

SPECIFIKA INTERNÍHO AUDITU VE VEŘEJNÉ SPRÁVĚ

Martina Halásková

VŠB-TU Ostrava, Ekonomická fakulta, Katedra veřejné ekonomiky

Abstract: *He paper concerns position, function and meaning of the internal audit in public administration in the Czech Republic. Attention is paid also to the concept of financial control in public administration, with internal audit as its part. It also describes the standards for professional practice in internal audit, introduction of internal audit in public administration and the types of internal audits.*

Keywords: *financial control, internal audit, standards of internal audit, types of internal audits, functions of internal audit, public administration, the Czech Republic*

1. Úvod

Problematika zavedení interního auditu do orgánů veřejné správy se v České republice (ČR) začala řešit v souvislosti se vstupem ČR do Evropské unie (EU). Během let 2001 a 2002 neustále rostl tlak na ČR ze strany EU v rámci pravidelného hodnocení kapitoly 28: Finanční kontrola, jenž se stala prvotním impulzem pro zavádění principů vnitřního finančního řízení a kontroly ve veřejné správě kandidátských zemí.[1]

Evropská komise v té době několikrát v pravidelných hodnotících zprávách uvedla, že v ČR nefunguje adekvátní systém finanční kontroly, odpovídající potřebám veřejné správy a standardům uplatňovaným při organizaci a provádění finanční kontroly ve státech Evropského společenství. Pro ČR vyplynula nutnost transformovat dosud používané kontrolní mechanismy ve veřejné správě tak, aby byly srovnatelné a vyhovovaly požadavkům Evropské unie.[3]

2. Koncepce finanční kontroly ve veřejné správě

V České republice byla z podnětu Evropské komise a s její spoluprací zavedena nová koncepce finanční kontroly ve veřejné správě, tzv. „systém finančního řízení a kontroly ve veřejné správě“ (pro zjednodušení je používána zkratka PIFC – ang. Public Internal Financial Control). Vedly k tomu negociační přístupová jednání České republiky s Evropskou unií, z nichž Evropská unie prosazuje formování systémů finanční kontroly ve veřejné správě především prostřednictvím uplatňování mezinárodně uznávaných standardů (zejména Standardů IIA a INTOSAI). K tomu byla vyvinuta koncepce PIFC. Jde o koncepci jednotného dohledu na úseku veřejných financí uplatňovaného v působnosti vlády. [7]

Systém PIFC je tvořen ministerstvy, územními samosprávnými celky a dalšími orgány veřejné správy. Jeho účelem je řízení, výkaznictví, kontrola a audit využívání prostředků státního rozpočtu, územních rozpočtů a prostředků Evropské unie. Systém PIFC realizuje vláda nebo jí pověřené organizace a jeho cílem je zajistit, aby finanční řízení, kontrola veřejných financí a jejich využití orgány veřejné správy včetně zahraničních prostředků byly v souladu s příslušnou legislativou, rozpočtovými pravidly, zásadami řádného finančního řízení, transparentností, výkonností, efektivitou a úsporností. [4]

Systém PIFC představuje všechna opatření přijímaná ke kontrole veřejných příjmů, výdajů, aktiv a pasiv. Současně označuje všechny vnitřní mechanismy v orgánech veřejné správy, které tato opatření zajišťují. Systém PIFC je založen na 3 hlavních pilířích, které jsou spolu úzce propojeny:

- mechanismus finančního řízení a kontroly (nazýván podle Evropské komise Financial Management and Control – FM/C) – je organizován do systému předběžné, průběžné a následné finanční kontroly. Zavedení těchto mechanismů a zajištění jejich fungování spadá do odpovědnosti ministrů nebo jiných vrcholových orgánů v čele ústředních a ostatních institucí veřejné správy s primární odpovědností za zajišťování schválených záměrů a cílů v předmětu činnosti těchto orgánů,
- institucionalizovaná služba interního auditu (centralizovaná nebo decentralizovaná) s atributem funkční nezávislosti na všech řídicích a výkonných strukturách orgánů veřejné správy (Internal audit – IA),
- centrální harmonizace zajišťovaná dvěma oddělenými jednotkami jednak pro systém FM/C a jednak pro systém IA v celé veřejné správě. Jednotka pro centrální harmonizaci je Evropskou komisí nazývána Central Harmonization Unit – CHU. [8]

