

**Česká zemědělská univerzita**

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra řízení**



**Bakalářská práce**

**INTERNÍ AUDIT A RISKMANAGEMENT**

**Vypracoval:** Matušů Petr

**Vedoucí práce:** Ing. Pavla Římovská

© 2006

## **Prohlášení**

Prohlašuji tímto, že jsem bakalářskou práci na téma: „Interní audit a riskmanagement“ vypracoval samostatně za použití citovaných pramenů v příloženém seznamu použité literatury.

V Praze dne 30.06.2006

.....  
Petr Matušů

### **Poděkování**

Děkuji ing. Pavle Římovské, vedoucí bakalářské práce, za vedení, ochotu, trpělivost, cenné připomínky a rady, které mi poskytla při psaní této bakalářské práce. Zároveň děkuji i všem pracovníkům Nemocnice Chomutov p. o., kteří mi poskytli cenné informace pro zpracování praktické části bakalářské práce.

**Interní audit a riskmanagement**  
**The internal audit and riskmanagement**

## **Shrnutí**

Bakalářská práce „Interní audit a riskmanagement“ si klade za cíl přiblížení interního auditu jako moderního nástroje kontroly, který je v České republice ještě nedoceněn.

Teoretická část, literární rešerše je věnována definování pojmu interní audit, jeho vztahu s vnitřní kontrolou a externím auditem a vymezení pojmu riskmanagement.

Praktická část nejprve definuje zkoumaný podnik, jeho vnitřní kontrolní systém a v jeho rámci zařazení útvaru interního auditu. Autor práce v ní porovnává zjištěné skutečnosti s teoretickými znalostmi jak jsou uvedeny v literární rešerši a navrhuje možná řešení pro zlepšení činnosti útvaru interního auditu.

## **Klíčová slova**

- Vnitřní kontrola
- Externí audit
- Interní audit
- Interní auditor
- Riskmanagement
- Riziko
- Vnitřní kontrolní systém
- Řídící kontrola

## **Summary**

Goal of this work „Internal audit and riskmanagement“ is to explain internal audit as a modern instrument of the control, who is not prized at Czech republic.

Theoretical part define terms: internal audit and his relation with internal control and external audit and define term riskmanagement.

Practical part define explored company, her interal control system and internal audit function in this system. Next goal of this part is to compare teoretical and practical knowledges and proposed changes in internal audit department.

## **Key words**

- Internal control
- External audit
- Internal audit
- Internal auditor
- Riskmanagement
- Risk
- Internal control system
- Management control

## **OBSAH**

<b>1. ÚVOD</b>	<b>9</b>
<b>2. LITERÁRNÍ REŠERŠE</b>	<b>10</b>
<b>2.1. KRÁTKÝ POHLED DO HISTORIE AUDITU</b>	<b>10</b>
<b>2.2. AUDIT OBECNĚ</b>	<b>11</b>
<b>2.3. VNITŘNÍ KONTROLA</b>	<b>11</b>
<b>2.4. EXTERNÍ AUDIT A JEHO ODLIŠNOSTI OD INTERNÍHO AUDITU</b>	<b>12</b>
<b>2.5. INTERNÍ AUDIT</b>	<b>14</b>
2.5.1. INTERNÍ AUDIT VERSUS VNITŘNÍ KONTROLA A EXTERNÍ AUDIT	15
2.5.2. KONCEPCE INTERNÍHO AUDITU	16
2.5.3. ZÁKLADNÍ PRINCIPY INTERNÍ AUDITORSKÉ PRÁCE	17
2.5.4. ÚTVAR INTERNÍHO AUDITU V ORGANIZAČNÍ STRUKTUŘE PODNIKU	18
2.5.5. ČÍM BY INTERNÍ AUDIT NEMĚL BÝT	19
<b>2.6. PRACOVNÍ POSTUP INTERNÍHO AUDITU</b>	<b>20</b>
2.6.1. PLÁNOVÁNÍ AUDITU	20
2.6.2. PŘÍPRAVA AUDITU	21
2.6.3. DOKUMENTACE Z PROVEDENÉHO INTERNÍHO AUDITU	22
<b>2.7. MĚŘENÍ EFEKTIVNOSTI INTERNÍHO AUDITU</b>	<b>22</b>
<b>2.8. VYBRANÉ DRUHY AUDITŮ</b>	<b>23</b>
2.8.1. AUDIT OPERACÍ	23
2.8.2. AUDIT INFORMATIKY	24
2.8.3. FINANČNÍ AUDIT	24
2.8.4. AUDIT JAKOSTI	24
2.8.5. EKOLOGICKÝ AUDIT	27
<b>2.9. PROFIL INTERNÍHO AUDITORA</b>	<b>27</b>
2.9.1. ETICKÝ KODEX	28
2.9.2. VZDĚLÁVÁNÍ INTERNÍCH AUDITORŮ	29
<b>2.10. RIZIKO – RISKMANAGEMENT A INTERNÍ AUDIT</b>	<b>29</b>
2.10.1. RISKMANAGEMENT	29
2.10.2. RIZIKO	30
2.10.3. PŘÍSTUPY K URČOVÁNÍ RIZIKA V INTERNÍM AUDITU	32
<b>3. CÍL PRÁCE A METODIKA</b>	<b>36</b>
<b>3.1. CÍL PRÁCE</b>	<b>36</b>

<b>3.2. METODIKA</b>	<b>36</b>
<b><u>4. CHARAKTERISTIKA ZKOUMANÉHO PODNIKU</u></b>	<b><u>38</u></b>
4.1. HISTORIE CHOMUTOVSKÉ NEMOCNICE S POLIKLINIKOU	38
4.2. SOUČASNOST CHOMUTOVSKÉ NEMOCNICE S POLIKLINIKOU	39
4.3. PRINCIPY ČINNOSTI NEMOCNICE CHOMUTOV	40
4.4. MAJETEK NEMOCNICE CHOMUTOV	41
4.5. ORGANIZAČNÍ STRUKTURA	42
4.6. ZAMĚSTNANCI	43
4.6.1. MZDY	45
4.7. POSKYTOVANÉ SLUŽBY	46
4.8. PARTNEŘI NEMOCNICE CHOMUTOV	47
<b><u>5. VNITŘNÍ KONTROLNÍ SYSTÉM A POZICE INTERNÍHO AUDITU</u></b>	<b><u>49</u></b>
5.1. VNITŘNÍ KONTROLNÍ SYSTÉM	50
5.1.1. ŘÍDÍCÍ KONTROLA	50
5.1.2. INTERNÍ AUDIT	52
5.2. ÚTVAR INTERNÍHO AUDITU V NEMOCNICI CHOMUTOV	52
5.2.1. POŽADAVKY NA INTERNÍHO AUDITORA	53
5.2.2. PRAVOMOCI INTERNÍHO AUDITORA	53
5.2.3. HARMONOGRAM INTERNÍCH AUDITŮ	54
5.2.4. PŘÍPRAVA VLASTNÍHO AUDITU	55
5.2.5. PROVEDENÍ AUDITU	55
5.2.6. UKONČENÍ AUDITU	56
5.2.7. PŘEZKOUMÁNÍ VÝSLEDKŮ AUDITU	56
<b><u>6. ZHODNOCENÍ POZNATKŮ, DOPORUČENÍ</u></b>	<b><u>57</u></b>
6.1. ZHODNOCENÍ A DOPORUČENÍ PRO ŘÍDÍCÍ KONTROLU	57
6.2. ZHODNOCENÍ A DOPORUČENÍ ÚTVARU INTERNÍHO AUDITU	58
6.2.1. NÁVRH PŘECHODU OD TRADIČNÍHO K MODERNÍMU POJETÍ INTERNÍHO AUDITU	60
<b><u>7. ZÁVĚR</u></b>	<b><u>62</u></b>
<b><u>8. SEZNAM LITERATURY</u></b>	<b><u>64</u></b>
<b><u>9. PŘÍLOHY</u></b>	<b><u>65</u></b>



## 1. Úvod

Přestože interní audit ve světě existuje více jak padesát let v České republice se s ním podniky teprve seznamují. Postupně poznávají jeho výhody a přínosy podniku a začínají je rovněž využívat. Jde ovšem o dlouhou a náročnou cestu, na které podniky naráží na řadu problémů. Jedním z nejzávažnějších, z pohledu správného využití interního auditu, je způsob chápání vnitřní kontroly a interního auditu, který ještě není zcela správný. Tento fakt se samozřejmě odráží i ve způsobu zavedení útvaru interního auditu v podniku.

Přínosem pro český interní audit je přítomnost celé řady zahraničních podniků na českém trhu. Podniky sebou přinášejí kromě nemalých investičních prostředků a řady pracovních míst i svou koncepci interního auditu a řadu zkušeností, které napomáhají českým pracovníkům pochopit správnou funkci útvaru interního auditu a získat množství cenných znalostí. Svou přítomností zahraniční podniky pomáhají překonat zpoždění, které má interní audit v České republice oproti zahraničí, tj. především západní Evropa a USA.

Překážkou rozvoje interního auditu v České republice byl a částečně ještě je nedostatek odborné literatury. Celá řada autorů a institucí (Český institut interních auditorů, Komora auditorů české republiky) již tento pomyslný dluh internímu auditu splácí a objevuje se na knižním trhu řada publikací zabývající se převážně principy vzniku a fungování útvaru interního auditu, požadavky na osobu interního auditora a přibližující mezinárodní standardy. Chybí mi ovšem tituly přinášející konkrétní poznatky z praxe či poskytující praktické návody s příklady, které by jistě celá řada českých interních auditorů přivítala, protože mají pouze malou možnost pracovat se zkušenými interními auditory od nichž by získaly cenné informace a poznatky.

Můžeme říci, že se interní audit v České republice uchytil a zapustil silné kořeny. Přes počáteční nedostatky se slibně rozvíjí a rozvoj je čím dál tím rychlejší. Do budoucna musíme počítat s nárůstem důležitosti i využití služeb interního auditu a i proto je dobré se této problematice věnovat.

## **2. Literární rešerše**

### **2.1. Krátký pohled do historie auditu**

Historie vývoje auditu je prastará a úzce souvisí s rozvojem účetnictví [1]. Obě metody byly používány k evidenci majetku, která sloužila jako ochrana před zcizením. Ať už úmyslným v případě podvodů či nechtěným v podobě evidenčních omylů. Postupem času ovšem došlo k oddělení účetnictví od auditu. Účetnictví se začalo více věnovat „pouhé“ evidenci majetku. Naopak audit se zaměřil i na ochranu tohoto majetku. Historicky se poté rozšířilo pojetí auditu, které je spojeno s jeho v minulosti dominantní funkcí, totiž s ověřováním účetních výkazů [2].

Audit se významně začal rozvíjet od poloviny 19. století. Tento rozvoj byl vyvolán především nárůstem účetních informací a nutností zabezpečit spolehlivost účetního systému. Je ovšem zapotřebí zmínit, že v počátcích se auditorská činnost rozvíjela jako odvětví účetnictví a až v současnosti je tato činnost chápána jako zvláštní typ podpory řízení podniku (interní audit). Proto je nutné, v dnešní době, chápat audit a účetnictví jako dvě odlišné disciplíny. Kde se audit zabývá základnou, ze které vychází účetnictví ovšem základ auditu nespočívá v účetnictví, ale v logice, na kterou spoléhá [1].

V roce 1941 byl v New Yorku založen Institut interních auditorů (IIA), jehož sídlo se dnes nachází v Altmonte Springs na Floridě. Institut zaměřuje svou pozornost na školení auditorů, rozvíjení auditorské činnosti, vypracování norem a pravidel. Se vznikem IIA dochází k výraznému posunu v požadavcích na odborné kvality interních auditorů a zároveň ke vzdalování se od účetnictví a finančního hospodaření podniku, která se stávají doménou externí auditorské činnosti. IIA je tvůrcem Standardů pro profesionální praxi interního auditu, dále vydává Stanoviska IIA a Etický kodex IIA. Z výše uvedených dokumentů vychází a odvolává se na ně většina současných odborných zdrojů.

## **2.2. Audit obecně**

„Audit je systematický, nezávislý a dokumentovaný proces pro získání důkazů z auditu a pro jejich objektivní hodnocení s cílem stanovit rozsah v němž jsou splněna kritéria auditu [5].“

„Hlavním cílem každého auditu musí být zjišťování faktů, nikoli chyb [6]!“

Při vymezení pojmu auditu, jak interního tak externího, je třeba oddělovat pojmy dohled, kontrola a audit.

Dohledem rozumíme vrcholový pojem, jemuž jsou podřízeny pojmy audit a kontrola. Audit a kontrola se neliší svými cíli, jejich úkolem je vést osoby, které jsou předmětem dohledu, k jednání odpovídajícímu předpisům a mají působit i následovně, tj. zjišťovat odchylky. Liší se ovšem v odpovědnostní oblasti (časté kritérium používané k oddělení pojmu kontory a auditu).

O auditu hovoříme pouze v případě, kdy je dohled uskutečňován osobou, která není na sledovaném procesu ani na odpovědnostním okruhu (oblasti) závislá, ať už přímo či nepřímo.

## **2.3. Vnitřní kontrola**

„Vnitřní kontrola je synonymem pro kontrolní mechanismy v rámci organizace [1].“

Cílem vnitřní kontroly (dále jen kontroly) je zjišťovat jakékoliv odchylky od stanovených plánů organizace, což umožňuje zajistit jejich odstranění či alespoň takové napravení, které by do budoucnosti znamenalo bezproblémové dosažení plánovaných cílů organizace. Přínosem kontroly je rovněž poskytnutí informací na jejichž základě je podnik schopen přizpůsobit se a čelit měnícímu se ekonomickému prostředí a dosáhnout takto možnosti budoucího růstu.

