



# VÝBĚR Z PŘEHLEDU

vnitřních kontrolních systémů ve veřejném sektoru  
členských států EU

2012

Evropská komise



ČIIA

SEKCE VEŘEJNÉ SPRÁVY

© European Union, 2011

***Tento výběr obsahuje pouze vybrané části přehledu:***

- ***Analýzu příspěvků***
- ***Příspěvek České republiky***



# Obsah

## Obsah

I.	Předmluva .....	4
II.	EU - 27 .....	5
2.	1. Úvod .....	5
2.	2. Přehled analýz .....	6
2.	2. 1. Úvod.....	6
2.	2. 2. Hlavní vývojové tendence PIC v posledních 10 až 15 letech .....	6
2.	2. 3. Specifické součásti PIC.....	7
2.	2. 4. Finanční inspekce .....	13
2.	2. 5. Co přinese budoucnost? .....	13
III.	ČESKÁ REPUBLIKA.....	15
	Vnitřní kontrola ve veřejném sektoru <sup>0</sup> .....	15
3.	1. Stručná historie systému veřejné vnitřní kontroly .....	15
3.	2. Vnitřní kontrolní prostředí veřejného sektoru .....	16
3.	3. Koncepce veřejné vnitřní kontroly .....	17
3.	3.1. Systém FM&C .....	17
3.	3.2. Systém interního auditu .....	18
3.	4. Finanční inspekce.....	20
3.	5. Probíhající a/nebo budoucí reformy .....	20

## I. Předmluva



### **Janusz Lewandowski**

**komisař pro finanční plánování a rozpočet**

Žijeme v době silného tlaku na veřejné finance na všech úrovních ve všech částech Evropy. Více než kdy jindy, se od orgánů veřejné správy očekává, že zajistí, aby společné zdroje byly vynakládány účelně a byly zaměřeny na podstatné úkoly. V době, kdy řízení a kontrola veřejných financí je centrem národní a mezinárodní pozornosti a kontroly, je důležité, aby členské státy Evropské Unie (dále také EU) diskutovaly a sdílely zkušenosti o tom, jaké vhodné kontrolní a auditní systémy by mohly přispívat k řádné správě věcí veřejných a k transparentnosti této správy.

Proto je pro mě velkým potěšením představit Vám tento Přehled vnitřních kontrolních systémů ve veřejném sektoru, které jsou v současnosti jednotlivými členskými státy EU používány, a který byl vypracován Generálním ředitelstvím (dále také GŘ) pro rozpočet Evropské komise (dále také jen „EK“). Jedná se o první komplexní a srovnávací přehled vnitřní kontroly ve veřejném sektoru v členských státech a zahrnuje 27 národních příspěvků.

Kompendium vychází z diskusí na konferenci o vnitřní finanční kontrole ve veřejném sektoru (dále také PIFC), kterou uspořádala EK v září 2009, při které EK přijala úkol připravit pro celou EU snímek osvědčených postupů pro zavádění řádného finančního řízení jako nedílné součásti řádné správy věcí veřejných týkající se řízení a kontroly národních rozpočtových prostředků – stejně tak příjmů jako výdajů. Údaje analyzovala SIGMA, společná Iniciativa EK a Organizace pro rozvoj a spolupráci v Evropě (dále také OECD), financovaná převážně z prostředků EU.

Jednotlivé příspěvky členských států se zaměřují nejen na minulost a současnost svých systémů vnitřní kontroly ve veřejném sektoru, ale také na předpokládané směry vývoje hlavních prvků těchto systémů. Není divu, že dva hlavní prvky vnitřní kontroly, tj. manažerská odpovědnost a nezávislý interní audit, jsou na seznamu těch problémů, které je nezbytné zlepšit či dále rozvíjet.

Doufám, že souhrn postupů a znalostí obsažený v této knize bude využit pro další vzájemnou výměnu názorů odborníků z členských států EU, a pomůže určit nejlepší řešení společných úkolů. Komise považuje konferenci o veřejné vnitřní kontrole (dále také PIC) v únoru 2012 za velmi dobrý start do těchto konzultací. Ty by nakonec mohly vést k vytvoření více strukturované platformy vytvořené členskými státy pro jejich potřebu za účelem účinné diskuse a sdílení zkušeností v jejich úsilí o zlepšení správy věcí veřejných. Členské státy mohou počítat s aktivní podporou EK, která bude koordinovat a podporovat takové úsilí.

Na závěr bych především rád vyjádřil své uznání všem, kteří se podílejí na dodání všech materiálů potřebných pro vypracování a pro sestavení tohoto Přehledu. Rád bych také vyjádřil naději, že se tento dokument stane katalyzátorem pro zlepšení celkové kvality vnitřních kontrolních systémů ve veřejných sektorech členských států EU, jakož i veřejných služeb v Evropě – na které má daňový poplatník EU nárok.



## II. EU - 27

### 2. 1. Úvod

Tento dokument poskytuje strukturovaný přehled o různých PIC systémech, používaných v současné době ve 27 členských státech EU. Jedná se o systémy používané převážně, spíše než ke správě evropských fondů<sup>1</sup>, ke správě národních fondů, a to jak ke správě příjmů, tak i výdajů.

Zkratka PIC je zde použita jako společný název pro všechny vnitřní kontrolní systémy, které jsou používány ve veřejné správě členských států EU.

Zkratka PIFC je vyjádřením současného stavu modelu vnitřního kontrolního systému ve veřejném sektoru, který je v souladu s mezinárodními standardy, které zahrnují řady INTOSAI a IIA<sup>2</sup>, a v souladu s evropskou dobrou praxí. Tento pojem je používán EK při poskytování pomoci kandidátským zemím, pro reformu jejich vnitřních kontrolních systémů ve veřejném sektoru, je-li to potřebné.

V roce 2011 s podporou GŘ pro rozšíření a GŘ pro rozvoj a spolupráci GŘ pro rozpočet dohodlo se SIGMA OECD, která je známá svými zkušenostmi v oblastech veřejné správy a reforem řízení veřejných financí, že se SIGMA bude podílet na sestavení přehledu příspěvků členských států EU.

---

<sup>1</sup> Správa ve sdílené odpovědnosti exekutivy členského státu a Evropské komise.

<sup>2</sup> Standardy obsažené v Rámci profesní praxe interního auditu.

## 2. 2. Přehled analýz

### 2. 2. 1. Úvod

Tento *Přehled* je prvním pokusem o zvýraznění podobnosti a rozdílů v metodách a odůvodněných vývoje PIC v průběhu posledních deseti let, doložených příklady jednotlivých zemí. Rovněž obsahuje některé skutečnosti, zdůrazněné členskými státy v jejich příspěvcích, u kterých lze v blízké budoucnosti očekávat, že budou realizovány. *Přehled*, který vychází z jednotlivých příspěvků poskytnutých členskými státy, není zamýšlen jako vyčerpávající.

### 2. 2. 2. Hlavní vývojové tendence PIC v posledních 10 až 15 letech

#### *Důvody reform*

Přistoupení k EU mělo zjevně zásadní význam pro způsob, jakým 12 nejnovějších členských států (dále také EU-12) reformovalo své veřejné správy, a to jak v obecné rovině, tak zvláště systémy PIC. Toto přistoupení také ovlivnilo řešení systémů PIC, které již zavedly ty země, které se staly členskými státy EU v polovině devadesátých let minulého století (Rakousko, Finsko a Švédsko). V období po přistoupení se zdálo být nejvýznamnějším cílem, o který tyto státy usilovaly, zlepšení celkové výkonnosti a dosahovaných výsledků.

Tento cíl byl také jedním z hlavních motivů pro původní státy (dále také EU-15), který požaduje, aby se veřejný sektor přizpůsobil nejen potřebě rychlého poskytování služeb v souladu se současnými požadavky a s požadavky na služby, které lze očekávat v budoucnosti, ale zároveň usiloval o zabránění růstu rozpočtových schodků (viz příspěvky Belgie, Dánska, Francie a Portugalska).