Interní audit se stal součástí finanční kontroly ve veřejné správě a jeho funkce a postavení je v ČR zakotvena legislativně:

- zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů, v platném znění (dále jen „zákon o finanční kontrole“),
- vyhláška č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon a finanční kontrole.

3. Pojetí interního auditu v oblasti veřejné správy

Interní audit byl v oblasti veřejné správy ČR zakotven zákonem o finanční kontrole, který nabyl účinnosti 1. ledna 2002. Orgánům veřejné správy tímto vznikla povinnost zřídit útvar interního auditu od 1. července 2002. Posláním interního auditu v orgánech veřejné správy je nezávislé a objektivní přezkoumávání operací, včetně přiměřenosti a účinnosti fungování řídicích a kontrolních mechanismů. Předmětem zájmu interního auditu není pouze vykonávání finančních auditů, ale i výkonnost veřejné správy, její hospodárnost, efektivnost a účelnost.[7]

3.1 Standardy pro profesionální praxi interního auditu

Standardy pro profesionální praxi interního auditu (zkráceně Standardy) mají zásadní význam, protože jsou v nich vymezeny základní normy a pravidla vztahující se na profesi interních auditorů. Jsou sice závazné jen pro členy IIA a jeho národních institutů, ale vychází z nich většina společností a organizací soukromého i veřejného sektoru po celém světě.

Česká republika tyto Standardy částečně implementuje jak do legislativních norem vztahujících se k internímu auditu ve veřejné správě, tak do interních předpisů a metodik orgánů veřejné správy. Účelem Standardů je:

- vymežit základní principy, které představují nejlepší praxi interního auditu,
- poskytnout rámec pro provádění a podporu veškerých činností interního auditu, které by ve svém důsledku měly napomáhat zvýšení hodnoty dané organizace,
- vytvořit základ pro vyhodnocení výkonu interního auditu,
- podporovat zdokonalené organizační procesy a postupy. [5]

Standardy jsou rozčleněny do tří samostatných ale zároveň na sebe navazujících okruhů. Je to z důvodu snazšího zavedení do praxe a větší přehlednosti pro jejich aplikaci. Standardy se skládají ze:

- Základních standardů,

- Standardů pro výkon interního auditu a
- Prováděcích standardů.

V Základních standardech jsou stanoveny zásadní požadavky na interní auditory z hlediska jejich vlastností, schopností a dovedností. Důležité jsou zejména nezávislost, objektivita a odbornost při poskytování služeb interního auditu. Tabulka 1. stručně rozvádí kritéria požadavků na interní auditory uvedené v Základních standardech.

Tab.1: Kritéria Základních standardů a jejich obsah

<i>Kritéria požadavků na interní auditory</i>	<i>Obsah kritérií</i>
Účel, pravomoci a odpovědnosti	- oficiálně definovány ve statutu interního auditu - schváleny orgány společnosti
Nezávislost a objektivita	- organizační nezávislost (na ostatních orgánech společnosti) - objektivita interních auditorů (nestrannost, nezáujatost, vyhýbání se střetům zájmů)
Odbornost a náležitá profesionální péče	- odbornost interních auditorů (patřičné znalosti, dovednosti a schopnosti pro plnění interních auditů) - průběžný profesní rozvoj interních auditorů
Program pro zabezpečení a zvyšování kvality interního auditu	- interní hodnocení kvality (na základě sebehodnocení nebo s využitím jiných osob v rámci společnosti) - externí hodnocení kvality (nejméně 1x za 5 let nezávislou externí osobou nebo týmem)

Pramen [5]

Standardy pro výkon interního auditu - popisují podstatu činnosti interního auditu a stanovují kritéria pro tuto činnost. Prováděcí standardy se vztahují jak k Základním standardům, tak ke Standardům pro výkon interního auditu a v této souvislosti dále rozpracovávají jejich jednotlivé dílčí požadavky.

