodaření, ..., a ke všem dalším zdrojům informací o podniku nebo ve vztahu k podniku, požádat o spolupráci kteréhokoli zaměstnance podniku za účelem plnění, ..., svěřených úkolů, ..., dbát na dodržování norem a pokynů stanovených vedením podniku“* (DVOŘÁČEK, 2003). Má také povinnost informovat vedení o nedodržování norem a žádat na vrcholovém managementu připomínky a návrhy ke zpracování střednědobého a ročního plánu auditorské činnosti. Střednědobý plán je sestavován zpravidla na období 3 – 5 let, roční plán je pak zveřejňován každoročně a je schvalován odpovědnou osobou managementu.

Interní auditoři jsou zodpovědní za co nejpřesnější a nejvýstižnější zpracování závěrečných auditorských zpráv v souladu s pravidly auditorské činnosti. Základní povinností auditora je zachovat profesionální mlčenlivost o auditovaných oblastech.

Standardy pro profesionální praxi interního auditu dále doporučují vydání *Příručky interního auditu* (jinak také Manuál interního auditu), která slouží jako prováděcí předpis pro samotné auditory. Obsahuje pravidla a způsoby provádění interního auditu a zpravidla jsou jeho součástí i kritéria hodnocení účinnosti práce interního auditu a kritéria pro posouzení souladu s mezinárodně uznávanými Standardy.

3.1.6. Osoba interního auditora

Audit není pevně zakotven v hierarchickém řádu organizace, je přímo podřízen vrcholovému managementu. Není fakticky nikomu nadřízen, v rámci organizace funguje jako poradní orgán vedení. Díky nejasnému postavení auditora v hierarchii organizace mohou vznikat problémy, které se týkají prosazování návrhů a doporučení útvaru interního

auditu. S vyjednávacími schopnostmi a pozicí jsou úzce spojeny požadavky na osobnost auditora. Ty jsou poměrně náročné nejen na vzdělání a vědomosti, ale také na osobní kvality a komunikační dovednosti. Auditor by tedy měl být „... *dynamická osoba s osobní přitažlivostí, se společenským vystupováním a snadno navazující společenské styky, se schopností naslouchat, trpělivá, neagresivní, vzdělaná, která se umí chovat přirozeně a správně v každé situaci, schopná vytvořit ovzduší důvěry, žádá-li o informaci nebo jakýkoli údaj týkající se její odborné práce, čestná a objektivní, připravená cestovat*“ (DVOŘÁČEK, 2003).

Neplatná je již původní charakteristika interního auditora jakožto „policisty“, který bdí nad pořádkem v organizaci. Současné pojetí pozice interního auditora mnohem více odpovídá funkci poradce, jehož prací je odhalit nedostatky a namísto sankcionování navrhnout nebo pomoci najít vhodné řešení (viz kapitola 3.1.1).

3.2. Průběh interního auditu

Provedením auditu je pověřován zpravidla jeden ze zaměstnanců útvaru interního auditu, jehož zkušenosti a kvalifikace mohou být při daném auditu uplatněny nejlépe. K auditu je auditor zmocněn vedoucím útvaru interního auditu. Vedoucí útvaru je odpovědný za řádné vykonání auditu a za včasné předání kompletních a objektivních výsledků managementu dané organizace.

V rámci vykonávání auditní praxe dochází k získávání, analyzování, vyhodnocování a zaznamenávání informací, získávání podkladů pro provádění auditu a v závěru ke zpracování závěrečných zpráv, které obsahují zjištěné skutečnosti a případné nesrovnalosti. Základem kvalitní práce interního auditu je objektivita, s kterou musí nezbytně pracovat. Objektivitou je zde myšleno především stanovování kvality výkonu jednotlivých funkcí auditovaného útvaru.

Pro dokumenty, které slouží jako podklad pro práci interního auditu, je nezbytné, aby byly hodnotné jako důkaz. Pouze na základě takových dokumentů je možné učinit nezpochybnitelné a objektivní závěry. Vedle listinných dokumentů mohou být podkladem pro interního auditora i ústní sdělení (např. zaměstnanců auditovaného oddělení/útvaru).

Podklady pro provedení interního auditu mohou být získány i z předešlých auditů, ať už interních či externích.

Skutečnosti zjištěné v průběhu auditu jsou konzultovány se zaměstnanci auditovaného útvaru, kteří mají možnost se k nim vyjádřit.

Při provádění auditů jsou využívány nejrůznější postupy práce. Mezi tyto postupy patří např. metody pozorování, měření kvantitativních hodnot, analýzy, kontrolní výpočty a další. Výběr vhodné metody (či kombinace metod) závisí na charakteru auditované činnosti/útvary. Podmínkou je ale možnost neomezeného přístupu interního auditora ke všem potřebným zdrojům dat.

3.2.1. Auditorské zprávy

Auditorské zprávy jsou hmatatelným výsledkem auditorské činnosti. Jejich zpracování podléhá určitým pravidlům, která budou v této kapitole nastíněna.

Pravidla a obecné požadavky na zpracování a obsah auditorských zpráv jsou součástí Standardů pro profesionální praxi interního auditu.

V zásadě lze říci, že auditorská zpráva je „...výsledkem průzkumu, šetření a analýz, které byly uskutečněny při provádění auditu“ (DVOŘÁČEK, 2003). Zpráva je shrnutím pozorování a názorů auditora na danou oblast, která byla předmětem auditu, a jsou v ní zahrnuty cíle auditu i nedostatky, které byly odhaleny. Zpráva zahrnuje také doporučení auditora ohledně napravení nedostatků.

Zpráva slouží jako nástroj další práce pro vedoucí auditovaných činností, proto musí být sestavena tak, aby byla jasně a snadno srozumitelná. K tomu slouží přehledné uspořádání zprávy, její jasná struktura (tzn. obsah, úvod, cíle auditu, stanovisko autora, doporučení a soupis výjimek) a v neposlední řadě i styl, jakým je zpráva napsána. Zpráva by měla být věcná a stručná a informace v ní uvedené přesné.

Autor zprávy musí při zpracovávání usilovat nejen o obsažnost a přesnost zprávy, ale také o určitou míru čtivosti a atraktivnosti pro toho, komu je zpráva určena. Auditor se musí nutně ve zprávě vyvarovat používání příliš tvrdých a agresivních hodnocení, která by mohla čtenáře odradit od plnění doporučení.

Povinností auditora po provedeném auditu a předání závěrečné zprávy „ ... je učinit následné kroky k ujištění, že jakékoli nedostatky odhalené v závěrečné zprávě jsou uspokojivě zvládnuty⁶“ (PANY, WHITTINGTON, 1997).

3.3. Risk management

3.3.1. Riziko

Riziko je možné vnímat dvěma způsoby. Subjektivně v rámci každodennosti jako běžnou součást sociálního života nebo objektivně, jako kvantitativně vyjádřitelné riziko, u něhož je možné identifikovat jeho příčiny a následky. Právě druhý způsob chápání rizika je základem pro risk management a je obsažen v následující definici:

„Rizikem se rozumí pravděpodobnost, že určitá událost nebo určitý čin negativně ovlivní určitou podnikovou činnost. Identifikace rizika je základem pro výběr oblastí, které mají být auditovány“ (Hájek, 2003). Další definice charakterizuje riziko v užším pojetí jako to, co je „ ... investory a věřiteli spojováno s přežitím a profitem společnosti⁷“ (PANY, WHITTINGTON, 1998).

Riziko se objevuje ve všech systémech, které jsou orientovány na realizaci cílů, a vzniká z dynamiky takových systémů. Je součástí všech úrovní managementu a je obsaženo ve všech oblastech činnosti organizace. Riziko nemusí mít původ pouze uvnitř systému organizace, může existovat i vně (např. jako změny ve vnějším prostředí).

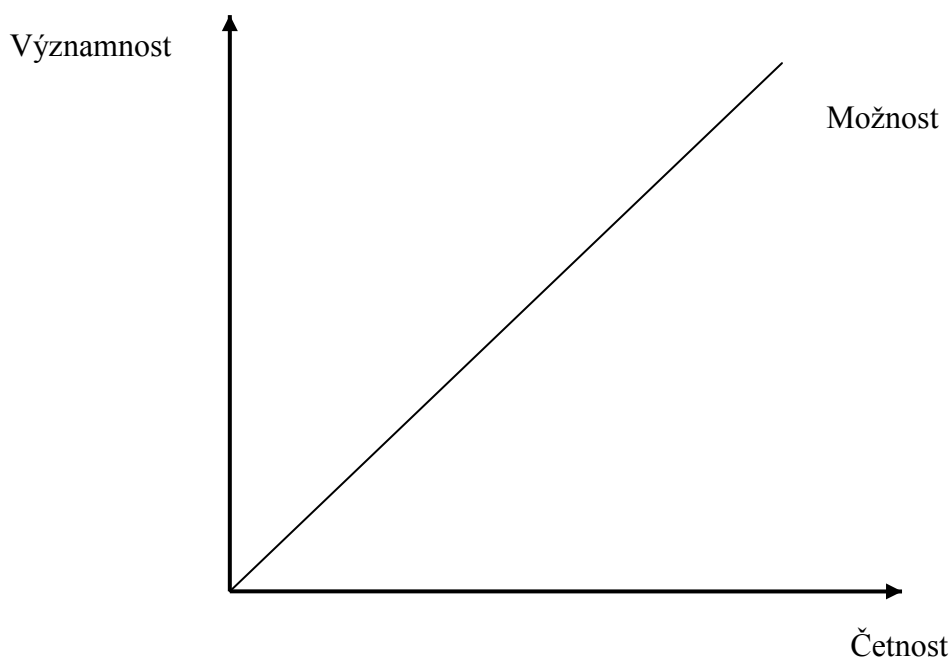
Základními dimenzemi rizika jsou:

- Významnost
- Četnost

⁶ „The final stage in the auditor’s work is the follow-up action to ensure that any deficiencies disclosed in the audit report are satisfactorily handled.“ (volně přeloženo autorkou)

⁷ „The risk assumed by investors or creditors that is associated with the company’s survival and profitability.“ (volně přeloženo autorkou)

Obrázek č. 2: Možnost výskytu rizika



Zdroj: Dvořáček, Jiří. *Interní audit a kontrola*. 2003.

Jak je patrné z uvedeného grafu, s růstem četnosti a významnosti rizika stoupá i reálnost jeho dopadu na organizaci. Dopadem rozumíme situaci, která může způsobit organizaci ztrátu. Právě redukce ztrát všeho druhu je účelem fungování risk managementu (potažmo interního auditu).

3.3.2. Proces risk managementu

Řízení a eliminace dopadů rizik je cyklický proces, který začíná *identifikací rizika*. K rozpoznání vnějších a vnitřních rizik je využívána řada metod. Patří sem např. dotazníkové šetření, brainstorming, tvorba a následná analýza scénářů, audity atd. Dalším krokem je *kvantifikace dopadů rizika*, při které je třeba konkretizovat pravděpodobnost rizik a jejich možné následky. Následuje *analýza rizika*, jejímž výsledkem by mělo být určení příčiny a vytvoření souboru možných postupů při ovlivňování daného rizika a jeho kontrola za účelem eliminace negativních dopadů. Poslední součástí procesu je tvorba konkrétní *strategie pro řízení rizik*, díky níž může být riziko zvládnuto bez negativních dopadů na organizaci.

Risk management využívá pro řízení rizik několik postupů. Nejedná se pouze o eliminaci nebo úplné odstranění rizika, ale i o jeho využití. Úplné odstranění rizika vyžaduje zásadní zásah do bezpečnostních standardů organizace tak, aby k danému riziku již nemohlo dojít. Pokud je riziko pro organizaci neúnosné a není možné se s ním vyrovnat jinými způsoby, je organizace nucena ukončit svou činnost.

Eliminace rizika spočívá buď v jeho rozdělení mezi několik organizací (vznik sdružení), v pokrytí (např. pojištěním proti riziku), spojení s partnerem podobného rázu, na kterého je riziko přeneseno, nebo jeho ohraničením, kterého je možné dosáhnout změnou procesů organizace.

Riziko může být využito ve prospěch organizace nalezením vhodných alternativ nebo akceptováním, které vede k zostření konkurence.

3.3.3. Risk management a interní audit

Risk management je důležitou součástí strategie organizace při minimalizaci ztrát. Odpovědnost za riziko může být součástí podnikové kultury, v takovém případě je pak každá osoba zodpovědná za minimalizaci dopadů rizik. Druhou možností je začlenění řízení rizika přímo do organizační struktury v podobě útvaru. Často je ale využíváno propojení risk managementu s interním auditem. Útvar interního auditu pak připravuje svou činnost na základě znalosti potenciálních rizik a jejich dopadu na konkrétní auditovaný subjekt. Podporuje tak aktivně proces managementu rizika, identifikaci možných ohrožení a navrhuje způsoby, kterými mají být rizika řízena. Hledání možných ohrožení musí být prováděno proaktivně, tedy ještě před vznikem aktuálního ohrožení.

Interní audit přistupuje k riziku podobně jako risk management, v první fázi riziko identifikuje a na základě poznatků plánuje další činnost. Dále hodnotí pravděpodobnost a potenciální škody způsobené identifikovaným rizikem a následně navrhuje oblasti, které musí být auditovány, aby bylo zabráněno škodám. Zároveň plánuje taková opatření, aby byla snížena pravděpodobnost dalšího výskytu ohrožení.

V ideálním případě spolupracuje útvar interního auditu aktivně s širším vedením organizace na identifikaci rizika a hodnocení jeho významnosti.

3.4. Kontrola a audit ve veřejném sektoru

3.4.1. Vymezení veřejného sektoru

Veřejný sektor je obvykle definován jako „ ... *ta část národního hospodářství, ve které jsou ve veřejném zájmu uspokojovány potřeby společnosti a občanů formou statků prostřednictvím veřejných služeb, je financována převážně z veřejných rozpočtů, je řízena a spravována veřejnou správou, rozhoduje se v ní převážně s využitím veřejné volby a podléhá veřejné kontrole*“ (REKTOŘÍK, ŠELEŠOVSKÝ A KOL., 2003). Rektořík k této definici dodává další vlastnost veřejného sektoru, a to, že „ ... *tenduje k neefektivnosti*“.

Veřejný sektor je specifický tím, že v něm nefungují tržní mechanismy v pravém slova smyslu, jako v sektoru tržním. V případě neefektivnosti v řízení zde neexistuje přímá zpětná vazba v podobě např. poklesu tržeb, odlivu zákazníků atd. Tento sektor je financován z veřejných financí (ze státního rozpočtu nebo rozpočtu územně samosprávných celků) a o alokaci prostředků rozhoduje představenstvo daného subjektu na základě vlastního uvážení nebo na základě předpokládaných potřeb společnosti. Ani v oblasti alokace zdrojů neexistuje tržní „samokontrola“, a proto je nutné veřejný sektor kontrolovat a dále usměrňovat specifickým způsobem. Z uvedených důvodů musí existovat kontrolní systém se specifickými vlastnostmi pro tento sektor.

3.4.2. Principy hospodaření ve veřejném sektoru

Existují tři základní principy hospodaření s veřejnými financemi v rámci veřejného sektoru. Jsou to *hospodárnost, efektivnost a účelnost*. Tyto principy jsou v dostupné literatuře nazývány také jako tzv. „3E“ (Economy, Effectiveness, Efficiency).

