

Z historie a současnosti univerzity

Interní auditori ve veřejné správě – zkušenosti a perspektivy

MARCELA ZBOŘILOVÁ

V oblasti veřejné správy byl institut interního auditu zaveden poprvé zákonem č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole) v platném znění. Tím v roce 2002 prakticky vznikla nová kategorie zaměstnanců ve státní správě, územní samosprávě i v dalších institucích veřejného sektoru. Vedoucím zaměstnancům těchto organizací vznikla povinnost implementovat zákon v praxi a vytvořit nové útvary interního auditu.

Interní audit v orgánech veřejné správy

Podle výše uvedeného zákona je interní audit v orgánech veřejné správy definován jako nezávislé a objektivní přezkoumávání a vyhodnocování operací a vnitřního kontrolního systému orgánu veřejné správy, které zjišťuje, zda

- a) právní předpisy, přijatá opatření a stanovené postupy jsou v činnosti orgánu veřejné správy dodržovány,
- b) rizika vztahující se k činnosti orgánu veřejné správy jsou včas rozpoznávána a zda jsou přijímána odpovídající opatření k jejich vyloučení nebo zmírnění,
- c) řídicí kontroly poskytují vedoucímu orgánu veřejné správy spolehlivé a včasné provozní, finanční a jiné informace, které jsou relevantní pro rozhodování vedení těchto subjektů, zejména tehdy, kdy je nutná včasná a dostatečně účinná reakce na změny vnitřního a vnějšího prostředí,
- d) dosahované výkony při plnění rozhodujících úkolů se řídí stanovenými kritérii hospodárnosti, efektivnosti a účinnosti,
- e) zavedený vnitřní kontrolní systém je dostatečně účinný, reaguje včas na změny ekonomických, právních, provozních a jiných podmínek,
- f) dosažené výsledky při plnění rozhodujících úkolů orgánu veřejné správy poskytují dostatečné ujištění, že schválené záměry a cíle tohoto orgánu budou splněny.

Uvnitř orgánu veřejné správy by měl interní audit zajišťovat funkčně nezávislý útvar, případně k tomu zvláště pověřený zaměstnanec, organizačně oddělený od řídicích výkonných struktur, který na základě svých zjištění předkládá vedoucímu orgánu veřejné správy doporučení ke zdokonalování kvality vnitřního kontrolního systému, k předcházení nebo ke zmírnění rizik a k přijetí

opatření k nápravě zjištěných nedostatků. Současně tento útvar zajišťuje v orgánu veřejné správy konzultační činnost.

Interní auditor v orgánech veřejné správy by měl být chápán ne jako kontrolní orgán, který upozorňuje na chyby a nedostatky, ne jako policista či špion, ale spíše jako poradní orgán vedení, který hledá způsob, jak dosáhnout vyšší efektivity díky zdokonalování dané strategie, používaných metod, systémů a postupů v orgánech veřejné správy. Posun v zaměření od kontrolní činnosti ke konzultačně poradenské úloze by měl být patrný.

Vzájemnou shodu obsahu interního auditu podle jeho nové moderní definice¹ a obsahu interního auditu dle zákona o finanční kontrole lze spatřovat v nezávislosti a objektivitě činnosti interního auditu, v jeho ujišťovací a konzultační funkci.

Nezávislost interního auditu je zabezpečena

- jeho organizačním začleněním – interní auditor je přímo podřízen vedoucímu orgánu veřejné správy,
- vyloučením účasti interních auditorů z činnosti výkonné a provozní povahy – interního auditora nelze pověřovat úkoly, které jsou v rozporu s nezávislým plněním jemu stanovených úkolů, interní auditori nesmějí hodnotit takové činnosti a procesy, za jejichž provádění byli předtím odpovědní,
- způsobem hodnocení výsledků jejich činnosti.

Ujišťovací činnost spočívá v objektivním prověření a hodnocení průkazného materiálu, jehož účelem je poskytovat ve prospěch organizace nezávislé hodnocení řízení rizik, řídicích a kontrolních systémů a mechanismů nebo řízení a správy organizace. Interní auditori plní specifickou funkci podpory určených řídicích úrovní v orgánech veřejné správy jako nezávislý, verifikační, hodnotící a poradenský prvek, poskytují objektivní informace a odborné konzultace.