3.2 Interní audit jako součást systému finanční kontroly ve veřejné správě

Interní audit je součástí systému finanční kontroly ve veřejné správě, která je vymezena samostatným zákonem – zákonem o finanční kontrole. Zákon o finanční kontrole se zaměřuje především na komplexní pojetí vertikálního a horizontálního systému finanční kontroly ve veřejné správě jako nedílné součásti řízení na všech stupních veřejné správy.[6]

Finanční kontrola je součástí systému finančního řízení zabezpečujícího hospodaření s veřejnými prostředky. Je definována zákonem o finanční kontrole a zastřešuje následující podsystémy:

- Veřejnosprávní kontrola je systémem finanční kontroly, který realizují kontrolní orgány (Ministerstvo financí ČR, správci kapitol, územní samosprávné celky). Zahrnuje finanční kontrolu skutečností rozhodných pro hospodaření s veřejnými prostředky, zejména při vynakládání veřejných výdajů včetně veřejné finanční

podpory u kontrolovaných osob, a to před jejich poskytnutím, v průběhu jejich použití a následně po jejich použití.

- Finanční kontrola podle mezinárodních smluv je vykonávána mezinárodními organizacemi nebo orgány veřejné správy ČR. Jedná se o finanční kontrolu zahraničních prostředků podle vyhlášených mezinárodních smluv, kterými je Česká republika vázána.
- Vnitřní kontrolní systém musí být zaveden v každém orgánu veřejné správy a za jeho vytvoření a udržování odpovídá vedoucí tohoto orgánu. Tento systém je rozdělen na řídicí kontrolu a interní audit. Řídicí kontrolu zajišťují odpovědní vedoucí zaměstnanci, a to při přípravě operací (před jejich schválením), při průběžném sledování uskutečňovaných operací a do jejich konečného vypořádání, vyúčtování a následném prověření vybraných operací. Interním auditem je pak přezkoumávána a vyhodnocována přiměřenost a účinnost řídicí kontroly. [9]

3.3 Vymezení a funkce interního auditu

Zákonem o finanční kontrole je interní audit definován jako nezávislé a objektivní přezkoumávání a vyhodnocování operací a vnitřního kontrolního systému orgánu veřejné správy.

Funkcí interního auditu je zejména zjišťování, zda:

- právní předpisy, přijatá opatření a stanovené postupy jsou v činnosti orgánu veřejné správy dodržovány,
- rizika vztahující se k činnosti orgánu veřejné správy jsou včas rozpoznávána a zda jsou přijímána odpovídající opatření k jejich vyloučení nebo zmírnění,
- řídicí kontroly poskytují vedoucímu orgánu veřejné správy spolehlivé a včasné provozní, finanční a jiné informace,
- jsou plněna provozní a finanční kritéria,
- zavedený vnitřní kontrolní systém je dostatečně účinný, reaguje včas na změny ekonomických, právních, provozních a jiných podmínek,
- dosažené výsledky při plnění rozhodujících úkolů orgánu veřejné správy poskytují dostatečné ujištění, že schválené záměry a cíle tohoto orgánu budou splněny. [9]

Další funkcí interního auditu je podle Standardů pro profesionální praxi interních auditorů hodnocení zavedeného systému řízení rizik, řídicích a kontrolních systémů a v neposlední řadě hodnocení řízení a správy daného orgánu veřejné správy. Na základě svých zjištění předkládá útvar interního auditu doporučení vedoucímu orgánu veřejné správy. Tato doporučení směřují ke zdokonalování kvality vnitřního kontrolního systému, k předcházení nebo zmírnění rizik a k přijetí opatření k nápravě zjištěných nedostatků. Útvar interního auditu mimo to zajišťuje konzultační činnost v rámci orgánu veřejné správy. [2]