Aby bylo možné zabezpečit kontrolní funkci v podniku měla by organizace postupovat podle následujících zásad:

- a) Každý pracovní postup je uskutečňován podle stanovených pravidel, protože pokud bychom ponechali plnění úkolů na libovůli jednotlivých pracovníků byla by jakákoliv kontrola nemožná. Tzn.: Předpokladem pro zabudování kontrolních prvků je přesné dodržování předem stanovených pracovních postupů neboli nucený průběh pracovních postupů.
- b) Oddělit provádění úkolů od odpovědnostního okruhu, tj. zajistit aby se na daném pracovním postupu podílelo více osob, které se vzájemně budou kontrolovat.
- c) Co nejrozsáhleji zabudovat kontrolní zařízení do pracovních postupů a zamezit jejich obcházení.

Vnitřní kontrola může organizaci pomoci, aby směřovala směrem, kterým chce směřovat (tj. naplňovala jednotlivé podnikové plány) a přitom se vyhnula možným a nežádoucím nebezpečím a překvapením (tj. minimalizovala odchylky od původních podnikových plánů). Ovšem kontrola není všelékem a sama o sobě nezaručí úspěch organizace. Velkým nebezpečím pro podnik je možnost kontrolní systém obejít neboť vlastní kontrola je realizována osobou či osobami, které jsou na plnění úkolu osobně zainteresovány. V tomto bodě se ke slovu dostává interní audit, který mimo jiné přezkuzuje systémy vnitřní kontroly, z hlediska dostatečnosti a efektivnosti, a v případě nutnosti doporučuje jejich zlepšení.

Důležité je mít na mysli: Interní audit není vnitřní kontrolou a v žádném případě ji ani nenahrazuje.

## **2.4. Externí audit a jeho odlišnosti od interního auditu**

Externí audit je nejčastěji spojován s auditem finančních výkazů, v dnešní době však roste rozsah jeho záběr a objevuje se audit jakosti, managementu,

ekologický audit apod. Obecně lze říci, že služeb externího auditu využíváme v případech, kdy jsou zákonem předepsána a vyžadovaná zkoumání, která nepatří do kompetence podnikových kontrolních orgánů. Je využíván i v případech, kdy se podnik dobrovolně podrobuje auditu, např. při žádosti o úvěr, anebo když se uchází o veřejnou zakázku, atd.

Pokud se jedná o zjišťování a hodnocení stavu podniku a jsou zpracovány návrhy na opatření, nejde o interní ani externí audit, ale o poradenství pro řízení neboli controlling [2].

Za základní rozdíly mezi externím (EA) a interním (IA) auditem lze považovat:

EA: Odborníci, kteří audit provádějí jsou zcela nezávislí na dané společnosti.

IA: Audit se uskutečňuje prostřednictvím vlastních pracovníků.

EA: Cílem auditu je vyjádřit názor pouze na auditovanou oblast (např. finanční výkaznictví, jakost, ...).

IA: Cíle auditu jsou početnější a rozmanitější, zahrnují celou oblast operací a aktivit dané společnosti.

EA: Provádí se v souladu s mezinárodně uznávanými normami a postupy, které nelze výrazně měnit ani upravovat.

IA: Provádění auditu je pružnější a závisí především na dané společnosti a lidech kteří za jeho realizaci zodpovídají.

Nemůže, ale ani zapomenout na to co mají externí a interní audit společného, a to poslání společně definovat potřeby organizace z hlediska auditu a zároveň na ně společně reagovat. Z hlediska efektivnosti je žádoucí aby byla v podniku zajištěna spolupráce útvaru interního auditu s organizací zajišťující pro podnik služby externího auditu.

Tato spolupráce může v konečném důsledku znamenat [1]:

- úsporu nákladů a času při vykonávání auditorských úloh
- dokonalejší pochopení auditovaných oblastí a předkládání kvalitnějších zpráv vedení společnosti
- odstraňování duplicit

## **2.5. Interní audit**

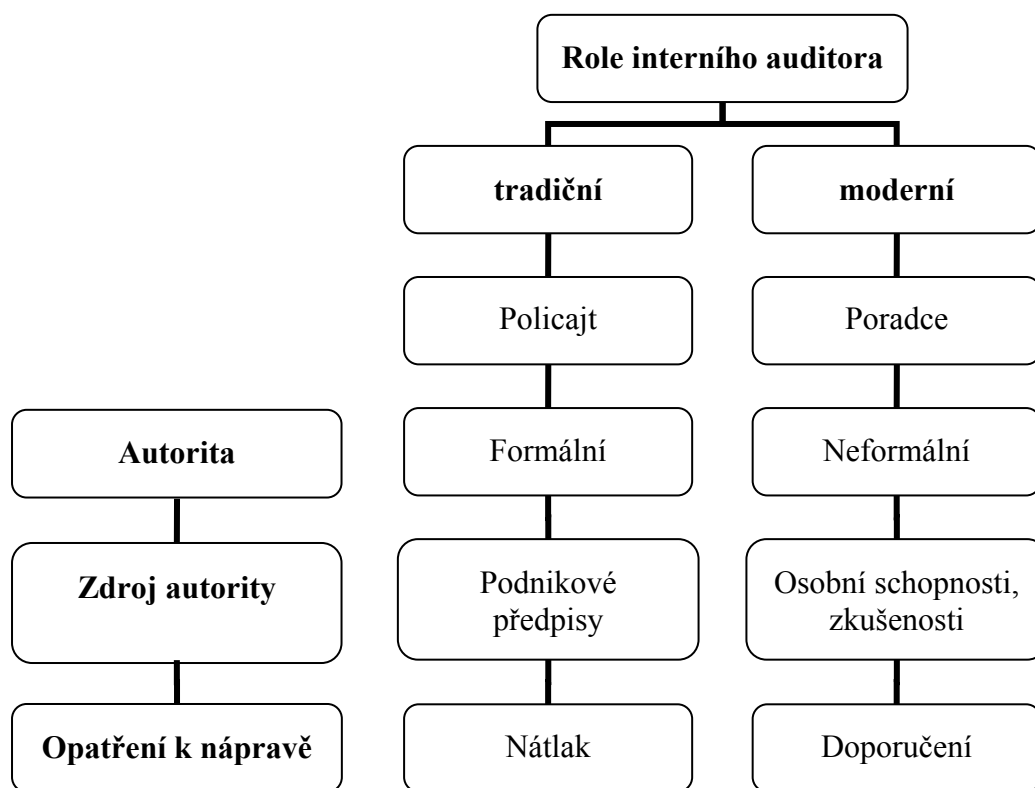
Interní audit je dle definice, kterou schválila rada IIA (The Institut of Internal Auditors) v roce 1999 na základě celosvětové diskuze, nezávislá, objektivní, ujišťovací a konzultační činnost zaměřená na přidanou hodnotu a zlepšení provozu organizace. Pomáhá organizaci dosáhnout její cíle tím, že zavádí systematický metodický přístup k hodnocení a zlepšení efektivnosti řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů [1].

Z výše uvedené definice lze odvodit přívlastky, které by se měli s každou činností interního auditu pojít, a to:

- a) objektivní
- b) pravdivý
- c) nezávislý
- d) používající metody auditorské činnosti

Dnes používanou definici interního auditu lze označit za moderní přístup, kdy je interní audit považován za poradní orgán podniku. Proti tomuto přístupu lze postavit přístup tradiční, který úlohu interního auditu spatřoval pouze v revizi ostatních kontrol podniku. Rozdíl mezi tradičním a moderním přístupem k internímu auditu je rovněž patrný z vymezení role interního auditora jak ukazuje schéma 2.1. Mění se role interního auditora.

Schéma 2.1. Měnící se role interního auditora



Zdroj: ŘÍMOVSKÁ, Pavla. *Interní audit a controlling*. Praha: CREDIT Praha, 2002.

### 2.5.1. Interní audit versus vnitřní kontrola a externí audit

Vymezení vnitřní kontroly a externího auditu a jejich vztah k internímu auditu byl přiblížen v podkapitolách 2.3. a 2.4.. Proto na tomto místě budou uvedeny pouze základní rysy, které odlišují interní audit od zbylých pojmů.

#### a) interní audit versus vnitřní kontrola

Na rozdíl od vnitropodnikové kontroly, která se omezuje pouze na zjišťování toho, zda byly pracovní postupy provedeny předepsaným způsobem, se IA zaměřuje ještě na zkoumání samotného vnitřního kontrolního systému a efektivity fungování ostatních dílčích systémů útvarové a procesní kontroly.

## b) interní audit versus externí audit

Problematika vysvětlena v podkapitole 2.4. *Externí audit a jeho odlišnosti od interního auditu.*

### 2.5.2. Koncepce interního auditu

Koncepci (obsah) interního auditu lze odvodit z jeho definice, která již byla uvedena na začátku podkapitoly 2.5. *Interní audit (vnitřní revize)*. A to tím, že provedeme rozbor této definice, který podle Dvořáčka [1] vypadá následovně:

#### a) ujištění

Auditor je profesionál, který managementu předkládá zjištěné skutečnosti na jejichž základě management chápe riziková ohrožení, provádí jejich přiměřené řízení a vyvažuje riziko a kontrolu.

#### b) konzultační činnost

Interní audit napomáhá poradenskou činností k identifikaci rizika a správnému výběru postupů k řízení těchto rizik.

#### c) přidaná hodnota

Pokud vyjdeme z faktu, že podniky existují proto, aby vytvářeli přidanou hodnotu může interní audit díky podstatě svých operací pronikajících do hloubky, podstaty operací, činností poskytnout managementu důležité informace, které mohou posléze vést k zvýšení této přidané hodnoty.

#### d) pomáhá organizaci

Interní audit se zaměřuje na jednotlivé organizační záměry a na způsoby, jimiž jsou tyto záměry dosahovány.

#### e) řízení rizika

Interní audit sleduje a hodnotí procesy řízení rizik v podniku. A napomáhá ke správnému fungování těchto procesů, které vedou k identifikaci a hodnocení potencionálních rizik a adekvátní reakci na tato rizika.



Účelem koncepce interního auditu je pomáhat pracovníkům organizace v efektivním plnění jejich funkcí, kdy pro dosažení tohoto cíle interní audit poskytuje:

- a) analýzy
- b) hodnocení
- c) doporučení
- d) návrhy
- e) informace

Jde tedy o činnosti, kterými by se při dostatku času zabývalo samo vedení podniku.

### **2.5.3. Základní principy interní auditorské práce**

Principy, které by při své práci měli dodržovat a mít na paměti všichni interní auditoři na celém světě jsou zaznamenány ve Standardech pro profesionální praxi interního auditora. Tyto standardy by měli napomoci všem porozumět úloze a odpovědnosti interního auditu, stanovit základnu pro vedení a hodnocení interního auditu a zlepšit jeho výkonnost. Těchto standardů je pět.

Standardy pro profesionální praxi interního auditora se týkají:

- a) Nezávislosti útvaru interního auditu na činnostech, jejichž audit provádí, a objektivitě interních auditorů.
- b) Profesionální úrovně interních auditorů
- c) Předmětu práce interního auditu
- d) Provádění auditorských prací
- e) Řízení útvaru interního auditu

Výše uvedené standardy vymezují pouze hlavními body auditorské práce, které se podrobněji člení do většího množství podbodů a představují proto pouze

základní, rámcový přehled. Vždy záleží na vedení podniku jaké představy o obsahu jednotlivých standardů má a do jaké míry je naplní.

#### **2.5.4. Útvar interního auditu v organizační struktuře podniku**

Na základě dlouholetých zkušeností ze zemí rozvinutého tržního hospodářství, ale i s využitím prosté logiky lze dobré výsledky očekávat pouze od takového útvaru interního auditu, který je nedílnou a organickou součástí podniku a jehož práce je integrální součástí manažerského úsilí.

Pokud se organizace rozhodne začlenit do své struktury i útvar interního auditu, měla by si nejdříve pečlivě promyslet, zda je založení tohoto útvaru tím nejlepším řešením. Což především znamená zvážit velikost podniku, jeho ekonomickou situaci, dosavadní úroveň vnitřní kontroly, atd.. Vedení si také musí uvědomit, že přínos útvaru interního auditu je především dlouhodobějšího rázu a nelze jeho založením řešit současnou krizovou situaci, která vyžaduje rychlé a razantní řešení.

Začlenění útvaru interního auditu do organizační struktury podniku musí splňovat obecné podmínky pro jeho správné fungování, tj. útvar interního auditu nesmí být na sledovaném procesu a ani na odpovědnostním okruhu závislý, nesmí být podřízen útvaru na jehož činnost má dohlížet. Musí naopak stát jakoby „mimo“ organizaci a zároveň být její nedílnou součástí. Existují v podstatě dva nejrozšířenější modely, které jsou různě modifikovány.

Modely začlenění útvaru interního auditu do organizační struktury podniku [2]:

- a) americký
- b) evropský

Vlastní začlenění útvaru interního auditu do struktury podniku je v jednotlivých modelech a jejich modifikacích následující. Útvar interního auditu je „podřízen“

a „odpovídá“ pouze kontrolnímu orgánu společnosti (např. dozorčí radě u a. s.), který je volen vlastníky kapitálu a vyjadřuje jejich zájmy.

Vlastní organizační struktura útvaru interního auditu závisí na

- a) velikosti a typu podniku
- b) cílech a úkolech podniku
- c) představě vedení podniku o interním auditu
- d) osobnosti vedoucího pracoviště interního auditu

a měla by umožnit provádět auditorské činnosti bez rušivých vlivů a překážek (např. byrokratického rázu) a tedy s minimální ztrátou času.

#### **2.5.5. Čím by interní audit neměl být**

V praxi se můžeme dle Dvořáčka setkat s určitými faktory, které mohou poškodit obraz, účinnost i prestiž jakéhokoliv interního auditu, jsou to [1]:

- a) odkladištěm neúspěšných vedoucích pracovníků
- b) oddělením jehož jediným cílem bude personál podniku přistihnout při chybě či nedopatření
- c) skupinou „donašečů“ poskytující podniku odhady bez reálného podkladu
- d) zásobníkem pracovních sil pro plnění naléhavých úkolů v jiných útvarech
- e) filtrem informací, ke kterým má přístup jako první na základě své činnosti
- f) pouhým pomocníkem externího auditu
- g) útvarem bez úrovně a prestiže

## **2.6. Pracovní postup interního auditu**

Postupy rozumíme prostředky k dosažení cílů auditu. Těmito cíly jsou obecná prohlášení vypracovaná interním auditorem. Cíle auditu a postupy ve svém souhrnu definují předmět práce interních auditorů [1].

