

## KAPITOLA 14

# VNĚJŠÍ AUDIT

Vnější audit spolu s vnitřní kontrolou a hodnocením představují procesy a mechanismy, které mají zajistit, aby plánování, rozpočtování a využívání veřejných zdrojů odpovídalo zákonům země, sledovalo cíle stanovené parlamentem a vládou a mělo návaznost na reálný svět programových operací. Pokud tyto mechanismy neexistují, vzniká vážné riziko, že opatření vlády budou vycházet z nesprávných informací, že se zdroje budou špatně využívat a že organizace veřejného sektoru budou ignorovat politiku vlády. Audit ve veřejném sektoru plní také důležitou funkci tím, že poskytuje vládě, parlamentu a institucím, které mají v rukou konečná rozhodnutí, i občanům pravidelnou informaci o kvalitě výkazů a zpráv, o tom, jak se využívají peníze daňových poplatníků, a ujištění o tom, že správa aktiv a pasiv je pod veřejnou kontrolou.

Existuje významný a podstatný rozdíl mezi tzv. vnějším a vnitřním auditem. Rozdíl se v zásadě týká míry nezávislosti, kterou má auditor nebo organizace odpovědná za audit ve vztahu ke kontrolované entitě, a také toho, komu jsou výsledky auditu určeny. Aby mohl být vnější audit efektivní a aby mohl být považován za důvěryhodný a objektivní nástroj, měl by být plně nezávislý na kontrolované jednotce a kontrolní zprávy by měly být určeny pro toho, kdo není součástí kontrolované entity. To nevylučuje úzkou návaznost mezi oběma druhy auditních činností. Ve veřejném sektoru většiny zemí světa je v současné době zaveden jak vnější, tak vnitřní audit.

Limská deklarace ke směrnicí o auditorských předpisech, publikovaná Mezinárodní organizací nejvyšších kontrolních orgánů (*INTOSAI – International Organisation of Supreme Audit Institutions*) začíná tímto prohlášením:<sup>1</sup>

„Koncepce a vybudování kontroly (auditu) jsou neodmyslitelnou součástí správy veřejných financí, protože důvěryhodnost nakládání s veřejnými prostředky je zásadní pro důvěru veřejnosti v úroveň správy veřejných financí jako celku. Kontrola není samoúčelná; je nezbytnou součástí systému řízení; jejím cílem má být odhalovat odchylky od přijatých norem a porušení principů zákonnosti, efektivnosti, účelnosti a hospodárnosti spravovaných zdrojů dostatečně včas, aby bylo možné přijmout opatření k nápravě v jednotlivých případech, vyvodit odpovědnost příslušných stran, vymáhat náhradu škod či přijmout opatření, která by měla takovým porušením zabránit nebo je alespoň ztížit.“

Efektivní audit může mnoha způsoby přispět k řádné správě veřejných financí a může také poskytnout parlamentu a obyvatelům objektivní obraz o tom, jak jsou veřejné prostředky využívány. Může:

- odhalovat podvody, včetně zneužití veřejných prostředků, a poukázat na úzká místa v manažerské kontrole, která mohou ohrozit bezúhonnost organizace a efektivní provádění rozpočtových a dalších opatření,
- předurčit spolehlivost výkazů (zpráv) o plnění rozpočtu a dalších finančních údajů,

- identifikovat případy a charakter ztrát a neefektivností, které, jsou-li napraveny, umožní hospodárnější využívání dostupných rozpočtových prostředků,
- zajišťovat spolehlivé informace o výsledcích programů a používat je jako základ pro úpravu zákonů, opatření a rozdělení rozpočtových prostředků.

Tento rozbor se zaměřuje především na úlohu organizací, které odpovídají za audit sektoru vlády jako celku. Mohou se nazývat různě, společně jsou však označovány jako nejvyšší kontrolní instituce (*SAI – supreme audit institutions*). Audit veřejného sektoru funguje ve většině evropských zemích již několik set let. Většina nejvyšších kontrolních institucí nevyhnutelně prodělala v určitých dobách významné změny, které se týkaly jejich uspořádání, kompetencí a pravomoci a k nimž došlo v dané zemi obvykle v souvislosti se změnou ústavy nebo při reformě veřejné správy.

Obecně vzato, v Evropě existují tři druhy nejvyšších kontrolních institucí.<sup>2</sup> Všechny lze také nalézt v rámci Evropské unie. Prvním druhem je „dvůr“ s funkcemi soudu (např. *Cour des Comptes* ve Francii, *Corti dei Conti* v Itálii, *Curtea de Conturi* v Rumunsku). Druhým je „kolegiální“ orgán bez soudních funkcí, ale s kolektivními rozhodovacími postupy podobnými těm, které se vyskytují u soudu (např. *Nejvyšší kontrolní úřad* v České republice, *Bundesrechnungshof* v Německu, *Algemene Rekenkamer* v Nizozemí); nejvyšší kontrolní orgán Evropské unie – Evropský účetní dvůr (*The European Court of Auditors*) – má obdobný charakter. Třetím druhem je monokratický kontrolní úřad<sup>3</sup> v čele s jedním generálním auditorem (např. *Rigsrevisionen* v Dánsku, *Riigikontroll* v Estonsku, *National Audit Office* ve Velké Británii). Soudní funkce „dvorů“ se různí, ale obecně zahrnují povinnost posuzovat a trestat ty, které dvůr shledá vinnými z porušení finančních předpisů. Je třeba poznamenat, že několik nejvyšších kontrolních institucí v Evropě, které mají stále ještě ve svém oficiálním názvu slovo „dvůr“, má velmi omezenou soudní pravomoc, popř. ji nemá vůbec. Box 14.1 uvádí doporučení pro zavedení a správné fungování nejvyšších kontrolních institucí, která nedávno vyhlásili prezidenti nejvyšších kontrolních institucí střední a východní Evropy a Evropský účetní dvůr.

I když se tato kapitola zaměřuje na úlohu a funkce nejvyšších kontrolních institucí, mnohé z toho, o čem pojednává, se dá aplikovat také na další kontrolní organizace, jako např. na kontrolní útvary na ministerstvech nebo komerční auditory, které lze na základě smlouvy najmout k provedení auditu organizací veřejného sektoru. Při čtení by měl mít čtenář na paměti, že i nejpřísnější ustanovení týkající se kontroly nemusejí vždy zaručovat, že nedojde k protiprávnímu postupu. Např. ve Švédsku vytvářejí zákony a nařízení základ pro kontrolní systémy řízení veřejného sektoru v zemi tím, že vyžadují roční auditorskou zprávu o příjmech a výdajích všech organizací veřejného sektoru a o jejich výkonnosti. To je posíláno požadavky danými zákonem, které regulují účetnictví ministerstev a agentur, např. závazného oddělení činností týkajících se uzavírání smluv od činností související s proplácením plateb. I přesto může dojít k pochybení. Např. Švédský národní kontrolní úřad (*Swedish National Audit Office*) našel významné přeplatky sociálních dávek a nedostatečné příjmy z daní a cel, které vznikly částečně proto, že úředníci nerozuměli požadavkům daného systému.

### A. Předpoklady efektivního auditu

Mezinárodní organizace nejvyšších kontrolních institucí (INTOSAI) vyhlásila zásady a standardy pro kontrolu organizací a operací veřejného sektoru. Tyto zásady a standardy nebo národní standardy, které jsou stejně přísné nebo ještě přísnější, byly zavedeny v mnoha zemích světa a v podstatě všemi nejvyššími kontrolními institucemi. Byly dále zdokonaleny Evropskou organizací nejvyšších kontrolních institucí (EUROSAI), která je pobočkou Mezinárodní organizace nejvyšších kontrolních institucí v Evropě, a Evropským účetním dvorem, který je externím auditorem pro Evropskou unii a spolupracuje přitom s nejvyššími kontrolními institucemi Unie.<sup>4</sup> Požadavek zajistit soulad těchto zásad a standardů je někdy vtělen do ústavy dané země a obvykle se dále rozpracovává ve speciálních zákonech o auditu.

