

KAPITOLA 10

VNITŘNÍ KONTROLA A VNITŘNÍ AUDIT

A. Úvod

Se vznikem Evropské unie a ze současného procesu jejího rozšiřování lze získat stále jasnější přehled o systémech vnitřní kontroly (řízení), které různé země používají při řízení příjmů a výdajů. Výsledný obraz ukazuje na značnou různorodost metod a postupů, avšak současně i na řadu stále se opakujících problémů. I když se tato publikace zaměřuje na otázky řízení veřejných financí, je třeba zdůraznit, že přístup k finančnímu řízení v soukromém sektoru je velmi podobný. Pro jakoukoli organizaci je třeba zajistit, aby finanční kontrola byla přiměřená, včasná a efektivní a aby byla permanentně podrobována analýze; ta by měla zajistit, aby systémy kontroly nebyly cílem samy o sobě.

Tato kapitola popisuje systém vnitřní kontroly (řízení) a vnitřního auditu a jejich aplikaci v jednotlivých zemích, přičemž důraz je kladen na evropskou praxi (oddíl B a C). Oddíl D podává přehled o otázkách souvisejících s kontrolou prostředků plynoucích z rozpočtu EU.

Základními rysy systémů kontroly ve veřejném i soukromém sektoru jsou:

- identifikace *rizik*,
- rozvoj systémů *vnitřní kontroly* a postupů tak, abychom dokázali poznaným rizikům čelit,
- zavedení procedury *vnitřního auditu* pro kontrolu toho, zda systémy vnitřní kontroly berou v úvahu poznaná rizika a umožňují identifikovat rizika, která současné systémy a postupy ještě v úvahu neberou nebo s nimiž již počítají, ale pouze v omezení míře.

Pojem riziko zahrnuje následující prvky:

- špatné využívání a zneužívání finančních, lidských a technických zdrojů, včetně zahraniční pomoci,
- selhání při řádném a efektivním naplňování rozpočtové politiky a dalších politik,
- podvody a přestupky,
- nedostatečné účetní vykazování,
- selhání při poskytování včasných a spolehlivých informací o finančním řízení a řízení zdrojů.

B. Vnitřní kontrola

1. Úvod

Systémy vnitřní kontroly byly zřízeny za účelem čelit poznaným rizikům (viz popis výše). Tyto systémy se však v jednotlivých zemích liší, protože odrážejí administrativní prostředí a tradice těchto zemí. Systém, který dobře funguje v jedné zemi, nemusí být úspěšný v zemi jiné. Hlavním testem je efektivnost jeho výsledků.

Vnitřní kontrolu lze definovat jako mechanismy, opatření a postupy, které se používají pro zajištění toho, aby vládní programy dosahovaly zamýšlených výsledků, aby zdroje používané v rámci programu byly konzistentní se stanovenými cíli a záměry dané organizace, aby programy byly chráněny před plýtváním, podvody a špatným řízením a aby pro rozhodovací procesy byly získávány a vykazovány spolehlivé a včasné informace.¹

Způsob, kterým se finanční kontrola zajišťuje, se v jednotlivých evropských zemích značně liší. Jeden ze široce používaných přístupů – najdeme ho ve Francii, Portugalsku, Španělsku a v mnoha dalších zemích kontinentální Evropy, jejichž právní tradice je odvozena od napoleonského zákoníku – klade důraz na takovou kontrolu, kterou provádí vnější organizace, již na úrovni ústřední vlády často bývá agentura zřízená ministerstvem financí nebo samo ministerstvo financí. Jiný přístup – najdeme ho např. v Nizozemí, ve Velké Británii (viz box 10.1) a skandinávských zemích – klade důraz na to, aby odpovědnost za kontrolu byla decentralizována na vedoucí pracovníky ministerstev a dalších agentur nebo někdy na úředníky rozpočtového a finančního útvaru těchto organizací. Druhý přístup však neznamena opouštění centralizované kontroly, protože ministerstvo financí je i nadále odpovědné za celkovou konzistenci a efektivnost systému vnitřní kontroly (řízení) ve veřejném sektoru. V některých zemích nalezneme model obsahující prvky obou přístupů.

Box 10.1 ZÁKLADNÍ USPOŘÁDÁNÍ KONTROLY A ODPOVĚDNOSTI VE VELKÉ BRITÁNII

- Ministři odpovídají parlamentu za činnost svých ministerstev.
- Hlavní účetní (vedoucí pracovníci, kteří pracují na plný úvazek a odpovídají za fungování jednotlivých útvarů ministerstva) jsou osobně odpovědní za:
 - oprávněnost a patřičnost operací,
 - řádné vedení účtů,
 - rozumnou a úspornou administrativu,
 - zamezení plýtvání a marnotratnosti,
 - efektivní využívání zdrojů,
 - zajištění souladu s požadavky parlamentu na kontrolu.
- Z právního hlediska jednotlivá ministerstva nemohou přijmout závazek nebo provést výdaj bez povolení státní pokladny/ministerstva financí. V praxi však deleguje ministerstvo financí tuto pravomoc na ministerstva a nezabývá se „mikro-řízením“, s výjimkou velmi velkých projektů nebo neobvyklých operací.
- Ministerstvo financí stanoví standardy pro účetnictví, finanční řízení a kontrolu a pro vnitřní audit, které platí pro celý veřejný sektor.

Příklady uvedené v tomto oddílu se omezují na platební transakce, tj. transakce související s nákupem služeb, platbou za školicí kurzy pro zaměstnance či s nákupem zařízení. Mohou se stejně dobře týkat i příjmů. Avšak rozsah vnitřní kontroly je širší a měl by zahrnovat následující kontrolní postupy (viz také box 10.2):

- jasné instrukce a vhodné školení pro všechny zaměstnance, které by se týkaly cílů, politik a kodexu chování zaměstnanců ministerstva nebo agentury,
- jednoznačné vymezení odpovědnosti zaměstnanců, zvláště v případě delegované odpovědnosti,
- zřetelné oddělení funkcí mezi zaměstnanci zabývajícími se platebními transakcemi a zaměstnanci zabývajícími se operacemi při řízení zdrojů, zejména smlouvami,
- rozvoj takové „otevřené“ kultury, která by podněcovala zaměstnance na všech úrovních k tomu, aby věnovali pozornost všem případům, které nejsou v souladu s právní řádem a u nichž je podezření, že dochází k podvodům,
- požadavek, aby zaměstnanci na všech úrovních znali všechny relevantní předpisy a aby se jimi řídili.

Box 10.2 HODNOCENÍ FINANČNÍ KONTROLY

Pokud SIGMA posuzuje v určité zemi systém finanční kontroly, používá čtyři následující otázky. Tyto otázky by ovšem měly být rozpracovány podrobněji:

1. Existuje logický a ucelený statutární základ, který vymezuje zásady a postupy finanční kontroly a vnitřního auditu?
2. Existují systémy efektivní vnitřní kontroly? Zabývají se relevantními oblastmi činností organizace, zejména účetními systémy, systémy veřejných zakázek, kontrolou výdajů ex ante, kontrolou příjmů, sledováním auditu a vykazování?
3. Existuje funkční, nezávislý mechanismus vnitřního auditu/inspekce s relevantními kompetencemi a relevantním rozsahem?
4. Existují preventivní systémy pro odhalování podvodů a pro vymáhání prostředků na úhradu ztráty vzniklé v důsledku podvodů a opominutí?

Viz webové stránky programu Sigma k auditu a finanční kontrole na <http://www.oecd.org/puma/sigma-web>.