Pracovní postup interního auditu lze vymezit jako posloupnost následujících kroků: plán auditu, příprava auditu, vlastní audit a vytvoření dokumentace z provedeného auditu

### **2.6.1. Plánování auditu**

Jako každá jiná činnost i interní audit musí být plánován, což podniku umožňuje optimálně a efektivně využívat jeho služby. Plány provádění interních auditů můžeme s využitím časového hlediska rozlišit na:

- a) strategické s časovým horizontem 3 – 5 let, který musí být průběžně aktualizován
- b) periodické roční vycházející ze strategického plánu
- c) operativní – čtvrtletní s rozkladem na jednotlivé měsíce v daném čtvrtletí, konkretizující roční plán

Jiným hlediskem může být rozčlenění dle přístupu k internímu auditu, kdy rozeznáváme:

- a) tradiční přístup
- b) rizikový audit

V případě tradičního přístupu jsou plány interního auditu konstruovány na základě obecných a specifických cílů podniku, zaměřují se na techniky řízení a kontroly a jejich adekvátnost. Tyto techniky testují a vyvozují konečná stanoviska a doporučení.

Naproti tomu rizikový audit využívá analýzy rizik k jejich postihnutí. Stanovuje rozsah a limity jednotlivých rizik. Na základě těchto znalostí vytváří hypotézy o řídicích a kontrolních mechanismech, ve vztahu k určeným rizikům, testuje jejich platnost a oznamuje konečné výsledky.

### **2.6.2. Příprava auditu**

Prvním krokem přípravy auditu je pověření interních auditorů, provedením auditu, které má formu dokumentu a mimo jiné obsahuje název podniku v němž bude interní audit uskutečněn, předmět a objekt auditu, jména členů týmu, termín provedení a další formální náležitosti.

Na základě vystaveného pověření auditorský tým získává pravomoc vstupovat na jakákoliv pracoviště podniku, požadovat všechny potřebné doklady včetně pořizování jejich kopií, nahlížet do technické, provozní a další dokumentace související s prováděným auditem, klást dotazy na pracovníky, požadovat informace a vysvětlení, navrhopat opatření ke zlepšení zjištěného stavu a provádět prověrky, inspekce, prohlídky, interview, ověřování, měření, zkoušky apod.

Výše uvedené pravomoci lze uplatňovat pouze v souladu s plánem auditu, obecně platnými předpisy pro vstup a činnost na jednotlivých pracovištích. Žádoucí je rovněž ohlášení se vedoucímu příslušného pracoviště, sdělení typu a účelu auditu a seznámení s bezpečnostními pravidly pracoviště.

Poté co auditorský tým získá pověření k provedení interního auditu sestaví jeho plán, vzhledem k němuž se určí povinnosti jednotlivých členů týmu. Plán interního auditu je důležitý nejen jako podklad pro vlastní provedení auditu, ale i pro kontrolní činnost vedoucího pracovníka dohlízejícího nad výkonem práce jednotlivých auditorů. V rámci sestavování plánu interního auditu je důležité rovněž stanovit techniky auditorské práce, které budou používány. Tyto by měli odpovídat povaze prováděného interního auditu a zajistit dosažení požadovaných výsledků. Každý auditor by se je měl snažit zdokonalovat, případně nacházet nové techniky, které budou efektivnější. Z velkého množství

technik, lze jmenovat např.: interviu, komparativní analýza, pozorování, srovnávání, analogie, indukce a dedukce, matematické a statistické metody, modelování apod..

Po naplánování a přípravě interního auditu, tak jak je uvedeno výše, následuje vlastní provedení auditu na jehož konci sestavujeme závěrečnou zprávu na podkladě v průběhu auditu vytvořené dokumentace.

### **2.6.3. Dokumentace z provedeného interního auditu**

Pro sestavení závěrečné zprávy z daného auditu, případně zhodnocení a zkontrolování jeho průběhu je důležitá dokumentace, která obsahuje pracovní auditorské materiály, dotazníky, tabulky, kopie dokladů, dílčí zprávy jednotlivých členů auditorského týmu a další použité materiály. Všechny výše uvedené materiály jsou součástí tzv. auditorského spisu tvořeného pro každý jeden audit. Jsou většinou využívány materiály ve standardizované podobě, což mimo jiné napomáhá k zvýšení účinnosti auditorské práce.

### **2.7. Měření efektivnosti interního auditu**

Výsledky činnosti útvaru interního auditu mají přispívat ke zvyšování hodnoty podniku. Z tohoto důvodu je audit chápán jako součást hodnotového managementu a je třeba spojovat jeho činnost s měřitelnými výsledky. Bohužel často se setkáváme se situací, že interní audit je chápán jako činnost nákladná než přínosná. Do určité míry toto může být způsobeno tím, že přínosy interního auditu jsou spíše otázkou delšího časového období.

Ukazatele pro měření lze rozdělit na kvantitativní a kvalitativní. Vlastní měření provádíme na vstupu nebo v procesu či na výstupu.

Na vstupu se většinou používají kvantitativní ukazatele jako počet auditorů na 1000 zaměstnanců, roční rozpočet, podíl nákladů na útvar v porovnání

s celkovými náklady, srovnání s předchozím obdobím, náklady jednotlivých auditů atd.

V procesu lze použít převážně slovních (kvalitativních) ukazatelů jako profesionální schopnosti interních auditorů, odpovědnost interního auditu, srovnání vynaloženého času s výsledky práce, míra realizace auditů ve vztahu k ročnímu plánu.

Na výstupu mezi nejčastější ukazatele patří počet přijatých doporučení interního auditu, dosažené úspory díky přijatým opatřením, spokojenost s činností interního auditu, plnění plánu auditů apod.

## **2.8. Vybrané druhy auditů**

Jednotlivé konkrétní audity, které jsou uskutečňovány útvarem interního auditu se zaměřují na určitou specifickou oblast podniku, a proto hovoříme o auditu operací, informatiky, jakosti, finančním a ekologickém auditu, apod..

### **2.8.1. Audit operací**

V poslední době je audit operací nejčastější obsahem práce útvarů interního auditu v jednotlivých podnicích. Bývá někdy označován jako audit řízení či operativní; často je nesprávně chápán jako audit podniku či managementu. Rozdíl je v tom, že audit podniku hodnotí současnou situaci podniku a jeho očekávaný vývoj např. při uvažování o jeho koupi. Audit managementu se zaměřuje pouze na kvalitu managementu a řízení jako systém. Ale do záběru auditu operací patří revize jakéhokoliv oddělení, funkce, činnosti, metody, systému či využívání lidských a materiálních zdrojů; pouze nepřímě se dotýká manažerského systému.

Základem auditu operací byla tzv. analýza „3 E“, která se později rozrostla na analýzu „6 E“, ta dnes definuje auditu operací; audit operací prověřuje, zda

organizace dělá správné věci, zda je dělá správnou cestou, levně, zda se chová eticky, má odpovědný vztah k životnímu prostředí a respektuje zákony [1].

### **2.8.2. Audit informatiky**

Informatika se zabývá vznikem, přenosem a využitím informací. Z čehož vyplývá, že audit informatiky se bude zajímat o oblast vhodného využití, efektivnosti, spolehlivosti a ochrany informací a samozřejmě také o správnou funkci informačních systémů, které jsou v dnešní době z větší části automatizované.

### **2.8.3. Finanční audit**

Finanční audit se zaměřuje na finanční výkazy a hodnotí zda jejich zpracování odpovídá účetním zásadám. Jeho druhým cílem je zhodnotit současnou finanční situaci podniku a možný vývoj do budoucnosti. Při této činnosti navazuje na finanční analýzu a využívá celou řadu jejích ukazatelů jako ukazatele rentability, zadluženosti, likvidity, aktivity či ukazatele kapitálového trhu. Přičemž nestačí pouze sledovat vývoj v čase u výše uvedených ukazatelé, ale je nutné srovnávat je s doporučenou optimální úrovní.

### **2.8.4. Audit jakosti**

Jakost je soubor všech vlastností, jimiž výrobek či služba uspokojují potřeby zákazníka. Z důvodů mnohotvárných provozních činností v podnikatelském i neziskovém sektoru vznikla celá řada přístupů k zabezpečování jakosti. K nejznámějším patří GMP, GLP, HACCP, normy řady ISO, přístupy TQM [7].

Zřejmě nejstarší přístup k zabezpečení jakosti představuje *GMP (Good Manufacturing Practice)* neboli Správná výrobní praxe. Tento přístup se využívá



ve farmaceutických výrobnách a má zajistit aby uživatel léků nebyl vystaven riziku způsobenému nedostatečnou kvalitou, vadností či neúčinností léčiva.

*GLP (Good Laboratory Practice)* znamená Správnou laboratorní praxi a stanovuje doporučení pro zabezpečení jakosti ve zkušebních a metrologických laboratořích. Na počátku 90. let byl přístup GLP standardizován a dnes je popsán normou ISO 17 025.

*HACCP (Hazard Analysis and Critical Control Point)* neboli Analýza nebezpečí a kritické kontrolní body. Tento systém slouží k preventivním opatřením, postupům a ovládní nebezpečí nákazy potravin a pokrmů, ke kterým by mohlo dojít během výroby, zpracování, manipulaci, skladování či prodeji konečnému spotřebiteli.

*ISO normy řady 9000 a 9001* mají pomoci všem podnikům k uplatnění a provozování efektivních systémů jakosti. Tyto ISO normy vycházejí z celé řady specifických přístupů k zabezpečí jakosti (např. GMP) a koncentrují a zobecňují nejlepší praktiky tak aby byly použitelné pro různé druhy podniků. V určitých odvětvích jsou rozšiřovány o přísnější požadavky, např. v automobilovém průmyslu o požadavky ISO/TS 16 949; AQAP zase zpřísňující požadavky na výrobu a dodávku zbraní pro armády členských států NATO apod..

*TQM (Total Quality Management)* v češtině Komplexní řízení kvality byl koncipován během druhé poloviny 20. století v Japonsku a následně v USA a nakonec i v Evropě. Zprvu neměl pevnou podobu norem, ale pouze názorů „otců“ jakosti jako E. Demingen, J. Juramen, K. Ishikawa. Postupně byly doplněny názory dalších teoretiků i poznatky z praxe a došlo k jejich kodifikaci pro účely udělování tzv. Ceny za jakost.

Nesmíme však zapomínat, že výše uvedené přístupy definované normami nejsou právně závazné a je pouze na nás, zákaznících, zda budeme toto ověření kvality požadovat či nikoliv.

Z hlediska objektů prověřování jsou rozlišovány čtyři typy auditů jakosti: audit jakosti výrobku, jakosti procesu, pracovníků a systému jakosti [6].

*Audit jakosti výrobku* porovnává finální výrobek, tak jak je obvykle odeslán odběrateli, se stanovenými požadavky. U složitějších výrobků lze provést výrobní audit i pro dílčí části výrobku.

*Audit jakosti procesu* prověřuje efektivnost a vhodnost pracovních postupů vedoucích k výrobě finálního výrobku.

*Audit pracovníků* vyhodnocuje skutečný stav kvalifikace (vzdělání, praxe, zkušenosti, dovednosti, ...) se stavem předpokládaným, který je určen charakteristikou pracovních míst. Měl by nám rovněž pomoci zjistit a odstranit překážky bránící pracovníkům ve zvyšování či využívání jejich kvalifikace.

Cílem *audit systému jakosti* je porovnat systém jakosti zavedený v podniku s normou ČSN ISO EN 9001:2001.

Účel auditu se pojí s jeho vykonavatelem. Audit prováděný interním auditorem (vnitřní audit) je zaměřen na stabilizaci jakosti a její zlepšování v podniku. Naproti tomu realizace auditu auditorem odběratele (zákaznický audit) prověřuje kvalitu výrobků, systému, příp. i personálu budoucího dodavatele. Pokud se jedná o tzv. audit prováděný třetí stranou neboli certifikační audit je jeho účelem získání certifikátu potvrzujícího zavedení ISO norem.

Cílem auditu jakosti je určení souladu či nesouladu prvků jakosti se specifikovanými dokumentovanými a realizovanými požadavky, stanovení účinnosti systému, ověření plnění norem a předpisů, získání podkladů pro posouzení systému jakosti, prověření produktu realizovaného v rámci systému řízení jakosti a umožnění certifikace systému jakosti.

Přes shodné rysy s klasickým interním auditem má audit jakosti svá specifika jako zaměření na konkrétní podnikovou činnost (jakost), zkoumání převážně dodržování předpisů, kratší doba provádění (max. 1 týden), menší skupina lidí podílející se na auditu, audit může vést i externí auditor atd. Nelze tedy interní audit jakosti ztotožňovat s interním auditem, jak tomu v mnohých českých podnicích je, protože by se jednalo o značné zjednodušení. Cíle interního auditu jsou mnohem širší a neomezují se pouze na management jakosti.

### **2.8.5. Ekologický audit**

Ekologický audit se zaměřuje na ekologické řízení, které se postupně v celé řadě podniků stává neoddělitelnou součástí celkového řídicího procesu. Měl by nám pomoci poznat a eliminovat možné ekologické problémy plynoucí z podnikových procesů či produktů. Pro výkon ekologického auditu je z důvodu užšího a specifitějšího záběru než u klasického interního auditu nutná průprava auditorů v oblasti přírodních věd. Jeho realizace může vyžadovat využití speciálních prostředků a postupů a proto je často zadávána specializovaným externím organizacím.

### **2.9. Profil interního auditora**

Dle § 2 zákona č. 254/2000 Sb. o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb. se auditorem rozumí ten, kdo je zapsán v seznamu auditorů vedeném Komorou auditorů České republiky. Zápis se provádí po splnění podmínek § 3 zákona č. 254/2000 Sb.. Přičemž auditor musí být při poskytování auditorských služeb nezávislý; je vázán pouze právními předpisy. Auditor je rovněž povinen dodržovat auditorské směrnice a profesní předpisy vydané Komorou auditorů České republiky.