### **Box 14.1 DOPORUČENÍ PRO VYTVOŘENÍ A SPRÁVNÉ FUNGOVÁNÍ NEJVYŠŠÍ KONTROLNÍ INSTITUCE**

Na setkání v Praze v listopadu 1999, kterému předsedal představitel polské Nejvyšší kontrolní komory, se prezidenti nejvyšších kontrolních institucí ze střední a východní Evropy a Evropský účetní dvůr dohodli na dokumentu, který upozorňuje na klíčové oblasti pro zavedení a správné fungování nejvyšší kontrolní instituce se zvláštním zřetelem na náležitě, efektivní a účelné využívání zdrojů veřejného sektoru. Zde přijatých jedenáct doporučení má nejvyšším kontrolním institucím pomoci naplňovat jejich významnou úlohu při přípravě své země na systém auditu akceptovatelný z hlediska členství v Evropské unii. Má také napomoci přiblížit postupy nejvyšších kontrolních institucí těm postupům, které jsou ověřeny v Evropě a ve světě, a umožnit jim, aby pomohly vládám jednotlivých zemí při dosahování obdobných standardů kontroly, jaké existují v členských státech EU.

Jedenáct doporučení:

1. Nejvyšší kontrolní instituce by měla mít pevný, stabilní a funkční základ, který je zakotven v ústavě a v dalších zákonech a dále rozveden v nařízeních, pravidlech a předpisech.
2. Nejvyšší kontrolní instituce by měla být funkčně, organizačně, operačně a finančně nezávislá; to je předpokladem toho, aby mohla své úkoly plnit objektivně a efektivně.
3. Nejvyšší kontrolní instituce by měla mít pravomoc a prostředky – jasně vymezené v ústavě a v dalších zákonech – k provádění kontroly všech zdrojů a operací veřejného sektoru (včetně zdrojů EU), bez ohledu na to, zda jsou vykazovány v národním rozpočtu, a bez ohledu na to, kdo tyto prostředky získává, spravuje nebo kdo provádí operace.
4. Nejvyšší kontrolní instituce by měla vykonávat vnější audit veřejného sektoru v plném rozsahu, a to kontrolu jak dodržování zákonnosti, tak efektivnosti vynakládání prostředků.
5. Nejvyšší kontrolní instituce by měla mít možnost poskytovat informace o výsledcích své práce svobodně a bez jakéhokoli omezení. Zprávy by měla předávat parlamentu a měly by být k dispozici i veřejnosti.
6. Nejvyšší kontrolní instituce by měla být uzpůsobena místním podmínkám a formálně převzít, rozvíjet a rozšiřovat auditorské standardy, které jsou v souladu se standardy INTOSAI, s Evropskými směnicemi k implementaci standardů INTOSAI, s relevantními auditorskými standardy vydávanými IFAC a které jsou přijatelné pro přípravu na členství země v EU. Auditorské standardy by se měly do činnosti nejvyšší kontrolní instituce zavádět konzistentním a spolehlivým způsobem tak, aby bylo zajištěno, že výsledky kontrol mají akceptovatelnou kvalitu a splňují všechny náležitosti. Nejvyšší kontrolní instituce by proto měla vypracovat manuály pro audit a podrobné návody, a tak zajistit prosazení a praktické využívání standardů.
7. Nejvyšší kontrolní instituce by měla zajistit hospodárné využívání svých lidských a finančních zdrojů tak, aby co nejefektivněji vykonávala svůj mandát. Vedení nejvyšší kontrolní instituce by v této souvislosti mělo stanovit a prosadit příslušnou politiku a opatření zabezpečující, aby tato instituce byla vhodně organizována a mohla provádět vysoce kvalitní a efektivní auditorskou činnost.

*(pokračování)*

### **Box 14.1 DOPORUČENÍ PRO VYTVOŘENÍ A SPRÁVNÉ FUNGOVÁNÍ NEJVYŠŠÍ KONTROLNÍ INSTITUCE**

(pokračování)

8. Nejvyšší kontrolní instituce by měla mít takové vnitřní organizační uspořádání, které zajistí její funkčnost v souvislosti s požadavky předstupního období.
9. Nejvyšší kontrolní instituce musí zajistit, aby její pracovníci měli řádnou kvalifikaci a byli schopni provádět efektivní kontrolní činnost v souladu s mezinárodními standardy a postupy používanými v Evropě a byli tomuto poslání oddáni.
10. Nejvyšší kontrolní instituce by měla rozvíjet technickou a profesní zdatnost svých pracovníků prostřednictvím vzdělávání a odborných školení.
11. Nejvyšší kontrolní instituce by se měla zaměřit na rozvoj vysoce kvalifikovaného a efektivního řízení (vnitřních) kontrolních systémů v kontrolovaných organizacích.

Další informace lze nalézt na webových stránkách OECD, audit a finanční kontrola, <http://www.oecd.org.sigmaweb>.

Podstata a fungování vnějšího auditu nejsou striktně vzato součástí tzv. *aquis communautaire*, zejména zákonů, předpisů a nařízení, které jsou základem pro fungování Evropské unie. Kritéria, která stanovil kodaňský summit, však zavazují všechny členské země a kandidátské státy ke splnění dodatečných politických a ekonomických podmínek, které mj. vyžadují, aby kandidátské země měly stabilní instituce, jež jsou zárukou demokracie a dodržování práva. K těmto kritériím patří existence efektivní nejvyšší kontrolní instituce. Prakticky to znamená, že Smlouva o ES předpokládá existenci takového orgánu a jeho schopnost spolupracovat s Evropským účetním dvorem (článek 246–248). Kromě toho obecné standardy finanční kontroly pro správu fondů EU a vlastních zdrojů (např. cel a daně z přidané hodnoty) vyžadují takový efektivní vnější audit všech zdrojů a majetku veřejného sektoru, který by byl soustavný a ve shodě se všemi předpisy.

K nejvýznamnějším auditorským standardům patří ty, které souvisejí s nezávislostí, s rozsahem kontroly a s kvalifikačními předpoklady. Tyto tři otázky nyní probereme.

#### **1. Nezávislost**

Nezávislost auditorské organizace a jejích pracovníků je základním předpokladem pro zajištění toho, aby jejich práce nebyla ovlivněna žádným vztahem ke kontrolované organizaci. Nezávislost je také nezbytnou podmínkou pro vnitřní audit, přičemž útvar za něj odpovědný nesmí být součástí finančního odboru nebo státní pokladny ministerstva nebo agentury a musí podávat zprávy přímo vrcholovému vedení, které má dohled nad finančními operacemi na starosti. V Lidské deklaraci vydal INTOSAI následující prohlášení k nezávislosti nejvyššího kontrolního orgánu:

1. Nejvyšší kontrolní instituce mohou plnit své úkoly objektivně a účelně pouze tehdy, jsou-li nezávislé na kontrolované organizaci a jsou-li chráněny před vnějším vlivem.

2. Přestože státní instituce nemohou být absolutně nezávislé, protože jsou součástí státu jako celku, musejí být nejvyšší kontrolní instituce vybaveny funkční a organizační nezávislostí nutnou pro plnění jejich úkolů.

Nezávislost vnějšího auditu je obvykle dosažena tím, že se tento orgán vybuduje jako organizace oddělená od vlády, s příslušným mandátem a rozsahem prací stanoveným v ústavě nebo v jiném zákoně. Nejvyšší kontrolní instituce obvykle odpovídá za svou práci pouze parlamentu a jemu také předává zprávy o výsledcích své činnosti. Takové uspořádání existuje ve většině evropských zemích. Další způsob zajištění nezávislosti na kontrolované entitě, tedy na vládě, spočívá v tom, že hlavního představitele nejvyšší kontrolní instituce a jeho pracovníky jmenuje parlament nebo parlament ve spolupráci s vládou. Tak tomu je např. v Bulharsku, Německu, Norsku a ve Slovinsku. Nezávislost je dále posílena způsobem jmenování vedoucích pracovníků, členů a auditorů nejvyšší kontrolní instituce, který jim zaručuje nezávislost a neodvolatelnost.

Je nezbytné, aby nezávislost nejvyšší kontrolní instituce byla skutečná. Ústavní nebo statutární zakotvení této organizace musí být jednoznačné. Nejvyšší kontrolní instituce by měla mít právo vznášet požadavky týkající se jejího financování přímo k parlamentu. Měla by mít nezpochybnitelné právo rozhodovat o rozsahu kontroly, získávat všechny doklady a informace, které jsou pro kontrolu relevantní, a své stanovisko formulovat v konkrétních zjištěních, která jsou publikována. Kontrolní zprávy by měly být v zásadě veřejným dokumentem; to se také v mnoha zemích děje.