Interní audit mohou vykonávat osoby, které mají předpoklady obsáhnout znalosti a dovednosti nutné pro řádný výkon interního auditu. Mezi základní zásady (principy) interních auditorů patří

- bezúhonnost (integrita), která je při výkonu interního auditu základem důvěryhodnosti,
- objektivita, tzn. objektivní hodnocení všech podstatných okolností a neovlivnitelnost vlastními zájmy či zájmy jiných,
- důvěrnost, tj. respekt k vlastnictví a hodnotě informací,
- kompetentnost, tj. uplatňování potřebných vědomostí, dovedností a zkušeností.

1) Interní audit je nezávislá, objektivní, ujišťovací a konzultační činnost zaměřená na přidávání hodnoty a zdokonalování procesů v organizaci. Interní audit pomáhá organizaci dosahovat cílů tím, že přináší systematický metodický přístup k hodnocení a zlepšování efektivity řízení rizik, řídicích a kontrolních procesů, správy a řízení organizace – definice schválená Radou IIA v červnu 1999 na základě celosvětové diskuse.

Základ profesního rozvoje interních auditorů ve veřejné správě v České republice tvoří vzdělávací aktivity společného projektu Ministerstva financí ČR a Českého institutu interních auditorů² (dále jen ČIIA) – Jednotný systém odborné přípravy pracovníků veřejné správy České republiky v oboru finanční kontrola a interní audit. Je pořádán základní kurz a atestační kurz, který je koncipován jako navazující vzdělávání se specializací na ucelené tematické bloky (např. finanční audit, audit souladu apod.).

V rámci metodické činnosti hraje pro interní auditory významnou roli Centrální harmonizační jednotka. Ta je odborem Ministerstva financí ČR, který mimo jiné vytváří koncepci systému veřejnosprávní kontroly, interního auditu a řídicí kontroly ve veřejné správě, včetně harmonizace legislativy v návaznosti na legislativu ES, a vystupuje v této oblasti jako koordinátor vztahů vůči orgánům EU. Vypracovává návrhy zákonů a prováděcích předpisů v oblasti finanční kontroly, metodicky řídí a koordinuje výkon veřejnosprávní kontroly a interního auditu ve veřejné správě.

Centrální harmonizační jednotkou bylo doposud zpracováno 18 metodických pokynů k provádění finanční kontroly ve veřejné správě, v legislativní činnosti byly připraveny návrhy novel zákona o finanční kontrole a byl prováděn také metodický výklad právních předpisů pro finanční kontrolu k zajištění jednotného postupu ve veřejné správě, zejména na podkladě dotazů subjektů veřejné správy.

Podle zákona o finanční kontrole má být samotná činnost interních auditorů vykonávána na základě střednědobých a ročních plánů činnosti, výjimečně mohou být interní auditory pověřeni i výkonem tzv. operativního auditu (ad hoc auditu). Činnost interních auditů by měla být vykonávána v souladu s mezinárodně uznávanými standardy³ a měla by vycházet z doporučení Centrální harmonizační jednotky.

O zjištěních z vykonaného auditu je pořizována konečná písemná zpráva, která je po projednání s příslušným vedoucím zaměstnancem odpovědným za řízení a kontrolu auditované činnosti předávána vedoucímu orgánu veřejné správy. Výsledky interního auditu jsou dále souhrnně uváděny v roční zprávě předkládané opět vedoucímu orgánu veřejné správy. V této zprávě je hodnocena kvalita vnitřního kontrolního systému, je zde analyzován výskyt závažných nedostatků a jsou předkládána doporučení ke zkvalitnění řízení provozní a finanční činnosti orgánu veřejné správy a jeho vnitřního kontrolního systému. Výsledky interního auditu a opatření vedoucího orgánu veřejné správy přijatá na základě doporučení útvaru interního auditu jsou podkladem pro vypracování roční zprávy orgánu veřejné správy o výsledcích finančních kontrol.

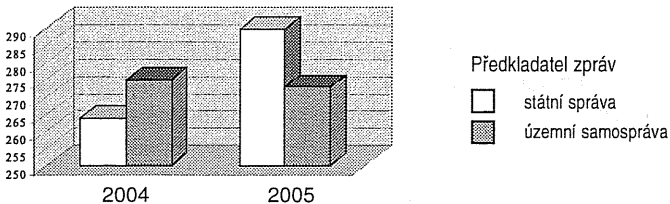
2) Český institut interních auditorů je profesní občanské sdružení, které působí od března 1995. Jeho základním posláním je propagace a rozvoj odborné praxe profese interního auditu.

3) Standardy pro profesionální praxi interního auditu vydané Mezinárodním institutem interních auditorů (IIA), standardy Mezinárodní organizace nejvyšších kontrolních institucí (INTOSAI).