Jak jsme poznamenali výše, termín finanční kontrola se obvykle týká finančních aspektů vnitřní kontroly. Tuto kontrolu lze provádět buď ex ante, nebo ex post. Evropská komise přikládá pojmu „finanční kontrola“ trochu jiný význam. V jejím pojetí zahrnuje „finanční kontrola“ jak to, co Komise nazývá „vnitřní finanční kontrola“, tak i to, co nazývá „externí finanční kontrola“. První termín je synonymem pro to, co se obvykle nazývá finanční kontrola, zatímco druhý termín označuje to, co se obvykle nazývá externí audit. V terminologii Evropské komise spočívá klíčový rozdíl mezi termínem finanční kontrola a audit v tom, že finanční kontrola zahrnuje jak kontrolu ex ante, tak kontrolu ex post, zatímco audit se týká výluč-

ně kontroly ex post. To vysvětluje, proč Komise nyní, když se zabývá otázkami finanční kontroly, používá termín „systémy vnitřní finanční kontroly ve veřejném sektoru“ („*Public Internal Financial Control Systems*“) neboli ve zkratce *PIFS* (viz box 10.3).

Box 10.3 VEŘEJNÉ SYSTÉMY VNITŘNÍ FINANČNÍ KONTROLY

Na základě zkušeností z kandidátských zemí používá Evropská komise (Direktorát finanční kontroly) při posuzování pokroku v těchto zemích v naplňování požadavků pro členství v EU často termín „systémy vnitřní finanční kontroly ve veřejném sektoru“. Ten zahrnuje následující systémy:

veřejný, tj. zahrnující všechny kontrolní činnosti ve veřejném sektoru,

vnitřní, tj. zahrnující kontroly prováděné centrálními a decentralizovanými vládními agenturami jako protiklad k externí kontrole prováděné institucí mimo rámec vlády (např. nejvyšší kontrolní institucí),

finanční, tj. zvýraznění finančního (administrativního, týkající se řízení nebo rozpočtového) charakteru činností, které se mají kontrolovat,

kontrolní, tj. všechny činnosti používané k dohledu nad celou oblastí finančního řízení, které umožňují, aby vláda měla své finance „pod kontrolou“ (které tudíž obsahují všechny kontrolní nástroje, jako je kontrola ex ante a audit ex post),

další systémy, jako je organizace, školení zaměstnanců, metodika, vykazování, odpovědnost, sankce a penále.

Zdroj: Evropská komise, Vrchní ředitelství – finanční kontrola, duben 2000.

2. Odpovědnost za vnitřní kontrolu

V členských státech, které používají první z výše popsaných dvou přístupů, má ministerstvo financí klíčovou úlohu nejen při přípravě rozpočtu a rozdělení prostředků mezi ministerstva; jeho vlastní pracovníci také přímo provádějí kontroly ex ante na jednotlivých ministerstvech. V členských státech, které používají druhý přístup, přejímá každé ministerstvo plnou odpovědnost za své výdaje a za zajištění přiměřených vnitřních kontrol a prověrek. Je však nutné poznamenat, že v některých případech se jedná o odpovědnost delegovanou z ministerstva financí a že si toto ministerstvo ponechává pravomoc k dohledu a regulaci a zajišťuje, aby všechna ministerstva a všechny agentury postupovaly konzistentně.

V důsledku kritiky Evropského parlamentu týkající se praxe finančního řízení v Evropské komisi, která vedla k rezignaci celé Komise v březnu 1999, došel Výbor nezávislých expertů pro reformu EK k závěru, že „existence postupu, kdy všechny operace musejí získat předem explicitní povolení od odděleného útvaru finanční kontroly, je hlavní příčinou oslabení smyslu pro osobní odpovědnost manažerů Komise za operace, které povolují, a toho, že udělali velmi málo nebo vůbec nic pro předcházení vážným pochybením“.² Výbor doporučil, aby byl zřízen profesionální a nezávislý Útvar vnitřního auditu, který by poskytoval zprávy přímo prezidentu Komise, aby byla opuštěna existující centralizovaná předaudita funkce a aby vnitřní kontrola – jakožto integrální součást liniového řízení – byla decentralizována na vrchní ředi-

telství Komise. Komise v lednu 2000 oznámila, že toto doporučení akceptuje, a v průběhu tohoto roku začala Útvar vnitřního auditu reorganizovat.

Termín kontrola řízení nebo vnitřní kontrola se obecně užívá spíše pro systémy, procesy a metody řídicích činností než pro specifický útvar v rámci ministerstva nebo agentury. Je však zajímavé, že Výbor nezávislých expertů ve výše uvedeném doporučení říká, že by měla být zřízena specializovaná funkce vnitřní kontroly na každém vrchním ředitelství Komise. Za výkon této funkce by měl být odpovědný vedoucí úředník, který by podával zprávy vrchnímu řediteli nebo vedoucímu Útvaru vnitřního auditu, a za účetní funkci by se měl odpovídat pověřený účetní.

Box 10.4 KLÍČOVÉ SLOŽKY EFEKTIVNÍCH SYSTÉMŮ FINANČNÍ KONTROLY

- silné centrální ministerstvo odpovědné za všechny finanční záležitosti
- centrální standardy pro účetnictví, finanční výkaznictví a vnitřní audit a systém pro prosazování těchto standardů
- jasné a transparentní hranice odpovědnosti organizačních jednotek a vládních úředníků
- efektivní a logické systémy a postupy pro kontrolu ex ante (bez ohledu na to, kde je umístěna)
- jasné, zevrubné a transparentní postupy pro zprávy o financích a hospodaření všech organizací veřejného sektoru
- silný vnější dohled parlamentu a efektivní externí audit veřejného sektoru

3. Předpoklady efektivní kontroly

Za vnitřní kontrolní činnosti odpovídá vedení organizace. K zavedení a efektivnímu fungování vnitřních kontrolních činností je tudíž nutné, aby se vedení organizace cítilo zavázáno provádět efektivní řízení dané organizace a prokazovalo osobní integritu a profesionalitu. Zavést a realizovat efektivní systém kontrolních činností je možné jen tehdy, existuje-li vedení, které skutečně vede a které je odhodlané efektivní kontrolu prosadit. Další klíčové prvky systému finanční kontroly jsou popsány v boxu 10.4.

Vnitřní kontrola (řízení) vyžaduje dobré prostředí pro kontrolu a také logický rámec pro kontrolní systémy a postupy (viz box 10.5). Do kontrolního prostředí patří koncepce managementu a jeho styl práce, vymezení odpovědnosti a dodržování vnitřních systémů kontroly (řízení) a postupů. Prostředí kontroly ovlivňuje tudíž způsob, jakým v dané organizaci kontrolní systémy a postupy fungují.

Dalším požadavkem je obezřetné a pečlivé posouzení rizik, kterým organizace čelí, a identifikace užitečných kontrolních činností na zvládnutí těchto rizik. Ve složitě strukturované organizaci to může být obtížný úkol, pro jehož řešení může vedení organizace hledat pomoc u expertů. Hlavním zdrojem takové pomoci jsou externí a interní auditoři. Zásadně se však vedení organizace bez ohledu na tuto pomoc musí

Box 10.5 PROSTŘEDÍ FINANČNÍ KONTROLY

Hlavními riziky prostředí finanční kontroly jsou:

- nedostatečná integrita řízení a slabé etické hodnoty,
- nedostatečné zavázání se k profesní odpovědnosti a nevhodné rozdělení pravomocí a odpovědností,
- nedostatečný dohled nad řízením,
- nedostatečná opatření k prevenci, nedostatečné monitorování a nedostatečná reakce na protiprávní úkony.

K důsledkům nedostatečného prostředí pro finanční kontrolu patří:

- výdaje na jiný než původně stanovený účel,
- nevhodné nebo zavádějící vykazování,
- finanční ztráty,
- ztráta důvěry veřejnosti,
- zvýšené riziko podvodů a úplatků.

podílet na celém procesu a zvláště na rozhodnutích o uspořádání kontrolních činností. Zavedené kontrolní postupy musí vedení organizace skutečně využívat, i když je to pro každodenní operace nepohodlné; je také nutné, aby se tyto postupy používaly v celé organizaci. Je jen málo věcí, které mohou oslabit důvěryhodnost systému více než zavedení kontrolních postupů, které se potom nepoužívají.