Nezávislost se netýká pouze nejvyšší kontrolní instituce, ale také jednotlivých auditorů, a to v jejich vztahu ke kontrolám, které provádějí. Tuto záležitost obvykle řeší vnitřní předpisy vypracované nejvyšší kontrolní institucí, může však jít také o součást různých zákonů, včetně těch, které se obecně týkají státní služby. Může být např. vhodné mít zákony a nařízení, které vyžadují, aby žádný auditor nebyl investorem v organizaci, které se může kontrola týkat. Tento potenciální střet zájmů je častější, než se obvykle předpokládá. Pokud nejvyšší kontrolní instituce kontroluje např. fungování počítačového systému ve vládním sektoru, auditori k této činnosti určení by neměli mít osobní zájem ve firmách, které mohou usilovat o dodávku nového počítačového vybavení, ani být ve smluvním vztahu k těmto firmám.

Další požadavky lze uplatnit s cílem vyhnout se možnosti, že auditorská činnost bude (nebo může být) vystavena nežádoucímu vlivu. V některých zemích je zakázáno, aby auditori veřejného sektoru byli aktivními členy politických stran. Pro auditory může také platit zákaz provádět kontrolu v organizaci, v níž zastává významné postavení jejich blízký příbuzný. Rozhodovací procesy mnoha nejvyšších kontrolních institucí – ať již mají formu dvora, nebo kolegiálního orgánu – předcházejí v určité míře těmto problémům tím, že oddělují rozhodnutí o výsledku auditu od auditu samotného. Pravidla pro předcházení konfliktům zájmů jsou často nepřijemná, avšak nezávislost nejvyšší kontrolní instituce je základem její důvěryhodnosti, a proto je tyto nepřijemnosti nutné akceptovat.

## 2. Rozsah auditu

K naplňování cílů auditu v sektoru vlády je nutné efektivně kontrolovat všechny příjmy, výdaje, aktiva a pasiva tohoto sektoru. Lidská deklarace INTOSAI obsahuje následující prohlášení:

- Všechny finanční operace veřejného sektoru, bez ohledu na to, zda a jak ovlivňují národní rozpočet, podléhají kontrole nejvyšší kontrolní instituce. Vyjmutí některé části správy veřejných financí z národního rozpočtu nemůže vést k tomu, že by tyto části byly z kontrolní působnosti nejvyšší kontrolní instituce vyňaty.

- Nejvyšší kontrolní instituce má být nadána pravomocí ke kontrole daní v rozsahu maximálně možném a při této činnosti zkoumat i jednotlivé daňové spisy.
- Nejvyšší kontrolní instituce kontrolují podniky založené podle soukromého práva v případě, že v nich stát má značný podíl – zvláště v případě jeho majoritního podílu –, nebo tam, kde má dominantní vliv.
- Nejvyšší kontrolní instituce je nadána pravomocí ke kontrole používání dotací z veřejných prostředků. V případě, že je tato dotace zvlášť vysoká, a to buď jako taková, nebo v poměru k příjmům nebo kapitálu dotované organizace, může být kontrola, vznikne-li takový požadavek, rozšířena tak, že zahrne celé finanční hospodaření dotované organizace.

V mnoha zemích zajišťují nezbytné služby veřejného sektoru organizace, jejichž všechny činnosti se v národním rozpočtu plně neodrážejí. Sem patří mimorozpočtové fondy, podniky, které z části nebo plně vlastní stát, a zánlivě soukromé organizace financované státními dotacemi. Tyto organizace najdeme často v reformních ekonomikách, v nichž vymezení státního sektoru komplikují státem vlastněné organizace, které nejsou vždy přesně definovány jako právní subjekty a zabývají se komerčními činnostmi, jež mohou provádět i soukromé firmy. Tyto organizace by se měly buď transformovat na obchodní společnost, a to v případě, že jejich činnosti patří mezi ty, za které i nadále odpovídá stát, nebo privatizovat. Do doby jejich privatizace by je však měla kontrolovat nejvyšší kontrolní instituce.

Požadavek, aby kontrola (audit) zahrнула i tyto organizace, je podložen řadou důvodů. Tyto organizace jsou často zřízeny zákonem s cílem produkovat státem zajišťované veřejné služby. Zdroje získávají pod záštitou státu. A tak – bez ohledu na vztah těchto organizací k národnímu rozpočtu – jsou veřejnými organizacemi užívajícími veřejné prostředky a stát má tudíž stejnou odpovědnost za ochranu těchto prostředků, jakou má za ochranu těch, jež využívají ministerstva nebo vládní agentury. Navíc riziko plýtvání, protiprávních postupů, zneužití a špatné správy je u těchto organizací často větší, než je obvyklé pro ministerstva, protože pro tyto organizace neexistují účinná nařízení a nemá nad nimi dohled stát ani parlament. Nesprávné řízení může vést k tomu, že tyto organizace špatně naplňují funkce, pro které byly založeny, nebo vytvářejí zbytečnou zátěž pro státní rozpočet. Účinná kontrola může napomoci tato rizika minimalizovat.

Speciální problémy vznikají u těch státem vlastněných podniků, u kterých se počítá s privatizací. O ty by se měl stát zvláště zajímat a tyto podniky by se měly pečlivě auditovat. V době, kdy jsou ve vlastnictví státu, je v zájmu státu, aby jejich majetek spravoval a udržoval nebo zvyšoval jejich efektivnost, a to jak z hlediska minimalizace možné zátěže pro rozpočet, tak z hlediska zvýšení jejich potenciální ceny při prodeji. Zkušenosti řady reformních zemí však poskytují řadu důkazů o tom, že současní manažeři těchto podniků mohou mít zájmy odlišné. Existují mnohé případy nesprávného nakládání s majetkem a dalších operací, které snižují současnou provozní efektivnost a potenciální prodejní cenu podniku. Nezbytné pro prevenci plýtvání se státním majetkem jsou účelný státní dohled nad těmito podniky a jejich pevné řízení spolu s kontrolou nejvyšší kontrolní instituce.

Důvodem pro kontrolu ze strany nejvyšší kontrolní instituce je také sám proces privatizace. Také zde existují příklady mnoha zemí, kdy státem vlastněný podnik se prodává za cenu podstatně nižší, než byla jeho tržní cena, přestože k tomu nedal parlament souhlas; výsledkem je ztráta pro stát a daňové poplatníky. V kompetenci nejvyšší kontrolní instituce by mělo být prověřování postupu vlády při prodeji a uplatňování takových postupů, které vedou k respektování cílů sociálních politiky a dalších politik a k tomu, že se při každém prodeji státního majetku získá odpovídající cena.

Existují i další okolnosti, za kterých je důležité zajistit efektivní rozsah kontroly a které mohou představovat zvláštní obtíže. Např. všechny státy mají organizace, jež se zabývají aktivitami, které parlament

ani vláda nechtějí vystavit veřejné kontrole. Tyto činnosti se obvykle (ale ne vždy) týkají otázek národní bezpečnosti. Kontrola těchto organizací představuje speciální problém vzhledem k potřebě zachovat utajení citlivých informací. Zkušenosti však ukazují, že existence takového utajení vytváří příležitost zneužívat toto utajení k tomu, aby nesprávné nebo protiprávní činnosti nebyly vystaveny veřejné kontrole. Pro minimalizaci rizika se doporučuje, aby nejvyšší kontrolní instituce měla plnou pravomoc kontrolovat i organizace, které pracují s utajovanými informacemi. Ke kontrole těchto organizací jsou nutná zvláštní opatření; patří mezi ně např. požadavek, aby každý, kdo se kontroly účastní nebo je zasvěcen do výsledků kontroly, měl příslušné povolení k přístupu k utajovaným informacím. Pokud nejvyšší kontrolní instituce nemá k těmto kontrolám pravomoc, leží odpovědnost za zajištění správného fungování těchto organizací výlučně na vládě. Té v takovém případě doporučujeme, aby přijala zvláštní opatření k vytvoření efektivního útvaru vnitřní kontroly a vnitřního auditu.<sup>5</sup>

### 3. Kvalifikační předpoklady

Audit je profesí, která zahrnuje široký rozsah technických dovedností a odráží různé druhy auditorských činností a oblastí, kterými se musí nejvyšší kontrolní instituce zabývat. Nanejvýš několik auditorů disponuje celým rozsahem dovedností, které nejvyšší kontrolní instituce potřebuje. Pro každou jednotlivou kontrolu je však nutné, aby tým kontrolorů jako celek měl znalosti a dovednosti, které jsou pro určitou danou kontrolu požadovány. Pokud nejvyšší kontrolní instituce kontroluje finanční výkazy nějaké orga-

#### **Box 14.2 ŠKOLENÍ AUDITORŮ VE ŠVÉDSKU**

Všechny nejvyšší kontrolní instituce vynakládají značné prostředky na školení svých pracovníků, aby zajistily, že se dovednosti těchto pracovníků pravidelně aktualizují a vyhovují přiděleným úkolům. Švédský národní kontrolní úřad (*SNAO – Swedish National Audit Office*) revidoval v roce 1989 svůj program a zavedl pro rozvoj schopností svých pracovníků v oddělení finančního auditu program nový.