Hospodárnost spočívá především ve snaze o minimalizaci nákladů (resp. využití finančních zdrojů). Hospodárnost se vyhýbá zbytečnému plýtvání zdroji, sama o sobě ale není zárukou kvality výsledku, neboť zohledňuje především finanční stránku věci. Podle J. Nemce je hlavním ukazatelem hospodárnosti „... *minimalizace nákladů na vstupech za předpokladu splnění stanoveného cíle*“ (NEMEC, 2010).

Efektivnost neboli účinnost má již vyšší vypovídající hodnotu, bere totiž v potaz nejen cenu samotnou, ale především množství jednotek vstupu na jednotku výstupu. Efektivní nakládání s finančními zdroji zaručuje získání maximálního množství výstupu při minimálních nákladech na vstupy. J. Nemeč chápe efektivnost dvěma způsoby. Jako produktivitu veřejných výdajů a jako nákladovou efektivnost. V prvním případě jsou k dispozici zdroje, které mohou být plně využity na daný účel. V takovém případě je efektivnost vnímána podle Zákona 320/2001 Sb. o finanční kontrole jako „*takové použití veřejných prostředků, kterým se dosáhne nejvýše možného rozsahu, kvality a přínosu plněných úkolů ve srovnání s objemem prostředků vynaložených na jejich plnění*“ (ZÁKON Č. 320/2001 O FINANČNÍ KONTROLE).

V druhém případě je efektivnost vnímána jako nákladová efektivnost. Tento způsob je obvykle využíván v případě hodnocení a srovnávání výdajových programů. Za nejefektivnější je považován ten, který vykazuje nejnižší náklady na jednotku výstupu.

Ani jeden z výše uvedených principů ale není schopen sledovat, zda je požadovaný výsledek využitelný a potřebný. Proto je důležité zmínit i třetí princip – *účelnost*. Posouzení účelnosti znamená posouzení užítku, který daný statek produkuje. Zvláště ve veřejné správě je důležité realizovat projekty tak, aby odpovídaly potřebám společnosti. Zákon č. 320/2001 Sb. o finanční kontrole definuje účelnost jako „*... takové využití veřejných prostředků, které zajistí optimální míru dosažení cílů při plnění stanovených úkolů*“ (ZÁKON Č. 320/2001 O FINANČNÍ KONTROLE).

Při účelném, hospodárném a efektivním využívání veřejných zdrojů vznikají veřejné statky, které s sebou nesou maximální užitek pro spotřebitele (veřejnost) při využití minimálního množství jednotek vstupu na jednotku výstupu.

3.4.3. Kvalita v pojetí veřejného sektoru

Veřejný sektor se od sektoru soukromého liší v mnoha zásadních aspektech. Samotné cíle obou sektorů jsou odlišné. Zatímco v soukromém sektoru je primárním cílem zisk, v sektoru veřejném je cílem „*... zlepšovat kvalitu života občanů při respektování zásad*“

trvale udržitelného rozvoje a současně zvyšovat výkonnost a kvalitu poskytovaných veřejných služeb“ (DENÍK VEŘEJNÉ SPRÁVY, 2004).

Kvalitu lze definovat různě, primárně jako stav věci, či jakost⁸. V souvislosti s veřejnou správou musí být ale tato definice širší a musí zahrnovat veřejný zájem. V dokumentech Ministerstva vnitra ČR je kvalita ve veřejné správě obvykle definována jako *„míra naplňování oprávněných požadavků zákazníků na požadovanou veřejnou službu nebo občanů na kvalitu života v dané obci, regionu či kraji“*.

3.4.4. Kontrola ve veřejném sektoru

V rámci veřejné správy jsou stejně jako v soukromém sektoru každodenně realizována rozhodnutí nejrůznějšího rázu. Tato rozhodnutí mají zásadní vliv na formulování a na stanovení samotného způsobu dosahování cílů. Vzhledem k tomu, že veřejný sektor hospodaří s veřejnými financemi a ve veřejném zájmu, vzniká zde potřeba průběžného provádění kontroly plnění cílů a také procesů, které k jejich dosažení slouží.

Základním posláním kontroly pro fungování celého systému managementu je poskytování zpětné vazby. V rámci veřejné správy kontrola zajišťuje, že procesy budou probíhat efektivně tak, aby jejich pomocí bylo dosahováno plnění stanovených cílů veřejné správy.

Stejně jako v soukromém sektoru je žádoucí, aby byly kontrola a její mechanismy prostoupeny všemi úrovněmi organizace.

3.4.5. Audit ve veřejném sektoru

Postavení instituce auditu ve veřejném sektoru je upraveno *Limskou deklarací*⁹. Tento dokument mezinárodního významu zahrnuje základní principy kontroly ve veřejné správě, včetně definování nejvyšších kontrolních institucí jednotlivých států. Na základě Limské

⁸ Dle slovníku cizích slov.

⁹ Přijata roku 1977 mezinárodní organizací INCOSAI (International Organization of Supreme Audits Institutions), představuje komplexní dokument, který tematizuje audit v rámci státního sektoru. Označována jako „Magna Charta“ auditu veřejné správy.

deklarace byla v jednotlivých státech zdůrazněna důležitost auditu ve veřejném sektoru a tato myšlenka byla včleněna i do právního řádu, který se veřejné správy týká.

Audit se tak stal neodmyslitelnou součástí regulatorního systému veřejného sektoru jako institut, jehož posláním je „ ... odhalovat odchylky od přijatých standardů a porušení principů zákonnosti, efektivnosti, účelnosti a hospodárnosti finančního řízení dostatečně včas, aby bylo možné v jednotlivých případech přijmout nápravná opatření. Dále také přimět ke skládání účtů ty, kteří přijali odpovědnost dosáhnout náhrady škod či podniknout kroky, které by zabránily nebo alespoň ztížily opakování takových porušení“ (DOHNAL, 2010).

Limská deklarace rozděluje institut auditu na externí a interní a definuje jejich funkce. Zatímco externí audit je prováděn zpravidla nejvyššími auditními institucemi¹⁰ k tomuto účelu zřízenými státem (či jejich podřízenými orgány), interní audit je realizován útvarů interního auditu, které jsou zřízeny jako součást daných veřejných institucí.

Externí audit zajišťuje provádění základních auditů veřejné správy, tedy auditu zákonnosti a správnosti finančního hospodaření, dále auditu hospodárnosti, efektivnosti, účelnosti a auditu výkonnosti. Auditováním těchto oblastí je v podstatě kontrolována činnost interního auditu jednotlivých institucí, které kontrole podléhají.

Interní audit má ve veřejném sektoru v zásadě funkčně obdobné vlastnosti a postavení, jako v sektoru soukromém.

3.4.5.1. Personální zajištění interního auditu ve veřejném sektoru

Jako ve všech typech organizací, i v organizacích veřejné správy stojí vedení před rozhodnutím, kolik interních auditorů je schopno efektivně pokrýt potřeby výkonu interního auditu. V prostředí veřejné správy je toto rozhodnutí založeno především na několika obecně platných měřících, která vycházejí z dokumentu MFČR *Koncepce kontrolního systému v České republice se zaměřením na finanční kontrolu*¹¹.

Stanovení počtu interních auditorů vychází z poměrové analýzy, v níž jsou uvažovány následující veličiny: *objem veřejných příjmů a výdajů (výnosů a nákladů) včetně*

¹⁰ Nejvyšší auditní instituce jsou známy pod mezinárodní zkratkou jako SAI (Supreme Audits Institution).

¹¹ Srov. WWW: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Koncepce_kontrol_systemu_CR.pdf [cit. 2012-02-19].

prostředků přijímaných ze zahraničních a národních zdrojů, celkový počet zaměstnanců subjektu, objem spravovaného majetku (aktiva), objem veřejné finanční podpory vynakládané z rozpočtu poskytovatele, definované kategorie řídicích a kontrolních systému liniových správních činností a rozsah korupčního prostoru daný složitostí podmínek pro udělování práv a výjimek (MFČR, 2005).

Uvedenou koncepcí nastiňuje MFČR jednotlivá kritéria, na základě kterých by měl být nastaven počet interních auditorů v rámci orgánů veřejné správy. V žádném prameni ovšem není vymezena konkrétní metodika pro výpočet vhodného počtu auditorů. Rozhodnutí o počtu interních auditorů v organizaci tak zůstává rozhodnutím statutárního orgánu dané organizace. Z praxe interního auditu v soukromém sektoru ovšem vyplývá, že ideální počet auditorů ku počtu zaměstnanců je *1 : 500 až 1 : 1000* (VÍT, 2012).

Zákonem o finanční kontrole ani souvisejícími prováděcími předpisy není stanovena žádná povinná kvalifikace zaměstnance, který je výkonem interního auditu pověřen.

3.4.5.2. Zákon o finanční kontrole, vnitřní kontrolní systém a interní audit

Zákon č. 320/2001 Sb. o finanční kontrole¹² „... vymezuje uspořádání a rozsah finanční kontroly vykonávané mezi orgány veřejné správy, mezi orgány veřejné správy a žadateli nebo příjemci veřejné finanční podpory a uvnitř orgánů veřejné správy. Stanoví předmět, hlavní cíle a zásady finanční kontroly vykonávané podle tohoto zákona“ (ZÁKON Č. 320/2001 O FINANČNÍ KONTROLE).

Instituce veřejného sektoru jsou povinny mít ve svém organizačním systému zabudovaný vnitřní (interní) kontrolní systém. Tato povinnost vyplývá právě z výše uvedeného zákona. Ten stanovuje „... způsoby zavedení, udržování a prověřování účinnosti kontrolního systému“ (NEMEC, 2010).

Institut vnitřního kontrolního systému je definován v §25 jako systém, který „ ... vytváří podmínky pro hospodárný, efektivní a účelný výkon veřejné správy, 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,

¹² Srov. WWW http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/zakony_15307.html [cit. 2012-02-19].

zahrnuje postupy pro včasné podávání informací příslušným úrovním řízení o výskytu závažných nedostatků a o přijímaných a plněných opatřeních k jejich nápravě“ (ZÁKON Č. 320/2001 O FINANČNÍ KONTROLE).

Na základě §25 zákona vzniká povinnost vedoucímu orgánu dané instituce veřejné správy zřídit a udržovat vnitřní kontrolní systém. Jak je uvedeno v §3 zákona, vnitřní kontrolní systém zahrnuje *řídící kontrolu a interní audit*.

Interní audit může být zajišťován prostřednictvím samostatného nezávislého útvaru nebo k této činnosti zmocněným zaměstnancem.

Dle Zákona č. 320/2001 Sb. vedoucího útvaru interního auditu jmenuje a odvolává nejvyšší statutární orgán právnické osoby, která je zřízena zvláštním předpisem za účelem plnění úkolů veřejné správy. Tento orgán je zároveň tím, jemuž je interní audit přímo podřízen, a tím, kdo „ ... *zajišťuje jeho funkční nezávislost a organizační oddělení od řídicích výkonných struktur“ (ZÁKON Č. 320/2001 SB. O FINANČNÍ KONTROLE).* Cítované vlastnosti jsou základními požadavky pro správné začlenění útvaru interního auditu do struktury veřejnoprávní organizace.

Prováděná kontrolní činnost musí být funkčně nezávislá (postavením v rámci organizace), objektivní (činností auditora), a musí se řídit Standardy pro profesionální praxi interního auditu a Etickým kodexem interního auditora. S výsledky kontroly musí být seznámeno vedení orgánu veřejné správy, a to ve Zprávě o výsledcích vnitřní kontroly (interního auditu).

Odstavec 4 §28 zákona přímo definuje typy auditů, které jsou ve veřejnosprávních organizacích prováděny. Jedná se o *audit finanční*, který se soustředí na přezkoumání hospodaření s majetkem a správnost jeho vykazování v účetních a finančních výkazech, dále *audit systémů*, který hodnotí systémy spojené se zajišťováním příjmů daného orgánu, a *audit výkonu*, který prověřuje dodržování efektivnosti, účelnosti a hospodárnosti (tedy principů hospodaření veřejné správy), i účinnost samotného vnitřního kontrolního systému¹³.

V souvislosti s plánovaným vstupem do Evropské unie vyvstala nutnost implementace vnitřní kontroly do orgánů veřejné správy, které po vstupu hospodaří i s

¹³ Srov. WWW http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/zakony_15307.html [cit. 2012-02-19].

penězi poskytnutými právě ze strany EU ve formě dotací a podpor. Na základě zákona 320/2001 Sb. o finanční kontrole byly v orgánech veřejné správy zřízeny útvary interního auditu. Tato zkušenost byla pro většinu zaměstnanců těchto orgánů nová a pro jejich lepší orientaci v problematice vydalo Ministerstvo financí ČR roku 2002 *Pokyn k jednotnému uplatňování závazných pravidel a doporučení pro výkon interního auditu v orgánech veřejné správy*¹⁴. Tento pokyn byl roku 2009 novelizován¹⁵.

Obecným cílem a účelem pokynu je „ ... poskytnout přehled hlavních nástrojů, které představují nejlepší zkušenosti z výkonu interního auditu a slouží k nezávislému a objektivnímu přezkoumávání a vyhodnocování vybraných operací a systému finanční kontroly zajišťovaného odpovědnými zaměstnanci jako součást vnitřního řízení“ (MFČR, 2009).

Pokyn MFČR vychází ze závazných pravidel, která jsou zakotvena v §28 až v §31 Zákona o finanční kontrole a v jeho prováděcí vyhlášce č. 416/2004 Sb., a dále z mezinárodně přijímaných Standardů, které spadají do Mezinárodního rámce profesní praxe interního auditu.

Vedle obecného definování interního auditu, jeho funkcí, postupů přípravy, samotného auditování i závěrečných hodnocení, obsahuje Pokyn i přílohy ve formě Etického kodexu interního auditora a oficiálního vzoru pro Statut útvaru interního auditu. Obsahem je zároveň vymezení postavení jak interního auditu, tak i osoby auditora.

Dalším pokynem, který MFČR vydalo, je *Pokyn upravující metodiku výkonu finančního auditu ve veřejné správě*¹⁶. Pokyn byl sestaven na základě §7 Zákona o finanční kontrole v návaznosti na Pokyn k jednotnému uplatňování závazných pravidel a doporučení pro výkon interního auditu v orgánech veřejné správy a Mezinárodní standardy pro profesionální praxi interního auditu. Je určen jako metodický manuál pro interní auditory působící ve veřejné správě a jejich organizacích v oblasti plánování, provádění, hodnocení finančních auditů a identifikace rizik.

¹⁴ Srov. WWW http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/CHJ__2_novela_092009.pdf [2012-02-19].

¹⁵ Srov. WWW http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/metodicke_pokyny_postupy.html [2012-02-19].

¹⁶ Srov. WWW http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/verspr_kontrola_61311.html [cit. 2012-02-19].