Kontrolní činnosti musejí být nákladově efektivní. Nesmějí být tak podrobné a obtížné, aby organizaci ochromily. Náklady na kontrolní systémy musejí být proporcionální k riziku, kterému mají zabránit. Vypadá to jednoduše, jde ale o věc velmi významnou: „byrokracie“ je všudypřítomným rizikem, takže se může objevit pokušení zavádět nové kontrolní činnosti i tam, kde to vůbec není třeba.

Vzhledem k významu kontroly řízení při zajišťování efektivní kontroly veřejných prostředků a řádného naplňování rozpočtu hraje aktivní roli při posilování kontroly řízení organizací veřejného sektoru v mnoha zemích rozpočtový odbor ministerstva financí.

4. Druhy vnitřní kontroly (řízení)

Vzhledem k tomu, že je nutné budovat vnitřní kontrolu (řízení) podle individuálních podmínek určité organizace, neexistuje všeobecně platný seznam kontrolních činností. Je však možné popsat kategorie kontrolních činností a okolnosti, za kterých je jejich použití vhodné.

- *Finanční účetnictví a výkaznictví.* Význam těchto úkolů podrobně probíráme v 11. a ve 12. kapitole.
- *Monitorování výkonu.* Tuto otázku důkladně zkoumáme v 15. kapitole.
- *Efektivní komunikace.* Vedoucí pracovníci by si měli být vědomi toho, že jejich podřízení pracují lépe, pokud přesně znají poslání a cíle organizace a také účel, kterému slouží činnost, kterou má organizace provádět. Komunikační kanály jsou součástí řízení kontrolního systému. Vedoucí pracovníci by např. měli svým podřízeným sdělovat svá očekávání, pokud jde o celkový výkon, a tito podřízení by pak měli sdělovat svá očekávání ohledně výkonu za příslušnou část organizace, který je nutný pro naplnění cílů celé organizace. Je důležité, aby komunikace fungovala oběma směry. Stanoví-li vedení organizace jasné cíle a očekávání, mohou pracovníci často navrhnout způsoby dosahování vyšší efektivity při naplňování těchto cílů. Vedení by mělo těmto návrhům věnovat pečlivou pozornost, protože pracovníci v první linii si často uvědomují neefektivnosti, kterých si vedení nemusí všimnout.

Při dosahování cíle organizace jsou navíc vedoucí pracovníci odpovědní také za zajištění toho, že disponibilní zdroje organizace jsou chráněny před nesprávným použitím. K tomuto účelu slouží řada nástrojů:

- *Hmotná kontrola.* Měla by především zahrnovat bezpečnostní postupy pro kontrolu přístupu (např. k účetním výkazům nebo souhrnům položek – a k položkám samotným, které mají značnou hodnotu a mohly by být snadno ukradeny).
- *Účetní kontrola.* Měla by zahrnovat postupy, podle kterých se operace vykazují v účetním systému. Může např. existovat požadavek, aby všechny hotovostní příjmy byly denně ukládány do banky. Po osobě, která tyto příjmy vybírá, lze požadovat, aby plátci vydala písemný doklad a udělala i kopii pro účetního. Účetní kontrola také zahrnuje vnitřní postupy v rámci účetního systému, které mají zjišťovat a vykazovat všechny anomálie. V tomto případě lze od účetního požadovat, aby uvedl v soulad tyto dva doklady – výběr hotovosti a uložení hotovosti – a ohlásil všechny rozdíly. Další obvyklá kontrolní činnost se týká výdajů; ty by měly být porovnány s rozpočtem nebo s jinými povoleními k realizaci. Výdaje, u nichž se zjistí, že s těmito podklady nekorespondují z hlediska očekávané struktury, by měly podléhat oznamovací povinnosti, a výdaje, které překročí maximální povolený objem, by se měly zablokovat.
- *Kontrola procesů.* Existují postupy určené k zajištění toho, aby se kroky prováděly pouze s patřičným oprávněním. Např. vydání příkazu k proplacení nebo povolení závažné smlouvy může vyžadovat dokumentaci od žadatele, přezkoumání úředníkem, který platbu provádí, a souhlas toho, kdo má na starosti dohled. Velká vydání mohou vyžadovat souhlas od vyššího úředníka. Platba tomu, s kým je uzavřena smlouva, může vyžadovat dokumentaci ve formě originálního příkazu k proplacení, dokument od toho, s kým je uzavřena smlouva popisující jím zajišťované zboží a služby, a ověření od úředníka, který má zboží či službu přijmout, že k tomuto došlo. Platby nad určitou výši mohou vyžadovat přezkoumání a souhlas vyššího úředníka. V některých zemích jsou pracovní a kvalifikační nároky na pracovníky důležitou součástí kontrolního systému řízení. Zájemce o místo musí před jeho získáním podstoupit přísné zkoušky a obdržet kvalifikační osvědčení.
- *Kontrola veřejných zakázek.* Probrali jsme v 8. kapitole.
- *Oddělení povinností.* Toto oddělení je jak kontrolním opatřením, tak i neopominutelným prvkem mnoha kontrolních systémů. Charakteristickým rysem přitom je, že jakoukoli operaci musejí provádět minimálně dva lidé, aby se minimalizovalo riziko nesprávných kroků. V předchozím příkladu, který se týkal zacházení s hotovostními příjmy, jedna osoba vybírá hotovost, druhá ji ukládá do

banky a třetí uvádí do souladu dokumenty o vybrané hotovosti a zapisuje údaje do účetních výkazů. Toto oddělení povinností je základním prvkem téměř každého finančního kontrolního systému, jeho využívání však může být nadměrné. Pokud bychom jej totiž dovedli do extrému, může značně poškodit efektivnost organizace a narušit její schopnost efektivně naplňovat smysl své existence.

- *Vnitřní audit.* V oddílu C je uveden plný popis.

5. Omezení vnitřní kontroly

Žádný kontrolní systém neposkytuje dokonalou záruku proti riziku špatného fungování nebo nepoctivosti. Jakýkoli systém, který usiluje o dosažení svého cíle, by mohl vést k nákladům značně neúměrným rizikům a k nepružnosti organizace; platí to zejména pro složité organizace. Správným cílem kontrolního systému by tudíž mělo být poskytnutí „rozumného ujištění“, že k nesprávným krokům nedojde, nebo že, dojde-li k nim, budou objeveny a ohlášeny příslušné instituci. Vedoucí pracovníci, majíce toto na paměti, by si měli uvědomovat rizika, která s vytvářením a provozováním kontrolních systémů řízení souvisejí.

- *Chybný návrh.* Zdůraznili jsme, že vnitřní kontrolní systémy (řízení) je nutné navrhovat pro specifickou organizaci, operace a prostředí, ve kterém budou fungovat, a to po pečlivém zvážení v dané situaci možných rizik. Vedoucí pracovníci jsou občas vystaveni pokušení zkrátit proces přípravy kontrolního systému, např. tím, že převezmou kontrolní systémy navržené pro jinou organizaci. To může být nebezpečné. Neadekvátně navržené kontrolní systémy mohou vyvolat pocit bezpečí, které může vést k přehlédnutí významných rizik v jedné části operace a k vytvoření zbytečné nepružnosti v části jiné.
- *Špatná implementace.* Sebelépe navržený systém dosáhne svého cíle jen tehdy, když se řádně implementuje. Vedoucí pracovníci na všech úrovních, stejně jako ti, kteří mají na starosti dohled, musejí bedlivě dbát na to, aby každý postupoval v souladu s danými kontrolními postupy. Ještě důležitější je, aby zaměstnanci tyto postupy uznali a akceptovali a aby nebyli vystaveni pokušení je ignorovat, jsou-li pro ně nepříjemné, nebo aby tak nečinili v důsledku časové tísně či stresu. Splnění tohoto kritéria je při navrhování efektivních kontrolních systémů klíčovým prvkem. Vedoucí pracovníci by měli také již dopředu uvažovat o alternativním uspořádání, které je vhodné pro případy mimořádných okolností, jež vyžadují obejití řádných postupů.
- *Malá odezva na vykázané anomálie.* Kontrolní systémy jsou sestaveny tak, aby upozorňovaly na události, které se odlišují od očekávání. Pro to, aby systém zůstal efektivní, je tudíž zásadní, aby ti, kdož dohlížejí, a vedoucí pracovníci řádně reagovali na to, co vybočuje z normálu. Každou takovou událost je nutné ihned zkoumat, aby se zjistilo, zda nedošlo k protiprávnímu kroku. Pokud tomu tak je, měla by následovat náprava. Nedostatečně účinná reakce na vykázané anomálie efektivnost kontrolního systému rychle podkopává. Při přípravě kontrolního systému je vhodné vzít v úvahu i toto. Nezbytná je však určitá obezřetnost, abychom se vyhnuli tomu, že by byl systém tak citlivý, že by často vyvolával „falešný poplach“. Pokud k falešnému poplachu dochází příliš často, je pravděpodobné, že se bude ignorovat poplach oprávněný.
- *Tajná úmluva.* Jakýkoli kontrolní systém lze výrazně narušit, pokud se proti němu spikne dostatečný počet klíčových jedinců a ti zfalšují významné dokumenty. Vznik skupiny potřebného počtu „narušitelů“ může sice ztížit dostatečně ucelený systém kontroly, ale pouze za cenu potenciálně vysokých ztrát v důsledku organizační neefektivnosti. Nepravosti tohoto druhu obvykle vyjdou na světlo, když se o nich dozví a poukáže na ně někdo, kdo ve skupině narušitelů není, nebo když dojde k selhání