Program definoval dlouhodobou strategii školení, využíval školení ve formě „žebříčku“, které postupně zvyšuje schopnosti a souběžně s tím, na základě pečlivě zvolených přidělení do kontrol, umožňuje získávat praktické zkušenosti. Celé školení je založeno *na profilech zdatností* pro každého jednotlivce, které mají formu *testů* popisujících, jak daná osoba vyhovuje požadavkům přidělení do různých kontrol. Školení zahrnuje takové oblasti, jako je audit, účetnictví, úloha auditora, veřejná správa, rozpočtový proces, informační technologie a veřejné a soukromé právo.

Pro každého jednotlivce se pak navrhuje *plán rozvoje dovedností*, který se upravuje podle potřeby dalšího školení a praktických zkušeností. Existují tři úrovně školení: základní vzdělávání, další vzdělávání a speciální vzdělávání. Vyžaduje se samostudium mimo pracovní dobu. Základní kurz trvá 80 hodin ročně po dobu pěti let a jeho témata jsou rozpracována podle konkrétních potřeb. Další vzdělávání trvá 40 hodin ročně po absolvování prvních pěti let. Speciální vzdělávání je navrženo tak, aby naplnilo specifické potřeby, jako např. audit systémů informačních technologií a účetnictví, a doplňuje kurz základního a dalšího vzdělávání.

Na konci každého stupně se zadávají testy, které by měly zaručit, že auditor má důkladné znalosti o finančním auditu a účetnictví vládního sektoru. Po úspěšném absolvování testu získává auditor *osvědčení*. Testy byly sestaveny za pomoci Švédské asociace autorizovaných auditorů, což je nejprestižnější asociace soukromých auditorů. Školení a školicí materiály se většinou získávají od organizací mimo SNAO.

nizace, musí být v týmu kontrolorů (v lepším případě by ho měl vést) plně kvalifikovaný finanční auditor. V některých zemích se tato schopnost potvrzuje určitým osvědčením, které se obvykle vydává po úspěšném absolvování kurzu a zkoušky. Je také možné požadovat určitou délku praxe. Kontroluje-li nejvyšší kontrolní instituce počítačový systém sektoru vlády (nebo činnosti, které velmi závisely na počítačové podpoře), měli by v týmu kontrolorů být jedinci, kteří mají znalosti o počítačích a mají zkušenosti s kontrolou počítačových systémů. I zde lze požadovat zvláštní osvědčení o příslušných schopnostech. (Viz Box 14.2, který uvádí švédský příklad školení auditorů.)

Občas se nejvyšší kontrolní instituce dostane do situace, kdy musí provést kontrolu, pro kterou nikdo z jejich stálých pracovníků nemá požadované znalosti a kvalifikaci. Nastane-li tato situace, musí být nejvyšší kontrolní instituce schopna získat odborníky s požadovanou kvalifikací jinde. Obvyklým řešením je najmout konzultanty, kteří mohou pomoci při přípravě a vedení kontroly a při interpretaci jejích výsledků. Další možností je, že nejvyšší kontrolní instituce v případech, pro které nemá požadované prostředky nebo kvalifikované pracovníky, uzavře na provedení části kontroly nebo celé kontroly smlouvu se soukromou firmou.

Tito konzultanti a firmy sice mohou významně doplňovat vlastní pracovníky nejvyšší kontrolní instituce, při jejich využívání je však nutná velká opatrnost. Experti a firmy mohou sice kontrolu provést, ale odpovědnost za výsledek zůstává na nejvyšší kontrolní instituci. Nejvyšší kontrolní instituce by tudíž měla vyžadovat, aby pro vnější experty a firmy platily stejné standardy objektivit a nezávislosti, včetně neexistence konfliktu zájmů, jako platí pro její vlastní pracovníky. Navíc by nejvyšší kontrolní instituce měla nejen schvalovat výsledky práce externistů, ale již v průběhu kontroly dohlížet na jejich práci, aby mohla zajistit, že se kontrola vykonává odpovědně. Za určitých okolností je vhodné, aby se nejvyšší kontrolní instituce pro hodnocení kvality a spolehlivosti práce vnějších expertů a firem obrátila na další experty.

Využívání práce jiných pro získání kontrolních nálezů je mezi auditory předmětem značných diskuzí. Výše zmíněné Evropské směrnice k implementaci vydané Evropským účetním dvorem se touto otázkou také zabývají. Tuto záležitost také zkoumá Mezinárodní federace účetních znalců a auditorů (IFAC).

## **B. Druhy auditu**

Pod pojmem „audit“ se skrývá mnoho různých druhů prací. Většina nejvyšších kontrolních institucí má oprávnění vykonávat všechny druhy těchto činností. Nejvyšší kontrolní instituce může připravit strategický plán, který jí umožní provádět všechny mandatorní kontroly a přitom efektivně využívat dostupné zdroje pro ostatní druhy kontrol. Existuje pět širokých kategorií auditu, jak je uvádíme níže.

### ***1. Audit ex ante***

Při tomto druhu kontroly, která se také nazývá „kontrolou a priori“, se jednotlivé operace zkoumají z hlediska správnost ještě před jejich dokončením. Znamená to například, že platbu nelze provést, pokud kontrolor po prozkoumání podpůrných dokladů neodsouhlasí příslušný platební příkaz. Centralizace kontrol ex ante na nejvyšší kontrolní instituci existuje v mnoha zemích. V některých zemích se však tyto kontroly považují za kontrolní prvek systému vnitřního řízení a je za ně tudíž odpovědné vedení organizace, a nikoli nejvyšší kontrolní instituce. V těchto zemích nejvyšší kontrolní instituce většinou kontroly ex ante neprovádí a místo toho se zaměřuje na zkoumání spolehlivosti nástrojů jednotlivých ministerstev používaných na zamezení neoprávněných nebo nesprávných plateb a jiných protiprávních operací.



## 2. *Audit ex post*

Ve většině zemí Evropské unie se hlavní zájem nejvyšší kontrolní instituce přesunul od auditu *ex ante* na audit *ex post* – tedy na zkoumání případů po té, co k nim došlo.

Auditorské standardy INTOSAI stanoví (v paragrafu 38), že „plný rozsah auditu vládního sektoru zahrnuje audit správnosti a audit výkonnosti“. Dále se zde pokračuje (paragraf 39) tím, že:

„kontrola správnosti zahrnuje:

1. přezkoumání finanční situace odpovědných jednotek včetně prověření a vyhodnocení finančních záznamů a vyjádření stanoviska k finančním výkazům,
2. přezkoumání finanční situace státní správy jako celku,
3. kontrolu finančních systémů a transakcí včetně vyhodnocení souladu s příslušnými zákony a předpisy,
4. prověření vnitřního systému řízení a kontroly a funkcí vnitřního auditu,
5. kontrolu řádnosti a náležitosti správních rozhodnutí přijatých v rámci kontrolované jednotky a
6. oznámení o jakýchkoliv dalších záležitostech, které byly při kontrole zjištěny nebo k ní mají vztah a o kterých nejvyšší kontrolní instituce usoudí, že by měly být zveřejněny.“

Navíc, jak jsme se již zmínili dříve, nejvyšší kontrolní instituce musí dostat zprávu o státním závěrečném účtu.