3.4.6. Řízení rizik ve veřejném sektoru a interní audit

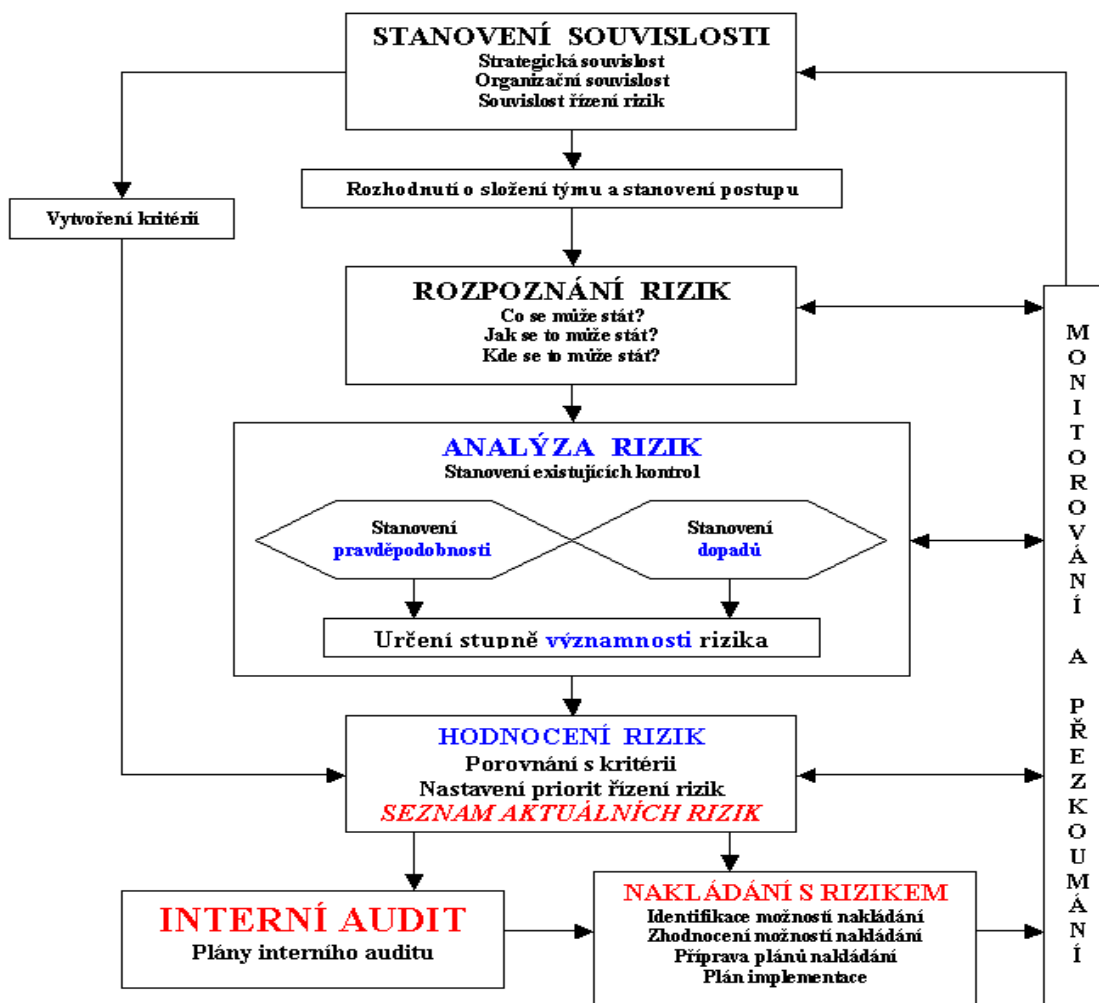
Ze zákona č.320/2001 Sb. o finanční kontrole ve veřejné správě vyplývá nutnost řízení rizik, která z činnosti veřejné správy vyplývají. Řízení rizika má předcházet neefektivnosti a nehospodárnosti, která může během procesů probíhajících při hospodaření s veřejnými financemi vznikat. V rámci veřejné správy je identifikace a řízení rizika většinou dána do rukou právě interního auditu, který provádí ve spolupráci s vedením identifikaci a hodnocení významnosti rizika, a který následně vytváří mapu rizik. Mapa rizik pak slouží jako jeden z podkladů pro tvorbu střednědobého i ročního plánu interního auditu.

Ministerstvo financí vydalo v roce 2004 pokyn, který řízení rizika upravuje z metodického hlediska. *Pokyn k jednotnému uplatňování závazných pravidel a doporučení pro systém řízení rizik v orgánech veřejné správy (Pokyn CHJ 6)*¹⁷ obsahuje definici rizika, obecné zásady řízení rizik, definuje možné zdroje rizik jak ve vnitřním, tak i vnějším prostředí orgánů a organizací, konkrétní metodické postupy a vymezuje odpovědnost vedoucích struktur za řízení rizika. Dále je v pokynu definována role interního auditu v systému řízení rizik.

Proces identifikace a hodnocení rizika podle Pokynu Ministerstva financí ČR CHJ 6 je znázorněn na obrázku č. 3.

¹⁷ Srov. WWW http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/verspr_kontrola_8562.html [cit. 2012-03-14].

Obrázek č. 3: Schéma algoritmu řízení rizik



Zdroj: MFČR. Pokyn k jednotnému uplatňování závazných pravidel a doporučení pro systém řízení rizik v orgánech veřejné správy (Pokyn CHJ 6). 2004.

Dalšími dokumenty MFČR, které se na identifikaci rizika zaměřují, jsou *Pokyn k jednotnému uplatňování závazných pravidel a doporučení pro výkon interního auditu v orgánech veřejné správy*¹⁸ a *Pokyn upravující metodiku výkonu finančního auditu ve veřejné správě*¹⁹. V uvedených dokumentech je definováno několik typů rizika s obecnou platností. Prvním typem jsou auditorská rizika, která mohou být *inherentní* (v případě, že odpovídajícím způsobem nefunguje kontrola a v důsledku toho dochází ke vzniku chyb), *koherentní* (v případě, že dojde k chybě, kterou nelze předvídat a kterou neodhalí vnitřní

¹⁸ Srov. WWW http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/CHJ__2_novela_092009.pdf [cit. 2012-02-14].

¹⁹ Srov. WWW http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/verspr_kontrola_61311.html [cit. 2012-02-14].

kontrolní systém) nebo *detekční* (existuje chyba, která nebyla odhalena interním auditem). Druhým typem jsou rizika legislativní, která souvisí s potenciálními dopady legislativy na veřejnoprávní organizaci. Dalšími typy rizik jsou rizika spojená s řízením orgánů veřejné správy, rizika spojená s poškozením pověsti orgánu veřejné správy, která jsou spojena s hodnocením a vnímáním široké veřejnosti, rizika spojená s porušováním předpisů (jak vnitřních tak vnějších), rizika spojená s náročností a nákladností interního auditu a ostatní rizika, mezi něž patří např. změny v politickém či sociálním prostředí (MFČR, 2004).

Pro potřeby finančního auditu jsou zde uvedena i rizika účetní a rozpočtová, která souvisí především s hospodařením, chybami v účetních dokladech a čerpání dotací, či s transparentností.

Vyjmenovaná rizika mohou tvořit podklad pro tvorbu mapy rizik v daném orgánu či organizaci veřejné správy.

4 CHARAKTERISTIKA VYBRANÝCH ORGANIZACÍ

4.1. Vymezení veřejné vysoké školy

Definice veřejné vysoké školy je obsažena v základním dokumentu, kterým je upravována činnost tohoto typu institucí, tj. v *Zákoně č. 111/1998 Sb. o vysokých školách*²⁰. Tento zákon stanovuje povinnosti, práva a působnost vysokých škol a upravuje podmínky jejich činnosti. Působnost zákona č. 111/1998 Sb. se vztahuje bez rozdílu na vysoké školy veřejné, soukromé i státní.

Vysoké školy jsou Zákonem o vysokých školách chápány jako „ ... nejvyšší článek vzdělávací soustavy“, a jsou „ ... vrcholnými centry vzdělanosti, nezávislého poznání a tvůrčí činnosti a mají klíčovou úlohu ve vědeckém, kulturním, sociálním a ekonomickém rozvoji společnosti“ (ZÁKON Č. 111/1998 SB. O VYSOKÝCH ŠKOLÁCH).

Vysoká škola je zřizována jako právnická osoba. Svými vlastnostmi spadá mezi státní neziskové organizace, není zakládána za účelem podnikání či tvorby zisku.

Hovoříme-li o veřejné vysoké škole, pak je pod pojmem „veřejná“ chápán fakt, že je zřizována a financována z prostředků institucí veřejné správy. Taková vysoká škola je zřizována i zrušována zákonem a je financována z dotací a příspěvků ze státního rozpočtu. Výše dotací a příspěvků je stanovována na základě dokumentu Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy *Zásady a pravidla financování veřejných vysokých škol* pro daný rok. Tento dokument je pravidelně aktualizován, vždy ale v návaznosti na dokument *Dlouhodobý záměr vzdělávací a vědecké, výzkumné, vývojové a inovační, umělecké a další tvůrčí činnosti pro oblast vysokých škol*²¹ a na základě soudobých podmínek a potřeb.

Veřejná vysoká škola se vyznačuje určitou úrovní nezávislosti v oblasti samosprávy. Tu zajišťují samosprávné akademické orgány, které jsou vymezeny v §7 Zákona č. 111/1998 Sb. – *akademický senát, rektor, vědecká rada veřejné vysoké školy, disciplinární komise, správní rada a kvestor*. Mezi činnosti, které jsou prováděny v rámci samosprávy, patří mimo jiné i stanovení vnitřní organizace instituce, pracovněprávních vztahů mezi

²⁰ Srov. WWW http://aplikace.msmt.cz/vysokeskoly/legislativa/Zakon111_uplne_zneni_552.htm [cit. 2012-02-03].

²¹ V současné době schválen na období 2011 až 2015.

zaměstnanci, hospodaření a nakládání s majetkem školy. Výčet všech samosprávných aktivit veřejné vysoké školy je uveden v §6 Zákona o vysokých školách.

Jedním ze základních dokumentů, které veřejná vysoká škola vydává a zveřejňuje, je její *statut*. Statut je vnitřním předpisem školy, ve kterém jsou mimo jiné obsaženy následující informace: *název, sídlo a typ vysoké školy, právní předchůdce, podmínky pro přijetí ke studiu a způsob podávání přihlášek, vymezení obsahu, podmínek a četnosti hodnocení činnosti vysoké školy, organizační struktura a pravidla hospodaření veřejné vysoké školy*.

Orgány státní moci zasahují do činnosti veřejných vysokých škol pouze v mezích daných zákonem.

Veřejné vysoké školy jsou zákonem č. 320/2001 Sb. o finanční kontrole, ve znění pozdějších předpisů a doplnění, charakterizovány jako „ ... *právnícké osoby zřízené zákonem k plnění úkolů veřejné správy*“ (ZÁKON Č. 320/2001 SB. O FINANČNÍ KONTROLE). Vzhledem k svému právnímu charakteru veřejnosprávního orgánu jsou všechny veřejné vysoké školy povinny zřídit a začlenit do své struktury útvar interního auditu.

Zákonná povinnost zřídit útvar interního auditu vychází z novely č 123/2003 Sb.²², která doplnila Zákon č. 320/2001 Sb. o finanční kontrole a nabyla platnosti dne 6. května 2003. V průběhu následujícího roku došlo k začlenění interního auditu do struktur většiny veřejných vysokých škol.

Další činnost útvaru interního auditu se stejně jako v ostatních orgánech veřejné správy řídí normami Zákona č. 320/2001 Sb.

4.2. Charakteristika vybraných subjektů

4.2.1. Technická univerzita v Liberci

Technická univerzita v Liberci (dále také TUL) je dle zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů, ve znění posledních předpisů, veřejnou vysokou školou univerzitního typu. Z původní Vysoké školy strojní a textilní se stala univerzitou v roce 1995, na základě §2 zákona č. 192/1994 Sb.

²² Srov. WWW http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/zakony_884.html [cit. 2012-02-19].

TUL realizuje všechny typy vzdělávacích programů – bakalářské, magisterské, doktorské a celoživotní. Dále je zde uskutečňováno habilitační řízení a řízení k jmenování profesorem.

Univerzita vykonává vědeckou, výzkumnou, vývojovou a uměleckou činnost. Dále pak realizuje vydavatelskou činnost a je provozovatelem kolejí a stravovacích zařízení pro studenty, akademické pracovníky a další osoby. Poskytuje studentům možnost studia v zahraničí prostřednictvím evropských programů Erasmus a možnost odborných stáží pro zaměstnance v témže programu. Jednotlivé fakulty TUL spolupracují v rámci výzkumu se zahraničními univerzitami a také se soukromým sektorem.

Na základě údajů z Výroční zprávy o činnosti TUL za rok 2010 zaměstnávala Technická univerzita v Liberci v uvedeném roce 916 pedagogických a nepedagogických pracovníků. Dle údajů získaných z Výroční zprávy o hospodaření TUL za rok 2010 přijala v uvedeném roce univerzita běžné dotace, příspěvky a granty ve výši 758 089,22 tis. Kč. Univerzita vlastnila v roce 2010 aktiva ve výši 1 930 157,68 tis. Kč.

4.2.1.1. Organizační struktura TUL

Statutem Technické univerzity v Liberci je definováno vnitřní členění na jednotlivé *součásti a orgány* univerzity.

Jako celouniverzitní jsou ve Statutu TUL deklarovány následující součásti – Rektorát, Univerzitní knihovna, Koleje a menzy a Centrum celoživotního vzdělávání. V čele rektorátu stojí rektor, v čele ostatních institucí jmenovaní ředitelé.

Dalšími součástmi jsou fakulty a vysokoškolské ústavy. V současné době funguje na Technické univerzitě v Liberci šest fakult (Přírodovědně - humanitní a pedagogická, Textilní, Strojní, Ekonomická, Fakulta umění a architektury, Fakulta mechatroniky, informatiky a mezioborových studií), v jejichž čele stojí děkani a dva vysokoškolské ústavy (Ústav zdravotnických studií, Ústav pro nanomateriály, pokročilé technologie a inovace), v jejichž čele stojí ředitel.

Orgány univerzity jsou definovány Statutem na základě Zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů, ve znění posledních předpisů. Jsou jimi akademický senát, rektor, vědecká rada, správní rada a kvestor. Disciplinární komise jsou na TUL zřizovány v rámci jednotlivých fakult nebo univerzitou samotnou.

V rámci TUL se na procesech řízení s celouniverzitní působností podílí i útvary, které přímo podléhají rektorovi. Jsou jimi Kancelář rektora, která administrativně a technicky podporuje činnost rektora, vědecké rady, a dalších poradních orgánů, dále Právní oddělení, jehož náplní práce je tvorba interních norem a předpisů, které spadají do samostatné působnosti školy, a dohled nad návazností těchto norem s platným právním řádem České republiky. Rektorovi podléhá i Oddělení operačních programů, které zajišťuje metodickou podporu a informace řešitelům jednotlivých projektů, které mají být předloženy rektorovi ke schválení, a Oddělení propagace a reklamy, v jehož popisu práce je zajišťování propagace a marketingových aktivit školy. Další výkonné útvary, které se na řízení podílí, jsou vázány na jednotlivé specifické oblasti financí, majetku, ICT a lidských zdrojů.

Výkonným útvarem, který přímo podléhá rektorovi a významně se podílí na procesech řízení, je i Útvar interního auditu, jehož činnost bude dále analyzována. Jeho začlenění do struktury organizace je znázorněno v Příloze č. 1, schématu organizační struktury TUL.

Rektorovi přímo podléhá vedle útvaru kvestora a prorektorů celkem devět útvarů organizace.

Dalším dokumentem, který právně upravuje organizační strukturu Technické univerzity v Liberci, je Organizační řád TUL. Organizační struktura je zde vymezena podobně jako ve Statutu TUL, jsou doplněny i okruhy působnosti jednotlivých celouniverzitních zařízení a právní statuty fakult a ústavů.