Existují i země, které se při administrativních reformách zaměřily na zásadní delegaci nebo decentralizaci centrální veřejné moci (viz Itálie a Španělsko). V ostatních zemích byly reformy částečně založeny na názoru, že některé služby, které jsou zajišťovány v současné době organizacemi veřejného sektoru, by mohly být poskytovány efektivněji a účinněji organizacemi soukromého sektoru nebo od organizací částečně konkurenčních (viz Švédsko a Spojené království).

#### *Hlavní události vývoje PIC*

Nejvýraznějším popudem k rozvoji jednotlivých komponent PIC v Evropě je zvyšující se pozornost řízení výkonnosti, dosahování cílů, rizikům a správě a řízení organizací jako celku, a to včetně odpovědnosti za kvalitu služeb a nákladovou efektivnost. Tento vývoj vedl k širokému zavádění mezinárodních nebo národních standardů, jasně vymezených právních zásad a jasnějšího vymezení kontroly, interního auditu a – tam, kde existuje – i finanční inspekce. Funkční nezávislost interních auditorů se zvýšila, vyvinuly se auditní postupy, zaměřené více na hospodárnost, efektivnost a účinnost, na zajištění informovanosti a na zabezpečování ujištění o provozu, resp. o operacích v systémech. Zvýšily se požadavky na podávání zpráv, stejně jako požadavky na specifické znalosti a schopnosti úředníků odpovědných za finanční řízení a za interní audit.

Samozřejmě, že vnitřní kontrola ve veřejném sektoru každé země v takové či onaké podobě vždy existovala, avšak v poměrně nedávné a krátké době (během posledních 10 až 15 let) byla modernizována v celé Evropě. Během tohoto období se PIC vyvinula do všeobecně známé podoby, která je široce používána. PIC se stala nedílnou a důležitou součástí moderního systému správy a řízení. Praktici v oblasti finančního řízení a kontroly v rámci veřejného sektoru, včetně interních auditorů, se stali, nebo se stávají, odbornou kategorií pracovníků se stanovenou kvalifikací a se zvláštními dlouhodobými vzdělávacími programy, které jsou někdy poskytovány institucemi vyvíjejícími svou činnost též mimo veřejný sektor (tzn. i ze soukromého sektoru).

## 2. 2. 3. Specifické součásti PIC

### 2.2.3.1. Vnitřní kontrolní prostředí

Systémy PIC se liší stát od státu, neboť odpovídají především celkovým státoprávním ujednáním zúčastněných ústavních stran – parlament, vláda a nejvyšší auditní instituce (dále také SAI<sup>3</sup>) – stejně jako sjednané odpovědnosti, které existují mezi těmito subjekty. Přijatá ustanovení, týkající se uspořádání a řízení vnitřní odpovědnosti, jsou rovněž určujícím faktorem, stejně jako obsah odpovědnosti osoby odpovědné za plnění veřejných úkolů. Rozdíl lze nalézt mezi právní odpovědností za dodržování právních předpisů a manažerskou odpovědností za užívání veřejných zdrojů pro dosažení cílů. V úvahu musí být rovněž vzat systém nastavení rozpočetnictví a účetní režim.

#### *Ujednání o odpovědnosti*

Každý z příspěvků členských států EU uvádí popis systému PIC v souvislosti s celkovou správou a řízením země a vysvětluje důvody konkrétního vývoje, jakož i příčiny a důsledky řešení, které charakterizují systém.

Většina zemí popisuje svou veřejnou správu, její organizaci s uplatněním monokratického a hierarchického způsobu výkonu své činnosti v souladu se zásadou legality. Obecně je správa uspořádána podle ministerstev zpravidla do ministerských portfolií či odvětví, kde resorty mají celkovou odpovědnost za své odvětví, a to včetně podřízených organizací. V čele ministerstev jsou ministři politicky odpovědní za rozhodování v rámci sektoru, který náleží do jejich působnosti, vládě a/nebo parlamentu. Úlohou nejvyšší auditní instituce (SAI) je podat parlamentu zprávu o svém hodnocení spolehlivosti a úplnosti finančních a nefinančních informací poskytnutých parlamentu vládou.

Některé země navíc vytvořily agentury, které fungují v rámci politické zodpovědnosti příslušné ministerské linie. Například Nizozemsko vytvořilo 40 interních agentur za účelem plnění politik a provozního řízení svých činností, pod plnou politickou odpovědností příslušného ministra, a dále se stovkami agentur založených na právních základech a tržních vztazích s omezenou politickou zodpovědností ministra. Švédsko je jednou z výjimek z tohoto pravidla, protože ministerstva ve Švédsku nemají žádnou podřízenou administrativu a každodenní administrativní práce vykonávají centrální agentury, které pracují nezávisle na ministerstvech, a vedoucí těchto agentur jsou přímo odpovědní vládě.

Ve většině zemí politický šéf ministerstva má politickou zodpovědnost za příslušné odvětví, ale je také odpovědný vládě a/nebo parlamentu za výkon exekutivních rozhodnutí, včetně finančního řízení a rozhodování, popřípadě i za výsledky. V několika zemích však existuje jasný rozdíl mezi politickou a exekutivní hlavou veřejnoprávního subjektu. Na Maltě jsou stálí tajemníci, a v poslední době i v Maďarsku byli ustanoveni státní tajemníci pro administrativu, zodpovědní za manažerské rozhodování. Ve Francii, manažeři programů integrují politickou a manažerskou odpovědnost pod ministrův úřad pro ty programy, které byly ministrowi přiřazeny. V Itálii a Španělsku, zatímco politické řídicí orgány dostaly za úkol definovat cíle, kterých má být dosaženo, administrativní manažeři jsou zodpovědní za základní organizaci chodu úřadu a všech zaměstnanců. V Irsku a ve Spojeném království, vedoucí účetní úředník, který je obvykle státní úředník nejvyšší úrovně, je dokonce přímo odpovědný parlamentu.

#### *Zodpovědnost veřejných manažerů*

Všechny příspěvky popisují nastavení, uspořádání a provádění provozního a finančního rozhodování v rámci veřejných subjektů takovým způsobem, aby bylo zajištěno, že vrcholoví manažeři budou podporováni v celé šíři spektra svých zodpovědností.

---

<sup>3</sup> V ČR zastává funkci této organizace Nejvyšší kontrolní úřad (dále také NKÚ)

Tato delegace rozhodování zahrnuje zřizování jednotek odpovědných za přípravu rozpočtu a za rozhodování v oblasti finančního řízení. Některé země výrazně posílily příslušné finanční pozice prostřednictvím transformace z čistě účetní funkce na širší finanční řídicí a kontrolní funkci.

Některé země (například Německo, Řecko a Lucembursko) uchovávají do značné míry tradiční právní a hierarchické uspořádání, ve kterém jsou manažeři právně odpovědní nejen za správnost, ale i za hospodárnost, efektivnost a účinnost využívání veřejných zdrojů účetní jednotkou.

Avšak – vedle právních požadavků – stále více zemí spíše očekává od exekutivní úrovně správních orgánů, aby zajistily, že konkrétních politických cílů, které jsou každoročně plánovány, realizovány a účtovány, lze z dostupných zdrojů dosáhnout.

Například v Dánsku musí státní instituce pro svou práci stanovit cíle a ve svých výročních zprávách sledovat výsledky, stimulační pobídkou pro manažery mohou být jak výkonnost na bázi smlouvy o platu a tak i dalších opatření, přičemž vedoucí orgánu musí zajistit optimální využití zdrojů v souladu s cíli tohoto orgánu. Francie rovněž zavedla cílově orientované řízení. V Nizozemí vláda stanoví politický program. Na Maltě je dohoda o veřejné službě podepsaná všemi ministerstvy, přičemž cílem je mapovat přímým způsobem výstupy očekávané od každého ministerstva a identifikovat úředníky, kteří jsou zodpovědní za dosažení těchto cílů. V těchto zemích rozpočet, organizační opatření a také správní zákony poskytují obvykle manažerům poměrně velkou míru uvážení ve využívání přidělených veřejných prostředků.