mezi narušiteli. Mohou se také objevit v průběhu rutinního auditu, pokud se týkají značného objemu prostředků nebo pokud „spiklenci“ nejsou dostatečně opatrní při falšování dokumentů.

- *Špatná činnost vrcholového vedení.* Vnitřní kontrola (řízení) je určena k tomu, aby pomáhala vedení organizace při kontrole jejího fungování, a nikoli ke kontrole samotného vedení. Existuje řada příkladů nepoctivých vrcholových vedoucích pracovníků, kteří porušili kontrolní systémy a dopustili se různých podvodů a zneužití. Ve velké organizaci však tyto činnosti často zjistí podřízení. Nejlepší prevencí proti špatné činnosti vrcholového vedení tudíž může být prostředí otevřenosti, ve kterém jsou pracovníci nabádáni k hlášení důkazů o protiprávních krocích a ve kterém mají důvěru v to, že nebudou potrestáni za to, že jsou neloajální vůči svým nadřízeným. Tato otevřenost se stává součástí kontrolního prostředí.

Vnitřní kontrolní činnosti (řízení) jsou základní součástí systému a fungování jakékoli organizace. Čím je organizace a její činnosti rozsáhlejší a složitější, tím více pozornosti je třeba věnovat navrhování kontrolních systémů. K tomu, aby byly kontrolní systémy plně efektivní, je nutné, aby vedoucí pracovníci aktivně podporovali jejich zavedení a provozování.

C. Vnitřní audit

1. Úvod

Institut pro interní auditory definuje vnitřní audit následujícím způsobem:

„Interní audit je nezávislá, objektivní, prověřovací a konzultační činnost určená ke zlepšení fungování organizace a ke zlepšení jejích operací. Pomáhá organizaci dosahovat jejích cílů tím, že do ní vnáší systematický a disciplinovaný přístup k hodnocení a ke zlepšení efektivnosti řízení rizik, ke kontrole a k řídicím procesům.“³

Interní audit logicky vyplývá z vnitřní kontroly.

Evropské modely organizací pro speciální finanční kontrolu korespondují se dvěma přístupy, o kterých jsme mluvili výše v oddílu B, s přístupem centralizovaným a decentralizovaným. V Portugalsku např. poskytuje zprávy Vrchní inspektorát financí (*Inspectorate General for Finance – IGF*) přímo ministerstvu financí a odpovídá za finanční kontrolu ex post všech výdajů a příjmů administrativy veřejného sektoru. Kromě IFG mají své vlastní kontrolní organizace (*Inspectorates General – vrchní inspektoráty*) i výdajová ministerstva. Naproti tomu Útvar pro vnitřní audit britského ministerstva financí není odpovědný za kontrolu veřejných příjmů a výdajů jako takových, ale spíše za dohled na tím, zda jsou vnitřní kontrolní systémy řízení v jednotlivých ministerstvech, včetně jejich vlastních specializovaných organizací zabývajících se finanční kontrolou (útvary vnitřního auditu), řádně prosazovány. Mnoho zemí střední a východní Evropy dosud nemá žádnou specializovanou organizaci na finanční kontrolu jako takovou, mají však „kontrolní útvar“, který mj. zkoumá tvrzení o protiprávních postupech a podvodech, a to před tím, než se tyto případy dostanou k soudu. Většina kandidátských zemí ze střední a východní Evropy transformuje tyto funkce do skutečných organizací pro finanční kontrolu.

Evropská komise zavedla funkci vnitřního auditu v roce 1990 tak, že vytvořila zvláštní útvar v rámci existujícího Vrchního ředitelství pro finanční kontrolu. Útvar pro vnitřní audit Evropské komise získal mandát k výkonu finančního auditu ve všech vrchních direktorátech každé tři až čtyři roky. Účelem těchto auditů je zkoumat rozpočtový a finanční systém a provádět rozsáhlé testy na vzorku operací. Poté se zpracovávají závěry týkající se slabých a silných stránek systémů a navrhuji doporučení pro nutná zlep-

šení. Následný audit se provádí o 12 až 18 měsíců později. Kromě finančních auditů rozvíjí Útvar pro vnitřní audit kapacitu pro výkonnostní audit a je stále více vyzýván k tomu, aby zkoumal problémové oblasti, v jejichž důsledku jsou vynakládány značné objemy neoprávněně vynaložených prostředků, které je nutné získat zpět.

Mnoho kandidátských zemí nemá systematické postupy pro vnitřní audit jako takový, ale některé mají „kontrolní útvar vlády“ nebo „kontrolní sbor“ vycházející z praxe dřívějšího režimu, který zkoumá stížnosti, jež na zaměstnance zaslali lidé, a může také zkoumat tvrzení o protiprávních postupech a podvodech před tím, než tyto případy předá kriminální nebo finanční policii. Je však zřejmé, že tyto útvary se auditem finančního řízení nezabývají systematicky.

2. Mandát interního auditora

Interní auditor plní své funkce, jak jsme je vymezili výše, tím, že prošetřuje, jak byly provedeny vybrané operace, a také především tím, že posuzuje, jak dobře fungují systémy a postupy vnitřní kontroly. V praxi by měl útvar interního auditu zahrnovat dva hlavní druhy činností – finanční audit a výkonnostní audit:

- *Finanční audit* je audit rozpočtového a finančního systému doplněný testem souladu s právním pořádkem a obsahuje i důležité testy skutečných operací. Finanční audit se obecně provádí na základě ročního plánu s tím, že u každého odboru ministerstva nebo u každého útvaru agentury k němu dochází přinejmenším jednou v průběhu víceletého cyklu. Finanční audit může také zahrnovat zvláštní posouzení efektivnosti účetních systémů, včetně zabezpečení systému informačních technologií a způsobů vykazování.
- *Výkonnostní audit* neboli audit „využívání peněz“, který by měl být součástí ročního plánu; zahrnuje rozsah, v němž by měly dosaženy stanovené cíle a specifické programy ministerstev nebo agentur, a porovnává ho s rozsahem, ve kterém byly – nebo nebyly – skutečně dosaženy, zda byly dosaženy při nákladech, které odpovídají příslušnému riziku, včas a řádně při minimální spotřebě zdrojů.

Vnitřní audit může také zahrnovat specifickou analýzu využívání lidských zdrojů, která posoudí rozsah, ve kterém využívání lidských zdrojů koresponduje s cíli ministerstva nebo agentury, a posoudí také úkoly, jejichž plnění se od dané instituce požaduje. Některé příklady otázek, které obvykle zkoumá interní auditor, jsou uvedeny v boxu 10.6.