Cílem interních auditorů v daném orgánu veřejné správy je poskytnout přiměřené ujištění o dosažení cílů v následujících kategoriích:

- funkčnost, účinnost řídicího (a kontrolního) procesu,
- hospodárnost a efektivnost transakcí,
- spolehlivost finančního výkaznictví,

- 3E v systémech/procesech orgánu veřejné správy (tzn. účinnost, hospodárnost, efektivnost), soulad s příslušnými zákony a nařízeními. [4]

4. Zavedení interního auditu v orgánech veřejné správy

Povinnost zřídit útvar interního auditu mají orgány veřejné správy, jimiž jsou podle zákona o finanční kontrole:

- organizační složky státu (např. ministerstva a jiné správní úřady státu, Ústavní soud, soudy, státní zastupitelství, Nejvyšší kontrolní úřad, Akademie věd ČR, apod.),
- státní příspěvkové organizace a fondy,
- územní samosprávné celky (obce, kraje, hlavní město Praha),
- městské části hlavního města Prahy,
- příspěvkové organizace územních samosprávných celků,
- jiné právnické osoby zřízené k plnění úkolů veřejné správy (např. Všeobecná zdravotní pojišťovna, veřejné a státní vysoké školy),
- právnické osoby, které hospodaří s veřejnými prostředky. [9]

První výjimku z povinnosti vytvořit interní audit mají orgány veřejné správy s tzv. malou pravděpodobností výskytu nepřiměřených rizik při hospodaření s veřejnými prostředky. Tato výjimka se týká:

- organizačních složek státu,
- státních příspěvkových organizací,
- příspěvkových organizací územních samosprávných celků.

V těchto případech se tedy správce příslušné kapitoly státního rozpočtu či vedoucí daného územního samosprávného celku má právo rozhodnout, že interní audit u výše zmíněné organizace nebude zřízen. Funkce útvaru interního auditu musí být ale nahrazena výkonem veřejnosprávní kontroly. [9]

Druhá výjimka z povinnosti vytvořit interní audit je udělena obcím a městským částem hlavního města Prahy, které mají méně než 15 000 obyvatel. Útvar interního auditu musí být nahrazen přijetím jiných dostatečných opatření, např. činností kontrolního a finančního výboru nebo externím auditem. Přitom je průběžně sledována a hodnocena účinnost těchto opatření a je zvažováno zavedení útvaru interního auditu. Pokud následně obec nebo městská část hlavního města Prahy zjistí, že daná opatření nemají dostatečnou účinnost, jsou povinny útvar interního auditu zřídit. [9]

Interní audit zahrnuje zejména:

- finanční audity (ověřují, zda údaje vykázané ve finančních, účetních a jiných výkazech věrně zobrazují majetek, zdroje jeho financování a hospodaření s ním),
- audity systémů (prověřují a hodnotí systémy zajištění příjmů orgánu veřejné správy, včetně vymáhání pohledávek, financování jeho činnosti a zajištění správy veřejných prostředků),
- audity výkonu (zkoumají výběrovým způsobem hospodárnost, efektivnost a účelnost operací i přiměřenost a účinnost vnitřního kontrolního systému). [9]