Ve Spojeném království například mají útvary značnou volnost při rozhodování o tom, jak budou organizovat, řídit a spravovat prostředky při jejich utrácení. Protihodnotou je jejich manažerská odpovědnost nejen za uplatňování zákonů a předpisů ve svých rozhodováních, ale také za dosažené výsledky.

### ***Rozpočet a základy účetnictví***

Zdá se, že asi jedna polovina členských států má rozpočet orientovaný na vstup (Estonsko, Německo, Řecko, Maďarsko, Polsko a Španělsko), ale mnoho z těchto zemí je v současné době v procesu zavádění nebo plánuje zavést rozpočet orientovaný na výstup/výkon (Rakousko, Irsko, Portugalsko, Rumunsko, Slovinsko), při kterém je obvykle rozpočet zaměřen na jeho soulad s programy. Několik členských zemí EU ve svých příspěvcích vysvětluje, že zavedení manažerského principu ve veřejné správě je úzce spojeno s důrazem na výstupy a na hodnocení dosažení stanovených cílů (viz Slovinsko). Několik zemí již učinilo kroky k rozpočtu orientovanému na výstup/výkon, jehož základem jsou politické cíle (například Dánsko, Francie, Švédsko a Spojené království).

K účetnímu přístupu na centrální úrovni státní správy, který je založen na množství hotovosti se hlásí několik zemí (viz Německo, Irsko, Malta, Portugalsko, Slovinsko a Španělsko), ale stále větší počet zemí přijalo upravený akruální účetní systém (viz Česká republika, Dánsko, Francie, Řecko a Švédsko), nebo nějakou kombinaci těchto přístupů (Nizozemsko). Jen velmi málo zemí zavedlo plně akruální účetnictví (viz Estonsko).

### ***2. 2. 3. 2. Pojetí vnitřní kontroly***

Ne všechny země interpretují pojem vnitřní kontroly stejným způsobem. Zatímco některé země mají speciální vnitřní kontrolní instituce, které jsou nezávislé na těch, které kontrolují, jiní dávají odpovědnost za vnitřní kontrolu příslušným správním orgánům. V některých zemích je tento decentralizovaný systém vnitřní kontroly zabudován a tvoří nedílnou součást správy a řízení veřejného sektoru. Požadavek na zavedení systému vnitřní kontroly, podávání zpráv o něm a uplatňování přístupu založeného na řízení rizik může být stanoven výslovně v právních a správních předpisech nebo může být odvozen z existujícího právního základu. V decentralizovaných systémech mají vrcholoví manažeři povinnost



předkládat zprávu o fungování vnitřních kontrolních systémů. Stále více zemí rovněž požaduje, aby vrcholoví manažeři při dosahování stanovených cílů uplatňovali systémy pro řízení a snižování rizika.

#### Různé definice vnitřního kontrolního systému<sup>4</sup>

Systém vnitřní kontroly je popsán v tomto Přehledu dvěma různými způsoby. Některé příspěvky (viz Lucembursko a Španělsko) popisují tento systém jako celý řídicí systém v rámci celého veřejného sektoru se souhrnem všech institucí zapojených do řízení veřejných prostředků ("vnitřní" v tomto kontextu je chápáno jako vnitřní výkonná moc, na rozdíl od vnější kontroly, která je vykonávána SAI a parlamentem). Tyto země mají také speciální kontrolní orgány, jako je ve Španělsku generální kontrolor státní správy (IGAE) nebo v Lucembursku Generální inspektorát financí, které jsou nezávislé na orgánech a subjektech, jejichž hospodářské řízení a finanční správu kontrolují. Takové systémy se nazývají centralizované systémy vnitřní kontroly.

Jiné země (jako je Dánsko, Nizozemsko, Švédsko, Spojené království a 12 nových členských států) pochopily, že systém PIC znamená komplexní a koncepčně harmonizovaný přístup vlády k zajištění toho, aby manažeři všech institucí ve veřejném sektoru vytvořili, monitorovali a udržovali tento systém, jako nedílnou součást řídicích procesů. Vnitřní kontrola v těchto zemích je navržena tak, aby se zaměřovala na rizika a poskytovala sdělení o přiměřeném ujištění, že stanovené úkoly jsou v činnosti účetní jednotky plněny. Těmito cíli jsou:

- řádné etické, hospodárné, efektivní a účinné provádění operací,
- odpovědné plnění svých povinností,
- soulad činností s platnými zákony a předpisy,
- ochrana zdrojů proti ztrátě, zneužití nebo poškození.

Za povšimnutí stojí to, že dnes některé země jako Francie a Portugalsko, ve kterých bývaly "silné" speciální kontrolní instituce, začaly decentralizovat zejména kontroly ex ante. Chtějí tím posílit zodpovědnost veřejných manažerů. Tyto systémy se nazývají decentralizované systémy vnitřní kontroly.

#### Právní základ

Mnohé ze zemí s decentralizovaným kontrolním systémem potřebují mít tyto systémy, které jsou vytvořeny v rámci veřejných subjektů, jasně stanoveny v právním základě pro tyto subjekty buď v jednom konkrétním zákoně (viz Řecko a Slovensko) nebo explicitně v ostatních finančních předpisech (například ve Finsku je definice a odpovědnost za vnitřní kontrolu popsána v rozpočtovém zákoně, v Maďarsku je zahrnuta do zákona o veřejných financích, jakož i ve speciálních vládních předpisech, příručkách a pokynech, v Estonsku je zmíněn systém vnitřní kontroly v různých legislativních aktech, jako jsou například vládní předpisy).

V některých jiných zemích není vnitřní kontrola výslovně stanovena, jasný rámec pro vnitřní kontroly v institucích byl však vytvořen ve stávajících předpisech a nařízeních (například v Dánsku, na základě veřejného účetního předpisu/vyhlášky o odpovědnosti za řízení). Právní předpisy řady zemí vysvětlují, že jejich finanční řídicí a kontrolní postupy souvisejí se zavedením prvků uvedených v modelu Výboru pro sponzorské organizace Treadwayovy komise (COSO), stejně jako v pokynech o standardech pro vnitřní kontroly ve veřejném sektoru Mezinárodní organizace nejvyšších auditních institucí (INTOSAI). To je případ zejména nejnovějších členských států EU, ale i některých jiných zemí, jako je Finsko, Nizozemsko a Spojené království.

---

<sup>4</sup> Také „systém vnitřní kontroly“.

## Řízení rizik

Ve většině zemí s výslovně decentralizovaným systémem vnitřní kontroly je pro veřejnou správu řízení rizik také nezbytným požadavkem. Například v Estonsku stanoví nařízení vlády o strategickém plánování, že každý státní orgán je povinen předložit shrnutí analýzy rizik a analýzu aktivit v oblasti životního prostředí. Ve Švédsku musí většina agentur provést analýzu rizik, jejímž cílem je identifikovat okolnosti, tvořící potenciální riziko, že účetní jednotka nebude schopna dosáhnout cíle, které byly stanoveny v souladu s požadavky stanovenými vládou. V případě potřeby mají být přijata opatření ke zmírnění nebo k řízení rizik bránících dosažení těchto cílů. Jiné země, například Irsko, uvádějí, že formální strategie řízení rizik nebyla zavedena, protože není na místě, avšak neformálně řízení rizik realizují některá oddělení. Jen málo zemí se naopak výslovně nezmiňuje o rizicích jako o součásti svých vnitřních kontrolních opatření (Německo, Itálie, Lucembursko a Španělsko).

### 2. 2. 3. 3. Interní audit

Téměř všechny členské státy zavedly a mají funkci interního auditu, ale to nemusí nutně znamenat, že jsou pokryty všechny oblasti veřejného sektoru. K dosažení odpovídající úrovně koordinace a harmonizace se používají formální i neformální způsoby. Tradiční audity shody a finanční audity jsou doplňovány stále více poradenskými službami a audity výkonnosti, které vyžadují profesionální a dobře vyškolený personál interního auditu. Některé členské státy zavedly rady nebo výbory pro audit.