Mezi tímto širokým rejstříkem kontrol správnosti mají dva druhy kontrol zvláštní zaměření. Jedna z nich, kterou zde nazýváme „kontrola souladu s právním řádem“, usiluje o nalezení všech protiprávních nebo nesprávných operací. Smyslem této kontroly je stanovit, zda daná organizace řádně dostala své odpovědnosti. Další druh kontroly, který zde nazýváme „atestační audit“, usiluje o zjištění přesnosti údajů obsažených ve finančních výkazech a zprávách. Smyslem je stanovit, zda má čtenář těchto výkazů dostatečnou jistotu, že řádně odrážejí finanční činnost a podmínky v dané organizaci.

Tyto dva druhy kontrol správnosti se překrývají. Velmi dobře vedený atestační audit by měl ukázat na slabá místa ve vnitřní kontrole, která vedou k nesprávným platbám a k dalším protiprávním postupům. Obdobně může důkladná kontrola souladu s právním řádem být užitečným vodítkem při stanovení věrohodnosti finančních výkazů (zpráv) dané organizace, a to tím, že zhodnotí její celkovou poctivost. Při rozhodování o tom, který druh kontroly je pro danou situaci vhodný, je však nutné mít na paměti značné rozdíly mezi oběma druhy kontroly.

## 3. *Kontrola souladu s právním řádem*

Tento druh kontroly zahrnuje prověrku jednotlivých operací poté, co byla předložena potřebná oprávnění a dokumenty. Zaměřuje se na to, zda jsou jednotlivé operace v souladu s právním řádem.

Nejvyšší kontrolní instituce, která provádí podstatnou část kontrol souladu s právním řádem, potřebuje mít pro tuto práci určitou strategii. Může se rozhodnout, stejně jako tomu je při jiných činnostech,

delegovat část této pravomoci na příslušná ministerstva. To však nemusí být vhodným řešením v zemi, ve které je kontrola řízení ve veřejném sektoru slabá a nespolehlivá. Nejvyšší kontrolní instituce může být jedinou institucí, která je schopná odhalit a zastavit protiprávní postupy. V takovém případě by měla nejvyšší kontrolní instituce pečlivě zvažovat, jak použije své zdroje s maximální nákladovou efektivností.

Jenom několik nejvyšších kontrolních institucí (pokud vůbec nějaká) má dostatek pracovníků ke kontrole každé operace ve všech organizacích sektoru vlády. Rozumné by bylo, kdyby nejvyšší kontrolní instituce ve spolupráci s ministerstvem financí a s útvary interní kontroly organizací veřejného sektoru využívala své dostupné zdroje ke kontrole spíše jako součásti koordinované strategie zaměřené na posílení manažerské kontroly, která může zabránit protiprávním postupům a dalším případům plýtvání rozpočtovými prostředky, než aby se pokoušela – koneckonců marně – odhalovat a opravovat všechny nesprávné kroky. Na základě strategického využití kontroly souladu s právním řádem může nejvyšší kontrolní instituce nalézat slabá místa v kontrolní činnosti, která umožňují vznik protiprávních činností, a poukazovat na potřebu nápravy těchto slabých míst. Ministerstvo financí nebo jiný centrální řídicí útvar mohou pak tyto informace využívat pro zdůraznění nezbytnosti zlepšit kontrolní činnost a zvláště pro posílení útvarů interní kontroly, které jsou základním prvkem ve vytváření a zajišťování chodu celkového efektivního kontrolního systému.

Existuje několik způsobů, jak tuto strategii implementovat. Jedním z nich je soustředit se na oblasti, o kterých se ví, že v nich k protiprávním postupům dochází často. K nim mohou patřit mzdy a platy nebo pravidelné nákupy. Důsledky jednoho protiprávního postupu mohou být sice malé, ale v celkovém součtu mohou dosahovat značného objemu. Navíc mohou vytvářet prostředí tolerance, což, trvá-li takový stav déle, může oslabit důvěryhodnost celé organizace.

Jiný způsob spočívá v zaměření se na specifické oblasti fungování vládního sektoru, o kterých se má za to, že v nich existuje velké riziko rozsáhlých protiprávních postupů. Mnoho nejvyšších kontrolních institucí se např. již setkalo s rizikem u operací spojených s velkou veřejnou zakázkou; aby se systém veřejných zakázek zlepšil, koncentrovalo zdroje na kontrolu těchto operací.

Pokud se v některém z těchto strategických přístupů objeví zásadní protiprávní postupy, je k nápravě chyb vhodná dodatečná kontrola. Ta může mít podobu auditu výkonnosti, který probereme níže v této kapitole; zaměřuje se na postupy a kontrolní činnosti, které jsou potřebné pro předcházení opakování určitého problému.

Skutečným smyslem strategického přístupu ke kontrole souladu s právním řádem by mělo být posílení systémů prevence protiprávních postupů, a nikoli pouze objevení minulých chyb. Většina nejvyšších kontrolních institucí zjistila, že praxe rutinní kontroly jednotlivých operací je v úsilí o lepší správu veřejných prostředků způsobem velmi neefektivním. Identifikace jednotlivých chyb sice může vést k jejich nápravě, avšak zkušenosti ukazují, že není-li kontrola souladu s právním řádem součástí širší strategie předcházení nesprávnému užití prostředků, samo objevení protiprávního postupu pravděpodobně jako prevence vzniku obdobné chyby v budoucnosti působit nebude.

#### **4. Atestační audit**

Od mnoha nejvyšších kontrolních institucí se vyžaduje, aby prováděly roční audit národního rozpočtu a dalších finančních (výkazů) zpráv vládního sektoru. Tento audit se může vyžadovat před tím, než parlament uzavře jednání o závěrečném účtu za daný rozpočtový rok.

V některých zemích je kontrolní zpráva nejvyšší kontrolní instituce o národním rozpočtu skutečným atestačním auditem, jak ho probíráme v tomto oddílu. V jiných je však především kontrolou souladu s práv-

ním řádem, která se zaměřuje na odhalení nesrovnalostí, jakými mohou být např. nadměrné výdaje nebo použití rozpočtových prostředků na činnosti, které parlament neodsouhlasil. Takové kontroly mohou být užitečné při hodnocení důvěryhodnosti veřejné správy financí, ale málo přispívají k hodnocení celkového finančního stavu sektoru vlády.

Cílem skutečného atestačního auditu je vyjádřit stanovisko, zda si ten, kdo čte výkazy nebo zprávy, může být dostatečně jistý tím, že informace v nich obsažené jsou správné. Nejvyšší kontrolní instituce přijaly řadu postupů, aby tomuto požadavku vyhověly; některé z nich byly úspěšné, jiné méně. Jedním ze způsobů je zkoumat vzorek několika operací, které jsou ve výkazu (zprávě) zahrnuty, a při výběru tohoto vzorku se spolehnout na úsudek kontrolora. Nenalezneme-li ve vybraném vzorku žádné chyby a protiprávní postupy nebo nalezneme-li jen to, co je již obsaženo ve výkazu (zprávě), lze výkaz (zprávu) považovat za přesný a tento závěr se odrazí v auditorské zprávě.

Uživatelé finančních výkazů a jejich komentářů (zpráv) by se měli na kontrolu prováděnou tímto způsobem dívat se značnou skepsí. Není-li výběr z operací organizace statisticky reprezentativní, mohou být vyvozeny celkové závěry, které jsou málo důvěryhodné, a to i když výběr provedl zkušený kontrolor.

Alternativním řešením je zkoumat statisticky reprezentativní vzorek všech operací dané organizace. Taková kontrola vyžaduje pomoc kvalifikovaných statistiků, kteří by se měli podílet na interpretaci výsledků. Je-li tato kontrola provedena řádně, jsou výsledky relativně vysoce spolehlivé. Výsledky se však týkají pouze této specifické zprávy a v následující zprávě je nutné provést výběr vzorku zcela nový.