Poslední aktualizace tohoto dokumentu proběhla v roce 2005. Od té doby nebyl aktualizován a je v platnosti i přes fakt, že na TUL v poslední době vzniklo množství nových součástí. Ze závěrů interního auditu TUL z roku 2009 vyplynulo doporučení aktualizovat, doplnit a schválit tento řád. Následně byla zhotovena novelizace, která byla předána k připomínkovému řízení. Po připomínkovém řízení vstoupila do řízení schvalovacího, odkud byla opět vrácena k připomínkám. Tento postup byl několikrát zopakován a ke schválení novely Organizačního řádu dodnes nedošlo. Změny v organizační struktuře jsou od roku 2005 realizovány a zveřejňovány v podobě příkazů rektora.

4.2.2. Česká zemědělská univerzita v Praze

Česká zemědělská univerzita v Praze (dále také ČZU) je dle zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů, ve znění posledních předpisů, veřejnou vysokou školou univerzitního typu. Přímým předchůdcem České zemědělské univerzity byla Vysoká škola zemědělská v Praze. Statut univerzity a nový název získala ČZU v roce 1995 na základě zákona č. 194/1994 Sb.

Na ČZU jsou realizovány všechny typy vzdělávacích programů – bakalářské, magisterské, doktorské a celoživotní. Dále je zde uskutečňováno řízení habilitační a řízení k jmenování profesorem.

Univerzita vykonává vědeckou, výzkumnou, vývojovou a další tvůrčí činnost. Právě na výzkum je na ČZU kladen důraz. Jednotlivé fakulty ČZU spolupracují v rámci výzkumu se zahraničními univerzitami i se soukromým sektorem, který je významným zdrojem financování. Výzkum je dále financován jak z dotačních titulů státu, tak i z mezinárodních projektů. Studentům ČZU je umožněno studium v zahraničí prostřednictvím evropských programů Erasmus a mnoha dalších programů.

Na základě údajů z Výroční zprávy o činnosti České zemědělské univerzity v Praze pro rok 2010 zaměstnávala ČZU v uvedeném roce celkem 1371 pedagogických a nepedagogických pracovníků. Dle údajů získaných z Výroční zprávy o hospodaření ČZU za rok 2010 přijala v uvedeném roce univerzita běžné dotace, příspěvky a granty ve výši 1 447 904,71 tis. Kč. Univerzita vlastnila v roce 2010 aktiva ve výši 3 918 441,17 tis. Kč.

4.2.2.1. Organizační struktura ČZU

Ve Statutu ČZU platném od roku 2011 jsou definovány jednotlivé *orgány* a *součásti* univerzity.

Jako součásti jsou ve Statutu ČZU vymezeny fakulty, vysokoškolské ústavy, účelová pracoviště a jiná pracoviště (upraveno v §22 Zákona o vysokých školách).

Na České zemědělské univerzitě funguje v současné době pět fakult (Provozně ekonomická fakulta, Fakulta agrobiologie, potravinových a přírodních zdrojů, Technická fakulta, Fakulta lesnická a dřevařská a Fakulta životního prostředí) a jeden vysokoškolský

ústav (Institut tropů a subtropů). Dále zde existují dvě celouniverzitní pedagogická pracoviště (Institut vzdělávání a poradenství a Katedra tělesné výchovy). Jako „jiné“ celouniverzitní pracoviště je v rámci Statutu definován Rektorát a Studijní a informační centrum. Koleje a menzy jsou účelovým zařízením ČZU. Součástí univerzity je také Vysokoškolský zemědělský statek v Lánech a Vysokoškolský lesní statek v Kostelci nad Černými lesy. Tyto součásti jsou Statutem označovány též jako „školní podniky“.

Definice a výčet orgánů ČZU vychází ze Zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a jsou sem zahrnuty následující orgány ČZU: akademický senát, rektor, prorektor, vědecká rada, disciplinární komise, správní rada, kvestor, kancléř a kolegium rektora.

V rámci organizační struktury ČZU jsou některé útvary přímo podřízeny rektorovi univerzity. Jedná se celkem o devět útvarů univerzity: kvestor, kancléř, pět prorektorů, správa školních podniků a útvar interního auditu.

Česká zemědělská univerzita jako celek nemá schválený organizační řád, organizačním řádem disponují pouze fakulty.

Konkrétní začlenění útvaru interního auditu do struktury ČZU je znázorněno v Příloze č. 2, v organizačním schématu ČZU.

4.2.3. Univerzita Palackého v Olomouci

Univerzita Palackého v Olomouci (dále také UPOL) je ze zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách veřejnou vysokou školou univerzitního typu.

Na UPOL je vedle bakalářského, magisterského, doktorského a celoživotního studia uskutečňováno i habilitační řízení a řízení k jmenování profesorem. Univerzita realizuje tvůrčí vzdělávací, výzkumnou, vědeckou, vývojovou, uměleckou a další činnost. Dále spolupracuje na základě smluvních vztahů s domácími i zahraničními vysokými školami a vědecko-výzkumnými institucemi. Univerzita se realizuje i v oblasti vydavatelské činnosti a činnosti ubytovací a stravovací.

Dle Výroční zprávy o činnosti UPOL za rok 2010 bylo na univerzitě v uvedeném roce zaměstnáno celkem 2434 osob. Dle údajů získaných z Výroční zprávy o hospodaření UPOL za rok 2010 přijala v uvedeném roce univerzita běžné dotace, příspěvky a granty ve

výši 1 922 061,25 tis. Kč. Univerzita vlastnila v roce 2010 aktiva ve výši 5 206 194,87 tis. Kč.

4.2.3.1. Organizační struktura UPOL

Ve Statutu Univerzity Palackého v Olomouci jsou vymezeny jednotlivé orgány a součásti univerzity. Jako samosprávné jsou uvedeny orgány, které jsou definovány v §7 odstavcem 1 zákona o vysokých školách, tedy akademický senát, rektor, proreктоři, vědecká rada, disciplinární komise, kvestor, správní rada, kolegium rektora a vedení fakult. Jako součásti pak působí fakulty (Cyrilometodějská teologická fakulta, Lékařská fakulta, Filosofická fakulta, Přírodovědecká fakulta, Pedagogická fakulta, Právnická fakulta a Fakulta tělesné kultury), specializovaná pracoviště (Knihovna, Projektový servis, Centrum výpočetní techniky, Vědeckotechnický park a Vydavatelství) a účelová zařízení (Akademik sport centrum, Správa kolejí a menz).

V rámci UPOL se na celouniverzitní úrovni řízení podílí i útvary, jejichž činnost je přímo podřízena rektorovi univerzity. Sem spadají kvestor, kancléřství, proreктоři, vedení univerzitních zařízení, právní oddělení, mzdové a účetní oddělení, oddělení veřejných zakázek, oddělení podpory operačních programů VaVpI²³ a oddělení interního auditu a kontroly. Celkem tedy rektorovi podléhá deset útvarů řízení. Začlenění oddělení interního auditu do organizační struktury UPOL je znázorněno v Příloze č. 3, schématu organizační struktury UPOL.

Vedle Statutu je činnost a organizační struktura UPOL upravena v rámci Organizačního řádu UPOL, který byl schválen a vešel v platnost v roce 2007. V současné době probíhá zpracování novelizace organizačního řádu, neboť původní organizační řád již neodpovídal skutečně existující struktuře UPOL.

4.2.4. Vysoká škola chemicko-technologická v Praze

Vysoká škola chemicko-technologická v Praze (dále také VŠCHT) je dle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách veřejnou vysokou školou univerzitního typu. Statut

²³ Operační program *Výzkum a vývoj pro inovace*.

univerzity získala VŠCHT zákonem 216/1993 Sb., který mění a doplňuje zákon č. c.172/1990 Sb. o vysokých školách. I přes získání statutu univerzity si ponechala svůj původní název.

VŠCHT realizuje bakalářské, magisterské i doktorské studijní programy a programy celoživotního vzdělávání. Není zde uskutečňováno habilitační řízení ani řízení k jmenování profesorem. Univerzita vykonává vzdělávací, vědeckou, výzkumnou, vývojovou a další tvůrčí činnost. Vedle účelu, ke kterému byla zřízena, vykonává VŠCHT také vydavatelskou, stravovací a ubytovací činnost, která je určena studentům a zaměstnancům. Studentům i pedagogům je umožněna účast na vědeckých projektech v rámci tematického zaměření univerzity.

Dle údajů získaných z Výroční zprávy o činnosti VŠCHT za rok 2010 zaměstnávala univerzita 882 pedagogických a nepedagogických pracovníků. Na základě údajů získaných z Výroční zprávy o hospodaření VŠCHT za rok 2010 přijala v uvedeném roce univerzita běžné dotace, příspěvky a granty ve výši 892 019,52 tis. Kč. Univerzita vlastnila v roce 2010 aktiva ve výši 1 981 787,55 tis. Kč.

4.2.4.1. Organizační struktura VŠCHT

Statut Vysoké školy chemicko-technologické definuje jednotlivé orgány a součásti univerzity.

Výčet orgánů VŠCHT odpovídá výčtu, který je uveden v zákoně o vysokých školách. Celouniverzitně působí Akademický senát VŠCHT, rektor, Vědecká rada VŠCHT a Disciplinární komise VŠCHT. Dalšími orgány jsou pak kvestor a Správní rada VŠCHT.

Výčet součástí Vysoké školy chemicko-technologické obsahuje jednotlivé fakulty (Fakulta chemické technologie, Fakulta technologie ochrany prostředí, Fakulta potravinářské a biochemické technologie a Fakulta chemicko-inženýrská), celoškolská pracoviště (katedra jazyků, katedra tělesné výchovy, katedra společenských věd, centrální laboratoře, výpočetní centrum, ústřední knihovna a vydavatelství) a účelová zařízení, která zajišťují ubytování a stravování studentů a zaměstnanců.

V rámci celé univerzity působí vedle ostatních součástí rektorát. Ten zahrnuje útvary, které administrativně, správně a hospodářsky zajišťují činnost VŠCHT. Vedle personálního odboru, ekonomického odboru, oddělení rozvoje a výstavby, oddělení pro

vědu a výzkum, sekretariátu rektora a dalších, sem spadá i referát kontroly a útvar interního auditu.

Vedle Statutu je organizační struktura VŠCHT vymezena v Organizačním řádu univerzity. Tento řád je ovšem zastaralý a v roce 2012 byl na zasedání Akademického senátu VŠCHT přednesen návrh na jeho aktualizaci. Důvodem pro nové zpracování organizačního řádu je zejména skutečnost, že na univerzitě vzniklo množství nových pracovišť a došlo i ke změnám ve struktuře rektorátních a celoškolských pracovišť. I z tohoto důvodu není v současné době zpracována konkrétní podoba organizačního schématu VŠCHT.

5 ANALYTICKÁ ČÁST

5.1. Fungování interního auditu v rámci vybraných subjektů

5.1.1. Interní audit na Technické univerzitě v Liberci

V rámci Technické univerzity v Liberci je zřízena pozice interního auditora, jehož činnost zajišťuje komplexní fungování interního auditu. Auditor je dle Zákona č. 320/2001 Sb., ve znění pozdějších předpisů a doplnění, jmenován a odvoláván nejvyšším statutárním orgánem právnické osoby, která je zřízena zvláštním předpisem za účelem plnění úkolů veřejné správy. V případě veřejné vysoké školy je tímto orgánem rektor. Rektor je zároveň tou osobou, jíž je interní audit přímo podřízen.

Interní auditor TUL provádí na základě schváleného plánu interního auditu jednotlivé audity. Jedná se zejména o audit souladu, systému a operací. Zároveň je zodpovědný za přezkoumávání a vyhodnocování současného stavu vnitřního kontrolního systému. Všechna zjištění z vykonaných auditů jsou shrnuta do závěrečných zpráv interního auditu a jsou doplněna o doporučení k nápravným opatřením. Následně jsou předána rektorovi a vedoucímu subjektu, ve kterém byl audit prováděn. Interní auditor průběžně sleduje, zda jsou nápravná opatření přijímána.

Podklady pro následující kapitoly byly získány z interních dokumentů Technické univerzity v Liberci a z pohovorů s interní auditorkou TUL Ing. Renatou Kollmerovou.

5.1.1.1. Činnost interního auditu na TUL

Na Technické univerzitě v Liberci není zřízen útvar interního auditu, byla zde zvolena cesta zřízení pouze pracovní pozice interního auditora. Od zřízení v roce 2005 je tato funkce zajišťována stejnou interní auditorkou.

Interní auditorka má ekonomické vzdělání a není členkou Českého institutu interních auditorů. Podle sdělení interní auditorky nebyla v době zřízení této pozice na TUL vůle

financovat školení potřebná k přijetí auditorky do ČIIA. Argumentem vedení byl i fakt, že zákon nijak neupravuje povinnou kvalifikaci auditora. Interní auditorka je pouze členkou neformálního sdružení interních auditorů veřejných vysokých škol, které se setkává dvakrát do roka.

Funkce interního auditora na TUL v sobě spojuje provádění interního auditu, i provádění vnitřní kontroly v rámci univerzity. Dále poskytuje auditorka školení pro zaměstnance při zavádění inovací na základě doporučení interního auditu a mimořádně i poradenskou činnost pro řešitele projektů.

Auditní činnost je prováděna na základě každoročně schvalovaného plánu interního auditu. Tento plán je sestavován auditorkou po konzultaci s rektorem a kvestorem, a na základě mapy rizik, která je v posledních letech definována. Do plánu interního auditu zahrnuje auditorka podle potřeby sedm až devět auditů různého druhu (v posledním roce byl zpracován např. audit shody vnitřní legislativy TUL s právním řádem ČR, audit systémů nebo personální audit).

Auditorka má při sběru dat pro svou práci možnost neomezeného přístupu do ekonomického systému univerzity. Potýká se ovšem s problémy při získávání dat při auditech celouniverzitního dosahu. Běžnou praxí v rámci TUL je, že auditorka zažádá na jednotlivých fakultách o potřebné materiály a poté čeká, až jí budou dodány, což ve spojení s neochotnou spoluprací zaměstnanců vede ke značným průtahům probíhajícího auditu.

Dle vyjádření auditorky je interní audit v rámci Technické univerzity v Liberci zaměstnanci vesměs vnímán jako hrozba či zbytečnost. Ochota zaměstnanců ke spolupráci s interním auditem je podle slov auditorky obecně velice nízká, zaměstnanci se auditů obávají, vidí v něm možné ohrožení své pozice či dokonce zaměstnání a nejsou ochotni přijmout narušení stereotypů. Protipólem je pak vysoká sebejistota zaměstnanců, kteří nepřipouští nutnost změny.

Plnění doporučení interního auditu, na které je stanovena tříměsíční lhůta, a které je zpětně kontrolováno auditorkou, je nedostatečné. Zpětná kontrola je realizována auditorkou jednou ročně a je revidováno plnění v posledních dvou letech.

5.1.1.2. Podpora fungování interního auditu ze strany vedení TUL

Kontakt interní auditorky s rektorem univerzity probíhá nepravidelně, přibližně jednou měsíčně, a to na žádost auditorky. Auditorka s rektorem konzultuje roční plán interního auditu a seznamuje ho se záměrem provedení mimořádných, aktuálně potřebných auditů. Po provedení auditu je rektorovi předávána závěrečná zpráva s výsledky auditu a doporučeními k seznámení.

Činnost interního auditu na TUL je upravena směrnicí rektora č. 1/2009 *o vnitřním kontrolním systému*. Interní auditorkou byl po vzniku pozice v roce 2005 sestaven dokument *Zásady činnosti interního auditu TUL*, který by měl plnit funkci statutu interního auditu a legitimizovat jeho činnost v rámci univerzity. Tento dokument byl předložen tehdejšímu rektorovi TUL ke schválení, ke kterému ale ani přes urgence auditorky nedošlo. Po nástupu nového rektora do funkce v roce 2010 byl tento dokument opět předložen auditorkou ke schválení, k němuž dodnes nedošlo. Dle vyjádření auditorky se v blízké době schválení očekávat nedá. Stejně bylo naloženo i s Manuálem interního auditu, který auditorka sestavila.