### Existence interního auditu a právní základ

Z 27 členských států drtivá většina zavedla funkci interního auditu. Tři země spoléhají v současné době na jiné uspořádání, ale plánují v dohledné době interní audit ve veřejném sektoru zavést. Lucembursko v rámci přípravy rozpočtové reformy plánuje buď zřízení útvaru interního auditu v rámci každého ministerstva, anebo zřízení útvaru interního auditu při Ministerstvu financí. Řecko přijalo zákon o zavedení interního auditu, přičemž přistoupí k jeho implementaci ihned po podpisu prezidentského dekretu. V Itálii byla zvláštní komise pověřena vydáváním směrnic s cílem zajistit pro interní audit alespoň minimální právní základ. Španělský systém, který klade velký důraz na ex ante formu kontroly s názvem Předběžná kontrola zákonnosti, také zavedl jistou podobu interního auditu, který je prováděn následně a systematicky se zaměřením na hospodářské a finanční činnosti státního sektoru.

Některé země, jako Francie a Portugalsko, uskutečňují v posledním desetiletí komplexní strukturální reformu veřejného sektoru, která zahrnuje přechod od tradičního systému zaměřeného na vstupy (jak je uvedeno v portugalském příspěvku) k systému, který je více zaměřený na výkonnost. Interní audit dnes existuje na všech ministerstvech a v ideálním případě se zaměřuje na spolehlivost a účinnost vnitřních kontrolních systémů a na hodnotu, která se za peníze získává.

Ve většině zemí byla funkce interního auditu zavedena speciálními právními předpisy. Funkce interního auditu není právním požadavkem ve Spojeném království, avšak přesto je zakotvena jako povinná součást správy a řízení v rámci centrálních politických pravidel, přičemž de facto všechny vládní útvary a 'rovnocenné' orgány mají útvar interního auditu. Žádný výslovný právní základ neexistuje v Německu, ale je zřejmé, že všechny úřady postupují v souladu s doporučeními federálního ministerstva vnitra a v dohodě se všemi ostatními resorty.

Celkem 18 zemí uvádí, že jejich interní auditorské činnosti vycházejí ze specifických standardů. Je zřejmé, že Institut interních auditorů, prostřednictvím svých "Standardů pro profesní praxi interního auditu" také sehrál významnou roli jako de facto tvůrce standardů pro systém interního auditu ve veřejném sektoru a jsou velmi podobné těm standardům, které jsou formulovány v modelu pro vnitřní kontrolní systém COSO a INTOSAI. Nicméně je v posledních letech patrný vývoj, a to alespoň v EU-12,

že novější právní předpisy, které upravují funkci interního auditu, odkazují na mezinárodně uznávané standardy a osvědčené postupy, spíše než na konkrétní tvůrce standardů.

### Nové výzvy, nové typy auditu

V náplni činnosti funkce interního auditu došlo díky interním auditorům k podstatnému rozvoji. Současná náplň činnosti funkce interního auditu již zdaleka nezahrnuje pouhé ověřování dodržování finančních předpisů a politik. Základní složkou současné náplně většiny činností interního auditu je audit finančních údajů a řádného finančního řízení, jehož cílem je zajistit ministrovi a/nebo vrcholovému vedení účetní jednotky ujištění o tom, jak vnitřní kontrolní systémy a odpovídající postupy v účetní jednotce fungují. Toto ujištění je někdy spojeno s povinností ministra/vrcholového manažera učinit prohlášení o fungování vnitřních kontrolních systémů účetní jednotky.

Nicméně, jak se prosazuje zavádění sestavování rozpočtu na základě výkonnosti a hodnocení rizik se zřetelem na zvyšující se složitost technologií používaných v produkci veřejných služeb, tak má tato okolnost podstatný vliv na zvyšující se poptávku po službách interního auditu. Proto se také zvyšují požadavky na větší rozsah a rozmanitost odborných znalostí, zvyšuje se poptávka po poradenských službách a po vyšší kvalitě auditorských služeb. Pouze příspěvek Estonska poukazuje na snížení poptávky po poradenských službách.

Rozšíření rozsahu služeb interního auditu se odráží v různých typech auditů a ve zvyšování podílu těchto typů v pravidelně prováděných činnostech interního auditu: audity souladu, audity zásob, audity finančních výkazů a finanční situace, audity řízení provozu a audity IT, což členské země ve svých příspěvcích často uvádí. Rovněž často zmiňují i požadavky na výkon auditorské činnosti v oblasti ochrany informací.

### Vztah interního auditu k externímu auditu

Až na několik výjimek, zřejmě existují nepřetržité, avšak v některých případech komplikované, pracovní vztahy mezi interním auditem ve veřejném sektoru a entitou externího auditu SAI.

Nicméně, SAI má vždy plnou odpovědnost za vyvození závěrů z těchto informací. Interní audit poskytuje SAI roční plány auditů a vedoucí obou orgánů spolupracují v různých odborných záležitostech.

Tento *Přehled* zachycuje situaci ve většině zemí, přičemž je ještě možné zmínit několik dalších vzájemných koordinačních aktivit, jako například to, že internímu auditu poskytuje SAI auditorské plány a zprávy, že útvary interního auditu organizací spolupracují v metodické a ve vzdělávací oblasti a že SAI má možnost, jako poradce nebo pozorovatel účastnit se pravidelných setkání ředitelů zodpovědných za interní audit (viz Rakousko, Bulharsko, Kypr, Dánsko, Maďarsko, Lotyšsko, Nizozemsko, Polsko a Spojené království).

### Využití rad pro audit a výborů pro audit

V podstatě existuje rozdíl mezi nejméně dvěma pojetími rad pro audit nebo výborů pro audit. První z těchto pojetí je takové, že jsou centrálně umístěny a mají především poradenskou funkci ve vztahu k vládě nebo k části vlády v záležitostech PIC, včetně interního auditu. Druhé pojetí se bezprostředněji zabývá řízením a provozem činností interního auditu.

Tyto rady nebo výbory však sehrávají velmi rozdílné úlohy, mají odlišné mandáty a pokrývají tu větší, jinde zase menší část veřejného sektoru. Dnes jsou výbory nebo rady pro audit běžnější na centrální/vládní úrovni, než v jiných částech veřejného sektoru a jeho pokrytí není zdaleka úplné.

Poradní typ rad nebo výborů lze nalézt například v Maďarsku, kde se veřejnou vnitřní finanční kontrolou zabývá Meziresortní výbor pro vnitřní kontrolu veřejných financí, jehož úkolem je poskytování

poradenství pro zlepšování systému PIC a ve Finsku, s jeho poradním Výborem pro vnitřní kontrolu a řízení rizik určeného pro rozvoj vnitřní kontroly a plánování spolupráce a společných opatření v různých odvětvích státní správy.

Jiné příklady ilustrují rozmanitost výborů pro audit, které se soustřeďují více na řízení a provozní otázky interního auditu. Polsko má 17 výborů pro audit při 17 ministerstvech, přičemž všechny byly zřízeny nedávno (2010). Příslušný výbor může podávat informace a poskytovat rady ministrovi ve věci rizik spojených s realizací činností v celé působnosti ministerstva. Cílem výboru pro audit je také poskytovat poradenské služby a konzultace za účelem zajištění efektivního a účinného systému řízení a účinného interního auditu, a to v celém rozsahu ministrovy zodpovědnosti. Lotyšsko má čtyři výbory pro audit, které se skládají z vyšších vedoucích úředníků. Úkoly těchto výborů jsou omezeny, nicméně je udržována informovanost vedení o výsledcích interního auditu a je poskytováno poradenství ve věci realizace veškerých doporučení vyplývajících z těchto auditů. Příspěvky Bulharska a České republiky ukazují, že manažeři v nich zpochybňují význam těchto výborů a – jak je uvedeno v českém příspěvku – svědčí o tom slova " rada pro audit a/nebo výbor pro audit nenachází podporu v českém veřejném sektoru jako nový prvek v oblasti interního auditu a je vnímán (s některými výjimkami) jako byrokratická a ekonomická zátěž bez zřejmého přínosu pro veřejný sektor."