V některých zemích provádí nejvyšší kontrolní instituce atestační audit odlišným způsobem, a to na základě postupů používaných pro audit finančních výkazů soukromých podniků. Taková kontrola začíná zkoumáním účetnictví a dalších systémů použitých ke shromáždění údajů a pokračuje kontrolou zaměřenou na prevenci protiprávního postupu a na zjištění, zda jsou operace správně vykázány. Jsou-li tyto systémy shledány jako odpovídající, zkoumá se malý vzorek operací k ověření toho, zda systémy a kontrola fungují tak, jak bylo stanoveno. Kontrola se tudíž zaměřuje na spolehlivost systémů a kontrolních postupů, na jejichž základě se zpracovávají výkazy a zprávy. Je-li tento rozbor uspokojivý, může kontrolor s dostatečnou jistotou konstatovat, že zprávy získané na základě těchto systémů jsou věrohodné.

Tento způsob má své výhody. Poté, co jsou systémy a kontrolní postupy kontrolované organizace důkladně analyzovány, testovány a odpovídajícím způsobem zhodnoceny, lze budoucí kontroly provést mnohem efektivněji. Nemusejí opakovat všechny kroky z předchozích kontrol a mohou se zaměřit především na všechny změny v systémech a v kontrolních postupech, ke kterým mezitím došlo, a jen v omezené míře na prověřování toho, zda řádně fungují. Nejvyšší kontrolní instituce, která provádí tento druh kontrol, musí vynaložit prostředky na získání pracovníků s odpovídající kvalifikací, která se zásadně liší od kvalifikačních předpokladů pro kontrolu souladu s právním řádem.

Vzhledem k omezeným zdrojům nejvyšší kontrolní instituce může vzniknout potřeba, aby si najala pro kontroly správnosti externí odborníky. Každá nejvyšší kontrolní instituce musí rozhodnout, jak se se svou odpovědností v této oblasti nejlépe vyrovnat. Musí učinit strategické rozhodnutí, pro jak velký rozsah prací bude potřebovat najaté pracovníky, a musí také zajistit, aby tito externí pracovníci postupovali podle přijatých standardů. V každém případě musí mít nejvyšší kontrolní instituce pracovníky, kteří mají dostatečnou kvalifikaci pro tento druh kontrol, aby mohli posoudit kvalitu práce prováděnou externisty.

## **5. Audit výkonnosti**

U nejvyšších kontrolních institucí se tento druh auditu stává stále běžnějším. Výkonnostní audit zkoumá celou organizaci, její činnosti a programy s cílem navrhnout cesty, jak zlepšit její efektivnost. Kontro-

lor hledá oblasti ztrát a špatného řízení, po jejichž eliminaci by organizace mohla dosahovat stejných cílů svých programů nebo politiky s nižšími náklady, a dále hledá oblasti, ve kterých by stejné zdroje jinak využívané přinesly větší užitek při stejných nákladech. Tento druh kontroly může podstatně přispět ke zvýšení efektivnosti vládního sektoru. Kontrolní zprávy s užitečnými doporučeními v této oblasti jsou vcelku oblíbené u těch, kteří se pokoušejí řešit obtížné rozpočtové problémy, např. u ministerstva financí nebo u výborů parlamentu, které mají odpovědnost za rozpočet. Audit výkonnosti lze také připravit tak, aby se specificky týkal přiměřenosti manažerské kontroly jako součásti strategie na posílení těchto kontrol.

Výkonnostní audit se však značně liší od kontroly souladu s právním řádem a atestačního auditu. Vyžaduje schopnost analyzovat operace způsobem, který se spíše spojuje s profesí konzultanta vedení než s tradiční kontrolou. Uvažuje-li nejvyšší kontrolní instituce o tom, že by s tímto druhem kontrol začala, musí učinit strategické rozhodnutí týkající se toho, nakolik je připravena vložit prostředky do školení pracovníků nutného k tomu, aby získali schopnosti pro tuto práci.

Boxy 14.3, 14.4, 14.5 a 14.6 ukazují příklady auditu výkonnosti v Dánsku, Francii, Švédsku a ve Velké Británii.

#### **Box 14.3 DÁNSKO: ŘÍZENÍ PODLE SMLUV ZALOŽENÝCH NA VÝKONU**

V roce 1993 se dánská vláda rozhodla využívat jako trvalý nástroj pro řízení státní agentur výkonové smlouvy. Cílem bylo zlepšit podmínky pro ekonomické řízení a přispět k efektivnějšímu fungování státních agentur. Agentury a další organizace zařazené do této akce získaly větší autonomii při řízení výměnou za lepší výkon.

V roce 1998 se Dánský národní kontrolní úřad (*DNAO – Denmark National Audit Office*) rozhodl zhodnotit výsledky této akce. Cílem kontroly bylo zjistit, zda využívání výkonových smluv přispělo k lepší provozní efektivnosti v činnosti státních agentur včetně měřitelného zlepšení výkonu. Údaje se získávaly na základě rozborů dokumentů, průzkumů a pohovorů. Kvantitativní ukazatele dosažených cílů a produktivity vycházely z údajů výkonových smluv, z tabulek činností národního rozpočtu a z centrální účetní databáze.

Dánský národní kontrolní úřad zjistil, že až na jednu výjimkou žádá agentura, která se této akce zúčastnila, nesplnila všechny výkonové úkoly a jenom 64 % z nich splnilo 75 % úkolů. Vezmeme-li v úvahu skutečnost, že některé cíle byly nadhodnoceny, 71 % agentur splnilo úkoly z 90 a více procent.

Navzdory dřívějšímu doporučení Výboru pro veřejné účty nebyly navíc ve smlouvách specifikovány finanční anebo administrativní důsledky neúplného splnění úkolů.

Na druhé straně, při porovnání změn v produktivitě u organizací zařazených do této akce s „kontrolní“ skupinou státních agentur, Dánský národní kontrolní úřad zjistil, že výkonové smlouvy patrně mají na produktivitu agentur pozitivní dopad.

Dánský národní kontrolní úřad došel k závěru, že tato akce podpořila využívání výkonově orientovaného řízení ve vládním sektoru. Dokonce doporučil ministerstvu financí, aby přidělily z rozpočtu agenturám, které se zúčastnily této akce, a dalším organizacím vládního sektoru, které poskytují zprávy o svém výkonu, byly dávány do souvislosti s dosaženými výsledky.

### Box 14.4 FRANCIE: PROGRAM VÝSTAVBY DÁLNIC

Sít dálnic a silnic dálničního typu se ve Francii v posledních desetiletí značně rozšířila. K rozšíření došlo na základě využívání tzv. „koncesního režimu“, který umožňuje využívat příjmy z mýtného k pokrytí nákladů nové výstavby.

Francouzský *Cour des Comptes* (Účetní dvůr) uznal možné přínosy tohoto systému, upozornil však na jeho rizika. Účetní dvůr rozhodl, že provede kontrolu výkonnosti při tomto způsobu výstavby dálnic, aby mohl určit jeho účinnost (*La politique autoroutière française*, 1999). Kontrola byla provedena ve spolupráci s regionálními kontrolními úřady, které jsou odpovědné za kontrolu nižších úrovní vlády. Aktualizovala výsledky a doporučení z předchozích kontrol a analyzovala studie zpracované dalšími kontrolními útvary. Další informace získala prostřednictvím průzkumů a pohovorů. Paralelně s ní proběhl i finanční audit příslušných organizací.

Kontrola došla k následujícím závěrům:

- rozvoj dopravního systému musí zvážit všechny možné druhy komunikačních a dopravních potřeb;
- propočet nákladů a výnosů je nutné zlepšit, aby se nenarušila konkurence. Propočty by měly zahrnout i externí náklady a výnosy různých způsobů dopravy;
- koncese by se měly přidělovat na konkurenčním základě;
- *Assemblée Nationale* (Parlament) potřebuje lepší informace o programech výstavby silnic a o finanční situaci společností, které mají koncesi;
- měl by být vyvinut nový model projekce dopravního ruchu, který by umožnil získat solidnější odhady ziskovosti;
- zlepšit existující síť silnic je často nákladově efektivnější než budovat dálnice nové;
- více pozornosti by se mělo věnovat dopadům programů výstavby dálnic na životní prostředí.

Klíčovým závěrem kontroly bylo, že mechanismus financování je rozhodujícím prvkem pro volbu druhu infrastruktury. Výsledkem je, že mnoho dálnic se buduje na trasách, na kterých je jen malý dopravní ruch, což ztěžuje návratnost nákladů a vytváří riziko finančních problémů.

