



Věcný záměr zákona o řízení a kontrole veřejných financí z pohledu interního auditu

Interní audit funguje v podmínkách české veřejné správy 21 let. I z pohledu konzervativnějších společností, než je ta naše, tedy dosáhl dospělosti, a nabízí se tak prostor pro ohlédnutí, kam se nám za tu dobu podařilo dojít. Z této reflexe bychom pak měli vycházet při úvahách o roli, postavení a podmínkách fungování interního auditu do budoucna.

Ing. Barbora Janíčková

Ředitelka odboru Centrální harmonizační jednotka Ministerstva financí

Centrální harmonizační jednotka vytváří v návaznosti na právní předpisy EU koncepci finanční kontroly a interního auditu ve veřejné správě. Je gestorem zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků. Koordinuje a metodicky řídí oblast kontrol finančních prostředků v rámci fondů ESIF/EU. Za Českou republiku zastřešuje oblast ochrany finančních zájmů EU a vykonává činnosti související s plněním funkcí Centrálního kontaktního bodu sítě AFCOS, Národního reportovacího orgánu pro Program švýcarsko-české spolupráce a gestora pro oblast nesrovnalostí z Nástroje pro oživení a odolnost, resp. v rámci Národního plánu obnovy. Zajišťuje koordinaci a metodické řízení za oblast revize výdajů a připravuje metodiku v oblasti provozních výdajů, investic, politik a regulace a ve spolupráci s věcně příslušnými útvary ministerstva a ostatními orgány veřejné správy připravuje jednotlivé analýzy revize výdajů z pohledu hodnoty za peníze.

Ministerstvo financí se v rámci své dlouhodobé snahy o rekodifikaci oblasti finanční kontroly zabývá i postavením interního auditu, který má z pohledu zajištění řádného nakládání s veřejnými prostředky klíčový význam. Jako jediný se totiž nachází na pomezí, kdy je součástí auditovaného celku, vůči kterému však má zároveň nezávislé postavení. Měl by být tudíž schopen mu nastavovat objektivní zrcadlo. Obě strany, auditor i auditovaný, jsou přitom vázány společnými cíli daného

celku, k jejichž naplňování by svou činností měly přispívat, jsou tedy odsouzeny ke vzájemné spolupráci.

Interní audit je ze své podstaty zaměřen na zdokonalování procesů v organizaci. Smyslem jeho činnosti tedy není pouze posuzovat a konstatovat soulad skutečného stavu se stavem předepsaným, ale pomáhat identifikovat a napravit i nedostatky samotného stavu předepsaného, tedy nedostatky v nastavení řízení a správy organizací, v účinnosti systému řízení rizik a ve fungování řídicích a kontrolních

procesů. Jedná se tak o optimální nástroj pro ověřování ekonomické racionality fungování veřejné správy, a tím i účelného, hospodárného a efektivního nakládání s veřejnými prostředky. Ekonomickou racionalitu totiž nelze beze zbytku nařídit jednotným postupem, definuje ji především dosahovaný výsledek. Zároveň se jedná o povinnost, kterou nelze naplnit absolutně a jednou pro vždy, je třeba se k ní jako k zásadě ve všech uskutečňovaných činnostech a operacích vztahovat a usilovat o ni.

„Obě strany, auditor i auditovaný, jsou přitom vázány společnými cíli daného celku, k jejichž naplňování by svou činností měly přispívat, jsou tedy odsouzeny ke vzájemné spolupráci.“

Připravovaný návrh zákona o řízení a kontrole veřejných financí, jehož věcný záměr aktuálně prochází meziresortním připomínkovým řízením, stojí na třech pilířích, pro které se snaží vytvořit pragmatický a jednoduchý právní rámec zahrnující obecné zásady, minimální požadovaný standard a jasně stanovenou odpovědnost. Těmito pilíři jsou ve vztahu k vnitřnímu fungování orgánů veřejné správy řídicí kontrola a interní audit, a ve vztahu k finanční podpoře poskytované z veřejných rozpočtů pak kontrola veřejnosprávní.

Jako základní stavební prvky, ve kterých se hospodaření s veřejnými prostředky odehrává, jsou přitom chápány rozpočtové celky, tedy kapitoly státního rozpočtu a územní samosprávné celky. Tento pohled je částečně obsažen již ve stávajícím zákoně o finanční kontrole, který správcům kapitol státního rozpočtu a územním samosprávným celkům ukládá povinnost vytvořit systém finanční kontroly jak svého hospodaření,

tak i hospodaření organizačních složek a příspěvkových organizací ve své působnosti, a zároveň jim stanovuje povinnost zajistit prověřování přiměřenosti a účinnosti tohoto systému – stanovuje jim tedy typicky auditní úkoly, byť pro ně volí nástroj veřejnosprávní kontroly, a tedy procesní postup dle kontrolního řádu.