#### **Budování odbornosti a certifikace interních auditorů ve veřejném sektoru**

Značné veřejné prostředky byly a jsou nadále každoročně investovány do budování odbornosti vedoucích, ale i ostatních pracovníků zařazených v útvech interního auditu a v auditních institucích. Veřejný interní auditor musí být v Bulharsku, Maďarsku, Nizozemsku a Slovinsku registrován, prověřen, certifikován, anebo musí být schopen prokázat, že prošel požadovaným odborným vzděláním, aby byl schopen sloužit jako veřejný interní auditor. V Dánsku je vedoucí útvaru interního auditu v rámci Ministerstva financí certifikován (certifikační systém pro auditování ve státní správě). Estonsko a Litva v současné době zvažují zavedení národní certifikace s cílem lépe reagovat na požadavky a potřeby svého veřejného sektoru.

#### **2.2.3.4. Koordinace a harmonizace vnitřní kontroly a auditu**

Koordinaci a harmonizaci vnitřní kontroly a interního auditu ve veřejném sektoru jako celku, nebo ve státním sektoru lze dosáhnout mnoha různými způsoby. Více než polovina zemí zavedla pro tento účel speciální entitu.

#### **Koordinace a harmonizace.**

Jasná většina zemí podnikla kroky k zajištění toho, aby politiky a metody vnitřní kontroly, včetně interního auditu byly koordinovány a harmonizovány na ústřední úrovni státní správy. Některé země uvažují způsob vytváření obdobné koordinace s dalšími částmi veřejného sektoru. Cesty, jak dosáhnout koordinace politik a metod, sahají od vydávání doporučení až po vytváření profesionálních sítí na základě dohod mezi finančními kontrolory, interními a externími auditory, a v konečném důsledku dochází k vytváření "centrálních harmonizačních jednotek". Více než polovina zemí má takové speciální entity, které mají zodpovědnost za navrhování regulací/pravidel, harmonizaci standardů pro různé interní kontrolní prvky, sledování celkové kvality a výkonnosti, jakož i za vytváření a koordinaci vzdělávacích aktivit (viz například, Finsko, Litva, Nizozemsko, Portugalsko a Slovinsko).

Několik zemí nezavedlo žádné zvláštní harmonizační opatření. Mohou však místo toho využívat různá vzájemná uspořádání, která umožňují poskytovat nezbytnou míru koordinace a harmonizace (viz například Rakousko, Kypr, Dánsko, Německo a Lotyšsko).

Česká republika nedávno zrušila svou Centrální harmonizační jednotku z důvodu pochybností o její účinnosti. Nicméně ostatní země (viz například Francie, Maďarsko, Portugalsko a Spojené království)

zdůraznily význam takových struktur, zejména pro vytváření účinné spolupráce mezi manažery veřejných subjektů, finančních kontrolorů a auditorů.

Portugalsko se domnívá, že účinná a praktická harmonizace a koordinace hraje důležitou roli při překonávání odporu k větším a zásadním reformám kontroly a interního auditu ve veřejné správě..

#### 2. 2. 4. Finanční inspekce

Služba následné finanční inspekce je zavedena asi v polovině zemí. Její organizace a podávání zpráv o inspekcích se značně liší.

Finanční inspekce je zpravidla chápána jako následná ověřovací činnost inspektorů prováděná po řídicí a kontrolní činnosti, vykonávaná buď inspektory centralizovaného kontrolního orgánu, kteří jsou nezávislí na subjektu, v němž inspekci provádějí, anebo inspektory samostatné inspekční jednotky subjektu, pro něž inspekci provádějí. Cílem finanční inspekce je napravit významné nesprávnosti (nesrovnalosti) a selhání fungování, a též ukládat správní sankce. V několika málo případech má služba finanční inspekce údajně i ex ante úkoly (viz Belgie).

Funkce finanční inspekce byla dobře zavedena ve většině zemí EU-12, jako je například Bulharsko, Maďarsko, Polsko, Rumunsko a Slovensko, stejně jako v Belgii, Francii, Řecku, Itálii, Portugalsku a Španělsku. Naopak žádná centrální instituce zodpovědná za finanční inspekci není v severovýchodních státech (Dánsko, Finsko a Švédsko), pobaltských státech (Estonsko, Lotyšsko a Litva), a dále v Rakousku, Německu, Nizozemsku nebo Velké Británii. V těchto zemích je začleněna v rámci vnitřního kontrolního systému do finančního řízení.

Organizace finanční inspekce se v jednotlivých zemích výrazně liší. V EU-15, kde funkce finanční inspekce existuje, jako ve Francii a Španělsku, je historicky důležitou součástí systému finančního řízení a kontroly, přičemž jí zajišťuje velké množství zaměstnanců. Během období přistoupení EU-12 byla zřizována funkce interního auditu, avšak funkce finanční inspekce přesto stále zůstávala s odvoláním na potřebu překlenout propast, kdy interní audit byl ještě ve fázi počátečního vývoje.

#### 2. 2. 5. Co přinese budoucnost?

Při pohledu do budoucnosti příspěvky zemí EU popisují další kroky již rozhodnutých a probíhajících reforem systémů PIC veřejné správy v příslušné zemi.

Dalšími kroky, které souvisejí s probíhající reformou veřejných výdajů a které jsou v příspěvcích zemí EU často zmiňovány, jsou lepší integrace strategického plánování na vládní úrovni s rozpočtem (Estonsko), zefektivnění procesu naplňování rozpočtu, finanční kontroly/auditů (Portugalsko), zlepšení monitorování vlády v oblasti výdajů a zlepšení výkonnosti při zavádění nových postupů a systémů pro měření, hodnocení a řízení rizik (Estonsko, Francie a Portugalsko). Častým aspektem, který je uváděn u většiny příspěvků, je boj za lepší kvalitu a efektivnější vnitřní kontrolu a zejména za interní audit. Některé země (viz Estonsko, Maďarsko a Litva) plánují zavést systematické hodnocení kvality a sledování kvality nebo přezkoumávání systémů zajišťování kvality. Příspěvky Estonska a Spojeného království nabízejí další pohled na kvalitu v případě, že je nutno zajistit, aby informace poskytované osobám odpovědným za stanovení priorit a definování programů jim umožnily využití veřejných programů a entit stejně jako informací o stavu subjektů soukromého a veřejného sektoru. Služby interního auditu se pak více budou moci orientovat na strategické cíle programů nebo subjektů.

Potřeba účinnějšího interního auditu – a navrhovaná řešení pro naplnění této potřeby – je zdůrazněna několika zeměmi. V příspěvcích jsou také uváděny některé doplňující způsoby, kterými se má dosáhnout vyšší efektivity nákladů. Česká republika, Lotyšsko a Slovensko plánují zjednodušit a zefektivnit kontrolu a audit v rámci vládního sektoru, ale i mezi vládou a ostatními částmi veřejného sektoru. Ostatní země sníží náklady a zvýší účinnost centralizací podpůrných služeb, jako je interní

audit, personální a kancelářské zajištění (Nizozemsko), a také zlepší řízení celkové informovanosti v rámci celého veřejného sektoru prostřednictvím nových informačních systémů a internetu.