Interní audit na TUL tedy provádí svou činnost pouze na základě výše uvedené směrnice rektora, resp. na základě Zákona č. 320/2001 Sb., o vnitřní kontrole. Na TUL není schválen Manuál interního auditu.

5.1.1.3. Identifikace rizika a interní audit na TUL

Ze Zákona č. 320/2001 Sb. o finanční kontrole ve veřejné správě vyplývá, že vedoucí veřejnosprávního orgánu je povinen zajistit v dané organizaci kontrolní systém, jehož fungování bude založeno mimo jiné i na identifikaci, vyhodnocení a minimalizaci možných rizik (ať už v oblasti financí, práva, provozu, či jiné).

Do roku 2010 byla identifikace rizika pouze vlastní iniciativou interní auditorky, v roce 2010 ale bylo auditorkou prosazeno zmapování aktuálních rizik. Na základě dotazníkového šetření měla být sestavena mapa rizik, která by tvořila podklad pro tvorbu plánu interního auditu.

Prvním krokem tvorby mapy bylo sestavení seznamu možných rizik, tento seznam byl tvořen interní auditorkou ve spolupráci s kvestorem Technické univerzity. Následně byl sestaven dotazník, který obsahoval seznam rizik, která měla být respondenty ohodnocena na základě kritéria pravděpodobnosti výskytu rizika a vnímaného dopadu rizika. Rizika byla identifikovaná v bezpečnostní, finanční, studijní, informační, investiční, organizační, personální a projektové oblasti. Škála hodnocení pravděpodobnosti rizika byla stanovena jako pětistupňová, škála vnímaného dopadu rizika jako šestistupňová. Součin těchto hodnot pak představuje stupeň významnosti rizika.

Uvedený dotazník byl distribuován mezi vybrané zaměstnance v podobě *Příkazu rektora č. 3/2010, Identifikace a analýza rizik na TUL*. Tento příkaz obsahuje dále definici rizika a postup řízení rizik od identifikace až po přijetí preventivních opatření. Jako respondenti byli vybráni vedoucí pracovníci Technické univerzity, tj. rektor, kvestor, předseda akademického senátu TUL, vedení fakult a ústavů (tj. děkani, ředitelé, proděkani, tajemnice, vedoucí kateder), ředitelé Univerzitní knihovny, Centra dalšího vzdělávání, Kolejí a menz a vedoucí útvarů podléhajících rektorátu.

Na základě výsledků dotazníkového šetření byla sestavena mapa rizik. Samotnou auditorkou je tato první mapa rizik hodnocena rozporupně, zejména z důvodu malého počtu respondentů, kteří dotazník vyplnili a dodali zpět k vyhodnocení (odhadem necelých 40 % všech oslovených).

Zkušenosti z dotazníkového šetření z roku 2010 každopádně posloužily jako základ pro šetření v roce 2011. To proběhlo na základě *Příkazu rektora č. 6/2011, Identifikace a analýza rizik na TUL*. Příkaz byl sestaven obdobně jako v předchozím roce, ke změnám ovšem došlo jak v seznamu možných rizik, tak i v hodnotících škálách. Výrazně „zeštíhlen“ byl katalog rizik k ohodnocení, rizika byla definována pouze v bezpečnostní, finanční, organizační, personální a studijní oblasti. Škála hodnocení pravděpodobnosti výskytu rizika byla zúžena oproti předešlému roku na třístupňovou, škála vnímaného dopadu rizika taktéž. Stejně jako v roce 2010 je součin těchto hodnocených faktorů stupněm významnosti rizika.

Mapa rizik sestavená na základě výsledků tohoto šetření je dle názoru auditorky již o poznání relevantnější a více odpovídá realitě, zejména díky větší účasti respondentů na průzkumu (ze sto dvaceti distribuovaných dotazníků jich bylo vráceno ke zpracování cca osmdesát).

S výsledky šetření a vyhodnocením byli seznámeni všichni vedoucí pracovníci, kteří se průzkumu účastnili.

Řízení rizik není v rámci TUL vedle Příkazů rektora upraveno žádnou vnitřní normou.

5.1.2. Interní audit na České zemědělské univerzitě v Praze

V rámci České zemědělské univerzity v Praze byl útvar interního auditu zřízen jako první mezi veřejnými vysokými školami, a to již k 1. červnu roku 2003, tedy měsíc po zákonném ustavení interního auditu jako nutné součásti struktur veřejných vysokých škol.

Informace, na kterých jsou následující kapitoly založeny, byly získány z materiálů ČZU a z rozhovoru s interním auditorem ČZU doc. Ing. Vladimírem Vítem CSc.

5.1.2.1. Činnost interního auditu na ČZU

Interní audit na ČZU je zajišťován specializovaným útvarem, který čítal ještě donedávna dvě osoby. Od začátku roku 2012 je auditní činnost prováděna pouze jedním auditorem.

Interní auditor ČZU je členem Českého institutu interních auditorů, pravidelně se účastní školení a seminářů tohoto sdružení a je držitelem certifikace Expert/konzultant pro interní audit ve veřejné správě. Dále zastává pozici předsedy dobrovolného profesního sdružení interních auditorů veřejných vysokých škol. Původně působil v rámci ČZU na pozici kvestora.

Auditní činnost je prováděna na základě každoročně schvalovaného ročního plánu interního auditu. Plán je sestavován samotným auditorem, následně je předán k rukám rektora, který obvykle plán doplní o další objekty, které by měly audity zahrnovat. Roční plán auditní činnosti obvykle zahrnuje šest plánovaných auditů, jejichž trvání je obvykle odhadováno na dva měsíce. Vedle plánovaných auditů jsou prováděny i audity vyžádané ze strany rektora či poskytovatelů příspěvků a dotací, tyto audity jsou realizovány průměrně jednou až dvakrát v roce.

Díky centralizované agendě nemá auditor dle svých slov problém při sběru dat pro realizované audity, větší problém nenastává ani při sběru dat v rámci jednotlivých fakult.

Auditor ČZU nepociťuje dle svých slov ze strany zaměstnanců auditovaných subjektů žádný strach či despekt, nikdy se nedostal do konfliktu.

5.1.2.2. Podpora fungování interního auditu ze strany vedení ČZU

Kontakt interního auditora s rektorem univerzity probíhá víceméně pravidelně, ačkoli pouze písemně, zpravidla při zahájení a ukončení jednotlivých auditů. Jednou ročně se auditor účastní setkání kolegia rektora. Doporučení uvedená v závěrečných zprávách z provedených interních auditů jsou vesměs akceptována.

Jak již bylo řečeno, roční plán auditů není během sestavování s rektorem konzultován, pouze po sestavení doplňován. Rektor nijak nezasahuje ani do tvorby mapy rizik (viz následující kapitola). Interní auditor České zemědělské univerzity má tedy ve své funkci poměrně vysokou míru autonomie.

Interní audit ČZU je vymezen v rámci Statutu, který byl schválen již v roce 2005. Tento dokument čeká na svou aktualizaci, která by ale měla navazovat na zamýšlenou reformu zákona o finanční kontrole. Práce interního auditu probíhá podle Manuálu interního auditu ČZU v Praze, který byl stejně jako Statut schválen v roce 2005.

5.1.2.3. Identifikace rizika a interní audit na ČZU

Identifikace rizika v rámci ČZU je plně v rukách auditora, který sestavuje každoročně seznam reálných rizik, která následně sám hodnotí z hlediska možnosti výskytu a dopadu. Rizika jsou rozčleněna do několika tematických okruhů, které se týkají využití příspěvků a dotací, nakládání s majetkem, lidských zdrojů, dodržování právních předpisů, dodržování vnitřních předpisů (např. Statut ČZU, Stipendijní řád atd.) a dodržování ostatních interních norem.

Škála hodnocení možnosti výskytu rizika je pětistupňová, škála pro hodnocení možného dopadu rizika pak šestistupňová. Součin uvedených hodnocení tvoří ukazatel

významnosti rizika. Podle významnosti rizik je sestavena tabulka, která dále tvoří základ pro tvorbu ročního plánu interního auditu.

V praxi je auditorem vybráno cca šest nejvýznamnějších rizik, která jsou podkladem pro jednotlivé audity. Další významná rizika jsou zařazena k auditování do střednědobého plánu interního auditu, který je sestavován na dobu tří let a který je každoročně aktualizován.

Řízení rizika není v rámci České zemědělské univerzity upraveno žádnou interní normou.

5.1.3. Interní audit na Univerzitě Palackého v Olomouci

Interní audit je na Univerzitě Palackého v Olomouci zajišťován prostřednictvím útvaru interního auditu a kontroly. Stejně jako na předchozích univerzitách jsou audity prováděny na základě ročního plánu interního auditu a výsledky jsou předávány rektorovi. Činnosti interního auditu a činnosti kontroly jsou zde personálně odděleny.

Následující kapitoly jsou založeny na údajích získaných z interních předpisů a na informacích získaných z emailové komunikace s interní auditorkou UPOL Ing. Simonou Sigmundovou.

5.1.3.1. Činnost interního auditu na UPOL

Na oddělení interního auditu a kontroly Univerzity Palackého v Olomouci pracují tři zaměstnanci, z nichž dva jsou interními auditory, třetí zaměstnanec zastává funkci kontrolora. Auditóři nejsou členy Českého institutu interních auditorů, patří mezi členy sdružení interních auditorů veřejných vysokých škol.

Vedoucí oddělení sestavuje každoročně plán interního auditu, který dále postupuje rektorovi k doplnění a schválení. Plán obsahuje obvykle do deseti plánovaných auditů a je zde ponechána časová rezerva pro audity vyžádané v rámci operativní řídicí činnosti rektora.

Auditoři mají při práci přístup do ekonomické agendy univerzity, při sběru dat na fakultách a univerzitních pracovištích se ale často setkávají s neochotou, která je příčinou časové náročnosti přípravy auditů. Podobný přístup lze pak sledovat i v případě realizace doporučení, která vzešla z provedených auditů. S výjimkou auditů projektů podpořených z prostředků EU jsou doporučení naplňována se značnou prodlevou.

5.1.3.2. Podpora fungování interního auditu ze strany vedení UPOL

Kontakt interních auditorů s rektorem probíhá výhradně prostřednictvím vedoucího oddělení, v nepravidelných intervalech, zpravidla ale při zahájení a ukončení auditů. Doporučení interního auditu jsou dle vyjádření auditorky ne vždy přijímána, výjimku tvoří již zmíněná doporučení týkající se projektů financovaných EU.

Činnost interního auditu na Univerzitě Palackého v Olomouci je upravena Statutem interního auditu, který byl schválen v roce 2004 a nebyl od té doby novelizován.

Útvar interního auditu provádí svou činnost na základě Manuálu interního auditu, který byl schválen a vešel v platnost v témže roce.

5.1.3.3. Identifikace rizika a interní audit na UPOL

Činnost interního auditu na Univerzitě Palackého je založena mimo jiné i na identifikaci rizik. Před čtyřmi lety byla oddělením interního auditu a kontroly zpracována mapa rizik, která byla založena na zjištěních z auditů a z nálezů kontrol (vnitřních, vnějších i veřejnosprávních), a která je v současnosti každoročně doplňována o aktuální rizika. K identifikaci a hodnocení rizik je auditory využívána metodika MFČR.

Řízení rizik není speciálně upraveno v žádné interní normě UPOL, což představuje problém pro řešitele při zpracovávání projektů z operačních programů. V rámci těchto projektů je identifikace a hodnocení rizik přímo vyžadováno. Interní auditoři zastávají v takových případech pozici konzultantů, kteří na tuto skutečnost zpracovatele projektů upozorňují.

5.1.4. Interní audit na Vysoké škole chemicko-technologické v Praze

Činnost interního auditu je na VŠCHT zajišťována prostřednictvím útvaru interního auditu, který jako jeden z útvarů řídicích struktur školy přímo podléhá rektorovi. Útvar interního auditu provádí svou činnost na základě ročního plánu interního auditu a výsledky auditů jsou postupovány rektorovi.

Zdrojem informací, na kterých jsou následující kapitoly založeny, byl osobní rozhovor s interním auditorem VŠCHT Ing. Františkem Dvořákem.

5.1.4.1. Činnost interního auditu na VŠCHT

Výkon činnosti útvaru interního auditu na Vysoké škole chemicko-technologické v Praze je zajišťován prostřednictvím jednoho zaměstnance. Interní auditor není členem Českého institutu interních auditorů, nicméně je členem sdružení interních auditorů veřejných vysokých škol a pravidelným účastníkem školení a setkání tohoto sdružení.

Na VŠCHT je oddělena funkce interního auditu a kontroly, obě tyto oblasti jsou zajišťovány prostřednictvím samostatného útvaru. Interní auditor působí také jako poradce pro řešitele projektů z programů EU.

Auditní činnost probíhá na základě střednědobého plánu interního auditu, který je sestavován na tři roky a každý rok doplňován. Na základě střednědobého plánu je sestavován plán roční. Roční plán interního auditu je sestavován interním auditorem ve spolupráci s rektorem a kvestorem, se kterými jsou témata auditů konzultována. Do ročního plánu je obvykle zařazováno devět plánovaných auditů a je zde ponechána časová rezerva pro audity vyžádané. Početně nejvyšší zastoupení mezi audity má audit systémů. Časová náročnost interních auditů se obvykle pohybuje kolem dvou měsíců, minimálně však měsíc jeden.

Auditor má pro potřeby své práce přístup do banky dat VŠCHT, do manažerského informačního systému, ekonomického a personálního systému, což výrazně urychluje a zefektivňuje sběr dat. Ani v případě získávání dat přímo od jednotlivých fakult se auditor obvykle neseťká s problémy.

Po ukončení auditu je auditorem zpracována závěrečná zpráva, která obsahuje zjištění auditu a doporučení k nápravě spolu s lhůtou, která je stanovena k plnění. Tato lhůta se liší v závislosti na konkrétním doporučení. Dle slov auditora se většinou jedná o lhůty několikaměsíční vzhledem k tomu, že většina nápravných opatření je systémového charakteru a nelze tak očekávat okamžité plnění. Tyto lhůty jsou vesměs auditovanými subjekty plněny, popřípadě modifikovány po dohodě s auditorem. Každoročně probíhá revize plnění, jejíž výsledky jsou shrnuty do podoby hlášení o plnění a rozpracovanosti.

5.1.4.2. Podpora fungování interního auditu ze strany vedení VŠCHT

Kontakt interního auditora s rektorem probíhá vždy při zahájení, ukončení auditů a při schvalování závěrečných zpráv. S rektorem je konzultován také roční plán interního auditu a plán střednědobý. Dle slov auditora je činnost interního auditu ze strany vedení podporována a závěry auditů jsou vesměs akceptovány.

Činnost interního auditu na VŠCHT je upravena ve Statutu interního auditu, auditor má zpracován a rektorem schválen Manuál interního auditu.