V pozici interního auditora je poněkud problematičtější dodržet požadavek nezávislosti, protože personálně patří interní auditor k podniku. Pokud je ovšem útvar interního auditu správně začleněn do organizační struktury podniku, tzn. je odpovědný pouze kontrolnímu orgánu je požadavek nezávislosti i u interních auditorů v dostatečné míře naplněn.

Základem práce každého interního auditora by mělo být dodržování auditorských směrnic a profesních předpisů, zejména pak etického kodexu a to ve spojení s osobními rysy jako dynamická osobnost snadno navazující společenské styky, schopná naslouchat a být trpělivá, schopná získávat si

důvěru, čestná, svědomitá, objektivní, připravená cestovat a samozřejmě odpovídajícím způsobem vzdělaná.

### **2.9.1. Etický kodex**

Podle zákona č. 254/2000 Sb. se jedná o profesní předpis, závazný od 1. ledna 2004 (včetně změn k 1. lednu 2005) pro všechny auditory zapsané v seznamu auditorů vedeném Komorou auditorů ČR.

Etický kodex navazuje na definici interního auditu a prohlubuje ji zavedením dvou podstatných složek: principů vztahujících se k profesi a pravidel jednání.

Principy etického kodexu jsou dle Dvořáčka [1]:

- a) Integrita interních auditorů s organizací v níž pracují zabezpečuje důvěru v jejich profesionální úsudek
- b) Objektivita při práci interních auditorů zajišťující nestrannost a rozhodování pouze na základě zjištěných údajů a ne na základě vlastních či cizích zájmů.
- c) Důvěrnost při práci s informacemi.
- d) Kompetentnost zaručující u interních auditorů potřebné znalosti, schopnosti a zkušenosti.

Pravidel jednání etický kodex uvádí celou řadu. Jde např. o čestnost, řádnost práce, průběžné vzdělávání, snahu o co nejlepší výsledek, apod.. Všeobecně jde o takové jednání, které vede k co nejlepšímu výsledku při dodržení všech norem, zákonů, pravidel, předpisů či jiných nařízeních. Podrobněji se zájemce může s Etickým kodexem seznámit na internetových stránkách Komory auditorů České republiky (<http://www.kacr.cz>) v sekci Profesní předpisy.

### **2.9.2. Vzdělávání interních auditorů**

Aby mohl interní auditor podávat kvalitní výkon je důležité určité penzum znalostí, které je možné zajisti pouze odbornou přípravou. Odbornou přípravu lze rozdělit na základní a stálou.

Základní příprava spočívá v osvojení si znalostí z teorie i praxe auditorské činnosti a poznání podniku a příslušného odvětví v němž bude interní auditor pracovat.

Nezbytnou součástí je rovněž odborná příprava stálá, která zahrnuje získávání nových znalostí z oboru, seznamování se s novými metodami práce či zvyšování kvalifikace využitím různých certifikačních programů. Nejvyšší mety, které lze v procesu certifikace dosáhnou je obdržení diplomu CIA (Certifikovaný interní auditor) na základě složených zkoušek u Mezinárodního institutu interních auditorů; zkoušku je možné skládat v národním jazyce.

### **2.10. Riziko – riskmanagement a interní audit**

Chce-li podnik v podmínkách tržní ekonomiky uspět musí se chtě nechtě vystavit určité míře rizika. Toto riziko je způsobeno proměnlivým vývojem celé řady faktorů (např. poptávky, ceny surovin, devizové kurzy, daňové sazby, ...), které ovlivňují hospodářský výsledek podniku, ať už v pozitivním či negativním slova smyslu. Je tedy žádoucí aby podnik rizika analyzoval, vyhodnocoval a minimalizoval, což je úkolem riskmanagementu neboli rizikového managementu podniku a z jehož závěrů by měla vycházet auditorská práce neboť interní auditoři existují proto, aby redukovali ztráty z nežádoucích situací.

#### **2.10.1. Riskmanagement**

Management rizika se začíná rozvíjet od 70. let 20. století jako reakce na měnící se ekonomické podmínky. Vychází z koncepce řízení rizik, stanovené vedením podniku na základě definovaných strategických cílů. Riskmanagement

Ize charakterizovat jako kvalitativně vyšší úroveň plánování podnikových aktivit a jako nástroj řízení podniku, jemuž je podřízena kontrola rizik [2].

Spojitosť mezi interním auditem a rizikovým managementem můžeme spatřovat v úlohách a aktivitách interního auditu jako jsou analýza rizik, analýza vzniklých škod či kontrola funkčnosti již realizovaných opatření s cílem minimalizace rizik. Kdy informace získané těmito analýzami se následně stávají vstupními informacemi pro tvorbu koncepce řízení rizik.

### **2.10.2. Riziko**

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. Pro interní audit představují rizikové okruhy podniku výchozí body jeho činnosti [1].

Podnikatelské riziko chápeme jako nebezpečí, že skutečně dosažené hospodářské výsledky podnikatelské činnosti se budou odchylovat od výsledků předpokládaných [3].

Rizika resp. rizikové faktory můžeme rozdělit na podnikatelská a čistá, dále podle obsahu, systematickosti a ovlivnitelnosti.

*Podnikatelské riziko se od čistého liší tím, že odchylka od požadovaného stavu (vyjadřuje riziko) může být jak kladná tak záporná. U čistého rizika vznikají pouze nežádoucí situace, tj. záporné odchylky.*

*Podle obsahu hovoříme o rizicích technických, výrobních, ekonomických, tržních, finančních a politických.*

*Systematickosti rizika posuzujeme podle jeho závislosti na celkovém ekonomickém vývoji. Systematické rizika jsou na něm plně závislá. Kdežto nesystematická rizika jsou specifická pro jednotlivé podniky s minimální závislostí na celkovém ekonomickém vývoji.*

Na základě *ovlivnitelnosti rizika* rozdělujeme na ovlivnitelná (např. systém kontroly) a neovlivnitelná (např. ceny surovin, politická situace)

Úkolem interního auditu jako významné součásti managementu rizika je, aby rizika identifikoval, kvantifikoval, navrhl možnosti zvládnutí rizika (jak příčin tak následků) a vypracoval zprávu. Důležitou součástí tohoto řízení rizik je i následná kontrola zda navržené způsoby zvládnutí rizik jsou funkční.

Dvořáček uvádí s odvoláním na Institut interních auditorů následující pořadí rizikových faktorů:

1. Kvalita vnitřního kontrolního systému
2. Kompetence (schopnosti) managementu
3. Integrita (úplnost) managementu
4. Velikost jednotky (celkový obrat, aktiva)
5. Nedávné změna v účetním systému
6. Komplexnost (složitost) operací
7. Nedávné změny v klíčovém personálu
8. Likvidnost aktiv
9. Zhoršující se ekonomické podmínky jednotky
10. Rychlý růst
11. Rozsah počítačového zpracování údajů
12. Doba od posledního auditu
13. Tlak na management k dosahování cílů
14. rozsah vládní regulace ekonomiky
15. Úroveň zaměstnanecké morálky
16. Plány auditu externích auditorů
17. Vystavení politickému vlivu (nepříznivá pozornost)
18. Potřeba udržovat nezávislost interních auditorů
19. Vzdálenost jednotky od centrály

Způsoby, kterými podnik může snižovat rizika jsou:

- a) Odstranění příčin vzniku rizika, tak aby se snížila pravděpodobnost jeho výskytu.
- b) Snížení nepříznivých důsledků rizika na přijatelnou míru.
- c) Vyhýbání se evidentním rizikům.
- d) Získávání dodatečných informací.
- e) Zavádění postupů na oslabování specifických rizik.

### **2.10.3. Přístupy k určování rizika v interním auditu**

Dvořáček [1] uvádí tři možné přístupy k určování rizika pro potřeby interního auditu:

- a) Metoda určení rizika
- b) Metoda optimalizace zdrojů auditu
- c) Metoda frekvence auditu

a) Metoda určení rizika předpokládá rozdělení podniku do organizačních útvarů (úsek, oddělení, apod.), vymezení rizikových faktorů a použití následujícího postupu:

1. pro každou oblast auditu (úsek, oddělení, apod.) se připraví zvláštní formulář tak jak je uvádí Dvořáček (DVOŘÁČEK, Jiří. *Interní audit a kontrola*. 1. vydání, Praha: C. H. Beck, 2000, s. 94 – 98)
2. posoudí se významnost rizikových faktorů a na jejím základě se seřadí a očíslovají rizikové faktory od nejvýznamnějšího (n) po nejméně významný (1), při vymezení např. 8 rizikových faktorů bude  $n = 8$ .
3. u každého rizikového faktoru se určí riziko výskytu od 0 (nulové riziko) do 5 (nejvyšší riziko).
4. vynásobí se spolu 2. a 3. krok postupu



5. sečteme hodnoty získané pro jednotlivé oblasti (sloupcový součet)
6. sečteme hodnoty významnosti rizikových faktorů stanovené v 2. kroku postupu
7. určíme stupeň rizika příslušné oblasti jako podíl hodnot z bodu 5. a 6.

b) Metoda optimalizace zdrojů auditu je založena na 6 rizikových faktorech [1]:

1. *nálezy předchozího auditu*, které jsou indikátorem úrovně kontrolního procesu uvnitř podniku
2. *existující citlivost*, která reprezentuje hodnocení inherentního rizika<sup>1</sup> spojeného s jednotkou
3. *kontrolní prostředí*, které představuje politiky, postupy, praktiky, fyzickou ochranu zaměstnance na pracovišti
4. *důvěra v management*
5. *změny v lidech či systému*
6. *komplexnost*, která odráží riziko chyb či neodhalení vzhledem ke komplikovanému prostředí

Každý z 6 výše uvedených rizikových faktorů je ohodnocen vahou 1 (žádný problém), 2 (možný problém) či 3 (pravděpodobný problém) pro jednotlivé oblasti a vynásoben faktorem přihlížejícím k době uplynulé od posledního auditu v dané oblasti, které jsou ohodnoceny následovně:

1. 100 % - podobný audit se uskutečnil v době kratší 24 měsíců
2. 125 % - podobný audit se uskutečnil v době od 24 do 36 měsíců
3. 150 % - podobný audit se uskutečnil v době od 36 do 60 měsíců
4. 200 % - podobný audit se uskutečnil v době delší než 60 měsíců

Vypočtené výsledné hodnoty pro jednotlivé oblasti vyhodnotíme podle následujícího rozdělení a zohledníme při sestavování plánu auditu.

---

<sup>1</sup> Inherentní riziko vyplývá z povahy kontrolovaného objektu, je mu vlastní, a to bez ohledu na opatření k jeho zabránění.

1. nejvyšší skupina zaujímá 10 % na celku a pojí se s nejvyšším rizikem, oblasti nacházející se v této skupině budou auditovány všechny
2. skupina s 30 % na celku je zatížena významným rizikem a bude auditováno 50 % z celkového počtu oblastí z této skupiny
3. skupina se 40 % na celku je ztotožňována s mírným rizikem a audit se provede u 25 % oblastí celkového počtu oblastí v této skupině
4. oblasti s 20 % podílu na celku jsou oblasti s mírným rizikem a auditu se podrobí 10 % ze vzorku

c) Metoda frekvence auditu nám pomáhá určit jak často má být sledovaná oblast podrobena auditu. Při její aplikaci se nejprve u jednotlivých rizik určí pravděpodobnost výskytu a ohodnotí na stupnici od 1 (malá pravděpodobnost) do 3 (nejvyšší pravděpodobnost); stupnice může být i podrobnější, tj. od 1 do 3 se postupuje po 0,5. Dále se stanoví parametry rizik a opět se ohodnotí na stupnici shodné s výše uvedenou. Parametry rizik může být úroveň řízení, personálu, vnitřní a vnější kontroly, apod. U rizik i jejich parametrů se určí průměrná hodnota a dle tabulky 2.1. Výsledné hodnoty metody frekvence auditu, se určí výsledná hodnota, která stanoví, jak uvádí tabulka 2.2. Frekvence provádění auditu, jak často je nutné oblast podrobit auditu.

Tabulka 2.1. Výsledné hodnoty pro metodu frekvence auditu

		Průměrná hodnota oceněných rizik				
		1	1,5	2	2,5	3
Průměrná hodnota oceněných parametrů rizik	1	1	2	3	4	5
	1,5	2	3	4	5	6
	2	3	4	5	6	7
	2,5	4	5	6	7	8
	3	5	6	7	8	9

Zdroj: DVOŘÁČEK, Jiří. *Interní audit a kontrola*. 1. vydání, Praha: C. H. Beck.

Tabulka 2.2. Frekvence provádění auditu

<b>Výsledná hodnota z tabulky 2.1.</b>	<b>Nutná frekvence auditu</b>
1	1 x za 36 měsíců
2	1 x za 30 měsíců
3 – 4	1 x za 24 měsíců
4 – 7	1 x za 12 měsíců
8 – 9	1 x za 6 měsíců

Zdroj: DVOŘÁČEK, Jiří. *Interní audit a kontrola*. 1. vydání, Praha: C. H. Beck.

### **3. Cíl práce a metodika**

#### **3.1. Cíl práce**

Prvním cílem práce „Interní audit a riskmanagement“ je seznámit čtenáře se základní pojmy týkající se problematiky interního auditu a vysvětlit je. Tento cíl by měla naplnit kapitola 2. *Literární rešerše*, která přibližuje vztah interního auditu k vnitřní kontrole a externímu auditu, definuje interní audit, přibližuje jeho pracovní postup, vymezuje vybrané druhy auditů, zaměřuje se na osobu interního auditora a v neposlední řadě objasňuje vztah mezi risk managementem a interním auditem.

Druhým cílem je využít získané teoretické poznatky při analýze a vyhodnocení stavu útvaru interního auditu ve vybrané instituci (Nemocnice Chomutov p.o.) a v případě nutnosti navrhnout možné změny, které by vedly k zlepšení činnosti útvaru interního auditu.