### III. ČESKÁ REPUBLIKA

#### Vnitřní kontrola ve veřejném sektoru <sup>(5)</sup>

##### 3. 1. Stručná historie systému veřejné vnitřní kontroly

Základním programovým dokumentem vlády pro rozvoj vnitřního řídicího a kontrolního systému (dále také VŘKS) ve veřejné správě je *Koncepce kontrolního systému v ČR* se zaměřením na finanční kontrolu z roku 2005<sup>6</sup> (dále jen „vládní koncepce“). Je vypracována v návaznosti na závěry negociačních jednání před vstupem ČR do EU ke kapitole 28 – *Finanční kontrola* a ostatním navazujícím kapitolám. Zohledňuje doporučení odborného týmu SIGMA z roku 2003 k tomu, aby vláda zajistila další rozvoj tří základních prvků VŘKS ve veřejné správě ČR, které poskytnou záruky, že správa veřejných prostředků je důvěryhodná a řádná. Těmito prvky jsou systém finančního řízení a kontroly (dále také FM&C), systém interního auditu a třetím je centrální harmonizace/koordinace obou těchto systémů VŘKS ve veřejné správě ČR.

Uvedené prvky, zavedené a udržované v souladu s mezinárodně uznanými standardy (dále jen „standardy“) a osvědčenou evropskou dobrou praxí (dále jen „dobrá praxe“) by měly vést k posílení hospodárnosti, efektivnosti a účinnosti ve využívání veřejných zdrojů. Současně by měly zajistit prevenci výskytu chyb a nesprávností a v důsledku toho i k zamezení vícenákladů z veřejných rozpočtů.

Právní rámec VŘKS ve veřejné správě ČR je dán klíčovými zákony, které regulují postupy orgánů a organizací veřejného sektoru při nakládání s veřejnými rozpočty, vedení účetnictví, a v systému vnitřního finančního řízení a kontroly (dále také VFŘKS)<sup>7</sup>. Po vstupu ČR do EU se staly součástí tohoto rámce i přímo použitelné akty práva Evropského společenství (dále také ES), především požadavky článku 280 o založení ES, finančního nařízení o souhrnném rozpočtu ES a doporučení Evropského účetního dvora (dále také EÚD)<sup>8</sup>.

VŘKS ve veřejné správě ČR je institucionálně organizován prostřednictvím ústředních, krajských a obecních orgánů územních samosprávných celků a dalších veřejných organizací, které se při jeho zavedení, udržování a rozvoji řídí zákonem o finanční kontrole (dále také ZFK). Informace v tomto příspěvku do *Přehledu* jsou omezeny na PIC ústředních jednotek státní správy, tj. na PIC ministerstev jako klíčových správců kapitol státního rozpočtu ("Správci kapitol").

<sup>5</sup> Příspěvek Ministerstva financí ze dne 31. května 2011; synonyma „Veřejná vnitřní kontrola“ nebo „Vnitřní kontrola ve veřejném sektoru“.

<sup>6</sup> Usnesení vlády č. 1570/2005.

<sup>7</sup> Například zákony č. 218/2000 Sb., č. 250/2000 Sb., č. 563/1991 Sb. a č. 320/2001 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

<sup>8</sup> Například nařízení Rady (ES, Euratom) č. 1605/2002 ze dne 25. června 2002, kterým se stanoví finanční nařízení o souhrnném rozpočtu ES a stanovisko č. 2/2004 EÚD ze dne 30.4.2004 týkající se modelu „jednotného auditu“.

### 3. 2. Vnitřní kontrolní prostředí veřejného sektoru

Jedním ze základních cílů vlády je uskutečnit důslednou konsolidaci veřejných rozpočtů a dosáhnout tak nejpozději v roce 2013 schodek veřejných financí maximálně 3% hrubého domácího produktu. K dosažení tohoto cíle vláda ve svém programu stanovila opatření právního, organizačního a provozního charakteru, které je nutno realizovat.

Na rozdíl od dřívějšího postupu rozpočtování vládních výdajů se jako universální způsob prosazují víceleté výdajové projekce. Ty jsou považovány za klíčový nástroj finančního řízení a jsou rozpracovány do programů.

Mezi hlavní charakteristiky systémů, které zabezpečují prostředí pro VŘKS ve veřejném sektoru ČR, patří zavedený systém účetnictví státu. ČR přistoupila v roce 2007 k účetní reformě. Vláda schválila nově definované základní principy vzniku účetnictví státu<sup>9</sup>. Jedním z prvních výstupů podle koncepčního rámce je změna v dosavadním způsobu účtování a sestavování účetních a finančních výkazů. Byl přijat soubor právních, technických a dalších nástrojů, které vytvářejí Centrální systém účetních informací státu. Jeho účelem je zajistit včasné, úplné a pravdivé informace o finanční a majetkové situaci nejen v každé účetní jednotce (orgány a organizace veřejného sektoru), ale i získat agregované a konsolidované informace o hospodářské situaci státu jako celku nejen na bázi peněžních toků, ale nově i na bázi akruální, a to v účelné kombinaci. Průběžné sledování a kontrola postupu prací uvnitř účetních jednotek a na úrovni státu s ohledem na jednotlivé fáze účetní reformy, by proto mělo být základním předpokladem úspěšného zvládnutí všech nových povinností a pravidel. Nově zavedený akruální princip má klíčový význam pro řízení státního rozpočtu, VFRKS a pro finanční politiku.

Externí audit (dále také EA) je dalším klíčovým prvkem řádné správy věcí veřejných. Jeho hlavním účelem je poskytnout nezávislá a objektivní ujištění o spolehlivosti účetních závěrek, o legalitě a řádnosti finančních transakcí a o dodržení zásady finančního řízení ze strany správců kapitol, účetních jednotek pod vedením těchto správců a státu jako celku. Tento úkol zajišťuje NKÚ, které při ověřování úplnosti a přesnosti účtů kapitol státního rozpočtu státu, státního závěrečného účtu, jakož i v dalších auditorských činnostech postupuje podle mezinárodních auditorských standardů. Stávající vnitrostátní právní předpisy neupravují otázky spojené s EA. Nicméně, NKÚ se připravuje rozšířit svou působnost na obecní úřady a jejich hospodaření s rozpočtem paralelně se zvýšením počtu svých pracovních sil.

Současné nedostatky v systému PIC, které jsou uvedeny v *Koncepci kontrolního systému v ČR*, by měly být postupně odstraněny v souladu s národní strategií na ochranu finančních zájmů republiky. Tím by měly být vytvořeny podmínky k zabránění chybám, nesprávnostem/nesrovnalostem, podvodům a korupci, a k usnadnění jejich detekce a vrácení neoprávněně vyplacených prostředků z veřejných zdrojů nazpět.

Veřejný sektor je v ČR všeobecně vnímán jako oblast, ve které existuje rozsáhlý prostor pro korupci. Obecně jsou korupcí nejvíce zasaženy oblasti, ve kterých je rozhodováno o veřejných financích, a tam, kde jsou poskytovány veřejné služby občanům. Situaci komplikuje velký počet decentralizovaných a často se překrývajících kontrolních aktivit celé řady veřejných subjektů se složitými vazbami a rozdílnými kontrolními výstupy.

Zprávy o stavu současných systémů, které dokumentují prostředí pro PIC a které zdůrazňují aktuální stav veřejných financí, vedou k závěru, že pro FM&C a pro interní audit jsou zapotřebí systémové změny a nové postupy. Tyto změny, které by měly být založeny na mezinárodních standardech a mezinárodní dobré praxi, musí zajistit, aby veřejné prostředky byly použity nejen k zamýšlenému, resp. schválenému účelu, ale aby byly využívány rovněž hospodárným a efektivním způsobem, a dále aby byla zajištěna jejich odpovídající ochrana.

---

<sup>9</sup> Usnesení vlády č. 561/2007.



### 3. 3. Koncepce veřejné vnitřní kontroly

Dobře strukturovaný a funkční model PIFC je nástrojem pro zajištění přiměřené vnitřní kontroly ve veřejném sektoru. Tento model se skládá ze souboru doporučení na základě standardů a osvědčených postupů vypracované EK k podpoře vlády členských států v jejich úsilí o aktualizaci a modernizaci PIC v těchto zemích. Český systém má vlastnosti PIFC, tj. má systém FM&C, systém interního auditu a koordinaci obou těchto systémů.