Finanční audity sestávají z auditu finančních výkazů a doplňkových finančních auditů. Audit finančních výkazů zjišťuje, zda finanční výkazy auditovaného subjektu podávají správný obraz o finanční pozici, provozních výsledcích a peněžních tocích v souladu s obecně platnými účetními zásadami. Doplňkové finanční audity stanovují, zda jsou finanční údaje prezentovány v souladu se zavedenými kritérii a zda vnitřní řídicí a kontrolní struktura daného orgánu veřejné správy svou realizací umožňuje plnění stanovených cílů. Audity systémů jsou hodnocením toho, do jaké míry systémy vnitřního řízení a kontroly zajišťují splnění všech cílů orgánu veřejné správy. Audity výkonu posuzují, zda jsou veřejné zdroje užívány k plnění cílů hospodárně, efektivně a účinně, tj. jak vynaložit méně prostředků a vytvořit pokud možno větší hodnotu ekonomicky výhodným postupem. [4]

Mezi další typy interních auditů lze uvést forenzní audit (prevence a odhalování podvodů), audit shody (souladu s obecně závaznými i vnitřními předpisy), audit informačních systémů, audit ekologický, audit personálního rozvoje apod. Všechny výše uvedené typy či druhy interního auditu spolu úzce souvisí a vzájemně se prolínají, proto je nelze při výkonu interního auditu striktně oddělovat. [4]

5. Závěr

V České republice se začal interní audit rozvíjet od poloviny 90. let minulého století, zejména v soukromém sektoru. Veřejná správa začala tento obor akceptovat až později v souvislosti s reformními změnami. Interní audit jako jeden ze specifíků auditu je aplikován v organizacích soukromého i veřejného sektoru vyspělých zemí, jedná se o nezávislou, objektivní, ujišťovací a konzultační činnost, která napomáhá managementu dosahovat účinnost, hospodárnost a efektivnost v procesu řízení i ve veřejné správě. Interní audit je ve veřejné správě v ČR novým kontrolním mechanismem od roku 2002. Aby mohl plnit svou roli efektivním způsobem, je nutné zajistit interním auditorům nezávislost a objektivitu a požadovat na nich náležitou odbornost a neustálý profesní rozvoj.

Použitá literatura:

- [1] KAFKA, T. Interní audit – nová výzva, klíčový nástroj nebo jen zákonná povinnost (aneb cesta k efektivnějšímu fungování veřejné správy v České republice). Interní auditor, 2004, roč. 8, č. 1, (s. 25-26).
- [2] NOVÁKOVÁ, I., VELÍŠKOVÁ, A. Finanční kontrola ve veřejné správě v dotazech a odpovědích. 1. vyd. Praha, Polygon, 2005, (183 s.) ISBN 80-7273-124-6
- [3] PIVOŇKA, T. Interní audit v krajské samosprávě České republiky. Interní auditor, 2003, roč. 7, č. 1, (s. 22-23).
- [4] Posílení vnitřních finančních kontrolních mechanismů na regionální úrovni: smlouva č. CZ2003/004-338.07.02: učební text pro univerzity. 1. české vyd. Praha, MJF, 2005, (154 s.) ISBN 80-86284-53-0
- [5] Rámec profesionální praxe interního auditu. 2. české vyd. Praha, Český institut interních auditorů, 2004, (431 s.) ISBN 80-86689-05-0
- [6] REKTOŘÍK, J., ŠELEŠOVSKÝ, J. A KOL. Kontrolní systémy veřejné správy a veřejného sektoru. 1. vyd. Praha, Ekopress, 2003, (212 s.) ISBN 80-86119-72-6
- [7] VČELÁK, J. Co mi přinesla konference? Interní auditor, 2003, roč. 7, č. 1, (s. 2.)
- [8] VČELÁK, J. Interní auditor - profese vysokých etických hodnot. Interní auditor, 2003, roč. 7, č. 4-5, (s. 14-19).
- [9] Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých dalších zákonů, v platném znění.

Kontaktní adresa:

Ing. Martina Halásková, Ph.D.

VŠB- TU Ostrava, Ekonomická fakulta, katedra veřejné ekonomiky

Sokolská tř. 33

Ostrava 1, 701 21

E-mail: martina.halaskova@vsb.cz

Tel.: +420 59 732 2315