#### **3.2. Metodika**

Pro zpracování literární rešerše byla použita dostupná literatura a internetové zdroje tak jak uvádí kapitola 8. *Seznam literatury*. Je nutné podotknout, že literatury věnující se přímo problematice Interního auditu je minimálně. To může být na jednu stranu přínosem, nemusí se studovat velká kvanta literatury, na straně druhé není možno porovnat různé přístupy většího množství autorů a musí se vycházet z názorů jednoho či dvou. Věřím, že s tímto problémem jsem se úspěšně vypořádal. Jako základ literární rešerše byly použity názory „otce“ interního auditu u nás doc. Ing. Jiřího Dvořáčka, CSc. z Vysoké školy ekonomické, které byly konfrontovány a doplňovány ostatními autory. Výsledkem je kapitola 2. *Literární rešerše*.

Postup zpracování praktické části, kapitola 4 – 6, byl postaven na studiu poskytnutých směrnic a nařízení týkajících se vnitřního kontrolního systému a

útvary interního auditu používaných v Nemocnici Chomutov. Dalším a neopominutelným zdrojem byly konzultace s vedoucím auditorem Nemocnice Chomutov. Kapitola 4. *Charakteristika zkoumaného podniku* přibližuje historii a současný stav Nemocnice Chomutov, obecné principy její činnosti, organizační strukturu a poskytované služby. Navazuje kapitola 5. *Vnitřní kontrolní systém a pozice interního auditu* přibližující stav a principy fungování tohoto systému. Vše uzavírá kapitola 6. *Zhodnocení poznatků, doporučení*, ve které porovnávám zjištěné skutečnosti o kontrolním systému v Nemocnici Chomutov s tím jak by měl nejspíše fungovat a navrhuji možné změny.

## 4. Charakteristika zkoumaného podniku

<i>Název subjektu:</i>	Nemocnice Chomutov, příspěvková organizace
<i>Sídlo:</i>	Kochova 1185, Chomutov 43 012
<i>IČO:</i>	00674125
<i>DIČ:</i>	CZ00674125
<i>Právní forma:</i>	příspěvková organizace
<i>Zřizovatel:</i>	Ústecký kraj
<i>Den zápisu do OR:</i>	28.02.2004
<i>Spisová značka v OR:</i>	Pr 503 vedená u rejstříkového soudu v Ústí n. Labem
<i>www stránka:</i>	<a href="http://www.nspcv.cz/">http://www.nspcv.cz/</a>

### 4.1. Historie Chomutovské nemocnice s poliklinikou

1909	stržení budovy první chomutovské nemocnice
1911 - 1913	na místě stržené budovy postaven chorobinec císařovny Alžběty se 143 lůžky
1956	otevřena první poliklinika v Chomutově v Libušině a Partyzánské ulici, která poskytovala následující služby - rentgen, kožní oddělení, vodoléčba a elektrofyziální terapie, interní ambulance, neurologie, ušní, oční, plicní a chirurgické oddělení, obvodní lékaři, zubní a gynekologická ambulance, těhotenská poradna, protituberkulózní poradna
1958	na poliklinice přibyla protialkoholní poradna, revmatologická poradna, transfúzní služba a zubní pohotovostní služba
1965	vedena do provozu samostatná biochemická laboratoř
1966	rekonstrukce lůžkové části interního oddělení jejímž výsledkem byl vznik 2 částí - muži a ženy; nainstalování EKG

1967	otevřeno ARO, zprovozněny operační sály (v přízemí pro chirurgické a ortopedické oddělení, v prvním patře pro ORL a gynekologicko – porodnické oddělení.
1968	stanice záchranné služby začíná pracovat ve vlastním objektu
1969	začíná pracovat na neurologickém oddělení první EEG přístroj
1970	otevřeno samostatné rehabilitační oddělení
1972	otevřeno nové urologické lůžkové oddělení
1976	začíná pracovat centrum klinické onkologie
1977	uvedeno do plného provozu oční oddělení
1978	zřízeno samostatné hematologické oddělení
1984	dostavěna nová poliklinika v dnešní Kochově ulici, do které bylo přemístěno radiodiagnostické oddělení, součástí objektu je dětská poliklinika s lůžkovou částí
	zahájena rekonstrukce chirurgického oddělení, při které byla vybudována chirurgická JIP, dokončena přestavba patologického oddělení
1986	zahájení provozu nového radioterapeutického oddělení se 60 lůžky
1994	dokončena dostavba pro interní obory včetně laboratoří

#### **4.2. Současnost Chomutovské nemocnice s poliklinikou**

V roce 2003 došlo k částečnému oddlužení Nemocnice Chomutov pomocí dotace přijaté ze státního rozpočtu. Na oddlužení navázala nekompromisní restrikce lůžkového fondu a osob včetně restrukturalizace. Díky dotaci a provedeným změnám bylo v roce 2003 dosaženo kladného hospodářského výsledku (HV). Tento trend pokračoval i v letech 2004 a 2005, kdy byl ovšem HV značně ovlivněn novými účetními postupy dle vyhlášky č. 549/2004 Sb.,

kteřou se mění vyhláška č. 505/2002 Sb., do § 34 této vyhlášky byl doplněn odstavec 9, který umožňuje příspěvkovým organizacím snížit výsledkově fond investiční nebo fond reprodukce majetku, pokud nezajistí ke dni řádné účetní závěrky krytí fondu finančními prostředky. Pokud by tato možnost neexistovala nemocnice by dosáhla záporného HV.

V roce 2005 bylo dokončeno sestěhování všech oddělení do hlavního areálu nemocnice a zbytné budovy byly nabídnuty k prodeji. Jen v roce 2005 takto byly do rozpočtu kraje získány finanční prostředky ve výši 12,8 mil. Kč.

### **4.3. Principy činnosti Nemocnice Chomutov**

Činnost nemocnice je zajišťována těmito principy:

- a) zásada jediného odpovědného vedoucího
- b) dodržování platných předpisů, vyhlášek, zákonů a vnitropodnikových norem
- c) koncepčnost, plánovitost, kompetence
- d) hmotná zainteresovanost
- e) kontrola v bodech a) až d)

Pro zajištění operativních úkolů jsou používány příkazy a směrnice ředitele a příkazy vedoucích organizačních středisek. Pravomoci a odpovědnosti jednotlivých vedoucích a ostatních pracovníků jsou stanoveny v jejich pracovní náplni. Pro zajištění oběhu účetních dokladů, jejich schvalování, přezkušování, účtování a kontrolu je vydána směrnice o nařizování, schvalování hospodářských a účetních operací, oběhu a archivaci účetních dokladů. Směrnice též stanovují pravomoci jednotlivých vedoucích pracovníků při nařizování a schvalování operací podle hodnotového ocenění. Všechny podklady k provedeným operacím a kontrolám jsou založeny na jednotlivých odděleních, kterých se týkají.



#### 4.4. Majetek Nemocnice Chomutov

Základní strukturu majetku nemocnice a změnu oproti roku 2004 uvádí tabulka

#### 4.3. Majetek Nemocnice Chomutov

Tabulka 4.3. Majetek Nemocnice Chomutov

<b>Majetek Nemocnice Chomutov v Kč</b>		
Kategorie majetku	stav k 31.12.2005	změna oproti stavu k 31.12.2004
<b>AKTIVA CELKEM</b>	<b>770 454 000</b>	<b>8 358 000</b>
<b>A. Stálá aktiva</b>		
Nehmotný dlouhodobý majetek	19 356 000	3 951 000
Hmotný dlouhodobý majetek - nemovitý	408 617 000	-29 450 000
Hmotný dlouhodobý majetek - movitý	159 648 000	-4 007 000
Ostatní	73 293 000	49 695 000
<b>Stálá aktiva celkem</b>	<b>660 914 000</b>	<b>20 189 000</b>
<b>B. Oběžná aktiva</b>		
Zásoby	12 282 000	954 000
Pohledávky – z obchodního styku	87 120 000	16 539 000
Pohledávky – ostatní	5 788 000	404 000
Ostatní	4 350 000	-29 728 000
<b>Oběžná aktiva celkem</b>	<b>109 540 000</b>	<b>-11 831 000</b>
<b>PASIVA CELKEM</b>	<b>770 452 000</b>	<b>8 357 000</b>
<b>A. Vlastní zdroje</b>		
Fondy celkem	656 507 000	-11 270 000
HV běžného roku + neuhrazená ztráta min. let	-48 400 000	38 388 000
<b>Vlastní zdroje celkem</b>	<b>608 107 000</b>	<b>27 118 000</b>
<b>B. Cizí zdroje</b>		
Dlouhodobé závazky	30 936 000	-12 668 000
Závazky z obchodního styku	83 823 000	-12 779 000
Ostatní závazky	23 424 000	2 183 000
Ostatní	24 162 000	4 503 000
<b>Cizí zdroje celkem</b>	<b>162 345 000</b>	<b>-18 761 000</b>

Zdroj: Výroční zpráva o činnosti a hospodaření za rok 2005

Komentář k tabulce 4.3. – Největší část aktiv nemocnice je vázána ve stálých aktivech, což odpovídá charakteru činnosti, která je vysoce náročná jak na prostory, tak na vybavenost specifickým a velice drahým zařízením. Hodnota stálých aktiv se oproti stavu k 31.12.2004 zvýšila o 20 189 000 Kč. Toto navýšení bylo způsobeno především nákupem nového softwaru (6 mil. Kč), analyzátoru CELLTAC pro hematologicko-transfúzní oddělení (1 mil. Kč), fakoemulzifikátor pro oční oddělení (1,8 mil. Kč) a dalších pěti přístrojů jejichž cena byla v průměru 1,2 mil. Kč. Byl rovněž pořízen lineárního urychlovače na onkologické oddělení (cca 69 mil. Kč), který ovšem ještě nebyl zařazen a tudíž se v aktivech neprojevil. Dále byly nakoupeny movité věci v hodnotě cca 5 mil. Kč. Naproti tomu oběžná aktiva ve srovnání se situací k 31.12.2004 poklesla o 11 831 000 Kč a to vlivem snížení finančního majetku (o cca 27 mil. Kč), přestože u zbylých položek došlo k meziročnímu nárůstu. Pokles finančního majetku byl způsoben vyúčtováním nevyčerpané dotace na opravu budov a nákup zdravotních přístrojů ve výši 15,6 mil. Kč a snižováním závazků nemocnice.

U první části pasiv – vlastních zdrojů došlo k nárůstu o 27 118 000 Kč mezi koncem roku 2004 a 2005. Nárůst byl ovlivněn především úhradou části neuhrazené ztráty minulých let, kdy tato k 31.12.2005 činila 86 788 000 Kč, k 31.12.2004 to ovšem bylo 309 866 000 Kč. U druhé části pasiv – cizích zdrojů došlo k snížení hodnoty o 18 761 000 Kč, přičemž téměř 17 mil. Kč bylo uhrazeno podniku SMS Brno s.r.o. a to na základě dohody o narovnání, protože se jednalo o dlouhodobý závazek po lhůtě splatnosti.

#### **4.5. Organizační struktura**

Jak uvádí příloha 1 - Organizační struktura Nemocnice Chomutov statutárním orgánem je ředitel nemocnice, který je volen i odvoláván zřizovatelem nemocnice (Ústecký kraj). Ředitel jedná samostatně jménem příspěvkové organizace. Přímo podřízeni řediteli (resp. úseku ředitele) jsou:

- a) zástupce ředitele pro LP (lékařskou péči)
- b) ekonomický náměstek
- c) hlavní sestra
- d) vedoucí provozního úseku
- e) vedoucí technického úseku
- f) manažer jakosti a řízení

Pod úsek ředitele spadá sekretářka, právník a interní audit. Základní organizační jednotkou je oddělení či úsek. Označení oddělení se používá pro jednotlivé oblasti poskytování lékařské péče naproti tomu úsek pro oblasti zajišťující administrativní, provozní či technický chod nemocnice.

Kontrolním orgánem Nemocnice Chomutov je dozorčí rada, která chrání zájmy řizovatele, pacientů i zaměstnanců a je složena z předsedy a 4 členů. Předseda a 3 ze 4 členů dozorčí rady jsou externisté. Pouze jediný člen je zaměstnancem nemocnice, v současné době je jím MUDr. Milan Kůta, primář oddělení radiační onkologie.

#### 4.6. Zaměstnanci

Nemocnice Chomutov je jeden z největších zaměstnavatelů v okrese, což dokládá i stav zaměstnanců dle jednotlivých kategorií od roku 2002, jak uvádí tabulka 4.4. Vývoj přepočteného počtu zaměstnanců. Stavby byly přepočteny na tzv. stálého pracovníka, tedy pracovníka na plný úvazek.

Tabulka 4.4. Vývoj přepočteného počtu zaměstnanců

Kategorie	Přepočtený počet zaměstnanců				
	2002	2003	2004	2005	index 05/02
lékaři	111,11	110,92	111,00	113,38	102,04 %

Kategorie	Přepočtený počet zaměstnanců				
	2002	2003	2004	2005	index 05/02
odborní prac. VŠ, SŠ, farm.	7,15	8,65	9,75	10,65	148,95 %
SZP	539,37	529,76	465,38	465,78	86,36 %
NZP	57	60,00	40,00	41,00	71,93 %
PZP	97	98,00	78,00	84,00	86,60 %
THP	53,48	46,68	48,30	45,36	84,82 %
dělníci a provozní prac.	163	134,28	114,25	107,45	65,92 %
<b>Celkem</b>	<b>1 028,11</b>	<b>988,29</b>	<b>866,68</b>	<b>867,62</b>	<b>84,39 %</b>

Zdroj: Výroční zpráva o činnosti a hospodaření za rok 2005

Komentář k tabulce 4.3. – Od roku 2000 přepočtený počet zaměstnanců meziročně narůstal v průměru o 12 zaměstnanců. V roce 2002 dosáhl svého maxima a v dalších letech klesal. Tento pokles byl zapříčiněn rozběhnutím první etapy stabilizace ekonomiky nemocnice a zefektivnění její činnosti v roce 2003, která byla charakteristická nekompromisním snížením lůžkového fondu, osob a restrukturalizací. Snižování počtu zaměstnanců se týkalo především SZP (střední zdravotnický personál), NZP (nižší zdravotnický personál), PZP (pomocný zdravotnický personál), THP (technicko-hospodářský personál) a zaměstnanců v dělnických profesích. Kdy jejich stavy jsou na 65 – 86 % roku 2002. Na druhé straně došlo k mírnému nárůstu lékařů (cca 2 %) a přibližně 50 % nárůstu odborných pracovníků oproti roku 2002. I přes nárůst počtu lékařů se nemocnice potýká s jejich nedostatkem a lékaři jsou velmi vytěžováni. Někteří již v červnu či červenci mají vyčerpány přesčasové hodiny, které jim mohou být proplaceny což ovšem neznamená, že ve zbytku roku přesčasové hodiny nevykonávají.