Hlavním cílem vládní koncepce, jak bylo uvedeno výše, je vytvořit vhodný právní rámec, který připraví cestu pro dynamický rozvoj PIC v institucích a organizacích na všech úrovních veřejné správy. V tomto rámci by měly být upraveny obecné zásady organizace těchto systémů, které vycházejí ze standardů COSO<sup>10</sup>. Současně by jim měly být vytvořeny podmínky pro odstranění slabých míst v současném systému PIC, zavedení stejného systému ochrany veřejných prostředků ať už ze zahraničí nebo z národních zdrojů, odstranění duplicity a nadměrného překrývání činností různých kontrolních orgánů a pro omezení nadměrné zátěže auditovaných subjektů.

Změny potřebné pro rozvoj systému FM&C a interního auditu jsou realizovány postupně na různých úrovních veřejné správy. Tento proces naráží občas na odpor vůči koordinaci PIC při uplatňování hlavních principů a nástrojů obsažených ve Strategii vlády v boji proti korupci<sup>11</sup> (2006-11).

Vládní návrh novely ZFK byl poslán do parlamentu v roce 2006 (jeden z klíčových kroků vlády provést nezbytné změny v právním rámci PIFC). Kontrolní výbor Poslanecké sněmovny, nicméně, odmítl tento návrh přijmout, a předložil další novelu ZFK tentokrát poslancekou, která vypustila ustanovení o potřebě centrální harmonizační jednotky (CHJ) na ministerstvu financí pro koordinaci PIC.

Tato druhá novela ZFK zahrnuje audit řídicích a kontrolních systémů (FM&C) operačních programů spolufinancovaných z fondů EU do systému předběžné, průběžné a následné finanční kontroly ve veřejném sektoru. Převážná většina správců kapitol setrvala u organizace nebo nově vytvořila nové útvary, které měly v praxi zajistit finanční kontroly (včetně šetření třetích stran, stížností a podnětů k negativnímu chování) a interní audit.

#### 3. 3.1. Systém FM&C

Zodpovědnost orgánu vedení správců kapitol za zavedení VŘKS v kontextu s principy řádné správy a řízení státu<sup>12</sup> je ovlivněna úrovní naplnění hlavních požadavků na:

- odpolitizování, profesionalizaci a stabilizaci veřejné správy,
- oddělení funkcí mezi výkonné orgány, vrcholové manažery a interní audit správců kapitol,
- poskytování centrální koordinace FM&C a interního auditu pro celý veřejný sektor.

Orgán vedení správce kapitoly<sup>13</sup> má celkovou odpovědnost za zajištění výkonu veřejných služeb v celé své působnosti, resp. za příslušné strukturované a měřitelné aktivity a za vytváření podmínek pro předcházení událostem a jednáním, které mohou ohrozit nebo znemožnit dosahování cílů a politik.

---

<sup>10</sup> Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, Soubor doporučení iniciativy amerického soukromého sektoru, jehož účelem je definovat a prosadit jednotné pojetí obsahu pojmu „vnitřní řídicí a kontrolní systém“ (Internal Control), a poskytnout obecné standardy, na základě kterých by organizace mohly hodnotit své vnitřní řídicí a kontrolní systémy. Tyto standardy jsou kompatibilní se standardy vnitřní kontroly INTOSAI.

<sup>11</sup> Usnesení vlády č. 1199/2006.

<sup>12</sup> Řádnou správou a řízením v zodpovědnosti vlády (Government Governance) se rozumí soubor dovedností vládnout na úrovni státu s akceptací mezinárodně uznávaných standardů a mezinárodní spolupráce vlád zemí OECD cílené na přenos nejlepší prověřené praxe správy a řízení subjektů veřejného sektoru.

<sup>13</sup> Například monokratickým orgánem vedení ministerstva je ministr anebo kolegiálním orgánem vedení kraje je rada.

Vrcholoví manažeři jsou zodpovědní za dosažení cílů a za provádění politik stanovených orgánem vedení správce kapitoly. Tímto vrcholovým manažerem na úrovni ministerstva může být ministr, který je politicky nominován.

Nejasná hranice mezi politickou a administrativní odpovědností představuje potenciální riziko pro zachování kontinuity přístupů vrcholových manažerů nejen v oblasti rozvoje odpovídajícího systému PIC správce kapitoly, ale i při jeho udržování. Přiměřenost je schopnost plnit základní cíle tohoto systému, tj. zajištění hospodárnosti, efektivnosti a účinnosti operací, spolehlivosti účtů a finančních a účetních výkazů, souladu s právními předpisy a ochrany veřejných prostředků.

Ministr, jako vrcholový manažer, je pověřen správou veřejných zdrojů určených k dosažení cílů a provádění politik. Ministr je zodpovědný za bezpečnost těchto zdrojů a musí zavést účinné kontroly ke zmírnění a předcházení rizikům spojeným s podvody, korupcí a nesprávnostmi, včetně opatření k zamezení střetu zájmů. Jedním z přetrvávajících problémů dneška je, že manažeři správců kapitol mají různé názory, resp. přikládají různou důležitost novému pojetí řízení. Pokračují nadále tradiční kontroly/revize a v některých případech řídící odpovědnost za zavedení a udržování nového vnitřního kontrolního systému je přenášena na interní audit. Snaha o celkový vnitřní kontrolní systém vedla k posouvání lidských zdrojů v závislosti na subjektivní volbě vrcholového manažera, kterou kontrolní aktivitu tato osoba upřednostňuje. Takový přístup však oslabuje jak systém FM&C, tak i systém interního auditu.

### 3.3.2. Systém interního auditu

Interní audit slouží jako kritický a nezávislý pozorovatel správního procesu u správce kapitoly. Interní audit je schopen poskytnout orgánu vedení správce kapitoly analytický pohled na problémy související s metodickým přístupem k řízení rizik, řízení procesů, správy a řízení. Činí tak na základě svého výjimečného postavení právně zakotveného v části 4 v hlavě III ZFK.

Interní audit vychází z identifikace strategických, provozních a finančních rizik, kterým správci kapitol čelí, a z hodnocení přiměřenosti a účinnosti řídicích a kontrolních mechanismů zavedených v odpovědnosti vrcholových manažerů za účelem snížení a zvládnutí těchto rizik v dynamicky se měnícím prostředí.

Zjištění interního auditu mají proto zásadní význam pro orgán vedení správce kapitoly, neboť jej upozorňují na slabé stránky jeho systému FM&C a prostřednictvím interního auditu se tomuto orgánu dostává doporučení, je-li to v zájmu zlepšení tohoto systému potřebné (přidaná hodnota). Činnost interního auditu nepodléhá manažerským instrukcím, ale řídí se souborem pravidel obsažených v mezinárodně uznaném Rámci profesní praxe interního auditu. Auditní zprávy podávané orgánu vedení správce kapitoly musí být zcela nezávislé na názorech vrcholových manažerů, přičemž tato okolnost demonstruje, že systém interního auditu není součástí správních a finančních služeb správce kapitoly, ale je přímo napojen na orgán vedení.

Interní audit pravidelně ujišťuje, zda správce kapitoly dodržuje veškeré příslušné právní předpisy, zda má zavedeny účinné řídicí a kontrolní mechanismy, zda činí opatření k zamezení střetu zájmů, podvodům a korupci. Podává pravidelně zprávy o zavádění seberegulačních mechanismů, jejichž prostřednictvím je řízena odborná praxe interního auditu. Měření výkonu a zajištění kvality interního auditu vychází ze standardů, etických zásad a osvědčených postupů.

Snaha o udržení postavení a monitorovací funkce interního auditu v souladu se ZFK u správců kapitol byla v řadě případů ohrožena tím, že byla nahrazována najímáním externích dodavatelů auditorských služeb ze soukromého sektoru. Toto najímání externích soukromých auditorských kapacit je často zdůvodňováno kritikou, že interní audit ve veřejném sektoru nenaplňuje monitorovací funkci, přičemž tyto nakupované služby zvyšují náklady na vrub státního rozpočtu. Někteří správci kapitol také plánují

nahradiť funkci interního auditu finanční kontrolu účetních jednotek v rámci jejich sektorové nebo územní působnosti, vykonávanou podle tradičních inspekčních/revizních postupů.