3. Nezávislost interního auditora

Interní auditor by měl být odpovědný ministrovi nebo vrchnímu tajemníkovi ministerstva nebo agentury a poskytovat rady ohledně efektivního řízení zdrojů, aniž by se dotýkal politických otázek. V členských státech EU, ve kterých se interní audit provádí centralizovaným vrchním finančním inspektorátem, je nezávislost tohoto úřadu zajištěna tím, že podává zprávy přímo ministru financí. V jiných zemích poskytuje interní auditor zprávy přímo vedoucímu (vrcholovému vedení) ministerstva nebo agentury. V kandidátských zemích se praxe různí. „Útvary kontroly“ zděděné z období bývalého režimu většinou podávají zprávy přímo ministrovi nebo v některých případech úřadu předsedy vlády.

Je důležité, aby byla jasná podstata nezávislosti interního auditora. Neměla by být stejná jako u externího auditora (např. nejvyšší kontrolní instituce), jenž předává zprávy přímo parlamentu nebo úřadu odpovědnému za rozpočet, jehož nezávislost je obvykle zesílena délkou funkčního období a způsobem jmenování a jenž je chráněn proti neopodstatněnému propuštění. Interní auditor je odpovědný vůči vedoucímu pracovníkovi ministerstva a je zaměstnancem ministerstva nebo agentury. Institut interních auditorů definuje nezávislost následujícím způsobem:

Box 10.6 CO HLEDÁ VNITŘNÍ AUDITOR?

Interní auditor zkoumá na prvním místě to, zda používaný systém a postupy zajišťují, aby se zdroje používaly v souladu s příslušnými pravidly a předpisy. Tato činnost často obsahuje – zejména v kontextu EU – požadavek, aby odpovídající vzorek operací či produktů kontrolovala instituce členské země.

Např. u výdajů na zemědělství si auditor bude přát, aby měl solidní doklady o tom, že dotace na chov zvířat či na produkci zemědělských plodin se používají k tomuto účelu a že je získávají farmáři, kteří jsou k tomu oprávněni.

Obdobně je nutné doložit, že dotace na školení nezaměstnaných se použily pro zamýšlený účel a pro skutečné a oprávněné žadatele.

V kontextu EU se auditoři setkávají s obecným problémem, že se prostředky požadují spíše pro odhadované výdaje než pro výdaje, které se uskuteční a jsou proplaceny.

V oblasti veřejných zakázek by se měl auditor ujistit, že výzva k podání nabídky v soutěži o veřejnou zakázku byla náležitě zveřejněna, že existují uspokojující postupy pro přijímání a hodnocení nabídek a že postup pro přidělování veřejné zakázky je v souladu s národními požadavky anebo s požadavky EU. Studie Komise z konce 80. let došla k závěru, že by daňoví poplatníci mohli platit přibližně o 20 mld. ecu každý rok méně, kdyby byl systém veřejných zakázek v rámci ES v souladu se směrnicemi EK.

Obecně řečeno, interní auditor bude hledat důkazy o tom, že programy a činnosti naplnily svůj účel.

„Interní auditoři jsou nezávislí, pokud mohou svou práci vykonávat svobodně a objektivně. Nezávislost internímu auditorovi umožňuje poskytovat objektivní a jednoznačné soudy, které jsou základem pro správné provedení auditu. Toho se dosahuje prostřednictvím organizačního statutu a objektivnosti.“⁴

Není třeba dodávat, jak zdůrazňuje Institut interních auditorů, že „interní auditoři by měli být nezávislí na činnostech, které kontrolují“. V žádném případě by nemělo docházet k tomu, že úředník odpovědný za poskytování dotací např. na bydlení by následně prováděl interní audit systému a postupů používaných při alokaci těchto dotací.

Vzhledem k tomu, že interní auditor není nezávislý na ministerstvu nebo agentuře, ve které působí, je pro jeho funkci důležité, aby měl v rámci organizace odpovídající postavení a význam. Jedním ze způsobů, jak posílit význam interního auditu, je existence výboru pro audit, kterému by předsedal nejlépe vedoucí ministerstva nebo agentury. Ve výboru by měli být zástupci nejvyššího vedení ministerstva, finančního řízení a specialisté na audit. Jak soukromý, tak veřejný sektor uznávají význam výboru pro audit při zajišťování toho, aby všechny kategorie zaměstnanců braly interní audit vážně a aby plně s auditory spolupracovaly. Rozvoj těchto postojů ze strany zaměstnanců přispěje k vytvoření správných podmínek pro efektivní (vnitřní) kontrolu řízení. Důležitou funkcí výboru pro audit je identifikace oblastí, na které by se měl budoucí program kontroly ministerstva zaměřit, a závěrů, které by se měly z probíhajících kontrol odvodit.

4. Vztah interního auditu k interní kontrole (řízení) a k externímu auditu

Interní auditor by se neměl podílet na procesu interní kontroly (řízení), který by měl hodnotit a posoudit. Neexistuje žádná námitka proti tomu, aby interní auditor poskytl svůj názor na „předběžný audit“ systémů nebo postupů, které se připravují pro nový program nebo projekt, nebo aby ho sám provedl; spíše naopak, považuje se to za výhodné. Interní audit by však neměl být součástí vnitřní kontroly ani by s ní neměl být opakovaně spojován. Zásadní význam má, aby si interní audit udržoval odstup tak, aby vedení uznávalo svoji odpovědnost za vnitřní kontrolu a dávalo najevo, že má vlastní zájem na tom, že provádí efektivní interní kontrolu vlastními silami.

Vztah mezi interním a externím auditorem může být narušen, pokud se externí auditor považuje za dohlázele a posuzovatele interního auditu. Měl by být vytvořen rozumný vztah, v němž jedna strana jasně uznává roli a odpovědnost strany druhé. I když externí auditor může nalézat prostor pro zlepšení práce interního auditora nebo může dokonce požadovat audit jeho práce, nemělo by to bránit smysluplnému funkčnímu vztahu založenému na rovnocenném partnerství. Pokud jedna strana má důvěru v práci strany druhé a společně plánují svoji práci, může docházet k užitečné výměně názorů, zkušeností a informací o metodice a lze uspořít drahocenný čas a zdroje. Toho lze dosáhnout, aniž bychom oběma druhům auditu upírali výrazné rozdíly a odlišné cíle.

Jak pro kontrolovanou organizaci, tak pro auditora má zásadní význam, aby existovalo jasně vymezené zaměření auditu. Kontrolované organizaci to umožňuje, aby měla stále pod kontrolou správně načasovaný a adekvátní tok rozpočtových prostředků, aby uplatňovala postupy efektivního účetnictví a také aby si zajišťovala soulad mezi výkazy o výdajích a získanými nebo požadovanými rozpočtovými prostředky. Box 10.7 a schéma 10.1 ukazují hlavní požadavky na zaměření auditu a na základní strukturu toku rozpočtových prostředků a informací společně s odpovídajícími kontrolními funkcemi v souladu s platbami ze strukturálních fondů EU členskými státy. Směrnice Komise č. 2064/97, o finanční kontrole členských států, která se týká operací spolufinancovaných ze strukturálních fondů, podává indikativní popis požadavků na informace pro zaměření auditu.

5. Finanční kontrola zahraniční pomoci

Základním pravidlem pro zacházení se zahraniční pomocí, bez ohledu na to, zda je včleněna do národního rozpočtu, je používat mechanismy finanční kontroly (vnitřní kontrola, interní audit, externí audit), které v dané zemi existují, k zajištění řádného a efektivního využití této zahraniční pomoci.

Každá země přijímající zahraniční pomoc se musí sama postarat o zabezpečení fungujícího mechanismu finanční kontroly, který zajistí zdravou správu finanční pomoci a její tok existujícími systémy. Tam, kde tomu tak není, může být po konzultacích s ministerstvem financí řešením speciálně vytvořený útvar pro správu programů nebo síť implementačních agentur napojených na jednotlivá ministerstva s tím, že se rozpočtové prostředky usměřňují prostřednictvím mechanismu umístěného na ministerstvu financí nebo na něj napojeného (např. Národní fond pro předvstupní fondy EU – Phare, ISPA a SAPARD – viz oddíl D).