„Připravovaný návrh zákona o řízení a kontrole veřejných financí, jehož věcný záměr aktuálně prochází meziresortním připomínkovým řízením, stojí na třech pilířích, pro které se snaží vytvořit pragmatický a jednoduchý právní rámec zahrnující obecné zásady, minimální požadovaný standard a jasně stanovenou odpovědnost.“

S ohledem na zkušenosti s aplikací stávajícího zákona o finanční kontrole se nejvíce jako účelné regulovat novým zákonem celý vnitřní kontrolní systém orgánů veřejné správy. Ten se v souladu s mezinárodně uznávaným pojetím dle standardů COSO skládá z celé řady řídicích a kontrolních prvků a nástrojů, z nichž pro některé by normativní pravidla neměla být zákonem stanovována vůbec. Jedná se totiž o výkon manažerských funkcí, který nelze zcela formalizovat, aniž by tím přišel o svoji akceschopnost a věcnost (např. stanovování cílů, zadávání a kontrola plnění úkolů, postupy řízení rizik, pravidla interní komunikace). Další prvky řízení a kontroly jsou v míře odpovídající veřejnému zájmu regulovány jinými právními předpisy (účetnictví, rozpočtová pravidla, řídicí a kontrolní kompetence orgánů zdravotních pojišťoven, vysokých škol či územních samosprávných celků a řada dalších).

Silný vnitřní kontrolní systém je navíc dle našeho názoru ten, který je formou dílčích pojistek a opatření zabudovaný do všech procesů řízení a správy organizací, nikoliv ten, který stojí bokem či mimo rámec řídicích procesů za účelem formálního naplnění zákonem stanoveného schvalovacího postupu. Navrhovaný zákon proto zachová odpovědnost vedoucího orgánu veřejné správy za nastavení vnitřního kontrolního systému, avšak normativně stanoví zejména požadavky na řídicí kontrolu příjmových, výdajových a majetkových operací.

Povinná zůstane předběžná řídicí kontrola, a to u všech operací, u kterých ji lze objektivně provést a s ohledem na dotčenou částku je účelné ji provádět, a následná řídicí kontrola realizovaná na vybraném vzorku operací. Zákon stanoví jednoznačnou odpovědnost jednotlivých příkazců operací za správnost těchto operací a přijetí dostatečných opatření k vyloučení nebo zmírnění souvisejících rizik. Konkrétní postupy řídicí kontroly si pak budou muset orgány veřejné správy upravit ve svých vnitřních předpisech. Dodržena by přitom musela být základní zákonem stanovená zásada kontroly čtyř očí a povinnost uchovávat o všech úkonech řídicí kontroly průkaznou auditní stopu. Každou operaci by tedy před její realizací musela kromě příkaze operace ověřit a její správnost potvrdit ještě alespoň jedna další osoba. Finální odpovědnost za každou operaci by však nesl její příkazce. Výjimku by tvořily pouze operace, které jsou schvalovány kolektivními orgány (např. radou či zastupitelstvem územního samosprávného celku) – v takovém případě by příkazce nesl odpovědnost v rozsahu svých oprávnění, tedy za správnost a úplnost předložených podkladů, na základě kterých je o dané operaci rozhodováno.

Větší flexibilita zákonem stanovených pravidel s sebou samozřejmě nese větší nároky na orgány veřejné správy využít takto vzniklý prostor pro zefektivnění svých řídicích a kontrolních postupů, nikoliv pro jejich opuštění bez smysluplné náhrady. Tím se oblohou dostáváme zpět k úvodu tohoto článku, a sice ke klíčové

roli interního auditu, který funkčnost, spolehlivost a účinnost nastavení vnitřního kontrolního systému nezávisle ověřuje, poskytuje o ní ujištění, nebo naopak svými doporučeními pomáhá k identifikaci a odstraňování nedostatků a slabých míst. Systémové posílení interního auditu je proto naprosto nezbytnou podmínkou úvah o rozvolnění pravidel řídicí kontroly.