#### 4.6.1. Mzdy

Mzdové náklady jsou jednou z největších nákladových položek. Při celkových nákladech 532 924 000 Kč (bez vedlejších provozních nákladů) připadá na mzdové náklady 189 303 000 Kč, tj. 35,5 %. Vývoj průměrné mzdy u jednotlivých kategorií zaměstnanců od roku 2002 uvádí tabulka 4.5. Vývoj průměrné mzdy zaměstnanců.

Tabulka 4.5. Vývoj průměrné mzdy zaměstnanců

Kategorie	Průměrné mzdy zaměstnanců				
	2002	2003	2004	2005	index 05/02
lékaři	34 508	38 037	37 041	39 166	105,74 %
odborní prac. vŠ, SŠ, farm.	25 670	27 058	28 318	29 516	104,23 %
SZP	14 382	16 062	15 789	16 568	104,93 %
NZP	11 745	13 751	12 100	12 928	106,84 %
PZP	9 796	10 798	10 966	10 791	98,4 %
THP	14 441	14 998	15 221	16 209	106,49 %
dělníci a provozní prac.	8 500	9 089	8 789	8 883	101,62 %

Zdroj: Výroční zpráva o činnosti a hospodaření za rok 2005

Komentář k tabulce 4.4. – Průměrná mzda zaměstnanců od roku 2002 neustále roste. Výjimkou byl rok 2004, kdy vlivem odstartování první etapy stabilizace ekonomiky nemocnice a zefektivnění její činnosti v roce 2003 došlo k poklesu průměrné mzdy u téměř všech kategorií zaměstnanců. Od roku 2005 již průměrné mzdy opět narůstají a tento trend lze podle předběžných odhadů očekávat i v roce 2006.

Průměrná mzda v roce 2005 byla tvořena z 66,03 % tarifním platem, z 4,59 % platem za práci přesčas, 7,03 % připadá na odměnu za pracovní pohotovost, 9,89 % na náhradu mzdy, 4,03 na osobní příplatky a 8,43 % na ostatní složky

(příplatek za vedení, zvláštní příplatek, příplatky za So, Ne a svátky, příplatek za práci v noci a odměny)

Do průměrné mzdy a tedy i hospodaření nemocnice se promítají nařízení vlády. Vlivem nařízení č. 637/2004 došlo od 1.1.2005 k nárůstu platových tarifů o 7 % a zároveň bylo zrušeno vyplácení dalšího platu. Od 1.9.2005 došlo k dalšímu navýšení platových tarifů (nařízení vlády č. 307/2005), tentokrát o 8 %. Tato nařízení ovšem nebyla doprovázena poskytnutím příslušných prostředků což vedlo ke zhoršení hospodářského výsledku nemocnice, který mohl být po dlouhých letech vyrovnáný nebýt zmiňovaných nařízení. Částečně byla povinnost zvýšit platové tarify kompenzována odebráním části či celého osobního ohodnocení pracovníka.

#### **4.7. Poskytované služby**

Hlavním účelem Nemocnice Chomutov je poskytování ambulantní, lůžkové, diagnostické, léčebné základní a specializované péče, jejíž součástí jsou i nezbytná preventivní opatření a to především obyvatelům Ústeckého kraje, zejména pro spádovou oblast Chomutovska. Výjimku tvoří oddělení nukleární medicíny, onkologické centrum, kardiologické centrum při interním oddělení, hematologicko-transfúzní oddělení, radiodiagnostické oddělení, chirurgické oddělení a laboratoře klinické biochemie, u kterých je územní oblast nad rámec spádové oblasti.

Nemocnice provozuje i doplňkovou činnost, která navazuje na hlavní činnost. V žádném případě však do ní nesmí zasahovat a ani ji ovlivňovat. V účetnictví je doplňková činnost sledována samostatně a zahrnuje podnikání v oblasti nakládání s nebezpečnými odpady, poskytování softwaru, automatizované zpracování dat, koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej.

#### **4.8. Partneri Nemocnice Chomutov**

Partnery Nemocnice Chomutov můžeme rozdělit na ostatní nemocnice, obchodní partnery, zdravotní pojišťovny a stát.

Partnerstvím nemocnice se státem rozumíme příjem dotací jednak od zřizovatele (Ústecký kraj) a jednak ze státního rozpočtu. Na rok 2005 nemocnice získala dotace v celkové výši 8 260 000 Kč, z toho 6 613 000 Kč od zřizovatele a zbytek 1 647 000 Kč ze státního rozpočtu. Celková dotace tak představovala „pouhých“ 1,38 % celkových nákladů a 1,41 % celkových výnosů roku 2005.

Významnými partnery Nemocnice Chomutov jsou zdravotní pojišťovny, které hradí nemocnici zdravotní péči. Problémem z pohledu nemocnice je tzv. úhradová vyhláška ministerstva zdravotnictví, která reguluje množství léků, zdravotnického materiálu, výkonů a vyšetření, které budou nemocnici proplaceny. Tzn. pokud nemocnice tento limit překročí musí si prostředky na úhradu obstarat sama. Pokud ovšem nemocnice prokáže oprávněnost využití léčby a potvrdí ji zdravotní pojišťovna může být i tato léčba, která překročila limit proplacena zdravotní pojišťovnou. Cílem zavedení úhradové vyhlášky bylo zajistit, aby příjmy zdravotních pojišťoven odpovídaly jejich výdajům, a tudíž byl zastaven další růst dluhu VZP.

Dalším nepříznivým jevem je zpoždování úhrad od zdravotních pojišťoven, které vede k druhotné platební neschopnosti nemocnice. Ke konci roku 2005 výše zpožděných úhrad dosáhla 24 380 000 Kč, kdy nejvíce se zpožďovaly platby od VZP a to v rozsahu 30 - 90 dní.

Výše úhrad od zdravotních pojišťoven za rok 2005 činila 420 990 000 Kč, tj. 70 % celkových nákladů a 72 % celkových výnosů a meziročně se zvýšila o 1,74 %, došlo tak k přerušení dvouletého období kdy úhrady meziročně klesaly průměrně o 4 %.

Obchodními partnery nemocnice jsou prodejci lékařské techniky, léčiv, nájemci prostor v nemocnici, soukromí lékaři využívajících služeb nemocnice apod., tj. odběratelé a dodavatelé.

Pohledávky za odběrateli vzrostly v roce 2005 o 62 000 Kč (v porovnání s rokem 2004) na 13 070 000 Kč a za pozitivní můžeme považovat, že žádná z pohledávek není po lhůtě splatnosti, tj. odběratelé platí včas.

Závazky vůči dodavatelům nemocnice klesly o 23 265 000 Kč v roce 2005 oproti roku 2004 a jejich celková výše činila 138 182 000 Kč, z nichž celých 62 149 000 Kč bylo po lhůtě splatnosti. Snižování závazků souvisí s nastartovanou ekonomickou reformou, jejímž cílem je úplné oddlužení nemocnice, vyrovnané, efektivní a účelné hospodaření. Při úhradách závazků jsou přednostně prováděny zákonné odvody (zdravotní a sociální pojištění), úhrady závazků podle odsouhlasených splátkových kalendářů, placení leasingových splátek, dodávek energií, nákladů na spoje a postupné splácení podle časového hlediska.

Vazby na ostatní nemocnice jsou spíše odborného charakteru, kdy dochází k sdílení lékařských zkušeností formou různých seminářů a odborných časopisů. Rovněž je zajištěna spolupráce na úrovni péče o pacienty, tj. každá z nemocnic v Ústeckém kraji se specializuje na určitý vysoce odborný a nákladný druh léčby a to z toho důvodu, že jedna nemocnice nemůže z finančního hlediska tyto druhy léčby poskytnout „pod jednou střechou“. Nemocnice Chomutov se specializuje na nukleární medicínu a léčbu onkologických onemocnění.



## 5. Vnitřní kontrolní systém a pozice interního auditu

Zákon 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve svém důsledku zrušil kontrolní útvary v orgánech veřejné správy, zřídil v těchto orgánech útvary vnitřního auditu a stanovil kritéria pro vytvoření nového vnitřního kontrolního systému.

Jelikož je Nemocnice Chomutov příspěvkovou organizací (orgánem veřejné správy) zřizovanou územním samosprávným celkem (krajem) musí se řídit zákonem č. 320/2001 Sb. o finanční kontrole. Zákon je nedílnou součástí systému finančního řízení zabezpečující hospodaření s veřejnými prostředky a tento systém tvoří:

- a) veřejnosprávní kontrola
- b) finanční kontrola vykonávaná dle mezinárodních smluv
- c) vnitřní kontrolní systém, který se skládá
  1. z řídicí kontroly
  2. z interního auditu (pokud je příspěvkovou organizací zřízen)

Veřejnosprávní kontrola společně s finanční kontrolou a vnitřním kontrolním systémem mají za úkol zjistit, zda je s veřejnými prostředky nakládáno v souladu s předem sestaveným plánem využití těchto prostředků, dle zákona a dalších předpisů a nařízení.

Veřejnosprávní kontrola a finanční kontrola jsou součástí státní kontroly a proto jejich realizace je zajišťována ministerstvem financí nebo oprávněnými orgány státní správy. Hlavním úkolem je upozornit na nedostatky v činnosti jednotlivých složek státu, které využívají veřejné finanční prostředky. Předmětem činnosti MF je posuzovat, zda plánované a připravované operace odpovídají stanoveným úkolům veřejné správy a jsou v souladu s právními předpisy, schválenými rozpočty, programy, projekty, uzavřenými smlouvami nebo jinými rozhodnutími o nakládání s veřejnými prostředky.

Vytvoření vnitřního kontrolního systému je již povinností každého konkrétního příjemce veřejných prostředků a proto rovněž vnitřní kontrola je realizována zaměstnanci tohoto příjemce, v našem případě zaměstnanci Nemocnice Chomutov.

V této práci se zaměříme podrobněji pouze na bod c) výše uvedeného rozdělení.

## **5.1. Vnitřní kontrolní systém**

Vnitřní kontrolní systém Nemocnice Chomutov příspěvkové organizace (dále jen nemocnice) je v souladu se zákonem č. 320/2001 Sb. tvořen řídicí kontrolou a interním auditem a zaměřuje se na dodržování právních a vnitřních předpisů.

### **5.1.1. Řídicí kontrola**

Dle vnitřních předpisů nemocnice je řídicí kontrola zajišťována všemi vedoucími zaměstnanci a je prováděna při přípravě finančních operací před jejich schválením (předběžná řídicí kontrola), při průběžném sledování uskutečňovaných operací až do jejich konečného vypořádání (průběžná řídicí kontrola), a po konečném vyúčtování a při následném prověření vybraných operací v rámci hodnocení dosažených výsledků a správnosti hospodaření (následná řídicí kontrola).

Vedoucími zaměstnanci při provádění řídicí kontroly rozumíme příkazce operací, správce rozpočtu, hlavní účetní a ostatní vedoucí pracovníky. Příkazcem operací je ředitel nemocnice schvalující využití příslušných finančních prostředků na danou operaci. Pozice správce rozpočtu je v nemocnici sloučena s funkcí hlavní účetní. Úkolem je zajistit aby schválená operace byla v souladu s právními předpisy, rozpočtována, nedošlo

k překročení rozpočtu a vše bylo řádně zaúčtováno. Pravomoci a odpovědnosti ostatních vedoucích pracovníků jsou zapracovány do jejich pracovních náplní.

Předmět řídicí kontroly je ze strany příkazce operace zaměřen na:

- a) nezbytnost operace pro plnění úkolů orgánu veřejné správy,
- b) věcnou správnost a úplnost podkladů k připravované operaci
- c) dodržení kritérií hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti
- d) soulad operace s právními předpisy

Ze strany správce rozpočtu, jehož funkce je sloučena s funkcí hlavní účetní, je kontrola zaměřena na dodržení:

- a) schváleného rozpočtu operace
- b) souladu operace s právními předpisy a vnitřními předpisy nemocnice
- c) účtové osnovy a postupů účtování
- d) rozsahu oprávnění příkazce operace; porovnání jejich podpisů s podpisovými vzory

Ze strany ostatních vedoucích pracovníků zaměřen na prověření:

- a) dodržení programu operace, týká-li se jím řízeného úseku
- b) potvrzení správnosti přijatých plnění (faktury, dodací listy), tj. je-li zboží či služba dodána jím řízenému úseku v odpovídající kvalitě či množství
- c) další náležitosti vyplývající ze smlouvy či jiného právního vztahu

Cílem řídicí kontroly je zjistit zda nemocnice využila svěřené veřejné prostředky předem stanoveným způsobem a nebude se tudíž muset obávat problémů v případě státní kontroly.

### **5.1.2. Interní audit**

Oddělení interního auditu zabezpečuje nezávislé a objektivní vyhodnocování a přezkoumávání operací a účinnost vnitřních kontrolních mechanismů, poskytuje konzultace v oblasti řídicí kontroly. Je organizačně oddělen od výkonných struktur organizace (viz Příloha 1 – Organizační struktura Nemocnice Chomutov) a podřízen přímo řediteli nemocnice, čímž je zajištěna funkční nezávislost. Útvar interního auditu spolupracuje rovněž s dozorčí radou.