Jako při jakékoli jiné vnitřní kontrole (řízení) je zásadní věcí, aby kontroly vycházely z realistického odhadu rizika v dané zemi; mezinárodní organizace však vykazují tendenci na základě skutečně oprávněných důvodů používat i v cizích zemích jejich „domácí pravidla“. To je bezpochyby nevyhnutelné, ale pouze jako doplňující opatření. Mezinárodní organizace by se však měly pokusit tato pravidla v dosažitelné míře harmonizovat, aby se usnadnilo dosažení cíle země přijímající pomoc při správě rozpočtových prostředků a aby se maximálně využil její existující systém. Země přijímající pomoc mohou provádět správu těchto prostředků tak, že pověří jedno ministerstvo – obvykle ministerstvo financí – koordinací zahraniční pomoci.

Box 10.7 ZAMĚŘENÍ AUDITU

Auditor bude vždy při finanční kontrole vycházet z řady uskutečněných a dokladovaných operací.

V kontextu ústředního rozpočtu nebo rozpočtu územních samospráv bude nutné:

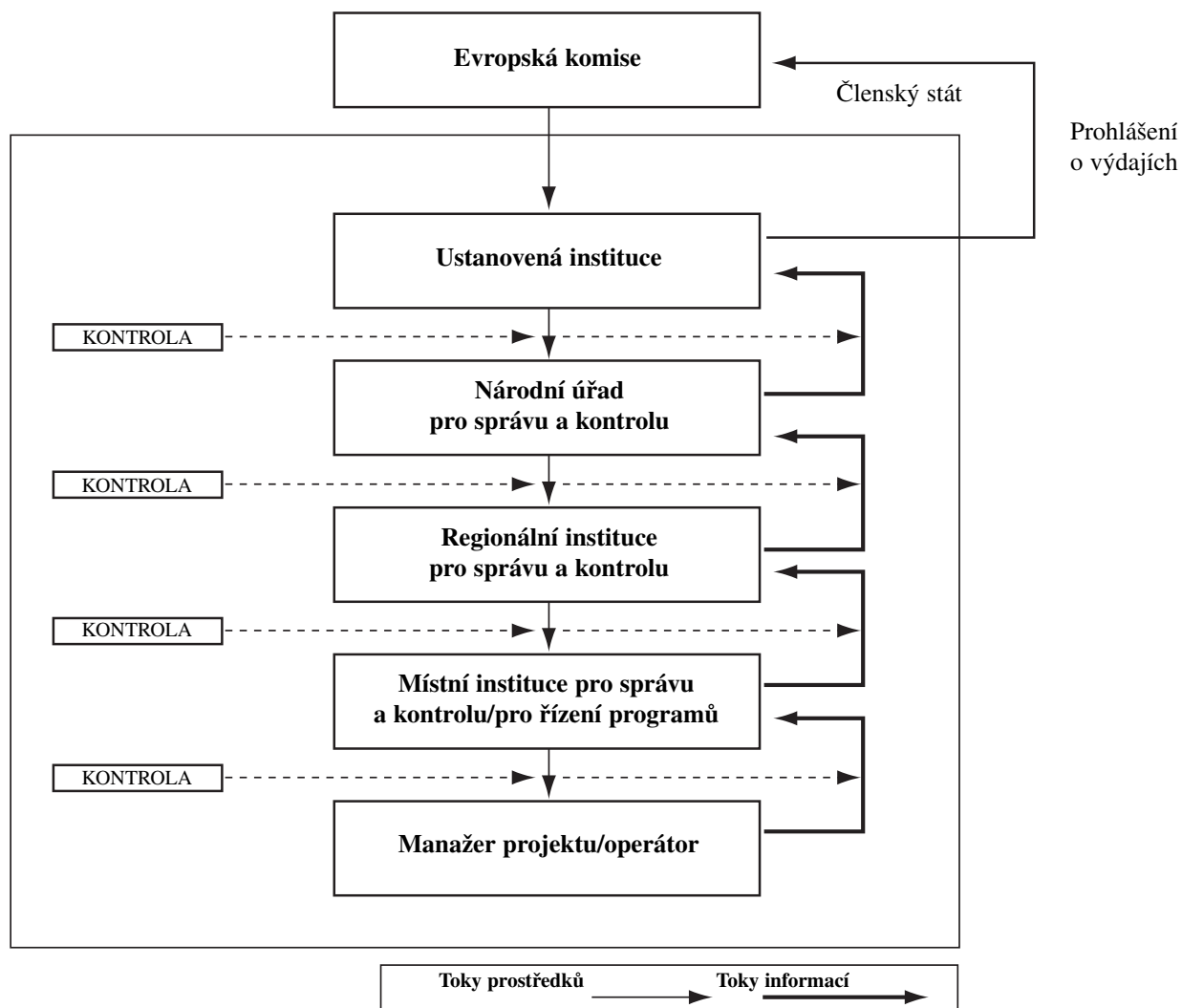
- sledovat jednotlivé výdajové položky a schválené platby,
- kontrolovat převody rozpočtových prostředků ověřené ministerstvem financí nebo státní pokladnou na ministerstva nebo územní samosprávu,
- sledovat a hodnotit systémy a postupy, jejichž prostřednictvím se uděluje souhlas s platbou smluvní straně nebo příjemcům dotace,
- doplnit úplnou evidenci plateb dokladem o tom, že platba byla – nebo nebyla – v souladu s pravidly a nařízeními.

V souvislosti s EU bude nezbytné:

- identifikovat schválené položky rozpočtu EU, které opravňují čerpání prostředků,
- evidovat tok rozpočtových prostředků z Evropské komise na ministerstvo financí,
- sledovat toky rozpočtových prostředků k ministerstvům odpovědným za jejich správu a identifikovat postupy pro přijímání a další pohyb těchto prostředků,
- sledovat tok rozpočtových prostředků v regionálních a obecních rozpočtech a kontrolovat postupy pro evidenci jejich přijímání a dostupnost národního spolufinancování, pokud se vyžaduje, a identifikovat programy a projekty, pro které jsou tyto prostředky určeny,
- zajistit, aby národní rozpočtové prostředky a rozpočtové prostředky EU byly k dispozici svým příjemcům za předpokladu řádného ověření výdajů a práce nebo poskytovaných služeb,
- sledovat opačný tok, a to oprávněných výdajů od regionálních a územních jednotek na ministerstvo, které odpovídá za jejich správu,
- uvést v soulad doklad o oprávněných výdajích na daný projekt nebo souhrn projektů se získanými rozpočtovými prostředky a s výkazem zaslaným Komisi.

Zkoumat zaměření auditu je užitečné pro Komisi i pro členské státy, a to při identifikaci možných zpoždění v toku rozpočtových prostředků a v realizaci projektů a při možných obtížích ve zjišťování jednotlivých položek výdajů a dále při uvádění do souladu skutečné výše použitých rozpočtových prostředků s původně převedeným objemem.

Schéma 10.1 PŘÍKLAD ZAMĚŘENÍ AUDITU NA FONDY EU



D. Finanční řízení prostředků z EU v kandidátských zemích

1. Úvod

V (problematické) praxi většiny zemí střední a východní Evropy, které získávají zahraniční technickou pomoc (nazývanou také nenávratná technická pomoc) od EU a od řady bilaterálních a multilaterálních dárců, se tato pomoc nezahrnovala ani do přípravy rozpočtu, ani do jeho plnění.

Existovalo pro to několik důvodů:

- Vzhledem k tomu, že jen zřídka bylo v moci vlády rozhodnout o prioritách při využívání těchto prostředků a že plánování se často provádělo mimo obvyklý rozpočtový proces, nemělo prakticky smysl se pokoušet tyto prostředky do rozpočtu zahrnovat. V případě pomoci získané od bilaterálních dárců vláda, která pomoc přijímala, často ani neznala objem této pomoci.