„Silný vnitřní kontrolní systém je navíc dle našeho názoru ten, který je formou dílčích pojistek a opatření zabudovaný do všech procesů řízení a správy organizací, nikoliv ten, který stojí bokem či mimo rámec řídicích procesů za účelem formálního naplnění zákonem stanoveného schvalovacího postupu.“

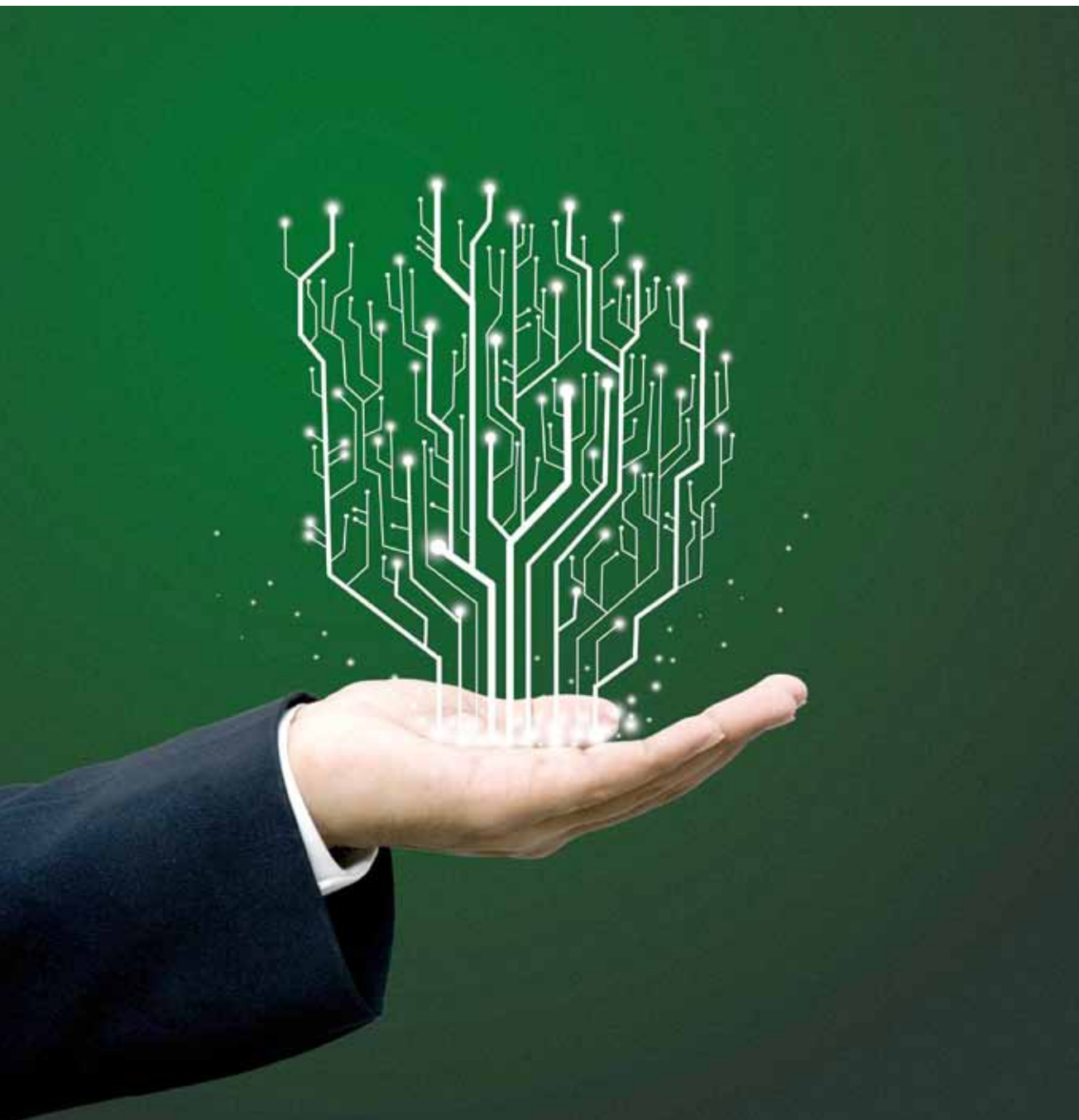
Plánované posílení interního auditu má několik forem. První a nejdůležitější z nich je navázání postupů a výkonu interního auditu na mezinárodní standardy IIA. Věcný záměr zákona o řízení a kontrole veřejných financí navrhuje jednoznačnou závaznost těchto standardů, které by byly aplikovány v plné šíři, pokud nebude specifický auditní postup upraven přímo v zákoně. Ministerstvo financí si je přitom vědomo probíhající aktualizace mezinárodních standardů, jejichž nová podoba je pravidelně představována i na stránkách tohoto časopisu. Nové standardy mají vstoupit v platnost po příštím roce, tedy právě včas pro jejich promítnutí ve vzorových vnitřních předpisech a metodikách, které Centrální harmonizační jednotka Ministerstva financí plánuje zpracovat v rámci přípravy implementace nového zákona.