### **5.2. Útvar interního auditu v Nemocnici Chomutov**

Útvar interního auditu byl v nemocnici zřízen 16.8.2004. Je přímo podřízen řediteli nemocnice a personálně je obsazen jedním pracovníkem (dále vedoucí auditor). To ovšem neznamená, že by tento jediný pracovník vykonával veškerou činnost samostatně. Vždy je totiž sestaven dočasný auditorský tým jehož vedení tento pracovník zajišťuje. Dočasný auditorský tým se skládá z pracovníků, kteří nepracují v auditované oblasti. Výběr členů dočasného auditorského týmu provádí vedoucí auditor ze seznamu dočasných auditorů a předkládá ke schválení řediteli. Seznam dočasných auditorů je složen z osob, které splňují požadavky na interního auditora (viz. kapitola 5.2.1.) a prošly základním školením, které provádí vedoucí auditor. Seznam je průběžně aktualizován a obsahuje jména dočasných auditorů a jejich pracovní zařazení.

Audity, které se v daném roce budou realizovat, jsou definovány v ročním plánu interních auditů, které sestavuje vedoucí auditor. Na rok 2005 bylo naplánováno celkem 14 auditů jak uvádí příloha 2 – Plán auditů na rok 2005, z nichž dva poslední nebyly z časových důvodů vykonány. U žádného z provedených auditů nebylo zjištěno závažné pochybení a doporučení vedoucího auditora se z převážné části týkalo věnování větší pozornosti formálním náležitostem vyplňovaných dokladů. Kromě plánovaných auditů bylo provedeno 5 mimořádných auditů jejichž výsledky uvádí příloha 3 – Výsledky mimořádných auditů za rok 2005.

Vedoucí auditor je také povinen připravit konkrétní audit, zajistit jeho průběh rozdělením úkolů jednotlivým pracovníkům dočasného auditorského týmu a vytvořit zprávu z daného auditu. Další jeho povinností je sestavení souhrnné závěrečné zprávy, tj. zprávy ze všech auditů provedených v daném roce.

### **5.2.1. Požadavky na interního auditora**

Auditoři musí být vybráni tak, aby byla zajištěna jejich nezávislost a objektivnost (tzn. auditoři nesmí auditovat vlastní činnost).

Interní auditor může být pracovník vlastní organizace nebo i pracovník externí organizace. Pracovník externí organizace, který provádí interní audity musí být před započítáním auditu seznámen s hlavními procesy, které zajišťují fungování společnosti (nemocnice).

Kvalifikační požadavky na auditora:

- a) minimálně středoškolské vzdělání
- b) úspěšné absolvování kurzu interních auditorů (způsobilost ověřena vydáním osvědčení externí oprávněnou organizací)
- c) do pěti let účast na opakovaném proškolení interních auditorů
- d) osobní vlastnosti (objektivní, analytické schopnosti, zdravý úsudek, schopnost reálně vnímat situace, pochopit složité operace, v širších souvislostech porozumět úloze jednotlivých oddělení v rámci celé nemocnice, řídicí schopnosti)

### **5.2.2. Pravomoci interního auditora**

Vedoucí auditor v procesu řízení interních auditů:

- a) připravuje protokoly, kam se zapisují zjištění z auditů

- b) před vlastním auditem se seznámí s výsledky předchozího auditu auditovaného oddělení a se související dokumentací
- c) odpovídá za výběr a informování členů auditního týmu a vymezení jejich úkolů při provádění auditu (je-li audit prováděn více než jedním auditorem)
- d) vede auditní tým tak, aby bylo dosaženo zamýšleného cíle auditu
- e) odpovídá za všechny fáze interního auditu prováděného podle aktuálního Programu auditu
- f) informuje prověřované pracovníky o cílech, náplni a rozsahu auditu
- g) připravuje a dokončuje závěrečnou zprávu z auditu
- h) seznamuje vedoucího auditovaného úseku a ředitele nemocnice s výsledky auditu

Členové dočasného auditního týmu: je-li to pro provedení vlastního auditu vhodné, může vedoucí auditor jmenovat jednoho nebo více členů auditního týmu, které seznámí s programem auditu a s výsledky předchozího auditu. Dočasní auditoři se řídí pokyny vedoucího auditora a svá zjištění zapisují do Protokolu z auditu.

### **5.2.3. Harmonogram interních auditů**

Harmonogram interních auditů sestavuje vedoucí auditor a k odsouhlasení ho předkládá řediteli nemocnice. Jsou sestavovány pouze roční harmonogramy v duchu tradičního přístupu k internímu auditu, tzn. plány jsou sestavovány na základě cílů nemocnice, zaměřují se na techniky řízení a kontroly a jejich adekvátnost.

#### **5.2.4. Příprava vlastního auditu**

Vedoucí auditor sestaví Program auditu a provede výběr členů auditorského týmu (je-li to vhodné), které seznámí s programem a kritérii auditu a s metodami a postupy, které budou při prověřování použity. Jména auditorů doplní do formuláře a zajistí jejich podpisy společně se svým.

Auditoři si mohou před vlastním auditem vyžádat od pracovníků auditované oblasti související dokumentaci (uvedenou v Programu auditu) k prostudování.

Vedoucí auditor připraví pro všechny členy auditního týmu včetně sebe Protokoly z auditu, do kterých se v průběhu auditu zapisují zjištění.

#### **5.2.5. Provedení auditu**

Vedoucí auditor při zahájení auditu oznámí všem pracovníkům, kterých se audit týká, jakým způsobem bude audit prováděn. V průběhu auditu se auditoři řídí časovým plánem auditu, metodikou a postupy, se kterými je seznámil vedoucí auditor.

Audit probíhá následujícími způsoby:

- a) formou pohovorů se zaměstnanci
- b) zkoumáním dokumentů a záznamů
- c) prověřováním jednotlivých činností a procesů

Během auditu auditoři zapisují jednotlivá zjištění (důkazy) do Protokolu z auditu (součást formuláře Interní audit). Důkazy z auditů smějí být pouze ověřitelné informace. Protokoly slouží k záznamu průběhu prověřování. V případě zjištění neshody musí auditor tuto skutečnost vždy zaznamenat do Protokolu z auditu včetně uvedení objektivních důkazů. U neshody uvede klasifikaci (kritická, částečná, doporučení):

- a) kritická neshoda – není plněn požadavek normy, nařízení, zákona, pracovního postupu, apod.
- b) částečná neshoda – požadavek je plněn částečně
- c) doporučení – drobné odchylky a nepřesnosti

Na závěr je Protokol z auditu podepsán auditorem a vedoucím prověřované oblasti.

Vedoucí auditor může v průběhu auditu dělat změny v úkolech auditorů a v Programu auditu, jestliže je to nezbytné k zajištění optimálního dosažení cílů auditu. O veškerých změnách musí ovšem informovat všechny zainteresované osoby a zaznamenat změny v dokumentaci.

#### **5.2.6. Ukončení auditu**

Jednotliví auditoři na závěr auditu předají svá zjištění zaznamenaná v Protokolech z auditu vedoucímu auditorovi. Vedoucí auditor vypracuje část Zhodnocení auditu (součástí formuláře Interní audit). Audit je dokončen přijetím a odsouhlasením formuláře Interní audit.

#### **5.2.7. Přezkoumání výsledků auditu**

Vedoucí auditor seznámí vedoucího auditovaného oddělení s výsledky auditu a společně přezkoumají veškeré neshody a doporučení plynoucí z auditu a navrhnou nápravná opatření v souladu se Směrnicí pro řízení nápravných a preventivních opatření. Přičemž o jejich zavedení do praxe rozhoduje vedoucí auditované oblasti. Na základě nevyhovujících výsledků může být doporučeno provedení mimořádného auditu, případně se napravení nevyhovujícího stavu kontroluje při následném auditu.



## **6. Zhodnocení poznatků, doporučení**

Vnitřní kontrolní systém v Nemocnic Chomutov je tvořen řídicí kontrolou a útvarem interního auditu. Základním problémem celého vnitřního kontrolního systému je skutečnost, že neexistuje zpracovaná směrnice pro vnitřní kontrolní systém. Existují pouze rámcové náplně pro řídicí kontrolu a interní audit, které jsou navíc zpracovány na dosti obecné úrovni s použitím obecných pravidel a tudíž nezohledňující specifika chodu nemocnice. Prvním a zároveň nejdůležitějším doporučením je zpracovat směrnici pro vnitřní kontrolní systém s přihlédnutím ke specifikům nemocnice.

### **6.1. Zhodnocení a doporučení pro řídicí kontrolu**

Řídicí kontrola je realizována všemi vedoucími pracovníky a zaměřuje se na hospodaření s veřejnými finančními prostředky. Úkoly jednotlivých vedoucích pracovníků jsou zahrnuty v jejich pracovních náplních, nebo ve směrnici o řídicí kontrole. Úroveň řídicí kontroly je dobrá až velmi dobrá a to díky zkušeným vedoucím pracovníkům řídicích se stanovenými předpisy i osvědčenými postupy a podpoře útvaru interního auditu. I díky tomu nebyly při vnější kontrole<sup>2</sup> zjištěny závažnější nedostatky v prokazování řádného využití svěřených veřejných prostředků. Šlo především o nedostatky formální podoby týkající se zpracovávání potřebné dokumentace, které byly jednoduše napraveny.

Oblast řídicí kontroly v nemocnici funguje správně a není třeba ji jakýmkoliv způsobem měnit. Jediné doporučení je věnovat větší pozornost při zpracovávání dokumentace týkající se čerpání veřejných finančních prostředků což by vedlo k eliminaci výše zmiňovaných formálních nedostatků.

---

<sup>2</sup> Vnější kontrolou rozumíme kontrolu prováděnou ze strany státu, který tak ověřuje zda svěřené veřejné prostředky jsou využity dle předem stanoveného plánu. Tuto státní kontrolu provádí osoba pověřená Ministerstvem financí příp. oprávněnými orgány státní správy.

## 6.2. Zhodnocení a doporučení útvaru interního auditu

Interní audit se zaměřuje na prověřování správného fungování kontrolních mechanismů a postupů. Je v nemocnici zaveden poměrně krátkou dobu (necelé 2 roky) a má ještě celou řadu „dětských chorob“.

Prvním nedostatkem je počet pracovníků útvaru interního auditu. Personálně je útvar obsazen jediným pracovníkem (vedoucím auditorem), což je při velikosti nemocnice a rozsahu činností nedostatečné. Tento fakt se do značné míry odráží v počtu auditů realizovaných v kalendářním roce, jejich rozsahu i kvalitě. Vedoucí auditor má sice možnost v případě potřeby vytvořit si dočasný auditorský tým ovšem tento je tvořen pracovníky, kteří nemají potřebnou kvalifikaci v oblasti interního auditu a pouze plní úkony přikázané vedoucím auditorem bez nějaké vlastní invence. Může se tedy stát, že celá řada důležitých skutečností zůstane nepostihnutá, případně jejich interpretace bude méně kvalitní v porovnání s osobou znalou problematiky auditu. Je tudíž nezbytné proškolit dočasné auditory v problematice specificky se dotýkající fungování procesů ve zdravotnických zařízeních. Vše výše uvedené se odráží ve výsledku jednotlivých auditů, které tak do značné míry ztrácejí na kvalitě a hodnotě z pohledu nemocnice.

Druhým nedostatkem je dle vyjádření vedoucího auditora skutečnost, že většina vedoucích pracovníků si ještě dostatečně neuvědomuje přínosy interního auditu pro jednotlivý oddělení i nemocnici jako celek. Zprávy z provedeného auditu jsou po vyhodnocení předány řediteli a příslušnému vedoucímu pracovníkovi, se kterým vedoucí auditor zprávu prodiskutuje a společně navrhnou možné změny. Tím, ale vše většinu končí. Navržené změny nejsou často uvedeny do praxe a opakují se tak stejné chyby a činnost útvaru interního auditu přichází vniveč.

Třetím a nejzávažnějším problémem je, že útvar interního auditu pracuje na základě tradičního přístupu, kdy plány interních auditů jsou sestavovány na

základě cílů nemocnice, zaměřují se na techniky řízení a kontroly a jejich adekvátnost. Tento přístup byl používán v počátcích auditorské práce a v dnešní době je nahrazen přístupem moderním, jehož nedílnou součástí je analýza rizik.

Za pozitivní lze považovat, že vrcholové vedení si uvědomilo možné přínosy útvaru interního auditu pro podnik a rozhodlo o jeho zavedení. Hůře už ovšem můžeme zhodnotit celkovou realizaci zavedení útvaru.

Zařazení útvaru do organizační struktury je provedeno správně, tj. útvar není závislý na sledovaném procesu ani odpovědnostním okruhu a zodpovídá se pouze řediteli nemocnice. V tomto ohledu není nutno provádět jakékoliv změny. V případě počtu zaměstnanců útvaru interního auditu autor práce navrhuje jednoznačné navýšení cca do počtu 5 lidí. Při konzultaci této možnosti s vedoucím auditorem byl zaznamenán shodný názor, který ovšem nesdílí ředitel nemocnice a to především z finančních důvodů. Tento důvod lze respektovat a nasnadě je jiné dostačující řešení, kterým by bylo zajištění proškolení vybraných osob, z různých oddělení v problematice interního auditu, což by vedlo k zvýšení kvality dočasného auditorského týmu, který v případě nutnosti pomáhá vedoucímu auditorovi. Byla by tak rozhodně zvýšena kvalita interní auditorské činnosti a její přínos pro nemocnici.

Za nezbytné lze rovněž považovat „proškolení“ všech vedoucích pracovníků v otázce přínosu útvaru interního auditu pro podnik jako celek i jednotlivé oddělení či úseky nemocnice (přeneseně tedy i pro jednotlivé vedoucí pracovníky). Kdy tento krok by mohl přispět k docenění těchto přínosů a jejich větší využívání.

Posledním doporučením pro útvar interního auditu je jeho přechod od tradičního k modernímu přístupu práce, založeném na řízení rizik. Přechod by v první radě znamenal nutnost sestavit žebříček rizikových faktorů, následovalo by určení významnosti a výše rizika u vybraných oddělení či úseků a nakonec vymezení těch nejohroženějších oddělení či úseků u kterých by byl proveden interní audit. K rizikovým faktorům by mohla patřit: kvalita vnitřního kontrolního systému, složitost operací, rozsah počítačového zpracování, odbornost vedoucích

pracovníků, výsledek posledního auditu, doba od posledního auditu, nestabilita zaměstnanců (především ve vedoucích pozicích), změny pracovních postupů, apod.