- Prostředky zahraniční kontroly často obcházel kontrolní postupy ministerstva financí.
- Za zadávání veřejných zakázek na služby, dodávky a práce, které se financovaly ze zahraniční pomoci, má obecně odpovědnost dárce, nikoli příjemce pomoci.

Někteří multilaterální dárce již začínají převádět na země příjemce více odpovědnosti poskytováním prostředků formou půjčky nebo grantu. EU např. zavedla již před několika lety Decentralizovaný implementační systém (*DIS – Decentralised Implementation System*), který postupně převádí stále větší odpovědnost za hospodaření s těmito prostředky na přijímající zemi.⁵ Systém Národního fondu je další decentralizací a „Memorandum porozumění při zřízení Národního fondu“, podepsané Komisí a kandidátskými zeměmi (v různých obdobích), vymezuje Národní fond jako „útvár v rámci ministerstva financí, který usměrňuje prostředky Společenství k příjemcům“. Přijímající země odpovídá za celkovou finanční správu prostředků EU získaných do období plného členství v EU (tj. z předvstupních fondů), včetně zadávání veřejných zakázek prostřednictvím Decentralizovaného implementačního systému Komise.

S tím, jak systém Národního fondu převádí více funkcí správy a kontroly na národní úroveň, bude celková odpovědnost za správu systému převedena na pověřené vedoucí úředníky v dané zemi. V případě špatné správy nebo zneužití prostředků může Evropská komise vyžadovat vrácení svých prostředků.

Důsledkem zavedení systému Národního fondu je, že kandidátské země musejí upravit a posílit své postupy pro správu a kontrolu veřejných prostředků. Konkrétně je nutné, aby zavedly nebo zlepšily funkce vnitřní kontroly a vnitřního auditu. Zlepšit je nutné také účetní systémy a systém pro zadávání veřejných zakázek, aby vyhovovaly standardům Evropské unie. Posílení systémů řízení veřejných výdajů je požadavkem předvstupního období a předpokladem pro efektivní správu prostředků EU. (Příloha II obsahuje hlavní otázky, které je nutné zvažovat při zavádění systému Národního fondu a s tím souvisejících rozpočtových a kontrolních mechanismů.)

Slovníček pojmů týkajících se zřízení Národního fondu a s tím souvisejících postupů je uveden v boxu 10.8.

2. Zahrnování prostředků EU do národního rozpočtu

V mnoha kandidátských zemích nejsou prostředky ze zahraničních grantů součástí ročního rozpočtu. To omezuje stanovení priorit a může vést k přesahům a neoptimální alokaci zdrojů. Výsledkem je, že celková výše disponibilních zdrojů pro určitou oblast nebo ministerstvo není přesně známa, proces není transparentní, obtížná je kontrola a monitoring.

Aby mohla země zahrnout vnější zdroje do národního rozpočtu, je nezbytné znát odhad objemu prostředků, který bude pravděpodobně k dispozici. Až donedávna tomu tak nebylo. Podle návodu Společenství pro poskytování technické pomoci vydaného v roce 1999⁶ je už možné zahrnout priority a cíle do víceletého Přístupového partnerství. Je tudíž možné, aby každá země uváděla pomoc a spolufinancování pro určité činnosti na zvláštních řádcích rozpočtu nebo v jednom řádku, ve kterém je uveden celkový objem dotací ze zahraničních zdrojů. První přístup je výhodnější z hlediska stanovení priorit a transparentnosti. Je však maximálně důležité, aby se vláda a donátor ještě před dokončením rozpočtového procesu pro následující rok dohodli na objemu prostředků a na prioritách.

V mnoha zemích to může znamenat, že by zákon o rozpočtu měl zahrnovat ustanovení pro prostředky ze zahraničních dotací (pokud už toto ustanovení v zákoně není) a že ministerstvo financí začlení do svých předchozích vyhlášek způsob, jakým se tato pomoc v rozpočtových dokumentech zahrne a vykáže.

Box 10.8 NÁRODNÍ FOND – DEFINICE**Decentralizovaný implementační systém (*DIS*)**

Implementační systém programu Phare, ve kterém je část odpovědnosti za správu převedena na přijímající zemi a Komisi zůstala konečná odpovědnost podle Smlouvy o založení ES.

Ústřední úvar pro financování a smlouvy (*CFCU – Central Finance and Contracts Unit*)

Implementační útvar v dané zemi odpovědný za veřejné zakázky, uzavírání smluv a výplatu peněz na projekty financované z Phare. Vedoucí úředník, který má na starosti programy, odpovídá za technickou implementaci programů těchto projektů.

Implementační agentura (*IA – Implementing Agency*)

Implementační útvar v dané zemi odpovědný za veřejné zakázky, uzavírání smluv, výplatu peněz a technickou implementaci projektů.

Společný monitorovací výbor (*JMC – Joint Monitoring Committee*)

Výbor, který se skládá se zástupců NAO, NAC, PAO a Evropské komise, je odpovědný za dohled nad programy Phare a nad předvstupními fondy.

Národní koordinátor pro pomoc (*NAC – National Aid Co-ordinator*)

Úředník dané země (většinou ministr), který má celkovou odpovědnost za plánování a správu programů financovaných EU v přijímající zemi. Tento koordinátor také zajišťuje úzké propojení mezi obecným procesem přistoupení a využíváním finanční pomoci Společenství a odpovídá za monitorování a hodnocení programů Phare.

Národní úředník pro autorizaci (*NAO – National Authorising Officer*)

Úředník dané země, který je v čele Národního fondu. Odpovídá za finanční správu předvstupních fondů.

Národní fond (NF)

Ústřední jednotka pro správu hotovosti, obvykle na ministerstvu financí, jejímž prostřednictvím jsou prostředky EU převáděny k příjemcům.

Perseus

Systém Evropské komise pro finanční výkazy a zprávy propojený s Decentralizovaným implementačním systémem (*DIS*).

Úředník pro autorizaci programu (*PAO – Programme Authorising Officer*)

Úředník dané země, který je v čele Implementační agentury nebo CFCU. Odpovídá za operace IA, popř. CFCU, a za řádnou finanční správu projektů, které se mají implementovat.

Vedoucí úředník pro program (*SPO – Senior Programme Officer*)

Úředník dané země (z ministerstva nebo agentury) odpovědný za technickou implementaci projektů v případech, kdy je CFCU odpovědný za administrativní a finanční stránku projektů.

3. Výběr modelu pro finanční řízení prostředků EU

Pokud jde o plnění rozpočtu, existují mezi zeměmi rozdíly v systému, který zavedly, a v míře nezávislosti jednotlivých ministerstev. Mnoho kandidátských zemí zavedlo pokladní systém, jehož prostřednictvím se spravují veškeré rozpočtové prostředky. Jiné země delegovaly tuto odpovědnost na jednotlivá ministerstva nebo na jiné státní instituce. Pokud se jedná o řízení vnějších zdrojů, obecně se doporučuje pokračovat v existujícím systému správy. Neexistuje jedno „standardní“ řešení pro zřízení Národního fondu; každá země si musí vyvinout svůj vlastní systém, který odpovídá správní struktuře a celkovému prostředí země.

V některých zemích je možné diskutovat o zřízení oddělené instituce pro řízení pomoci Společenství. Země by měla, jak je to jen možné, využívat existující systém správy a, pokud to jde, zdokonalovat jednotlivé části tak, aby vyhovovaly požadavkům Národního fondu.