5.1.4.3. Identifikace rizika a interní audit na VŠCHT

Činnost interního auditu na Vysoké škole chemicko-technologické v Praze je založena na identifikaci rizika a jeho řízení, tato činnost ovšem není upravena žádnou vnitřní normou školy. Každoročně je interním auditorem sestavován nebo doplňován seznam rizik, který je následně hodnocen z hlediska pravděpodobnosti a dopadu. Vedle obvyklých rizik jsou v seznamu obsažena rizika typická pro činnost této vysoké školy. Jedná se zejména o rizika týkající se zabezpečení a nakládání s chemikáliemi a technikou, které jsou používány pro výuku a výzkum. Na základě výpočtu stupně významnosti rizika je sestavována mapa rizik, která tvoří podklad pro tvorbu ročních a střednědobých plánů interního auditu.

Koordinace analýzy rizik je prováděna ve spolupráci s ekonomickým odborem VŠCHT. Analýza probíhá na úrovni rektorátu.

6 ZHODNOCENÍ VÝSLEDKŮ A DOPORUČENÍ

6.1. Zhodnocení činnosti interního auditu v rámci sledovaných univerzit

6.1.1. Personální zajištění činnosti interního auditu

Na zkoumaných univerzitách byla ve většině případů vedením zvolena cesta zřízení útvarů interního auditu. Výjimku tvořila TUL, kde je interní audit zajišťován prostřednictvím zaměstnance pověřeným touto činností. Vzhledem k tomu, že činnost interního auditu je zajištěna s výjimkou UPOL pouze jedním zaměstnancem, lze říci, že formální organizace interního auditu nemá vliv na jeho činnost.

Jak bylo řečeno, interní audit je zajišťován ve většině případů pouze jedním zaměstnancem. Stanovení počtu interních auditorů vychází z rozhodnutí rektora na základě obecných měřítek navržených MFČR v dokumentu *Koncepce kontrolního systému v České republice se zaměřením na finanční kontrolu* (viz kapitola 3.4.5.1.). Vybraná nejdůležitější objektivně hodnotitelná měřítka a jejich vyčíslení jsou uvedena v tabulce č. 2. Uvedené údaje jsou platné pro rok 2010.

Tabulka č. 2: Vybrané ekonomické a personální charakteristiky univerzit za rok 2010

Název univerzity	Běžné dotace, příspěvky, granty (tis. Kč)	Počet zaměstnanců	Aktiva k 31. 12. 2010 (tis. Kč)	Počet auditorů
TUL	758 098,22	916	1 930 157,68	1
ČZU	1 447 904,71	1371	3 918 441,17	1
UPOL	1 922 061,25	2434	5 206 194,87	2
VŠCHT	892 019,52	882	1 981 787,55	1

Zdroj: Výroční zprávy o hospodaření TUL, ČZU, UPOL a VŠCHT za rok 2010, upraveno autorkou.

Vzhledem k absenci úpravy metodiky pro výpočet konkrétního počtu auditorů v rámci univerzity nelze hodnotit dostatečnost či nedostatečnost personálního naplnění z hlediska zákonů a vyhlášek MFČR. Z hlediska měřítek soukromého sektoru, kde je v praxi vyžadován alespoň jeden interní auditor na 1000 zaměstnanců, lze personální zajištění činnosti interního auditu všech sledovaných univerzit považovat za dostatečné.

I na základě poměru mezi dalšími charakteristikami jednotlivých univerzit lze považovat personální zajištění interního auditu za dostatečné. V případě ČZU, která se hodnotami ukazatelů pohybuje na rozhraní, by bylo dle názoru autorky vhodné zvážit zvýšení počtu auditorů na dva.

6.1.2. Kvalifikace interních auditorů

Interní auditoři s výjimkou auditora ČZU nejsou členy ČIIA. Vzhledem k neexistující právní úpravě profesní kvalifikace interního auditora nelze ani tento fakt hodnotit negativně. Jedním z důvodů, proč není vedením univerzit vyžadována certifikace a účast auditora na školeních ČIIA, může být i finanční náročnost těchto vzdělávacích programů. Dalším z důvodů může pak být zaměření vzdělávacích programů. ČIIA organizuje školení a kurzy pro auditory veřejné správy obecně, do tohoto oboru spadají územně samosprávné celky, ministerstva, státní podniky, veřejné vysoké školy a další. Prostředí uvedených orgánů a organizací se může značně lišit a podmínky v těchto orgánech a organizacích nemusí odpovídat prostředí veřejných vysokých škol. Školení ČIIA proto mohou být pro auditory VVŠ přínosem v obecné rovině, konkrétně zaměřené kurzy pro auditory vysokých škol ovšem ČIIA organizovány nejsou. I z tohoto důvodu vzniklo dobrovolné neformální sdružení auditorů veřejných vysokých škol, které pořádá vlastní setkání a tematicky zaměřená školení. Prostřednictvím setkání a školení mají auditoři VVŠ možnost konfrontace vlastních zkušeností získaných praxí. Těchto setkání se podle sdělení předsedy sdružení doc. Víta účastní všichni auditoři veřejných vysokých škol, dochází tak k aktivnímu vzdělávání auditorů. Tato dobrovolná iniciativa auditorů je autorkou vnímána pozitivně.

6.1.3. Činnost interního auditu

V tabulce č. 3 jsou sumarizovány charakteristiky činnosti interního auditu na analyzovaných univerzitách. Uvedené charakteristiky tvoří podklad pro následující kapitolu.

Tabulka č. 3: Činnost interního auditu v rámci sledovaných univerzit

Název univerzity	Oddělení činnosti IA a vnitřní kontroly	Zpracování ročního plánu IA	Počet plán. auditů/rok	Manuál IA	Revize plnění doporučení
TUL	ne	ano	7 – 9	ano*	ano
ČZU	ne	ano	6	ano	ano
UPOL	ano	ano	10	ano	ano
VŠCHT	ano	ano	9	ano	ano

Zdroj: Oficiální dokumenty a sdělení interních auditorů, upraveno autorkou.

* Manuál byl interní auditorkou zpracován, doposud však nebyl odsouhlasen rektorem. Přesto je auditorkou při práci využíván.

Pro efektivní výkon jak interního auditu, tak vnitřní kontroly je nezbytné, aby byly tyto dvě rozdílné činnosti funkčně odděleny (viz kapitola 3.1.2.6.). Pokud tomu tak není, nemůže být ani jedna z činností vykonávána důsledně, zvláště pak v případě, kdy je jimi pověřená jediná osoba, jak je tomu v rámci TUL a ČZU. Na VŠCHT je výkonem vnitřní kontroly pověřen speciální útvar, na UPOL je pak za vnitřní kontrolu odpovědný zaměstnanec, který podléhá vedoucímu útvaru interního auditu, ale jeho činnost je soustředěna výhradně na vnitřní kontrolu. V takovém prostředí pak nejsou auditori zatěžováni úkoly, které do jejich náplně práce nepatří a středem jejich zájmu je pouze interní audit. Toto nastavení je dle názoru autorky optimální.

Na všech sledovaných univerzitách je práce interního auditu založena na auditory sestaveném a rektorem schváleném plánu interního auditu. Ten vychází ze střednědobého plánu. Ve většině případů byla také auditory zdůrazňována nutnost systematické revize všech oblastí činnosti organizace v určitém časovém období. Činnost je tedy systematicky plánována a audity nejsou prováděny nahodile, což považuje autorka za pozitivní.

Střednědobý i roční plán interního auditu je navíc v rámci všech sledovaných univerzit sestavován na základě mapy rizik, která bude tematizována dále.

Do ročního plánu interního auditu je auditory zahrnováno 6 – 10 plánovaných interních auditů, průměrně však 8. Konkrétní počet se odvíjí od předpokládané časové náročnosti auditů. Takové nastavení vychází z praxe a zkušeností auditorů, dle jejich výpovědi jim umožňuje věnovat dostatek času plánovaným auditům i auditům vyžádaným ze strany rektora či poskytovatele dotací.

Při výkonu interních auditů je na všech univerzitách postupováno podle Manuálu interního auditu zpracovaného auditory. Manuály ve všech případech obsahují odkaz na

Etický kodex interního auditora. Toto důsledné nastavení pravidel je ve všech případech iniciativou samotných auditorů, což je jednoznačně pozitivem.

Interní auditoři vesměs uvedli, že mají přístup do personálních, ekonomických a dalších informačních systémů univerzit a přístup k podkladům pro provedení auditů jim tak nečiní problémy. Pouze auditorka TUL uvedla, že se při sběru dat v rámci fakult potýká s problémy, které ale dle názoru autorky vyplývají zejména z faktu, že na TUL není interní audit upraven vnitřní normou (viz kapitola 5.1.1.2.) a činnost interního auditu tak není právně legitimizována.

Po ukončení auditů je na všech univerzitách zpracována závěrečná zpráva, která obsahuje doporučení k nápravě. Tato zpráva je následně předána rektorům i vedoucím auditovaných subjektů k seznámení. Na plnění doporučení je auditory vždy stanovována odpovídající lhůta. V rámci všech zkoumaných subjektů je pak jednou ročně plnění doporučení zpětně revidováno. Auditovanými subjekty jsou doporučené kroky většinou realizovány, výjimku tvoří opět TUL, kde není vzhledem k chybějící legitimizaci činnosti interního auditu vůle k plnění.

6.2. Zhodnocení podpory fungování interního auditu ze strany vedení

Jedním z nedůležitějších faktorů podpory vedení je schválení potřebných vnitřních norem, které činnost interního auditu v rámci univerzity legitimizují. Následující tabulka sumarizuje nejvýznamnější informace získané jak z komunikace s interními auditory sledovaných univerzit, tak z interních materiálů univerzit.

Tabulka č. 4: Vnitřní normy interního auditu v rámci sledovaných univerzit

Název univerzity	Schválený statut	Náležitosti statutu	Vnitřní norma upravující řízení rizik
TUL	ne	ano (v návrhu)	ne
ČZU	ano	ano	ne
UPOL	ano	ano	ne
VŠCHT	ano	ano	ne

Zdroj: Oficiální dokumenty a sdělení interních auditorů, upraveno autorkou.

Statut interního auditu je schválen na všech univerzitách s výjimkou Technické univerzity v Liberci, kde je Statut ve fázi schvalování rektorem již od roku 2005. Auditorka svou činnost vykonává, nemá ovšem při práci oporu ve vnitřní normě. To jí práci značně ztěžuje především ve vztahu k auditovaným subjektům. Další problém nastává při revizi plnění doporučení. Pokud auditorka zjistí neplnění, nemá právní autoritu k jeho vymáhání. Takový stav je dle názoru autorky krajně nežádoucí a vyplývá z nepochopení významu a účelu interního auditu vedením TUL.

Statuty ostatních univerzit vešly v platnost vesměs v době, kdy byl interní audit do struktur univerzit implementován. Od té doby nebyly statuty novelizovány ani aktualizovány a nemusí tedy odpovídat současnému stavu a potřebám.

Všechny statuty zkoumaných univerzit (včetně dosud neschváleného statutu TUL) obsahují důležité náležitosti vymezené Standardy pro profesionální praxi interního auditu (viz kapitola 3.1.5.).

Žádná z analyzovaných univerzit nemá žádnou vnitřní normou upraveno řízení rizik. Na TUL je pouze každoročně vydáván Příkaz rektora, který je šířen mezi širší vedení univerzity a prostřednictvím něhož je prováděna analýza rizik. Formálně ale není žádný z organizačních útvarů TUL, ČZU, UPOL ani VŠCHT pověřen řízením rizika, není formalizována struktura a nástroje řízení rizik. Analýza rizika tak vychází pouze z iniciativy auditorů, což může dle názoru autorky vést k situaci, kdy jsou výsledky analýzy rizik využívány pouze auditorem k přípravě ročních plánů auditu. Další problematické oblasti řízení rizika jsou nastíněny v následující kapitole.

6.3. Zhodnocení řízení rizika interním auditem

Jak již bylo nastíněno v předchozí kapitole, v rámci žádné ze sledovaných univerzit není formálně integrován systém řízení rizik. Řízení rizik na všech sledovaných univerzitách vychází z vlastní iniciativy auditorů. Základní charakteristiky řízení rizika na jednotlivých analyzovaných univerzitách jsou sumarizovány v následující tabulce.

Tabulka č. 5: Charakteristiky řízení rizika v rámci sledovaných univerzit

Název univerzity	Analýza rizika	Analýza rizika ve spolupráci s širším vedením	Mapa rizik tvoří podklad pro práci IA	Aktualizace mapy rizik
TUL	ano	ano	ano	1 x ročně
ČZU	ano	ne	ano	1 x ročně
UPOL	ano	ne	ano	1 x ročně
VŠCHT	ano	ano	ano	1 x ročně

Zdroj: Sdělení interních auditorů, upraveno autorkou.

V rámci všech sledovaných univerzit je realizována analýza rizika, což lze jistě považovat za pozitivní. Ne vždy je ale tato analýza prováděna ideálním způsobem. Na TUL a VŠCHT je analýza rizik prováděna ve spolupráci s širším vedením univerzity, které se podílí na identifikaci i následném hodnocení rizik. Takový způsob zajišťuje dle názoru autorky postižení většího rozpětí aktuálních rizik na různých úrovních řízení a jeví se proto jako příklad dobré praxe. V rámci ČZU a UPOL je analýza rizik zpracovávána pouze interními auditory, kteří sami sestavují seznam rizik a následně jej sami hodnotí. Takový způsob je dle názoru autorky nedostačující, neboť auditor nemůže postihnout všechna rizika, která se v rámci univerzity vyskytují. Hodnocení rizika pak vychází z čistě subjektivního vnímání rizika auditorem. Nastavení risk managementu na ČZU a UPOL může být způsobeno i nepochopením významu řízení rizik vedením, které nevyžaduje aktivní účast na identifikaci a analýze rizik, ani následně nevyužívá mapu rizik.

Mapa rizik sestavená na základě analýzy rizika tvoří podklad pro tvorbu střednědobých i ročních plánů interního auditu na všech univerzitách. Tento fakt je jistě pozitivní, otázkou ovšem zůstává objektivita a reliabilita map rizika na ČZU a UPOL, která byla nastíněna v předchozím odstavci.

Mapa rizik je v rámci všech sledovaných univerzit aktualizována a doplňována jednou ročně, nelze ovšem říci, že rizika s nejvyšším stupněm významnosti jsou během roku dále sledována z hlediska vývoje. Autorka tuto skutečnost přičítá pracovní vytíženosti interních auditorů, kterým každoročně zpracováváná mapa rizik slouží pouze jako vodítko pro sestavení plánů interního auditu. Tento fakt nelze označit za jednoznačně negativní, je ale třeba zdůraznit, že toto nastavení neodpovídá aktivnímu řízení rizik.

6.4. Nejvýznamnější problémy interního auditu sledovaných univerzit

Z provedené analýzy vyplývá, že jedním z nejpálčivějších problémů, se kterými se interní audit v rámci vybraných veřejných vysokých škol potýká, je nepochopení cílů a přínosů činnosti, která mu byla vedením neformálně svěřena, tj. řízení rizika.

U této problematiky je nepochopení vedením zcela zřejmé. Vedení se na identifikaci rizika zpravidla nepodílí a podílí-li se, pak je tak činěno víceméně nesystematicky a bez zájmu na dalším vývoji. Už jen fakt, že risk management není formálně upraven vnitřní normou na žádné ze zkoumaných univerzit (přestože je to auditory navrhováno), svědčí o tom, že vedení univerzit nepovažuje tuto problematiku za podstatnou. Přes intervence auditorů nedošlo na žádné ze sledovaných univerzit k vytvoření uceleného systému řízení rizika.

Řízení rizika je formálně svěřeno internímu auditu. Tímto krokem je ze strany vedení splněna zákonná povinnost zajistit tuto činnost, další práce interního auditu týkající se managementu rizika již není vedením sledována.