Poznatky o interních auditech z ročních zpráv o výsledcích finančních kontrol

Roční zprávy o výsledcích finančních kontrol jsou předkládány orgány veřejné správy v souladu s § 22 odst. 1 zákona o finanční kontrole. V následujícím textu vycházím z informací uvedených ve Zprávě o výsledcích finančních kontrol ve veřejné správě za rok 2004 a 2005 (dále jen Zpráva).

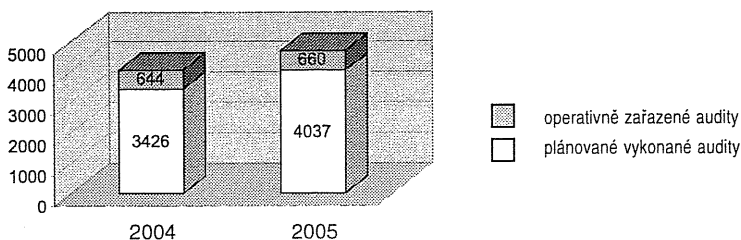
Ze Zprávy vyplývá, že se meziročně zvýšil počet útvarů interních auditorů ve veřejné správě, rozhodující přírůstek byl zaznamenán ve státní správě (viz graf č. 1). Docházelo tak k naplňování usnesení vlády č. 561/2005, kterým bylo uloženo členům vlády a vedoucím ostatních ústředních orgánů státní správy dokončit ve státní správě proces vytváření funkčně nezávislých útvarů interního auditu organizačně oddělených od řídicích a výkonných struktur.



Graf č. 1: Počet předkladatelů zpráv o výsledcích finančních kontrol, kteří zavedli a provozují službu interního auditu

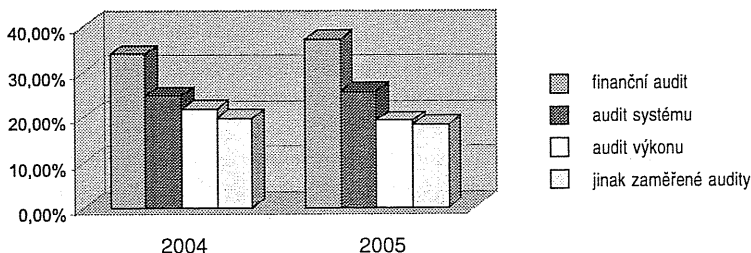
Z ročních zpráv o výsledcích finančních kontrol vyplývá také celá řada problémů, se kterými se orgány veřejné správy při uplatňování systému finanční kontroly potýkají. Jde například o problematiku obsazování pracovních míst v útvarech interního auditu odborně připravenými interními auditory se specializací na finanční audit a účetnictví. Přitom kompetentnost interních auditorů vybavených potřebnými schopnostmi, znalostmi a dovednostmi jsou jedním s faktorů pro dosahování výsledků a účinnosti práce interního auditu (viz text výše). Pro oblast interního auditu se vztahují pouze obecně pojatá kritéria odborné způsobilosti platná pro všechny zaměstnance orgánů veřejné správy, chybí však národní kvalifikační standard pro tento nově koncipovaný obor. Hlavní základ profesního rozvoje tvoří, jak již bylo výše uvedeno, vzdělávací aktivity podle společného projektu MF ČR a ČIIA pro jednotné vzdělávání zaměstnanců veřejné správy ČR v oboru finanční kontrola a interní audit. Roční zprávy uvádějí, že absolventů základního vzdělávání je ve veřejné správě 610 interních auditorů (ve státní správě 301 a v územní samosprávě 309). Držitelé mezinárodní certifikace programu Institute of Internal Auditors je 12 interních auditorů ve státní správě a 4 v územní samosprávě.

Pokud se týká hodnocení výsledků auditorské práce a zajišťování kvality interního auditu, následující graf zobrazuje meziroční vývoj počtu provedených auditů ve veřejné správě.



Graf č. 2: Meziroční počet vykonaných plánovaných auditů a operativně zařazených auditů

Oproti roku 2004 se v roce 2005 počet provedených auditů ve veřejné správě zvýšil o 627 interní auditů, tj. o 15,4 %. Plánované vykonané audity se zvýšily o 17,8 % a operativně zařazené auditů o 2,4 %. Pokud se týká jednotlivých typů interních auditů, následující graf zobrazuje jejich procentní podíl.