Hlavní otázkou je rozdělit pravomoci mezi Národní fond a implementační agentury, zejména pokud jde o platby. Memorandum o porozumění mezi kandidátskou zemí a Evropskou komisí rozdělení pravomocí mezi Národní fond a implementační agentury předvídá. Podle tohoto uspořádání má Národní fond odpovědnost za celkové finanční řízení pomoci Společenství a implementační agentury odpovídají za finanční a technickou implementaci specifických dotací a prostředků. Platby se uskutečňují jedním ze dvou způsobů popsaných dále.

a) Používání pokladny

V zemích s rozvinutým systémem státní pokladny, která odpovídá za řízení rozpočtu země, je logické, aby Národní fond existoval v rámci státní pokladny. V tomto pojetí by bylo hlavní odpovědností státní pokladny vůči Národnímu fondu finanční řízení a provádění plateb za smlouvy uzavírané implementačními agenturami (viz dále). Pokladna anebo Národní fond také vznášejí požadavky na prostředky Evropské komisi, vedou účetnictví a připravují finanční výkazy. Protože většina pokladen není sama o sobě bankou, potřebuje si pokladna zřídit účet u komerčních bank v dané zemi nebo u centrální banky.

b) Používání oddělené organizace Národního fondu

V zemích, které nemají státní pokladnu a ve kterých jednotlivá ministerstva odpovídají za finanční řízení a mají své vlastní bankovní účty, by měla být oddělená organizace Národního fondu zřízena v rámci ministerstva financí. Národní fond pak bude fungovat jako pokladna pro řízení pomoci Společenství.

Při navrhování tohoto systému je nutné rozhodnout, kdo bude mít pravomoc provádět platby na příslušných účtech (které podle Memoranda musí Národní fond zřídit). Platby může provádět buď Národní fond, nebo implementační agentury. Odpovědnost za používání správných postupů finančního řízení by měl mít Národní fond.

Některé země se systémem pokladny si mohou zřídit samostatnou organizaci pro zavedení systému Národního fondu, tj. paralelní pokladnu. V tomto pojetí buď mohou být účty vedeny pokladnou, nebo lze zavést oddělené účty pro prostředky EU mimo pokladnu, přičemž hlavní nevýhodou této druhé možnosti je, že může docházet ke zdvojování funkcí s pokladnou.

Z hlediska finanční kontroly by se mělo rozhodnout, zda instituce spadá pod pravomoc existujícího útvaru pro interní audit (např. v rámci ministerstva financí), nebo zda je nutné vytvořit nový útvar pro interní audit.

4. Implementační agentury

Správu, finanční a technické řízení programů a projektů financovaných z předvstupní pomoci EU (ISPA a SAPARD) a programu Phare provádějí implementační agentury. Implementační agentury odpovídají za návrh projektů a za celý proces veřejných zakázek podle Decentralizovaného implementačního systému Phare a také za dohled nad projekty. Platby relevantních smluv provádějí buď samy implementační agentury, nebo Národní fond; to závisí na tom, jaký byl zvolen model – viz výše. Pokud platby provádí Národní fond, implementační agentury ověřují, zda dostaly požadované dodávky nebo služby, a požadují, aby byla provedena platba.

Národní fond by měl v obou výše uvedených případech uzavřít dohodu s každou implementační agenturou. Tato dohoda vymezuje odpovědnost implementačních agentur. V závislosti na správním systému země může být nutná i sekundární legislativa.

Implementační agenturou může být buď odbor ministerstva, nebo jednoúčelový útvar pro veřejné zakázky. V některých případech byly implementační agentury vytvořeny z útvarů, které se v předchozích letech zabývaly implementací projektů Phare. Je dobré, aby měly určité zkušenosti s veřejnými zakázkami v rámci decentralizovaného implementačního systému. Jak popisuje box 10.8, implementační agentury pracují pod dohledem úředníka pro autorizaci programu (*Programme Authorising Officer – PAO*).

5. Interní audit a kontrola

Požadované funkce interního auditu by měly provádět odbory pro interní audit příslušných výdajových ministerstev. Odbor ministerstva financí pro interní audit (nebo kterýkoli jiný útvar, jenž má celkovou odpovědnost za interní audit) může považovat za nezbytné podílet se v přechodném období na interním auditu celé pomoci Společenství a trvale zabezpečovat, aby odbory ministerstev uplatňovaly pro interní audit odpovídající standardy a postupy. To doplní jeho celkovou a trvalou odpovědnost za poskytování návodů a za koordinaci ministerstev ve vztahu k internímu auditu.

6. Monitorování

Jak požaduje článek 15 Memoranda o porozumění, při zřízení Národního fondu by měl být zaveden Společný monitorovací výbor, který bude dohlížet na vývoj programů v rámci pomoci Společenství. Jeho členy by měli být národní koordinátor pomoci, národní úředník pro autorizaci, zástupce (nebo zástupci) Evropské komise a úředník pro autorizaci programů z implementačních agentur.

Společnému monitorovacímu výboru pomáhají monitorovací podvýbory, které by se měly zřídit na základě cílů sektorů nebo programů. Členy monitorovacího podvýboru budou národní úředník pro autorizaci, úředník pro autorizaci programů a zástupci jejich implementační agentury a Evropské komise. Smyslem zavedení monitorovacích podvýborů je pravidelný dohled nad projekty, za které odpovídají.

7. Školení zaměstnanců

Řada úředníků, kteří se podílejí na práci Národního fondu, je již obeznámena s Decentralizačním implementačním systémem Phare, např. prostřednictvím své předchozí práce v implementační jednotce pro projekty. Pracovníci v útvarech kontroly a auditu však znalosti o pravidlech Společenství o veřejných zakázkách mít nemusejí.

Školení pro pracovníky v souvislosti s fungováním Národního fondu (pokladna, Národní fond, implementační agentury, odbory pro interní audit a nejvyšší kontrolní instituce) by mělo být provedeno podle pravidel Společenství pro veřejné zakázky. Užitečná pro zlepšení celkové výkonnosti systému může být výměna informací mezi implementačními agenturami, stejně jako zkušenosti zemí, které v této oblasti již postoupily dále.

8. Zajištění funkční efektivnosti systému

Pro zřízení Národního fondu a navazujícího systému kontroly bude nezbytné značné úsilí a plánování. Může být nutné, jak jsme se zmínili výše, přijmout specifickou sekundární legislativu, která jasně stanoví úlohu a odpovědnost dotyčných pracovníků a institucí. Doporučuje se také připravit návod ve formě manuálů, který vymeze činnosti a odpovědnost těchto institucí.

Návod a instrukce by měly zahrnovat:

- vnitřní postupy Národního fondu nebo pokladny pro řízení prostředků EU,
- postupy pro řízení operací mezi Národním fondem a implementačními agenturami,
- vzory pro standardní dokumentaci,
- postupy pro užívání bankovních účtů,
- postupy kontrol ex ante a interního auditu,
- monitorovací postupy.

Příprava na zřízení Národního fondu je prací časově velmi náročnou a neměla by být podceněna. Všechny dotyčné instituce by se měly zúčastnit procesu zavádění systému, školení pracovníků a vytváření nezbytného pracovního prostředí. Mnohem složitější, než by se očekávalo, je zejména zajištění nezbytné kontroly, kontrolních míst a dostatečného proškolení pracovníků. Systémy účetnictví, vykazování a monitorování se často přehlížejí. Znamená to, že je nezbytná správná organizační struktura, zajištění pracovníků a školení před jejich implementací. Další podrobnosti lze nalézt v Příloze II této knihy.

POZNÁMKY

1. Viz také standardy INTOSAI (1992) a SIGMA (1996c).
2. Druhá zpráva Výboru nezávislých expertů pro reformu Evropské komise (z 10. září 1999) (odstavec 4.18.1).
3. Definice byla schválena správní radou Institutu pro interní auditory z června 1999.
4. *Standardy pro profesní praxi interního auditu* vydané Institutem pro interní auditory.
5. *Manuál DIS* ze září 1997, připravený Evropskou komisí, platí pro implementaci decentralizovaných programů Phare. Manuál definuje standardní postupy, které musejí dodržovat všechny útvary implementující programy Phare, pokud neexistuje formální písemná dohoda s Komisí o ustanoveních jiných. Manuál vychází ze směrnice pro Phare a z pravidel financování – rámcové dohody uzavřené s každou zemí – a z předchozích manuálů Phare.
6. Rozhodnutí Komise (SEC (1999) 1596 konečná verze: *Návody pro implementaci programů Phare pro kandidátské země na období 2000–2006 při aplikaci článku 8 Nařízení 3906/89*).