S většinou kontrolních nálezů Finanční komise *Assemblée Nationale* souhlasil.

### Box 14.5 ŠVÉDSKO: SYSTÉMY PRO SNÍŽENÍ NEZAMĚSTNANOSTI

Ekonomická recese ve Švédsku, která začala počátkem 90. let, měla rozsáhlé důsledky pro zaměstnanost, zejména v sektoru stavebnictví. Švédský národní kontrolní úřad (*SNAO – Swedish National Audit Office*) kontroloval dva programy, které byly přijaty švédským parlamentem v roce 1994 ke snížení nezaměstnanosti v sektoru stavebnictví. Náklady těchto programů dosáhly 4 miliard švédských korun. Cílem kontroly Švédského národního kontrolního úřadu bylo stanovit: (a) zda tyto programy přispěly k čistému přírůstku zaměstnanosti v sektoru stavebnictví a (b) jakou nákladovou efektivnost tyto programy vykazaly při vytváření nových pracovních míst. Údaje se získávaly prostřednictvím dotazníků. Jeden dotazník byl určen vzorku 800 příjemců dotace; druhý všem stavebním společnostem, které díky tomu, že se staly příjemcem dotace, uskutečnily projekty, do kterých by se bez této dotace nepustily. Úřad zjistil, že:

- více než polovina peněz šla na projekty, které by se uskutečnily i bez dotace. Čistý přínos byl tudíž méně než 50 %. Tři čtvrtiny z přínosů byly důsledkem pokračování v již probíhajících projektech a jedna čtvrtina důsledkem projektů nových;
- každý „čistý přínos pro dotovaný projekt“ představoval méně než 10 % z celkové činnosti stavebních společností v daném období. 60 % těchto společností konstatovalo, že počet jejich pracovníků by byl stejný, i kdyby dotaci nezískaly;
- náklady vlády na vytvoření jednoho *nového* pracovního místa představovaly v jednom programu 50 % mezd vyplacených pracovníkům a v druhém 200 %. První program byl tudíž nákladově efektivnější než druhý.

Švédský národní kontrolní úřad došel k závěru, že oba programy měly jen velmi malý dopad na zaměstnanost a vykazaly nízkou nákladovou efektivnost. V důsledku toho je vláda ukončila.

### Box 14.6 VELKÁ BRITÁNIE: VEŘEJNÉ ZAKÁZKY HRAZENÉ Z GRANTŮ NA VÝZKUM

Tato studie výkonnostního auditu zkoumala dotace univerzitám na vybavení pro výzkum, které poskytl Výbor pro strojírenství a výzkum přírodních věd (*EPSRC – Engineering and Physical Sciences Research*) ve výši 38 milionů liber v letech 1977–98.

Národní kontrolní úřad (*NAO – National Audit Office*) zkoumal 68 těchto grantů a zjistil, že:

- granty byly vypočítány na základě odhadu nákladů na vybavení. Skutečné náklady byly v průměru o 16 % nižší než výše grantu. Univerzity použily zbývající prostředky na nákup dalšího vybavení. Lepší odhady by mohly Výboru přinést úsporu 6 milionů GBP ročně a tyto prostředky by mohl využít pro zlepšení výzkumu, které by jinak financovat nebylo možné;
- mnohé univerzity nakoupily zařízení za konkurenční ceny. Avšak využití konkurenčních nákupů nebylo dostatečné, což znamenalo ztrátu ve výši 2,7 milionů GBP ročně;

(pokračování)

### **Box 14.6 VELKÁ BRITÁNIE: VEŘEJNÉ ZAKÁZKY HRAZENÉ Z GRANTŮ NA VÝZKUM**

*(pokračování)*

- nebyly využity ani další osvědčené postupy. Nepostupovalo se např. podle nákladů po celé období životnosti a nezvažovaly se alternativní způsoby nákupu, jako je např. leasing.

Národní kontrolní úřad doporučil, aby Výbor pro strojírenství a výzkum přírodních věd:

- podnítil univerzity ke zlepšování jejich odhadu při stanovování nákladů na vybavení tím, že bude vyžadovat dobře zdokumentované návrhy na financování vybavení, a tím si univerzity uvědomí, co všechno obnáší příprava těchto návrhů,
- přiměl žadatele, aby si uvědomili, že při stejně kvalitních projektech mají větší možnost získat grant ti, kteří náklady na vybavení řádně doložili a realisticky odhadli,
- podnítil univerzity k tomu, aby při veřejných zakázkách využívaly osvědčené postupy a
- aby univerzity identifikovaly možnosti koordinovaného postupu univerzit při nákupech.

## **C. Zprávy o výsledcích kontrol**

Požadavky na distribuci kontrolních zpráv se často specifikují v zákonech, kterými se nejvyšší kontrolní instituce zřizují a které definují jejich pravomoc a odpovědnost. V mnoha zemích existuje požadavek, aby výsledky všech kontrol byly předány parlamentu. Tyto zprávy se předávají jednotlivě nebo se v pravidelných intervalech (jednou za rok) dává souhrn za několik z nich; oba postupy lze i kombinovat. Kontrolní zprávy se často odevzdávají automaticky jednomu výboru, který je odpovědný za dohled nad prací nejvyšší kontrolní instituce, např. rozpočtovému výboru. Toto uspořádání však obvykle umožňuje jen omezenou distribuci kontrolních zpráv. Většina nejvyšších kontrolních institucí má při rozšiřování dalších kopií svých kontrolních zpráv, pokud to považují za vhodné, značnou pravomoc.

Obecným pravidlem pro distribuci kontrolních zpráv by mělo být poskytovat kopie těm organizacím a osobám, které o ně mají zájem, a především těm, kteří jsou odpovědné za nálezy a doporučení ve zprávách obsažené. Vždy by např. měla získat výsledek kontroly kontrolovaná organizace a také ministerstvo financí by mělo být informováno o kontrolních zprávách, které mají důsledky pro rozpočet nebo pro správu prostředků veřejných rozpočtů. Vyplýve-li z kontroly potřeba nové legislativy nebo revize současné právní úpravy, musí na to nejvyšší kontrolní instituce upozornit výbory parlamentu – aby tyto změny prodjaly – a ministerstvo, které je odpovědné za návrh této změny nebo za její implementaci.

Nejvyšší kontrolní instituce a ostatní auditoři by si měli uvědomit, že v demokraciích je zájem široké veřejnosti o výsledky kontrol ve vládním sektoru a využívání veřejných prostředků legitimní. V mnoha zemích jsou všechny kontrolní zprávy nejvyšší kontrolní instituce veřejnosti dostupné, s výjimkou těch případů, kdy k omezení dojde z důvodů národní bezpečnosti. Auditoři by také měli uznávat úlohu médií při poskytování informací veřejnosti o fungování sektoru vlády a měli by zajistit, aby se představitelé médií o významných kontrolních zprávách dozvěděli. Kompetentní a aktivní média jsou velmi důležitá

pro efektivní implementaci kontrolních nálezů, protože je velice nepravděpodobné, že se o ně bude přímo zajímat veřejnost nebo že bude přímo schopná je správně interpretovat.

#### D. Nakládání s výsledky kontrol

Pokud se v průběhu kontroly zjistí protiprávní jednání, mají některé nejvyšší kontrolní instituce pravomoc řídit opravné postupy určitého druhu. Objeví-li např. nejvyšší kontrolní instituce, že se zaplatilo více, než se zaplatit mělo, může vydat příkaz k náhradě této nadměrné platby. Tato pravomoc existuje obvykle pouze u nelegální činnosti a mnoho nejvyšších kontrolních institucí tuto pravomoc ani v těchto případech nemá.