Graf č. 3: Procentní podíl jednotlivých typů interních auditů

V ročních zprávách byly také uváděny nedostatky zjištěné při interních auditech, které se týkaly např. porušování rozpočtové kázně při řízení veřejných výdajů, neprůkaznosti účetních záznamů, porušování zásad hospodaření s majetkem státu zejména při přejímání zboží, prací a služeb. Jako příčina vzniku nesrovnalostí byla uváděna nedostatečná účinnost vnitřního kontrolního systému. Doporučení interních auditorů směřovala ke zvýšení podílu řídicí kontroly zajišťované vedoucími zaměstnanci orgánů veřejné správy, k předcházení rizikům a vytváření katalogu (mapy) rizik, k aktualizaci vnitřních předpisů nebo jejich doplnění, ke zkvalitnění řízení provozních a finančních činností a k řešení rizik zejména u veřejných zakázek v oblasti nákupu zboží, prací a služeb.

Ve Zprávě za rok 2005 bylo konstatováno, že v roce 2005 pokračovalo vytváření systému interního auditu ve veřejné správě, zvýšil se počet útvarů interních auditů, posílila se jeho úloha při prosazování zásad finančního řízení i podíl na řízení rizika v organizacích veřejné správy. Pozitivní hodnocení činnosti útvarů interního auditu potvrzují i výsledky provedených veřejnosprávních kontrol (dle § 29 odst. 4 zákona o finanční kontrole mohou být interní auditoři pověřeni výkonem následné veřejnosprávní kontroly). Současně se však ukázalo, že konsolidaci útvarů interních auditů nelze považovat za ukončenou a že je potřebné dále zvýšit funkční nezávislost interního auditu a zlepšit postavení zaměstnanců vykonávajících tuto službu.

Další vývoj interního auditu

V roce 2006 byla vydána Ministerstvem financí ČR, respektive Centrální harmonizační jednotkou pro finanční kontrolu, Koncepcí kontrolního systému v ČR se zaměřením na finanční kontrolu (dále jen Koncepce) (systémy finančního řízení a kontroly, systémy interního auditu a centrální harmonizace ve veřejné správě). V tomto materiálu je definován systém PIFC⁴ v České republice, silné a slabé stránky současného nastavení systému PIFC a jeho koncepce na léta 2006 až 2013.

Ministerstvo financí ČR ve své Koncepci konstatovalo, že interní audit je ne plně doceňovanou funkcí v orgánech veřejného sektoru a že doposud existují rozdíly v přístupech k organizování její činnosti. Interní audit je často součástí organizačních útvarů s působností k finančním kontrolám a k šetření podání na negativní jevy vykonávaným ad hoc na základě podnětů z vnitřního a vnějšího prostředí, ačkoliv tyto formy kontrolních aktivit svých charakterem spadají do odpovědnosti příslušných úrovní finančního řízení. Podle Ministerstva financí ČR je proto nezbytné změnit chápání odlišností v cílech, které plní řídicí a kontrolní mechanismy zavedené a provozované v odpovědnosti finančního managementu, a v cílech, které plní interní audit jako monitorovací nástroj pro nezávislé hodnocení a ujištění o přiměřenosti a účinnosti fungování těchto mechanismů. Nepochopení odlišností v cílech obou těchto systémů by neumožnilo naplnění řádné správy a řízení subjektů veřejného sektoru.

V Koncepci je stanoven obecný strategický cíl pro další rozvoj systému PIFC a dílčí specifické cíle pro období roku 2006 a období let 2007-2013. Za účelem dosažení obecného strategického cíle a splnění specifických cílů vyžadují dle Koncepce systémy finančního řízení a kontroly a systémy interního auditu v orgánech veřejné správy určité systémové úpravy.

4) Systém PIFC představují všechna opatření přijímaná vládou nebo jí pověřenými organizacemi k řízení a kontrole veřejných příjmů a výdajů, aktiv a pasiv. Systém PIFC tvoří 3 systémy: systém FM&C – finanční řízení a kontrola, systém služby interního auditu (systém IA) a centrální harmonizace systému FM&C a systému IA.

V oblasti interního auditu je uvažováno např. o novelizaci metodik pro systém interního auditu včetně vypracování jednotných schémat doporučených pracovních postupů (manuálů), vzorů a šablon dokumentů vyvíjejících se na základě dobré praxe, je uvažováno o odstranění hmotných i procesních legislativních překážek týkajících se odpovědností interního auditu dosud rozdělených (např. u subjektů státní správy) na základě decentralizovaného principu a v restrukturalizaci těchto odpovědností na principu kombinovaném⁵. Dále je také plánováno posilování systému interního auditu v oblasti řízení lidských zdrojů a trvalého profesního rozvoje (problematika finančního ocenění, posílení statutu vedoucích útvarů interního auditu, systém certifikace profese „interní auditor ve veřejné správě“ atd.).