Další problematickou oblastí, která byla v rámci analýzy identifikována, je přemíra úkolů a činností, které jsou na interní auditory delegovány. Tato oblast nespadá svým charakterem přímo do problematiky činnosti interního auditu, přesto považuje autorka za důležité ji na tomto místě zmínit. Auditóři analyzovaných univerzit vesměs uvedli, že jejich činnost nespočívá pouze v provádění interních auditů a s nimi spojenými úkony, ale také v činnosti kontrolní (TUL, ČZU), poradenské (v oblasti jednotlivých projektů financovaných z operačních programů, TUL, UPOL, VŠCHT), či školící (TUL). V neposlední řadě je interním auditorům delegována i již zmíněná činnost risk managementu, která je sice s interním auditem úzce provázaná, přesto však svým posláním s cíli interního auditu nesplývá.

V organizaci, která je charakterizována takovými údaji, jako sledované univerzity (viz tabulka č. 2), a ve které působí na pozici interního auditora jeden či dva zaměstnanci, je dle názoru autorky krajně nežádoucí, aby tito zaměstnanci byli zatěžováni jinými úkoly než těmi, které úzce souvisí s jejich posláním. Ve stavu, kdy je interní auditor pověřen tolika dalšími činnostmi, může docházet k nedostatečnému plnění jeho prvotního poslání.

Příčinu tohoto nežádoucího stavu vidí autorka opět v nepochopení významu interního auditu ze strany vedení univerzit. Nepochopení významu interního auditu je často

propojeno se snahou o úspory v oblasti personálního zajištění. Činnosti a povinnosti, které vznikly veřejným vysokým školám relativně nedávno (tj. povinnost zřídit vnitřní kontrolní systém v rámci organizace, možnost čerpání finančních prostředků z operačních programů po vstupu ČR do EU atd.), byly delegovány na nově vzniklé pracovní pozice tak, aby byla dodržena zákonná povinnost. Toto řešení je pro danou dobu pochopitelné, autorka se nicméně domnívá, že po necelém desetiletí, které od této doby uplynulo, již mohlo dojít k určité optimalizaci stavu v rámci struktur univerzit. Fakt, že k takovému kroku nedošlo, vypovídá o nepružnosti prostředí vybraných veřejných vysokých škol.

6.5. Návrhy a doporučení směřující ke zdokonalení funkčnosti interního auditu v rámci sledovaných univerzit

V současnosti je interní audit vnímán pouze jako nutnost, která je dána zákonem a vedením univerzit není plně pochopen možný přínos, který může interní audit přinést. Jednotným předpokladem pro úspěšnou aplikaci následujících doporučení je změna náhledu vedení veřejných vysokých škol na činnost a funkce interního auditu.

6.5.1. Personální zajištění fungování interního auditu

Ačkoli je dle zjištění autorky na základě objektivně hodnotitelných kritérií personální zajištění interního auditu v rámci sledovaných univerzit dostatečné, první doporučení směřuje právě k navýšení počtu auditorů v rámci analyzovaných univerzit. Větší počet interních auditorů (alespoň dva v rámci každé z univerzit) by mohl přinést výhody v podobě vyšší kvality výsledků i výkonnosti práce interního auditu.

Vyšší kvalita by byla zajišťována prostřednictvím vzájemného dohledu nad prací auditorů, kteří by tak měli možnost vést dialog o správnosti postupů i navrhovaných řešení. Vyšší výkonnost by pak byla zajištěna prostřednictvím dělby práce, která by umožnila auditorům obsáhnout širší spektrum problematiky oboru daného auditu.

Druhé doporučení k této problematice směřuje nikoli k vedení univerzit, nýbrž k orgánu, který je pověřen centrální harmonizací vnitřních kontrolních systémů, Ministerstvu financí ČR. Současný právní stav, ve kterém není žádnou závaznou normou

upravena legislativa ke stanovení personální naplněnosti útvarů interního auditu, vede k tomu, že počet interních auditorů v rámci VVŠ je stanovován na základě subjektivního rozhodnutí rektora, které není podloženo žádnými objektivně hodnotitelnými údaji. Z tohoto důvodu by měla být MFČR vypracována konkrétní metodika pro stanovení personálního zajištění útvarů interního auditu v rámci jednotlivých typů orgánů a organizací veřejné správy.

Profesionální kvalifikace interních auditorů VVŠ není upravena žádnou právně závaznou normou, přesto právě kvalifikace a s ní spojené dovednosti auditora jsou jedním ze základních kamenů kvality výsledků interního auditu. Profesní rozvoj auditora je závislý pouze na jeho iniciativě.

V souvislosti s těmito fakty navrhuje autorka vytvoření jasně daných kritérií pro požadovanou kvalifikaci interních auditorů v rámci VVŠ, potažmo ve veřejné správě. V návaznosti na daná kritéria by měl být ze strany MFČR vytvořen program vzdělávání a hodnocení právě pro takto orientované auditory. Tato školení by mohla pokrýt potřebu dalšího vzdělávání auditorů, kteří se z jakéhokoli důvodu neúčastní školení ČIIA pro veřejnou správu. Školení by měla být konkrétně orientována na praxi interního auditu v rámci jednotlivých typů orgánů a organizací veřejné správy. Semináře pro auditory VVŠ by mohly být připravovány ve spolupráci s existujícím sdružením interních auditorů veřejných vysokých škol.

6.5.2. Důsledné oddělení činnosti interního auditu od dalších činností

Jak bylo již zmíněno, v praxi vybraných vysokých škol dochází k delegování dalších činností na útvar interního auditu. Zejména v případě delegování činností vnitřní kontroly je situace problematická, jelikož takové nastavení popírá svou existencí jednu ze zásadních podmínek fungování interního auditu – jeho nezávislost na auditovaných činnostech. Jelikož činnost vnitřní kontroly by měla být revidována právě interním auditem (viz kapitola 3.1.2.6.), není možné tyto dvě činnosti slučovat.

Podobná problematika se týká i nastavení systému řízení rizika, které bude tematizováno dále.

Další delegovanou činností je poskytování poradenských služeb pro řešitele projektů financovaných z operačních programů EU. Na všech sledovaných univerzitách existuje specializované pracoviště, jehož předmětem zájmu jsou právě projekty operačních programů, tato služba je tedy v rámci vybraných univerzit poskytována více či méně duplicitně. Tato duplicita by měla být odstraněna a interní audit by se měl dále zaměřovat pouze na revizi správnosti čerpání dotací, případně na správnost dalšího nakládání s nimi.

6.5.3. Zavedení systému řízení rizika

Současný stav, kdy je řízení rizika neformálně svěřeno do rukou interního auditu zkoumaných univerzit, je dlouhodobě neefektivní a neodpovídá aktivnímu způsobu řízení rizik. Autorka proto navrhuje vytvoření specializovaného útvaru či pracovní pozice pro tuto činnost v rámci organizační struktury univerzit. Útvar pro řízení rizika by mohl svou činností podléhat buď přímo rektorovi, nebo vedoucímu útvaru interního auditu, s nímž bude dále úzce spolupracovat.

Podmínkou úspěšného zavedení systému risk managementu je zejména vytvoření a přijetí vnitřních norem, které činnost specializovaného útvaru legitimizují a formálně upravují.

Přijetí takových opatření by vedlo k efektivnímu nakládání s aktuálními riziky, činnost risk managementu by nebyla vedením vnímána pouze jako doplněk interního auditu a samostatný útvar by tak disponoval větší vyjednávací silou ve vztahu k vedení. To by tak mohlo být přesvědčeno k vyšší úrovni spolupráce na analýze rizik.

Identifikovaná rizika by mohla být díky specializaci útvaru průběžně sledována z hlediska vývoje pravděpodobnosti výskytu a míry možného dopadu, což by vedlo k jejich aktivnímu řízení.

Zřízení specializovaného útvaru či pracovní pozice je samozřejmě spojeno s dalšími náklady, autorka však věří, že tyto náklady by byly vyváženy úsporami plynoucími z efektivního nakládání s riziky, jejich eliminace a následné optimalizace systémů a procesů sledovaných univerzit.

7 ZÁVĚR

Interní audit jakožto nezávislá hodnotící a poradenská činnost zaměřená na zdokonalování procesů v organizaci je pro soukromý sektor v rámci České republiky stále relativní novinkou, jejíž přínosy jsou společnostmi pozvolna odhalovány a jejíž míra využívání postupně roste. Odlišná situace panuje ve veřejné správě České republiky, do jejichž orgánů a organizací byl interní audit implementován na základě zákonné povinnosti, která vycházela z požadavků Evropské unie na synchronizaci norem jednotlivých států s jejími normami. Takový způsob začlenění s sebou nesl mnohá úskalí. Zaměstnanci veřejnosprávních organizací, kterým byl výkon interního auditu svěřen, nedisponovali potřebnými znalostmi ani zkušenostmi pro kvalitní výkon interního auditu, zástupci statutárních orgánů daných organizací byli ne vždy seznámeni s tím, jakým způsobem služeb interního auditu využívat. Taková situace se stala výchozí pro vývoj interního auditu v rámci veřejné správy.

Předložená diplomová práce se konkrétně zaměřuje na využívání služeb interního auditu v rámci organizací zřízených zvláštním zákonem za účelem plnění úkolů veřejné správy – tj. v rámci veřejných vysokých škol.

Cílem diplomové práce bylo analyzovat na základě získaných informací současný stav využívání interního auditu v rámci vybraných veřejných vysokých škol a následně navrhnout možná řešení zjištěných nedostatků formou doporučení směřujících k pozitivnímu vývoji celého systému.

Z provedené analýzy vyplývá, že využívání činnosti interního auditu ve zkoumaných veřejných vysokých školách vykazuje i po téměř desetiletí fungování mnohé nedostatky. Tyto nedostatky mají vesměs původ v nedostatečné informovanosti vedení vybraných škol o poslání a přínosech interního auditu. Ten je vnímán pouze jako zákonná povinnost, což vede k nevyužívání jeho funkcí a k delegování dalších často nesouvisejících činností na jeho pracovníky. V samotném výkonu interního auditu nebyly shledány významné nedostatky, všechny audity v rámci zkoumaných škol jsou v souladu se Standardy pro profesionální výkon interního auditu.

Analýza činnosti interního auditu v rámci vybraných vysokých škol odhaluje i nedostatky v oblasti, která je zaměstnancům interního auditu svěřena - v řízení rizika. To probíhá ve vybraných vysokých školách vesměs nesystematicky, značně pasivně a bez

formální legislativní úpravy, ačkoli je stejně jako interní audit dáno zákonem. Příčina tohoto nastavení je spatřována ve stejné či dokonce větší míře nepochopení významu problematiky vedením.

Velmi kladně je na základě provedené analýzy práce interních auditorů hodnocena jejich iniciativnost, která je bezesporu základním kamenem všech dosažených úspěchů v oblasti interního auditu a potažmo i risk managementu.

Doporučení navržená na základě zhodnocení výsledků analýzy vycházejí z teoretických poznatků o žádoucím stavu fungování interního auditu, ale především z praktických poznatků o výkonu interního auditu v daných organizacích. To samé platí i pro oblast řízení rizika. Doporučení se nevztahují k samotnému provádění interního auditu či řízení rizika, ale k nastavení systému, které je v kompetenci vedení analyzovaných veřejných vysokých škol. Všechny navržené kroky mohou být smysluplně realizovány pouze v případě, že dojde ke změně náhledu vedení na uvedenou problematiku.

Implementace systémových doporučení navržených v rámci této diplomové práce spolu s plnou informovaností vedení vybraných univerzit o přínosech interního auditu a risk managementu by vedla k efektivnímu fungování a využívání obou uvedených činností. Ty by tak v rámci vzájemné spolupráce mohly plnit úkoly, které jim skutečně náleží. Takový stav by byl ku prospěchu analyzovaných veřejných vysokých škol, jejichž působení by mohlo být hospodárnější, efektivnější a účelnější, a které by se tak mohly plně soustředit na realizaci svých cílů a poslání.

8 ZDROJE

8.1. Použité tištěné dokumenty

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE. *Opatření rektora č. 1/2010*. 2010.

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE. *Statut ČZU v Praze*. 2011.

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE. *Statut útvaru interního auditu ČZU v Praze*. 2005.

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE. *Výroční zpráva o činnosti ČZU 2010*. 2011. 144 s.

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE. *Výroční zpráva o hospodaření ČZU 2010*. 2011. 96 s.

DVOŘÁČEK, J. *Interní audit a kontrola*. 2. přeprac. a dop. vyd. Praha: C.H.Beck, 2003. 201 s. ISBN 80-7179-805-3.

DVOŘÁČEK, J., BONK, P. *Standardy pro profesionální praxi interního auditu*. Praha: ČIIA, 1996.

DVOŘÁK, B., DVOŘÁKOVÁ, J. *Pracovní postupy a dokumentace při realizaci veřejnosprávních kontrol a interního auditu*. 1. české vydání. Pardubice: Nakladatelství Český a moravský účetní dvůr, 2004. 189 s. ISBN 80-903246-1-4.

GALLOWAY, D. *Interní audit: Průvodce nového auditora*. 1. české vydání. Praha: Český institut interních auditorů, 1997. 60 s. ISBN 80-902433-1-2.

KAFKA, T. *Průvodce pro interní audit a risk management*. 1. vydání. Praha: C.H.Beck, 2009. 167 s. ISBN 978-80-7400-121-5.

KRÁLÍČEK, V. *Zákon o auditorech. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR. 2009. 140 s. ISBN 978-80-7357-464-2.

NEMEC, J., OCHRANA, F., PAVEL, J., ŠAGÁT, V. *Kontrola ve veřejné správě*. 1. České vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR. 2010. 160 s. ISBN 978-80-7357-558-8.

NENADÁL, J., a kol. *Moderní systémy řízení jakosti: Quality Management*. 2. dop. vyd. Praha: Management Press, 2007. 282 s. ISBN 978-80-7261-071-6.

PANY, K., WHITTINGTON, O. R. *Auditing*. 2. vydání. USA: IRWIN, 1997. 811 s. ISBN 0-256-17086-X.

PANY, K., WHITTINGTON, O. R. *Principles of auditing*. 12. vydání. USA: IRWIN, 1998. 789 s. ISBN 0-256-16779-6.

PROKŮPKOVÁ, D. *Základy kontrolní činnosti*. Praha: Bilance, 1999. 118 s. ISBN neuvedeno.

REKTOŘÍK, J., ŠELEŠOVSKÝ, J. *Kontrolní systémy veřejné správy a veřejného sektoru*. 1. české vydání. Praha: Ekopress, s.r.o., 2003. 212 s. ISBN 80-86119-72-6.

ROBERTSON, J. C., LOWERS, T. J. *Auditing*. 9. Vydání. USA: The MCGeaw-Hill Companies, Inc., 1999. 814 s. ISBN 0-07-290695-2.

SAWYER, L. B. *Interní audit*. 1. české vydání. Praha: Český institut interních auditorů. 2002. 313 s. ISBN 80-86284-07-7.

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI. *Příkaz rektora č. 3/2010, Identifikace a analýza rizik na TUL*. 2010.

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI. *Příkaz rektora č. 6/2011, Identifikace a analýza rizik na TUL.* 2011.

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI. *Směrnice rektora č. 1/2009 o vnitřním kontrolním systému.* 2009.

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI. *Statut TUL.* 2010.

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI. *Výroční zpráva o činnosti TUL za rok 2010.* 2011. 110 s. ISBN 978-80-7372-727-7.