Kontroloři mají většinou pouze oprávnění podávat zprávy o tom, co zjistili. Musejí se tedy spoléhat na jiné, že daný problém napraví. To platí zejména v těch případech, na které se moderní kontrola soustřeďuje: u spolehlivosti finančních údajů a zpráv, dostatečnosti kontroly řízení, hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti programů a operací. Některé nejvyšší kontrolní instituce sice mají pravomoc vydávat závazné směrnice, ty se však obvykle omezují na náhradu prostředků, které byly špatně použity. Je-li problém komplikovanější, může jeho řešení vyžadovat jednání parlamentu, vlády, ministerstva nebo vládní agentury. Nejvyšší kontrolní instituce obvykle nemůže ani jedné z těchto organizací přikázat, aby jednala. Má však značnou odpovědnost za to, aby došlo k odpovídající reakci na výsledky kontroly a aby usnadnila potřebné opravné kroky. K tomu, aby kontrolor naplnil tuto odpovědnost, musí učinit řadu věcí:

- *Jasně formulovat nálezy.* Obecné konstatování, že „došlo k plýtvání peněz v programu X“, mnoho nepomůže. Kontroloři se musejí v maximálně dosažitelné míře jasně a podrobně vyjádřit k podstatě problémů, které našli, a k jejich důsledkům; jaké mechanismy (vnitřní) kontroly řízení selhaly nebo se nepoužily a kolik peněz se v důsledku toho proplýtvalo nebo použilo špatně; která konkrétní opatření nebo postupy pozorované neefektivnosti způsobily a jaký byl finanční a organizační dopad těchto neefektivností. Je odpovědností kontrolora zajistit, aby na základě kontrolní zprávy bylo možné snadno pochopit podstatu problému a význam příslušné nápravy.
- *Předložit přesvědčivé důkazy.* Důkazy potvrzující kontrolní nálezy musejí být relevantní a důvěryhodné a v kontrolní zprávě je nutné je prezentovat jednoznačným a přesvědčivým způsobem.
- *Vydat doporučení týkající se nákladové efektivnosti.* Identifikuje-li kontrolor problém, je obvykle užitečné, když také navrhne rozumné řešení. Obecné poznámky k řešení kontrolních nálezů nejsou užitečné. Pokud došlo k pochybení při vnitřní kontrole, měla by kontrolní zpráva specifikovat kroky nutné pro prevenci jeho opakování. Pokud je k dosažení větší efektivnosti nebo účelnosti nutné změnit zákon, nařízení nebo správní postup, měly by být tyto změny popsány co nejpečlivěji. Je také důležité, aby doporučená opatření byla z právního a administrativního hlediska schůdná a aby náklady na jejich implementaci nebyly vzhledem k danému problému nadměrné. Cílem by mělo být přesvědčit o vhodnosti nápravy daného problému.
- *Použít efektivní komunikační strategie.* I sebelépe napsaná kontrolní zpráva nenaplní účel, pokud se s jejím obsahem neseznámí ti, kteří mohou reagovat na její nálezy a doporučení. Kontrolor by měl pečlivě zvažovat, kdo se potřebuje se zprávou seznámit a jak nejlépe zajistit, aby byla zprávě věnována náležitá pozornost. Zaslání zprávy někomu jen tak nemusí postačovat. Členové parlamentu a vedoucí úředníci vlády jsou velmi zaměstnaní lidé a obvykle dostávají mnohem více psaného materiálu, než kolik mohou přečíst. Pomocí může být stručné, dobře napsané shrnutí, které zprávu doplňuje, stejně jako následující diskuze s vedoucím pracovníkem nebo klíčovými osobami z jeho útvaru. Je užitečné spolupracovat i s dalšími osobami, např. s vedoucími pracovníky ministerstva financí,



kteří jsou v postavení, v němž mohou navrhovaná opatření podpořit. Užitečným stimulem k prosazení nápravných kroků může být i to, že zpráve věnují pozornost média.

V mnoha případech vydává kontrolní skupina jakési „kontrolní nálezy (poznatky)“. Vycházejí z důkazů a informují kontrolovanou organizaci, že opravná opatření jsou potřebná (specifikují podstatu nápravy). Kontrolovaná organizace má příležitost provést změny před tím, než se sepíše konečná kontrolní zpráva; ta pak bude obsahovat informace o kontrolních poznacích a o tom, zda byla, či nebyla přijata opatření. Takový dialog je často efektivnější než hledání chyb a z hlediska rozvoje výkonnosti instituce je i mnohem konstruktivnější. Příklady popsané v boxech 14.3 až 14.6 ilustrují mnoho užitečných kontrolních nálezů.

## **E. Omezení kontroly**

### **1. Přiměřená jistota**

Vnější kontrola je přínosná, ale i zde existují určitá omezení. Žádný racionální kontrolní postup nedokáže zajistit, že budou nalezeny všechny chyby nebo protiprávní postupy. Odpovědnost za prevenci a hledání chyb a protiprávních postupů leží v první řadě a především na managementu, a nikoli na kontrolorovi. Kontrolor by měl odpovídat pouze za provedení řádné kontroly v souladu s kontrolními standardy a ne za problémy, které se objeví později. S podstatou kontroly je spojeno to, že některé chyby – doufejme, že jenom ty malé – pozornosti kontrolorů uniknou.

Při kontrole finančních výkazů určité organizace může např. kontrolor poskytnout jen „přiměřenou jistotu“, že se na výkazy lze spolehnout. Ani kontrolor, ani čtenář kontrolní zprávy by neměli věřit, že názor prezentovaný ve zprávě je absolutní zárukou toho, že ve výkazech nejsou žádné významné chyby. Omezení, která jsme probrali v kapitole 10 o vnitřní kontrole, platí také pro kontrolu vnější. Pokud existuje tajná úmluva mezi klíčovými jednotlivci v kontrolované organizaci nebo pokud existuje tlak na vrcholové vedení, aby záměrně skrývalo některé údaje, nemůže existovat absolutní jistota, že kontrolor objeví výsledné odchylky od pravdivého vykazování. A tak musí mít čtenář zprávy auditora stále na paměti obsah sdělení o „přiměřené jistotě“ kontrolní zprávy a nejvyšší kontrolní instituce musí toto zdůraznit.

### **2. Přístup k údajům a záznamům**

Kontroloři mohou kontrolovat pouze to, s čím se mohou seznámit. Pokud vedení organizace používá tajné výkazy, kam zahrnuje i případy, které jsou předmětem kontroly, takže k nim kontrolor nemá přístup, nebude kontrola důvěryhodná a neměla by se provádět. Při kontrole veřejného sektoru tyto situace vznikají nejčastěji u agentur, které se zabývají činnostmi v oblasti národní bezpečnosti. Kontroloři se však mohou dostat i do situace, v níž je jim přístup k informacím omezen nebo odepřen, a to při zjevném pokusu vyhnout se zveřejnění nelegálních, korupčních nebo politicky nepříjemných činností. Za těchto okolností by o tom měl kontrolor podat zprávu např. parlamentu, který může požadovaný přístup k informacím usnadnit nebo přijmout vhodná opatření.

## POZNÁMKY

1. Lidská deklarace byla zveřejněna v říjnu 1997 na devátém kongresu INTOSAI a znovu potvrzena organizací INTOSAI v roce 1998. Je dostupná na webových stránkách INTOSAI, <http://www.intosai.org>.
2. Pokud jde o pravomoc a rozsah kontroly, existují mezi nejvyššími kontrolními institucemi značné rozdíly. Mnohé nejvyšší kontrolní instituce kombinují charakteristiky různých modelů. K popisu nejvyšších kontrolních institucí v Evropské unii viz Velká Británie, National Audit Office (1996).
3. Finsko a Švédsko mají v současné době unikátní systém, který kombinuje nejvyšší kontrolní instituci v rámci vlády s kontrolní institucí jmenovanou parlamentem. Finský systém se patrně změní v konvenční model kontrolní instituce, která podává zprávy parlamentu.
4. Viz Standardy kontroly vydané Výborem pro standardy kontroly INTOSAI v roce 1992 a doplněné v roce 1995. Standardy INTOSAI a směrnice EUROSAI jsou dostupné v sekretariátu INTOSAI ve Vídni (<http://www.intosai.org>). Evropský účetní dvůr v Lucemburku vydal v roce 1998 „Evropské implementační směrnice ke standardům kontroly INTOSAI“ (viz <http://www.eca.eu.int>). Pro další informace o standardech kontroly viz také webové stránky programu SIGMA <http://www.oecd.org/puma/sigmaweb> o auditu a finanční kontrole.
5. Odlišný přístup k organizaci kontroly těchto organizací popisují materiály programu SIGMA *Praxe kontroly centrální banky (Central Audit Bank Practices)* (1998) a *Důsledky vstupu do Evropské unie (Effects of European Union Accession)*. Část I – rozpočtování a finanční kontrola.