Útvary interního auditu by v případě schválení zákona o řízení a kontrole veřejných financí fungovaly od 1. ledna 2027 v centralizované podobě, a to u správců kapitol státního rozpočtu, u krajů a u obcí nad 15 tisíc obyvatel. Oprávnění a působnost těchto centrálních útvarů interního auditu by se ze zákona vztahovaly na celé příslušné rozpočtové celky, včetně podřízených organizačních složek a příspěvkových organizací. Postavení, působnost a oprávnění interního auditu by v souladu s mezinárodními standardy povinně upravoval statut interního auditu, přičemž zákon by stanovil základní nezbytné předpoklady pro zajištění organizační a funkční nezávislosti interního auditu, tedy podřízenost útvaru interního auditu přímo vedoucímu orgánu veřejné správy, v jehož struktuře se tento útvar nachází, a osobu či orgán, který schvaluje statut interního auditu a jeho plán. Při stanovení těchto osob a orgánů přitom Ministerstvo financí navazuje na jejich obecné kompetence stanovené příslušnými právními předpisy.

„Jako hlavní přínosy prosazení výše uvedené změny jako nové normy vnímá Ministerstvo financí plné využívání auditních postupů pro posuzování funkčnosti vnitřního kontrolního systému a účelného, hospodárného a efektivního nakládání s veřejnými prostředky v rámci jednotlivých rozpočtových celků a skutečnost, že větší útvary interního auditu vytvoří lepší předpoklady pro naplňování mezinárodních standardů interního auditu.“

V rámci takto definovaných centrálních útvarů interního auditu by působili jak stávající interní auditoři příslušných správců kapitol státního rozpočtu, krajských a obecních úřadů, tak interní auditoři působící dnes v rámci jednotlivých organizačních složek a zřízených příspěvkových organizací. Zároveň by tyto útvary byly významným způsobem posíleny o kontrolory, kteří dle stávajícího zákona o finanční kontrole vykonávají veřejnosprávní kontrolu hospodaření podřízených organizací. Ta by tedy nově probíhala v režimu interního auditu. Pro přechod zaměstnanců do těchto útvarů by samozřejmě byla formulována přechodná ustanovení tak, aby změnou zákona nevznikly překážky pro nikoho, kdo dnes v systému finanční kontroly působí a chce působit dál.

K výše popsané centralizaci kontrolních a auditních útvarů je zároveň potřebné dodat, že se nejedná o žádnou radikální inovaci a řada orgánů veřejné správy jak na úrovni státní správy, tak na úrovni samospráv k ní v rámci stávajících zákonných možností v uplynulých letech částečně (při zachování interního auditu u podřízených organizací) či zcela (při jeho nahrazení veřejnosprávní kontrolou) přistoupila. V rámci již fungujících útvarů interního auditu a kontroly tak u těchto orgánů veřejné správy bude nejvýznamnější změnou sjednocení procesního postupu pro ověření přiměřenosti a účinnosti vnitřního kontrolního systému vlastní organizace a podřízených organizací na interní audit. Zároveň bude možné, pokud tak rozhodne osoba stojící v čele příslušného správce veřejného rozpočtu, u organizací se zvláště významnými riziky a komplexitou činnosti (typicky např. nemocnice) zachovat i vlastní útvar interního auditu, který však bude muset rovněž naplňovat požadavky dle mezinárodních standardů. Takový postup nebude znamenat vyluku z oprávnění k internímu auditu ze strany zřizovatele a vzájemné vztahy těchto útvarů by měly být podrobně upraveny ve statutu interního auditu.



Jako hlavní přínosy prosazení výše uvedené změny jako nové normy vnímá Ministerstvo financí plné využívání auditních postupů pro posuzování funkčnosti vnitřního kontrolního systému a účelného, hospodárného a efektivního nakládání s veřejnými prostředky v rámci jednotlivých rozpočtových celků a skutečnost, že větší útvary interního auditu vytvoří lepší předpoklady pro naplňování mezinárodních standardů interního auditu. Jedná se zejména o zajištění odbornosti ve všech auditovaných oblastech, průběžný profesní rozvoj a supervizi auditních zakázek. Ty mohou být při stávající převaze jednočlenných útvarů interního auditu naplňovány pouze ve velmi omezené míře.

Možnost práce v širším kolektivu rovněž vytvoří prostor pro větší specializaci v rámci jednotlivých auditních týmů, a v ideálním případě i pro zajištění potřebné průřezové právní, metodické, datové či analytické podpory. V neposlední řadě pak umožní vzájemnou zpětnou vazbu a konzultaci formulovaných závěrů mezi členy auditorského týmu, která spolu se supervizí přispívá k objektivitě, vyšší kvalitě a srozumitelnosti celkových auditních výstupů. To vše pak posiluje vnímání přidané hodnoty a relevance interního auditu ze strany vedení orgánů veřejné správy, a tím zvyšuje reálný dopad auditních doporučení, míru jejich promítnutí do praxe, a tedy i přiměřenost a účinnost vnitřních kontrolních systémů a ochranu veřejných prostředků před jejich neúčelným, nehospodárným či neefektivním vynakládáním. ■