V současné době je také připravována novela zákona o finanční kontrole, která do určité míry mění dosavadní systém finanční kontroly. Nejvýraznějším rysem novely má být nové vymezení systému finanční kontroly v souladu s novou legislativou ES a v souladu s Konceptí. Jde zejména o rozdělení veřejnosprávní kontroly na kontrolu ve veřejné správě v pravomoci a odpovědnosti řídicích a výkonných struktur a na audit ve veřejné správě v pravomoci a odpovědnosti útvaru organizačně a funkčně odděleného od řídicích a výkonných struktur. V souladu s nejlepší praxí členských zemí Evropské unie a zejména s doporučením Evropského účetního dvora k zavedení jednotného auditu je navrhován přechod od systému veřejnosprávní kontroly k systému uplatňování auditních metod a postupů při ověřování systému finančního řízení a kontroly jednotlivých orgánů veřejné správy, včetně ověřování vzorku operací při hospodaření s národními i zahraničními prostředky.

Pod vlivem nově přijímaných nařízení Evropské unie a na základě nezbytnosti dalšího rozvoje systému finanční kontroly a interního auditu se projevuje nutnost přistoupit ke změně kontrolního systému a kontrolních mechanismů uplatňovaných ve veřejné správě. Auditní činnost by neměla být v budoucnu omezena pouze na výkon interního auditu uvnitř orgánů veřejné správy, ale měl by být umožněn výkon auditu v rámci celého systému finanční kontroly.

Požadavek zákona o finanční kontrole představuje současně také výzvu pro výchovně vzdělávací proces a výzkumnou činnost. Na Ekonomicko-správní fakultě byly akreditovány předměty, které připravují absolventy i v této oblasti. Jde o předmět kontrola ve veřejném sektoru a kontrola ve veřejné správě a interní audit. Na výuce se podílejí pracovníci Odboru kontroly Krajského úřadu Jihomoravského kraje a interní auditoři z obcí s rozšířenou působností. Součástí výuky je též exkurze na MF ČR na odbor Centrální harmonizační jednotka, kde se studenti seznamují především s kontrolními mechanismy čerpá-

5) Decentralizovaný princip – každý subjekt veřejného sektoru (s nastaveným prahem) disponuje adekvátním počtem odborného a pomocného personálu za účelem zajištění účinného programu IA.

Centralizovaný princip – stát může preferovat umístění IA pod jeden centrální subjekt, který může provádět tyto služby menším subjektům, které je potřebují, ale nejsou dostatečně velké na to, aby měly svůj vlastní auditní personál na plný úvazek.

ní prostředků ze strukturálních fondů EU. V oblasti finanční kontroly a interního auditu se na Ekonomicko-správní fakultě zpracovávají bakalářské, diplomové i disertační práce. Někteří absolventi fakulty se tak mohou v budoucnu uplatnit i ve funkcích interních auditorů ve veřejné správě nebo v celém systému finanční kontroly.

Literatura

- SAWYER, L. B. *Interní audit*. Praha: ČIIA, 2000. 313 s. ISBN 80-86284-07-7
- DVOŘÁČEK, J. *Interní audit a kontrola*. Praha: C. H. Beck, 2000. ISBN 80-7179-410-4
- REKTORÍK, J., ŠELEŠOVSKÝ, J. *Kontrolní systémy veřejné správy a veřejného sektoru*. 1. vyd. Praha: Ekopress, 2003. 212 s. ISBN 80-86119-72-6
- Rámec profesionální praxe interního auditu*. Překlad: Jan Žižka – ITC, Jana Báčová, Pavel Caska, Petra Sokolová, 3. české vydání. Praha: Český institut interních auditorů, 2004, 348 s. ISBN 80-86689-25-5
- Kontrolní systém společnosti jako součást procesu jejího řízení*. 1. české vydání. Praha: Český institut interních auditorů, 1998, 25 s. ISBN 80-902433-3-9
- Časopis INTERNÍ AUDITOR. Praha: ČIIA. Vychází čtvrtletně. ISSN 1213-8274
- Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů ve znění pozdějších předpisů
- Vyhláška č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon o finanční kontrole, ve znění pozdějších předpisů
- Internetové zdroje Ministerstva financí České republiky
<<http://www.mfcr.cz/>>
- Internetové zdroje Institutu interních auditorů <<http://www.ciiia.cz/>>
- Internetové zdroje Vlády České republiky <<http://www.vlada.cz/>>