Navíc, zde existuje riziko nedodržování standardů, ať již z důvodu znalostní závislosti zadavatele na externím dodavatelí<sup>14</sup>, anebo z důvodu plného spoléhání se na reference o externím dodavatelí, či též z důvodu účelové podřízenosti těchto „objektivně“ ujišťovacích služeb přáním, která plně ekonomicky závislému externímu dodavatelí zadavatel předem definuje. V krajním případě se zvyšuje riziko toho, že vedení kapitoly specificky zasahuje do objektivnosti poskytovaných služeb, nebo dokonce předem určí výsledek tzv. "plně nezávislých" externích doporučení soukromého externího auditora.

Jsou-li zprávy interního auditu dlouhodobě jednostranně orientovány na výčet chyb, který neposkytuje identifikaci skutečných příčin, může to vést k paušalizaci vnímání správy a řízení správců kapitol ze strany veřejnosti jako ne zcela důvěryhodné a péče o svěřené veřejné zdroje jako ne zcela dostatečné.

Značná složitost současných kontrolních struktur ve veřejném sektoru ČR je komplikována doplněním implementačních struktur zajišťujících sdílenou odpovědnost ČR a EK za řádnou správu a řízení finančních fondů EU. Odlišná kritéria pro jejich zavedení a udržování v národní a evropské legislativě vytvářejí objektivně podmínky pro uplatňování různých řídicích a kontrolních režimů pro ochranu národních a zahraničních zdrojů. Tím je podstatně ztížena koordinace těchto systémů na již zmíněných principech jednotného auditu.

Celkově lze říci, že s ohledem na výše uváděná rizika a problémy nelze považovat současný stav interního auditu ve veřejném sektoru, jakož i podmínky k jeho dalšímu rozvoji, za uspokojivý.

#### **3.3.2.1. Vztahy interního auditu a externího auditu**

NKÚ je externím auditorem správců kapitol. Jeho hlavní úlohou je podat zprávu, resp. poskytnout nezávislé ujištění o účtech a správnosti finančních výkazů ("finanční audit"), legalitě operací ("audit shody s právními předpisy") a dodržování zásady řádného finančního řízení správních činností ("audit výkonnosti").

Zjištění auditu a doporučení NKÚ potvrzují existenci dlouhodobě přetrvávajících nedostatků při výkonu správy kapitol, a lze je nalézt i v souhrnné Zprávě o výsledcích finanční kontroly ve veřejné správě (Ministerstvo financí předkládá tuto zprávu každoročně vládě).

Co se týká ročních auditních plánů, NKÚ koordinuje své kontrolní činnosti s činnostmi správců kapitol.

#### **3.3.2.2. Výbory pro audit a auditní orgány**

Výbory pro audit nenalezly podporu v českém veřejném sektoru jako nový koncept interního auditu, neboť jsou vnímány (až na některé výjimky) jako další byrokratická a ekonomická zátěž bez zřejmého přínosu pro veřejný sektor.

#### **3.3.2.3. Centrální koordinace PIC**

Účinná metodická podpora a centrální koordinace přispívá ke správnému vývoji systému PIC. Již zmíněná poslanecká novela ZFK zabránila od 1. ledna 2008 podřídit CHJ<sup>15</sup> pro PIFC přímo ministroví financí. CHJ byl rozdělena do dvou oddělení v kompetenci náměstka ministra financí odpovědného za finanční, auditní a provozní sekci.

Pravidelné posouzení systému FM&C a systému interního auditu ve veřejném sektoru a pravidelné zprávy/údaje o stavu těchto systémů jsou obsaženy ve výroční zprávě o výsledcích finančních kontrol, které ministr financí předkládá podle ZFK vládě. Kopie těchto zpráv se předkládají NKÚ. Tyto zprávy jsou zveřejňovány na internetových stránkách Ministerstva financí poté, co byly projednány ve vládě.

<sup>14</sup> Vedení správce kapitoly bude záviset nebo bezpodmínečně závisí na moudrosti externích soukromých auditorských firem.

<sup>15</sup> Centrální harmonizační jednotka.

### 3. 4. Finanční inspekce

Boj proti nesprávnostem/nesrovnalostem, podvodům, korupci a jiným protiprávním jednáním (dále jen "nesprávnosti a podvody"), které poškozují finanční zájmy státu, územních samosprávných celků a EU musí být účinné. Proto je třeba jasně určit hranici odpovědnosti všech subjektů podílejících se na řídicích a kontrolních procesech při poskytování veřejných služeb a hospodaření s veřejnými prostředky na místní, národní i mezinárodní úrovni.

Finanční inspekce je specifickou funkcí při zajišťování prevence, ale zejména při odhalování, vykazování (nebo oznamování) a šetření nesprávností a podvodů. Finanční inspekce může přijímat opatření k nápravě, a to zejména v případech, které se týkají neoprávněného využívání veřejných prostředků (finanční opravy a ukládání sankcí tam, kde je potřeba obnovit finanční disciplínu institucí a organizací ve veřejném sektoru a všech ostatních poskytovatelů a příjemců finanční podpory z veřejných zdrojů.

Primární odpovědnost za hodnocení a řízení rizik je na vedení správce kapitoly. Vrcholoví manažeři musí stanovit strategii ke snížení rizik, plán pro případ identifikace podvodného/korupčního jednání, který stanoví postupy v případě jeho nahlášení nebo odhalení a průběžný program zvyšování povědomí zaměstnanců v této oblasti.

Podle dynamického modelu COSO ERM nejsou interní auditoři zodpovědní za odhalování a šetření podvodů/korupce. Nicméně jsou povinni poskytovat nezávislé ujištění o účinnosti postupů zavedených vrcholovými manažery k řízení rizik spojených s hrozbou podvodu nebo korupce. Všechny ostatní činnosti prováděné interním auditem musí být v souladu, a nikoliv v rozporu, s tímto primárním úkolem. Interní auditoři by samozřejmě měli mít dostatečné znalosti, aby mohli stanovit indikátory podvodu/korupce.

Role interního auditu tím není snížena. Je jen posunuta k hodnocení kontrolních mechanismů, v tomto případě finanční inspekce zavedené a udržované vrcholovými manažery.

### 3. 5. Probíhající a/nebo budoucí reformy

Základním programovým dokumentem pro další rozvoj v této oblasti zůstává vládní koncepce uvedená v části 1 tohoto přehledu, která vychází z funkčního modelu PIFC, který vypracovala EK na pomoc vládám členských států EU. Vláda, vědoma si nezbytnosti změn v PIC ve veřejné správě, proto přijala v roce 2008 svůj Akční plán na plnění priorit a cílů Národní strategie na ochranu finančních zájmů ES v ČR. V něm uložila vypracovat návrh nového zákona, který by nahradil současný, již překonaný ZFK z roku 2001. Současně stanovila jasná kritéria pro právní úpravu základních prvků PIC ve veřejné správě v souladu s požadavky uvedenými v části 1 (viz výše). Tato kritéria byla podrobena široké diskusi při konzultacích s odborníky ze všech úrovní veřejné správy, v Českém institutu interních auditorů a v akademické sféře. Připravený návrh zákona podle zadání vlády je v souladu i s názory expertů Světové banky a GR Rozpočet EK na koncepční řešení PIC v rozvinutých demokraciích.

Nicméně vláda se při přijímání své Protikorupční strategie rozhodla nahradit legislativní iniciativu ministra financí úkolem vypracovat jednoduchou technickou změnu stávajícího ZFK.

Tato změna by měla vytvořit podmínky, které by odpovídaly vývoji v oblasti budování komplexní PIC, v souladu se standardy a osvědčenými postupy.