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI. *Výroční zpráva o hospodaření za rok 2010.* 2011. 52 s.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. *Interní audit a podvod.* 1. české vydání. Praha: Český institut interních auditorů. 2011. 42 s. ISBN 80-86689-45-X.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. *Mezinárodní rámec profesní praxe interního auditu.* 6. české vydání. Praha: Český institut interních auditorů. 2011. 72 s. ISBN 80-86689-46-8.

TRUNEČEK, J., a kol. *Manažerský interní audit.* Praha: Professional Publishing, 2004. 148 s. ISBN 80-86419-58-4.

UČEŇ, P. *Zvyšování výkonnosti firmy na bázi potenciálu zlepšování.* Praha: Grada Publishing, 2008. 190 s. ISBN 978-80-247-2472-0.

VEBER, J., a kol. *Řízení jakosti a ochrana spotřebitele.* 2. aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, a.s., 2007. 204 s. ISBN 978-80-247-1782-1.

VODÁČEK, L., VODÁČKOVÁ, O. *Moderní management v teorii a praxi*. Praha: Management Press, 2006. 293 s. ISBN 80-7261-143-7.

8.2. Použité elektronické dokumenty

100 Tipps für interne Audits. [on-line]. Nedatováno. [cit. 2012-03-15]. Dostupné z WWW: <<http://www.qm-guru.de/faq/interne-audits/>>.

ČESKÝ INSTITUT INTERNÍCH AUDITORŮ. *Rámcem profesionální praxe interního auditu*. [on-line]. 2009. (PDF). [cit. 2011-03-30]. Dostupné z WWW: <http://www.interniaudit.cz/download/clenstvi/profesni-praxe-IA09/01_predmluva_uvod.pdf>.

DENÍK VEŘEJNÉ SPRÁVY. *Kvalita ve veřejné správě* [on-line]. 2004, [cit. 2011-12-15]. Dostupné z WWW: <<http://denik.obce.cz/clanek.asp?id=6157019>>.

DOHNAL, František. *Principy Lidské deklarace* [on-line]. 2010. (PDF). [cit. 2012-01-12]. Dostupné z WWW: <<http://www.nku.cz/downloads/pvs/parlament-vlada-samosprava-2.pdf>>.

Koncepce kontrolního systému v České republice se zaměřením na finanční kontrolu. [on-line]. Praha: MFČR, 2005. 34 s. (PDF). [cit. 2012-03-15]. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Koncepce_kontrol_systemu_CR.pdf>.

MŠMT. *Závěrečná zpráva z procesních analýz EFIN*. [on-line]. Praha: Deloitte, 2012. (PDF) [cit. 2012-03-19]. Dostupné z WWW: <<http://efin.reformy-msmt.cz/aktuality/zaverecna-zprava-z-pa-efin>>.

Pokyn k jednotnému uplatňování závazných pravidel a doporučení pro výkon interního auditu v orgánech veřejné správy (Pokyn Ministerstva financí ČR CHJ - 2). [on-line].

2009. [cit. 2012-02-19]. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/verspr_kontrola_49909.html>.

Pokyn upravující metodiku výkonu finančního auditu ve veřejné správě (Pokyn Ministerstva financí ČR CHJ - 3). [on-line]. 2011. [cit. 2012-02-19]. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/verspr_kontrola_61311.html>.

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI. *Organizační schéma TUL k 20.5.2011*. [on-line]. 2011. [cit. 2012-02-15]. Dostupné z WWW: <http://www.tul.cz/verejnost/organizacni-struktura/schema-organizacni-struktury-tul_98>.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. *What is internal auditing?* [on-line]. 2004, [cit. 2011-03-30]. Dostupné z WWW: <<http://www.theiia.org/theiia/about-the-profession/internal-audit-faqs/?i=1077>>.

UNIVERZITA PALACKÉHO V OLOMOUCI. *Organizační schéma UPOL*. [on-line]. 2005. [cit. 2012-03-26]. Dostupné z WWW: <<http://aris.upol.cz/ProcessCompass62/default.asp>>.

UNIVERZITA PALACKÉHO V OLOMOUCI. *Statut interního auditu UP*. [on-line]. 2003. (PDF). [cit. 2012-03-12]. Dostupné z WWW: <<http://www.upol.cz/fileadmin/intranet/HNB1-04-2.pdf>>.

UNIVERZITA PALACKÉHO V OLOMOUCI. *Statut UPOL*. [on-line]. 2010. (PDF). [cit. 2012-03-15]. Dostupné z WWW: <http://oldwww.upol.cz/fileadmin/user_upload/dokumenty/Statut_UP_VI.pdf>.

UNIVERZITA PALACKÉHO V OLOMOUCI. *Výroční zpráva o činnosti za rok 2010*. [on-line]. 2011. (PDF). [cit. 2012-03-15]. Dostupné z WWW: <http://www.upol.cz/fileadmin/user_upload/dokumenty/2011/2010-VZ_UP_o_cinnosti.pdf>.

UNIVERZITA PALACKÉHO V OLOMOUCI. *Výroční zpráva o hospodaření za rok 2010*. [on-line]. 2011. (PDF). [cit. 2012-03-15]. Dostupné z WWW: <http://www.upol.cz/fileadmin/user_upload/dokumenty/2011/2010-VZ_UP_o_hospodareni.pdf>.

VYSOKÁ ŠKOLA CHEMICKO-TECHNOLOGICKÁ V PRAZE. *Statut VŠCHT*. [on-line]. 2006. (PDF). [cit. 2012-03-12]. Dostupné z WWW: <<http://www.vscht.cz/document.php?docId=1640>>.

VYSOKÁ ŠKOLA CHEMICKO-TECHNOLOGICKÁ V PRAZE. *Výroční zpráva o činnosti za rok 2010*. [on-line]. 2011. (PDF). [cit. 2012-03-12]. Dostupné z WWW: <<http://vscht.cz/document.php?docId=6260>>.

VYSOKÁ ŠKOLA CHEMICKO-TECHNOLOGICKÁ V PRAZE. *Výroční zpráva o hospodaření za rok 2010*. [on-line]. 2011. (PDF). [cit. 2012-03-12]. Dostupné z WWW: <<http://vscht.cz/document.php?docId=6423>>.

Zákon o finanční kontrole (Zákon č. 320/2001 Sb.). [on-line]. 2001. [cit. 2012-02-15]. Dostupné z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/zakony_15307.html>.

Zákon o vysokých školách (Zákon č. 111/1998 Sb.). [on-line]. 1998. [cit. 2012-02-15]. Dostupné z WWW: <http://aplikace.msmt.cz/vysokeskoly/legislativa/Zakon111_uplne_zneni_552.htm>.

Zásady a pravidla financování veřejných vysokých škol pro rok 2012. [on-line]. Praha: MŠMT, 2011. 35 s. (PDF). [cit. 2012-02-16]. Dostupné z WWW: <<http://www.msmt.cz/file/18713>>.

8.3. Ústní a písemná sdělení

DVOŘÁK, František: Ústní sdělení. VŠCHT v Praze. 14. 3. 2012.

KAFKA, Tomáš: Písemné sdělení. Praha. 22. 3. 2012.

KOLLMEROVÁ, Renata: Ústní sdělení. TUL v Liberci. 5. 3. 2012.

SIGMUNDOVÁ, Simona: Písemné sdělení. UPOL v Olomouci. 13. 3. 2012.

VÍT, Vladimír: Ústní sdělení. ČZU v Praze. 12. 3. 2012.

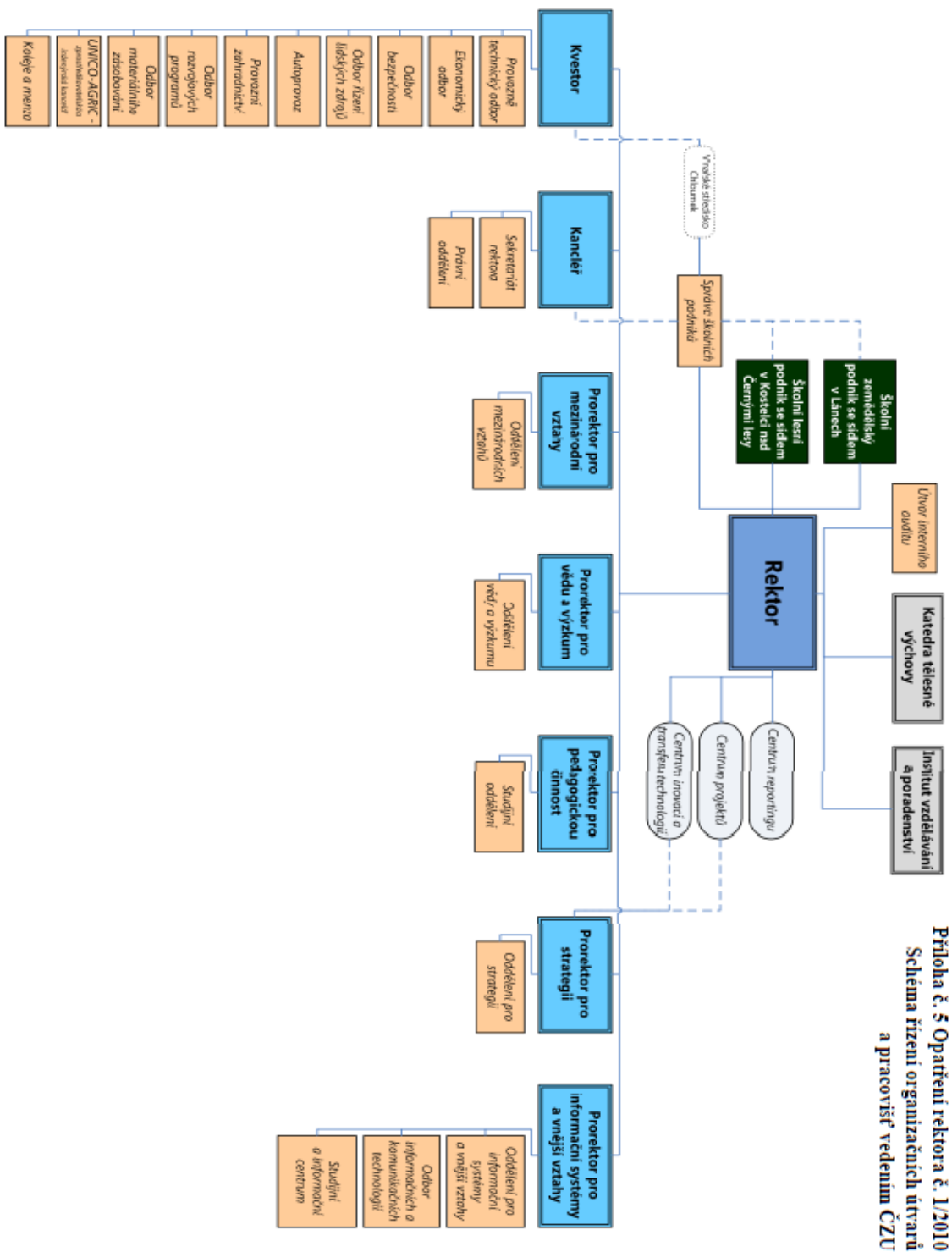
9 PŘÍLOHY

Příloha č. 1: Organizační schéma TUL



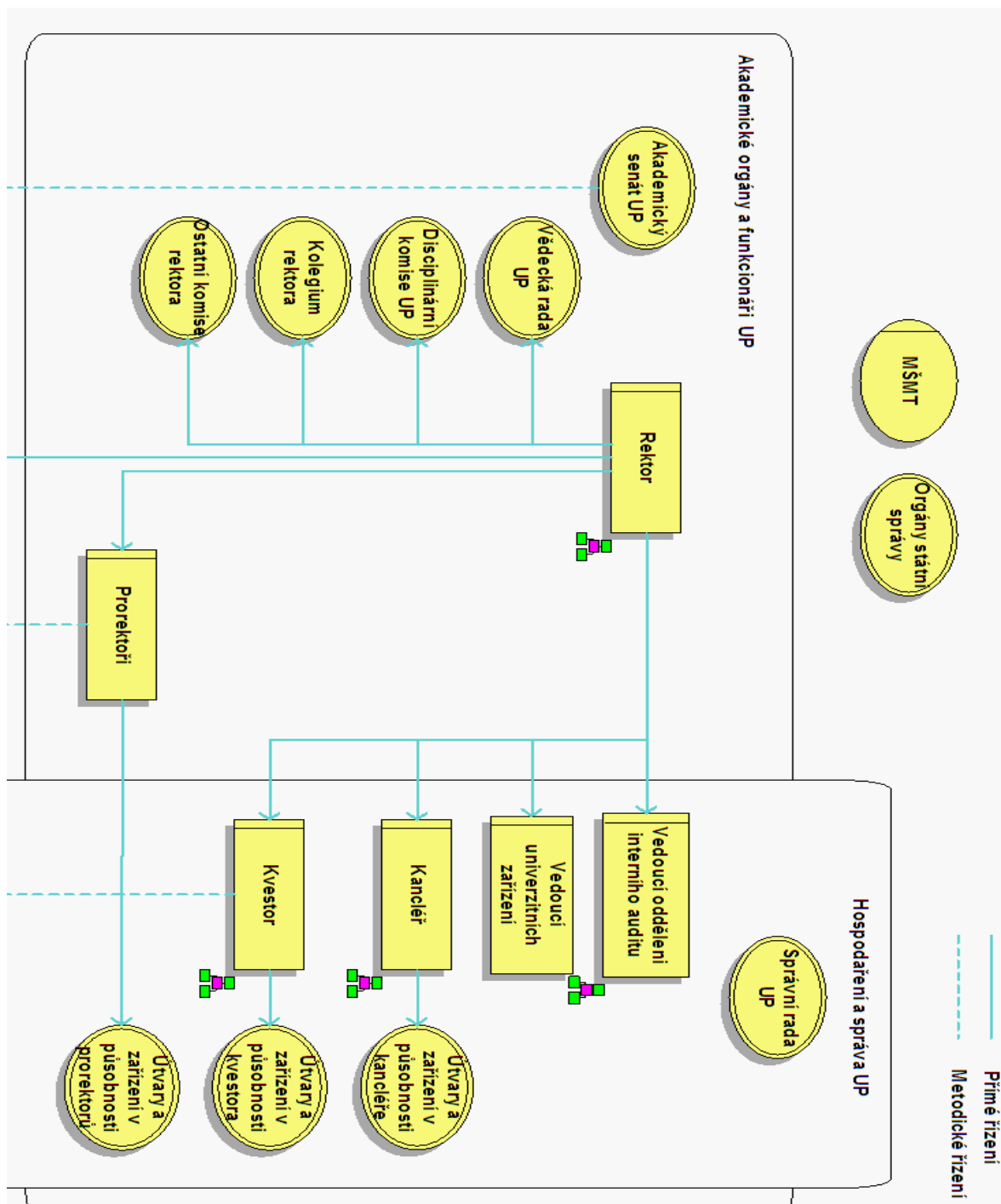
Zdroj: Organizační schéma TUL k 20.5.2011. Dostupné z WWW: <http://www.tul.cz/verejnost/organizacni-struktura/schema-organizacni-struktury-tul_98 [cit. 2012-02-15] >.

Příloha č. 2: Organizační struktura ČZU



Zdroj: ČZU. Opatření rektora č. 1/2010. 2010.

Příloha č. 3: Organizační struktura UPOL



Zdroj: Organizační schéma UPOL. Dostupné z WWW: <<http://aris.upol.cz/ProcessCompass62/default.asp> [cit. 2012-03-26] >.