### **6.2.1. Návrh přechodu od tradičního k modernímu pojetí interního auditu**

Jak bylo výše uvedeno, útvar interního auditu pracuje v souladu s tradičním přístupem, jehož hlavním nedostatkem je neuvažování rizik. Což v dnešní době může pro podnik znamenat řadu problémů a potíží. Je tedy v zájmu samotného vedení nemocnice aby zajistili přechod k modernímu přístupu k internímu auditu založenému na analýze rizik. K základním krokům přechodu by patřilo sestavení žebříčku rizikových faktorů, následovalo by určení významnosti a výše rizika u vybraných oddělení či úseků a nakonec vymezení těch nejohroženějších oddělení či úseků u kterých by byl proveden interní audit.

Pro sestavení žebříčku rizikových faktorů můžeme využít Dvořáčkem [1] sestavené pořadí rizikových faktorů pro ostatní instituce (existuje i pořadí pro banky a pojišťovny i výrobu), které upravíme vzhledem ke specifickým nemocnice. Dvořáčkem uváděné pořadí je následující:

1. kvalita vnitřní kontroly
2. schopnost managementu
3. integrita managementu
4. Nedávné změny v účetním systému
5. komplexnost operací
6. likvidnost aktiv
7. velikost jednotky
8. zhoršující se ekonomické postavení
9. změny v klíčovém personálu
10. rychlý růst

Pro potřeby nemocnice a vzhledem ke specifikům jejího chodu by došlo k následující úpravě:

1. kvalita vnitřní kontroly
2. schopnost managementu
3. integrita managementu
4. nařízení vlády, kterým nemocnice podléhají a četnost jejich změn
5. změny v klíčovém personálu
6. závislost na úhradách od zdravotních pojišťoven
7. závislost na dotacích od zřizovatele a státu a jejich výše
8. komplexnost operací
9. zhoršující se ekonomické postavení
10. velikost jednotky

Uvedená upravená stupnice rizik by se následně použila v některé z metod určování rizika v interním auditu, tak jak je uvádí kapitola 2.10.3. *Přístupy k určování rizika v interním auditu*. Na základě použitých metod a jejich vyhodnocení určíme nejrizikovější oblasti, dobu mezi jednotlivými audity a četnost auditu. Získané informace následně zohledníme při sestavování plánu auditů.

## 7. Závěr

Cílem bakalářské práce „Interní audit a riskmanagement“ bylo seznámit čtenáře se základními pojmy týkající se problematiky interního auditu a riskmanagementu a získané informace použít při zpracování praktické části, která se věnuje rozboru fungování útvaru interního auditu v konkrétní společnosti, v našem případě Nemocnici Chomutov. Autor práce věří, že stanovený cíl byl dostatečně naplněn.

Při psaní teoretické části bakalářské práce byly použity informace získané z pramenů, které uvádí kapitola 8. *Seznam literatury*. Praktická část byla vytvořena na základě vnitropodnikové dokumentace a konzultací s vedoucím auditorem Nemocnice Chomutov. Porovnáním těchto dvou částí vznikla kapitola 6. *Zhodnocení poznatků, doporučení*.

Úvod poskytuje informace o důvodech ne ještě zcela ideálního stavu interního auditu v České republice. Navazující literární rešerše přibližuje a osvětluje nejdůležitější pojmy vztahující se k internímu auditu a riskmanagementu, vymezuje fungování útvaru interního auditu v souladu s mezinárodními standardy. Rovněž přibližuje osobu interního auditora, požadavky na vzdělání ale i povahové a charakterové rysy.

Praktická část práce se snažila postihnout konkrétní útvar interního auditu v podmínkách veřejné správy, jeho fungování, pracovní postupy, ale i nedostatky, které jsou do značné míry typické pro celou řadu podniků. Pramení především ze špatného chápání vnitřní kontroly a interního auditu a nedocení jejich přínosů pro podnik. Při konzultacích s vedoucím auditorem v Nemocnici Chomutov se ovšem autor práce přesvědčil, že výše uvedené nedostatky jsou postupně odstraňovány a útvar interního auditu i pro české podniky nabývá na důležitosti a je čím dál tím lépe využíván. Ku prospěchu jednotlivých vedoucích pracovníků i podniku jako celku neboť služby interního auditu poskytují nezanedbatelnou konkurenční výhodu v silícím konkurenčním prostředí. Podnikové činnosti se stávají efektivnější a hospodárnější, podnikové postupy přesnější.

Výsledkem praktické části jsou doporučení, která by mohla přispět k zlepšení činnosti útvaru interního auditu v Nemocnici Chomutov. K těm nejdůležitějším doporučením patří zvýšení stávajícího stálého počtu pracovníků útvaru interního auditu ze současného 1 pracovníka na přibližně 5 pracovníků. Nezbytné je rovněž proškolit členy dočasného auditorského týmu, kteří spolupracují s vedoucím auditorem a pomáhají mu v jeho činnosti. Toto proškolení by se mělo věnovat základům auditorské činnosti rozšířené o problematiku dotýkající se fungování procesů ve zdravotnických zařízeních. Posledním, ale zřejmě nejdůležitějším doporučením je přechod od klasické koncepce interního auditu ke koncepci moderní, která by byla založena na analýze rizik. Realizace výše uvedených doporučení by zcela jistě přispěla ke zkvalitnění práce útvaru interního auditu a zvýšil by se tak jeho přínos pro nemocnici. A právě růst přínosu útvaru interního auditu by vyvážil zvýšené náklady, které nezbytně souvisejí s realizací uvedených doporučení (nejvíce pak s růstem počtu stálých pracovníků útvaru interního auditu), a které by mohli být jedním z hlavních důvodů, ne-li jediným důvodem, vedení nemocnice proč uvedená doporučení nerealizovat.

## 8. Seznam literatury

- [1] DVOŘÁČEK, Jiří. *Interní audit a kontrola*. 1. vydání, Praha: C. H. Beck, 2000, ISBN 80-7179-410-4
- [2] ŘÍMOVSKÁ, Pavla. *Interní audit a controlling*. Praha: CREDIT Praha, 2002, ISBN 80-213-0869-9
- [3] FOTR, Jiří. *Jak hodnotit a snižovat podnikatelské riziko*. Praha: MANAGEMENT PRESS, 1992, ISBN 80-85603-06-3
- [4] KRULIŠ, Jiří. *Management jakosti jinak 1*. Praha: Český normalizační institut, 2002, ISBN 80-7283-096-1
- [5] KRULIŠ, Jiří. *Management jakosti jinak 2*. Praha: Český normalizační institut, 2002, ISBN 80-7283-088-0
- [6] NENADÁL, Jaroslav, a kol. *Moderní systémy řízení jakosti*. Praha: MANAGEMENT PRESS, 2002, 2.vydání, ISBN 80-7261-071-6
- [7] VEBER, Jaromír, a kol. *Řízení jakosti a ochrana spotřebitele*. Praha: Grada, 2002, ISBN 80-247-0194-4
- [8] ČESKÝ INSTITUT INTERNÍCH AUDITORŮ, *Mezinárodní standardy pro vnitřní kontrolní systémy a interní audit ve veřejném sektoru*. Praha: REPROSERVIS, 2004, ISBN 80-86689-26-3
- [9] ČESKÝ INSTITUT INTERNÍCH AUDITORŮ, *Rámeček profesionální praxe interního auditu*. Praha: REPROSERVIS, 2004, ISBN 80-86689-25-5
- [10] ČESKÝ INSTITUT INTERNÍCH AUDITORŮ, *Kapesní slovník interního auditora*. Praha: REPROSERVIS, 2003, ISBN 80-86689-15-8
- [11] Komora auditorů české republiky  
<http://www.kacr.cz/>
- [12] Český institut interních auditorů  
<http://www.ciia.cz/>
- [13] Ministerstvo vnitra České republiky – sbírka zákonů  
<http://www.mvcr.cz/>
- [14] Vnitropodnikové směrnice, předpisy, nařízení a dokumenty Nemocnice Chomutov



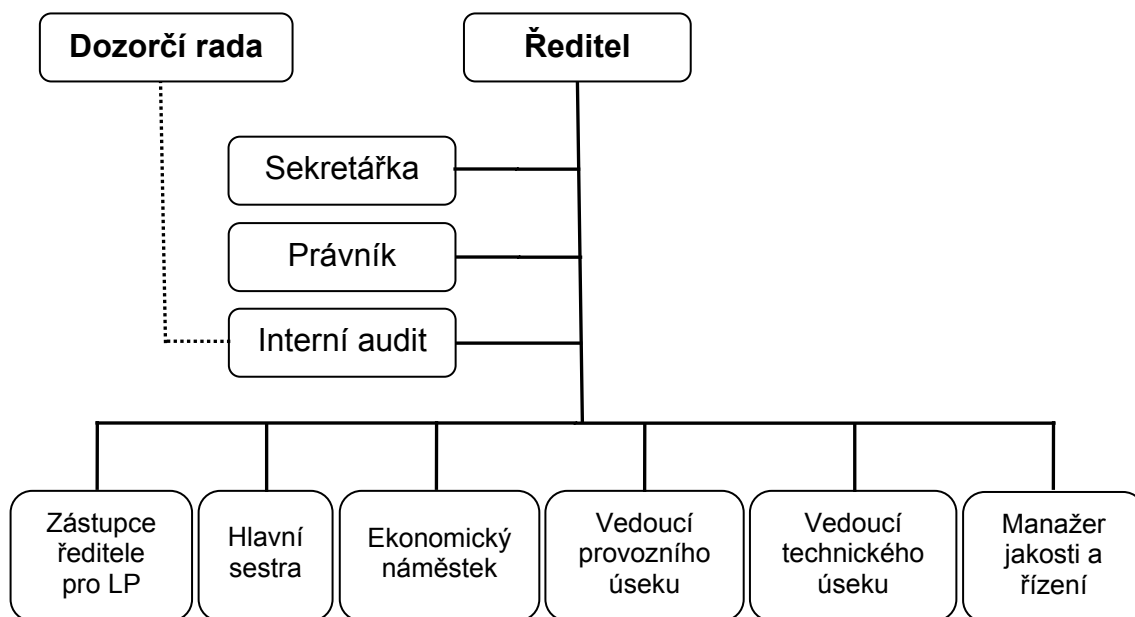
## **9. Přílohy**

Příloha 1 – Organizační struktura Nemocnice Chomutov

Příloha 2 – Plán auditů na rok 2005

Příloha 3 – Výsledky mimořádných auditů za rok 2005

Příloha 1 – Organizační struktura Nemocnice Chomutov



Zdroj: Výroční zpráva o činnosti a hospodaření za rok 2005

Příloha 2 – Plán auditů na rok 2005

Č. auditu	Název auditu
1/2005	Audit informačních toků, koncepce a aktivit řídicích a výkonných struktur pro plnění funkce Nemocnice Chomutov
2/2005	Audit placení silniční daně u soukromých aut použitých ke služební cestě za r. 2004
3/2005	Audit správnosti vyplňování cestovních příkazů dle zákona č. 125/1998 Sb.
4/2005	Kontrola přijatých a vydaných daňových dokladů dle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty
5/2005	Audit provedených inventarizací za rok 2004
6/2005	Kontrola přijatých dotací za rok 2004
7/2005	Výběrová řízení za rok 2005 dle zákona č. 40/2004 Sb.
8/2005	Audit vedení evidence materiálových zásob na skladech a kontrola s analytickou evidencí v účetnictví
9/2005	Audit zavádění SMJ (systém managementu jakosti) dle normy ISO 9001:2000
10/2005	Audit pohledávek a jejich vyřizování
11/2005	Kontrola cen účtovaných Nemocnicí Chomutov dle platného ceníku
12/2005	Audit záloh přijatých a vydaných za rok 2005
13/2005	Ochrana aktiv (majetek, sklady, banka, pokladna)
14/2005	Audit nájemních smluv

Příloha 3 – Výsledky mimořádných auditů za rok 2005

Č. auditu	Název a výsledek auditu
1/2005M	<p>Audit objednávání novin, odborných časopisů, knih, jejich rozdělování na oddělení, vedení evidence knihovny</p> <p>Výsledek: Bylo zjištěno, že tato oblast není upravena interním předpisem a poslední aktualizace objednávaných periodik proběhla roku 2003. Doporučuje se zpracovat vnitřní předpis a aktualizovat objednávaná periodiky dle současné nabídky.</p>
2/2005M	<p>Audit cen diagnostik na oddělení HTO (hematologicko-transfúzní oddělení), OKB (oddělení klinické biochemie) a ONM (oddělení nukleární medicíny) za rok 2003, 2004 a 1. – 3. měsíc roku 2005</p> <p>Výsledek: Audit se zaměřil na nákup, ocenění a spotřebu diagnostik na výše uvedených odděleních. Bylo vydáno doporučení: v případě navýšení cen přehodnotit dodavatele a vyhledat jiné, kteří by byly ochotni akceptovat cenové relace a způsob placení Nemocnice Chomutov.</p>
3/2005M	<p>Audit evidence výkazů práce a činnosti s tím spojené – docházka na CST (centrální sterilizace)</p> <p>Výsledek: Byly zjištěny nesrovnalosti ve vedení evidence docházky. Doporučení bylo zlepšit a zprůhlednit evidenci a bylo navrženo zavedení elektronického systému evidence docházky</p>
4/2005M	<p>Audit DZS (dopravní zdravotnická služba) za 6. – 8. měsíc 2005</p> <p>Výsledek: Audit se zaměřil na jediného pracovníka DZS a byly zjištěny závažné nedostatky, které se promítly v doporučení a jejichž odstranění je v pravomoci nadřízeného pracovníka.</p>
5/2005M	<p>Audit výběrových řízení a přidělených dotací</p> <p>Výsledek: Všechny doklady byly zaúčtovány úplně a souhlasně s účetní evidencí. Nebylo zapotřebí vydat doporučení.</p>